



جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

دور إجراءات التدقيق الضريبي
في الحد من التهرب في الجمهورية اليمنية
"دراسة ميدانية"

**The Role of Tax Auditing Procedures
in Reducing Tax Evasion In The Republic of Yemen
"A Field Study"**

رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

المشرف العلمي
الدكتور: إبراهيم العدي
جامعة دمشق

إعداد الطالب
عرفات صدام سرحان

٢٠١٠م

١٤٣١هـ

**Damascus University
College of Economics
Accounting Department**



The Role of Tax Auditing Procedures in Reducing Tax Evasion In The Republic of Yemen

"A Field Study"

**A Thesis Submitted for Master Degree in Accounting
By**

Supervised By
Assistant of Accounting
Ibraheem Aladdie

Prepared By
Arafat Saddam Abass Sarhan

مقدمة الدراسة

1. التمهيد
2. مشكلة الدراسة
3. أهمية الدراسة
4. أهداف الدراسة
5. فرضيات الدراسة
6. الدراسات السابقة
7. منهجية الدراسة
8. مجتمع وعينة الدراسة
9. محددات الدراسة
10. هيكلية الدراسة

المصطلحات التعريفية

البيان	المصطلح التعريفي
التشريع الضريبي	قانون ضريبة الدخل رقم (31) لسنة 1991م وتعديلاته بشأن ضرائب الدخل المعدل بأحكام القرار الجمهوري بالقانون رقم (12) لسنة 1999م .
الإدارة الضريبية	مأمور ضرائب الدخل والمراجعين المحدد اختصاصهم وفقاً للمادة (5) من قرار وزير المالية رقم (472) لسنة 1999م بشأن الإدارة الضريبية وتحديد اختصاصها وتنظيم إجراءاتها ومهامها .
الإدارة العامة لكبار المكلفين	هي الإدارة المنشأة بالقرار الجمهوري رقم (140) لسنة 2000م والتي تتولى الإشراف على حصر ومحاسبة ومراجعة وربط وتحصيل جميع أنواع الضرائب المستحقة قانوناً على كبار المكلفين في المراكز الرئيسية لأنشطتهم بأمانة العاصمة والمحافظات المنشأة بها في حدود النطاق الجغرافي لاختصاص كل فرع .
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	هو جهاز إداري مستقل يتبع مباشرة رئيس الجمهورية أنشئ بالقرار الجمهوري رقم (39) لسنة 1992م ويباشر مهامه واختصاصاته بكل حيادية واستقلالية حيث يقوم بفحص الحسابات والسجلات والمستندات المؤيدة لها ويعد تقارير بنتائج مراجعة الميزانيات والقوائم المالية والحسابات الختامي للموازنة العامة للدولة والموازنات الملحقة بها والمستقلة عنها وسير أداء الجهات لأعمالها ورفع تقرير بذلك إلى مجلس الرئاسة ومجلس النواب ومجلس الوزراء ويرسل نسخة منه إلى الجهة المختصة والمعنية في الدولة .
المدقق الضريبي	هو مأمور ضرائب الدخل والمراجعين والمفوضين بالقيام بتدقيق الضريبة أو تقديرها وفق قانون ضريبة الدخل .
المكلف أو الممول	الشخص الملزم بأداء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وفقاً لأحكام القانون (31) لسنة 1991م وتعديلاته .
المراجع الخارجي	هو المدقق الخارجي وهو الشخص الطبيعي والمحاسب الحاصل على ترخيص مزاولة المهنة وفقاً لأحكام قانون تدقيق ومراجعة الحسابات رقم (26) لسنة 1999م المسموح له القيام بأعمال الفحص والتدقيق واعتماد الإقرارات الضريبية السنوية طبقاً لقانون الشركات وقانون ضرائب الدخل رقم (31) لسنة 1991م وتعديلاته .
قانون مزاولة المهنة	قانون تدقيق ومراجعة الحسابات رقم (26) لسنة 1999م المنظم لمهنة مزاولة تدقيق ومراجعة الحسابات والتي يزاولها المحاسب القانوني وفقاً لأحكام هذا القانون والقوانين النافذة .
الإقرار الضريبي	هو عبارة عن بيان يحدد فيه المكلف نتيجة نشاطه من ربح أو خسارة خلال السنة السابقة ، من واقع دفاتره ومستنداته (أو بطريقة التقدير) بما ينسجم مع قوانين الضرائب ، ولا تعد البيانات الواردة في الإقرار الضريبي نهائية فللإدارة الضريبية الحق في إجراء التعديلات التي تراها ضرورية للوصول إلى صافي الربح الضريبي .
الدخل الإجمالي	هو مجموع الدخل التي حصل عليها المكلف أو استحققت له وما يلحق بها من دخول جانبية .
الدخل الخاضع للضريبة	هو الدخل الصافي بعد إستئصال ما نص عليه قانون ضريبة الدخل من حد أدنى معفي أو تكاليف أو إعفاءات .



بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

المحترم
المحترم

أخي الكريم / مراجع ضرائب الدخل
أخي الكريم / مأمور ضرائب الدخل

تحية طيبة وبعد ،،،

يقوم الباحث بإعداد رسالة ماجستير في المحاسبة بعنوان :
دور إجراءات التدقيق الضريبي في الحد من التهرب في الجمهورية اليمنية (دراسة ميدانية)

تحتاج الرسالة إلى بعض البيانات اللازمة لإعدادها وقد تم إعداد هذا الاستبيان للاستطلاع آراء العاملين في الإدارة الضريبية: مأموري ضرائب الدخل، والعاملين في إدارة المحاسبة والمراجعة، حول الموضوعات الواردة في فقرات الاستبيان بغرض معرفة دور إجراءات التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي .

إن مشاركتكم الكريمة في هذا الاستبيان هامة وضرورية وتسهم بشكل ايجابي في تطوير وتحسن أداء الإدارة الضريبية ككل والتدقيق الضريبي بصفة خاصة؛ علماً أن إجاباتكم على أسئلة الاستبيان سوف تستخدم للأغراض العلمية حصراً وستحاط إجاباتكم بالسرية التامة.

إن الباحث مستعد للإجابة على أي استفسار حول أسئلة الاستبيان،

إننا نأمل تعاونكم للإجابة على أسئلة الاستبيان كاملاً بدقة وموضوعية.

مع جزيل الشكر والامتنان للأهتمامكم وتعاونكم،،،،،

الباحث

عرفات صدام الصبري

المشرف الأكاديمي

د إبراهيم العدي

الرجاء وضع إشارة (√) في مكان الإجابة التي تتناسب مع وضعك, يتناول هذا الجزء معلومات عامة :

١ - الوظيفة الحالية :-

مدير عام ☐ مدير إدارة ☐ رئيس قسم ☐
مدقق ضريبي ☐ أخرى..... ☐

٢ - العمر :-

أقل من ٢٥ سنة ☐ من ٢٥ إلى أقل من ٣٥ سنة ☐
من ٣٥ إلى أقل من ٤٥ سنة ☐ من ٤٥ سنة فأكثر ☐

٣ - المؤهل العلمي :

ثانوية عامة ☐ بكالوريوس ☐ دبلوم ☐
ماجستير ☐ دكتوراه ☐ أخرى, يرجى ذكرها ☐

٤ - التخصص العلمي:

محاسبة ☐ إدارة ☐ اقتصاد ☐ حاسوب ☐
شريعة وقانون ☐ حقوق ☐ أخرى, يرجى ذكرها ☐

٥ - الخبرة العملية:

من سنة إلى خمس سنوات ☐ من خمس سنوات إلى عشر سنوات ☐
من عشر سنوات إلى خمسة عشر سنة ☐ خمسة عشر سنة فأكثر ☐

المحور الأول: مدى استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.

الرقم	الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	يتوفر التأهيل العلمي والمهني لدى المدقق الضريبي بدرجة كافية للقيام بأعمال التدقيق.					
2	يتمتع المدقق الضريبي بوجهة نظر غير متحيزة ويتحلي بالنزاهة والموضوعية عند أداء عمله.					
3	يبدل المدقق الضريبي العناية المهنية اللازمة عند القيام بأعمال التدقيق .					
4	يقوم المدقق الضريبي بالتخطيط لعملية التدقيق بشكل مناسب .					
5	يقوم المدقق الضريبي بالحصول على المعرفة الكافية عن منشأة المكلف وأعماله عند تحديد إجراءات التدقيق.					
6	يتم تقدير مخاطر الرقابة الداخلية كأساس لوضع برامج التدقيق.					
7	يتم وضع استراتيجيات تدقيق قائمة على تحليل أوسع لأنواع المخاطر بما في ذلك وجود تهرب.					
8	يقوم المدقق الضريبي بتقييم نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن السجلات المحاسبية تحتوي على معلومات دقيقة وملائمة وموثوقة يمكن الاعتماد عليها.					
9	يجمع المدقق الضريبي أدلة وقرائن تدقيق كافية ومناسبة كي يستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة يبني عليها رأيه حول صحة الوعاء الضريبي.					
10	ياخذ المدقق الضريبي بعين الاعتبار الأهمية النسبية لعناصر الإقرار الضريبي وعلاقتها بمخاطر التدقيق .					
11	يقوم المدقق الضريبي بتوثيق أعمال التدقيق وإعداد تقرير عن الإجراءات التي اتبعت.					

المحور الثاني : قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي

الرقم	الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١	عدم تطرق القانون الضريبي ولائحته التنفيذية إلى معايير واضحة عن إجراءات التدقيق الضريبي المكتبي والميداني يجعل أعمال التدقيق قائمة على الارتجالية ووفق الحكم الشخصي.					
٢	عدم وجود معايير جودة تحكم إجراءات التدقيق الضريبي، مما يقلل من كفاءته وفاعليته في اكتشاف التهرب الضريبي.					
٣	عدم تبني معايير للتدقيق كأساس لإجراءات التدقيق يحد من كفاءتها في تحديد الوعاء الحقيقي للضريبة.					
٤	عدم وجود إجراءات للتعامل المعاملات الوهمية (الدفاتر والسجلات والمستندات المصطنعة) التي يكشفها المدقق الضريبي .					
٥	عدم التحديث للأساليب والطرق المستخدمة في تنفيذ التدقيق الضريبي يساعد على التهرب الضريبي .					
٦	عدم وجود معايير للتعين الوظيفي يقلل من كفاءة وفاعلية عمليات التدقيق الضريبي.					
٧	تعدد إصدار التشريعات بشكل مستمر يشكل إرباك للمكلف والإدارة الضريبية في الوقت الذي لا يتم إصدار تعليمات بشأن إجراءات التدقيق .					
٨	عدم تغليظ عقوبة التهرب الضريبي في التشريع الضريبي يترتب عليه زيادة حجم التهرب الضريبي.					

					٩	عدم وجود نص تشريعي يلزم المكلف والمحاسب القانوني بأن القوائم المالية المرفقة بالإقرار الضريبي يجب أن تعد وفق مبدأ الإفصاح والوضوح والشفافية وإظهار الأرصدة المقارنة للسنوات السابقة .
					١٠	الغموض في القانون الضريبي يحد من كفاءة المدقق الضريبي.
					١١	عدم ورود نص في القانون يلزم المكلفين بإرفاق قائمة التدفق النقدي بالإقرار الضريبي كأحد القوائم المالية المطلوبة, يجعل أدلة التدقيق منقوصة وبالتالي عدم كفاءة عمليات التدقيق الضريبي.
					١٢	عدم ورود نص في القانون عن تحمل مدقق الحسابات الخارجي أي مسئولية قانونية في حال مصادقته على أي بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري.

المحور الثالث : أثر إجراءات التي يتبناها المدقق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.
أولاً: أثر التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودرها في الحد من التهرب الضريبي، في حال اتباعها وضع علامة (√) أو الانتقال إلى الفقرة التالية:

م	الفقرة	مدى تأثير كل إجراء في الحد من التهرب			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
١	التحقق من التزام المكلف بمبدأ تحقق الإيراد عند البيع يساعد المدقق الضريبي في التوصل إلى الوعاء الحقيقي للضريبة.				
٢	إظهار قيم الأصول وفقاً للتكلفة التاريخية وليس وفقاً للتكلفة الجارية يحد من التلاعب بصافي الربح الضريبي.				
٣	تحميل النفقات وفقاً لمبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات يؤدي للوصول إلى صافي ربح سليم عن الفترة المالية.				
٤	الوثبات في طرق تقدير الإهلاك يساعد المدقق الضريبي في التحديد السليم لوعاء الضريبة.				
٥	اتباع مبدأ الوثبات يمكن من إجراء المقارنات والتحليلات لتحديد الوعاء الضريبي بشكل حقيقي.				

ثانياً: أثر إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في الحد من التهرب، في حال إتباعها وضع علامة (√) أو الانتقال إلى الفقرة التالية:

م	الفقرة	مدى تأثير كل إجراء في الحد من التهرب			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
١	التدقيق الضريبي بالاستناد على تقييم المخاطر يتيح للمدقق الضريبي تصميم برامج تدقيق أكثر عمقاً وشمولاً يتيح له كشف أي تهرب محتمل.				
٢	أخذ المدقق الضريبي بالاعتبار طبيعة الحسابات ذات الدرجة العالية من المخاطر يساعد في التعرف على تحريفات هذه الحسابات.				
٣	أخذ المدقق الضريبي في الاعتبار مخاطر الرقابة الداخلية يمكنه من الوقوف على الجوانب المعرضة للخطر والتي تتطلب تدقيقاً على تحريفات.				
٤	قيام المدقق الضريبي بتحديد مستويات الأهمية النسبية للعناصر يمكنه من التركيز على العناصر التي تسهم بقدر كبير بتخفيض الربح الضريبي.				

ثالثاً: أثر استخدام الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات البيانات المالية بقصد التهرب، في حال إتباعها وضع علامة (√) أو الانتقال إلى الفقرة التالية:

م	الفقرة	مدى تأثير كل إجراء في الحد من التهرب			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
١	تستخدم المقارنات كأحد أساليب التدقيق الضريبي للكشف عن أية فروق جوهرية للتحري عن أسبابها.				
٢	يتم استخدام طرق تحليل الاتجاه ^(١) لبنود الإقرار الضريبي، للتعرف على مدى معقولية الانحرافات بين القيم المتوقعة والفعلية.				
٣	يأخذ المدقق الضريبي بالاعتبار العلاقات بين بنود القوائم المالية وبين البنود المتعلقة بها (كالمبيعات ومصروفات البيع والتوزيع مثلاً).				
٤	تستخدم النسب المالية لكشف العلاقات غير الطبيعية بين بنود				

(١) يقصد بطرق تحليل الاتجاه "تحليل القيم لبنود القوائم المالية، عن السنوات التي تم التحاسب عنها ومقارنة التغير من فترة لأخرى،

لمعرفة ما يجب أن تكون عليه قيمة هذه القيم".

					القوائم المالية .
٥					تستخدم معدلات الدوران كأداة محاسبية لكشف التغيرات في عناصر القوائم المالية لمعرفة الانحرافات التي قد تحمل في طياتها مجالات التهرب .

المحور الرابع: هل تعتقد أن الإدارة الضريبية تقوم بأعمال التدقيق الضريبي بكفاءة ؟

م	الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١	عدم توفر التأهيل العلمي الكافي لدى المدقق الضريبي لأداء أعمال التدقيق الضريبي بكفاءة .					
٢	عدم قيام المعهد الضريبي بعقد دورات في المعايير الدولية والإصدارات المهنية المستحدثة المتعلقة بحقل المحاسبة والضرائب للكادر الضريبي بصفة دورية .					
٣	لا يتوفر المدقق الضريبي الخبرة الكافية في استخدام تقنية المعلومات الحديثة عند تدقيق الأنظمة الالكترونية للتأكد من أمانتها .					
٤	لا تتوفر لدى للمدقق الضريبي المعرفة المناسبة بأساليب التحليل المالي والمحاسبي والأساليب الكمية والرياضية المستخدمة في كشف التهرب الضريبي.					
٥	تعقد إجراءات التدقيق تساهم في تأخير إنجاز عملية التدقيق بحسب معايير الإنجاز المقررة مما يعني زيادة فجوة المتأخرات الضريبية .					
٦	تعسف المدقق الضريبي في المبالغة في ربط الضريبة تساهم في زيادة حجم التهرب الضريبي .					
7	عدم تعيين الكادر الضريبي من مراجعي ومأمورين متخصصين في مجال المحاسبة المالية والضرائب يحد من كفاءة التدقيق الضريبي.					
8	عدم وجود كادر مالي يخص المدقق الضريبي يؤثر في كفاءة وفاعلية أعمال التدقيق .					
9	عدم تقسيم أعمال التدقيق الضريبي إلى فرق عمل والرقابة عليها في ظل نظام الربط الذاتي يؤدي إلى إنجاز حالات أقل وعدم اكتساب خبرة مهنية لدى المدققين .					
10	عدم وجود معايير يسترشد بها أثناء القيام بأعمال التدقيق يؤثر على جودة عملية التدقيق.					
11	التخلي عن أسلوب العينة الإحصائية في التدقيق يشنت اهتمام المدقق للإقرارات ذات الدخل المرتفع ولحالات التهرب والحد منها.					
12	عدم تحليل قائمة التدفق النقدي بما تحتويه من معلومات محاسبية إضافية تحد من تحقيق أهداف التدقيق الضريبي.					

النتائج

المحور	معامل الفا كرونباخ
الأول	٠,٩٢
الثاني	٠,٨٦
الثالث	٠,٧٨
الرابع	٠,٨٥
بشكل عام	٠,٨٨

مكان العمل						البيان	
المجموع		الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة		مصلحة الضرائب			
%	العدد	%	العدد	%	العدد		
4.13%	5	0.00%	0	4.13%	5	مدير عام	الوظيفة الحالية
14.05%	17	0.00%	0	14.05%	17	مدير إدارة	
12.40%	15	0.00%	0	12.40%	15	رئيس قسم	
69.42%	84	0.00%	0	69.42%	84	مدقق ضريبي	
0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	أخرى	
100.00%	121	0.00%	0	100.00%	121	المجموع	
0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	مدير عام	الوظيفة الحالية
9.76%	4	9.76%	4	0.00%	0	نائب المدير العام	
31.71%	13	31.71%	13	0.00%	0	رئيس قسم المراقبة	
43.90%	18	43.90%	18	0.00%	0	مراجع	
14.63%	6	14.63%	6	0.00%	0	عضو فني	
0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	أخرى	
100.00%	41	100.00%	41	0.00%	0	المجموع	
1.85%	3	0.00%	0	2.48%	3	أقل من ٢٥ سنة	العمر
46.30%	75	41.46%	17	47.93%	58	من ٢٥ إلى أقل من ٣٥	
38.27%	62	43.90%	18	36.36%	44	من ٣٥ إلى أقل من ٤٥	
13.58%	22	14.63%	6	13.22%	16	من ٤٥ سنة فأكثر	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	
93.21%	151	82.93%	34	96.69%	117	بكالوريوس	المؤهل العلمي
4.32%	7	12.20%	5	1.65%	2	دبلوم	
2.47%	4	4.88%	2	1.65%	2	دراسات عليا	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	
75.31%	122	87.80%	36	71.07%	86	محاسبة	التخصص العلمي
16.05%	26	9.76%	4	18.18%	22	إدارة	
0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	اقتصاد	
5.56%	9	0.00%	0	7.44%	9	شريعة وقانون	
3.09%	5	2.44%	1	3.31%	4	أخرى	

100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	
17.90%	29	7.32%	3	21.49%	26	من سنة إلى خمس سنوات	الخبرة العملية
31.48%	51	24.39%	10	33.88%	41	من خمس سنوات إلى عشر	
16.67%	27	24.39%	10	14.05%	17	من عشر سنوات إلى خمسة عشر سنة	
33.95%	55	43.90%	18	30.58%	37	خمسة عشر سنة فأكثر	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	

المحور الأول: مدى استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.

مكان العمل						البيان	
المجموع		الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة		مصلحة الضرائب			
%	العدد	%	العدد	%	العدد		
0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	لا أوافق بشدة	يتوفر التأهيل العلمي والمهني لدى المدقق الضريبي بدرجة كافية للقيام بأعمال التدقيق
22.22%	36	43.90%	18	14.88%	18	لا أوافق	
11.11%	18	14.63%	6	9.92%	12	محايد	
40.74%	66	34.15%	14	42.98%	52	أوافق	
25.93%	42	7.32%	3	32.23%	39	أوافق بشدة	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	
1.85%	3	7.32%	3	0.00%	0	لا أوافق بشدة	يتمتع المدقق الضريبي بوجهة نظر غير متحيزة ويتحلى بالنزاهة والموضوعية عند أداء عمله
26.54%	43	46.34%	19	19.83%	24	لا أوافق	
17.90%	29	21.95%	9	16.53%	20	محايد	
32.72%	53	14.63%	6	38.84%	47	أوافق	
20.99%	34	9.76%	4	24.79%	30	أوافق بشدة	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	
0.62%	1	0.00%	0	0.83%	1	لا أوافق بشدة	يبدل المدقق الضريبي العناية المهنية اللازمة عند القيام بأعمال التدقيق
18.52%	30	48.78%	20	8.26%	10	لا أوافق	
19.75%	32	19.51%	8	19.83%	24	محايد	
40.74%	66	24.39%	10	46.28%	56	أوافق	
20.37%	33	7.32%	3	24.79%	30	أوافق بشدة	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	
8.02%	13	0.00%	0	10.74%	13	لا أوافق بشدة	يقوم المدقق الضريبي بالتخطيط لعملية التدقيق بشكل مناسب
26.54%	43	36.59%	15	23.14%	28	لا أوافق	
15.43%	25	26.83%	11	11.57%	14	محايد	
32.10%	52	29.27%	12	33.06%	40	أوافق	
17.90%	29	7.32%	3	21.49%	26	أوافق بشدة	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	
0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	لا أوافق بشدة	يقوم المدقق الضريبي بالحصول على المعرفة الكافية عن منشأة المكلف وأعماله عند تحديد إجراءات التدقيق
13.58%	22	14.63%	6	13.22%	16	لا أوافق	
13.58%	22	12.20%	5	14.05%	17	محايد	
51.85%	84	63.41%	26	47.93%	58	أوافق	
20.99%	34	9.76%	4	24.79%	30	أوافق بشدة	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	
3.70%	6	2.44%	1	4.13%	5	لا أوافق بشدة	يتم تقدير مخاطر الرقابة الداخلية كأساس لوضع برامج التدقيق
33.33%	54	43.90%	18	29.75%	36	لا أوافق	
18.52%	30	21.95%	9	17.36%	21	محايد	
29.63%	48	26.83%	11	30.58%	37	أوافق	
14.81%	24	4.88%	2	18.18%	22	أوافق بشدة	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	

المحور الأول: مدى استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.

مكان العمل						البيان	
المجموع		الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة		مصلحة الضرائب			
%	العدد	%	العدد	%	العدد		
2.47%	4	2.44%	1	2.48%	3	لا أوافق بشدة	يتم وضع استراتيجيات تدقيق قائمة على تحليل أوسع لأنواع المخاطر بما في ذلك وجود تهرب
34.57%	56	46.34%	19	30.58%	37	لا أوافق	
16.67%	27	26.83%	11	13.22%	16	محايد	
38.27%	62	24.39%	10	42.98%	52	أوافق	
8.02%	13	0.00%	0	10.74%	13	أوافق بشدة	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	
1.23%	2	2.44%	1	0.83%	1	لا أوافق بشدة	يقوم المدقق الضريبي بتقييم نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن السجلات المحاسبية تحتوي على معلومات دقيقة وملائمة وموثوقة يمكن الاعتماد عليها
28.40%	46	41.46%	17	23.97%	29	لا أوافق	
17.90%	29	24.39%	10	15.70%	19	محايد	
35.80%	58	21.95%	9	40.50%	49	أوافق	
16.67%	27	9.76%	4	19.01%	23	أوافق بشدة	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	
0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	لا أوافق بشدة	يجمع المدقق الضريبي أدلة وقرائن تدقيق كافية ومناسبة كي يستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة يبني عليها رأيه حول صحة الوعاء الضريبي
12.96%	21	19.51%	8	10.74%	13	لا أوافق	
13.58%	22	24.39%	10	9.92%	12	محايد	
57.41%	93	51.22%	21	59.50%	72	أوافق	
16.05%	26	4.88%	2	19.83%	24	أوافق بشدة	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	
0.62%	1	2.44%	1	0.00%	0	لا أوافق بشدة	يأخذ المدقق الضريبي بعين الاعتبار الأهمية النسبية لعناصر الإقرار الضريبي وعلاقاتها بمخاطر التدقيق
11.73%	19	17.07%	7	9.92%	12	لا أوافق	
27.78%	45	53.66%	22	19.01%	23	محايد	
39.51%	64	21.95%	9	45.45%	55	أوافق	
20.37%	33	4.88%	2	25.62%	31	أوافق بشدة	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	
0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	لا أوافق بشدة	يقوم المدقق الضريبي بتوثيق أعمال التدقيق وإعداد تقرير عن الإجراءات التي أتتبع
5.56%	9	17.07%	7	1.65%	2	لا أوافق	
6.17%	10	14.63%	6	3.31%	4	محايد	
62.35%	101	63.41%	26	61.98%	75	أوافق	
25.93%	42	4.88%	2	33.06%	40	أوافق بشدة	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	

المحور الثاني : قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي

مكان العمل						البيان	
المجموع		الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة		مصلحة الضرائب			
%	العدد	%	العدد	%	العدد		
2.47%	4	0.00%	0	3.31%	4	لا أوافق بشدة	عدم تطرق القانون الضريبي ولائحته التنفيذية إلى معايير واضحة عن إجراءات التدقيق الضريبي المكتبي والميداني يجعل أعمال التدقيق قائمة على الارتجالية ووفق الحكم الشخصي
11.73%	19	17.07%	7	9.92%	12	لا أوافق	
14.20%	23	21.95%	9	11.57%	14	محايد	
46.30%	75	53.66%	22	43.80%	53	أوافق	
25.31%	41	7.32%	3	31.40%	38	أوافق بشدة	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	
1.85%	3	0.00%	0	2.48%	3	لا أوافق بشدة	عدم وجود معايير جودة تحكم إجراءات التدقيق الضريبي مما يقلل من كفاءته وفاعليته في اكتشاف التهرب الضريبي
8.02%	13	2.44%	1	9.92%	12	لا أوافق	
14.20%	23	17.07%	7	13.22%	16	محايد	
51.23%	83	73.17%	30	43.80%	53	أوافق	
24.69%	40	7.32%	3	30.58%	37	أوافق بشدة	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	
0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	لا أوافق بشدة	عدم تبني معايير للتدقيق كأساس لإجراءات التدقيق يحد من كفاءتها في تحديد الوعاء الحقيقي للضريبة
11.11%	18	9.76%	4	11.57%	14	لا أوافق	
8.02%	13	9.76%	4	7.44%	9	محايد	
62.96%	102	70.73%	29	60.33%	73	أوافق	
17.90%	29	9.76%	4	20.66%	25	أوافق بشدة	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	
1.85%	3	0.00%	0	2.48%	3	لا أوافق بشدة	عدم وجود إجراءات للتعامل للمعاملات الوهمية (الدفاتر والسجلات المصطنعة التي يكتشفها المدقق الضريبي)
11.73%	19	21.95%	9	8.26%	10	لا أوافق	
11.73%	19	14.63%	6	10.74%	13	محايد	
51.85%	84	48.78%	20	52.89%	64	أوافق	
22.84%	37	14.63%	6	25.62%	31	أوافق بشدة	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	
0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	لا أوافق بشدة	عدم تحديث للأساليب والطرق المستخدمة في تنفيذ التدقيق الضريبي يساعد على التهرب الضريبي
7.41%	12	4.88%	2	8.26%	10	لا أوافق	
6.17%	10	17.07%	7	2.48%	3	محايد	
55.56%	90	58.54%	24	54.55%	66	أوافق	
30.86%	50	19.51%	8	34.71%	42	أوافق بشدة	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	
0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	لا أوافق بشدة	عدم وجود معايير للتعيين الوظيفي يقلل من كفاءة وفاعلية عمليات التدقيق الضريبي
5.56%	9	4.88%	2	5.79%	7	لا أوافق	
9.26%	15	12.20%	5	8.26%	10	محايد	
44.44%	72	51.22%	21	42.15%	51	أوافق	

المحور الثاني : قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي

مكان العمل						البيان		
المجموع		الجهة المركزي للرقابة والمحاسبة		مصلحة الضرائب				
%	العدد	%	العدد	%	العدد			
40.74%	66	31.71%	13	43.80%	53	أوافق بشدة	تعدد إصدار التشريعات بشكل مستمر يشكل إرباك للمكلف والإدارة الضريبية في الوقت الذي لا يتم إصدار تعليمات بشأن إجراءات التدقيق	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع		
1.85%	3	0.00%	0	2.48%	3	لا أوافق بشدة		
8.64%	14	9.76%	4	8.26%	10	لا أوافق		
8.64%	14	17.07%	7	5.79%	7	محايد		
50.00%	81	48.78%	20	50.41%	61	أوافق		
30.86%	50	24.39%	10	33.06%	40	أوافق بشدة		
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع		
0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	لا أوافق بشدة	عدم تغليب عقوبة التهرب الضريبي في التشريع الضريبي يترتب عليه زيادة حجم التهرب الضريبي	
9.88%	16	14.63%	6	8.26%	10	لا أوافق		
3.70%	6	2.44%	1	4.13%	5	محايد		
46.91%	76	46.34%	19	47.11%	57	أوافق		
39.51%	64	36.59%	15	40.50%	49	أوافق بشدة		
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع		
2.47%	4	0.00%	0	3.31%	4	لا أوافق بشدة		
12.96%	21	26.83%	11	8.26%	10	لا أوافق		عدم وجود نص تشريعي يلزم المكلف والمحاسب القانوني بأن القوائم المالية المرفقة بالإقرار الضريبي يجب أن تعد وفق مبدأ الإفصاح والوضوح والشفافية وإظهار الأرصدة المقارنة للسنوات السابقة
6.79%	11	7.32%	3	6.61%	8	محايد		
43.21%	70	53.66%	22	39.67%	48	أوافق		
34.57%	56	12.20%	5	42.15%	51	أوافق بشدة		
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع		
3.70%	6	0.00%	0	4.96%	6	لا أوافق بشدة		
8.64%	14	17.07%	7	5.79%	7	لا أوافق		
9.88%	16	2.44%	1	12.40%	15	محايد	الغموض في القانون الضريبي يحد من كفاءة المدقق الضريبي	
51.85%	84	68.29%	28	46.28%	56	أوافق		
25.93%	42	12.20%	5	30.58%	37	أوافق بشدة		
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع		
0.62%	1	0.00%	0	0.83%	1	لا أوافق بشدة		عدم وجود نص في القانون يلزم المكلفين برفاق قائمة التدفق النقدي بالإقرار الضريبي كأحد القوائم المالية المطلوبة يجعل أدلة التدقيق منقوصة وبالتالي عدم كفاءة عمليات التدقيق الضريبي
12.35%	20	21.95%	9	9.09%	11	لا أوافق		
12.35%	20	24.39%	10	8.26%	10	محايد		
43.83%	71	43.90%	18	43.80%	53	أوافق		
30.86%	50	9.76%	4	38.02%	46	أوافق بشدة		
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع		
1.23%	2	0.00%	0	1.65%	2	لا أوافق بشدة	عدم ورود نص في القانون عن تحمل مدقق الحسابات الخارجي أي مسؤولية قانونية في حال	
12.96%	21	21.95%	9	9.92%	12	لا أوافق		

المحور الثاني : قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي

مكان العمل						البيان
المجموع		الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة		مصلحة الضرائب		
%	العدد	%	العدد	%	العدد	
8.02%	13	9.76%	4	7.44%	9	
34.57%	56	48.78%	20	29.75%	36	مصادقة على أي بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري
43.21%	70	19.51%	8	51.24%	62	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	

المحور الثالث : أثر إجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.
 أولاً: أثر التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودرها في الحد من التهرب الضريبي, في حال اتباعها

مكان العمل						البيان	
المجموع		الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة		مصلحة الضرائب			
%	العدد	%	العدد	%	العدد		
0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	لا أوافق بشدة	التحقق من التزام المكلف بمبدأ تحقق الإيراد عند البيع يساعد المدقق الضريبي في التوصل إلى الوعاء الحقيقي للضريبة
1.85%	3	2.44%	1	1.	2	لا أوافق	
4.32%	7	7.32%	3	3.31%	4	محايد	
60.49%	98	63.41%	26	59.50%	72	أوافق	
33.33%	54	26.83%	11	35.54%	43	أوافق بشدة	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	
0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	لا أوافق بشدة	إظهار قيم الأصول وفقاً للتكلفة التاريخية وليس وفقاً للتكلفة الجارية يحد من التلاعب بصلفي الربح الضريبي
1.85%	3	2.44%	1	1.65%	2	لا أوافق	
10.49%	17	21.95%	9	6.61%	8	محايد	
62.35%	101	60.98%	25	62.81%	76	أوافق	
25.31%	41	14.63%	6	28.93%	35	أوافق بشدة	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	
0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	لا أوافق بشدة	تحصيل النفقات وفقاً لمبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات يؤدي للوصول إلى صافي ربح سليم عن الفترة المالية
3.09%	5	9.76%	4	0.83%	1	لا أوافق	
3.70%	6	4.88%	2	3.31%	4	محايد	
50.62%	82	68.29%	28	44.63%	54	أوافق	
42.59%	69	17.07%	7	51.24%	62	أوافق بشدة	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	
0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	لا أوافق بشدة	الثبات في طرق تقدير الإهلاك يساعد المدقق الضريبي في التحديد السليم لوعاء الضريبة
0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	لا أوافق	
2.47%	4	2.44%	1	2.48%	3	محايد	

56.79%	92	75.61%	31	50.41%	61	أوافق	
40.74%	66	21.95%	9	47.11%	57	أوافق بشدة	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	
0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	لا أوافق بشدة	اتباع مبدأ الثبات يمكن من إجراء المقارنات والتحليلات لتحديد الوعاء الضريبي بشكل حقيقي
2.47%	4	7.32%	3	0.83%	1	لا أوافق	
4.94%	8	0.00%	0	6.61%	8	محايد	
64.20%	104	73.17%	30	61.16%	74	أوافق	
28.40%	46	19.51%	8	31.40%	38	أوافق بشدة	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	

المحور الثالث : أثر إجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.
ثانياً: أثر إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في الحد من التهرب، في حال إتباعها

مكان العمل						البيان	
المجموع		الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة		مصلحة الضرائب			
%	العدد	%	العدد	%	العدد		
0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	لا أوافق بشدة	التدقيق الضريبي بالاستناد على تقييم المخاطر يتيح للمدقق الضريبي تصميم برامج تدقيق أكثر عمقاً وشمولاً يتيح له كشف أي تهرب محتمل
20.37%	33	14.63%	6	22.31%	27	لا أوافق	
6.17%	10	9.76%	4	4.96%	6	محايد	
51.23%	83	58.54%	24	48.76%	59	أوافق	
22.22%	36	17.07%	7	23.97%	29	أوافق بشدة	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	
0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	لا أوافق بشدة	أخذ المدقق الضريبي بالاعتبار طبيعة الحسابات ذات الدرجة العالية من المخاطر يساعد في التعرف على تحريفات هذه الحسابات
0.62%	1	0.00%	0	0.83%	1	لا أوافق	
5.56%	9	9.76%	4	4.13%	5	محايد	
71.60%	116	73.17%	30	71.07%	86	أوافق	
22.22%	36	17.07%	7	23.97%	29	أوافق بشدة	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	
0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	لا أوافق بشدة	أخذ المدقق الضريبي في الاعتبار مخاطر الرقابة الداخلية يمكنه من الوقوف على الجوانب المعرضة للخطر والتي تنطوي على تحريفات
17.28%	28	14.63%	6	18.18%	22	لا أوافق	
8.02%	13	17.07%	7	4.96%	6	محايد	
53.70%	87	48.78%	20	55.37%	67	أوافق	
20.99%	34	19.51%	8	21.49%	26	أوافق بشدة	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	
0.62%	1	0.00%	0	0.83%	1	لا أوافق بشدة	قيام المدقق الضريبي بتحديد مستويات الأهمية النسبية للعناصر يمكنه من التركيز على العناصر التي تسهم بقدر كبير بتخفيض الربح الضريبي
4.32%	7	2.44%	1	4.96%	6	لا أوافق	
11.11%	18	7.32%	3	12.40%	15	محايد	
58.02%	94	68.29%	28	54.55%	66	أوافق	
25.93%	42	21.95%	9	27.27%	33	أوافق بشدة	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	

المحور الثالث : أثر إجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.

ثالثاً : أثر استخدام الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات القوائم المالية بقصد التهرب ، في حال إتباعها

البيان						مكان العمل	
		مصلحة الضرائب		الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة		المجموع	
		العدد	%	العدد	%	العدد	%
لا أوافق بشدة	تستخدم المقارنات كأحد أساليب التدقيق الضريبي للكشف عن أية فروق جوهرية للتحري عن أسبابها	8	6.61%	0	0.00%	8	4.94%
		34	28.10%	1	2.44%	35	21.60%
		5	4.13%	4	9.76%	9	5.56%
		49	40.50%	30	73.17%	79	48.77%
		25	20.66%	6	14.63%	31	19.14%
		121	100.00%	41	100.00%	162	100.00%
لا أوافق بشدة	يتم استخدام طرق تحليل الاتجاه لبنود الإقرار الضريبي للتعرف على مدى معقولية الانحرافات بين القيم المتوقعة والفعلية	3	2.48%	0	0.00%	3	1.85%
		31	25.62%	7	17.07%	38	23.46%
		11	9.09%	13	31.71%	24	14.81%
		58	47.93%	18	43.90%	76	46.91%
		18	14.88%	3	7.32%	21	12.96%
		121	100.00%	41	100.00%	162	100.00%
لا أوافق بشدة	يأخذ المدقق الضريبي بالاعتبار العلاقات بين بنود القوائم المالية وبين البنود المتعلقة بها (كالمبيعات ومصروفات البيع)	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%
		10	8.26%	3	7.32%	13	8.02%
		4	3.31%	4	9.76%	8	4.94%
		64	52.89%	27	65.85%	91	56.17%
		43	35.54%	7	17.07%	50	30.86%
		121	100.00%	41	100.00%	162	100.00%
لا أوافق بشدة	تستخدم النسب المالية لكشف العلاقات غير الطبيعية بين بنود القوائم المالية	1	0.83%	0	0.00%	1	0.62%
		20	16.53%	14	34.15%	34	20.99%
		13	10.74%	6	14.63%	19	11.73%
		56	46.28%	17	41.46%	73	45.06%
		31	25.62%	4	9.76%	35	21.60%
		121	100.00%	41	100.00%	162	100.00%
لا أوافق بشدة	تستخدم معدلات الدوران كأداة محاسبية لكشف التغيرات في عناصر القوائم المالية لمعرفة الانحرافات التي قد تحمل في طياتها مجالات التهرب	8	6.61%	5	12.20%	13	8.02%
		38	31.40%	9	21.95%	47	29.01%
		15	12.40%	7	17.07%	22	13.58%
		42	34.71%	17	41.46%	59	36.42%
		18	14.88%	3	7.32%	21	12.96%
		121	100.00%	41	100.00%	162	100.00%

المحور الرابع هل تعتقد أن الإدارة الضريبية تقوم بأعمال التدقيق الضريبي بكفاءة ؟

البيان						مكان العمل	
		مصلحة الضرائب		الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة		المجموع	
		العدد	%	العدد	%	العدد	%
لا أوافق بشدة	عدم توفر التاهيل العلمي الكافي لدى المدقق الضريبي لأداء أعمال التدقيق	0	0.00%	2	4.88%	2	1.23%
		21	17.36%	1	2.44%	22	13.58%

7.41%	12	2.44%	1	9.09%	11	محايد	الضريبي بكفاءة
56.17%	91	63.41%	26	53.72%	65	أوافق	
21.60%	35	26.83%	11	19.83%	24	أوافق بشدة	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	
3.09%	5	4.88%	2	2.48%	3	لا أوافق بشدة	عدم قيام المعهد الضريبي بعقد دورات في المعايير الدولية ولإصدارات المهنية المستحدثة المتعلقة بحقل المحاسبة والضرائب للكادر الضريبي بصفة دورية
10.49%	17	9.76%	4	10.74%	13	لا أوافق	
17.28%	28	43.90%	18	8.26%	10	محايد	
41.98%	68	24.39%	10	47.93%	58	أوافق	
27.16%	44	17.07%	7	30.58%	37	أوافق بشدة	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	
1.23%	2	4.88%	2	0.00%	0	لا أوافق بشدة	لايتوفر للمدقق الضريبي الخبرة الكافية في استخدام تقنية المعلومات الحديثة عند تدقيق الأنظمة الالكترونية للتأكد من أمانتها
5.56%	9	0.00%	0	7.44%	9	لا أوافق	
10.49%	17	17.07%	7	8.26%	10	محايد	
54.32%	88	63.41%	26	51.24%	62	أوافق	
28.40%	46	14.63%	6	33.06%	40	أوافق بشدة	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	
1.85%	3	4.88%	2	0.83%	1	لا أوافق بشدة	لايتوفر لدى المدقق الضريبي المعرفة المناسبة بأساليب التحليل المالي والمحاسبي والأساليب الكمية والرياضة المستخدمة في كشف التهرب الضريبي
11.73%	19	2.44%	1	14.88%	18	لا أوافق	
8.64%	14	4.88%	2	9.92%	12	محايد	
59.88%	97	80.49%	33	52.89%	64	أوافق	
17.90%	29	7.32%	3	21.49%	26	أوافق بشدة	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	
0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	لا أوافق بشدة	تعقد إجراءات التدقيق تساهم في تأخير إنجاز عمليات التدقيق بحسب معايير الانجاز المقررة مما يعني زيادة فجوة المتأخرات الضريبية
11.11%	18	9.76%	4	11.57%	14	لا أوافق	
16.05%	26	17.07%	7	15.70%	19	محايد	
43.21%	70	58.54%	24	38.02%	46	أوافق	
29.63%	48	14.63%	6	34.71%	42	أوافق بشدة	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	
0.62%	1	0.00%	0	0.83%	1	لا أوافق بشدة	تعسف المدقق الضريبي في المبالغة في ربط الضريبة تساهم في زيادة حجم التهرب الضريبي
9.88%	16	12.20%	5	9.09%	11	لا أوافق	
13.58%	22	29.27%	12	8.26%	10	محايد	
45.06%	73	34.15%	14	48.76%	59	أوافق	
30.86%	50	24.39%	10	33.06%	40	أوافق بشدة	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	
0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	لا أوافق بشدة	عدم تعيين الكادر الضريبي من مراجعين ومأمورين متخصصين في مجال المحاسبة المالية والضرائب يحد من كفاءة التدقيق الضريبي
5.56%	9	12.20%	5	3.31%	4	لا أوافق	
3.09%	5	2.44%	1	3.31%	4	محايد	
51.85%	84	48.78%	20	52.89%	64	أوافق	
39.51%	64	36.59%	15	40.50%	49	أوافق بشدة	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	
0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	لا أوافق بشدة	عدم وجود كادر مالي يخص المدقق الضريبي يؤثر في كفاءة وفاعلية أعمال التدقيق
3.09%	5	0.00%	0	4.13%	5	لا أوافق	
6.79%	11	4.88%	2	7.44%	9	محايد	
57.41%	93	70.73%	29	52.89%	64	أوافق	

32.72%	53	24.39%	10	35.54%	43	أوافق بشدة	عدم تقسيم أعمال التدقيق الضريبي إلى فرق عمل والرقابة عليها في ظل نظام الربط الذاتي يؤدي إلى إنجاز حالات أقل وعدم اكتساب خبرات مهنية لدى المدققين
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	
0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	لا أوافق بشدة	
7.41%	12	2.44%	1	9.09%	11	لا أوافق	
14.20%	23	21.95%	9	11.57%	14	محايد	
56.17%	91	56.10%	23	56.20%	68	أوافق	
22.22%	36	19.51%	8	23.14%	28	أوافق بشدة	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	عدم وجود معايير يسترشد بها أثناء القيام بأعمال التدقيق يؤثر على جودة عملية التدقيق
0.62%	1	0.00%	0	0.83%	1	لا أوافق بشدة	
3.70%	6	2.44%	1	4.13%	5	لا أوافق	
5.56%	9	7.32%	3	4.96%	6	محايد	
60.49%	98	78.05%	32	54.55%	66	أوافق	
29.63%	48	12.20%	5	35.54%	43	أوافق بشدة	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	
0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	لا أوافق بشدة	التخلي عن أسلوب العينة الاحصائية في التدقيق يشتت اهتمام المدقق للإقرارات ذات الدخل المرتفع ولحالات التهرب والحد منها
4.94%	8	2.44%	1	5.79%	7	لا أوافق	
10.49%	17	26.83%	11	4.96%	6	محايد	
53.70%	87	56.10%	23	52.89%	64	أوافق	
30.86%	50	14.63%	6	36.36%	44	أوافق بشدة	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	
0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	لا أوافق بشدة	
4.94%	8	12.20%	5	2.48%	3	لا أوافق	عدم تحليل قائمة التدفق النقدي بما تحتويه من معلومات محاسبية إضافية تحد من تحقيق أهداف التدقيق الضريبي
11.11%	18	24.39%	10	6.61%	8	محايد	
47.53%	77	41.46%	17	49.59%	60	أوافق	
36.42%	59	21.95%	9	41.32%	50	أوافق بشدة	
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	المجموع	

المحور الأول

الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة الثانية	مستوى الدلالة	الدالة
يتوفر التأهيل العلمي والمهني لدى المدقق الضريبي بدرجة كافية للقيام بأعمال التدقيق	3.70	1.086	3	8.250	0.000	دالة
يتمتع المدقق الضريبي بوجهة نظر غير متحيزة ويتحلى بالنزاهة والموضوعية عند أداء عمله	3.44	1.148	3	4.930	0.000	دالة
يبدأ المدقق الضريبي العناية المهنية اللازمة عند القيام بأعمال التدقيق	3.62	1.028	3	7.640	0.000	دالة
يقوم المدقق الضريبي بالتخطيط لعملية التدقيق بشكل مناسب	3.25	1.253	3	2.572	0.011	دالة
يقوم المدقق الضريبي بالحصول على المعرفة الكافية عن منشأة المكلف وأعماله عند تحديد إجراءات التدقيق	3.80	0.925	3	11.045	0.000	دالة
يتم تقدير مخاطر الرقابة الداخلية كأساس لوضع برامج التدقيق	3.19	1.159	3	2.033	0.044	دالة

غير دالة	0.078	1.771	3	1.065	3.15	يتم وضع استراتيجيات تدقيق قائمة على تحليل أوسع لأنواع المخاطر بما في ذلك وجود تهرب
دالة	0.000	4.412	3	1.104	3.38	يقوم المدقق الضريبي بتقييم نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن السجلات المحاسبية تحتوي على معلومات دقيقة وملائمة وموثوقة يمكن الاعتماد عليها
دالة	0.000	11.142	3	0.874	3.77	يجمع المدقق الضريبي أدلة وقرائن تدقيق كافية ومناسبة كي يستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة يبنى عليها رأيه حول صحة الوعاء الضريبي
دالة	0.000	9.003	3	0.951	3.67	يأخذ المدقق الضريبي بعين الاعتبار الأهمية النسبية لعناصر الإقرار الضريبي وعلاقتها بمخاطر التدقيق
دالة	0.000	18.834	3	0.734	4.09	يقوم المدقق الضريبي بتوثيق أعمال التدقيق وإعداد تقرير عن الإجراءات التي أتتحت
دالة	0.000	8.989	33	8.583	39.06	المحور الأول: مدى استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.

المحور الثاني

رقم الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة الثانية	مستوى الدلالة	الدالة
عدم تطرق القانون الضريبي ولائحته التنفيذية إلى معايير واضحة عن إجراءات التدقيق الضريبي المكتبي والميداني يجعل أعمال التدقيق قائمة على الارتجالية ووفق الحكم الشخصي	3.80	1.027	3	9.949	0.000	دالة
عدم وجود معايير جودة تحكم إجراءات التدقيق الضريبي مما يقلل من كفاءته وفاعليته في اكتشاف التهرب الضريبي	3.89	0.933	3	12.133	0.000	دالة
عدم تبني معايير للتدقيق كأساس لإجراءات التدقيق يحد من كفاءتها في تحديد الوعاء الحقيقي للضريبة	3.88	0.832	3	13.404	0.000	دالة
عدم وجود إجراءات للتعامل للمعاملات الوهمية (الدفاتر والسجلات المصطنعة التي يكتشفها المدقق الضريبي)	3.82	0.977	3	10.691	0.000	دالة
عدم تحديث للأساليب والطرق المستخدمة في تنفيذ التدقيق الضريبي يساعد على التهرب الضريبي	4.10	0.813	3	17.201	0.000	دالة
عدم وجود معايير للتعين الوظيفي يقلل من كفاءة وفاعلية عمليات التدقيق الضريبي	4.20	0.828	3	18.512	0.000	دالة
تعدد إصدار التشريعات بشكل مستمر يشكل إرباكاً للمكلف والإدارة الضريبية في الوقت الذي لا يتم إصدار تعليمات بشأن إجراءات التدقيق	3.99	0.956	3	13.238	0.000	دالة
عدم تغليب عقوبة التهرب الضريبي في التشريع الضريبي يترتب عليه زيادة حجم التهرب الضريبي	4.16	0.898	3	16.449	0.000	دالة
عدم وجود نص تشريعي يلزم المكلف والمحاسب القانوني بأن القوائم المالية المرفقة بالإقرار الضريبي يجب أن تعد وفق مبدأ الإفصاح والوضوح والشفافية وإظهار الأرصدة المقارنة للسنوات السابقة	3.94	1.076	3	11.169	0.000	دالة
الغموض في القانون الضريبي يحد من كفاءة المدقق الضريبي	3.88	1.014	3	11.003	0.000	دالة
عدم وجود نص في القانون يلزم المكلفين بإرفاق قائمة التدقيق النقدي بالإقرار الضريبي كأحد القوائم المالية المطلوبة يجعل أدلة التدقيق منقوصة وبالتالي عدم كفاءة عمليات التدقيق الضريبي	3.92	0.991	3	11.819	0.000	دالة
عدم ورود نص في القانون عن تحمل مدقق الحسابات الخارجي أي مسؤولية قانونية في حال مصادقته على أي بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري	4.06	1.070	3	12.550	0.000	دالة
المحور الثاني : قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي	47.64	7.173	36	20.658	0.000	دالة

المحور الثالث أولاً

رقم الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التائية	مستوى الدلالة	الدلالة
التحقق من التزام المكلف بمبدأ تحقق الإيراد عند البيع يساعد المدقق الضريبي في التوصل إلى الوعاء الحقيقي للضريبة	4.25	0.624	3	25.573	0.000	دالة
إظهار قيم الأصول وفقاً للتكلفة التاريخية وليس وفقاً للتكلفة الجارية يحد من التلاعب بصافي الربح الضريبي	4.11	0.650	3	21.761	0.000	دالة
تحصيل النفقات وفقاً لمبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات يؤدي للوصول إلى صافي ربح سليم عن الفترة المالية	4.33	0.695	3	24.322	0.000	دالة
الثبات في طرق تقدير الإهلاك يساعد المدقق الضريبي في التحديد السليم لوعاء الضريبة	4.38	0.536	3	32.828	0.000	دالة
اتباع مبدأ الثبات يمكن من إجراء المقارنات والتحليلات لتحديد الوعاء الضريبي بشكل حقيقي	4.19	0.633	3	23.843	0.000	دالة
أولاً: أثر التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودرها في الحد من التهرب الضريبي، في حال اتباعها	21.26	2.214	15	35.985	0.000	دالة

المحور الثالث ثانياً

رقم الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التائية	مستوى الدلالة	الدلالة
التدقيق الضريبي بالاستناد على تقييم المخاطر يتيح للمدقق الضريبي تصميم برامج تدقيق أكثر عمقاً وشمولاً يتيح له كشف أي تهرب محتمل	3.75	1.022	3	9.380	0.000	دالة
أخذ المدقق الضريبي بالاعتبار طبيعة الحسابات ذات الدرجة العالية من المخاطر يساعد في التعرف على تحريفات هذه الحسابات	4.15	0.530	3	27.746	0.000	دالة
أخذ المدقق الضريبي في الاعتبار مخاطر الرقابة الداخلية يمكنه من الوقوف على الجوانب المعرضة للخطر والتي تنطوي على تحريفات	3.78	0.970	3	10.288	0.000	دالة
قيام المدقق الضريبي بتحديد مستويات الأهمية النسبية للعناصر يمكنه من التركيز على العناصر التي تسهم بقدر كبير بتخفيض الربح الضريبي	4.04	0.775	3	17.133	0.000	دالة
ثانياً: أثر إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في الحد من التهرب، في حال اتباعها	15.73	2.479	12	19.173	0.000	دالة

المحور الثالث ثالثاً

رقم الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التائية	مستوى الدلالة	الدلالة
تستخدم المقارنات كأحد أساليب التدقيق الضريبي للكشف عن أية فروق جوهرية للتحري عن أسبابها	3.56	1.169	3	6.049	0.000	دالة

دالة	0.000	5.558	3	1.046	3.46	يتم استخدام طرق تحليل الاتجاه لبنود الإقرار الضريبي للتعرف على مدى معقولة الانحرافات بين القيم المتوقعة والفعلية
دالة	0.000	17.042	3	0.821	4.10	يأخذ المدقق الضريبي بالاعتبار العلاقات بين بنود القوائم المالية وبين البنود المتعلقة بها (كالمبيعات ومصروفات البيع)
دالة	0.000	7.943	3	1.058	3.66	تستخدم النسب المالية لكشف العلاقات غير الطبيعية بين بنود القوائم المالية
غير دالة	0.072	1.813	3	1.214	3.17	تستخدم معدلات الدوران كأداة محاسبية لكشف التغيرات في عناصر القوائم المالية لمعرفة الانحرافات التي قد تحمل في طياتها مجالات التهرب
دالة	0.000	10.361	15	3.617	17.94	ثالثاً : أثر استخدام الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات القوائم المالية بقصد التهرب ، في حال إتباعها
دالة	0.000	26.517	42	6.210	54.94	المحور الثالث : أثر إجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.

المحور الرابع:

رقم الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة الثانية	مستوى الدلالة	الدالة
عدم توفر التأهيل العلمي الكافي لدى المدقق الضريبي لأداء أعمال التدقيق الضريبي بكفاءة	3.83	0.960	3	11.044	0.000	دالة
عدم قيام المعهد الضريبي بعدد دورات في المعايير الدولية وإصدارات المهنية المستحدثة المتعلقة بحقل المحاسبة والضرائب للكاادر الضريبي بصفة دورية	3.80	1.052	3	9.632	0.000	دالة
لايتوفر للمدقق الضريبي الخبرة الكافية في استخدام تقنية المعلومات الحديثة عند تدقيق الأنظمة الالكترونية للتأكد من أمانتها	4.03	0.852	3	15.402	0.000	دالة
لايتوفر لدى المدقق الضريبي المعرفة المناسبة بأساليب التحليل المالي والمحاسبي والأساليب الكمية والرياضة المستخدمة في كشف التهرب الضريبي	3.80	0.931	3	10.966	0.000	دالة
تعقد إجراءات التدقيق تساهم في تأخير إنجاز عمليات التدقيق بحسب معايير الاجاز المقررة مما يعني زيادة فجوة المتأخرات الضريبية	3.91	0.948	3	12.262	0.000	دالة
تعسف المدقق الضريبي في المبالغة في ربط الضريبة تساهم في زيادة حجم التهرب الضريبي	3.96	0.948	3	12.846	0.000	دالة
عدم تعيين الكادر الضريبي من مراجعين ومأمورين متخصصين في مجال المحاسبة المالية والضرائب يحد من كفاءة التدقيق الضريبي	4.25	0.767	3	20.804	0.000	دالة
عدم وجود كادر مالي يخص المدقق الضريبي يؤثر في كفاءة وفاعلية أعمال التدقيق	4.20	0.695	3	21.943	0.000	دالة
عدم تقسيم أعمال التدقيق الضريبي إلى فرق عمل والرقابة عليها في ظل نظام الربط الذاتي يؤدي إلى إنجاز حالات أقل وعدم اكتساب خبرات مهنية لدى المدققين	3.93	0.812	3	14.604	0.000	دالة
عدم وجود معايير يسترشد بها أثناء القيام بأعمال التدقيق يؤثر على جودة عملية التدقيق	4.15	0.733	3	19.943	0.000	دالة
التخلي عن أسلوب العينة الاحصائية في التدقيق يشتت اهتمام المدقق للإقرارات ذات الدخل المرتفع وحالات التهرب والحد منها	4.10	0.777	3	18.098	0.000	دالة
عدم تحليل قائمة التدفق النقدي بما تحتويه من معلومات محاسبية إضافية تحد من تحقيق أهداف التدقيق الضريبي	4.15	0.808	3	18.181	0.000	دالة
المحور الرابع هل تعتقد أن الإدارة الضريبية تقوم بأعمال التدقيق الضريبي بكفاءة ؟	48.12	6.412	36	24.065	0.000	دالة

الفروق بين العينتين

البيان	مكان العمل						
	مصلحة الضرائب ن=١٢١		الجهاز المركزي للمراقبة والمحاسبة ن =١٤		القيمة الثانية	مستوى الدالة	الدالة
	المتوسط الحسابي	الإلتحاف المعياري	المتوسط الحسابي	الإلتحاف المعياري			
المحور الأول: مدى استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.	40.75	8.066	34.07	8.199	4.563	0.000	دالة
المحور الثاني : قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي	48.53	7.187	45.02	6.536	2.759	0.006	دالة
أولاً: أثر التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودرها في الحد من التهرب الضريبي, في حال اتباعها	21.62	2.034	20.20	2.400	3.699	0.000	دالة
ثانياً: أثر إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في الحد من التهرب، في حال إتباعها	15.75	2.481	15.68	2.504	0.154	0.878	غير دالة
ثالثاً : أثر استخدام الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات القوائم المالية بقصد التهرب، ، في حال إتباعها	18.02	3.657	17.71	3.530	0.485	0.629	غير دالة
المحور الثالث : أثر إجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.	55.40	6.027	53.59	6.614	1.622	0.107	غير دالة
المحور الرابع هل تعتقد أن الإدارة الضريبية تقوم بأعمال التدقيق الضريبي بكفاءة ؟	48.72	6.644	46.37	5.370	2.051	0.042	دالة

الفروق بحسب الوظيفة الحالية للمصلحة:

المحور	الفئة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المحور الأول: مدى استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.	مدير عام	5	42.60	10.784
	مدير إدارة	17	42.29	8.535
	رئيس قسم	15	40.13	7.726
	مدقق ضريبي	84	40.44	7.967
	المجموع	121	40.75	8.066
المحور الثاني : قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي	مدير عام	5	43.00	10.198
	مدير إدارة	17	46.71	6.678
	رئيس قسم	15	46.00	8.098
	مدقق ضريبي	84	49.68	6.708
	المجموع	121	48.53	7.187
أولاً: أثر التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودرها في الحد من التهرب الضريبي، في حال اتباعها	مدير عام	5	21.20	2.168
	مدير إدارة	17	21.41	2.181
	رئيس قسم	15	21.40	2.293
	مدقق ضريبي	84	21.73	1.978
	المجموع	121	21.62	2.034
ثانياً: أثر إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في الحد من التهرب، في حال إتباعها	مدير عام	5	16.20	2.387
	مدير إدارة	17	17.06	1.749
	رئيس قسم	15	16.67	2.093
	مدقق ضريبي	84	15.30	2.564
	المجموع	121	15.75	2.481
ثالثاً : أثر استخدام الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات القوائم المالية بقصد التهرب، ، في حال إتباعها	مدير عام	5	16.60	6.148
	مدير إدارة	17	19.94	3.491
	رئيس قسم	15	18.73	4.367
	مدقق ضريبي	84	17.60	3.286
	المجموع	121	18.02	3.657
المحور الثالث : أثر إجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.	مدير عام	5	54.00	8.602
	مدير إدارة	17	58.41	5.197
	رئيس قسم	15	56.80	7.043
	مدقق ضريبي	84	54.62	5.695
	المجموع	121	55.40	6.027
المحور الرابع هل تعتقد أن الإدارة الضريبية تقوم بأعمال التدقيق الضريبي بكفاءة ؟	مدير عام	5	47.80	6.301
	مدير إدارة	17	46.94	5.056
	رئيس قسم	15	46.60	8.365
	مدقق ضريبي	84	49.51	6.559
	المجموع	121	48.72	6.644

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	النسبة الفاتية	مستوى الدلالة	الدلالة
المحور الأول: مدى استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.	بين المجموعات	71.397	3	23.799	0.360	0.782	غير دال
	داخل المجموعات	7,735.165	117	66.113			

				120	7,806.562	المجموع	
			138.766	3	416.298	بين المجموعات	المحور الثاني : قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي
دال	0.043	2.808	49.418	117	5,781.851	داخل المجموعات	
				120	6,198.149	المجموع	
			1.097	3	3.292	بين المجموعات	أولاً: أثر التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودرها في الحد من التهرب الضريبي، في حال إتباعها
غير دال	0.854	0.260	4.216	117	493.220	داخل المجموعات	
				120	496.512	المجموع	
			19.976	3	59.928	بين المجموعات	ثانياً: أثر إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في الحد من التهرب، في حال إتباعها
دال	0.019	3.444	5.800	117	678.634	داخل المجموعات	
				120	738.562	المجموع	
			31.871	3	95.613	بين المجموعات	ثالثاً : أثر استخدام الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات القوائم المالية بقصد التهرب، ، في حال إتباعها
غير دال	0.065	2.471	12.900	117	1,509.313	داخل المجموعات	
				120	1,604.926	المجموع	
			81.544	3	244.632	بين المجموعات	المحور الثالث : أثر إجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.
غير دال	0.079	2.319	35.165	117	4,114.327	داخل المجموعات	
				120	4,358.959	المجموع	
			59.372	3	178.117	بين المجموعات	المحور الرابع هل تعتقد أن الإدارة الضريبية تقوم بأعمال التدقيق الضريبي بكفاءة ؟
غير دال	0.259	1.357	43.746	117	5,118.329	داخل المجموعات	
				120	5,296.446	المجموع	

المحور الثاني : قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي

Scheffe

Subset for alpha = .05	N	الوظيفة الحالية
1		
43.00	5	مدير عام
46.00	15	رئيس قسم
46.71	17	مدير إدارة
49.68	84	مدقق ضريبي
0.154		مستوى المعنوية

ثانياً: أثر إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في الحد من التهرب، في حال إتباعها

Scheffe

Subset for alpha = .05	N	الوظيفة الحالية
1		
15.30	84	مدقق ضريبي
16.20	5	مدير عام
16.67	15	رئيس قسم
17.06	17	مدير إدارة
0.370		مستوى المعنوية

الفروق بحسب الوظيفة الحالية للجهاز:

المحور	الفئة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المحور الثاني : قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي	نائب المدير العام	4	48.75	1.258
	رئيس قسم المراقبة	13	46.69	5.483
	مراجع	18	42.61	6.156
	عضو فني	6	46.17	9.948
	المجموع	41	45.02	6.536
أولاً: أثر التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودرها في الحد من التهرب الضريبي, في حال إتباعها	نائب المدير العام	4	19.75	0.957
	رئيس قسم المراقبة	13	20.08	1.656
	مراجع	18	20.28	2.782
	عضو فني	6	20.50	3.507
	المجموع	41	20.20	2.400
ثانياً: أثر إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في الحد من التهرب، في حال إتباعها	نائب المدير العام	4	17.25	1.258
	رئيس قسم المراقبة	13	16.08	2.253
	مراجع	18	14.89	2.610
	عضو فني	6	16.17	2.994
	المجموع	41	15.68	2.504
ثالثاً : أثر استخدام الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات القوائم المالية بقصد التهرب، ، في حال إتباعها	نائب المدير العام	4	17.75	2.363
	رئيس قسم المراقبة	13	17.31	3.038
	مراجع	18	17.44	3.838
	عضو فني	6	19.33	4.502
	المجموع	41	17.71	3.530
المحور الثالث : أثر إجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.	نائب المدير العام	4	54.75	4.272
	رئيس قسم المراقبة	13	53.46	4.754
	مراجع	18	52.61	7.374
	عضو فني	6	56.00	9.402
	المجموع	41	53.59	6.614
المحور الرابع هل تعتقد أن الإدارة الضريبية تقوم بأعمال التدقيق الضريبي بكفاءة ؟	نائب المدير العام	4	49.00	4.082
	رئيس قسم المراقبة	13	48.69	3.838
	مراجع	18	43.83	5.670
	عضو فني	6	47.17	5.707
	المجموع	41	46.37	5.370

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	النسبة الفاتية	مستوى الدلالة	الدلالة
المحور الثاني : قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي	بين المجموعات	204.345	3	68.115	1.675	0.189	غير دال
	داخل المجموعات	1,504.630	37	40.666			
	المجموع	1,708.976	40				
أولاً: أثر التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودرها في الحد من التهرب الضريبي، في حال اتباعها	بين المجموعات	1.655	3	0.552	0.089	0.966	غير دال
	داخل المجموعات	228.784	37	6.183			
	المجموع	230.439	40				
ثانياً: أثر إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في الحد من التهرب، في حال اتباعها	بين المجموعات	24.594	3	8.198	1.340	0.276	غير دال
	داخل المجموعات	226.284	37	6.116			
	المجموع	250.878	40				
ثالثاً : أثر استخدام الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات القوائم المالية بقصد التهرب ، في حال اتباعها	بين المجموعات	19.191	3	6.397	0.494	0.689	غير دال
	داخل المجموعات	479.297	37	12.954			
	المجموع	498.488	40				
المحور الثالث : أثر إجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.	بين المجموعات	57.693	3	19.231	0.420	0.739	غير دال
	داخل المجموعات	1,692.259	37	45.737			
	المجموع	1,749.951	40				
المحور الرابع هل تعتقد أن الإدارة الضريبية تقوم بأعمال التدقيق الضريبي بكفاءة ؟	بين المجموعات	217.410	3	72.470	2.864	0.050	غير دال
	داخل المجموعات	936.103	37	25.300			
	المجموع	1,153.512	40				

الفروق بحسب العمر

المحور	الفئة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المحور الثاني : قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي	أقل من ٢٥ سنة	3	47.33	11.015
	من ٢٥ إلى أقل من ٣٥	75	48.52	6.944
	من ٣٥ إلى أقل من ٤٥	62	47.26	7.218
	من ٤٥ سنة فأكثر	22	45.77	7.400
	المجموع	162	47.64	7.173
أولاً: أثر التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودرها في الحد من التهرب الضريبي، في حال اتباعها	أقل من ٢٥ سنة	3	21.33	3.215
	من ٢٥ إلى أقل من ٣٥	75	21.49	2.429
	من ٣٥ إلى أقل من ٤٥	62	21.08	1.876
	من ٤٥ سنة فأكثر	22	20.95	2.278
	المجموع	162	21.26	2.214
ثانياً: أثر إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في الحد من التهرب، في حال اتباعها	أقل من ٢٥ سنة	3	16.33	3.215
	من ٢٥ إلى أقل من ٣٥	75	16.01	2.134
	من ٣٥ إلى أقل من ٤٥	62	14.98	2.808
	من ٤٥ سنة فأكثر	22	16.82	1.991
	المجموع	162	15.73	2.479
ثالثاً : أثر استخدام الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات القوائم	أقل من ٢٥ سنة	3	20.33	5.686

3.269	18.45	75	من ٢٥ إلى أقل من ٣٥	المالية بقصد التهرب، ، في حال إتباعها
3.520	17.03	62	من ٣٥ إلى أقل من ٤٥	
4.372	18.45	22	من ٤٥ سنة فأكثر	
3.617	17.94	162	المجموع	
11.533	58.00	3	أقل من ٢٥ سنة	المحور الثالث : أثر إجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.
5.837	55.96	75	من ٢٥ إلى أقل من ٣٥	
6.002	53.10	62	من ٣٥ إلى أقل من ٤٥	
6.443	56.23	22	من ٤٥ سنة فأكثر	
6.210	54.94	162	المجموع	المحور الرابع هل تعتقد أن الإدارة الضريبية تقوم بأعمال التدقيق الضريبي بكفاءة ؟
8.718	50.00	3	أقل من ٢٥ سنة	
6.352	48.64	75	من ٢٥ إلى أقل من ٣٥	
6.282	48.58	62	من ٣٥ إلى أقل من ٤٥	
6.138	44.82	22	من ٤٥ سنة فأكثر	المجموع
6.412	48.12	162	المجموع	

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	النسبة الغائية	مستوى الدلالة	الدلالة
المحور الثاني : قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي	بين المجموعات	144.113	3	48.038	0.933	0.426	غير دال
	داخل المجموعات	8,139.121	158	51.513			
	المجموع	8,283.235	161				
أولاً: أثر التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودرها في الحد من التهرب الضريبي, في حال إتباعها	بين المجموعات	8.146	3	2.715	0.549	0.649	غير دال
	داخل المجموعات	780.965	158	4.943			
	المجموع	789.111	161				
ثانياً: أثر إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في الحد من التهرب، في حال إتباعها	بين المجموعات	67.676	3	22.559	3.866	0.011	دال
	داخل المجموعات	921.910	158	5.835			
	المجموع	989.586	161				
ثالثاً : أثر استخدام الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات القوائم المالية بقصد التهرب، ، في حال إتباعها	بين المجموعات	93.857	3	31.286	2.456	0.065	غير دال
	داخل المجموعات	2,012.643	158	12.738			
	المجموع	2,106.500	161				
المحور الثالث : أثر إجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.	بين المجموعات	353.220	3	117.740	3.177	0.026	دال
	داخل المجموعات	5,856.163	158	37.064			
	المجموع	6,209.383	161				
المحور الرابع هل تعتقد أن الإدارة الضريبية تقوم بأعمال التدقيق الضريبي بكفاءة ؟	بين المجموعات	283.881	3	94.627	2.360	0.074	غير دال
	داخل المجموعات	6,335.650	158	40.099			
	المجموع	6,619.531	161				

ثانياً: أثر إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في الحد من التهرب، في حال إتباعها

Scheffe

Subnet for alpha = .05	N	العمر
1		
14.98	62	من ٣٥ إلى أقل من ٤٥
16.01	75	من ٢٥ إلى أقل من ٣٥
16.33	3	أقل من ٢٥ سنة
16.82	22	من ٤٥ سنة فأكثر
0.422		مستوى المعنوية

المحور الثالث : أثر إجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.

Scheffe

Subnet for alpha = .05	N	العمر
1		
53.10	62	من ٣٥ إلى أقل من ٤٥
55.96	75	من ٢٥ إلى أقل من ٣٥
56.23	22	من ٤٥ سنة فأكثر
58.00	3	أقل من ٢٥ سنة
0.368		مستوى المعنوية

الفروق بحسب المؤهل

الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	الفئة	المحور
8.616	39.11	151	بكالوريوس	المحور الأول: مدى استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.
9.037	38.00	7	دبلوم	
8.718	39.00	4	دراسات عليا	
8.583	39.06	162	المجموع	
7.321	47.64	151	بكالوريوس	المحور الثاني : قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي
5.559	48.29	7	دبلوم	
4.123	46.50	4	دراسات عليا	
7.173	47.64	162	المجموع	
2.213	21.31	151	بكالوريوس	أولاً: أثر التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودرها في الحد من التهرب الضريبي، في حال اتباعها
2.690	20.29	7	دبلوم	
1.155	21.00	4	دراسات عليا	
2.214	21.26	162	المجموع	
2.494	15.63	151	بكالوريوس	ثانياً: أثر إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في الحد من التهرب، في حال اتباعها
2.059	17.71	7	دبلوم	
0.500	16.25	4	دراسات عليا	

2.479	15.73	162	المجموع	
3.608	17.85	151	بكالوريوس	ثالثاً : أثر استخدام الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات القوائم المالية بقصد التهرب ، ، في حال إتباعها
2.828	21.00	7	دبلوم	
2.828	16.00	4	دراسات عليا	
3.617	17.94	162	المجموع	
6.227	54.79	151	بكالوريوس	المحور الثالث : أثر إجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.
6.377	59.00	7	دبلوم	
2.500	53.25	4	دراسات عليا	
6.210	54.94	162	المجموع	
6.322	48.15	151	بكالوريوس	المحور الرابع هل تعتقد أن الإدارة الضريبية تقوم بأعمال التدقيق الضريبي بكفاءة ؟
9.668	47.14	7	دبلوم	
4.243	49.00	4	دراسات عليا	
6.412	48.12	162	المجموع	

المحور	مصدر التباين	مجموع المبيعات	درجة الحرية	متوسط المبيعات	النسبة الفاتية	مستوى الدلالة	الدلالة
المحور الأول: مدى استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.	بين المجموعات	8.297	2	4.148	0.056	0.946	غير دال
	داخل المجموعات	11,853.086	159	74.548			
	المجموع	11,861.383	161				
المحور الثاني : قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي	بين المجموعات	8.117	2	4.059	0.078	0.925	غير دال
	داخل المجموعات	8,275.117	159	52.045			
	المجموع	8,283.235	161				
أولاً: أثر التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودرها في الحد من التهرب الضريبي, في حال اتباعها	بين المجموعات	7.312	2	3.656	0.744	0.477	غير دال
	داخل المجموعات	781.799	159	4.917			
	المجموع	789.111	161				
ثانياً: أثر إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في الحد من التهرب، في حال إتباعها	بين المجموعات	30.176	2	15.088	2.500	0.085	غير دال
	داخل المجموعات	959.410	159	6.034			
	المجموع	989.586	161				
ثالثاً : أثر استخدام الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات القوائم المالية بقصد التهرب ، ، في حال إتباعها	بين المجموعات	81.705	2	40.853	3.208	0.043	دال
	داخل المجموعات	2,024.795	159	12.735			
	المجموع	2,106.500	161				
المحور الثالث : أثر إجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.	بين المجموعات	129.997	2	64.998	1.700	0.186	غير دال
	داخل المجموعات	6,079.386	159	38.235			
	المجموع	6,209.383	161				
المحور الرابع هل تعتقد أن الإدارة الضريبية تقوم بأعمال التدقيق الضريبي بكفاءة ؟	بين المجموعات	9.879	2	4.940	0.119	0.888	غير دال
	داخل المجموعات	6,609.652	159	41.570			
	المجموع	6,619.531	161				

ثالثاً : أثر استخدام الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات القوائم المالية بقصد التهرب ، ، في حال إتباعها

Scheffe

Subset for alpha = .05		N	المؤهل العلمي
1	2		
	16.00	4	دراسات عليا

بكالوريوس	151	17.85	17.85
دبلوم	7	21.00	
مستوى المعنوية		0.603	0.236

الفروق بحسب التخصص

المحور	الفئة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المحور الأول: مدى استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.	محاسبة	122	37.97	8.435
	إدارة	26	41.35	8.318
	شريعة وقانون	9	45.67	7.365
	أخرى	5	42.00	9.618
	المجموع	162	39.06	8.583
المحور الثاني : قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي	محاسبة	122	47.19	7.521
	إدارة	26	50.08	6.368
	شريعة وقانون	9	47.11	4.428
	أخرى	5	47.00	4.583
	المجموع	162	47.64	7.173
أولاً: أثر التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودرها في الحد من التهرب الضريبي, في حال إتباعها	محاسبة	122	21.27	2.242
	إدارة	26	21.65	2.416
	شريعة وقانون	9	20.89	1.269
	أخرى	5	19.60	0.894
	المجموع	162	21.26	2.214
ثانياً: أثر إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في الحد من التهرب، في حال إتباعها	محاسبة	122	15.67	2.598
	إدارة	26	15.81	2.514
	شريعة وقانون	9	16.22	1.093
	أخرى	5	16.00	0.707
	المجموع	162	15.73	2.479
ثالثاً : أثر استخدام الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات القوائم المالية بقصد التهرب، ، في حال إتباعها	محاسبة	122	17.68	3.684
	إدارة	26	18.50	3.326
	شريعة وقانون	9	19.22	4.024
	أخرى	5	19.20	2.168
	المجموع	162	17.94	3.617
المحور الثالث : أثر إجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.	محاسبة	122	54.62	6.358
	إدارة	26	55.96	6.490
	شريعة وقانون	9	56.33	4.637
	أخرى	5	54.80	3.033
	المجموع	162	54.94	6.210
المحور الرابع هل تعتقد أن الإدارة الضريبية تقوم بأعمال التدقيق الضريبي بكفاءة ؟	محاسبة	122	47.62	6.584
	إدارة	26	50.69	5.152
	شريعة وقانون	9	49.00	4.743
	أخرى	5	45.40	8.444
	المجموع	162	48.12	6.412

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	النسبة المئوية	مستوى الدلالة	الدلالة
المحور الأول: مدى استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.	بين المجموعات	717.629	3	239.210	3.392	0.020	دال
	داخل المجموعات	11,143.753	158	70.530			
	المجموع	11,861.383	161				
المحور الثاني : قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي	بين المجموعات	183.836	3	61.279	1.195	0.313	غير دال
	داخل المجموعات	8,099.399	158	51.262			
	المجموع	8,283.235	161				
أولاً: أثر التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودرها في الحد من التهرب الضريبي, في حال اتباعها	بين المجموعات	19.064	3	6.355	1.304	0.275	غير دال
	داخل المجموعات	770.047	158	4.874			
	المجموع	789.111	161				
ثانياً: أثر إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في الحد من التهرب، في حال إتباعها	بين المجموعات	3.107	3	1.036	0.166	0.919	غير دال
	داخل المجموعات	986.479	158	6.244			
	المجموع	989.586	161				
ثالثاً : أثر استخدام الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات القوائم المالية بقصد التهرب، ، في حال إتباعها	بين المجموعات	39.112	3	13.037	0.996	0.396	غير دال
	داخل المجموعات	2,067.388	158	13.085			
	المجموع	2,106.500	161				
المحور الثالث : أثر إجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.	بين المجموعات	56.965	3	18.988	0.488	0.691	غير دال
	داخل المجموعات	6,152.417	158	38.939			
	المجموع	6,209.383	161				
المحور الرابع هل تعتقد أن الإدارة الضريبية تقوم بأعمال التدقيق الضريبي بكفاءة ؟	بين المجموعات	246.137	3	82.046	2.034	0.111	غير دال
	داخل المجموعات	6,373.394	158	40.338			
	المجموع	6,619.531	161				

المحور الأول: مدى استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.

Scheffe

Substet for alpha = .05	N	التخصص العلمي
1		
37.97	122	محاسبة
41.35	26	إدارة
42.00	5	أخرى
45.67	9	شريعة وقانون
0.200		مستوى المعنوية

الفروق بحسب الخبرة

المحور	الفئة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المحور الأول: مدى استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.	من سنة إلى خمس سنوات	29	41.62	7.627
	من خمس سنوات إلى عشر	51	36.57	8.085
	من عشر سنوات إلى خمسة عشر سنة	27	38.19	9.102
	خمس عشر سنة فأكثر	55	40.45	8.794
	المجموع	162	39.06	8.583
المحور الثاني : قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي	من سنة إلى خمس سنوات	29	47.41	7.258
	من خمس سنوات إلى عشر	51	49.78	6.859
	من عشر سنوات إلى خمسة عشر سنة	27	44.81	7.581
	خمس عشر سنة فأكثر	55	47.16	6.801
	المجموع	162	47.64	7.173
أولاً: أثر التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودرها في الحد من التهرب الضريبي, في حال اتباعها	من سنة إلى خمس سنوات	29	21.79	2.883
	من خمس سنوات إلى عشر	51	21.29	1.701
	من عشر سنوات إلى خمسة عشر سنة	27	21.67	2.236
	خمس عشر سنة فأكثر	55	20.75	2.171
	المجموع	162	21.26	2.214
ثانياً: أثر إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في الحد من التهرب، في حال إتباعها	من سنة إلى خمس سنوات	29	16.34	1.951
	من خمس سنوات إلى عشر	51	14.80	2.779
	من عشر سنوات إلى خمسة عشر سنة	27	15.33	2.496
	خمس عشر سنة فأكثر	55	16.47	2.133
	المجموع	162	15.73	2.479
ثالثاً : أثر استخدام الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات القوائم المالية بقصد التهرب، ، في حال إتباعها	من سنة إلى خمس سنوات	29	18.66	3.341
	من خمس سنوات إلى عشر	51	16.73	3.465
	من عشر سنوات إلى خمسة عشر سنة	27	18.15	3.958
	خمس عشر سنة فأكثر	55	18.60	3.526
	المجموع	162	17.94	3.617
المحور الثالث : أثر إجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.	من سنة إلى خمس سنوات	29	56.79	5.408
	من خمس سنوات إلى عشر	51	52.82	6.273
	من عشر سنوات إلى خمسة عشر سنة	27	55.15	7.048
	خمس عشر سنة فأكثر	55	55.82	5.709
	المجموع	162	54.94	6.210
المحور الرابع هل تعتقد أن الإدارة الضريبية تقوم بأعمال التدقيق الضريبي بكفاءة ؟	من سنة إلى خمس سنوات	29	46.93	7.973
	من خمس سنوات إلى عشر	51	49.80	5.862
	من عشر سنوات إلى خمسة عشر سنة	27	46.78	6.807
	خمس عشر سنة فأكثر	55	47.85	5.576
	المجموع	162	48.12	6.412

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	النسبة الفاتية	مستوى الدلالة	الدلالة
المحور الأول: مدى استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.	بين المجموعات	634.335	3	211.445	2.976	0.033	دال
	داخل المجموعات	11,227.048	158	71.057			

				161	11,861.383	المجموع	
			154.657	3	463.971	بين المجموعات	
			49.489	158	7,819.263	داخل المجموعات	
				161	8,283.235	المجموع	
			9.109	3	27.328	بين المجموعات	
			4.821	158	761.783	داخل المجموعات	
				161	789.111	المجموع	
			29.762	3	89.286	بين المجموعات	
			5.698	158	900.300	داخل المجموعات	
				161	989.586	المجموع	
			38.395	3	115.184	بين المجموعات	
			12.603	158	1,991.316	داخل المجموعات	
				161	2,106.500	المجموع	
			123.874	3	371.623	بين المجموعات	
			36.948	158	5,837.760	داخل المجموعات	
				161	6,209.383	المجموع	
			79.376	3	238.127	بين المجموعات	
			40.389	158	6,381.404	داخل المجموعات	
				161	6,619.531	المجموع	

المحور الأول: مدى استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.

Scheffe

الخبرة العملية	N	Subset for alpha = .05
		1
من خمس سنوات إلى عشر	51	36.57
من عشر سنوات إلى خمسة عشر سنة	27	38.19
خمس عشر سنة فأكثر	55	40.45
من سنة إلى خمس سنوات	29	41.62
مستوى المعنوية		0.091

المحور الثاني : قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي

Scheffe

الخبرة العملية	N	Subset for alpha = .05
		1 2
من عشر سنوات إلى خمسة عشر سنة	27	44.81
خمس عشر سنة فأكثر	55	47.16 47.16
من سنة إلى خمس سنوات	29	47.41 47.41
من خمس سنوات إلى عشر	51	49.78
مستوى المعنوية		0.470 0.478

ثانياً: أثر إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في الحد من التهرب، في حال إتباعها

Scheffe

Subset for alpha = .05		N	الخبرة العملية
1	2		
	14.80	51	من خمس سنوات إلى عشر
15.33	15.33	27	من عشر سنوات إلى خمسة عشر سنة
16.34	16.34	29	من سنة إلى خمس سنوات
16.47		55	خمسة عشر سنة فأكثر
0.248	0.058		مستوى المعنوية

ثالثاً : أثر استخدام الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات القوائم المالية بقصد التهرب، ، في حال إتباعها

Scheffe

Subset for alpha = .05	N	الخبرة العملية
1		
16.73	51	من خمس سنوات إلى عشر
18.15	27	من عشر سنوات إلى خمسة عشر سنة
18.60	55	خمسة عشر سنة فأكثر
18.66	29	من سنة إلى خمس سنوات
0.149		مستوى المعنوية

المحور الثالث : أثر إجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.

Scheffe

Subset for alpha = .05	N	الخبرة العملية
1		
52.82	51	من خمس سنوات إلى عشر
55.15	27	من عشر سنوات إلى خمسة عشر سنة
55.82	55	خمسة عشر سنة فأكثر
56.79	29	من سنة إلى خمس سنوات
0.054		مستوى المعنوية

مصلحة الضرائب

المحور الأول: مدى استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.

المحور	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التائية	مستوى الدلالة	الدلالة
يتوفر التأهيل العلمي والمهني لدى المدقق الضريبي بدرجة كافية للقيام بأعمال التدقيق.	3.93	1.010	3	10.084	.000	دالة
يتمتع المدقق الضريبي بوجهة نظر غير متحيزة ويتحلى بالنزاهة والموضوعية عند أداء عمله.	3.69	1.057	3	7.139	.000	دالة
يبدل المدقق الضريبي العناية المهنية اللازمة عند القيام بأعمال التدقيق.	3.86	.916	3	10.325	.000	دالة
يقوم المدقق الضريبي بالتخطيط لعملية التدقيق بشكل مناسب.	3.31	1.329	3	2.599	.011	دالة
يقوم المدقق الضريبي بالحصول على المعرفة الكافية عن منشأة المكلف وأعماله عند تحديد إجراءات التدقيق.	3.84	.949	3	9.774	.000	دالة
يتم تقدير مخاطر الرقابة الداخلية كأساس لوضع برامج التدقيق.	3.29	1.193	3	2.666	.009	دالة
يتم وضع استراتيجيات تدقيق قائمة على تحليل أوسع لأنواع المخاطر بما في ذلك وجود تهرب.	3.29	1.091	3	2.916	.004	دالة
يقوم المدقق الضريبي بتقييم نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن السجلات المحاسبية تحتوي على معلومات دقيقة وملائمة وموثوقة يمكن الاعتماد عليها.	3.53	1.081	3	5.384	.000	دالة
يجمع المدقق الضريبي أدلة وقرائن تدقيق كافية ومناسبة كي يستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة يبني عليها رأيه حول صحة الوعاء الضريبي.	3.88	.848	3	11.465	.000	دالة
يأخذ المدقق الضريبي بعين الاعتبار الأهمية النسبية لعناصر الإقرار الضريبي وعلاقتها بمخاطر التدقيق.	3.87	.912	3	10.463	.000	دالة
يقوم المدقق الضريبي بتوثيق أعمال التدقيق وإعداد تقرير عن الإجراءات التي أتتبع.	4.26	.602	3	23.092	.000	دالة
المحور الأول: مدى استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.	40.75	8.066	33	10.572	.000	دالة

المحور الثاني : قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي.

المحور	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التائية	مستوى الدلالة	الدلالة
عدم تطرق القانون الضريبي ولائحته التنفيذية إلى معايير واضحة عن إجراءات التدقيق الضريبي المكتبي والميداني يجعل أعمال التدقيق قائمة على الارتجالية ووفق الحكم الشخصي.	3.90	1.060	3	9.349	.000	دالة
عدم وجود معايير جودة تحكم إجراءات التدقيق الضريبي مما يقلل من كفاءته وفاعليته في اكتشاف التهرب الضريبي.	3.90	1.028	3	9.639	.000	دالة
عدم تبني معايير للتدقيق كأساس لإجراءات التدقيق يحد من كفاءتها في تحديد الوعاء الحقيقي للضريبة.	3.90	.860	3	11.518	.000	دالة

عدم وجود إجراءات للتعامل للمعاملات الوهمية (الدفاتر والسجلات المصطنعة التي يكتشفها المدقق الضريبي).	3.91	.957	3	10.445	.000	دالة
عدم تحديث للأساليب والطرق المستخدمة في تنفيذ التدقيق الضريبي يساعد على التهرب الضريبي.	4.16	.827	3	15.395	.000	دالة
عدم وجود معايير للتعين الوظيفي يقلل من كفاءة وفاعلية عمليات التدقيق الضريبي.	4.24	.837	3	16.294	.000	دالة
تعدد إصدار التشريعات بشكل مستمر يشكل إرباك للمكلف والإدارة الضريبية في الوقت الذي لا يتم إصدار تعليمات بشأن إجراءات التدقيق.	4.03	.974	3	11.666	.000	دالة
عدم تغليب عقوبة التهرب الضريبي في التشريع الضريبي يترتب عليه زيادة حجم التهرب الضريبي.	4.20	.862	3	15.286	.000	دالة
عدم وجود نص تشريعي يلزم المكلف والمحاسب القانوني بأن القوائم المالية المرفقة بالإقرار الضريبي يجب أن تعد وفق مبدأ الإفصاح والوضوح والشفافية وإظهار الأرصدة المقارنة للسنوات السابقة.	4.09	1.057	3	11.356	.000	دالة
الغموض في القانون الضريبي يحد من كفاءة المدقق الضريبي.	3.92	1.053	3	9.579	.000	دالة
عدم وجود نص في القانون يلزم المكلفين بإرفاق قائمة التدفق النقدي بالإقرار الضريبي كأحد القوائم المالية المطلوبة يجعل أدلة التدقيق منقوصة وبالتالي عدم كفاءة عمليات التدقيق الضريبي.	4.09	.949	3	12.649	.000	دالة
عدم ورود نص في القانون عن تحمل مدقق الحسابات الخارجي أي مسؤولية قانونية في حال مصادقته على أي بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري.	4.19	1.051	3	12.452	.000	دالة
المحور الثاني : قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي.	48.53	7.187	36	19.176	.000	دالة

المحور الثالث : أثر إجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.

المحور	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التائية	مستوى الدلالة	الدلالة
التحقق من التزام المكلف بمبدأ تحقق الإيراد عند البيع يساعد المدقق الضريبي في التوصل إلى الوعاء الحقيقي للضريبة.	4.29	.612	3	23.191	.000	دالة
إظهار قيم الأصول وفقاً للتكلفة التاريخية وليس وفقاً للتكلفة الجارية يحد من التلاعب بصافي الربح الضريبي	4.19	.623	3	21.001	.000	دالة
تحصيل النفقات وفقاً لمبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات يؤدي للوصول إلى صافي ربح سليم عن الفترة المالية.	4.46	.606	3	26.548	.000	دالة
الثبات في طرق تقدير الإهلاك يساعد المدقق الضريبي في التحديد السليم لوعاء الضريبة.	4.45	.547	3	29.086	.000	دالة
إتباع مبدأ الثبات يمكن من إجراء المقارنات والتحليلات لتحديد الوعاء الضريبي بشكل حقيقي.	4.23	.602	3	22.492	.000	دالة
المحور الثالث أولاً: أثر التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودرها في الحد من التهرب الضريبي، في حال اتباعها.	21.62	2.034	15	35.799	.000	دالة

المحور	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التائية	مستوى الدلالة	الدلالة
--------	---------	-------------------	--------------	----------------	---------------	---------

التدقيق الضريبي بالاستناد على تقييم المخاطر يتيح للمدقق الضريبي تصميم برامج تدقيق أكثر عمقاً وشمولاً يتيح له كشف أي تهرب محتمل.	3.74	1.061	3	7.712	.000	دالة
أخذ المدقق الضريبي بالاعتبار طبيعة الحسابات ذات الدرجة العالية من المخاطر يساعد في التعرف على تحريفات هذه الحسابات.	4.18	.532	3	24.423	.000	دالة
أخذ المدقق الضريبي في الاعتبار مخاطر الرقابة الداخلية يمكنه من الوقوف على الجوانب المعرضة للخطر والتي تنطوي على تحريفات.	3.80	.980	3	8.998	.000	دالة
قيام المدقق الضريبي بتحديد مستويات الأهمية النسبية للعناصر يمكنه من التركيز على العناصر التي تسهم بقدر كبير بتخفيض الربح الضريبي.	4.02	.821	3	13.727	.000	دالة
المحور الثالث ثانياً: أثر إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في الحد من التهرب، في حال إتباعها .	15.75	2.481	12	16.636	.000	دالة

المحور	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التائية	مستوى الدلالة	الدلالة
تستخدم المقارنات كأحد أساليب التدقيق الضريبي للكشف عن أية فروق جوهرية للتحري عن أسبابها.	3.40	1.275	3	3.493	.001	دالة
يتم استخدام طرق تحليل الاتجاه لبنود الإقرار الضريبي للتعرف على مدى معقولية الانحرافات بين القيم المتوقعة والفعلية.	3.47	1.104	3	4.695	.000	دالة
بأخذ المدقق الضريبي بالاعتبار العلاقات بين بنود القوائم المالية وبين البنود المتعلقة بها (كالمبيعات ومصروفات البيع) .	4.16	.837	3	15.211	.000	دالة
تستخدم النسب المالية لكشف العلاقات غير الطبيعية بين بنود القوائم المالية.	3.79	1.032	3	8.456	.000	دالة
تستخدم معدلات الدوران كأداة محاسبية لكشف التغيرات في عناصر القوائم المالية لمعرفة الانحرافات التي قد تحمل في طياتها مجالات التهرب.	3.20	1.222	3	1.785	.077	غير دال
المحور الثالث ثالثاً : أثر استخدام الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات القوائم المالية بقصد التهرب في حال إتباعها.	18.02	3.657	15	9.098	.000	دالة
المحور الثالث : أثر إجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.	55.40	6.027	42	24.451	.000	دالة

المحور الرابع: هل تعتقد أن الإدارة الضريبية تقوم بأعمال التدقيق الضريبي بكفاءة ؟

المحور	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التائية	مستوى الدلالة	الدلالة
عدم توفر التأهيل العلمي الكافي لدى المدقق الضريبي لأداء أعمال التدقيق الضريبي بكفاءة.	3.76	.966	3	8.655	.000	دالة
عدم قيام المعهد الضريبي بعقد دورات في المعايير الدولية ولإصدارات المهنية المستحدثة المتعلقة بحقل المحاسبة والضرائب للكادر الضريبي بصفة دورية.	3.93	1.023	3	10.046	.000	دالة

دالة	.000	14.382	3	.841	4.10	لا يتوفر للمدقق الضريبي الخبرة الكافية في استخدام تقنية المعلومات الحديثة عند تدقيق الأنظمة الإلكترونية للتأكد من أمانتها.
دالة	.000	8.960	3	.974	3.79	لا تتوفر لدى المدقق الضريبي المعرفة المناسبة بأساليب التحليل المالي والمحاسبي والأساليب الكمية والرياضية المستخدمة في كشف التهرب الضريبي.
دالة	.000	10.689	3	.987	3.96	تتخذ إجراءات التدقيق تساهم في تأخير إنجاز عمليات التدقيق بحسب معايير الانجاز المقررة مما يعني زيادة فجوة المتأخرات الضريبية.
دالة	.000	12.376	3	.926	4.04	تصف المدقق الضريبي في المبالغة في ربط الضريبة تساهم في زيادة حجم التهرب الضريبي.
دالة	.000	20.717	3	.693	4.31	عدم تعيين الكادر الضريبي من مراجعين ومأمورين متخصصين في مجال المحاسبة المالية والضرائب يحد من كفاءة التدقيق الضريبي.
دالة	.000	17.610	3	.749	4.20	عدم وجود كادر مالي يخص المدقق الضريبي يؤثر في كفاءة وفاعلية أعمال التدقيق
دالة	.000	12.172	3	.844	3.93	عدم تقسيم أعمال التدقيق الضريبي إلى فرق عمل والرقابة عليها في ظل نظام الربط الذاتي يؤدي إلى إنجاز حالات أقل وعدم اكتساب خبرات مهنية لدى المدققين.
دالة	.000	16.873	3	.781	4.20	عدم وجود معايير يسترشد بها أثناء القيام بأعمال التدقيق يؤثر على جودة عملية التدقيق.
دالة	.000	16.873	3	.781	4.20	التخلي عن أسلوب العينة الإحصائية في التدقيق يشتت اهتمام المدقق للإقرارات ذات الدخل المرتفع ولحالات التهرب والحد منها.
دالة	.000	20.305	3	.703	4.30	عدم تحليل قائمة التدفق النقدي بما تحتويه من معلومات محاسبية إضافية تحد من تحقيق أهداف التدقيق الضريبي.
دالة	.000	21.059	36	6.644	48.72	المحور الرابع هل تعتقد أن الإدارة الضريبية تقوم بأعمال التدقيق الضريبي بكفاءة ؟

الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة
المحور الأول: مدى استناد المدقق الضريبي
على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال
التدقيق الضريبي.

المحور	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة الثانية	مستوى الدلالة	الدلالة
يتوفر التأهيل العلمي والمهني لدى المدقق الضريبي بدرجة كافية للقيام بأعمال التدقيق.	3.05	1.048	3	.298	.767	غير دال
يتمتع المدقق الضريبي بوجهة نظر غير متحيزة ويتحلى بالنزاهة والموضوعية عند أداء عمله.	2.73	1.119	3	- 1.536	.132	غير دال
يبدل المدقق الضريبي العناية المهنية اللازمة عند القيام بأعمال التدقيق.	2.90	1.020	3	-.612	.544	غير دال
يقوم المدقق الضريبي بالتخطيط لعملية التدقيق بشكل مناسب.	3.07	.985	3	.476	.637	غير دال
يقوم المدقق الضريبي بالحصول على المعرفة الكافية عن منشأة العميل وأعماله عند تحديد إجراءات التدقيق.	3.68	.850	3	5.147	.000	دالة
يتم تقدير مخاطر الرقابة الداخلية كأساس لوضع برامج التدقيق.	2.88	1.005	3	-.777	.442	غير دال
يتم وضع استراتيجيات تدقيق قائمة على تحليل أوسع لأنواع المخاطر بما في ذلك وجود تهرب.	2.73	.867	3	- 1.982	.054	غير دال
يقوم المدقق الضريبي بتقييم نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن السجلات المحاسبية تحتوي على معلومات دقيقة وملائمة وموثوقة يمكن الاعتماد عليها.	2.95	1.071	3	-.292	.772	غير دال
يجمع المدقق الضريبي أدلة وقرائن تدقيق كافية ومناسبة كي يستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة يبني عليها رأيه حول صحة الوعاء الضريبي.	3.41	.865	3	3.068	.004	دالة
يأخذ المدقق الضريبي بعين الاعتبار الأهمية النسبية لعناصر الإقرار الضريبي وعلاقتها بمخاطر التدقيق.	3.10	.831	3	.752	.457	غير دال
يقوم المدقق الضريبي بتوثيق أعمال التدقيق وإعداد تقرير عن الإجراءات التي أتتبع.	3.56	.838	3	4.286	.000	دالة
المحور الأول: مدى استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.	34.07	8.199	33	.838	.407	غير دال

المحور الثاني : قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي.

المحور	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة الثانية	مستوى الدلالة	الدلالة
عدم تطرق القانون الضريبي ولائحته التنفيذية إلى معايير واضحة عن إجراءات التدقيق الضريبي المكتبي والميداني يجعل أعمال التدقيق قائمة على الارتجالية ووفق الحكم الشخصي.	3.51	.870	3	3.772	.001	دالة
عدم وجود معايير جودة تحكم إجراءات التدقيق الضريبي مما يقلل من كفاءته وفاعليته في اكتشاف التهرب الضريبي.	3.85	.573	3	9.543	.000	دالة
عدم تبني معايير للتدقيق كأساس لإجراءات التدقيق يحد من كفاءتها في تحديد الوعاء الحقيقي للضريبة.	3.80	.749	3	6.881	.000	دالة
عدم وجود إجراءات للتعامل للمعاملات الوهمية (الدفاتر والسجلات المصطنعة التي يكتشفها المدقق الضريبي).	3.56	1.001	3	3.588	.001	دالة
عدم تحديث للأساليب والطرق المستخدمة في تنفيذ التدقيق الضريبي يساعد على التهرب الضريبي.	3.93	.755	3	7.864	.000	دالة
عدم وجود معايير للتعيين الوظيفي يقلل من كفاءة وفاعلية عمليات التدقيق الضريبي.	4.10	.800	3	8.783	.000	دالة

تعدد إصدار التشريعات بشكل مستمر يشكل إرباك للمكلف والإدارة الضريبية في الوقت الذي لا يتم إصدار تعليمات بشأن إجراءات التدقيق.	3.88	.900	3	6.248	.000	دالة
عدم تغليب عقوبة التهرب الضريبي في التشريع الضريبي يترتب عليه زيادة حجم التهرب الضريبي.	4.05	.999	3	6.724	.000	دالة
عدم وجود نص تشريعي يلزم المكلف والمحاسب القانوني بأن القوائم المالية المرفقة بالإقرار الضريبي يجب أن تعد وفق مبدأ الإفصاح والوضوح والشفافية وإظهار الأرصدة المقارنة للسنوات السابقة.	3.51	1.028	3	3.191	.003	دالة
الغموض في القانون الضريبي يحد من كفاءة المدقق الضريبي.	3.76	.888	3	5.450	.000	دالة
عدم وجود نص في القانون يلزم المكلفين بإرفاق قائمة التدفق النقدي بالإقرار الضريبي كأحد القوائم المالية المطلوبة يجعل أدلة التدقيق منقوصة وبالتالي عدم كفاءة عمليات التدقيق الضريبي.	3.41	.948	3	2.800	.008	دالة
عدم ورود نص في القانون عن تحمل مدقق الحسابات الخارجي أي مسؤولية قانونية في حال مصادقته على أي بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري.	3.66	1.039	3	4.057	.000	دالة
المحور الثاني : قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي.	45.02	6.536	36	8.840	.000	دالة

المحور الثالث : أثر إجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.

المحور	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التائية	مستوى الدلالة	الدلالة
التحقق من التزام المكلف بمبدأ تحقق الإيراد عند البيع يساعد المدقق الضريبي في التوصل إلى الوعاء الحقيقي للضريبة.	4.15	.654	3	11.219	.000	دالة
إظهار قيم الأصول وفقاً للتكلفة التاريخية وليس وفقاً للتكلفة الجارية يحد من التلاعب بصلفي الربح الضريبي	3.88	.678	3	8.292	.000	دالة
تحصيل النفقات وفقاً لمبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات يؤدي للوصول إلى صافي ربح سليم عن الفترة المالية.	3.93	.787	3	7.540	.000	دالة
الثبات في طرق تقدير الإهلاك يساعد المدقق الضريبي في التحديد السليم لوعاء الضريبة.	4.20	.459	3	16.660	.000	دالة
اتباع مبدأ الثبات يمكن من إجراء المقارنات والتحليلات لتحديد الوعاء الضريبي بشكل حقيقي.	4.05	.705	3	9.520	.000	دالة
المحور الثالث أولاً: أثر التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودرها في الحد من التهرب الضريبي، في حال اتباعها.	20.20	2.400	15	13.859	.000	دالة

المحور	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التائية	مستوى الدلالة	الدلالة
التدقيق الضريبي بالاستناد على تقييم المخاطر يتيح للمدقق الضريبي تصميم برامج تدقيق أكثر عمقاً وشمولاً يتيح له كشف أي تهرب محتمل.	3.78	.909	3	5.500	.000	دالة

أخذ المدقق الضريبي بالاعتبار طبيعة الحسابات ذات الدرجة العالية من المخاطر يساعد في التعرف على تحريفات هذه الحسابات.	4.07	.519	3	13.236	.000	دالة
أخذ المدقق الضريبي في الاعتبار مخاطر الرقابة الداخلية يمكنه من الوقوف على الجوانب المعرضة للخطر والتي تتطلب على تحريفات.	3.73	.949	3	4.935	.000	دالة
قيام المدقق الضريبي بتحديد مستويات الأهمية النسبية للعناصر يمكنه من التركيز على العناصر التي تسهم بقدر كبير بتخفيض الربح الضريبي.	4.10	.625	3	11.250	.000	دالة
المحور الثالث ثانياً: أثر إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في الحد من التهرب، في حال إتباعها .	15.68	2.504	12	9.416	.000	دالة

المحور	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التائية	مستوى الدلالة	الدالة
تستخدم المقارنات كأحد أساليب التدقيق الضريبي للكشف عن أية فروق جوهرية للتحري عن أسبابها.	4.00	.592	3	10.823	.000	دالة
يتم استخدام طرق تحليل الاتجاه لبند الإقرار الضريبي للتعرف على مدى معقولية الانحرافات بين القيم المتوقعة والفعلية.	3.41	.865	3	3.068	.004	دالة
يأخذ المدقق الضريبي بالاعتبار العلاقات بين بنود القوائم المالية وبين البنود المتعلقة بها (كالمبيعات ومصروفات البيع).	3.93	.755	3	7.864	.000	دالة
تستخدم النسب المالية لكشف العلاقات غير الطبيعية بين بنود القوائم المالية.	3.27	1.049	3	1.637	.109	غير دال
تستخدم معدلات الدوران كأداة محاسبية لكشف التغيرات في عناصر القوائم المالية لمعرفة الانحرافات التي قد تحمل في طياتها مجالات التهرب.	3.10	1.200	3	.521	.606	غير دال
المحور الثالث ثالثاً : أثر استخدام الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات القوائم المالية بقصد التهرب في حال إتباعها.	17.71	3.530	15	4.911	.000	دالة
المحور الثالث : أثر إجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.	53.59	6.614	42	11.216	.000	دالة

المحور الرابع: هل تعتقد أن الإدارة الضريبية تقوم بأعمال التدقيق الضريبي بكفاءة ؟

المحور	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التائية	مستوى الدلالة	الدالة
عدم توفر التأهيل العلمي الكافي لدى المدقق الضريبي لأداء أعمال التدقيق الضريبي بكفاءة.	4.05	.921	3	7.294	.000	دالة
عدم قيام المعهد الضريبي بعقد دورات في المعايير الدولية ولإصدارات المهنية المستحدثة المتعلقة بحقل المحاسبة والضرائب للكادر الضريبي بصفة دورية.	3.39	1.046	3	2.389	.022	دالة
لا يتوفر للمدقق الضريبي الخبرة الكافية في استخدام تقنية المعلومات الحديثة عند تدقيق الأنظمة الالكترونية للتأكد من أمانتها.	3.83	.863	3	6.151	.000	دالة
لا تتوفر لدى المدقق الضريبي المعرفة المناسبة بأساليب التحليل المالي والمحاسبي والأساليب الكمية والرياضة المستخدمة في كشف التهرب الضريبي.	3.83	.803	3	6.611	.000	دالة
تعقد إجراءات التدقيق تساهم في تأخير إنجاز عمليات التدقيق بحسب معايير الاجاز المقررة مما يعني زيادة فجوة المتأخرات الضريبية.	3.78	.822	3	6.080	.000	دالة

دالة	.000	4.617	3	.981	3.71	تعسف المدقق الضريبي في المبالغة في ربط الضريبة تساهم في زيادة حجم التهرب الضريبي.
دالة	.000	7.448	3	.944	4.10	عدم تعيين الكادر الضريبي من مراجعين ومأمورين متخصصين في مجال المحاسبة المالية والضرائب يحد من كفاءة التدقيق الضريبي.
دالة	.000	14.980	3	.511	4.20	عدم وجود كادر مالي يخص المدقق الضريبي يؤثر في كفاءة وفاعلية أعمال التدقيق
دالة	.000	8.234	3	.721	3.93	عدم تقسيم أعمال التدقيق الضريبي إلى فرق عمل والرقابة عليها في ظل نظام الربط الذاتي يؤدي إلى إنجاز حالات أقل وعدم اكتساب خبرات مهنية لدى المدققين.
دالة	.000	11.690	3	.548	4.00	عدم وجود معايير يسترشد بها أثناء القيام بأعمال التدقيق يؤثر على جودة عملية التدقيق.
دالة	.000	7.546	3	.704	3.83	التخلي عن أسلوب العينة الإحصائية في التدقيق يشتت اهتمام المدقق للإقرارات ذات الدخل المرتفع وحالات التهرب والحد منها.
دالة	.000	4.935	3	.949	3.73	عدم تحليل قائمة التدفق النقدي بما تحتويه من معلومات محاسبية إضافية تحد من تحقيق أهداف التدقيق الضريبي.
دالة	.000	12.360	36	5.370	46.37	المحور الرابع هل تعتقد أن الإدارة الضريبية تقوم بأعمال التدقيق الضريبي بكفاءة ؟

المحور الأول: مدى استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق									
0.000	مستوى	القيمة	مكان العمل				البيان		

المحور الأول: مدى استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.

المحور الثاني : قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي.

مصلحة الضرائب		الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			الثانية	المعنوية
البيان						مستوى المعنوية
مكان العمل			القيمة الثانية			
مصلحة الضرائب			الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			
ن	المتوسط	الانحراف المعياري	ن	المتوسط	الانحراف المعياري	
1121	3.939	0.6282	411	3.855	0.5534	0.286
121	3.99	0.8623	41	3.88	0.7478	0.565
121	3.916	0.9576	41	3.593	0.9017	0.068
121	4.146	0.9247	41	3.923	0.7459	0.163
121	4.223	0.8372	41	4.105	0.8005	0.344
121	4.074	0.9764	41	3.788	0.9009	0.373
121	4.20	0.862	41	4.05	0.999	0.358
121	4.09	1.057	41	3.51	1.028	0.003
121	3.92	1.053	41	3.76	0.888	0.380
121	4.09	0.949	41	3.41	0.948	0.000
121	4.19	1.051	41	3.66	1.039	0.006
121	48.53	7.187	41	45.02	6.536	0.006

0.257	1.136	0.519	4.07	41	0.532	4.18	121	أخذ المدقق الضريبي بالاعتبار طبيعة الحسابات ذات الدرجة العالية من المخاطر يساعد في التعرف على تحريفات هذه الحسابات.
0.691	0.398	0.949	3.73	41	0.980	3.80	121	أخذ المدقق الضريبي في الاعتبار مخاطر الرقابة الداخلية يمكنه من الوقوف على الجوانب المعرضة للخطر والتي تنطوي على تحريفات.
0.605	- 0.518	0.625	4.10	41	0.821	4.02	121	قيام المدقق الضريبي بتحديد مستويات الأهمية النسبية للعناصر يمكنه من التركيز على العناصر التي تسهم بقدر كبير بتخفيض الربح الضريبي.
0.005	- 2.880	0.592	4.00	41	1.275	3.40	121	تستخدم المقارنات كأحد أساليب التدقيق الضريبي للكشف عن أية فروق جوهرية للتحري عن أسبابها.
0.766	0.298	0.865	3.41	41	1.104	3.47	121	يتم استخدام طرق تحليل الاتجاه لبنود الإقرار الضريبي للتعرف على مدى معقولية الانحرافات بين القيم المتوقعة والفعلية.
0.121	1.559	0.755	3.93	41	0.837	4.16	121	ياخذ المدقق الضريبي بالاعتبار العلاقات بين بنود القوائم المالية وبين البنود المتعلقة بها (كالمبيعات ومصروفات البيع).
0.006	2.804	1.049	3.27	41	1.032	3.79	121	تستخدم النسب المالية لكشف العلاقات غير الطبيعية بين بنود القوائم المالية.
0.647	0.458	1.200	3.10	41	1.222	3.20	121	تستخدم معدلات الدوران كأداة محاسبية لكشف التغيرات في عناصر القوائم المالية لمعرفة الانحرافات التي قد تحمل في طياتها مجالات التهرب.
0.000	3.699	2.400	20.20	41	2.034	21.62	121	أولاً: أثر التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودرها في الحد من التهرب الضريبي، في حال اتباعها.
0.878	0.154	2.504	15.68	41	2.481	15.75	121	ثانياً: أثر إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في الحد من التهرب، في حال اتباعها.
0.629	0.485	3.530	17.71	41	3.657	18.02	121	ثالثاً : أثر استخدام الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات القوائم المالية بقصد التهرب ، في حال اتباعها.
0.107	1.622	6.614	53.59	41	6.027	55.40	121	المحور الثالث : أثر إجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.

المحور الثالث : أثر إجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في الحد من التهرب

الضريبي.

المحور الرابع: هل تعتقد أن الإدارة الضريبية تقوم بأعمال التدقيق الضريبي بكفاءة ؟

مستوى المعنوية	القيمة الثانية	مكان العمل						البيان
		الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			مصلحة الضرائب			
		الانحراف المعياري	المتوسط	ن	الانحراف المعياري	المتوسط	ن	
0.097	- 1.671	0.921	4.05	41	0.966	3.76	121	عدم توفر التأهيل العلمي الكافي لدى المدقق الضريبي لأداء أعمال التدقيق الضريبي بكفاءة.
0.004	2.925	1.046	3.39	41	1.023	3.93	121	عدم قيام المعهد الضريبي بعقد دورات في المعايير الدولية وإصدارات المهنية المستحدثة المتعلقة بحقل المحاسبة والضرائب للكادر الضريبي بصفة دورية.
0.080	1.765	0.863	3.83	41	0.841	4.10	121	لا يتوفر للمدقق الضريبي الخبرة الكافية في استخدام تقنية المعلومات الحديثة عند تدقيق الأنظمة الالكترونية للتأكد من أمانتها.

0.832	- 0.213	0.803	3.83	41	0.974	3.79	121	لا تتوفر لدى المدقق الضريبي المعرفة المناسبة بأساليب التحليل المالي والمحاسبي والأساليب الكمية والرياضة المستخدمة في كشف التهرب الضريبي.
0.300	1.040	0.822	3.78	41	0.987	3.96	121	تعقد إجراءات التدقيق تساهم في تأخير إنجاز عمليات التدقيق بحسب معايير الانجاز المقررة مما يعني زيادة فجوة المتأخرات الضريبية.
0.051	1.967	0.981	3.71	41	0.926	4.04	121	تسلف المدقق الضريبي في المبالغة في ربط الضريبة تساهم في زيادة حجم التهرب الضريبي.
0.133	1.509	0.944	4.10	41	0.693	4.31	121	عدم تعيين الكادر الضريبي من مراجعين ومأمورين متخصصين في مجال المحاسبة المالية والضرائب يحد من كفاءة التدقيق الضريبي.
0.980	0.026	0.511	4.20	41	0.749	4.20	121	عدم وجود كادر مالي يخص المدقق الضريبي يؤثر في كفاءة وفعالية أعمال التدقيق
0.962	0.048	0.721	3.93	41	0.844	3.93	121	عدم تقسيم أعمال التدقيق الضريبي إلى فرق عمل والرقابة عليها في ظل نظام الربط الذاتي يؤدي إلى إنجاز حالات أقل وعدم اكتساب خبرات مهنية لدى المدققين.
0.135	1.504	0.548	4.00	41	0.781	4.20	121	عدم وجود معايير يسترشد بها أثناء القيام بأعمال التدقيق يؤثر على جودة عملية التدقيق.
0.008	2.678	0.704	3.83	41	0.781	4.20	121	التخلي عن أسلوب العينة الإحصائية في التدقيق يشتت اهتمام المدقق للإقرارات ذات الدخل المرتفع وحالات التهرب والحد منها.
0.000	4.056	0.949	3.73	41	0.703	4.30	121	عدم تحليل قائمة التدفق النقدي بما تحتويه من معلومات محاسبية إضافية تحد من تحقيق أهداف التدقيق الضريبي.
0.042	2.051	5.370	46.37	41	6.644	48.72	121	المحور الرابع هل تعتقد أن الإدارة الضريبية تقوم بأعمال التدقيق الضريبي بكفاءة ؟

Abstract

The Role of Tax Auditing Procedures in Reducing Tax Evasion In The Republic of Yemen

"A Field Study"

Prepared by: Arafat Saddam Abbas, Sarhan

Supervised by: Dr. Ibrahim AL addie

The purpose of this study was to identify both the concept and the types of audit procedures of taxation and whether the audit procedures used limit tax evasion, if implemented by the Auditor's tax in Yemen, through based checker tax international auditing standards in performing the audit of tax, as well as to be followed by the auditor of the procedures Kaltokd commitment charge of the principles and assumptions of accounting, and how he checks the building there is a risk Kaltherb and use of the procedures for the analytical detection evasion, if any, and the presence of pieces of legislation regulating all of that and control the quality of the performance audit, to indicate whether the tax administration with the required efficiency for the performance of its work or not.

To achieve these goals was to split the study into two parts; contained the first partition on the theoretical aspect of the study, which dealt with various topics related to the concept of audit procedures of taxation, and international auditing standards and their role in reducing tax evasion in the event built upon in the performance of audit work, the role of the principles and assumptions of accounting and accounting methods in curbing tax evasion, also addressed the theoretical side of tax evasion, its

causes and consequences of behavior in charge of evasion tactics, combat, and through the quarterly I and II of the study, also contained a second section on the field of study, which was dealt with through the Chapter III, was prepared based on the identification study, which was developed and distributed to the samples first were the "auditors income tax in the overall management of large taxpayers in the IRS," and was a second sample of "the Board of the Central Organization for Control and Accountability", has been the distribution of the number (156) to identify the first sample was re-number (133) to identify and rate (85%) of the total questionnaires distributed were excluded including the number (12) to identify the presence of defects which, as the distribution of the number (58) to identify the second sample was re-number (45) to identify the ratio of (78%) of the.

Total questionnaires distributed were excluded, including the number (4) identification of the presence of defects which may affect the search results.

The researcher analyzed the data obtained from the reality of answers by the subjects to the questions of resolution, by relying on the methods and statistical methods appropriate under the program of the Statistical Package for Social Sciences (Statistical Package For Social Sciences (SPSS), and are those methods in each of the Cronbach alpha test, and methods of descriptive analysis, and analysis of variance and T test for single sample, and test for independent samples T,.

The test showed that Cronbach alpha value of stability coefficient across all questions resolution reached (88%) which shows the coherence and consistency of procedure of the data, as shown by the results of analysis of the data checker tax is based on international auditing standards in performing the audit of tax

according to the point of view of auditors income tax, while not in favor of the sample by the Central Control and Auditing this view, the results also showed study the consensus of the two samples on the existence of shortcomings in the provisions of tax legislation Yemeni regarding the organization of audit procedures of taxation, and development methods, and there was a statistically significant on the measures being implemented auditors income tax, which would reduce tax evasion, while the results showed the agreement of all the opinions of the study on non-efficiency of tax administration in Yemen in the performance of the audit tax efficiently.

Based on the results has emerged from the study a number of recommendations of public and private, the most important that the tax administration to pay the audit process tax the utmost importance in the current stage, by emphasizing to rely on the international auditing standards when performing these acts, which would ensure the performance of such acts to a high degree efficiency, and to review the tax legislation of Yemen through the adoption of standards and guidelines for an organization to perform the audit of tax to ensure the quality of performance, through the modernization of methods and techniques used to perform these actions, raising the efficiency of the functioning of the tax administration, to abandon the method currently in place through re-engineering work, and work on the development of built material and human resources by taking advantage of recent developments in accounting thought and administrative developments in technology, information technology, and benefit from the experience of systems tax modern applied in many countries, both developing and developed countries in this area.

The recommendations had emerged from the study of many of the most important of the need for knowledge of the auditor tax

audit criteria and the latest scientific methods to develop a tax audit of the scientific but not limited to theory, a review of sanctions imposed and the imposition of financial penalties tough new have the status of deterrence and the imposition of sanctions, moral thickener without only the threat only, and applied effectively against the perpetrators of the crime of evasion to minimize the spread of this phenomenon and the need to issue implementing regulations governing the rules and laws of tax legislation that have not yet been issued, to implement audit procedures based on risk assessment of various types, which would help to avoid the risk of discovery and performance is not proper for review and lend confidence to the Checker in the integrity and sincerity of opinion reached, increasing the efficiency and effectiveness of tax administration through the adoption of continuing training programs to educate and to provide workers in the area of scrutiny on tax introduced the methods and techniques developed in this area, and holding sessions specialized professional field anti-evasion, and the use of statistical sampling under the regime of self-esteem and a huge number of files are not audited and unfulfilled, with the analysis of deviations and take the results of checking the other in mind, that would focus the attention of auditors of the statements of high-income, a cadre of Mali Checker tax in order to ensure it should not resort to non-application of the principle of reward and punishment and durability responsibility complacency and negligence that was signed by him.

1/1: تمهيد:

تعد الضريبة في ظل التطورات الاقتصادية والسياسية للدولة الحديثة، أداة من أدوات السياسة المالية فلم يعد يقتصر دورها على تحقيق الهدف المالي أو هدف الحصيلة، الذي كان هو الأساس في فرضها منذ القدم، بل اتسعت أهدافها لتشمل أهدافا اقتصادية واجتماعية أخرى، يأتي في مقدمتها تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي، وتعجيل عملية التنمية، وإعادة توزيع الدخل، ومعالجة الدورات الاقتصادية وتشجيع فروع الإنتاج وتحفيز الادخار والاستثمار وفق أولويات التنمية.

فمنذ عرفت النظم السياسية المختلفة نظام الضريبة كإقتطاع مالي يفرض من جانب الدولة على المكلفون بها سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً، وظاهرة التهرب الضريبي بصورة عامة في تزايد مستمر نظراً لكون الضريبة تمثل عبئاً إضافياً على أي مكلف بها، في الوقت الذي لا يحصل على منفعة خاصة وفورية مقابل أدائها، وخاصة في ظل غياب الوعي الضريبي الكافي .

ومن أجل تنظيم وفرض وتحصيل الضريبة وتضييق ظاهرة التهرب الضريبي الذي يقوم بها الأفراد والشركات، لابد من إحاطة لهذه العملية بنوع من الرقابة والتي يعبر عنها بالرقابة الضريبية، ويمثل العنصر البشري هو أهم الموارد المتاحة في عملية الرقابة الضريبية، فالمدقق الضريبي (المأمور) يعد أداة الإدارة الضريبية لتحقيق أهدافها، كونه القلب النابض لمختلف مراحل التدقيق سواء في تحقيق العملية المالية أو العملية الضريبية، وتعتمد الإدارة الضريبية على كوادرها البشرية في أداء مهامها وبالتالي يقع على عاتقهم عبء نجاح التشريع الضريبي وتحقيق الإدارة الضريبية - كمنظومة - لأهدافها المرجوة على أكمل وجه.

تعد الرقابة الضريبية التي من أساسياتها التدقيق الضريبي حالة مهمة في مجال العمل الضريبي، حيث تؤخذ دالة للوعي في شقين: شق التهرب، وشق تطور أساليب العمل، فكلما كانت أساليب التدقيق الضريبي متقدمة متطورة تعتمد على الأساليب الحديثة في التدقيق والفحص، وتظهر حالة من التقدم في إجراءات العمل، كلما توسع مداها تعطي رادعاً في الحد من التهرب، وتحقيق العدالة والمساواة، وتحقيق سلامة الإجراءات القانونية بين المكلفون.

ولكي تحقق الضريبة أهدافها لابد من توفر تشريع ضريبي واضح يقوم على تطبيقه كادر مهني متخصص ذو كفاءة، ويقبل به المكلفون ويعملون على تنفيذ أهدافه لما له من أثر على الوضع المالي والاقتصادي والاجتماعي للدولة، وحيث أن أي نظام ضريبي لا يخلو من الثغرات وما قد يحدث من استغلال لها داخل اللوائح والأنظمة، وما يبدهه المكلفون من طرق وأساليب وحيل أخرى للتهرب من الضريبة، كان لابد من استخدام الوسائل الكفيلة للحد من التهرب وتطوير بعض إجراءات التدقيق التقليدية وذلك باتباع معايير التدقيق الدولية الحديثة، والقواعد والأصول المحاسبية السليمة التي تمكن من الوصول إلى تحديد الوعاء الضريبي بشكل سليم وتحصيل الضريبة المفروضة.

2/1: مشكلة الدراسة:

تعاني الموازنة العامة في اليمن من عجز دائم وقد قدرت الحكومة اليمنية - في بيانها أمام مجلس النواب مطلع شهر ديسمبر من عام 2009م - العجز في الموازنة للعام القادم بأكثر من نصف تريليون ريال يمني ، وتراجع مساهمة الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة، في ظل تعاظم المتطلبات التنموية الاقتصادية والاجتماعية، والمتطلبات الأمنية والسياسية، وهو ما يستدعي التفكير بشكل جدي وعملي البحث في الموارد المالية المتاحة والتي تضع سدى بسبب سوء الإدارة، ومن بين أهم تلك الموارد: الموارد الضريبية الضائعة والمفقودة بسبب التهرب الضريبي، نتيجة لعدم كفاءة الإدارة الضريبية بأداء أعمال التدقيق الضريبي.

وبرأى الباحث أن مشكلة الدراسة تكمن في أنه وبرغم حرص الإدارة الضريبية في اليمن على استيفاء الضريبة المفروضة على دخل المكلف، إلا أنه يوجد انخفاض كبير في معدلات تمويل الضرائب على الدخل ، في ظل زيادة التهرب الضريبي في اليمن للعديد من الأسباب أهمها الانخفاض الشديد في جودة وفعالية أداء أعمال التدقيق الضريبي، في الوقت الذي يرى الفكر المحاسبي أن المتحصلات الضريبية تتأثر بالتهرب الضريبي تأثيراً مباشراً الأمر الذي يثير موضوعاً للبحث، وبالتالي لابد للإدارة الضريبية من التفكير بأسلوب علمي للوقوف على هذه المشاكل وتفعيل وتطوير إجراءات التدقيق الضريبي نظراً لأهمية هذه الإجراءات وتأثيرها في تنمية الحصيلة الضريبية.

لذا تبرز مشكلة الدراسة من خلال التساؤلات الآتية:

1. هل يستند الفاحص الضريبي في الجمهورية اليمنية على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيقي الضريبي؟
2. هل يعاني التشريع الضريبي اليمني من قصور فيما يتعلق بتنظيم إجراءات التدقيق الضريبي ؟
3. هل الإجراءات التي تتبعها المدقق الضريبي تحد من التهرب الضريبي؟
4. هل هناك إمكانية لتطوير أداء أعمال الإدارة الضريبية في اليمن لزيادة فعاليتها وكفاءتها؟

3/1: أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة من ناحيتين: الأهمية العلمية، والأهمية العملية:

1/3/1: الأهمية العلمية:

وتتمثل في أن هذه الدراسة من أولى الدراسات بهذا المجال " بحسب علم الباحث " والتي تناولت دور إجراءات التدقيق المكتبية والميدانية ودور معايير التدقيق الحديثة والمبادئ والفروض المحاسبية في الحد من التهرب، وإمكانية الاستفادة من تطور الفكر المحاسبي والمالي والإداري والتطور

التكنولوجي الحاصل في تقنية المعلومات لتطوير هذه الإجراءات بهدف الوصول إلى الكفاءة والفاعلية في أداء أعمال التدقيق الضريبي.

وتعد هذه الدراسة رافداً أساسياً من روافد المكتبة العربية، والتي يمكن الرجوع إليها والوقوف على نتائجها والاستفادة من محتواها، كما تناولت هذه الدراسة العديد من المتغيرات تمثلت في بيان قصور التشريع الضريبي اليمني فيما يتعلق بإجراءات التدقيق، ودور المبادئ والفروض المحاسبية في الحد من التهرب، ومدى كفاءة الإدارة الضريبية في أداء أعمال التدقيق، وإمكانية تطوير إجراءات التدقيق الضريبي والتي لم تتعرض لها دراسات أخرى سبقتها.

2/3/1: الأهمية العملية:

ومما يعزز أهمية هذه الدراسة من الناحية العملية أنها تناولت موضوعاً هاماً وحيوياً تمثل في " دور إجراءات التدقيق الضريبي ودورها في الحد من التهرب الضريبي"، ولما لهذا الموضوع من أهمية نظراً للنمو المطرد لظاهرة التهرب الضريبي في اليمن وما ينتج عنها من آثار اقتصادية واجتماعية ومالية.

كما تبرز الأهمية العملية لهذه الدراسة أنه في ظل تدني الإيرادات الضريبية نتيجة للانخفاض الشديد في جودة أداء أعمال التدقيق الضريبي، على الرغم من كونها رافداً من روافد الخزينة العامة للدولة، ولذا فإن هذه الدراسة تجمع بين التطبيق العلمي والعملية للقواعد والأصول المتعارف عليها في علمي التدقيق والضرائب، والتي سوف تسهم في تطوير إجراءات التدقيق الضريبي والتي من شأنها أن تحد من التهرب الضريبي.

ثم المساهمة بمساعدة الإدارة الضريبية في اليمن من خلال الخروج بمقترحات وتوصيات سوف يكون لها أثر عظيم في تطوير إجراءات التدقيق الضريبي في الجمهورية اليمنية.

4/1: أهداف الدراسة:

اتساقاً مع مشكلة البحث وأهميته فإن هذه الدراسة تهدف إلى :

1. معرفة مدى استناد المدقق الضريبي في اليمن على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق، ومدى الاستفادة منها.
2. إبراز ما إذا كانت الإجراءات التي يعتمد عليها المدقق الضريبي عند أداء أعمال التدقيق تحد من التهرب الضريبي.
3. إلقاء الضوء على التشريع الضريبي اليمني وبيان أوجه القصور فيما يتعلق بتنظيم إجراءات التدقيق الضريبي .

4. التعرف على الأساليب التي يمكن من خلالها تطوير إجراءات التدقيق الضريبي للحد من التهرب .
5. تقديم المساهمة العلمية كأحد الحلول لمشكلة التهرب الضريبي .
6. القيام بإجراء دراسة ميدانية تشمل الإدارة العامة لكبار المكلفين أمانة العاصمة وفروعها في المحافظات، والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة لمعرفة مايلي:
 - a. إجراءات التدقيق المتبعة عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.
 - b. مدى قيام المدقق الضريبي بأداء أعمال التدقيق الضريبي بالاستناد على معايير التدقيق ومدى استخدامه للأساليب المحاسبية الحديثة .
 - c. أوجه القصور التي تكتنف التشريع الضريبي اليمني فيما يتعلق بتنظيم إجراءات التدقيق الضريبي .

5/1: فرضيات الدراسة :

انطلاقاً من مشكلة البحث وتحقيقاً لأهدافه، وفي ضوء المفاهيم النظرية والدراسات ذات العلاقة تم اشتقاق فرضيات الدراسة على النحو التالي:

الفرضية الأولى :

"يستند المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي"

الفرضية الثانية :

"هناك قصور في التشريع الضريبي اليمني فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي"

الفرضية الثالثة الرئيسية :

"تؤدي الإجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في اليمن للحد من التهرب الضريبي"

ويتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

A1-1-1: "تحقق المدقق الضريبي من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض

المحاسبية يحد من التهرب"

A1-1-2: "تؤدي إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر إلى الحد من التهرب"

A1-1-3: "يؤدي استخدام الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات البيانات المالية بقصد

التهرب"

الفرضية الرابعة :

"عدم كفاءة الإدارة الضريبية في أداء أعمال التدقيق الضريبي"

6/1: الدراسات السابقة؛

تناولت العديد من الدراسات التهرب الضريبي والأسباب والعوامل المؤدية لتفاقم ظاهرة التهرب، كما تناولت آثار التهرب سواء كانت مالية أو اقتصادية الخ...، كما تناول بعضها أهمية الرقابة الضريبية، كونها أحد الركائز الأساسية لفاعلية النظام الضريبي، ودورها في الحد من التهرب كما تناولت بعض الدراسات الطرق المختلفة التي من شأنها أن تحد من التهرب ومنها الدراسات التالية:

1/6/1: الدراسات العربية؛

1/1/6/1: دراسة بامشموس (1999) ⁽¹⁾ : وهي رسالة ماجستير في المحاسبة أجريت في اليمن موسومة بـ " وسائل الرقابة الضريبية على ضرائب الدخل في الجمهورية اليمنية"، وهدف الباحث في هذه الدراسة إلى دراسة وتحليل وسائل الرقابة الضريبية في الجمهورية اليمنية، بغية التعرف على ما يشوبها من أوجه ضعف وقصور، واقتراح الوسائل اللازمة لتطويرها، بما يكفل الحفاظ على حقوق الخزنة العامة من ناحية وتحقيق العدالة الضريبية من ناحية أخرى، كما أوصت هذه الدراسة بتنفيذ وسائل الرقابة للحد من التهرب الضريبي .

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها :

1. تعزيز وتطوير وسائل الرقابة الضريبية والتكامل بينها يؤدي إلى تلافي أوجه الضعف والقصور فيها.

2. حصر المجتمع الضريبي يعد من أحد الأساليب الهامة لتحديد المجتمع الضريبي .

3. إن تقويم نظام الرقابة الداخلية هو العامل الأساسي الذي يساعد الإدارة الضريبية على تحديد مواطن الضعف والقوة لكل وظيفة من الوظائف التي تمارسها الوحدات الاقتصادية، وتحديد حجم ونوع عينات المراجعة كما تعطي مؤشراً لاعتماد النتائج المالية من عدمه.

2/1/6/1: دراسة الخطيب (2000) ⁽²⁾ : عنوان هذه الدراسة (التهرب الضريبي) وهدفت الدراسة إلى دراسة التهرب الضريبي وأشكاله المختلفة والأسباب الرئيسية التي تؤدي للتهرب، كما عرضت الآثار المترتبة عن التهرب، وطرق مكافحته، والعقوبات المفروضة على المتهربين ضريبياً.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها :

يمكن للدولة منع التهرب الضريبي أو التخفيف منه عن طريق الوسائل التالية :

1. تبسيط النظام الضريبي ووضوح القواعد الضريبية وسهولتها.

2. زيادة كفاءات الإدارة المالية تنظيمياً وأداءً ، وتشديد رقابة الإدارة .

⁽¹⁾ بامشموس، عبد الله احمد عمر، "وسائل الرقابة الضريبية على ضرائب الدخل في اليمن"، دراسة تحليلية جامعة بغداد ، رسالة ماجستير 1999م.

⁽²⁾ الخطيب، خالد " التهرب الضريبي" مجلة جامعة دمشق المجلد 16 العدد الثاني_2000.

3. اشتراك محاسبي وخبراء الضرائب في مسؤولية تطبيق القوانين الضريبية وتطوير مفهوم مهنتهم.

4. استخدام وسائل لتقدير الأوعية الضريبية تمنع من التهرب أو على الأقل تقلل من فرصه.

5. مكافحة التهرب عن طريق التوسع في أساليب جمع البيانات، وتطوير الإدارة الضريبية بتطوير الوظائف الضرورية للأنظمة والبرامج .

3/1/6/1: **دراسة زيتون (2003)** ⁽¹⁾: وهي رسالة ماجستير في المحاسبة أجريت في الأردن، موسومة بـ "أثر تفعيل عملية التقدير الذاتي ومسؤولية المدقق في تعزيز ثقة المكلفون والحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الأردن" وهدف الباحث في هذه الدراسة إلى توضيح أهمية تفعيل عملية التقدير الذاتي في تعزيز ثقة المكلفون والحد من التهرب الضريبي، وكذا هدفت الدراسة إلى توضيح أهمية تفعيل مسؤولية المدقق في المصادقة على البيانات المالية المقدمة من قبل الأفراد والشركات في الحد من التهرب الضريبي.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها :

1. تواجه المقدرين عدداً من المشاكل والمعوقات في محاولتهم الحد من ظاهرة التهرب الضريبي أهمها:

أ. عدم كفاية المعلومات لدى دائرة ضريبة الدخل .

ب. تدني ثقة المكلف بدائرة ضريبة الدخل.

ج. عدم شعور المكلف بعوائد مباشرة مقابل الضريبة التي يتحملها.

د. مساعدة بعض المدققين للمكلفين في التهرب الضريبي.

هـ. عدم صدق المكلفون في إعطاء المعلومات عن دخولهم.

2. يعتبر خبرة المقدر عاملاً مؤثراً في عملية تفعيل التقدير الذاتي، وتفعيل دور المدقق في الحد من التهرب الضريبي.

3. يساعد التخصص العلمي والمهني للمقدر، على التفاعل بشكل أفضل مع المكلفون وتعزيز ثقتهم بدائرة ضرائب الدخل.

4/1/6/1: **دراسة المخلافي (2003)** ⁽²⁾: وهي رسالة ماجستير في المحاسبة أجريت في اليمن، موسومة بـ "ظاهرة التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية (الأسباب - الآثار - المعالجات والحلول)" دراسة ميدانية، هدف الباحث في هذه الدراسة تحديد الأسباب التي تساعد في اتساع نطاق

⁽¹⁾ زيتون، ريم غسان، " أثر تفعيل عملية التقدير الذاتي ومسؤولية المدقق في تعزيز ثقة المكلفون والحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الأردن، دراسة ميدانية "، جامعة اليرموك، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، رسالة ماجستير، 2003م.

⁽²⁾ المخلافي، عبد السلام على عثمان "ظاهرة التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية (الأسباب - الآثار - المعالجات والحلول)"، دراسة ميدانية، جامعة الملكة أروى للعلوم الأكاديمية، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير، 2003م

ظاهرة التهرب، و تأثيرها على الاقتصاد الوطني، وتحديد أساليب محاصرة التهرب بالوسائل والأساليب المناسبة

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها :

أن أهم الأسباب التي تساعد على اتساع أساليب التهرب الضريبي في اليمن هي كالتالي:

1. حادثة النظام الضريبي، والذي لا يزال في مرحلة التكوين.
2. عدم الالتزام من أطراف الممولين بالامتثال للقوانين والنظم الضريبية.
3. تخلف واقع الإدارة الضريبية، وقصور واضح في المهام والأنشطة الإدارية والمحاسبية والفنية والرقابية التي تضطلع بها أجهزة الإدارة الضريبية .

5/1/6/1:دراسة بولخوخ (2004) ⁽¹⁾:وهي رسالة ماجستير في المحاسبة أجريت في الجزائر موسومة بـ " الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي" دراسة تطبيقية، هدفت بصفة عامة إلى دراسة وتحليل الرقابة الضريبية في النظام الضريبي الجزائري، و إمكانية الاعتماد على آليات الرقابة للحد من التهرب الضريبي ، كما تناولت الغش و التهرب الضريبي وأسبابهما، والآثار المترتبة عليهما .

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها :

1. ضرورة تكثيف الرقابة المحلية والتحقيق المحاسبي بتنظيم ودفع طرق بحث المعلومات الجبائية التي تعتبر عاملاً أساسياً في نجاح الرقابة .
2. ضرورة وجود إدارة جبائية على درجة عالية من الكفاءة ، كما يجب أن تشمل جميع المتعاملين بدون استثناء، إضافة إلى التواجد الحقيقي بالميدان بصفه مستمرة .
3. تلقين الأعوان المحققين بالمواد الأساسية والمعتمدة في التحقيق، كالمبادئ المحاسبية والتحليلية وإلمامهم بمختلف العلوم الجبائية والمالية .

6/1/6/1:دراسة محرم (2004) ⁽²⁾: وهي رسالة ماجستير في المحاسبة أجريت في الأردن، موسومة بـ "بناء نموذج للرقابة الضريبية للحد من التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية"، دراسة تطبيقية على القطاع الصناعي، وهدف الباحث في هذه الدراسة إلى دراسة الأسباب والعوامل التي تدفع المكلف للجوء إلى التهرب من ضريبة الدخل، وأهم أشكال وطرق التهرب من ضريبة الدخل، مع زيادة تنوع النشاط الاقتصادي والمحلي والدولي، ودراسة الإجراءات والوسائل الرقابية للحد من التهرب في ضريبة الدخل، وتطبيق الوسائل والطرق الرقابية على القطاع الصناعي في الأردن.

(1) بولخوخ، عيسى، " الرقابة الجبائية كأداة للحد من الغش والتهرب الضريبي"، دراسة تطبيقية، جامعة باتنة، الجزائر، رسالة ماجستير 2004 م.
(2) محرم، ماجد علي محمد، "بناء نموذج للرقابة الضريبية للحد من التهرب من الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية (دراسة تطبيقية على القطاع الصناعي)"، جامعة عمان العربية، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، رسالة ماجستير، 2004م.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها :

1. هنالك عدة مقاييس للدخل الضريبي بعضها يبني على أسس محاسبية مثل القياس عن طريق السجلات وطريقة استخدام مجمل الربح، وبعضها الآخر لا يعتمد على القياس المحاسبي مثل طريقة المظاهر الخارجية للمكلف، في حال عدم مسك حسابات.
2. أن الأسباب ذات الأثر العالي للتهرب متعددة وهي تتعلق بعدم ولاء المكلف وعدم شعوره بالاستفادة من الضريبة المدفوعة، وعدم التزام دائرة ضريبة الدخل بتطبيق العقوبات المتعلقة بالتهرب علاوة على عدم صرامتها، وعدم كفاءة نظام المعلومات في دائرة ضريبة الدخل، وشعور المكلف بعدم عدالة النظام الضريبي القائم، وضعف الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلفون.
3. أن الأساليب التي يتبعها المكلفون في سبيل التهرب الضريبي في القطاع الصناعي تمثلت بالآتي :

أ. التلاعب بالكميات والأوزان ومعادلة التصنيع من خلال التسعير غير الملائم للبضاعة.

ب. ومن ثم التلاعب في الإيرادات المتحققة.

ج. التلاعب بقيمة بضاعة آخر المدة من خلا التسعير غير الملائم للبضاعة.

د. إعداد حسابات وهمية وإضافة مصاريف وهمية للحسابات.

هـ. التلاعب بالحسابات بين الشركة الأم والشركات التابعة لها.

7/1/6/1: **دراسة (حوسو، 2005)** ⁽¹⁾: وهي رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية أجريت في فلسطين، موسومة بـ "التدقيق للأغراض الضريبية" وهدف الباحث في هذه الدراسة إلى تحقيق الرقابة الضريبية من خلال إيجاد نظام رقابي ضريبي فعال للالتزامات الضريبية للمكلفين، وإنشاء نظام بسيط وسهل لتقديم الإقرارات وتنفيذ المدفوعات، وإنشاء نظام لتنفيذ تحصيل الضرائب بفاعلية وكفاءة.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها :

1. أن التدقيق الضريبي عبارة عن مزيج بين مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وقواعد التدقيق لأوجه النشاط المختلفة، ويمثل الوجه الحضاري للإدارة الضريبية في ممارستها لواجباتها وتحقيق أهدافها.
2. أن إيجاد نظام ضريبي فعال لمكافحة الغش الضريبي والتحايل بالحسابات، لا تكمن في الوسائل العقابية المنصوص عليها، أو قواعد المعايير المهنية الصادرة، وإنما في حسن استخدام الإدارة الضريبية لمواردها المتاحة، وخاصة مواردها البشرية، وتعاونها بشكل علمي مدروس

(1) حوسو، محمد محمود ذيب، "التدقيق للأغراض الضريبية"، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، نابلس، فلسطين، رسالة ماجستير، 2005م.

مع المؤسسات المهنية العاملة في ميادين المحاسبة وتدقيق الحسابات سواء على مستوى الصعيد العلمي أو الأكاديمي.

3. أن قرار مأمور التقدير قرار إداري وفي حال مخالفته للقانون يبطل مشروعيته .

4. هناك عدم التزام ضريبي حاصل من قبل المكلف، ومن قبل الإدارة الضريبية نفسها.

8/1/6/1: **دراسة الضابط**، (2006) ⁽¹⁾: وهي أطروحة دكتوراه في المحاسبة أجريت في سورية، موسومة بـ "مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية" هدفت هذه الدراسة إلى تقديم خطة إصلاح على مستوى إدارة أعمال تدقيق الضرائب على الدخل في سورية، سيما فيما يتعلق بالضريبة على دخل الأرباح باعتبارها ضريبة القانون العام، من خلال تبني معايير المراجعة كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل، تقدم مجموعة من المقاييس الهامة لمستويات الأداء المهني، تناولت في مجملها المعايير العامة أو الشخصية، والعمل الميداني، والتقارير.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها :

1. افتقار العديد من مراقبي الدخل وكوادر التدقيق إلى مقومات الحكم المهني المبني على قواعد العدالة والموضوعية والنزاهة .

2. وجود ضعف في بيئة التدقيق، وأنه لا مجال لتطوير أعمال التدقيق الضريبي وتحسينها بدون إعادة تأهيل للبيئة التي تتم فيها ممارسة تلك الأعمال.

3. غياب واضح للكثير من جوانب التدقيق الميداني، وأن ما بقي منه لا يتعدى بعض الإجراءات الضرورية لإحالة تقرير التكاليف إلى التقدير المباشر ليس إلا .

4. عدم استخدام مراقبي الدخل لأوراق العمل في أعمال التدقيق، وأن التقرير بصيغته الحالية لا يلبي إطلاقاً الجوانب المهنية المتعلقة بأعمال التدقيق .

9/1/6/1: **دراسة الدعيس** (2008) ⁽²⁾: وهي رسالة ماجستير في المحاسبة أجريت في اليمن، موسومة بـ "دور نظام المعلومات المحاسبية في الحد من التهرب الضريبي في مصلحة الضرائب في الجمهورية اليمنية" دراسة ميدانية، وهدف الباحث في هذه الدراسة إلى دراسة وتحليل دور نظام المعلومات المحاسبية ودوره في الحد من التهرب الضريبي، والأهمية الكبرى لنظام المعلومات المحاسبي لأجهزة الضرائب لدورها في الحد من التهرب الضريبي كونه يزود الإدارة بمعلومات مالية وغير مالية تمكنها من الرقابة على الأنشطة الإدارية والتشغيلية فيها، ومن هنا فإن عملية الربط بين النظام المحاسبي وبين التهرب الضريبي تعتبر ذات قيمة كبيرة لأجهزة الضريبة.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها :

(1) الضابط، مدين إبراهيم، "مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية"، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، رسالة دكتوراه، 2006م

(2) فائز، الدعيس، "دور نظام المعلومات المحاسبية في الحد من التهرب الضريبي في مصلحة الضرائب في الجمهورية اليمنية"، جامعة آل البيت، كلية إدارة المال والأعمال، المملكة الأردنية الهاشمية، المفرق، رسالة ماجستير، 2008م.

1. عدم إيلاء الإدارة الضريبية للعوامل الداخلية (منها نظام المعلومات) الاهتمام الكافي، بما يكفل أداء أعمالها بصورة كاملة تساعد في الحد من التهرب الضريبي .
2. عدم التوسع في استخدام الحاسوب في الإدارة الضريبية، يؤدي إلى بطء أداء عملية التحاسب الضريبي، مما يقلل من كفاءته وفاعلية النظام الضريبي.
3. عدم قدرة الإدارة الضريبية على التعامل مع أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة، يضعف الدور الرقابي لنظم المعلومات في الحد من التهرب.

2/6/1: الدراسات الأجنبية :

1/2/6/1: دراسة (Franzoni 1998) (1): عنوان هذه الدراسة (الالتزام الضريبي والتهرب الضريبي) وهي دراسة تحليلية أجريت في أستراليا، هدفت إلى التعرف على العوامل التي تلعب دوراً في الالتزام الضريبي وركزت على أهمية الإجراءات الإدارية والسياسات الضريبية الضاغطة، كما هدفت إلى دراسة أسباب التهرب الضريبي.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها :

1. أن أهم العوامل التي تلعب دوراً في الالتزام الضريبي تمثلت في الآتي:
 - أ. قدرة وخبرة مقدر الضريبة على اكتشاف التهرب .
 - ب. إمكانية استخدام وسائل متنوعة لكشف التهرب بما فيها الاطلاع على الحسابات البنكية.
 - ج. عبء الإثبات الملقى على عاتق مقدر الضريبة.
 - د. عدم وجود تعريف واضح للخطأ في القانون الضريبي.
2. أن ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة معقدة لا يمكن الحد منها بإحداث تغييرات في ممارسة المكلفون، عن طريق استخدام سياسات الضغط أو تعديل التوجهات الاجتماعية والأخلاقية.
3. أفضل البدائل لزيادة الالتزام الضريبي هي :
 - أ. زيادة الغرامات المفروضة.
 - ب. زيادة نسبة الكشوفات المدققة.

2/2/6/1: دراسة (Hobbs and Kathryn 2002) (2): عنوان هذه الدراسة (المكلفون المتهمون بالاحتيال والتهرب من الضريبة) وهي دراسة تطبيقية في الولايات المتحدة الأمريكية، هدفت بصفة عامة إلى دراسة ممارسة بعض المصارف التجارية التي تقوم بعملية التخطيط الضريبي تجنباً من دفع الضريبة المستحقة على هذه المصارف، وبيّنت الدراسة أن التخطيط الضريبي يكون في التخطيط لعملية تقديم كشف التقدير الذاتي، ومعالجة الأمور المالية والمحاسبية المختلفة في المصرف التجاري.

(1) Franzoni, Luigi, 1998 " Tax Evasion and Tax compliance." Retrieved from the Following Site: <http://PaPers.ssrn.com>.

(2) Hobbs, Kathryn., " In – Houser Charged With Fraud and Tax Evasion " International Lawyer, Vol. 16, NO 17, P9, 2002.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها :

1. تستخدم المصارف التجارية التخطيط الضريبي للاستفادة من أي فرصة يستطيع الحصول عليها من خلال قانون ضريبة الدخل .
2. وجود علاقة بين التخطيط الضريبي والعبء الضريبي للمصارف التجارية .
3. تلجأ المصارف التجارية إلى تخفيض أعبائها الضريبية بالطرق القانونية نتيجة لوجود ثغرات في القانون، وذلك بزيادة ممارسة التخطيط الضريبي، وبالتالي التهرب من الضريبة الحقيقية المستحقة.

3/2/6/1:دراسة (Richard and Saadtmand, 2005) (1): عنوان هذه الدراسة (الأدلة الجديدة لمقديري التهرب من ضريبة الدخل) وهي دراسة تحليلية أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية، هدفت إلى دراسة التحري عن أثر معدل تدقيق عائد الدخل الحكومي ومعدل التهرب على ضريبة الدخل الإجمالي للفترة من 1960-1997م، وقام الباحثان بدراسة البيانات الرسمية لدى دائرة ضريبة الدخل على مدى 38 عاماً، حيث قام الباحثان بدراسة سلوك التهرب من ضريبة الدخل وقد استخدمتا الاستفتاءات و الاستبانه والنماذج التجريبية ودراسة نموذج (دي جون وليسر مايو) الذي تم إعداده في عام 1994م، والذي استخدم البيانات الرسمية التي تحت سيطرة دائرة ضريبة الدخل.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها :

1. أن درجة التهرب من ضريبة الدخل تتناقص بواسطة التدقيق المستمر والمتزايد، فكلما كان التدقيق أعلى على ضريبة الدخل الشخصية الاتحادية كانت عوائد ضريبة الدخل الشخصية أعلى .
2. أن التهرب من ضريبة الدخل يزداد نتيجة دخول الولايات المتحدة في أزمت سياسية مثل فضيحة وترجيت، وحرب فيتنام، وأن هناك حاجة إلى اتخاذ القرارات السياسية البناء بشكل أفضل ومراجعة سياسات الضريبة الموجودة ويجب تقييم الإطار الفكري لمعادلة الكلفة والمنفعة بشكل عام .

4/2/6/1:دراسة (NÉSTOR GANDELMAN 2005) (2): وهي دراسة بعنوان (مجموعة

نماذج للتهرب الضريبي دراسة تحليلية في الأرجواي) هدفت هذه الدراسة إلى دراسة نماذج من التهرب الضريبي والطرق التي يبتدعها المتهربون ضريبياً ووسائل مكافحتها.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها :

1. هناك بدائل للفيديالية المالية تسمح وتساعد بالتهرب الضريبي.

(1).Richard, C ., Saadtmand , Y., "Income Tax Evasion Determinants : New Evidence " The Journal of Academy of Business Cambridge , Vol. 7, NO 2, PP124-27, 2005.

(2).NESTOR GANDELMAN., 2005 COMMUNITY TAX EVASION MODELS A STOCHASTIC DOMINANCE TEST.

2. هناك عدد من العوامل التي تساعد بانتشار هذه الظاهرة وتشجع عليها .
 3. رفع معدلات الضرائب أحد الأسباب الرئيسية للتهرب الضريبي
- 5/2/6/1:دراسة (Gobran Mohamed 2006)⁽¹⁾ : وهي دراسة بعنوان (التحاسب الضريبي : دراسة مقارنة للنظام ضريبة الدخل في اليمن والهند)، هدفت هذه الدراسة إلى دراسة الإطار النظري لنظام الضريبي اليمني لضريبة الدخل والتهرب الضريبي والإعفاءات الضريبية، ونظريات النظام الضريبي بشكل عام وخصائصه، وكذا النظام الضريبي في الهند وتاريخ النظام وخصائصه.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها :

1. تعاني السلطة الضريبية في اليمن من المعلومات غير الكافية عن المكلفون والمجتمع الضريبي، ومن الخبرات العلمية المؤهلة والكفؤة للقيام بواجباتها على الوجه الأمثل.
2. قوانين ضرائب الدخل معقدة لذا فإن إجراءات تطبيقها الحالية تدفع المكلفون لتفادي الضرائب، واللجوء إلى التهرب الضريبي.
3. قلة الكفاءة الإدارية في النظام الضريبي للبلدين، ووجود فساد في كامل الجهاز الإداري من الأعلى إلى الأسفل .
4. النظام الضريبي في الهند يعتمد البيانات المالية المدققة من قبل المحاسبين القانونيين، أما النظام الضريبي اليمني فيعتمد على البيانات المدققة من مفتشيها .
5. يوجد درجة كبيرة من التهرب والتجنب الضريبي في البلدين وبالتالي انخفاض العائد الضريبي المتعلق بالشركات.

وما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة يمكن إيجازه بالآتي:

1. اهتمت معظم الدراسات السابقة باختبار العلاقة بين الرقابة الضريبية وبين الوسائل اللازمة لتطويرها، دون الاهتمام بالعلاقة بين إجراءات التدقيق الضريبي وبين التهرب الضريبي.
2. اقتصرت الدراسات السابقة على دراسة وتحليل التهرب الضريبي وأسبابه دون تحديد الأساليب الفنية والوسائل العلمية لكشف التهرب الضريبي، كما يوجد تشابه في بعض بنود الدراسات السابقة لبعض جوانب الدراسة الحالية، وبحسب علم الباحث فإن هذه الدراسة من أولى الدراسات التي تناولت دور إجراءات التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي .
3. ركزت هذه الدراسة على إبراز أثر تطبيق معايير التدقيق المقبولة عموماً، والمبادئ والقواعد المحاسبية المطبقة فعلياً في الحد من التهرب، كما تسلط الضوء على التوافق الموجود ما بين قانون ضريبة الدخل وبينها.

⁽¹⁾ (Gobran Mohamed)، "التحاسب الضريبي : دراسة مقارنة لنظام ضريبة الدخل في اليمن والهند"، دراسة مقارنة، جامعة بونا الهند،

4. تناولت الدراسة القصور الشديد في التشريع الضريبي اليمني فيما يتعلق بعدم وجود التشريعات النازمة لأداء أعمال التدقيق الضريبي .

5. تحدثت هذه الدراسة عن مدى حاجة الإدارة الضريبية لتطوير إمكانياتها البشرية والمادية، وأهمية هذا التطوير، وكذا إمكانية تطوير إجراءات التدقيق الضريبي، من خلال استخدام المستجندات الحديثة في علمي المحاسبة والتدقيق، وما نتج عن الفكر الإداري والمحاسبي من دراسات وأراء بهذا الخصوص.

6. تناولت الدراسة مدى نجاح الإدارة الضريبية في اليمن بالقيام بتنفيذ إجراءات التدقيق الضريبي بكفاءة من عدمه.

7/1: منهجية الدراسة:

يتطلب منهج البحث العلمي تحديد مشكلة البحث، والعمل على البناء المفاهيمي النظري قبل القيام بالاختبار ولا بد من تحديد المتغيرات التابعة والمستقلة في ظل هذا المنهج وتحديد العلاقة بين تلك المتغيرات ، سواء (على شكل سببية مفهومية أو معادلات رياضية)، كما يقوم على تصميم الإجراءات الرقابية على المتغيرات المستقلة بغرض التحكم بها وتقوية العلاقة السببية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع (الصدق الداخلي) وبذلك فإن المنهج العلمي يقضي بأن يكون البناء النظري سابقاً للبحث بحيث يساعد على تفسير سلوك الظاهرة قيد الدراسة وتشتق منه الفرضيات ، ثم يأتي بعد ذلك التحقق من تلك الفرضيات عن طريق البحث التجريبي(1).

وبناء على ذلك يقوم منهج البحث في الدراسة الحالية على جانبين أساسيين هما:

- **الجانب النظري:** من خلال المنهج الوصفي التحليلي أو منهج تحليل المحتوى تم استخدام هذا المنهج، والذي يهدف إلى بناء إطار فكري لأبعاد مشكلة البحث وأهدافه وتناول التأصيل العلمي لأبعاد المشكلة وذلك من خلال الاعتماد على الكتب والدوريات المتخصصة والأبحاث العلمية المرتبطة بموضوع البحث بهدف دراسة وتحديد دور إجراءات التدقيق الضريبي باعتبارها تمثل "متغيرات مستقلة"، وكذا بيان درجة تأثير علاقة المتغيرات المستقلة في الحد من التهرب الضريبي باعتباره يمثل "متغيراً تابعاً".

- **الجانب الميداني:** ويعتمد على تصميم استبيان لجمع البيانات المرتبطة بنطاق البحث بهدف وضع فرضيات البحث في صورة قابلة للاختبار الإحصائي ويتكون مجتمع البحث من

(1) الأديمي، منصور ياسين ، منهج البحث العلمي وتطبيقاته في العلوم التجارية والاقتصادية، (صنعاء: مركز الأمين للنشر والتوزيع ، 2004)، ص329.

مدققى ضريبة الدخل في إدارة كبار المكلفون في مصلحة الضرائب، و مراجعي الحسابات في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة .

وفي إطار محاولة تحقيق أهداف البحث سوف يتبع الباحث أيضاً المنهجين الاستقرائي والاستنباطي معاً (المنهج المختلط) للاستفادة من مزاياه، وذلك بهدف استقراء البيانات من الواقع العملي وتحليلها والوصول إلى نتائج، واستخدام المنهج الاستنباطي عن طريق ربط النتائج بالمقدمات للوصول إلى استنتاجات تقضي بقبول أو رفض النتائج أو بقبول بعض المقدمات أو رفضها بناء على معطيات الواقع العملي .

8/1: مجتمع وعينة الدراسة :

يتضمن الهدف الأساسي للدراسة معرفة مدى استناد المدقق الضريبي في اليمن، على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق، ومدى الاستفادة منها، وإبراز ما إذا كانت الإجراءات التي يعتمد عليها المدقق الضريبي عند أداء أعمال التدقيق تحد من التهرب الضريبي .

لذا فإن مجتمع الدراسة الذي سوف يستند عليها الباحث هو: الإدارات الضريبية التابعة لمصلحة الضرائب (مدققو ضريبة الدخل في الإدارة العامة لكبار المكلفون) وهم العاملون في مجال التدقيق والفحص لتحديد الوعاء الضريبية، و مفتشو الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة القائمون على مراجعة وتدقيق أعمال الإدارة الضريبية.

وقد قسمت عينة الدراسة إلى عينتين مستقلتين الأولى مدققو ضرائب الدخل في إدارة كبار المكلفون (الإدارة العامة صنعاء - عدن - تعز) والثانية مفتشو الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة على الضرائب (رئاسة الجهاز - فرع عدن - فرع تعز)

9/1: محددات الدراسة :

ستقتصر هذه الدراسة- في تحقيق أهدافها واختبار فرضياتها- على تناول أهم وليس كل المتغيرات المتوقعة أن يكون لها تأثير جوهري على إجراءات التدقيق الضريبي في الحد من التهرب، والمتعلقة بمدى استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق، ومدى شمولية التشريع اليمني المنظم لمثل هذه الإجراءات، مع عدم اشتمال البحث على تناول معايير المحاسبة الدولية وأثرها في الحد من التهرب، كما أن العينة التي سيتم استطلاع آرائها فيما يتعلق بالمتغيرات المؤثرة على دور إجراءات التدقيق ستقتصر على مدققي ضرائب الدخل في الإدارة العامة لكبار المكلفون القائمين بأعمال التدقيق الضريبي، وعلى مفتشي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة القائمين على مراجعة وتدقيق أعمال الإدارة الضريبية، وهنا تجدر الإشارة إلى أن إهمال بعض المتغيرات المؤثرة على إجراءات التدقيق للحد من التهرب ليس لعدم أهميتها وإنما لحاجتها إلى دراسات وأبحاث مستقلة.

10/1: هيكلية الدراسة :

في ضوء طبيعة مشكلة البحث وأهميته، وتحقيقاً لأهدافه واختبار فرضياته، ووفقاً للمنهجية المتبعة، تم تقسيم هذه الدراسة إلى مقدمة وثلاثة فصول على النحو الآتي:

- مقدمة الدراسة :

ويتناول فيه الباحث مقدمة تمهيدية للدراسة، وطبيعة المشكلة، وأهمية الدراسة وأهدافها وفرضياتها، وعرض وتقييم لأهم الدراسات السابقة، ومحددات البحث، والمنهجية المتبعة في الدراسة، وخطة الدراسة.

الفصل الأول :

إجراءات التدقيق الضريبي بالاستناد على معايير التدقيق الدولية الحديثة والمعايير والمبادئ المحاسبية دورها في الحد من التهرب.

يشتمل هذا الفصل على ثلاثة مباحث :

المبحث الأول : التدقيق الضريبي بالاستناد إلى معايير التدقيق الدولية .

المبحث الثاني : دور المعايير والمبادئ المحاسبية في الحد من التهرب.

المبحث الثالث : الضرائب والتدقيق الضريبي في التشريع اليمني.

الفصل الثاني :

الإطار العام للتهرب الضريبي - المفهوم - الأسباب - الآثار - آليات المكافحة - تطوير إجراءات التدقيق الضريبي.

يشتمل هذا الفصل على ثلاثة مباحث :

المبحث الأول : التهرب الضريبي - المفهوم - أنواع التهرب وصوره - الأسباب.

المبحث الثاني : آثار التهرب - طرق ووسائل المكافحة - معالجة التهرب.

المبحث الثالث : أهمية تطوير وإصلاح الإدارة الضريبية اليمنية - تطوير إجراءات التدقيق الضريبي.

الفصل الثالث :

الدراسة الميدانية للمتغيرات - وتحليل لواقع إجراءات التدقيق في اليمن :

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث وهي :

المبحث الأول : دراسة تحليلية لواقع التدقيق الضريبي في اليمن - والتهرب الضريبي.

المبحث الثاني : منهجية الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة.

المبحث الثالث : عرض وتحليل نتائج اختبار الفرضيات، والنتائج والتوصيات.

الملخص

دور إجراءات التدقيق الضريبي

في الحد من التهرب في الجمهورية اليمنية

"دراسة ميدانية"

The Role of Tax Auditing Procedures in Reducing Tax Evasion In The Republic of Yemen "A Field Study"

المشرف العلمي الدكتور/إبراهيم العدي

إعداد الباحث / عرفات صدام سرحان

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على كل من مفهوم وأنواع إجراءات التدقيق الضريبي ومعرفة ما إذا كانت إجراءات التدقيق المتبعة تحد من التهرب الضريبي في حال تنفيذها من قبل المدقق الضريبي في اليمن، من خلال استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي، إضافة إلى ما يتبعه المدقق من إجراءات كالتأكد من التزام المكلف بالمبادئ والفروض المحاسبية، ومدى قيامه بالتدقيق المبني على وجود مخاطر كالتهرب واستخدامه للإجراءات التحليلية لكشف التهرب إن وجد ومدى وجود نصوص تشريعية تنظم كل ذلك وتحكم جودة أداء التدقيق، لبيان ما إذا كانت الإدارة الضريبية تتمتع بالكفاءة المطلوبة لأداء أعمالها من عدمه.

ولتحقيق هذه الأهداف فقد تم تقسيم الدراسة إلى قسمين؛ احتوى القسم الأول على الجانب النظري للدراسة والذي تناول مختلف الموضوعات المتعلقة بمفهوم إجراءات التدقيق الضريبي، ومعايير التدقيق الدولية ودورها في الحد من التهرب الضريبي في حال الاستناد عليها عند أداء أعمال التدقيق، ودور المبادئ والفروض المحاسبية، والأساليب المحاسبية في الحد من التهرب، كما تناول الجانب النظري للتهرب الضريبي وأسبابه والآثار المترتبة على سلوك المكلف للتهرب من الضريبة وأساليب مكافحته، وذلك من خلال الفصلين الأول والثاني من الدراسة، كما احتوى القسم الثاني على دراسة وتحليل واقع أداء الإدارة الضريبية، ودراسة تحليلية لواقع التهرب الضريبي في البيئة اليمنية، وتناولنا الجانب الميداني للدراسة من خلال الفصل الثالث، وتم إعداده بالاعتماد على استبانة الدراسة التي تم تطويرها وتوزيعها على عينتين الأولى تمثلت بـ "مدقي ضريبة الدخل في الإدارة العامة لكبار المكلفين في مصلحة الضرائب"، وتمثلت العينة الثانية بـ "مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة"، وقد تم توزيع عدد (156) استبانة على العينة الأولى تم إعادة عدد (133) استبانة ونسبة (85%) من إجمالي الاستبانات الموزعة تم استبعاد (12) استبانة منها لوجود عيوب فيها، كما تم توزيع

(58) استبانة على العينة الثانية، تم إعادة (45) استبانة ونسبة (78%) من إجمالي الاستبيانات الموزعة تم استبعاد (4) استبانة منها لوجود عيوب فيها قد تؤثر على نتائج البحث. وقد قام الباحث بتحليل البيانات التي تم الحصول عليها من واقع إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الاستبانة، من خلال الاعتماد على الأساليب والطرق الإحصائية المناسبة التي يتضمنها برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package For Social Sciences (SPSS)، وتتمثل تلك الأساليب في كل من اختبار كرونباخ ألفا، وأساليب التحليل الوصفي، وتحليل التباين، واختبار T للعينة الواحدة، واختبار T للعينات المستقلة.

وقد أظهر اختبار كرونباخ ألفا أن قيمة معامل الثبات على مستوى جميع أسئلة الاستبانة قد بلغ (88%) مما يدل على الترابط والثبات الداخلي للبيانات، كما أظهرت نتائج تحليل البيانات أن المدقق الضريبي يستند على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي بحسب وجهة نظر مدققي ضريبة الدخل، بينما لا تؤيد عينة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة هذا الرأي، كما أظهرت نتائج الدراسة اتفاق آراء العينتين حول وجود قصور في نصوص التشريع الضريبي اليمني فيما يتعلق بتنظيم إجراءات التدقيق الضريبي، وتطوير أساليبه، وأن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية حول الإجراءات التي يقوم بتنفيذها مدققي ضريبة الدخل والتي من شأنها الحد من التهرب الضريبي، في الوقت الذي أظهرت نتائج الدراسة اتفاق جميع آراء عينة الدراسة حول عدم كفاءة الإدارة الضريبية في اليمن في أداء أعمال التدقيق الضريبي بكفاءة .

وبناءً على النتائج فقد خرجت الدراسة بعدد من التوصيات العامة والخاصة، أهمها أن تقوم الإدارة الضريبية بإيلاء عملية التدقيق الضريبي الأهمية القصوى في المرحلة الحالية، من خلال تأكيد الاستناد على معايير التدقيق الدولية عند أداء هذه الأعمال، والتي من شأنها ضمان أداء تلك الأعمال على درجة عالية من الكفاءة، وإعادة النظر في التشريع الضريبي اليمني من خلال تقنين معايير وإرشادات منظمة لأداء أعمال التدقيق الضريبي تكفل جودة الأداء، من خلال تحديث الطرق والأساليب المستخدمة لأداء هذه الأعمال، رفع كفاءة أداء أعمال الإدارة الضريبية، والتخلي عن الأسلوب المعمول به حالياً من خلال إعادة هندسة أعمالها، والعمل على تطوير بنيتها المادية والبشرية من خلال الاستفادة من التطورات الحديثة في الفكر المحاسبي والإداري، والتطورات الحاصلة في تقنية تكنولوجيا المعلومات، والاستفادة من خبرة النظم الضريبية الحديثة المطبقة في العديد من الدول سواء النامية منها والمتقدمة في هذا المجال.

أما التوصيات الخاصة فقد خرجت الدراسة بالعديد منها من أهمها ضرورة إلمام المدقق الضريبي بمعايير المراجعة وأحدث الأساليب العلمية لتطوير المراجعة الضريبية من الناحية العلمية وأن لا تقتصر على الناحية النظرية، وإعادة النظر في العقوبات المفروضة وفرض عقوبات مادية جديدة مشددة لها صفة الردع ، وفرض عقوبات معنوية مغلظة دون الاقتصار على التهديد فقط، وتطبيقها بشكل فعلي بحق مرتكبي جريمة التهرب بشكل يحد من انتشار هذه الظاهرة وضرورة إصدار اللائحة التفسيرية المنظمة لقواعد وقوانين التشريع الضريبي والتي لم تصدر حتى الآن، القيام بتنفيذ إجراءات تدقيق قائمة على تقييم المخاطر بأنواعها المختلفة والتي من شأنها أن تساعد على تجنب مخاطر الاكتشاف والأداء غير السليم للمراجعة وتضفي الثقة للمدقق في سلامة وصدق الرأي الذي توصل إليه، وزيادة كفاءة وفاعلية الإدارة الضريبية من خلال تبني برامج التدريب المستمر لتثقيف وتزويد العاملين في مجال التدقيق الضريبي بما استحدث من أساليب وتقنيات متطورة في هذا المجال، وعقد دورات تخصصية مهنية في حقل مكافحة التهرب، واستخدام أسلوب العينات الإحصائية في ظل نظام التقدير الذاتي ووجود الكم الهائل من الملفات غير المدققة وغير المنجزة، مع تحليل الانحرافات وأخذ نتائج التدقيق الأخرى في الاعتبار، والتي من شأنها تركز اهتمام المدقق للإقرارات ذات الدخل العالي، إيجاد كادر مالي للمدقق الضريبي بما يكفل له عدم اللجوء لغيره وتطبيق مبدأ الثواب والعقاب وتحمله مسئولية التهاون والإهمال إن وقع من قبله.

الملخص
دور إجراءات التدقيق الضريبي
في الحد من التهرب في الجمهورية اليمنية
(دراسة ميدانية)
إعداد: عرفات صدام عباس سرحان
إشراف : د إبراهيم العدي

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على كلُّ من مفهوم وأنواع إجراءات التدقيق الضريبي ومعرفة ما إذا كانت إجراءات التدقيق المتبعة تحد من التهرب الضريبي في حال تنفيذها من قبل المدقق الضريبي في اليمن، من خلال استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي، إضافة إلى ما يتبعه المدقق من إجراءات كالتأكد من التزام المكلف بالمبادئ والفروض المحاسبية، ومدى قيامه بالتدقيق المبني على وجود مخاطر كالتهرب واستخدامه للإجراءات التحليلية لكشف التهرب إن وجد ومدى وجود نصوص تشريعية تنظم كل ذلك وتحكم جودة أداء التدقيق، لبيان ما إذا كانت الإدارة الضريبية تتمتع بالكفاءة المطلوبة لأداء أعمالها من عدمه.

ولتحقيق هذه الأهداف فقد تم تقسيم الدراسة إلى قسمين؛ احتوى القسم الأول على الجانب النظري للدراسة والذي تناول مختلف الموضوعات المتعلقة بمفهوم إجراءات التدقيق الضريبي، ومعايير التدقيق الدولية ودورها في الحد من التهرب الضريبي في حال الاستناد عليها عند أداء أعمال التدقيق، ودور المبادئ والفروض المحاسبية، والأساليب المحاسبية في الحد من التهرب، كما تناول الجانب النظري للتهرب الضريبي وأسبابه والآثار المترتبة على سلوك المكلف للتهرب من الضريبة وأساليب مكافحته، وذلك من خلال الفصلين الأول والثاني من الدراسة، كما أحتوى القسم الثاني على الجانب الميداني للدراسة والذي تم تناوله من خلال الفصل الثالث، وتم إعداده بالاعتماد على استبانة الدراسة التي تم تطويرها وتوزيعها على عينتين الأولى تمثلت بـ "مدققي ضريبة الدخل في الإدارة العامة لكبار المكلفين في مصلحة الضرائب"، وتمثلت العينة الثانية بـ "مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة"، وقد تم توزيع عدد (١٥٦) استبانة على العينة الأولى تم إعادة عدد (١٣٣) استبانة وبنسبة (٨٥٪) من إجمالي الاستبانات الموزعة تم استبعاد منها عدد (١٢) استبانة لوجود عيوب فيها، كما تم توزيع عدد (٥٨) استبانة على العينة

الثانية تم إعادة عدد (٤٥) استبانة وبنسبة (٧٨٪) من إجمالي الاستبيانات الموزعة تم استبعاد منها عدد (٤) استبانة لوجود عيوب فيها قد تؤثر على نتائج البحث.

وقد قام الباحث بتحليل البيانات التي تم الحصول عليها من واقع إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الاستبانة، من خلال الاعتماد على الأساليب والطرق الإحصائية المناسبة التي يتضمنها برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package For Social Sciences (SPSS)، وتتمثل تلك الأساليب في كلٍّ من اختبار كرونباخ ألفا، وأساليب التحليل الوصفي، وتحليل التباين، واختبار T للعينة الواحدة، واختبار T للعينات المستقلة.

وقد أظهر اختبار كرونباخ ألفا أن قيمة معامل الثبات على مستوى جميع أسئلة الاستبانة قد بلغ (٨٨٪) مما يدل على الترابط والثبات الداخلي للبيانات، كما أظهرت نتائج تحليل البيانات أن المدقق الضريبي يستند على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي بحسب وجهة نظر مدققي ضريبة الدخل، بينما لا تؤيد عينة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة هذا الرأي، كما أظهرت النتائج الدراسة اتفاق آراء العينتين حول وجود قصور في نصوص التشريع الضريبي اليمني فيما يتعلق بتنظيم إجراءات التدقيق الضريبي، وتطوير أساليبه، وأن هناك علاقة ذو دلالة إحصائية حول الإجراءات التي يقوم بتنفيذها مدققي ضريبة الدخل والتي من شأنها تحد من التهرب الضريبي، في الوقت الذي أظهرت نتائج الدراسة اتفاق جميع آراء عينة الدراسة حول عدم كفاءة الإدارة الضريبية في اليمن في أداء أعمال التدقيق الضريبي بكفاءة.

وبناءً على النتائج فقد خرجت الدراسة بعدد من التوصيات العامة والخاصة، أهمها أن تقوم الإدارة الضريبية بإيلاء عملية التدقيق الضريبي الأهمية القصوى في المرحلة الحالية، من خلال التأكيد الاستناد على معايير التدقيق الدولية عند أداء هذه الأعمال، والتي من شأنها ضمان أداء تلك الأعمال على درجة عالية من الكفاءة، وإعادة النظر في التشريع الضريبي اليمني من خلال تقنين معايير وإرشادات منظمة لأداء أعمال التدقيق الضريبي تكفل جودة الأداء، من خلال تحديث الطرق والأساليب المستخدمة لأداء هذه الأعمال، رفع كفاءة أداء أعمال الإدارة الضريبية، والتخلي عن الأسلوب المعمول به حالياً من خلال إعادة هندسة أعمالها، والعمل على تطوير بنيتها المادية والبشرية من خلال الاستفادة من التطورات الحديثة في الفكر المحاسبي والإداري، والتطورات الحاصلة في تقنية تكنولوجيا المعلومات، والاستفادة من خبرة النظم الضريبية الحديثة المطبقة في العديد من الدول سواء النامية منها والمتقدمة في هذا المجال.

أما التوصيات الخاصة فقد خرجت الدراسة بالعديد منها من أهمها ضرورة إلمام المدقق الضريبي بمعايير المراجعة وأحدث الأساليب العلمية لتطوير المراجعة الضريبية من الناحية العلمية ولا تقتصر على الناحية النظرية، وإعادة النظر في العقوبات المفروضة وفرض عقوبات

مادية جديدة مشددة لها صفة الردع , وفرض عقوبات معنوية مغلظة دون الاقتصار على التهديد فقط, وتطبيقها بشكل فعلي بحق مرتكبي جريمة التهرب بشكل يحد من انتشار هذه الظاهرة وضرورة إصدار اللائحة التفسيرية المنظمة لقواعد وقوانين التشريع الضريبي والتي لم تصدر حتى الآن, القيام بتنفيذ إجراءات تدقيق قائمة على تقييم المخاطر بأنواعها المختلفة والتي من شأنها تساعد على تجنب مخاطر الاكتشاف والأداء غير السليم للمراجعة وتضفي الثقة للمدقق في سلامة وصدق الرأي الذي توصل إليه, وزيادة كفاءة وفاعلية الإدارة الضريبية من خلال تبني برامج التدريب المستمر لتثقيف وتزويد العاملين في مجال التدقيق الضريبي بما استحدثت من أساليب وتقنيات متطورة في هذا المجال, وعقد دورات تخصصية مهنية في حقل مكافحة التهرب, واستخدام أسلوب العينات الإحصائية في ظل نظام التقدير الذاتي ووجود الكم الهائل من الملفات غير المدققة وغير منجزة, مع تحليل الانحرافات وأخذ نتائج التدقيق الأخرى في الاعتبار, والتي من شأنها تركز اهتمام المدقق للإقرارات ذات الدخل العالي, إيجاد كادر مالي للمدقق الضريبي بما يكفل له عدم اللجوء للغير وتطبيق مبدأ الثواب والعقاب وتحملية مسئولية التهاون والإهمال إن وقع من قبله.

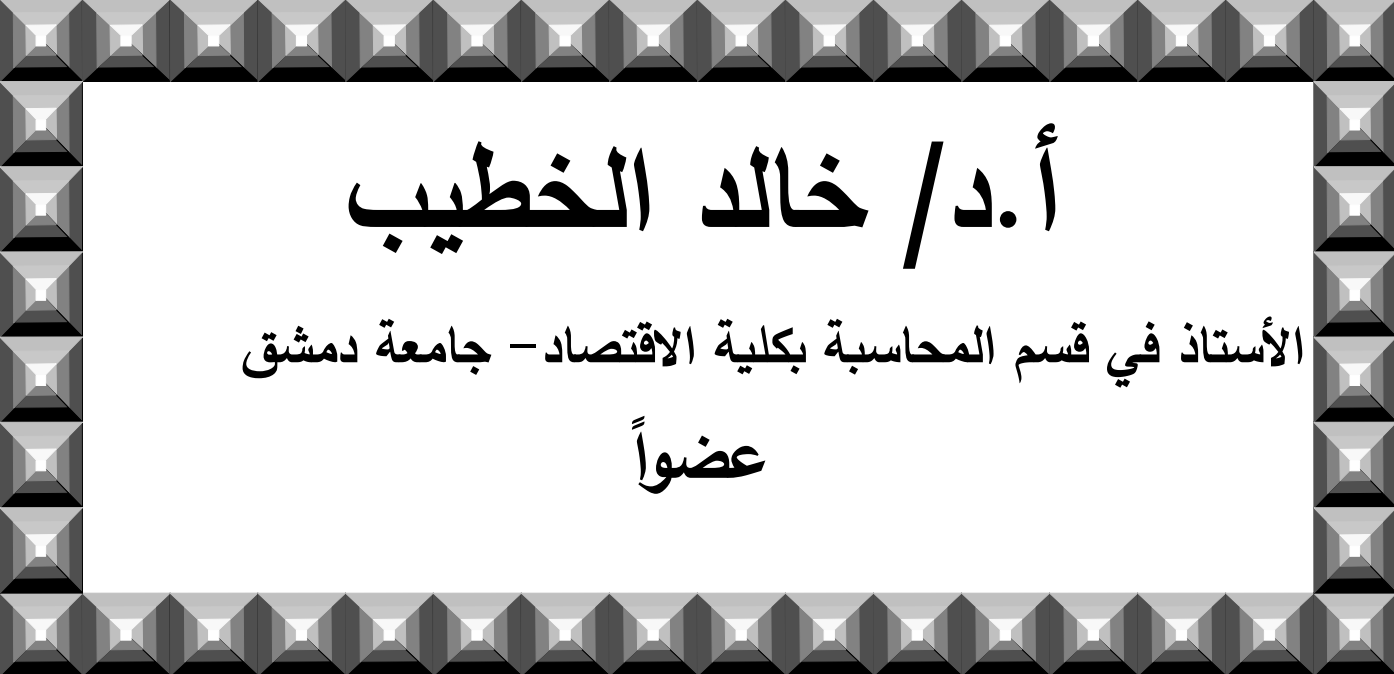
أ.د/ محمد خالد المهاياني

الأستاذ في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد - جامعة دمشق

الدكتور / إبراهيم العدي

الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد - جامعة دمشق

عضواً مشرفاً



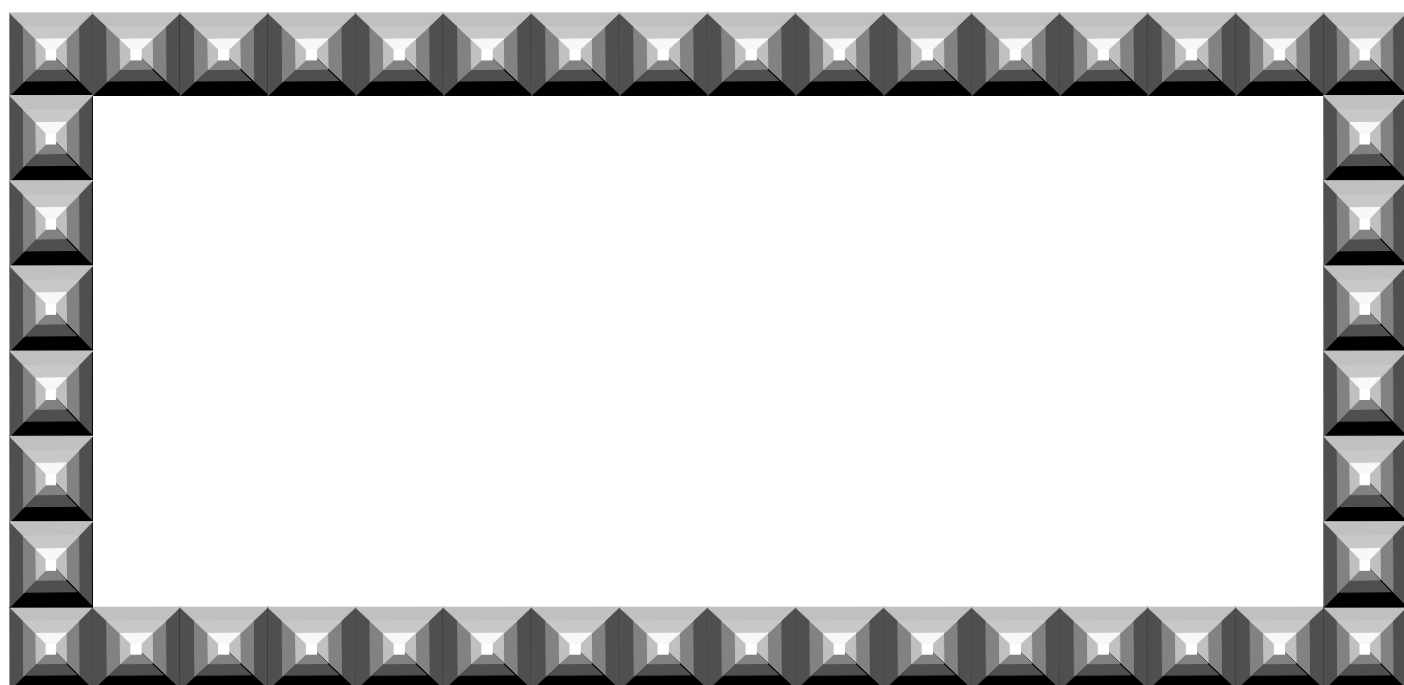
أ.د/ خالد الخطيب

الأستاذ في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد - جامعة دمشق

عضواً

الباحث

عرفات صدام عباس سرحان



جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

لجنة المناقشة والحكم على رسالة الماجستير في المحاسبة
التي أعدها الطالب / عرفات صدام عباس سرحان
بعنوان

دور إجراءات التدقيق الضريبي في الحد من التهريب
"دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية"

شُكلت لجنة الحكم من السادة الأساتذة:

الدكتور/ محمد خالد المهاني.....عضواً

الأستاذ في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد - جامعة دمشق

الدكتور/ خالد الخطيب.....عضواً

الأستاذ في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد - جامعة دمشق

الدكتور/ إبراهيم العدي.....عضواً مشرفاً

الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد - جامعة دمشق.

الإهداء

إلى :

إلى والدي الغاليين بارئك اللهم في عمرهما .. عرفانا وإجلالا وتباركا
إلى رفيقة دربي زوجتي المخلصة مودة ورحمة ووفاء
إلى قرّة عيني أبنائي الأحرار، علاء ورامي حبا وحنانا
إلى سدي في الحياة إخواني وأخواتي تقديرا وإعزازا
إلى كل صديق وفي ومخلص في هذا الزمان محبة وإخلاصا

أهدي عمره جهدي المتواضع...

عرفات

المبحث الثالث نتائج اختبار الفرضيات

تمثلت الدراسة الميدانية في هذا الفصل في مجموعتين لارتباطهما المباشر بإجراءات التدقيق، كانت المجموعة الأولى مُثلة في مدققي ضريبة الدخل في الإدارة العامة لكبار المكلفين، والتي بدورها تقوم أداء أعمال التدقيق الضريبي لحسابات المكلفين بغرض تحديد الوعاء الضريبي، وتمثل المجموعة الثانية مراجعي (مفتشي) الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وهؤلاء هم المكلفين بإجراء المراجعة والتفتيش على أداء الإدارة الضريبية، ورفع تقرير عن نتائج مراجعة الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة، يتضمن هذا التقرير الملاحظات التفصيلية و التحليل المالي لنتائج تنفيذ الموازنة.

عرض الباحث في المبحث السابق توضيحاً لمنهجية الدراسة المتبعة، وأسلوب جمع البيانات، ومنهجية تطوير أداه الدراسة، والتعريف بها، ومجتمع الدراسة وعينة الدراسة، والاختبارات الخاصة بأداة الدراسة، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات. وسيقوم الباحث في هذا المبحث بعرض وتحليل نتائج اختبار فرضيات الدراسة، على ضوء آراء عينة الدراسة حول المؤشرات الواردة في الاستبانة.

اختبار الفرضية الأولى

أ) اختبار T لعينة واحدة:

سوف يتم اختبار الفرضية الأولى التي تنص على أنه "يستند المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي"، وتقاس هذه الفرضية إحدى عشر (متغير) أو مؤشر، وسوف يناقش الباحث في هذه المؤشرات وآراء عينة الدراسة حولها، وتحليل نتائج اختبار الفرضية لمعرفة مدى قبولها من عدمه.

الفصل الثالث - المبحث الثالث - نتائج اختبار الفرضيات

وقد كانت نتائج اختبار هذه الفرضية كما يظهر بالجدول (12) التالي:
جدول رقم (12) اختبار T لعينة واحدة بمتوسط فرضي

م	المؤشر	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التائية	مستوى الدلالة	الدالة
1	يتوفر التأهيل العلمي والمهني لدى المدقق الضريبي بدرجة كافية للقيام بأعمال التدقيق	3.70	1.086	3	8.250	0.000	دالة
2	يتمتع المدقق الضريبي بوجهة نظر غير متحيزة ويتحلى بالنزاهة والموضوعية عند أداء عمله	3.44	1.148	3	4.930	0.000	دالة
3	يبدل المدقق الضريبي العناية المهنية اللازمة عند القيام بأعمال التدقيق	3.62	1.028	3	7.640	0.000	دالة
4	يقوم المدقق الضريبي بالتخطيط لعملية التدقيق بشكل مناسب	3.25	1.253	3	2.572	0.011	دالة
5	يقوم المدقق الضريبي بالحصول على المعرفة الكافية عن منشأة المكلف وأعماله عند تحديد إجراءات التدقيق	3.80	0.925	3	11.045	0.000	دالة
6	يتم تقدير مخاطر الرقابة الداخلية كأساس لوضع برامج التدقيق	3.19	1.159	3	2.033	0.044	دالة
7	يتم وضع استراتيجيات تدقيق قائمة على تحليل أوسع لأنواع المخاطر بما في ذلك وجود تهرب	3.15	1.065	3	1.771	0.078	غير دالة
8	يقوم المدقق الضريبي بتقييم نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن السجلات المحاسبية تحتوي على معلومات دقيقة وملائمة وموثوقة يمكن الاعتماد عليها	3.38	1.104	3	4.412	0.000	دالة
9	يجمع المدقق الضريبي أدلة وقرائن تدقيق كافية ومناسبة كي يستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة يبني عليها رأيه حول صحة الوعاء الضريبي	3.77	0.874	3	11.142	0.000	دالة
10	يأخذ المدقق الضريبي بعين الاعتبار الأهمية النسبية لعناصر الإفراز الضريبي وعلاقاتها بمخاطر التدقيق	3.67	0.951	3	9.003	0.000	دالة
11	يقوم المدقق الضريبي بتوثيق أعمال التدقيق وإعداد تقرير عن الإجراءات التي أتتبع	4.09	0.734	3	18.834	0.000	دالة
	المحور الأول: مدى استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.	39,05	8.583	3	8.989	0.000	دالة

وبالنظر إلى الجدول رقم (9) يتضح الآتي:

- ١- أن الوسط الحسابي العام لاختبار الفرضية بلغ (39,05)، وهو أكبر من المتوسط الافتراضي الذي يبلغ (33)، مما يعني أن عينة الدراسة تؤيد أن مدققي الضريبة يستندون على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي، وبتقدير الباحث أن نسبة التأييد ليس بالقوية، وهي أقرب ما تكون للحيادية .
- ٢- وبالنظر إلى مؤشرات الفرضية فإن جميع المؤشرات يزيد فيها المتوسط عن (3)، خصوصاً المؤشر الحادي عشر الذي يبلغ أكثر من (4)، فيما عدا المؤشر السابع الذو يتضمن وضع استراتيجيات تدقيق قائمة على تحليل أوسع لأنواع المخاطر بما في ذلك وجود تهرب، فإن متوسطه يقترب من المتوسط الفرضي.
- ٣- ومن الجدول رقم (12) يتضح أن مستوى معنوية الاختبار العام بلغت (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يعني أن التأييد من قبل مفردات العينة ذو دلالة إحصائية.
- ٤- أن متوسط الانحراف المعياري للفرضية بلغ (78%) وهذا يعني أن التشتت في استجابات مفردات العينة غير كبير، وأن هناك تقارب في آراء مفردات العينة حول هذه الفرضية.
- ٥- يظهر من الجدول أن آراء عينة الدراسة كانت عالية تجاه المؤشرات (3-5-9-10-11)، حيث بلغت نسبة التأييد (40.74%، 51.85%، 57.41%، 39.51%، 62.35%) على التوالي^(١)، حيث أشارت النتائج إلى أن أكثر ما يلتزم به المدقق الضريبي تطبيق معيار بتوثيق أعمال التدقيق وإعداد تقرير عن الإجراءات التي أتبعته فقرة (11)، بوسط حسابي (4.09) بنسبة (81,8%)، وهي تقع ضمن الدرجة العالية وانحراف معياري (0.734)، كما يتضح من الجدول أعلاه التزام المدقق الضريبي بالحصول على المعرفة الكافية عن منشأة المكلف وأعماله عند تحديد إجراءات التدقيق، حيث احتلت المرتبة الثانية بوسط حسابي (3.80) بنسبة (76%) وهي تقع ضمن الدرجة العالية وانحراف معياري (0.925)، ولعل هذا يظهر مدى اهتمام المدقق بالحصول على المعرفة الكافية عن أحوال المكلف بغرض تحديد الإجراءات السليمة للوصول إلى الوعاء الضريبي السليم والعادل.
- ٦- يلاحظ من الجدول أن المؤشر السابع الذو ينص على أنه " يتم وضع استراتيجيات تدقيق قائمة على تحليل أوسع لأنواع المخاطر بما في ذلك وجود تهرب" تمثل أدنى المؤشرات تأييداً حيث بلغت نسبة التأييد بلا أوافق بشدة (33.33%)^(٢)، وبوسط حسابي (3.15) ويعد

(١) الجدول في الملحق رقم (٢)، الجداول الإحصائية لنتائج الدراسة الميدانية المحور الأول .

(٢) الجدول في الملحق رقم (٢)، الجداول الإحصائية لنتائج الدراسة الميدانية المحور الأول .

الأدنى من بين المتوسطات، وبنسبة (63%) وهي تقع ضمن الدرجة المتوسطة و انحراف معياري (1.065) مما يعنى عدم التزام المدقق الضريبي بوضع استراتيجيات تدقيق قائمة على وجود تهرب.

ويتضح من الجدول أعلاه أن المؤشر السابع يعتبر غير ذو دلالة إحصائية، لأن مستوى المعنوية بلغت (0.078)، وهي أكثر من (0.05). وفي تقدير الباحث أن عدم اهتمام المدقق بهذا المعيار إنما يدل على عدم تصميم برامج من قبل الإدارة الضريبية لمثل هذا النوع من المخاطر.

-٧

القرار: بالاستناد إلى ما سبق ذكره يتم رفض الفرضية العدمية (الصفريية) وقبول فرضية الباحث التي تنص على " يستند المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي ".

ب) اختار T لعينتين وتحليل التباين

ولمعرفة مدى اتفاق أو اختلاف آراء مأموري الضرائب عن آراء العاملين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة الذين يقومون بمراجعة أداء مأموري الضرائب حول الفرضية الأولى التي تنص على أنه "يستند المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي"، فقد ظهرت نتائج التحليل باستخدام تحليل T لعينتين عند مستوى معنوية 5% في الجدول (13) التالي :

جدول رقم (13)

مستوى المعنوية	القيمة التائية	مكان العمل		البيان
		الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	مصلحة الضرائب	

ن	المتوسط	الانحراف المعياري	ن	المتوسط	الانحراف المعياري	ن	
121	3.93	1.010	41	3.05	1.048	4.760	0.000
121	3.69	1.057	41	2.73	1.119	4.923	0.000
121	3.86	0.916	41	2.90	1.020	5.618	0.000
121	3.31	1.329	41	3.07	0.985	1.065	0.289
121	3.84	0.949	41	3.68	0.850	0.958	0.340
121	3.29	1.193	41	2.88	1.005	1.980	0.049
121	3.29	1.091	41	2.73	0.867	2.968	0.003
121	3.53	1.081	41	2.95	1.071	2.965	0.003
121	3.88	0.848	41	3.41	0.865	3.048	0.003
121	3.87	0.912	41	3.10	0.831	4.775	0.000
121	4.26	0.602	41	3.56	0.838	5.818	0.000
121	40.75	8.066	41	34.07	8.199	4.563	0.000

ومن الجدول رقم (13) يتضح الآتي:

١- أن الوسط الحسابي العام لأراء مأموري الضرائب بلغ (40,75) وهو يزيد عن الوسط الحسابي الفرضي البالغ (33) ,في حين أن الوسط الحسابي العام لأراء مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بلغ (34,07) وهو قريب جداً من الوسط الفرضي, مما يعنى أن هناك تبايناً كبيراً بين أراء المجموعتين.

٢- وإذا نظرنا إلى الأوساط الحسابية لكل مؤشر من المؤشرات فأننا سنجد أن متوسط أراء مأموري الضرائب أكبر بكثير من الوسط الفرضي (3) على

مستوى كل متغير، في حين أن متوسط آراء مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة خمسة منها يقل عن الوسط الحسابي الفرضي (3) وهي المتغيرات رقم (2-3-6-7-8)، كما بلغ أعلى متوسط لباقي المتغيرات (3.68).
 ٣- أن مستوى معنوية الاختبار العام بلغ (0,000) مما يعني أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية جوهرية بين آراء العينتين، على المستوى العام، أما على مستوى كل متغير فقد أظهر التحليل عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المجموعتين حول المتغير الرابع والخامس لهذه الفرضية.
 ٤- أن فجوة الرأي بين المجموعتين دفعت الباحث إلى إعادة اختبار آراء المجموعتين باستخدام T لعينة واحدة كل مجموعة بشكل مستقل وعلى حدة للوقوف على أسباب ذلك التباين ووضع الاستنتاج الصحيح حول الفرضية الأولى.

ويظهر التحليل في الجدول رقم (14) التالي:

جدول رقم (14) تحليل T لعينة واحدة لآراء مأموري الضرائب و مدقي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بشكل مستقل

مكان العمل						البيان
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			مصلحة الضرائب			
مستوى المعنوية	الانحراف المعياري	المتوسط	مستوى المعنوية	الانحراف المعياري	المتوسط	
0,407	8.199	34.07	0,000	8.066	40.75	مدى استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.

٥- بالاطلاع على الجدول رقم (14) يتضح أن هناك تباين بين آراء المجموعتين

ويمكن تقسيمه إلى جزئيين

(أ) أن هناك تأييد كبير من مأموري الضرائب لفرضية الباحث الأولى التي تنص على أنه "يستند المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي"، حيث بلغ المتوسط (40.75) باستخدام اختبار T المستقل لهذه المجموعة، وهذا التأييد ذو دلالة إحصائية، حيث بلغ مستوى معنوية الاختبار (0,000) وهي أقل من (0,05).

ب) أن هناك تأييد جزئي ضعيف من قبل مدققي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة لفرضية الباحث حيث بلغ المتوسط (34.07) وأن هناك خمسة متغيرات تقل عن المتوسط الفرضي، ولكن هذا التأييد الجزئي الضعيف غير معنوي، حيث بلغ مستوى المعنوية (0,407) وهو يزيد عن (0,05) (كما يظهر في الجدول رقم () الملحق).

ويرى الباحث أنه وعلى الرغم من قبول فرضية الباحث الأولى باستخدام تحليل T لعينة واحدة للمجموعتين معاً، إلا أن التحليل اللاحق أظهر إلا أن هناك تباين في الرأى بين كلاً من مأموري الضرائب و مدققي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة لا يتفقون أن المدقق الضريبي يستند على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي، وهذا الرأى له ما يبرر صحته من حيث الآتي:

- ١- أن هذا الرأى يطابق حقائق الواقع من ناحيتين أولهما:
- أن أكثر من 80% من العاملين في الإدارة الضريبية هم من حملة الثانوية وما دون، وأن حملة البكالوريوس العاملين في مجال المحاسبة لا يزيدون عن 5% في أحسن الأحوال^(١)، بالإضافة إلى عدم توافر دورات تدريبية تخصصية كافية لمأموري الضرائب في مجال الفحص والتدقيق الضريبي.

ثانيهما:

- أن الفاقد الضريبي يبلغ ضعفي الإيرادات الضريبية الفعلية في الجمهورية اليمنية، حيث يجب أن تكون الطاقة الضريبية 16%^(٢) وهو المتوسط العالمي في حين أن العبء الضريبي عن 4,7% في الجمهورية اليمنية، وهذا يعنى أن هناك تهرب ضريبي كبير كان بالإمكان الحد منه إذا ما أتبعت الإدارة الضريبية إجراءات التدقيق الضريبي بالاستناد إلى معايير التدقيق المتعارف عليها.

- ليس من المعقول أن يُبدي مأموري الضرائب آراءً حول قصور أدائهم وعدم التزامهم واستنادهم لمعايير التدقيق الضريبية الدولية، بل يسعون إلى المبالغة في تقييم أدائهم لذلك ظهر متوسط آرائهم عالية، خصوصاً أن عدد مفردات العينة بلغت (121) فرد مقارنة بعدد مفردات العينة الثانية والتي تمثل مدققي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة والبالغ عددها (41) فرد.

(١) إحصائية مصلحة الضرائب لعام ٢٠٠٨م، ضمن ملاحق الدراسة.

(٢) الإدارة العامة للتخطيط والإحصاء مصلحة الضرائب، ضمن ملاحق الدراسة.

- تتوافق نتائج التأييد للعينتين لاختبار الفرضية الثانية - كما سنرى - والتي تنص على أن "هناك قصور في التشريع الضريبي اليمني فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي" , كما تتوافق نتائج تأييد العينتين لاختبار الفرضية الرابعة التي نصت على عدم كفاءة الإدارة الضريبية عند القيام بأعمال التدقيق الضريبي, ولاسيما أن هناك إجماع - كما سنرى - في آراء العينتين حول الفرضية الثانية والرابعة

اختبار الفرضية الثانية

أ) اختبار T لعينة واحدة:

سوف يقوم الباحث باختبار الفرضية الثانية التي تنص على "هناك قصور في التشريع الضريبي اليمني فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي" , وتقيس هذه الفرضية اثني عشر (متغير) أو مؤشر , وقد كانت نتائج اختبار هذه الفرضية كما يظهر بالجدول (15) التالي:

جدول رقم (15) اختبار T لعينة واحدة بمتوسط فرضي

م	رقم المؤشر	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التائية	مستوى الدلالة	الدالة
1	عدم تطرق القانون الضريبي ولائحته التنفيذية إلى معايير واضحة عن إجراءات التدقيق الضريبي المكتبي والميداني يجعل أعمال التدقيق قائمة على الارتجالية ووفق الحكم الشخصي	3.80	1.027	3	9.949	0.000	دالة
2	عدم وجود معايير جودة تحكم إجراءات التدقيق الضريبي مما يقلل من كفاءته وفاعليته في اكتشاف التهرب الضريبي	3.89	0.933	3	12.133	0.000	دالة
3	عدم تبني معايير للتدقيق كأساس لإجراءات التدقيق يحد من كفاءتها في تحديد الوعاء الحقيقي للضريبة	3.88	0.832	3	13.404	0.000	دالة
4	عدم وجود إجراءات للتعامل للمعاملات الوهمية (الدفاتر والسجلات المصطنعة التي يكتشفها المدقق الضريبي)	3.82	0.977	3	10.691	0.000	دالة
5	عدم تحديث للأساليب والطرق المستخدمة في تنفيذ التدقيق الضريبي يساعد على التهرب الضريبي	4.10	0.813	3	17.201	0.000	دالة
6	عدم وجود معايير للتعين الوظيفي يقلل من كفاءة وفاعلية عمليات التدقيق الضريبي	4.20	0.828	3	18.512	0.000	دالة
7	تعدد إصدار التشريعات بشكل مستمر يشكل إرباك للمكلف والإدارة الضريبية في الوقت الذب لا يتم إصدار تعليمات بشأن إجراءات التدقيق	3.99	0.956	3	13.238	0.000	دالة
8	عدم تغليظ عقوبة التهرب الضريبي في التشريع الضريبي يترتب عليه زيادة حجم التهرب الضريبي	4.16	0.898	3	16.449	0.000	دالة
9	عدم وجود نص تشريعي يلزم المكلف والمحاسب القانوني بأن القوائم المالية المرفقة بالإقرار الضريبي يجب أن تعد وفق مبدأ الإفصاح والوضوح والشفافية وإظهار الأرصدة المقارنة للسنوات السابقة	3.94	1.076	3	11.169	0.000	دالة
10	الغموض في نصوص القانون الضريبي يحد من كفاءة المدقق الضريبي	3.88	1.014	3	11.003	0.000	دالة
11	عدم وجود نص في القانون يلزم المكلفين بإرفاق قائمة التدقيق النقدي بالإقرار الضريبي كأحد القوائم المالية المطلوبة يجعل أدلة التدقيق منقوصة وبالتالي عدم كفاءة عمليات التدقيق الضريبي	3.92	0.991	3	11.819	0.000	دالة
12	عدم ورود نص في القانون عن تحمل مدقق الحسابات الخارجي أي مسؤولية قانونية في حال مصادقته على أي بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري	4.06	1.070	3	12.550	0.000	دالة
	المحور الثاني : قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي	43,67	7.173	3	20.658	0.000	دالة

١- أن الوسط الحسابي العام لاختبار الفرضية بلغ (43,67)، وهو أكبر من المتوسط الافتراضي الذو يبلغ (33)، مما يعني أن عينة الدراسة تؤيد وجود قصور في التشريع الضريبي اليمني فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي.

٢- وبالنظر إلى مؤشرات الفرضية فإن جميع المؤشرات يزيد فيها المتوسط عن (3)، خصوصاً المؤشر الثاني عشر الخاص عدم ورود نص في القانون عن تحمل مدقق الحسابات الخارجي أي مسؤولية قانونية في حال مصادقته على أي بيانات مالية غير مطابقة للواقع

بشكل جوهري الذي يبلغ أكثر من (4.20)، والمؤشر الثامن الخاص بعدم تغليظ العقوبات الذي بلغ (4.16)، والمؤشر الخامس عدم تحديث للأساليب والطرق المستخدمة في تنفيذ التدقيق الضريبي يساعد على التهرب الضريبي، الذي بلغ (4.10)، وكلها متوسطات ذات درجة عالية تؤكد جميعها صحة فرضية الباحث.

٣- أن متوسط الانحراف المعياري للفرضية بلغ (59,77%) وهذا يعني أن التشتت في استجابات مفردات العينة غير كبير، وأن هناك تقارب في آراء مفردات العينة حول هذه الفرضية.

٤- ومن الجدول رقم (15) يتضح أن مستوى معنوية الاختبار العام بلغت (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يعني أن التأييد من قبل مفردات العينة ذو دلالة إحصائية.

٥- يظهر من الجدول أن آراء عينة الدراسة كانت عالية تجاه المؤشرات (5-6-7-8-12)، حيث بلغت نسبة التأييد (86.42%، 85.18%، 80.86%، 86.42%، 77.96%) على التوالي^(١)، حيث أشارت النتائج إلى وجود اتفاق آراء عينة الدراسة حول وجود قصور في التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق.

٦- نلاحظ من الجدول رقم (15) أن المؤشر (6) الذي ينص على "عدم وجود معايير للتعين الوظيفي يقلل من كفاءة وفاعلية عمليات التدقيق الضريبي" احتلت المرتبة الأولى، بوسط حسابي (4.20) بنسبة (84%)، وهي تقع ضمن الدرجة العالية، وانحراف معياري (0.828)، مما يعني أن عملية تخصيص وتوزيع مهام التدقيق في الإدارة الضريبية ليست كما يجب، وتتم بطريقة مزاجية وليست وفق الكفاءة والمهنية التي يتمتع بها المدقق، وبالتالي تنفيذ إجراءات التدقيق ستتأثر بقدرات وخبرات منفذوها لعدم وجود معايير ومواصفات تقن تولى المهام وتوزيعها، كما يتضح من الجدول أعلاه أن المؤشر (8) الذي ينص على أن "عدم تغليظ عقوبة التهرب الضريبي في التشريع الضريبي يترتب عليه زيادة حجم التهرب الضريبي"، احتلت المرتبة الثانية بوسط حسابي (4.16) بنسبة (83.2%) وهي تقع ضمن الدرجة العالية وانحراف معياري (0.898)، وبتقدير الباحث أن عم تغليظ العقوبة سواء كانت مادية أو معنوية هي من أهم الدوافع التي تدفع المكلف إلى التساهل و التهاون بالعقوبات والتهرب من دفع الضريبة .

(١) الجدول في الملحق رقم (٢)، الجداول الإحصائية لنتائج الدراسة الميدانية المحور الثاني .

٧- من الجدول السابق يتضح أن جميع المؤشرات ذات متوسطات عالية، مما يدل على تأييد جميع أفراد عينة الدراسة لهذه المؤشرات، وبالتالي تؤيد وجود قصور في التشريع الضريبي اليمني فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي.

القرار: بالاستناد إلى ما سبق ذكره يتم رفض الفرضية العدمية (الصفريّة)، **وقبول** فرضية الباحث التي تنص على "هناك قصور في التشريع الضريبي اليمني فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي".

ب) اختبار T لعينتين

ولمعرفة مدى اتفاق أو اختلاف آراء مأموري الضرائب عن آراء العاملين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة الذين يقومون بمراجعة أداء مأموري الضرائب حول الفرضية الثانية التي تنص على أنه "هناك قصور في التشريع الضريبي اليمني فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي، فقد ظهرت نتائج التحليل باستخدام تحليل T لعينتين عند مستوى معنوية (0,05) في الجدول (16) التالي :

مستوى المعنوية	القيمة الثانية	مكان العمل						البيان
		الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			مصلحة الضرائب			
		الانحراف المعياري	المتوسط	ن	الانحراف المعياري	المتوسط	ن	
0.036	2.117	0.870	3.51	41	1.060	3.90	121	عدم تطرق القانون الضريبي ولائحته التنفيذية إلى معايير واضحة عن إجراءات التدقيق الضريبي المكتبي والميداني يجعل أعمال التدقيق قائمة على الارتجالية ووفق الحكم الشخصي.
0.781	0.279	0.573	3.85	41	1.028	3.90	121	عدم وجود معايير جودة تحكم إجراءات التدقيق الضريبي مما يقلل من كفاءته وفاعليته في اكتشاف التهرب الضريبي.

0.525	0.637	0.749	3.80	41	0.860	3.90	121	عدم تبني معايير للتدقيق كأساس لإجراءات التدقيق يحد من كفاءتها في تحديد الوعاء الحقيقي للضريبة.
0.048	1.989	1.001	3.56	41	0.957	3.91	121	عدم وجود إجراءات للتعامل للمعاملات الوهمية (الدفاتر والسجلات المصطنعة التي يكتشفها المدقق الضريبي).
0.117	1.574	0.755	3.93	41	0.827	4.16	121	عدم تحديث للأساليب والطرق المستخدمة في تنفيذ التدقيق الضريبي يساعد على التهرب الضريبي.
0.344	0.950	0.800	4.10	41	0.837	4.24	121	عدم وجود معايير للتعين الوظيفي يقلل من كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الضريبي
0.371	0.897	0.900	3.88	41	0.974	4.03	121	تعدد إصدار التشريعات بشكل مستمر يشكل إرباكاً للمكلف والإدارة الضريبية في الوقت الذي لا يتم إصدار تعليمات بشأن إجراءات التدقيق
0.358	0.921	0.999	4.05	41	0.862	4.20	121	عدم تغليب عقوبة التهرب الضريبي في التشريع الضريبي يترتب عليه زيادة حجم التهرب الضريبي
0.003	3.051	1.028	3.51	41	1.057	4.09	121	عدم وجود نص تشريعي يلزم المكلف والمحاسب القانوني بأن القوائم المالية المرفقة بالإقرار الضريبي يجب أن تعد وفق مبدأ الإفصاح والوضوح والشفافية وإظهار الأرصدة المقارنة للسنوات السابقة
0.380	0.879	0.888	3.76	41	1.053	3.92	121	الغموض في القانون الضريبي يحد من كفاءة المدقق الضريبي
0.000	3.946	0.948	3.41	41	0.949	4.09	121	عدم وجود نص في القانون يلزم المكلفين بإرفاق قائمة التدفق النقدي بالإقرار الضريبي كأحد القوائم المالية المطلوبة يجعل أدلة التدقيق منقوصة وبالتالي عدم كفاءة عمليات التدقيق الضريبي
0.006	2.806	1.039	3.66	41	1.051	4.19	121	عدم ورود نص في القانون عن تحمل مدقق الحسابات الخارجي أي مسؤولية قانونية في حال مصادفته على أي بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري
0.006	2.759	6.536	45.02	41	7.187	48.53	121	المحور الثاني : قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي

وبالنظر إلى الجدول (16) يمكن استخلاص النتائج التالية:

- ١- أن الوسط الحسابي العام لأراء مأموري الضرائب بلغ (48.53) و الوسط الحسابي العام لأراء مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بلغ (45.02) وهما يزيد عن الوسط الحسابي الفرضي البالغ (36)، مما يعنى أنه هناك تأييد نحو وجود قصور في التشريع الضريبي اليمني فيما يتعلق بإجراءات التدقيق.
- ٢- وإذا نظرنا إلى المستوى العام لمعنوية الاختبار فقد بلغ (0,006) وهو أقل من 5% وهذا يشير أن هناك تباين بين أراء المجموعتين.
- إلا أننا لو تمعنا بالتحليل فإن هنا 7 متغيرات من أصل 12 متغير وهي المتغيرات (2-10-3-5-6-7-8-10) بلغ مستوى معنوياتها (-0,371-0,344-0,116-0,525-0,671

0,357-0,380) على التوالي وهذا يعنى أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على الرغم من مخالفة ذلك للمستوى العام للمعنوية.

٣- وقد دفع هذا الباحث إلى إجراء تحليل أحادي باستخدام اختبار T لعينة واحدة لكل مجموعة بشكل مستقل, ويظهر التحليل بالجدول التالي :

جدول رقم (17)^(١) تحليل T لعينة واحدة لأراء مأموري الضرائب و مدققي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بشكل مستقل

مكان العمل						البيان
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			مصلحة الضرائب			
مستوى المعنوية	الانحراف المعياري	المتوسط	مستوى المعنوية	الانحراف المعياري	المتوسط	
0,000	6.536	45.02	0,000	7.187	48.53	قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي.

٤- وبالنظر إلى الجدول وبناءً على ما سبق فإنه يمكن القول أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المجموعتين خصوصاً المتغيرات (2-3-5-6-7-8-10) ولا سيما أن الجدول رقم (17) يظهر أن كل مجموعة على حدة تؤيد فرضية الباحث التي تنص على وجود قصور في التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي, كما أن هذا التأيد ذو دلالة إحصائية على المستوى العام وعلى مستوى كل متغير من متغيرات الفرضية .

اختبار الفرضية الثالثة

(١) اختبار T لعينة واحدة:

سيتم اختبار الفرضية الثالثة التي تنص على "تؤدي الإجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في اليمن للحد من التهرب الضريبي", ويتفرع من هذه الفرضية ثلاث فرضيات فرعية - - الفرضية الفرعية الأولى تتضمن (تحقق المدقق الضريبي من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية تحد من التهرب) وقيس هذه الفرضية خمسة متغيرات أو مؤشرات.

(١) ملخص من الملحق رقم (****), ضمن ملاحق الدراسة.

- الفرضية الفرعية الثانية تتضمن (تؤدي إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر إلى الحد من التهرب) ويقاس هذه الفرضية أربعة متغيرات أو مؤشرات.
 - الفرضية الفرعية الثالثة والتي تنص على أنه "يؤدي استخدام الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات البيانات المالية بقصد التهرب" ويقاس هذه الفرضية أربعة متغيرات أو مؤشرات.
- وسوف يناقش الباحث الفرضية الفرعية الأولى وأراء عينة الدراسة حولها، وتحليل نتائج اختبار الفرضية لمعرفة مدى قبولها من عدمه :

أولاً: تحليل نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى.

وقد كانت نتائج اختبار هذه الفرضية كما يظهر بالجدول (18) التالي:

جدول رقم (18) اختبار T لعينة واحدة بمتوسط فرضي (الفرضية الفرعية الأولى)

م	رقم المؤشر	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التائية	مستوى الدلالة	الدالة
1	التحقق من التزام المكلف بمبدأ تحقق الإيراد عند البيع يساعد المدقق الضريبي في التوصل إلى الوعاء الحقيقي للضريبة	4.25	0.624	3	25.573	0.000	دالة
2	إظهار قيم الأصول وفقاً للتكلفة التاريخية وليس وفقاً للتكلفة الجارية يحد من التلاعب بصلفي الربح الضريبي	4.11	0.650	3	21.761	0.000	دالة
3	تحميل النفقات وفقاً لمبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات يؤدي للوصول إلى صافي ربح سليم عن الفترة المالية	4.33	0.695	3	24.322	0.000	دالة
4	الثبات في طرق تقدير الإهلاك يساعد المدقق الضريبي في تحديد السليم لوعاء الضريبة	4.38	0.536	3	32.828	0.000	دالة
5	اتباع مبدأ الثبات يمكن من إجراء المقارنات والتحليلات لتحديد الوعاء الضريبي بشكل حقيقي	4.19	0.633	3	23.843	0.000	دالة
	أولاً: أثر التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودرها في الحد من التهرب الضريبي، في حال اتباعها	21,25	2.214	15	35.985	0.000	دالة

١- أن الوسط الحسابي العام لاختبار الفرضية بلغ (21,25)، وهو أكبر من المتوسط الافتراضي الذي يبلغ (15)، مما يعني أن عينة الدراسة تؤيد أهمية قيام المدقق بالتحقق عن مدى التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودورها في الحد من التهرب الضريبي.

٢- وبالنظر إلى مؤشرات الفرضية فإن جميع المؤشرات يزيد فيها المتوسط عن (3)، حيث بلغت هذه المتوسطات 4.25-4.11-4.33-4.38-4.19 على التوالي وكلها متوسطات ذات درجة عالية تؤكد جميعها صحة فرضية الباحث.

٣- ومن الجدول رقم (18) يتضح أن مستوى معنوية الاختبار العام بلغت (0,000) وهي أقل من (0,05)، مما يعني أن التأييد من قبل مفردات العينة ذو دلالة إحصائية.

٤- أن متوسط الانحراف المعياري للفرضية بلغ (44%) وهذا يعني أن التشتت في استجابات مفردات العينة غير كبير، وأن هناك تقارب في آراء مفردات العينة حول هذه الفرضية

٥- يظهر من الجدول أن آراء عينة الدراسة كانت عالية تجاه جميع المؤشرات حيث بلغت نسبة التأييد (93.82%, 87.66%, 93.21%, 97.53%, 92.60%) على التوالي^(١)، حيث أشارت النتائج إلى وجود اتفاق آراء عينة الدراسة حول أهمية قيام المدقق بالتحقق عن مدى التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودرها في الحد من التهرب .

٦- نلاحظ من الجدول رقم (18) أن المؤشر (4) التي تنص على الثبات في طرق تقدير الإهلاك يساعد المدقق الضريبي في التحديد السليم لوعاء الضريبة احتلت المرتبة الأولى، بوسط حسابي (4.38) بنسبة (87.6%)، وهي تقع ضمن الدرجة العالية، وانحراف معياري (0.536)، ويدل ذلك أن طريقة الثبات في تقدير الإهلاك تسهم في تحديد الوعاء الضريبي بعدالة، وهذا ما أقره المشرع اليمني حيث حدد قرار وزير المالية رقم (٦٣٧) لسنة ١٩٩٩م لنظام إهلاك الأصول الثابتة في المادة (١٠) أن طريقة القسط الثابت هي الطريقة المعتمدة لاحتساب الإهلاك، ويجوز استخدام أي طريقة من طرق الإهلاك بشرط موافقة وزارة المالية، إلا أن قيام المدقق الضريبي بالتأكد من هذا الإجراء يعد هاماً لاكتشاف أي تلاعب بقيمة المصروفات بغرض تخفيض العبء الضريبي.

٧- من الجدول السابق يتضح أن جميع المؤشرات ذات متوسطات عالية، مما يدل على تأييد جميع أفراد عينة الدراسة لهذه المؤشرات، وبالتالي تؤيد دور الإجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في اليمن للحد من التهرب الضريبي، ومنها أهمية قيام المدقق بالتحقق عن مدى التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودرها في الحد من التهرب.

القرار: بالاستناد إلى ما سبق ذكره يتم رفض الفرضية العدمية (الصفريّة)، وقبول فرضية الباحث الفرعية التي تنص على " تحقق المدقق الضريبي من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية تحد من التهرب "

ب) اختبار T لعينتين

(١) الجدول في الملحق رقم (٣)، الجداول الإحصائية لنتائج الدراسة الميدانية المحور الثالث A .

وبغرض معرفة ما إذا كان هناك تباين بين آراء المجموعتين المستقصاه، وهما تمثلان مصلحة الضرائب والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة فقد قام الباحث بإجراء اختبار T لعينتين لمعرفة ذلك التباين.

ويظهر هذا التحليل في الجدول رقم (19) التالي :

مستوى المعنوية	القيمة التائية	مكان العمل						البيان
		الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			مصلحة الضرائب			
		الانحراف المعياري	المتوسط	ن	الانحراف المعياري	المتوسط	ن	
0.206	1.271	0.654	4.15	41	0.612	4.29	121	التحقق من التزام المكلف بمبدأ تحقق الإيراد عند البيع يساعد المدقق الضريبي في التوصل إلى الوعاء الحقيقي للضريبة
0.007	2.709	0.678	3.88	41	0.623	4.19	121	إظهار قيم الأصول وفقاً للتكلفة التاريخية وليس وفقاً للتكلفة الجارية يحد من التلاعب بصافي الربح الضريبي
0.000	4.521	0.787	3.93	41	0.606	4.46	121	تحصيل النفقات وفقاً لمبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات يؤدي للوصول إلى صافي ربح سليم عن الفترة المالية
0.009	2.640	0.459	4.20	41	0.547	4.45	121	الثبات في طرق تقدير الإهلاك يساعد المدقق الضريبي في التحديد السليم لوعاء الضريبة
0.110	1.605	0.705	4.05	41	0.602	4.23	121	اتباع مبدأ الثبات يمكن من إجراء المقارنات والتحليلات لتحديد الوعاء الضريبي بشكل حقيقي
0.000	3.699	2.400	20.20	41	2.034	21.62	121	أولاً: أثر التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودرها في الحد من التهرب الضريبي.

وبالنظر إلى الجدول (19) يمكن استخلاص النتائج التالية:

- ١- أن الوسط الحسابي العام لآراء مأموري الضرائب بلغ (21.62%) و الوسط الحسابي العام لآراء مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بلغ (20.20%) وهما يزيد عن الوسط الحسابي الفرضي البالغ (15)، مما يعني أنه هناك تأييد نحو التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودرها في الحد من التهرب الضريبي.
- ٢- وإذا نظرنا إلى المستوى العام لمعنوية الاختبار فقد بلغ (0,000) وهو أقل من (0.05) وهذا يشير أن هناك تباين بين آراء المجموعتين، إلا أننا لو تمعنا بالتحليل فإن هناك متغيران هما الأول والذي بلغت معنويته (0.206) والخامس والذي بلغت معنويته (0.110) مما يعني أن هناك اتفاق في آراء العينتين حول هذين المتغيرين.

٥- وقد دفع هذا الباحث إلى إجراء تحليل أحادي باستخدام اختبار T لعينة واحدة لكل مجموعة بشكل مستقل، ويظهر التحليل بالجدول التالي :

جدول رقم (20)^(١) تحليل T لعينة واحدة لأراء مأموري الضرائب و مدقي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بشكل مستقل

مكان العمل						البيان
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			مصلحة الضرائب			
المتوسط	الانحراف المعياري	مستوى المعنوية	المتوسط	الانحراف المعياري	مستوى المعنوية	
21.62	2.034	0,000	20.20	2.400	0,000	
أثر التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودرها في الحد من التهرب الضريبي.						

٦- وبالنظر إلى الجدول فإن معنوية الاختبار لكل مجموعة مستقلة بلغت (0,000) مما يعني أن المجموعتين تؤيدان الفرضية رغم وجود تباين في أرائهما، ولكن هذا التباين لم يشمل جميع المتغيرات بل انحصر في المتغيرات (2-3-4)

ثانياً: تحليل نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

أ) اختبار T لعينة واحدة:

سيقوم الباحث بتحليل اختبار الفرضية الثالثة التي تنص على أنه "تؤدي الإجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في اليمن للحد من التهرب الضريبي" والتي تنفرع منها الفرضية الفرعية الثانية التي تنص على أنه "تؤدي إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر إلى الحد من التهرب"، وذلك في ضوء إجابات أفراد عينة الدراسة فيما إذا كان المدقق الضريبي يقوم بتنفيذ إجراءات تدقيق تستند على المخاطر للحد من التهرب الضريبي، وقد كانت نتائج اختبار هذه الفرضية كما يظهر بالجدول (21) التالي:

جدول رقم (21) اختبار T لعينة واحدة بمتوسط فرضي (الفرضية الفرعية الثانية)

م	رقم المؤشر	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التائية	مستوى الدلالة	الدلالة
1	التدقيق الضريبي بالاستناد على تقييم المخاطر يتيح للمدقق الضريبي تصميم برامج تدقيق أكثر عمقاً وشمولاً يتيح له كشف أي تهرب محتمل	3.75	1.022	3	9.380	0.000	دالة

(١) ملخص من الملحق رقم (****)، ضمن ملاحق الدراسة.

2	أخذ المدقق الضريبي بالاعتبار طبيعة الحسابات ذات الدرجة العالية من من المخاطر يساعد في التعرف على تحريفات هذه الحسابات	4.15	0.530	3	27.746	0.000	دالة
3	أخذ المدقق الضريبي في الاعتبار مخاطر الرقابة الداخلية يمكنه من الوقوف على الجوانب المعرضة للخطر والتي تنطوي على تحريفات	3.78	0.970	3	10.288	0.000	دالة
4	قيام المدقق الضريبي بتحديد مستويات الأهمية النسبية للعناصر يمكنه من التركيز على العناصر التي تسهم بقدر كبير بتخفيض الربح الضريبي	4.04	0.775	3	17.133	0.000	دالة
	ثانياً: أثر إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في الحد من التهرب.	15,72	2.479	12	19.173	0.000	دالة

١- أن الوسط الحسابي العام لاختبار الفرضية بلغ (15,72)، وهو أكبر من المتوسط الافتراضي الذي يبلغ (12)، مما يعني أن عينة الدراسة تؤيد قيام المدقق الضريبي بتنفيذ إجراءات تدقيق تستند على المخاطر للحد من التهرب الضريبي.

٢- من الجدول السابق يتضح أن جميع المؤشرات ذات متوسطات عالية، مما يدل على تأييد جميع أفراد عينة الدراسة لهذه المؤشرات، وبالتالي تؤيد دور الإجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في اليمن للحد من التهرب الضريبي، ومنها أهمية قيام المدقق الضريبي بتنفيذ إجراءات تدقيق تستند على المخاطر للحد من التهرب الضريبي.

٣- وبالنظر إلى مؤشرات الفرضية فإن جميع المؤشرات يزيد فيها المتوسط عن (3)، حيث بلغت هذه المتوسطات **4.04-3.78-4.15-3.75** على التوالي وكلها متوسطات ذات درجة عالية تؤكد أغلبها صحة فرضية الباحث.

٤- ومن الجدول رقم (21) يتضح أن مستوى معنوية الاختبار العام بلغت (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يعني أن التأييد من قبل مفردات العينة ذو دلالة إحصائية.

٥- أن متوسط الانحراف المعياري للفرضية بلغ (62%) وهذا يعني أن التشتت في استجابات مفردات العينة غير كبير، وأن هناك تقارب في آراء مفردات العينة حول هذه الفرضية.

٦- يظهر من الجدول أن آراء عينة الدراسة كانت عالية تجاه فقرتين الثانية والرابعة حيث بلغت نسبة التأييد (93.82% - 77.95%) على التوالي بموافق وموافق بشدة^(١)، حيث أشارت النتائج إلى وجود اتفاق آراء عينة الدراسة حول أهمية قيام المدقق الضريبي بتنفيذ إجراءات تدقيق تستند على المخاطر للحد من التهرب الضريبي

٧- نلاحظ من الجدول رقم (21) أن المؤشر (2) الذي ينص على أنه "أخذ المدقق الضريبي بالاعتبار طبيعة الحسابات ذات الدرجة العالية من المخاطر يساعد في التعرف على

(١) الجدول في الملحق رقم (٣)، الجداول الإحصائية لنتائج الدراسة الميدانية المحور الثالث A .

تحريفات هذه الحسابات"، احتلت المرتبة الأولى، بوسط حسابي (4.15) بنسبة (83%)، وهي تقع ضمن الدرجة العالية، وانحراف معياري (0.530)، ويدل ذلك أن قيام المدقق الضريبي بفحص الحسابات ذات المبالغ الكبيرة والتي تشكل جزء كبير من بنود القوائم المالية يعد إجراء هام للتأكد من خلوها من تحريفات هامة وجوهرية بقصد تخفيض العبء الضريبي، ومن ثم مبلغ الضريبة.

كما يتضح من خلال المؤشر الرابع والأخير الذو ينص على "قيام المدقق الضريبي بتحديد مستويات الأهمية النسبية للعناصر يمكنه من التركيز على العناصر التي تسهم بقدر كبير بتخفيض الربح الضريبي"، احتلت المرتبة الثانية، بوسط حسابي (4.04) بنسبة (80.8%)، وهي تقع ضمن الدرجة العالية، وبانحراف معياري (0.775)، ويدل هذا المؤشر أن قيام المدقق الضريبي بتحديد الأهمية النسبية لبنود القوائم المالية يمكن المدقق من توجيه الاهتمام إلى تلك البنود والتي يمكن أن تكون عرضة للتلاعب من قبل المكلف كونها ذات مبالغ كبيرة من ناحية، ويمكن أن عرضة للتحريف الجوهرية من ناحية أخرى.

٨- يلاحظ من الجدول أن المؤشر الأول التدقيق الضريبي بالاستناد على تقييم المخاطر يتيح للمدقق الضريبي تصميم برامج تدقيق أكثر عمقاً وشمولاً يتيح له كشف أي تهرب محتمل، تمثل أدنى المؤشرات تأييداً حيث بلغت نسبة التأييد أوافق (51.23%)^(١)، وتعد أدنى نسبة تأيد لهذا المؤشر، وبوسط حسابي (3.75) وبنسبة (75%)، ويعد الأدنى من بين المتوسطات، ويقترّب من المتوسط الفرضي وهي تقع ضمن الدرجة المتوسطة و انحراف معياري (1.022)، مما يعنى عدم الالتزام بالتدقيق الضريبي بالاستناد على تقييم المخاطر وتصميم برامج تدقيق أكثر عمقاً وشمولاً و وضع استراتيجيات تدقيق قائمة على وجود تهرب، وبتقدير الباحث أن عدم اهتمام المدقق بهذا الإجراء من شأنه إضعاف كفاءة إجراءات التدقيق.

القرار: بالاستناد إلى ما سبق ذكره يتم رفض الفرضية العدمية (الصفريّة)، و**قبول** فرضية الباحث الفرعية التي تنص على "تؤدي إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر إلى الحد من التهرب"

ب) اختبار T لعينتين

(١) الجدول في الملحق رقم (٢)، الجداول الإحصائية لنتائج الدراسة الميدانية المحور الأول .

ولمعرفة مدى اتفاق أو اختلاف آراء مأموري الضرائب عن آراء العاملين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة الذين يقومون بمراجعة أداء مأموري الضرائب حول الفرضية الفرعية الثانية التي تنص على أنه "تؤدي إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر إلى الحد من التهرب"، فقد ظهرت نتائج التحليل باستخدام تحليل T لعينتين عند مستوى معنوية (0.05) في الجدول (22) التالي :

مستوى المعنوية	القيمة الثانية	مكان العمل						البيان
		الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			مصلحة الضرائب			
		الانحراف المعياري	المتوسط	ن	الانحراف المعياري	المتوسط	ن	
0.843	- 0.198	0.909	3.78	41	1.061	3.74	121	التدقيق الضريبي بالاستناد على تقييم المخاطر يتيح للمدقق الضريبي تصميم برامج تدقيق أكثر عمقاً وشمولاً يتيح له كشف أي تهرب محتمل
0.257	1.136	0.519	4.07	41	0.532	4.18	121	أخذ المدقق الضريبي بالاعتبار طبيعة الحسابات ذات الدرجة العالية من المخاطر يساعد في التعرف على تحريفات هذه الحسابات
0.691	0.398	0.949	3.73	41	0.980	3.80	121	أخذ المدقق الضريبي في الاعتبار مخاطر الرقابة الداخلية يمكنه من الوقوف على الجوانب المعرضة للخطر والتي تنطوي على تحريفات
0.605	- 0.518	0.625	4.10	41	0.821	4.02	121	قيام المدقق الضريبي بتحديد مستويات الأهمية النسبية للعناصر يمكنه من التركيز على العناصر التي تسهم بقدر كبير بتخفيض الربح الضريبي
0.843	- 0.198	3,398	15,68	41	3,394	15,74	121	ثانياً: التدقيق الضريبي بالاستناد على تقييم المخاطر يتيح للمدقق الضريبي تصميم برامج تدقيق أكثر عمقاً وشمولاً يتيح له كشف أي تهرب محتمل

وبالنظر إلى الجدول (22) يمكن استخلاص النتائج التالية:

- ١- أن الوسط الحسابي العام لآراء مأموري الضرائب بلغ (15,74%) و الوسط الحسابي العام لآراء مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بلغ (15,68%) وهما متقاربان ويزيد عن الوسط الحسابي الفرضي البالغ (12)، مما يعني أن

هناك تأكيد بأن إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر تؤدي إلى الحد من التهرب.

٢- وإذا نظرنا إلى المستوى العام لمعنوية الاختبار فقد بلغ (0,843) وهو أكبر من (0,05) وهذا يشير أنه لا يوجد تباين بين آراء المجموعتين حول فرضية الباحث البديلة. ومما يؤيد ذلك أن جميع المتغيرات بلغ مستوى معنوياتها (0,605-0,843) (0,257-0,691) على التوالي وهذا يعنى أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بالاستناد على المستوى العام للمعنوية.

ثالثاً: تحليل نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

أ) اختبار T لعينة واحدة:

سيقوم الباحث بتحليل اختبار الفرضية الثالثة التي تنص على أنه "تؤدي الإجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في اليمن للحد من التهرب الضريبي"، والتي تنفرع منها الفرضية الفرعية الثالثة التي تنص على أنه "يؤدي استخدام الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات البيانات المالية بقصد التهرب"، وذلك في ضوء إجابات أفراد عينة الدراسة فيما إذا كان المدقق الضريبي يستخدم الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات البيانات المالية بقصد التهرب، وقد كانت نتائج اختبار هذه الفرضية كما يظهر بالجدول (23) التالي:

جدول رقم (23) اختبار T لعينة واحدة بمتوسط فرضي (الفرضية الفرعية الثالثة)

م	رقم المؤشر	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التائية	مستوى الدلالة	الدالة
1	تستخدم المقارنات كأحد أساليب التدقيق الضريبي للكشف عن أية فروق جوهرية للتحري عن أسبابها	3.56	1.169	3	6.049	0.000	دالة
2	يتم استخدام طرق تحليل الاتجاه لبنود الإقرار الضريبي للتعرف على مدى معقولية الانحرافات بين القيم المتوقعة والفعلية	3.46	1.046	3	5.558	0.000	دالة
3	بأخذ المدقق الضريبي بالاعتبار العلاقات بين بنود القوائم المالية وبين البنود المتعلقة بها (كالمبيعات ومصروفات البيع)	4.10	0.821	3	17.042	0.000	دالة
4	تستخدم النسب المالية لكشف العلاقات غير الطبيعية بين بنود القوائم المالية	3.66	1.058	3	7.943	0.000	دالة
5	تستخدم معدلات الدوران كأداة محاسبية لكشف التغيرات في عناصر القوائم المالية لمعرفة الانحرافات	3.17	1.214	3	1.813	0.072	غير دالة

التي قد تحمل في طياتها مجالات التهرب						
ثالثاً : أثر استخدام الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات القوائم المالية بقصد التهرب ، في حال إتباعها	17,95	3.617	15	10.361	0.000	دالة
المحور الثالث : أثر الإجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.	11.77	6.210	15	26.517	0.000	دالة

١- أن الوسط الحسابي العام لاختبار الفرضية بلغ (17,95)، وهو أكبر من المتوسط الافتراضي الذي يبلغ (15)، مما يعني أن عينة الدراسة تتفق حول استخدام المدقق الضريبي للإجراءات التحليلية في كشف تحريفات القوائم المالية بقصد التهرب الضريبي، وبمقتدير الباحث أن هذا التأييد ليس بالقوة التي تؤكد التزام المدقق الضريبي باستخدام الإجراءات التحليلية.

٢- من الجدول السابق يتضح أن جميع المؤشرات ذات متوسطات متوسطة، مما يدل على تأييد جميع أفراد عينة الدراسة لهذه المؤشرات ولكن هي أقرب ما يكون للحيد، وبالتالي تؤيد دور الإجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في اليمن للحد من التهرب الضريبي، ومنها استخدام المدقق الضريبي للإجراءات التحليلية في كشف تحريفات القوائم المالية بقصد التهرب الضريبي.

٣- ومن الجدول رقم (23) يتضح أن مستوى معنوية الاختبار العام بلغت (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يعني أن التأييد من قبل مفردات العينة ذو دلالة إحصائية.

٤- أن متوسط الانحراف المعياري للفرضية بلغ (72%) وهذا يعني أن التشتت في استجابات مفردات العينة غير كبير، وأن هناك تقارب في آراء مفردات العينة حول هذه الفرضية.

٥- يظهر من الجدول رقم (23) أن آراء عينة الدراسة كانت عالية تجاه المؤشر الثالثة حيث بلغت نسبة التأييد (87.03%) بموافق وموافق بشدة^(١)، حيث أشارت النتائج إلى وجود اتفاق نسبي لآراء عينة الدراسة حول استخدام المدقق الضريبي للإجراءات التحليلية في كشف تحريفات القوائم المالية بقصد التهرب الضريبي.

٦- نلاحظ من الجدول رقم (23) أن المؤشرات (1-2-4-5) بلغ وسطها الحسابي (3.17-3.66-3.46-3.56) على التوالي، وهي نسب تقع ضمن الدرجة المتوسطة،

(١) الجدول في الملحق رقم (٣)، الجداول الإحصائية لنتائج الدراسة الميدانية المحور الثالث A .

وبتقدير الباحث أن أراء عينة الدراسة تقترب من الحياد، أي أن المدقق الضريبي لا يلتزم باستخدام الإجراءات التحليلية التي من شأنها تحد من التهرب الضريبي.

٧- يلاحظ من الجدول أن المؤشر الخامسة التي تنص تستخدم معدلات الدوران كأداة محاسبية لكشف التغيرات في عناصر القوائم المالية لمعرفة الانحرافات التي قد تحمل في طياتها مجالات التهرب، تمثل أدنى المؤشرات تأييداً حيث بلغت نسبة التأييد أوافق (36.42%)^(١)، وتعد أدنى نسبة تأيد لهذا المؤشر، وبوسط حسابي (3.17) ويعد الأدنى من بين المتوسطات، ويقترب من المتوسط الفرضي وهي تقع ضمن الدرجة المتوسطة و انحراف معياري (1.214)، كما يشير مستوى معنوية الاختبار لهذا المؤشر والبالغ (0.072) أنه أكبر من (0.05)، مما يعني عدم تأييده من قبل مفردات العينة، بمعنى أنه غير ذو دلالة إحصائية.

مما يعني عدم الالتزام بالتدقيق الضريبي باستخدام معدلات الدوران كأداة محاسبية لكشف التغيرات في عناصر القوائم المالية لمعرفة الانحرافات التي قد تحمل في طياتها مجالات التهرب، وبتقدير الباحث أن عدم اهتمام المدقق بهذا الإجراء من شأنه إضعاف كفاءة إجراءات التدقيق، خاصة عند تدقيق الشركات التجارية والصناعية الكبرى .

القرار: بالاستناد إلى ما سبق ذكره يتم رفض الفرضية العدمية (الصفريية) وقبول فرضية الباحث الفرعية الثالثة التي تنص على أن "استخدام الإجراءات التحليلية يؤدي في كشف تحريفات البيانات المالية بقصد التهرب"

ومن خلال النتائج السابقة للاختبار الفرضيات الفرعية الثلاثة، والتي تم قبولها بناء على اختبار صحتها يمكن الوصول إلى الآتي :

القرار: بالاستناد إلى ما سبق ذكره يتم رفض الفرضية العدمية (الصفريية) وقبول فرضية الرئيسية الثالثة للباحث التي تنص على أنه " تؤدي الإجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في اليمن للحد من التهرب الضريبي".

ب) اختبار T لعينتين

(١) الجدول في الملحق رقم (٢)، الجداول الإحصائية لنتائج الدراسة الميدانية المحور الأول .

وبغرض معرفة ما إذا كان هناك تباين بين آراء المجموعتين المستقصاه، وهما تمثلان مصلحة الضرائب والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة فقد قام الباحث بإجراء اختبار T لعينتين لمعرفة ذلك التباين.

ويظهر هذا التحليل في الجدول رقم (24) التالي :

مستوى المعنوية	القيمة التائية	مكان العمل						البيان
		الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			مصلحة الضرائب			
		الانحراف المعياري	المتوسط	ن	الانحراف المعياري	المتوسط	ن	
0.005	-2.880	0.592	4.00	41	1.275	3.40	121	تستخدم المقارنات كأحد أساليب التدقيق الضريبي للكشف عن أية فروق جوهرية للتحري عن أسبابها
0.766	0.298	0.865	3.41	41	1.104	3.47	121	يتم استخدام طرق تحليل الاتجاه لبنود الإقرار الضريبي للتعرف على مدى معقولية الانحرافات بين القيم المتوقعة والفعلية
0.121	1.559	0.755	3.93	41	0.837	4.16	121	يأخذ المدقق الضريبي بالاعتبار العلاقات بين بنود القوائم المالية وبين البنود المتعلقة بها (كالمبيعات ومصروفات البيع)
0.006	2.804	1.049	3.27	41	1.032	3.79	121	تستخدم النسب المالية لكشف العلاقات غير الطبيعية بين بنود القوائم المالية
0.647	0.458	1.200	3.10	41	1.222	3.20	121	تستخدم معدلات الدوران كأداة محاسبية لكشف التغيرات في عناصر القوائم المالية لمعرفة الانحرافات التي قد تحمل في طياتها مجالات التهرب
0.629	0.485	3.530	17.71	41	3.657	18.02	121	ثالثاً : أثر استخدام الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات القوائم المالية بقصد التهرب.

وبالنظر إلى الجدول (24) يمكن استخلاص النتائج التالية:

١- أن الوسط الحسابي العام لأراء مأموري الضرائب بلغ (18,02%) و الوسط الحسابي العام لأراء مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بلغ (17,71%) وهما يزيد عن الوسط الحسابي الفرضي البالغ (15), مما يعنى أنه هناك تأييد نحو استخدام الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات القوائم المالية بقصد التهرب.

٢- وإذا نظرنا إلى المستولى العام لمعنوية الاختبار فقد بلغ (0,629) وهو أكبر من (0.05) وهذا يشير إلى أنه لا يوجد تباين بين أراء المجموعتين.

وما يؤيد ذلك أن أغلب المتغيرات وهي أربعة 3 من أصل 5 بلغ مستوى معنوياتها (0,766-0,121-0,006-0,647) على التوالي وهذا يعنى أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بالاستناد على المستوى العام للمعنوية.

ومما سبق يمكن القول أن الفرضية الرئيسية الثالثة التي تنص على أنه "تؤدي الإجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في اليمن للحد من التهرب الضريبي", لا يوجد تباين بين أراء المجموعتين حولها, مما يؤكد تأييد العينتين لها وعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية.

نتائج اختبار الفرضية الرابعة

ت) اختبار T لعينة واحدة:

سوف يتم اختبار الفرضية الرابعة والأخيرة التي تنص على أنه "عدم كفاءة الإدارة الضريبية في أداء أعمال التدقيق الضريبي", وتقيس هذه الفرضية أثنى عشر (متغير) أو مؤشر, وسوف يناقش الباحث في هذه المؤشرات وذلك في ضوء إجابات أفراد عينة الدراسة فيما إذا كانت إدارة الضريبية كفوءة في أداء أعمال التدقيق الضريبي.

وقد كانت نتائج اختبار هذه الفرضية كما يظهر بالجدول (25) التالي:

جدول رقم (25) اختبار T لعينة واحدة بمتوسط فرضي

م	رقم المؤشر	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التائية	مستوى الدلالة	الدلالة
1	عدم توفر التأهيل العلمي الكافي لدى المدقق الضريبي لأداء أعمال التدقيق الضريبي بكفاءة	3.83	0.960	3	11.044	0.000	دالة
2	عدم قيام المعهد الضريبي بعقد دورات في المعايير الدولية ولإصدارات المهنية المستحدثة المتعلقة بحقل المحاسبة والضرائب للكادر الضريبي بصفة دورية	3.80	1.052	3	9.632	0.000	دالة

3	لايتوفر للمدقق الضريبي الخبرة الكافية في استخدام تقنية المعلومات الحديثة عند تدقيق الأنظمة الإلكترونية للتأكد من أمانتها	4.03	0.852	3	15.402	0.000	دالة
4	لايتوفر لدى المدقق الضريبي المعرفة المناسبة بأساليب التحليل المالي والمحاسبي والأساليب الكمية والرياضة المستخدمة في كشف التهرب الضريبي	3.80	0.931	3	10.966	0.000	دالة
5	تعقد إجراءات التدقيق تساهم في تأخير إنجاز عمليات التدقيق بحسب معايير الانجاز المقررة مما يعني زيادة فجوة المتأخرات الضريبية	3.91	0.948	3	12.262	0.000	دالة
6	تعسف المدقق الضريبي في المبالغة في ربط الضريبة تساهم في زيادة حجم التهرب الضريبي	3.96	0.948	3	12.846	0.000	دالة
7	عدم تعيين الكادر الضريبي من مراجعين ومأمورين متخصصين في مجال المحاسبة المالية والضرائب يحد من كفاءة التدقيق الضريبي	4.25	0.767	3	20.804	0.000	دالة
8	عدم وجود كادر مالي يخص المدقق الضريبي يؤثر في كفاءة وفاعلية أعمال التدقيق	4.20	0.695	3	21.943	0.000	دالة
9	عدم تقسيم أعمال التدقيق الضريبي إلى فرق عمل والرقابة عليها في ظل نظام الربط الذاتي يؤدي إلى إنجاز حالات أقل وعدم اكتساب خبرات مهنية لدى المدققين	3.93	0.812	3	14.604	0.000	دالة
10	عدم وجود معايير يسترشد بها أثناء القيام بأعمال التدقيق يؤثر على جودة عملية التدقيق	4.15	0.733	3	19.943	0.000	دالة
11	التخلي عن أسلوب العينة الإحصائية في التدقيق يشنت اهتمام المدقق للإقرارات ذات الدخل المرتفع ولحالات التهرب والحد منها	4.10	0.777	3	18.098	0.000	دالة
12	عدم تحليل قائمة التدفق النقدي بما تحتويه من معلومات محاسبية إضافية تحد من تحقيق أهداف التدقيق الضريبي	4.15	0.808	3	18.181	0.000	دالة
	المحور الرابع هل تعتقد أن الإدارة الضريبية تقوم بأعمال التدقيق الضريبي بكفاءة ؟	49,8	6.412	36	24.065	0.000	دالة

وبالنظر إلى الجدول رقم (25) يتضح الآتي:

١- أن الوسط الحسابي العام لاختبار الفرضية بلغ (49,8)، وهو أكبر من المتوسط الافتراضي الذي يبلغ (36)، مما يعني أن عينة الدراسة تؤيد عدم كفاءة الإدارة الضريبية في أداء أعمال التدقيق الضريبي.

٢- وبالنظر إلى مؤشرات الفرضية فإن جميع المؤشرات يزيد فيها المتوسط عن (3)، خصوصاً المؤشر السابع الذي يبلغ أكثر من (4.25)، ويدل ذلك على تأييد عالي وموافقة على صحة هذه الفرضية.

٣- ومن الجدول رقم (25) يتضح أن مستوى معنوية الاختبار العام بلغت (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يعني أن التأييد من قبل مفردات العينة ذو دلالة إحصائية.

٤- أن متوسط الانحراف المعياري للفرضية بلغ (53%) وهذا يعني أن التشتت في استجابات مفردات العينة غير كبير، وأن هناك تقارب في آراء مفردات العينة حول هذه الفرضية.

٥- يظهر من الجدول أن آراء عينة الدراسة كانت عالية تجاه المؤشرات (-7-8-10-11-12-3)، حيث بلغت نسبة التأييد (82.72%, 91.36%, 90.13%, 90.12%, 84.56%,

83.95%) على التوالي^(١)، حيث أشارت النتائج إلى أن أكثر ما يدل على عدم كفاءة الإدارة الضريبية في أداء أعمال التدقيق الضريبي، أنه لا يتوفر للمدقق الضريبي الخبرة الكافية في استخدام تقنية المعلومات الحديثة عند تدقيق الأنظمة الالكترونية للتأكد من أمانتها، بوسط حسابي (4.03) بنسبة (80,6%)، وهي تقع ضمن الدرجة العالية، وانحراف معياري (0.852)، كما يتضح من الجدول أعلاه أن عدم تعيين الكادر الضريبي من مراجعين ومأمورين متخصصين في مجال المحاسبة المالية والضرائب يحد من كفاءة التدقيق الضريبي، إلا أنه من خلال دراسة وتحليل العوامل الديمغرافية لعينة مصلحة الضرائب أتضح أن غالبية المدققين لديهم تخصص في المحاسبة على الرغم من وجود تخصصات أخرى وتعمل كمدققين ضرائب.

٦- من الجدول أعلاه يتضح أن جميع مفردات الدراسة تؤيد عدم وجود معايير يسترشد بها أثناء القيام بأعمال التدقيق، وهذا بلا شك يؤثر على جودة عملية التدقيق، وبالتالي تؤيد أفراد العينة عدم كفاءة الإدارة الضريبية في أداء أعمال التدقيق الضريبي، نتيجة لعدم وجود تلك المعايير، حيث بلغ الوسط الحسابي لهذا المؤشر (4.15)، وبنسبة (83%) وهي تقع ضمن الدرجة العالية وانحراف معياري (0.733)، كما تظهر النتائج أن التخلي عن أسلوب العينة الاحصائية في التدقيق يشنت اهتمام المدقق للإقرارات ذات الدخل المرتفع وحالات التهرب والحد منها، حيث بلغ الوسط الحسابي لهذا المؤشر (4.10)، وبنسبة (82%) وهي تقع ضمن الدرجة العالية وانحراف معياري (0.777)، وفي ظل الوضع الحالي المعمول به في تدقيق إقرارات المكلفين فإن مدققي الضريبة في اليمن لا يقومون باستخدام العينة الإحصائية بالرغم من وجود نظام الإقرار الذاتي لربط مبلغ الضريبة، مما يؤكد عدم كفاءة الإدارة الضريبية في أداء أعمال التدقيق الضريبي.

القرار: بالاستناد إلى ما سبق ذكره يتم رفض الفرضية العدمية (الصفريّة) وقبول فرضية الباحث التي تنص على " عدم كفاءة الإدارة الضريبية في أداء أعمال التدقيق الضريبي".

ت) اختبار T لعينتين

(١) الجدول في الملحق رقم (٢)، الجداول الإحصائية لنتائج الدراسة الميدانية المحور الأول .

ولمعرفة مدى اتفاق أو اختلاف آراء مأموري الضرائب عن آراء العاملين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة الذين يقومون بمراجعة أداء مأموري الضرائب حول الفرضية الفرعية الثانية التي تنص على "عدم كفاءة الإدارة الضريبية في أداء أعمال التدقيق الضريبي".

"، فقد ظهرت نتائج التحليل باستخدام تحليل T لعينتين عند مستوى معنوية (0.05) في الجدول (26) التالي :

مستوى المعنوية	القيمة الثانية	مكان العمل						البيان
		الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			مصلحة الضرائب			
		الانحراف المعياري	المتوسط	ن	الانحراف المعياري	المتوسط	ن	
0.097	- 1.671	0.921	4.05	41	0.966	3.76	121	عدم توفر التأهيل العلمي الكافي لدى المدقق الضريبي لأداء أعمال التدقيق الضريبي بكفاءة
0.004	2.925	1.046	3.39	41	1.023	3.93	121	عدم قيام المعهد الضريبي بعقد دورات في المعايير الدولية ولإصدارات المهنية المستحدثة المتعلقة بحقل المحاسبة والضرائب للكادر الضريبي بصفة دورية
0.080	1.765	0.863	3.83	41	0.841	4.10	121	لايتوفر للمدقق الضريبي الخبرة الكافية في استخدام تقنية المعلومات الحديثة عند تدقيق الأنظمة الالكترونية للتأكد من أمانتها
0.832	- 0.213	0.803	3.83	41	0.974	3.79	121	لايتوفر لدى المدقق الضريبي المعرفة المناسبة بأساليب التحليل المالي والمحاسبي والأساليب الكمية والرياضة المستخدمة في كشف التهرب الضريبي
0.300	1.040	0.822	3.78	41	0.987	3.96	121	تتخذ إجراءات التدقيق تساهم في تأخير إنجاز عمليات التدقيق بحسب معايير الانجاز المقررة مما يعني زيادة فجوة المتأخرات الضريبية
0.051	1.967	0.981	3.71	41	0.926	4.04	121	تسبب المدقق الضريبي في المبالغة في ربط الضريبة تساهم في زيادة حجم التهرب الضريبي
0.133	1.509	0.944	4.10	41	0.693	4.31	121	عدم تعيين الكادر الضريبي من مراجعين ومأمورين متخصصين في مجال المحاسبة المالية والضرائب يحد من كفاءة التدقيق الضريبي
0.980	0.026	0.511	4.20	41	0.749	4.20	121	عدم وجود كادر مالي يخص المدقق الضريبي يؤثر في كفاءة وفاعلية أعمال التدقيق
0.962	0.048	0.721	3.93	41	0.844	3.93	121	عدم تقسيم أعمال التدقيق الضريبي إلى فرق عمل والرقابة عليها في ظل نظام الربط الذاتي يؤدي إلى إنجاز حالات أقل وعدم اكتساب خبرات مهنية لدى المدققين
0.135	1.504	0.548	4.00	41	0.781	4.20	121	عدم وجود معايير يسترشد بها أثناء القيام بأعمال التدقيق يؤثر على جودة عملية التدقيق
0.008	2.678	0.704	3.83	41	0.781	4.20	121	التخلي عن أسلوب العينة الإحصائية في التدقيق يشكك اهتمام المدقق للإقرارات ذات الدخل المرتفع ولحالات التهرب والحد منها
0.000	4.056	0.949	3.73	41	0.703	4.30	121	عدم تحليل قائمة التدفق النقدي بما تحتويه من معلومات محاسبية إضافية تحد من تحقيق أهداف التدقيق الضريبي
0.042	2.051	5.370	46.37	41	6.644	48.72	121	المحور الرابع هل تعتقد أن الإدارة الضريبية تقوم بأعمال التدقيق الضريبي بكفاءة ؟

وبالنظر إلى الجدول (26) يمكن استخلاص النتائج التالية:

- ١- أن الوسط الحسابي العام لأراء مأموري الضرائب بلغ (48,72) و الوسط الحسابي العام لأراء مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بلغ (46,37) وهما يزيدان بشكل كبير عن الوسط الحسابي الفرضي البالغ (36), مما يعنى أنه هناك تأييد نحو عدم كفاءة الإدارة الضريبية في أداء أعمال التدقيق الضريبي.
- ٢- أظهر المؤشر العام أن هناك تباين حيث بلغ المستوى العام لمعنوية الاختبار (0,042) وهو أصغر من (0.05) وهذا يشير إلى أنه تباين غير جوهري بدليل أن هناك تسعة متغيرات (9) من أصل (12) ليس فيها تباين إلا أن الباحث سوف بتحليل T مستقل لكل عينة لمعرفة هذا التباين .

جدول رقم (26)^(١) تحليل T لعينة واحدة لأراء مأموري الضرائب و مدقي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بشكل مستقل

مكان العمل						البيان
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			مصلحة الضرائب			
مستوى المعنوية	الانحراف المعياري	المتوسط	مستوى المعنوية	الانحراف المعياري	المتوسط	
0,000	5.370	46.37	0,000	6.644	48.72	المحور الرابع هل تعتقد أن الإدارة الضريبية تقوم بأعمال التدقيق الضريبي بكفاءة ؟

وبالنظر إلى الجدول فإن معنوية الاختبار لكل مجموعة مستقلة بلغت (0,000) مما يعنى أن المجموعتين بشكل مستقل تؤيد الفرضية تأييد مطلق وبشكل مستقل رغم وجود تباين طفيف في أرائهما، ولكن هذا التباين لم يشمل جميع المتغيرات بل انحصر في المتغيرات (2-11-12).

(١) ملخص من الملحق رقم (****), ضمن ملاحق الدراسة.

بسم الله الرحمن الرحيم



جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

أخي المستجيب/
المحترم

تحية طيبة وبعد ،،،

يقوم الباحث بإعداد رسالة ماجستير في المحاسبة بعنوان :

دور إجراءات التدقيق الضريبي في الحد من التهرب في الجمهورية اليمنية (دراسة ميدانية)

تحتاج الرسالة إلى بعض البيانات اللازمة لإعدادها وقد تم إعداد هذا الاستبيان لاستطلاع آراء العاملين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة: في مجال الرقابة على أداء الإدارة الضريبية، حول الموضوعات الواردة في فقرات الاستبيان بغرض معرفة دور إجراءات التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي .

إن مشاركتكم الكريمة في هذا الاستبيان هامة وضرورية وتسهم بشكل ايجابي في تطوير وتحسين أداء الإدارة الضريبية ككل والتدقيق الضريبي بصفة خاصة؛ علماً أن إجاباتكم عن أسئلة الاستبيان سوف تستخدم للأغراض العلمية حصراً وستحاط إجاباتكم بالسرية التامة.

إن الباحث مستعد للإجابة عن أي استفسار حول أسئلة الاستبيان،

إننا نأمل تعاونكم للإجابة عن أسئلة الاستبيان كاملاً بدقة وموضوعية.

مع جزيل الشكر والامتنان للأهتمامكم وتعاونكم،،،،،

المشرف العلمي

الباحث

د إبراهيم العدي

عرفات صدام سرحان

الرجاء وضع إشارة (√) في مكان الإجابة التي تتناسب مع وضعك، يتناول هذا الجزء معلومات عامة :

١ - الوظيفة الحالية :-

رئيس قسم المراقبة	☐	نائب المدير العام	☐	مدير عام	☐
أخرى.....	☐	عضو فني	☐	مراجع	☐
				<u>٢ - العمر :-</u>	☐

من ٢٥ إلى أقل من ٣٥ سنة	☐	أقل من ٢٥ سنة	☐
	☐	من ٣٥ إلى أقل من ٤٥ سنة	☐
		من ٤٥ سنة فأكثر	☐

٣ - المؤهل العلمي :

دبلوم	☐	بكالوريوس	☐	ثانوية عامة	☐
أخرى, يرجى ذكرها	☐	دكتوراه	☐	ماجستير	☐

٤ - التخصص العلمي:

اقتصاد	☐	إدارة	☐	محاسبة حاسوب	☐
أخرى, يرجى ذكرها	☐	حقوق	☐	شريعة وقانون	☐

٥ - الخبرة العملية:

	☐	من سنة إلى خمس سنوات	☐
	☐	من خمس سنوات إلى عشر سنوات	☐
خمس عشرة سنة	☐	من عشر سنوات إلى خمسة عشر سنة	☐
		أكثر	☐

المحور الأول: مدى استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.

الرقم	الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	يتوفر التأهيل العلمي والمهني لدى المدقق الضريبي بدرجة كافية للقيام بأعمال التدقيق.					
2	يتمتع المدقق الضريبي بوجهة نظر غير متحيزة ويتحلى بالنزاهة والموضوعية عند أداء عمله.					
3	يبدل المدقق الضريبي العناية المهنية اللازمة عند القيام بأعمال التدقيق.					
4	يقوم المدقق الضريبي بالتخطيط لعملية التدقيق بشكل مناسب .					
5	يقوم المدقق الضريبي بالحصول على المعرفة الكافية عن منشأة المكلف وأعماله عند تحديد إجراءات التدقيق.					
6	يتم تقدير مخاطر الرقابة الداخلية كأساس لوضع برامج التدقيق.					
7	يتم وضع استراتيجيات تدقيق قائمة على تحليل أوسع لأنواع المخاطر، بما في ذلك وجود تهرب.					
8	يقوم المدقق الضريبي بتقييم نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن السجلات المحاسبية تحتوي على معلومات دقيقة وملائمة وموثوقة يمكن الاعتماد عليها.					
9	يجمع المدقق الضريبي أدلة وقرائن تدقيق كافية ومناسبة كي يستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة يبني عليها رأيه حول صحة الوعاء الضريبي.					
10	ياخذ المدقق الضريبي بعين الاعتبار الأهمية النسبية لعناصر الإقرار الضريبي وعلاقتها بمخاطر التدقيق .					
11	يقوم المدقق الضريبي بتوثيق أعمال التدقيق وإعداد تقرير عن الإجراءات التي اتبعت.					

المحور الثاني : قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي

الرقم	الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١	عدم تطرق القانون الضريبي ولائحته التنفيذية إلى معايير واضحة عن إجراءات التدقيق الضريبي المكتبي والميداني يجعل أعمال التدقيق قائمة على الارتجالية ووفق الحكم الشخصي.					
٢	عدم وجود معايير جودة تحكم إجراءات التدقيق الضريبي، مما يقلل من كفاءته وفاعليته في اكتشاف التهرب الضريبي.					
٣	عدم تبني معايير للتدقيق كأساس لإجراءات التدقيق يحد من كفاءتها في تحديد الوعاء الحقيقي للضريبة.					
٤	عدم وجود إجراءات للتعامل المعاملات الوهمية (الدفاتر والسجلات والمستندات المصطنعة) التي يكتشفها المدقق الضريبي .					
٥	عدم التحديث للأساليب والطرق المستخدمة في تنفيذ التدقيق الضريبي يساعد على التهرب الضريبي .					

٦	عدم وجود معايير للتعين الوظيفي يقلل من كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الضريبي.				
٧	تعدد إصدار التشريعات بشكل مستمر يشكل إرباكاً للمكلف والإدارة الضريبية في الوقت الذي لا يتم إصدار تعليمات بشأن إجراءات التدقيق .				
٨	عدم تغليب عقوبة التهرب الضريبي في التشريع الضريبي يترتب عليه زيادة حجم التهرب الضريبي.				
٩	عدم وجود نص تشريعي يلزم المكلف والمحاسب القانوني بأن القوائم المالية المرفقة بالإقرار الضريبي يجب أن تعد وفق مبدأ الإفصاح والوضوح والشفافية وإظهار الأرصدة المقارنة للسنوات السابقة .				
١٠	الغموض في القانون الضريبي يحد من كفاءة المدقق الضريبي.				
١١	عدم ورود نص في القانون يلزم المكلفين بإرفاق قائمة التدفق النقدي بالإقرار الضريبي كأحدى القوائم المالية المطلوبة, يجعل أدلة التدقيق منقوصة وبالتالي عدم كفاءة عمليات التدقيق الضريبي.				
١٢	عدم ورود نص في القانون عن تحمل مدقق الحسابات الخارجي أي مسؤولية قانونية في حال مصادقته على أي بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري.				

المحور الثالث : أثر الإجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.
 أولاً: أثر التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودورها في الحد من التهرب الضريبي. في حال اتباعها ضع علامة (√) أو الانتقال إلى الفقرة التالية:

م	الفقرة	مدى تأثير كل إجراء في الحد من التهرب				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١	التحقق من التزام المكلف بمبدأ تحقق الإيراد عند البيع يساعد المدقق الضريبي في التوصل إلى الوعاء الحقيقي للضريبة.					
٢	إظهار قيم الأصول وفقاً للتكلفة التاريخية وليس وفقاً للتكلفة الجارية يحد من التلاعب بصافي الربح الضريبي.					
٣	تحصيل النفقات وفقاً لمبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات يؤدي للوصول إلى صافي ربح سليم عن الفترة المالية.					
٤	الثبت في طرق تقدير الإهلاك يساعد المدقق الضريبي في التحديد السليم لوعاء الضريبة.					
٥	اتباع مبدأ الثبات يمكن من إجراء المقارنات والتحليلات لتحديد الوعاء الضريبي بشكل حقيقي.					

ثانياً: أثر إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في الحد من التهرب، في حال اتباعها ضع علامة (√) أو الانتقال إلى الفقرة التالية:

م	الفقرة	مدى تأثير كل إجراء في الحد من التهرب				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١	التدقيق الضريبي بالاستناد على تقييم المخاطر يتيح للمدقق الضريبي تصميم برامج تدقيق أكثر عمقاً وشمولاً يتيح له كشف أي تهرب محتمل.					
٢	أخذ المدقق الضريبي بالاعتبار طبيعة الحسابات ذات الدرجة العالية من المخاطر يساعد في التعرف على تحريفات هذه الحسابات.					

٣	أخذ المدقق الضريبي في الاعتبار مخاطر الرقابة الداخلية يمكنه من الوقوف على الجوانب المعرضة للخطر والتي تتطوي على تحريفات.				
٤	قيام المدقق الضريبي بتحديد مستويات الأهمية النسبية للعناصر يمكنه من التركيز على العناصر التي تسهم بقدر كبير بتخفيض الربح الضريبي.				

ثالثاً: أثر استخدام الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات البيانات المالية بقصد التهرب، ، في حال إتباعها ضع علامة (√) أو الانتقال إلى الفقرة التالية:

م	الفقرة	مدى تأثير كل إجراء في الحد من التهرب			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
١	تستخدم المقارنات كأحد أساليب التدقيق الضريبي للكشف عن أية فروق جوهرية للتحري عن أسبابها.				
٢	يتم استخدام طرق تحليل الاتجاه (١) لبنود الإقرار الضريبي، للتعرف على مدى معقولية الانحرافات بين القيم المتوقعة والفعلية .				
٣	يأخذ المدقق الضريبي بالاعتبار العلاقات بين بنود القوائم المالية وبين البنود المتعلقة بها (كالمبيعات ومصروفات البيع والتوزيع مثلاً)				
٤	تستخدم النسب المالية لكشف العلاقات غير الطبيعية بين بنود القوائم المالية .				
٥	تستخدم معدلات الدوران كأداة محاسبية لكشف التغيرات في عناصر القوائم المالية لمعرفة الانحرافات التي قد تحمل في طياتها مجالات التهرب.				

المحور الرابع: هل تعتقد أن الإدارة الضريبية تقوم بأعمال التدقيق الضريبي بكفاءة ؟

م	الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق بشدة
١	عدم توفر التأهيل العلمي الكافي لدى المدقق الضريبي لأداء أعمال التدقيق الضريبي بكفاءة .					
٢	عدم قيام المعهد الضريبي بعقد دورات في المعايير الدولية والإصدارات المهنية المستحدثة المتعلقة بحقل المحاسبة والضرائب للكادر الضريبي بصفة دورية .					
٣	لا يتوفر للمدقق الضريبي الخبرة الكافية في استخدام تقنية المعلومات الحديثة عند تدقيق الأنظمة الالكترونية للتأكد من أمانتها .					
٤	لا تتوفر لدى المدقق الضريبي المعرفة المناسبة بأساليب التحليل المالي والمحاسبي والأساليب الكمية والرياضية المستخدمة في كشف التهرب الضريبي.					
٥	تعد إجراءات التدقيق تساهم في تأخير إنجاز عملية التدقيق بحسب معايير الإنجاز المقررة مما يعني زيادة فجوة المتأخرات الضريبية .					
٦	تعسف المدقق الضريبي في المبالغة في ربط الضريبة تساهم في زيادة حجم التهرب الضريبي .					
7	عدم تعيين الكادر الضريبي من مراجعين ومأمورين متخصصين في مجال المحاسبة المالية والضرائب يحد من كفاءة التدقيق الضريبي.					
8	عدم وجود كادر مالي يخص المدقق الضريبي يؤثر في كفاءة وفاعلية أعمال التدقيق .					
9	عدم تقسيم أعمال التدقيق الضريبي إلى فرق عمل والرقابة عليها في ظل نظام الربط الذاتي يؤدي إلى إنجاز حالات أقل وعدم اكتساب خبرة مهنية لدى المدققين .					

(١) يقصد بطرق تحليل الاتجاه "تحليل القيم لبنود القوائم المالية، عن السنوات التي تم التحاسب عنها ومقارنة التغير من فترة لأخرى،

لمعرفة ما يجب أن تكون عليه قيمة هذه القيم" .

				عدم وجود معايير يسترشد بها أثناء القيام بأعمال التدقيق يؤثر على جودة عملية التدقيق.	10
				التخلي عن أسلوب العينة الإحصائية في التدقيق يشتت اهتمام المدقق للإقرارات ذات الدخل المرتفع وحالات التهرب والحد منها.	11
				عدم تحليل قائمة التدفق النقدي بما تحتويه من معلومات محاسبية إضافية تحد من تحقيق أهداف التدقيق الضريبي.	12

بسم الله الرحمن الرحيم



جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

أخي الكريم / مراجع ضرائب الدخل
المحترم
أخي الكريم / مأمور ضرائب الدخل
المحترم

تحية طيبة وبعد ،،،
يقوم الباحث بإعداد رسالة ماجستير في المحاسبة بعنوان :
دور إجراءات التدقيق الضريبي في الحد من التهرب في الجمهورية اليمنية (دراسة ميدانية)

تحتاج الرسالة إلى بعض البيانات اللازمة لإعدادها وقد تم إعداد هذا الاستبيان لاستطلاع آراء العاملين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة: في مجال الرقابة على أداء الإدارة الضريبية، حول الموضوعات الواردة في فقرات الاستبيان بغرض معرفة دور إجراءات التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي .

إن مشاركتكم الكريمة في هذا الاستبيان هامة وضرورية وتسهم بشكل ايجابي في تطوير وتحسين أداء الإدارة الضريبية ككل والتدقيق الضريبي بصفة خاصة؛ علماً أن إجاباتكم عن أسئلة الاستبيان سوف تستخدم للأغراض العلمية حصراً وستحاط إجاباتكم بالسرية التامة.

إن الباحث مستعد للإجابة عن أي استفسار حول أسئلة الاستبيان،
إننا نأمل تعاونكم للإجابة عن أسئلة الاستبيان كاملاً بدقة وموضوعية.

مع جزيل الشكر والامتنان للأهتمامكم وتعاونكم،،،،،

المشرف العلمي

الباحث

د إبراهيم العدي

عرفات صدام سرحان

الرجاء وضع إشارة (√) في مكان الإجابة التي تتناسب مع وضعك, يتناول هذا الجزء معلومات عامة :

١ - الوظيفة الحالية :-

رئيس قسم المراقبة	☐	مدير إدارة	☐	مدير عام	☐
أخرى.....	☐			مدقق ضريبي	☐
				<u>٢ - العمر :-</u>	☐

من ٢٥ إلى أقل من ٣٥ سنة	☐	أقل من ٢٥ سنة	☐
	☐	من ٣٥ إلى أقل من ٤٥ سنة	☐
		من ٤٥ سنة فأكثر	☐

٣ - المؤهل العلمي :

دبلوم	☐	بكالوريوس	☐	ثانوية عامة	☐
أخرى, يرجى ذكرها	☐	دكتوراه	☐	ماجستير	☐

٤ - التخصص العلمي:

اقتصاد	☐		☐	إدارة	☐	محاسبة حاسوب	☐
				حقوق	☐	شريعة وقانون	☐
				أخرى, يرجى ذكرها	☐		

٥ - الخبرة العملية:

	☐	من سنة إلى خمس سنوات	☐
		من خمس سنوات إلى عشر سنوات	☐
خمس عشرة سنة	☐	من عشر سنوات إلى خمسة عشر سنة	☐
		أكثر	☐

المحور الأول: مدى استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.

الرقم	الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	يتوفر التأهيل العلمي والمهني لدى المدقق الضريبي بدرجة كافية للقيام بأعمال التدقيق.					
2	يتمتع المدقق الضريبي بوجهة نظر غير متحيزة ويتحلى بالنزاهة والموضوعية عند أداء عمله.					
3	يبدل المدقق الضريبي العناية المهنية اللازمة عند القيام بأعمال التدقيق.					
4	يقوم المدقق الضريبي بالتخطيط لعملية التدقيق بشكل مناسب .					
5	يقوم المدقق الضريبي بالحصول على المعرفة الكافية عن منشأة المكلف وأعماله عند تحديد إجراءات التدقيق.					
6	يتم تقدير مخاطر الرقابة الداخلية كأساس لوضع برامج التدقيق.					
7	يتم وضع استراتيجيات تدقيق قائمة على تحليل أوسع لأنواع المخاطر، بما في ذلك وجود تهرب.					
8	يقوم المدقق الضريبي بتقييم نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن السجلات المحاسبية تحتوي على معلومات دقيقة وملائمة وموثوقة يمكن الاعتماد عليها.					
9	يجمع المدقق الضريبي أدلة وقرائن تدقيق كافية ومناسبة كي يستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة يبني عليها رأيه حول صحة الوعاء الضريبي.					
10	ياخذ المدقق الضريبي بعين الاعتبار الأهمية النسبية لعناصر الإقرار الضريبي وعلاقتها بمخاطر التدقيق .					
11	يقوم المدقق الضريبي بتوثيق أعمال التدقيق وإعداد تقرير عن الإجراءات التي اتبعت.					

المحور الثاني : قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي

الرقم	الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١	عدم تطرق القانون الضريبي ولائحته التنفيذية إلى معايير واضحة عن إجراءات التدقيق الضريبي المكتبي والميداني يجعل أعمال التدقيق قائمة على الارتجالية ووفق الحكم الشخصي.					
٢	عدم وجود معايير جودة تحكم إجراءات التدقيق الضريبي، مما يقلل من كفاءته وفاعليته في اكتشاف التهرب الضريبي.					
٣	عدم تبني معايير للتدقيق كأساس لإجراءات التدقيق يحد من كفاءتها في تحديد الوعاء الحقيقي للضريبة.					
٤	عدم وجود إجراءات للتعامل المعاملات الوهمية (الدفاتر والسجلات والمستندات المصطنعة) التي يكتشفها المدقق الضريبي .					
٥	عدم التحديث للأساليب والطرق المستخدمة في تنفيذ التدقيق الضريبي يساعد على التهرب الضريبي .					

٦	عدم وجود معايير للتعين الوظيفي يقلل من كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الضريبي.				
٧	تعدد إصدار التشريعات بشكل مستمر يشكل إرباكاً للمكلف والإدارة الضريبية في الوقت الذي لا يتم إصدار تعليمات بشأن إجراءات التدقيق .				
٨	عدم تغليب عقوبة التهرب الضريبي في التشريع الضريبي يترتب عليه زيادة حجم التهرب الضريبي.				
٩	عدم وجود نص تشريعي يلزم المكلف والمحاسب القانوني بأن القوائم المالية المرفقة بالإقرار الضريبي يجب أن تعد وفق مبدأ الإفصاح والوضوح والشفافية وإظهار الأرصدة المقارنة للسنوات السابقة .				
١٠	الغموض في القانون الضريبي يحد من كفاءة المدقق الضريبي.				
١١	عدم ورود نص في القانون يلزم المكلفين بإرفاق قائمة التدفق النقدي بالإقرار الضريبي كأحدى القوائم المالية المطلوبة، يجعل أدلة التدقيق منقوصة وبالتالي عدم كفاءة عمليات التدقيق الضريبي.				
١٢	عدم ورود نص في القانون عن تحمل مدقق الحسابات الخارجي أي مسؤولية قانونية في حال مصادقته على أي بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري.				

المحور الثالث : أثر الإجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.
 أولاً: أثر التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودورها في الحد من التهرب الضريبي. في حال اتباعها ضع علامة (√) أو الانتقال إلى الفقرة التالية:

م	الفقرة	مدى تأثير كل إجراء في الحد من التهرب				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١	التحقق من التزام المكلف بمبدأ تحقق الإيراد عند البيع يساعد المدقق الضريبي في التوصل إلى الوعاء الحقيقي للضريبة.					
٢	إظهار قيم الأصول وفقاً للتكلفة التاريخية وليس وفقاً للتكلفة الجارية يحد من التلاعب بصافي الربح الضريبي.					
٣	تحصيل النفقات وفقاً لمبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات يؤدي للوصول إلى صافي ربح سليم عن الفترة المالية.					
٤	الثبت في طرق تقدير الإهلاك يساعد المدقق الضريبي في التحديد السليم لوعاء الضريبة.					
٥	اتباع مبدأ الثبات يمكن من إجراء المقارنات والتحليلات لتحديد الوعاء الضريبي بشكل حقيقي.					

ثانياً: أثر إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في الحد من التهرب، في حال اتباعها ضع علامة (√) أو الانتقال إلى الفقرة التالية:

م	الفقرة	مدى تأثير كل إجراء في الحد من التهرب				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١	التدقيق الضريبي بالاستناد على تقييم المخاطر يتيح للمدقق الضريبي تصميم برامج تدقيق أكثر عمقاً وشمولاً يتيح له كشف أي تهرب محتمل.					
٢	أخذ المدقق الضريبي بالاعتبار طبيعة الحسابات ذات الدرجة العالية من المخاطر يساعد في التعرف على تحريفات هذه الحسابات.					

٣	أخذ المدقق الضريبي في الاعتبار مخاطر الرقابة الداخلية يمكنه من الوقوف على الجوانب المعرضة للخطر والتي تتطوي على تحريفات.				
٤	قيام المدقق الضريبي بتحديد مستويات الأهمية النسبية للعناصر يمكنه من التركيز على العناصر التي تسهم بقدر كبير بتخفيض الربح الضريبي.				

ثالثاً: أثر استخدام الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات البيانات المالية بقصد التهرب، ، في حال إتباعها ضع علامة (√) أو الانتقال إلى الفقرة التالية:

م	الفقرة	مدى تأثير كل إجراء في الحد من التهرب			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
١	تستخدم المقارنات كأحد أساليب التدقيق الضريبي للكشف عن أية فروق جوهرية للتحري عن أسبابها.				
٢	يتم استخدام طرق تحليل الاتجاه (١) لبنود الإقرار الضريبي، للتعرف على مدى معقولة الانحرافات بين القيم المتوقعة والفعلية .				
٣	يأخذ المدقق الضريبي بالاعتبار العلاقات بين بنود القوائم المالية وبين البنود المتعلقة بها (كالمبيعات ومصروفات البيع والتوزيع مثلاً)				
٤	تستخدم النسب المالية لكشف العلاقات غير الطبيعية بين بنود القوائم المالية .				
٥	تستخدم معدلات الدوران كأداة محاسبية لكشف التغيرات في عناصر القوائم المالية لمعرفة الانحرافات التي قد تحمل في طياتها مجالات التهرب.				

المحور الرابع: هل تعتقد أن الإدارة الضريبية تقوم بأعمال التدقيق الضريبي بكفاءة ؟

م	الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق بشدة
١	عدم توفر التأهيل العلمي الكافي لدى المدقق الضريبي لأداء أعمال التدقيق الضريبي بكفاءة .					
٢	عدم قيام المعهد الضريبي بعقد دورات في المعايير الدولية والإصدارات المهنية المستحدثة المتعلقة بحقل المحاسبة والضرائب للكادر الضريبي بصفة دورية .					
٣	لا يتوفر للمدقق الضريبي الخبرة الكافية في استخدام تقنية المعلومات الحديثة عند تدقيق الأنظمة الالكترونية للتأكد من أمانتها .					
٤	لا تتوفر لدى المدقق الضريبي المعرفة المناسبة بأساليب التحليل المالي والمحاسبي والأساليب الكمية والرياضية المستخدمة في كشف التهرب الضريبي.					
٥	تعد إجراءات التدقيق تساهم في تأخير إنجاز عملية التدقيق بحسب معايير الإنجاز المقررة مما يعني زيادة فجوة المتأخرات الضريبية .					
٦	تعسف المدقق الضريبي في المبالغة في ربط الضريبة تساهم في زيادة حجم التهرب الضريبي .					
٧	عدم تعيين الكادر الضريبي من مراجعين ومأمورين متخصصين في مجال المحاسبة المالية والضرائب يحد من كفاءة التدقيق الضريبي.					
٨	عدم وجود كادر مالي يخص المدقق الضريبي يؤثر في كفاءة وفاعلية أعمال التدقيق .					
٩	عدم تقسيم أعمال التدقيق الضريبي إلى فرق عمل والرقابة عليها في ظل نظام الربط الذاتي يؤدي إلى إنجاز حالات أقل وعدم اكتساب خبرة مهنية لدى المدققين .					

(١) يقصد بطرق تحليل الاتجاه "تحليل القيم لبنود القوائم المالية، عن السنوات التي تم التحاسب عنها ومقارنة التغير من فترة لأخرى،

لمعرفة ما يجب أن تكون عليه قيمة هذه القيم" .

				عدم وجود معايير يسترشد بها أثناء القيام بأعمال التدقيق يؤثر على جودة عملية التدقيق.	10
				التخلي عن أسلوب العينة الإحصائية في التدقيق يشتت اهتمام المدقق للإقرارات ذات الدخل المرتفع وحالات التهرب والحد منها.	11
				عدم تحليل قائمة التدفق النقدي بما تحتويه من معلومات محاسبية إضافية تحد من تحقيق أهداف التدقيق الضريبي.	12

إعلان

جامعة دمشق – كلية الاقتصاد

تتشرف بدعوتكم لحضور المناقشة العلنية للحكم على رسالة الماجستير في المحاسبة
المقدمة من

الطالب /عرفات صدام عباس سرحان

بعنوان: **دور إجراءات التدقيق الضريبي في الحد من التهرب**
"دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية"

وذلك أمام لجنة الحكم المؤلفة من السادة الأساتذة :

الدكتور/ محمد خالد المهاني.....عضواً

الأستاذ في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد – جامعة دمشق

الدكتور/خالد الخطيب.....عضواً

الأستاذ في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد – جامعة دمشق

الدكتور/إبراهيم العدي.....عضواً مشرفاً

الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد – جامعة دمشق

وذلك يوم الخميس الواقع في ٨/٧/٢٠١٠م الساعة السادسة مساءً على المدرج الأول
بكلية الاقتصاد

عميد كلية الاقتصاد

(الدعوة عامة)

أ.د طارق الخير

الإهداء

إلى والدي الغاليين بركاتك اللهم في عمرها عرفانا وإجلالا وإكباراً
إلى رفيقة دربي زوجتي المخلصة مودة ورحمة ووفاء
إلى فرقة حميت أبنائي الأعزاء حلاء ورامي حباً وحناناً
إلى سندي في الحياة إخواني وأخواتي تقديرًا وإعزازاً
إلى كل صديق وفي ومخلص في هذا الزمان محبة وإخلاصاً

أهدي عمره جهدي المتواضع....،

عرفات صدرا سرحا

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿إِنْ اللَّهُ يَأْمُرُكُمْ أَنْ تَوَدُّوا الْأَمَانَاتِ إِلَىٰ أَهْلِهَا وَإِذَا حَكَمْتُمْ بَيْنَ النَّاسِ أَنْ تَحْمُوا بِالْعَدْلِ إِنْ اللَّهُ نَعَمًا يُعْظِمُكُمْ بِهِ إِنْ اللَّهُ كَانَ سَمْعِيًّا بَصِيرًا﴾

ﷺ

سورة النساء

الآية (٥٨)

قال رسول الله ﷺ

﴿التاجر الصدوق الأمين يحشر مع النبيين والصديقين والشهداء﴾

رواه الترمذي: حديث حسن

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿إِنَّ اللَّهَ يَأْمُرُكُمْ أَنْ تُؤَدُّوا الْأَمَانَاتِ إِلَىٰ أَهْلِهَا وَإِذَا حَكَمْتُمْ بَيْنَ النَّاسِ أَنْ تَحْكُمُوا بِالْعَدْلِ إِنَّ اللَّهَ نِعِمَّا يَعِظُكُمْ بِهِ إِنَّ اللَّهَ كَانَ سَمِيعًا بَصِيرًا﴾

ﷺ

سورة النساء

الآية (٥٨)

قال رسول الله ﷺ

﴿التاجر الصدوق الأمين يحشر مع النبيين والصديقين والشهداء﴾

رواه الترمذي: حديث حسن

Damascus University
College of Economics
Accounting Department

**The Role of Tax Auditing Procedures in Reducing
Tax Evasion In The Republic of Yemen**

Field Study

**A Dissertation Presented For Partial Fulfillment of the
Master Degree in Accounting**

By
Arafat Saddam Abass Sarhan

Supervised By
Assistant of Accounting
Ibraheem Aladie

2010 A.C

1431 A.H.



تتشرف عمادة كلية الاقتصاد في جامعة دمشق بدعوتكم لحضور المناقشة العلنية

لرسالة الماجستير في المحاسبة المقدمة من الطالب

عرفات صدام عباس سرحان

بعنوان: دور إجراءات التدقيق الضريبي في الحد من التهرب

"دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية"

وذلك أمام لجنة المناقشة والحكم المؤلفة من السادة:

الدكتور/محمد خالد المهائني	الأستاذ في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد - جامعة دمشق	عضواً
الدكتور/ خالد الخطيب	الأستاذ في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد - جامعة دمشق	عضواً
الدكتور/إبراهيم العدي	الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد - جامعة دمشق	عضواً مشرفاً

وذلك يوم الخميس الواقع في ٢٠١٠/٧/٨ الساعة السادسة مساءً

على المدرج الأول بكلية الاقتصاد - جامعة دمشق

(الدعوة عامة)

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله القائل ﴿وَعَلَّمَكَ مَا لَمْ تَكُنْ تَعْلَمُ وَكَانَ فَضْلُ اللَّهِ عَلَيْكَ عَظِيمًا﴾ الآية والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه وسلم، رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَصْلِحْ لِي فِي ذُرِّيَّتِي إِنِّي تُبْتُ إِلَيْكَ وَإِنِّي مِنَ الْمُسْلِمِينَ، اللهم علمنا ما ينفعنا وانفعنا بما علمتنا إنك أنت العليم الحكيم.

الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة الحكم المحترمون

المحترمون

الحضور الكرام

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته واسعد الله مسائكم بالخير.

يطيب لي في هذا المقام الكريم أن أتقدم بجزيل شكري وامتناني لأستاذي الفاضل الدكتور إبراهيم العدي على تفضله بقبول عناء الإشراف على هذه الرسالة رغم مشاغله العلمية والعملية، والذي غمرني من فيض علمه ودماثة أخلاقه ولما قدمه لي من ملاحظات وتوجيهات وإرشادات قيمة وسديدة كان لها أبلغ الأثر في إنجاز هذه الرسالة وخروجها إلى حيز الوجود على الوجه المطلوب فجزاه الله خير الجزاء.

وذات معاني الشكر والتقدير أتقدم بها للأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة الحكم المتمثلة في الأساتذة الأفاضل:

الأستاذ الدكتور / محمد خالد المهاني

الأستاذ الدكتور / خالد الخطيب

الأستاذ الدكتور / إبراهيم العدي.

وذلك على تكرمهم بدراسة وتقييم ومناقشة هذه الرسالة وإثرائها بأرائهم.

كما أتقدم بشكري الجزيل وامتناني العظيم لأساتذتي الأفاضل في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد جامعة دمشق، لما بذلوه من جهود خلال مدة دراستي في مرحلته الماجستير، وأخص بالذكر منهم رئيس الأقسام السابقين الأستاذ الدكتور نبيل الحلبي والأستاذ الدكتور حسين دحدوح، إلى جانب أساتذتي الكرام بمرحلة الدبلوم الأستاذ الدكتور نواف فخر

والأستاذة الدكتورة إسماعيل إسماعيل والأستاذ الدكتور تيسير المصري، والأستاذ الدكتور حسين القاضي، والدكتورة هدى الحصري، والأستاذ الدكتور عبد الرحمن مرعي، والدكتور سمير الريشاني.

ولا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والتقدير لمنتسبي هذا الصرح العلمي الشامخ كافة وفي مقدمتهم عمادة كلية الاقتصاد بجامعة دمشق ممثلة في السيد عميد الكلية الأستاذ الدكتور محمد ناصر والوكيلين العلمي والإداري الأستاذ الدكتور بطرس ميالة والأستاذ الدكتور _____ والشكر موصولاً للأستاذ الدكتور حسين دحدوح رئيس قسم المحاسبة وبقية الأساتذة الكرام ولكل من أبدى لي رأياً أو أسدى لي نصحاً أو قدم لي عوناً أو مؤازرة خلال مدة الدراسة وإعداد هذه الرسالة سائلاً المولى عز وجل أن يجزي الجميع عني كل خير.

وقبل البدء في قراءة ملخص الرسالة أرحب بالحضور الكرام وأخص بالذكر الرئيس على ناصر محمد رئيس اليمن الأسبق، وأعضاء سفارة بلادنا في دمشق ممثلة في سعادة السفير الدكتور عبد الوهاب طواف وسعادة القنصل الأستاذ هشام الرضي والأستاذ المستشار بالسفارة و الملحق العسكري وكذلك أعضاء الملحقة الثقافية ممثلة في الدكتور/ عبد الكريم داعر المستشار الثقافي والأستاذ محمد زايد المستشار الثقافي المساعد للشئون المالية والأستاذ إسماعيل الشرقي المستشار الثقافي المساعد للشئون الأكاديمية.

أما بعد اسمحوا لي أن ألقى على مسامعكم الكريمة ملخصاً لرسالتي الموسومة

دور إجراءات التدقيق الضريبي في الحد من التهرب

"دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية"

تمهيد

تواجه النظم الضريبية في الدول النامية والمتقدمة على حد سواء ظاهرة اقتصادية تعرف بظاهرة التهرب الضريبي، والتي ظهرت كنتيجة للعديد من الأسباب، فمذو أن فرضت هذه النظم الضريبة كإقتطاع مالي يفرض من جانب الدولة لما لها من سيادة على المكلفين بها سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً، وظاهرة التهرب الضريبي بصورة عامة في تزايد مستمر نظراً لكون الضريبة تمثل عبئاً إضافياً على أي مكلف بها، في الوقت الذي لا يحصل على منفعة خاصة وفورية مقابل أدائها، وخاصة في ظل غياب الوعي الضريبي الكافي.

ولمواجهة هذه الظاهرة والحد منها لما لها من آثار على مالية واقتصادية وآثار أخرى تتعلق بالمنافسة بين المشروعات، وعلى الصناعة الوطنية بشكل عام، ينبغي على الإدارة الضريبية تسعى لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بالوسائل الفعالة التي تحد منها بشكل حقيقي ومن هذه الوسائل إجراءات التدقيق المنفذة من قبل المدقق الضريبي.

ولكي تتمكن الإدارة الضريبية في اليمن تحقيق الكفاءة في أداء أعمال التدقيق الضريبي بشكل يحد من التهرب الضريبي القائم يتحتم على الإدارة الضريبية إعداد كادر علمي مهني متخصص يستند على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعماله، كما يجب إعادة النظر في نصوص التشريع الضريبي المنظم لعملية التدقيق نظراً لأوجه القصور التي يعاني منها بهذا الخصوص.

وقد أشارت العديد من الدراسات التي تضمنها الأدب المحاسبي إلى أهمية مكافحة التهرب الضريبي أو الحد منه نظراً لما تحدثه من آثار، والوسائل المختلفة للحد من التهرب، وتأتي هذه الدراسة امتداداً للدراسات المحاسبية التي تناولت الأساليب والوسائل المختلفة للحد من التهرب، من خلال بيان أهمية دور إجراءات التدقيق الضريبي المستندة على معايير التدقيق الدولية في الحد من التهرب، و بيان دور المبادئ والفروض المحاسبية في الحد من التهرب، وبيان مدى كفاية التشريع الضريبي لتنظيم هذه الإجراءات ومدى كفاءة الإدارة

الضريبية في أداء أعمالها، ومن ثم التطرق إلى إمكانية تطوير إجراءات التدقيق المتبعة ومدى الحاجة إلى تطوير هذه الإجراءات.

١ - مشكلة الدراسة:

يعد اليمن من البلدان النامية التي يتصف اقتصادها بتواضع الموارد الاقتصادية واعتماد موازنة الدولة على الإيرادات النفطية بنسبة تزيد عن ٧٥٪، مما يفقد الميزة التنافسية والنسبية على مستوى الاقتصاد الكلي والدولي، فضلاً عن وجود مؤشرات تعبر عن عجز مزمن في الإيرادات الاقتصادية بصفة عامة والمالية بصفة خاصة، مما يعنى حاجة الدولة لتنمية مواردها المختلفة منها الإيرادات الضريبية، ليس عن طريق فرض ضرائب جديدة تثقل كاهل الممولين، بل طريق تخفيض معدلات الضرائب، وتوسيع المجتمع الضريبي، واستخدام الوسائل الكفيلة للحد من التهرب الضريبي، كون تنامي ظاهرة التهرب الضريبي نتج عنها ظهور العديد من المشكلات أهمها حرمان الخزينة العامة جزءاً من مواردها المالية، في الوقت الذي تعتمد الموازنة العامة للدولة على هذا النوع من الإيرادات، وهذا بدوره يؤدي إلى قصور في تمويل المشاريع العامة للدولة، واللجوء إلى الاقتراض الخارجي وبالتالي تعطيل عجلة التنمية الشاملة.

ولما كانت التحصيلات الضريبية لها تأثير في تنمية الحياة الاجتماعية والاقتصادية بشكل خاص، فقد أصبح الاهتمام بها ودراستها من قبل المفكرين الماليين والاقتصاديين من الأهمية بمكان لوضع القوانين والتشريعات والإجراءات الرقابية الكفيلة بجبايتها بصورة سليمة.

ورغم حرص الإدارة الضريبية في اليمن على استيفاء الضريبة المفروضة على دخل المكلف واللجوء بعض الأحيان إلى التقدير الجزافي أثناء عملية التحاسب الضريبي إلا أنه يتم ضبط واكتشاف حالات تهرب من الضريبة، في الوقت الذي يرى

الفكر المحاسبي أن المتحصلات الضريبية تتأثر بالتهرب الضريبي تأثيراً مباشراً الأمر الذي يثير موضوعاً للبحث .

ويمكن صياغة مشكلة الدراسة من خلال التساؤلات التالية:

١- هل يستند الفاحص الضريبي في الجمهورية اليمنية على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيقي الضريبي؟

٢- هل يعاني التشريع الضريبي اليمني من قصور فيما يتعلق بتنظيم إجراءات التدقيق الضريبي ؟

٣- هل الإجراءات التي تتبعها المدقق الضريبي تحد من التهرب الضريبي؟

٤- هناك إمكانية لتطوير إجراءات التدقيق الضريبي لزيادة فعاليته وكفاءته؟

٢- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة من ناحيتين، الأهمية العلمية، والأهمية العملية:

أ) الأهمية العلمية:

في الوقت الذي تعاني منه المكتبة اليمنية الافتقار للأبحاث والدراسات التي تتناول المواضيع الحديثة في مجال التدقيق الضريبي بشكل عام وأساليب مكافحة التهرب الضريبي بشكل خاص، تمثل هذه الدراسة أنها أولى الدراسات بهذا المجال " بحسب علم الباحث" والتي تناولت دور إجراءات التدقيق المكتبية والميدانية ودور معايير التدقيق الحديثة والمبادئ والفروض المحاسبية في الحد من التهرب، وإمكانية الاستفادة من تطور الفكر المحاسبي والمالي والإداري والتطور التكنولوجي الحاصل في تقنية المعلومات لتطوير هذه الإجراءات بهدف الوصول إلى الكفاءة والفاعلية في أداء أعمال التدقيق الضريبي.

وتعد هذه الدراسة رافداً أساسياً من روافد المكتبة العربية، والتي يمكن الرجوع إليها والوقوف على نتائجها والاستفادة من محتواها، كما تناولت هذه الدراسة العديد من المتغيرات تمثلت في بيان قصور التشريع الضريبي اليمني فيما يتعلق بإجراءات التدقيق، ودور المبادئ والفروض المحاسبية في الحد من التهرب، ومدى كفاءة الإدارة الضريبية في أداء أعمال التدقيق، وإمكانية تطوير إجراءات التدقيق الضريبي والتي لم تتعرض لها دراسات أخرى سبقتها.

ب) الأهمية العملية:

ومما يعزز أهمية هذه الدراسة من الناحية العملية أنها تناولت موضوع هام وحيوي تمثل في " دور إجراءات التدقيق الضريبي ودورها في الحد من التهرب الضريبي"، ولما لهذا الموضوع من أهمية نظراً للنمو المطرد لظاهرة التهرب الضريبي في اليمن وما ينتج عنها من آثار اقتصادية واجتماعية ومالية.

كما تبرز الأهمية العملية لهذه الدراسة أنه في ظل تدني الإيرادات الضريبية نتيجة للانخفاض الشديد في جودة أداء أعمال التدقيق الضريبي، على الرغم من كونها رافداً من روافد الخزينة العامة للدولة، ولذا فإن هذه الدراسة تجمع بين التطبيق العلمي والعملية للقواعد والأصول المتعارف عليها في علمي التدقيق والضرائب، والتي سوف تسهم في تطوير إجراءات التدقيق الضريبي والتي من شأنها أن تحد من التهرب الضريبي.

تعريف المهتمين بالمحاسبة الضريبية بالأساليب والطرق الواجب عليهم تناولها بالبحث والتطوير للمساهمة في تطوير إجراءات التدقيق الضريبي للحد من التهرب الضريبي .

- المساهمة بمساعدة الإدارة الضريبية في اليمن من خلال الخروج بمقترحات وتوصيات سوف يكون لها أثر عظيم في تطوير إجراءات التدقيق الضريبي في الجمهورية اليمنية.

أهداف الدراسة:

اتساقاً مع مشكلة البحث وأهميته فإن هذه الدراسة تهدف إلى :

- معرفة مدى استناد المدقق الضريبي في اليمن على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق، ومدى الاستفادة منها.

- إبراز ما إذا كانت الإجراءات التي يعتمد عليها المدقق الضريبي عند أداء أعمال التدقيق تحد من التهرب الضريبي.

- إلقاء الضوء على التشريع الضريبي اليمني وبيان أوجه القصور فيما يتعلق بتنظيم إجراءات التدقيق الضريبي .

- التعرف على الأساليب التي يمكن من خلالها تطوير إجراءات التدقيق الضريبي للحد من التهرب .

- تقديم المساهمة العلمية كأحد الحلول لمشكلة التهرب الضريبي .

فرضيات الدراسة:

انطلاقاً من مشكلة البحث وتحقيقاً لأهدافه، وفي ضوء المفاهيم النظرية والدراسات ذات العلاقة تم اشتقاق فرضيات الدراسة على النحو التالي:

١- يستند المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.

٢- هناك قصور في التشريع الضريبي اليمني فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي.

٣- تؤدي الإجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في اليمن للحد من التهرب الضريبي.

٤- عدم كفاءة الإدارة الضريبية في أداء أعمال التدقيق الضريبي.

منهجية الدراسة:

وفي إطار محاولة تحقيق أهداف البحث سوف يتبع الباحث أيضاً المنهجين الاستقرائي والاستنباطي معاً (المنهج المختلط) للاستفادة من مزاياه وذلك بهدف استقراء البيانات من الواقع العملي وتحليلها والوصول إلى نتائج واستخدام المنهج الاستنباطي عن طريق ربط النتائج بالمقدمات للوصول إلى استنتاجات تقضي بقبول أو رفض النتائج أو بقبول بعض المقدمات أو رفضها بناء على معطيات الواقع العملي .

خطة الدراسة:

في ضوء طبيعة مشكلة البحث وأهميته وتحقيقاً لأهدافه واختبار فرضياته ووفقاً للمنهجية المتبعة، تم تقسيم هذه الدراسة إلى مقدمة وثلاثة فصول على النحو الآتي:

- مقدمة الدراسة:

ويتناول فيه الباحث مقدمة تمهيدية للدراسة، وطبيعة المشكلة، وأهمية الدراسة وأهدافها وفرضياتها، وعرض وتقييم لأهم الدراسات السابقة، ومحددات البحث، والمنهجية المتبعة في الدراسة، وخطة الدراسة.

- الفصل الأول:

يشتمل هذا الفصل على ثلاثة مباحث:

*المبحث الأول: الإطار العام للضرائب.

* المبحث الثاني: التدقيق الضريبي بالاستناد إلى معايير التدقيق الدولية.

* المبحث الثالث: دور المعايير والمبادئ المحاسبية في الحد من التهرب الضريبي

- الفصل الثاني:

يشتمل هذا الفصل على ثلاثة مباحث:

- المبحث الأول: التهرب الضريبي - المفهوم - أنواع التهرب وصوره - الأسباب.
- المبحث الثاني: آثار التهرب - طرق ووسائل المكافحة - معالجة التهرب.
- المبحث الثالث: التدقيق الضريبي في التشريع اليمني - وأهمية وإمكانية تطوير إجراءات التدقيق الضريبي.

- الفصل الثالث :

الدراسة الميدانية للمتغيرات دور إجراءات التدقيق في الحد من التهرب :

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث وهي:

- المبحث الأول: ويتناول إطار الدراسة الميدانية وخصائص المشاركين فيها.
- المبحث الثاني: ويتناول نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات.
- المبحث الثالث: نتائج البحث وتوصياته

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

أهم الاستنتاجات المستخلصة من الجانب النظري

١. أن التدقيق أو الفحص الضريبي بالاستناد على معايير التدقيق الدولية من شأنه زيادة كفاءة وجودة أعمال التدقيق الضريبي وبالتالي يحد من حالات التهرب الضريبي.

٢. يوجد قصور في نصوص التشريع الضريبي فيما يتعلق بتنظيم إجراءات التدقيق الضريبي، ومعايير للحكم على جودتها، والرقابة على الأداء.

٣. أن التحقق عن مدى التزام المكلف بالمبادئ والفروض المحاسبية، من شأنه التأكد من صحة إعداد البيانات المالية وفق أحكام التشريع الضريبي.

٤. يمكن استخدام الأساليب الحديثة في علمي المحاسبة والتدقيق كالتدقيق المستند على وجود مخاطر وتقييمها، واستخدام الإجراءات التحليلية ومعدلات الدوران، والنسب المئوية، والتي من شأنها تزيد من كفاءة أداء أعمال التدقيق والكشف عن حالات التهرب الضريبي.

٥. أن كفاءة الإدارة الضريبية في أداء أعمالها يحتم عليها إعداد كادر مهني فني متخصص، وتبني برامج تدريب مستمر وعقد الدورات المتخصصة بكل ما استحدث من أساليب وتقنيات متطورة في هذا المجال، والاستعانة بتقنية المعلومات الحديثة وإعداد كادر مقتدر على تدقيق الأنظمة المحاسبية الالكترونية.

٦. يمكن تطوير إجراءات التدقيق الضريبي في اليمن والتخلي عن الأسلوب المعمول به حالياً من خلال إعادة هندسة أعمال التدقيق الضريبي، والعمل على تطوير بنيتها المادية والبشرية والاستفادة من التطورات الحديثة في الفكر المحاسبي والإداري، والتطورات الحاصلة في تقنية تكنولوجيا المعلومات، والاستفادة من خبرة النظم الضريبة الحديثة المطبقة في العديد من الدول سواء النامية منها والمتقدمة في هذا المجال.

أما أهم الاستنتاجات المستخلصة من الجانب العملي:

فقد كشف التحليل الإحصائي للبيانات التي تم جمعها عن العديد من النتائج يمكن استعراض أهمها على النحو الآتي:

- يستند المدقق الضريبي في اليمن على معايير التدقيق الدولية عمد أداء أعمال التدقيق الضريبي من وجهة نظر مدققي ضريبة الدخل، بينما لا تؤيد عينة مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ذلك .
- تيم تنفيذ إجراءات التدقيق من قبل مدققي الضريبة بأساليب تقليدية وغير متطورة تعتمد على الارتجالية في ظل قصور التشريع الضريبي في تحديثها، وتحديد معايير لجودة أدائها، وبتأيد عيني الدراسة لذلك .
- لا توجد معايير لتعيين الوظيفي مما يقلل من فاعلية وكفاءة عمليات التدقيق الضريبي.

- أن عدم تغليظ عقوبة التهرب الضريبي يدفع المكلفين إلى التهاون بهذه العقوبات، وبالتالي زيادة التهرب الضريبي.

- يقوم مدققي الضريبة بتنفيذ بعض الإجراءات التي من شأنها الحد من التهرب ولكنها محدودة، لوجود تأييد ضعيف من قبل عينة الدراسة حولها في حال تنفيذها.

- اتفقت آراء جميع عينة الدراسة حول عدم كفاءة الإدارة الضريبية في اليمن في أداء أعمال التدقيق الضريبي بكفاءة، نورد ذلك بما يلي:

- عدم كفاءة الإدارة الضريبية لأداء أعمال التدقيق نتيجة لتعقد إجراءات التدقيق المتبعة و تدني نسب الأداء مما يعنى تفاقم المتأخرات الضريبية .
- عدم جدية الإدارة الضريبية بالإلزام المكلفين بمسك دفاتر وحسابات منتظمة والاستمرار بحسابتهم بطريقة تقديرية، والنسب المقطوعة.
- عدم التزام الإدارة الضريبية بقواعد المحاسبة الضريبية، ويتضح أن عدم الالتزام ببعض قواعد المحاسبة الضريبية يؤدي إلى حدوث التهرب الضريبي.
- نقص الخبرات التي يجب توفرها لدى مدققي الضريبة لتحليل وترجمة المعلومات بكفاءة عالية، للوصول إلى الوعاء الضريبي الحقيقي بشكل سليم .
- وجود خلل جسيم في نظام الاستعلام الضريبي، علاوة على وجود خلل في نظام توصيل المعلومات وتدفعها في الهيكل الإداري.
- عدم فعالية إجراءات حصر المجتمع الضريبي، ممّا يؤدي إلى إفلات الكثير منهم من أداء الضريبة، وانخفاض مستوى عملية المتابعة والرقابة للتحقق من مدى الالتزام بقواعد القانون، وتفعيل الإذعان الضريبي عند المكلف.
- عدم قيام الإدارة الضريبية بتطوير بنيتها المادية والبشرية بشكل متكافئ، والأخذ بالأساليب والطرق الحديثة في مجال التدقيق والضرائب، وما نتج عن التطور الفكري للعلوم الإدارة والمحاسبة، والاستفادة من التطور التكنولوجي الهائل في تقنية المعلومات، بل أكتفت بالأساليب التقليدية والتي لا تجاري التطور الحاصل في بيئة العمل.

ثانياً: التوصيات

على هدى من الاستنتاجات التي تم التوصل إليها يُورد الباحث بعض التوصيات التي يلخصها بالآتي:-

١- ينبغي أن تقوم الإدارة الضريبية بإيلاء عملية التدقيق الضريبي الأهمية القصوى في المرحلة الحالية، من خلال التأكيد الاستناد على معايير التدقيق الدولية عند أداء هذه الأعمال، والتي من شأنها ضمان أداء تلك الأعمال على درجة عالية من الكفاءة، و يعيد إلى المكلفين ثقتهم بعدالة وموضوعية كوادر التدقيق، ودفعهم إلى التصريح الفعلي عن التزاماتهم الحقيقية، الأمر الذي ينعكس في الحد من التهرب الضريبي، وزيادة الحصيلة التي أصبحت اليمن في أمس الحاجة إليها من أي وقت مضى.

٢- إعادة النظر في التشريع الضريبي اليمني من خلال تقنين معايير وإرشادات منظمة لأداء أعمال التدقيق الضريبي تكفل جودة الأداء، من خلال تحديث الطرق والأساليب المستخدمة لأداء هذه الأعمال.

٣- بعد إصلاح التشريعات المنظمة لإجراءات التدقيق لابد من الإصدار الفوري لمشروع اللائحة التنفيذية المفسرة للقانون الضريبي، لإزالة أي لبس أو غموض في نصوص هذه التشريعات للحد من الارتجالية والحكم الشخصي في تفسيرها وتنفيذها.

٤- التأكيد على أهمية تطبيق المبادئ والفروض المحاسبية المنظمة لمسك السجلات وإعداد الحسابات من قبل المكلفين والتي من شأنها تحد من التهرب الضريبي.

٥- رفع كفاءة أداء أعمال الإدارة الضريبية، والتخلي عن الأسلوب المعمول به حالياً من خلال إعادة هندسة أعمالها، والعمل على تطوير بنيتها المادية والبشرية من خلال الاستفادة من التطورات الحديثة في الفكر المحاسبي والإداري، والتطورات الحاصلة في تقنية تكنولوجيا المعلومات، والاستفادة من خبرة النظم الضريبية الحديثة المطبقة في العديد من الدول سواء النامية منها والمتقدمة في هذا المجال.

٦- الإصلاح الفوري والجاد لبنية المعلومات المتوفرة، والاستعلام الضريبي وأنظمة إيصالها في الوقت المناسب، لضمان تدفق المعلومات إلى كافة وحدات هيكل الإدارة الضريبية للاعتماد عليها في بيان الدخل الخاضع للضريبة، وزيادة تنسيق وتبادل المعلومات بين المؤسسات والأجهزة الحكومية ذات العلاقة وبين الإدارة الضريبية.

٧- إصلاح قطاع التدريب مكافحة التهرب الضريبي، ورغد هذا القطاع بالعديد من الخبراء العاملين في الإدارة الضريبية من ذوى الخبرة والمعرفة الكافية بأساليب التحايل والتهرب من الضريبة، مع تأهيلهم التأهيل الكافي وتثقيفهم بعقد العديد من الدورات المهنية المتخصصة والمستجدات الحاصلة في عالم التهرب.

٨- إنشاء إدارة لإدارة للدراسات والبحوث الاقتصادية للاهتمام بالدراسات والبحوث في المجال الضريبي والاستفادة منها عملياً ولاسيما تلك البحوث الفنية التي تتعلق بمجابهة التهرب الضريبي .

السادة الأفاضل أعضاء لجنة الحكم

هذا جهد المقل أقدمه بين يديكم فإن أصبت فذلك من فضل الله وتوفيقه وإن أخطأت فمن نفسي، فرحم الله من صوب خطأي وأهدى إلي عيوبي وجزاكم الله خير الجزاء .

وشكراً على إصغائكم

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

بسم الله

إطار رقم (١) عجز الموازنة العامة للدولة في عدد من البلدان كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي .

إطار رقم (1) عجز الموازنة العامة للدولة في بلدان مختار كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي										
الدولة	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2003	2008	2009	2010
اليمن	-5.9	-2.3	-2.3	-9.3	-1.5	-7.5	-4.0	-4.3	-8.3	-9.7
البلدان الصناعية	4.1-	3.4-	1.9-	1.5-	1.0-	0.1-	2.3-	-	-	-
الولايات المتحدة	3.3-	2.4-	1.3-	0.1-	0.6-	1.5	2.8-	-	-	-
اليابان	4.2-	4.9-	3.7-	5.5-	7.0-	7.3-	6.1-	-	-	-
إلمانيا	3.3-	3.4-	2.7-	2.2-	1.5-	1.1	2.2-	-	-	-
فرنسا	5.5-	4.1-	3.0-	2.7-	1.6-	1.3-	2.1-	-	-	-
كوريا	0.3	-	1.7-	4.3-	3.3-	1.3	1.1	-	-	-
تايبوان	4.5-	5.1-	3.8-	3.4-	6.0-	4.5-	2.5-	-	-	-
هونج كونج	0.3-	2.1	6.5	1.8-	0.8	0.6-	3.0-	-	-	-
سنغافورة	12.2	9.3	9.3	3.6	4.5	7.6	6.7	-	-	-

Source: World Economic Outlook, September 2002, IMF.p.187;

كتاب الإحصاء السنوى لعام 2008 ، نشرة إحصائية مالية الحكومة ، يناير 2001 ، البيان المالي للحكومة 2010.

إطار رقم (٢) السياسات الضريبية في اليمن والعالم (%) الضرائب إلى الناتج المحلي الإجمالي لعام ٢٠٠٥ م

رقم	الدولة	% الضريبة إلى الناتج المحلي الإجمالي
١.	اليمن (٢٠٠٨)	٦,٥٪
٢.	الجزائر (٢٠٠٠)	٣٦,٩٪
٣.	مصر (٢٠٠٠)	١٤,٦٪
٤.	لبنان	١٦,١٪
٥.	سوريا (٢٠٠٠)	١٧,٤٪
٦.	الأردن	٢٤,٢٪
٧.	المغرب	٢٢,٦٪
٨.	تونس	٢١,٣٪
٩.	استراليا	٢٣,٩٪
١٠.	بلجيكا	٢٦,٥٪
١١.	الدانمرك	٣٠,٦٪
١٢.	مدغشقر	٥٤,٤٪
١٣.	جنوب أفريقيا	٢٧,٥٪
١٤.	بريطانيا	٢٨,٣٪
١٦.	المتوسط العالمي	١٦,١٪

Sources: World Development Indicators, The Word Bank, 2007.

إطار رقم (٢) نسبة الضريبة إلى إجمالي الناتج المحلي الإجمالي للعام المالي ٢٠٠٥ م

إطار رقم (٣) قياس الطاقة الضريبية ولجهد والفاقد الضريبي في اليمن من العام ١٩٩١م- ٢٠٠٨م

إطار رقم (٣) مؤشرات قياس الفجوة والطاقة الضريبية والجهة الضريبية خلال الفترة ١٩٩١- ٢٠٠٨

(مليون ريال)

السنة	١٩٩١	١٩٩٥	٢٠٠٠	٢٠٠٥	٢٠٠٨
المؤشر					
الناتج المحلي الإجمالي	١٤٩٧٥٣	٥٠٥٧٨٩	١٦٢٣٥١٠	٣٤٢٢٧٣٤	٥٧٣٤٦٦٩
إجمالي الربط الضريبي					
الإيرادات الضريبية الفعلية	١٥٤٥٤	٤٢٦٦٢	١١٠٩٩٠	٢٨٤٤١٦	٣٦٧٠٣٠
الفجوة الضريبية*					
العبء الضريبي (%)	١٠,٣٪	٨,٤٪	٦,٨٪	٨,٣٪	٦,٤٪
الطاقة الضريبية**	٢٤١١٠,٢	٨١٤٣٢	٢٦١٣٨٥	٥٥١٠٦٠	٩٢٣٢٨١
الفاقد الضريبي*** (التهرب+التحايل)	٢٢٥٦٤٨	٣٨٧٧٠	١٥٠٣٩٥	٢٦٦٦٤٤	٥٥٦٢٥١
الجهد الضريبي (%)	٦٤,١٪	٥٢,٤٪	٤٢,٥٪	٥١,٦٪	٣٩,٨٪

المصدر: نشرة إحصائية مالية الحكومة ، يوليو ٢٠٠٥ ، يناير- مارس ٢٠٠٩ ، كتاب الإحصاء السنوي ١٩٩٩ ، ٢٠٠٨م.

*تعبير عن الفرق بين الإيرادات الضريبية الفعلية والربط الضريبي المقدر من مصلحة الضرائب

** تقدر الطاقة الضريبية هنا على أساس قيمة الناتج المحلي الإجمالي الفعلي لسنة معينة مضروباً في متوسط نسبة الضرائب إلى قيمة هذا الناتج على المستوى العالمي ، وهي هنا استناداً إلى مصادر صندوق النقد الدولي بلغت ١٦,١ .

***الفاقد الضريبي هو عبارة عن الفرق بين العبء الضريبية والطاقة الضريبية.

**** الجهد الضريبي للاقتصاد الوطني يتم احتسابها بقسمة الإيرادات الضريبية المتحققة على الطاقة الضريبية المحتملة

أولاً: قياس الفاقد الضريبي من واقع بيانات الجهاز المركزي للإحصاء وعدم اعتماد بيانات مصلحة الضرائب: (لإيرادات الضريبة والجمركية). (بملايين الريالات).

جدول رقم (A1)

الفاقد الضريبي (٢) - (٣) (٥)	نسبة الحصيلة (١)/(٣) (٤)	الضرائب المحصلة (٣)	الطاقة الضريبية (١) x ١٦,١% (٢)	الناتج المحلي الإجمالي (١)	السنوات
6488.278	0.10934091	13733	20221.278	125598	1990
5055.233	0.12724286	19055	24110.233	149753	1991
12324.364	0.09631333	18350	30674.364	190524	1992
15982.703	0.09328328	22017	37999.703	236023	1993
23445.735	0.0836558	25359	48804.735	303135	1994
37061.029	0.0877263	44371	81432.029	505789	1995
38198.225	0.10868979	79368	117566.225	730225	1996
45590.098	0.10932332	96447	142037.098	882218	1997
55638.243	0.09493412	79950	135588.243	842163	1998
88915.12	0.08167666	91553	180468.12	1120920	1999
150395.11	0.06836422	110990	261385.11	1,623,510	2000
165035.241	0.06567449	113701	278736.241	1,731,281	2001
141374.004	0.08889851	174,309	315683.004	1,960,764	2002
169000.375	0.08613412	194,437	363437.375	2,257,375	2003
186688.733	0.09058472	240,163	426851.733	2,651,253	2004
266644.174	0.08309614	284,416	551060.174	3,422,734	2005
396765.093	0.06467472	266,396	663161.093	4,119,013	2006
444597.126	0.06681699	315,414	760011.126	4,720,566	2007
556251.709	0.06400195	367,030	923281.709	5,734,669	2008
2,805,450.59	0.07677124	2,557,059	5,362,509.59	33,307,513	الإجمالي

ثانياً: قياس الفاقد الضريبي باستخدام بيانات مصلحة الضرائب: (للإيرادات الضريبية والجمركية)

جدول رقم (A2)

الفاقد الضريبي (٢) - (٣) (٥)	نسبة الحصيلة (١)/(٣) (٤)	الإيرادات الفعلية (٣)	الطاقة الضريبية $١٦,١ \times (١)$ (٢)	الناتج المحلي الإجمالي (١)	السنوات
15443.359	0.06283411	9885	25328.359	157319	1990
17170.07	0.06960664	13077	30247.07	187870	1991
20771.652	0.07089688	16344	37115.652	230532	1992
25759.679	0.06881645	19230	44989.679	279439	1993
37586.83	0.05660084	20378	57964.83	360030	1994
49991.734	0.07038503	38831	88822.734	551694	1995
69184.827	0.07316934	57636	126820.827	787707	1996
82404.561	0.07252623	67551	149955.561	931401	1997
71001.366	0.08301132	75574	146575.366	910406	1998
118410.612	0.06633906	82983	201393.612	1250892	1999
164165.992	0.06000411	97535	261700.992	1625472	2000
157742.974	0.07021445	122000	279742.974	1737534	2001
177907.76	0.07033066	138000	315907.76	1962160	2002
222536.343	0.06254405	141366	363902.343	2260263	2003
258594.873	0.06422023	171596	430190.873	2671993	2004
336754.182	0.06169945	209239	545993.182	3391262	2005
416145.19	0.06184203	259538	675683.19	4196790	2006
484639.607	0.06256978	308074	792713.607	4923687	2007
605547.655	0.06075796	367030	972577.655	*6040855	2008
3,331,759.27	0.06430761	2,215,867	5,547,626.27	34,457,306	الإجمالي

*الناتج المحلي الإجمالي لعام ٢٠٠٨م تم تقديره باستخدام الانحدار الخطي لعدم توافر بياناته في مصلحة الضرائب.

ثالثاً: قياس الفاقد الضريبي باستخدام بيانات مصلحة الضرائب: (للإيرادات الضريبية فقط)

(ملايين الريالات)

جدول رقم (A3)

الفاقد الضريبي (٢) - (٣) (٥)	نسبة الحصيلة (١)/(٣) (٤)	الإيرادات الفعلية (٣)	الطاقة الضريبية $١٦,١ \times (١)$ (٢)	الناتج المحلي الإجمالي (١)	السنوات
19570.559	0.03659952	5757.8	25328.359	157319	1990
23296.67	0.03699579	6950.4	30247.07	187870	1991
27561.652	0.04144327	9554	37115.652	230532	1992
33448.679	0.04130061	11541	44989.679	279439	1993
45080.63	0.03578646	12884.2	57964.83	360030	1994
66995.334	0.03956432	21827.4	88822.734	551694	1995
95461.327	0.03981112	31359.5	126820.827	787707	1996
108221.061	0.0448083	41734.5	149955.561	931401	1997
95123.166	0.05651566	51452.2	146575.366	910406	1998
144117.312	0.04578837	57276.3	201393.612	1250892	1999
194056.992	0.04161499	67644	261700.992	1625472	2000
201575.974	0.04498732	78167	279742.974	1737534	2001
225473.16	0.04608931	90434.6	315907.76	1962160	2002
264886.143	0.04380738	99016.2	363902.343	2260263	2003
310561.873	0.04477145	119629	430190.873	2671993	2004
388784.182	0.04635708	157209	545993.182	3391262	2005
452303.19	0.05322639	223380	675683.19	4196790	2006
530064.507	0.05334399	262649.1	792713.607	4923687	2007
666174.655	0.05072179	306403	972577.655	*6040855	2008
3,892,757.07	0.04802666	1,654,869.2	5,547,626.27	34,457,306	الإجمالي

*الناتج المحلي الإجمالي لعام ٢٠٠٨م تم تقديره باستخدام الانحدار الخطي لعدم توافر بياناته في مصلحة الضرائب.

رابعاً: قياس الفاقد الضريبي بحسب بيانات الضرائب بعد تعديل بيانات الناتج المحلي الإجمالي من واقع بيانات الجهاز المركزي للإحصاء: (للإيرادات الضريبية فقط)
(ملايين الريالات)
جدول رقم (A4)

السنوات	الناتج المحلي الإجمالي (١)	الطاقة الضريبية (١) * ١٦,١ % (٢)	الإيرادات الفعلية (٣)	نسبة الحصيلة (١) / (٣) (٤)	الفاقد الضريبي (٢) - (٣) (٥)
1990	125598	20221.278	5757.8	0.04584309	14463.478
1991	149753	24110.233	6950.4	0.04641243	17159.833
1992	190524	30674.364	9554	0.05014591	21120.364
1993	236023	37999.703	11541	0.04889778	26458.703
1994	303135	48804.735	12884.2	0.04250318	35920.535
1995	505789	81432.029	21827.4	0.04315515	59604.629
1996	730225	117566.225	31359.5	0.04294498	86206.725
1997	882218	142037.098	41734.5	0.04730633	100302.598
1998	842163	135588.243	51452.2	0.0610953	84136.043
1999	1120920	180468.12	57276.3	0.05109758	123191.82
2000	1,623,510	261385.11	67644	0.04166528	193741.11
2001	1,731,281	278736.241	78167	0.04514981	200569.241
2002	1,960,764	315683.004	90434.6	0.04612212	225248.404
2003	2,257,375	363437.375	99016.2	0.04386343	264421.175
2004	2,651,253	426851.733	119629	0.04512168	307222.733
2005	3,422,734	551060.174	157209	0.04593083	393851.174
2006	4,119,013	663161.093	223380	0.05423144	439781.093
2007	4,720,566	760011.126	262649.1	0.05563932	497362.026
2008	5,734,669	923281.709	306403	0.05342994	616878.709
الإجمالي	33,307,513	5,362,509.59	1,654,869.2	0.04968456	3,707,640.39

رابعاً: قياس الفاقد الضريبي بحسب بيانات مصلحة الضرائب بعد تعديل بيانات الناتج المحلي الإجمالي من واقع بيانات جهاز الإحصاء: (للإيرادات الضريبية والجمركية).
(ملايين الريالات)
جدول رقم (A5)

الفاقد الضريبي (٢) - (٣) (٥)	نسبة الحصيلة (١) / (٣) (٤)	الإيرادات الفعلية (٣)	الطاقة الضريبية (١) * ١٦,١ % (٢)	الناتج المحلي الإجمالي (١)	السنوات
10336.278	0.07870348	9885	20221.278	125598	1990
11033.233	0.08732379	13077	24110.233	149753	1991
14330.364	0.08578447	16344	30674.364	190524	1992
18769.703	0.08147511	19230	37999.703	236023	1993
28426.735	0.06722417	20378	48804.735	303135	1994
42601.029	0.07677312	38831	81432.029	505789	1995
59930.225	0.0789291	57636	117566.225	730225	1996
74486.098	0.07656951	67551	142037.098	882218	1997
60014.243	0.08973797	75574	135588.243	842163	1998
97485.12	0.07403115	82983	180468.12	1120920	1999
163850.11	0.06007662	97535	261385.11	1,623,510	2000
156736.241	0.07046805	122000	278736.241	1,731,281	2001
177683.004	0.07038073	138000	315683.004	1,960,764	2002
222071.375	0.06262407	141366	363437.375	2,257,375	2003
255255.733	0.0647226	171596	426851.733	2,651,253	2004
341821.174	0.06113212	209239	551060.174	3,422,734	2005
403623.093	0.06300976	259538	663161.093	4,119,013	2006
451937.126	0.06526209	308074	760011.126	4,720,566	2007
556251.709	0.06400195	367030	923281.709	5,734,669	2008
3,146,642.59	0.06652754	2,215,867	5,362,509.59	33,307,513	الإجمالي

سُورَةُ النِّقَمِ

الحمد لله الذي بحمده تتم الصالحات وأشكره سبحانه على توفيقه وامتنانه والصلاة والسلام على سيد خلقه وعلى آله وصحبه وسلم القائل " لا يشكر الله من لا يشكر الناس "

وبعد ،،،،،

وإذا كان لأحد من فضل بعد الله سبحانه وبركة دعاء الوالدين في رعاية هذه الرسالة فهو لأستاذي الفاضل الدكتور / إبراهيم العدي (المدير العام للمعهد التقني للإدارة والتسويق دمشق في الجمهورية العربية السورية) المشرف على هذه الرسالة، وهو شكر لا يرقى إليه شكر، ولا يحيط به ثناء، على نبلة وكرم أخلاقه وتفضله بقبوله عناء الإشراف على هذه الرسالة فقد بذل جهوداً كبيرة في قرأه هذه الرسالة وتشخيص عيوبها وتقويم اعوجاجها وتصحيح أخطأها، فكانت هذه الرسالة ثمرة لأرائه الصائبة ومناقشته العلمية وتوجيهه السديد ومتابعته المستمرة والتي كان لها أبلغ الأثر في إنجاز هذه الرسالة وخروجها إلى حيز الوجود فجزاه الله عنى خير الجزاء .

كما يطيب لي أن أقدم بشكري وامتناني الكبير إلى أستاذي الأستاذ الدكتور / منصور ياسين الأديمي - أستاذ المحاسبة والمراجعة المشارك بكلية التجارة والاقتصاد - جامعة صنعاء - على ملاحظاته وإرشاداته القيمة في كل من الجانب النظري والدراسة الميدانية.

والشكر موصولاً للأساتذة في قسم المحاسبة بكلية التجارة والاقتصاد - جامعة صنعاء - وعلى وجه الخصوص الأساتذة الذين قاموا بتحكيم استبيان الدراسة الميدانية وهم الأستاذ الدكتور / منصور ياسين الأديمي - أستاذ المحاسبة والمراجعة المشارك بكلية التجارة والاقتصاد - جامعة صنعاء - والأستاذ الدكتور / جمال سرور أستاذ المحاسبة المشارك في جامعة صنعاء، ووكيل مصلحة الضرائب لقطاع الإيرادات والشئون المالية والإدارية، والأستاذ الدكتور / محمد سعيد الحاج الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة بجامعة صنعاء، ووكيل مصلحة الضرائب لقطاع التدريب والتهرب الضريبي، والأستاذ الدكتور / عبيد شريم أستاذ المحاسبة المشارك ومدرس المحاسبة الضريبية في جامعة صنعاء، ونائب رئيس الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة صنعاء .

وأقدم بشكري الجزيل لأساتذتي الإجلال في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد - جامعة دمشق، لما بذلوه من نصح وملاحظات عند إعداد مشروع الأطروحة والموافقة عليه، وأخص بالذكر منهم الأستاذ الدكتور / مصطفى عبدالله الكفري عميد كلية الاقتصاد بجامعة دمشق ، والأستاذ الدكتور / بطرس ميالة الوكيل للشئون العلمية، والأستاذ الدكتور / حسين القاضي، والأستاذ الدكتور / خالد الخطيب، والأستاذ الدكتور / حسين دحدوح، والأستاذ الدكتور / تيسير المصري، والأستاذ الدكتور / أسماعيل محمود اسماعيل /، والدكتور / علي يوسف، والشكر موصول لبقية أعضاء هيئة التدريس بالكلية والذي كان لهم الفضل بإثرائني بالعلم الغزير في فترة الدراسة الأولى في مرحلة الماجستير .

وبمزيد من التقدير أقدم بشكري للأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة الحكم؛ على تكريمهم بقراءة وتقييم ومناقشة هذه الرسالة و إثرائها بأرائهم.

والشكر موصولاً للعاملين في كل من: مخبر الانترنت، و قسم الدراسات العليا بالكلية، ومكتبة الكلية، والمكتبة المركزية ومكتبة الأسد ومكتبة البنك المركزي بدمشق، وذات معاني الشكر أوجهها للعاملين بمكتبات كليات التجارة والاقتصاد في كل من جامعة عين شمس والقاهرة وحلوان وطنطا والزقازيق والمنصورة والإسكندرية ، وأكاديمية السادات والمنظمة العربية للتنمية الإدارية بجمهورية مصر العربية وكذلك الجامعة الأردنية واليرموك وجامعة عمان وآل البيت في الأردن الشقيق، و المركز الوطني للمعلومات صنعاء، والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة والجهاز المركزي للتخطيط والإحصاء ، ووزارة التخطيط والتنمية، وأخص بالشكر الدكتور / مطهر العباسي - وكيل وزارة التخطيط والتنمية لقطاع التعاون الدولي.

كما أقدم بخالص شكري للأخوة/ رئيس ووكلاء ومدراء عموم مصلحة الضرائب ومكاتبها في محافظات صنعاء وتعز و عدن ولأخ/ مدير الإدارة العامة للضرائب على كبار المكلفين ورؤساء الأقسام بها ومدراء فروع الإدارة العامة للضرائب على كبار المكلفين في المحافظات أعلاه وأخص بالذكر زميل دراستي وصديقي العزيز الأخ/ عصام الشماخ، والذين ساعدوني في التوزيع والإجابة على الاستبيان وما قدموه لي من ملاحظات قيمة.

وأقدم خالص شكري للأخوة الزملاء الدكتور/ مجيب الرحمن محمد مصلح البعداني، والدكتور/ حسن محمد سعيد الصبري، والدكتور/ يحيى اليريمي، والدكتور/ خالد صالح المطري، والدكتور/ محمد سيف قحطان، والدكتور / عبدالله العامري، والدكتور/ عبد الفتاح الصبري، والدكتور / وهيب عبد العزيز الحبشي، والدكتور / فؤاد زايد، والدكتور/ عصام حبيب، والأستاذ / محمد

سعيد العززي, وأ. صلاح الدين الصلوي , لما بذلوه لي من مساعدة وعون خلال فترة الدراسة وإعداد الرسالة.

كما أتقدم بالشكر الجزيل والامتنان لرفيقتي دربي ورمز الصداقة والأخوة الدكتور/ فهمي سلطان عثمان, والأخ المهندس/ حسين أحمد محمود عبد المجيد, والذي كان لهما الفضل الكبير والدعم ألا محدود لي أثناء فترة دراستي وفترة إعداد رسالتي فجزاهما الله عنى ألف خير.

كما لا يفوتني تقديم شكري وتقديري للدكتور / عبد الوهاب طواف , سفير الجمهورية اليمنية بدمشق, , والدكتور / عبد الكريم داعر, المستشار الثقافي الحالي, ونائبه المستشار الثقافي المساعد للشؤون الأكاديمية, الأستاذ/ إسماعيل الشرقي, والمستشار المساعد للشؤون المالية الأستاذ/ محمد زايد, وللاستاذ / محمود الصلوي المستشار الثقافي السابق في السفارة اليمنية بدمشق على تعاونهم وتذليلهم لكل الصعاب التي واجهتها خلال فترة دراستي.

وختاماً أتقدم بالشكر والامتنان لكل من أبدى رأياً أو أسدى لي نصحاً أو قدم لي عوناً ومؤازرة خلال إعداد هذه الأطروحة, والتمس العذر ممن فانتني شكرهم سألأ المولى عز وجل أن يجزي الجميع عني كل خير.

الباحث

مصلحة الضرائب
المحور الأول: مدى استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية
عند أداء أعمال التدقيق الضريبي .

المحور	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التائية	مستوى الدلالة	الدالة
يتوفر التأهيل العلمي والمهني لدى المدقق الضريبي بدرجة كافية للقيام بأعمال التدقيق.	3.93	1.010	3	10.084	.000	دالة
يتمتع المدقق الضريبي بوجهة نظر غير متحيزة ويتحلى بالنزاهة والموضوعية عند أداء عمله.	3.69	1.057	3	7.139	.000	دالة
يبدل المدقق الضريبي العناية المهنية اللازمة عند القيام بأعمال التدقيق.	3.86	.916	3	10.325	.000	دالة
يقوم المدقق الضريبي بالتخطيط لعملية التدقيق بشكل مناسب.	3.31	1.329	3	2.599	.011	دالة
يقوم المدقق الضريبي بالحصول على المعرفة الكافية عن منشأة المكلف وأعماله عند تحديد إجراءات التدقيق.	3.84	.949	3	9.774	.000	دالة
يتم تقدير مخاطر الرقابة الداخلية كأساس لوضع برامج التدقيق.	3.29	1.193	3	2.666	.009	دالة
يتم وضع استراتيجيات تدقيق قائمة على تحليل أوسع لأنواع المخاطر بما في ذلك وجود تهريب.	3.29	1.091	3	2.916	.004	دالة
يقوم المدقق الضريبي بتقييم نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن السجلات المحاسبية تحتوي على معلومات دقيقة وملائمة وموثوقة يمكن الاعتماد عليها.	3.53	1.081	3	5.384	.000	دالة
يجمع المدقق الضريبي أدلة وقرائن تدقيق كافية ومناسبة كي يستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة يبني عليها رأيه حول صحة الوعاء الضريبي.	3.88	.848	3	11.465	.000	دالة
ياخذ المدقق الضريبي بعين الاعتبار الأهمية النسبية لعناصر الإقرار الضريبي وعلاقتها بمخاطر التدقيق.	3.87	.912	3	10.463	.000	دالة
يقوم المدقق الضريبي بتوثيق أعمال التدقيق وإعداد تقرير عن الإجراءات التي أتتبع.	4.26	.602	3	23.092	.000	دالة
المحور الأول: مدى استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.	40.75	8.066	33	10.572	.000	دالة

المحور الثاني : قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي.

المحور	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التائية	مستوى الدلالة	الدالة
عدم تطرق القانون الضريبي ولائحته التنفيذية إلى معايير واضحة عن إجراءات التدقيق الضريبي المكتبي والميداني يجعل أعمال التدقيق قائمة على الارتجالية ووفق الحكم الشخصي.	3.90	1.060	3	9.349	.000	دالة
عدم وجود معايير جودة تحكم إجراءات التدقيق الضريبي مما يقلل من كفاءته وفاعليته في اكتشاف التهريب الضريبي.	3.90	1.028	3	9.639	.000	دالة
عدم تبني معايير للتدقيق كأساس لإجراءات التدقيق يحد من كفاءتها في تحديد الوعاء الحقيقي للضريبة.	3.90	.860	3	11.518	.000	دالة
عدم وجود إجراءات للتعامل للمعاملات الوهمية (الدفاتر والسجلات المصطنعة التي يكتشفها المدقق الضريبي).	3.91	.957	3	10.445	.000	دالة
عدم تحديث للأساليب والطرق المستخدمة في تنفيذ التدقيق الضريبي يساعد على التهريب الضريبي.	4.16	.827	3	15.395	.000	دالة

عدم وجود معايير للتعين الوظيفي يقلل من كفاءة وفاعلية عمليات التدقيق الضريبي.	4.24	.837	3	16.294	.000	دالة
تعدد إصدار التشريعات بشكل مستمر يشكل إرباك للمكلف والإدارة الضريبية في الوقت الذي لا يتم إصدار تعليمات بشأن إجراءات التدقيق.	4.03	.974	3	11.666	.000	دالة
عدم تغليب عقوبة التهرب الضريبي في التشريع الضريبي يترتب عليه زيادة حجم التهرب الضريبي.	4.20	.862	3	15.286	.000	دالة
عدم وجود نص تشريعي يلزم المكلف والمحاسب القانوني بأن القوائم المالية المرفقة بالإقرار الضريبي يجب أن تعد وفق مبدأ الإفصاح والوضوح والشفافية وإظهار الأرصدة المقارنة للسنوات السابقة.	4.09	1.057	3	11.356	.000	دالة
الغموض في القانون الضريبي يحد من كفاءة المدقق الضريبي.	3.92	1.053	3	9.579	.000	دالة
عدم وجود نص في القانون يلزم المكلفين بإرفاق قائمة التدفق النقدي بالإقرار الضريبي كأحد القوائم المالية المطلوبة يجعل أدلة التدقيق منقوصة وبالتالي عدم كفاءة عمليات التدقيق الضريبي.	4.09	.949	3	12.649	.000	دالة
عدم ورود نص في القانون عن تحمل مدقق الحسابات الخارجي أي مسؤولية قانونية في حال مصادفته على أي بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري.	4.19	1.051	3	12.452	.000	دالة
المحور الثاني : قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي.	48.53	7.187	36	19.176	.000	دالة

المحور الثالث : أثر الإجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.

المحور	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التائية	مستوى الدلالة	الدلالة
التحقق من التزام المكلف بمبدأ تحقق الإيراد عند البيع يساعد المدقق الضريبي في التوصل إلى الوعاء الحقيقي للضريبة.	4.29	.612	3	23.191	.000	دالة
إظهار قيم الأصول وفقاً للتكلفة التاريخية وليس وفقاً للتكلفة الجارية يحد من التلاعب بصافي الربح الضريبي	4.19	.623	3	21.001	.000	دالة
تحميل النفقات وفقاً لمبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات يؤدي للوصول إلى صافي ربح سليم عن الفترة المالية.	4.46	.606	3	26.548	.000	دالة
الثبات في طرق تقدير الإهلاك يساعد المدقق الضريبي في التحديد السليم لوعاء الضريبة.	4.45	.547	3	29.086	.000	دالة
إتباع مبدأ الثبات يمكن من إجراء المقارنات والتحليلات لتحديد الوعاء الضريبي بشكل حقيقي.	4.23	.602	3	22.492	.000	دالة
المحور الثالث أولاً: أثر التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودرها في الحد من التهرب الضريبي، في حال اتباعها.	21.62	2.034	15	35.799	.000	دالة

المحور	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التانية	مستوى الدلالة	الدلالة
التدقيق الضريبي بالاستناد على تقييم المخاطر يتيح للمدقق الضريبي تصميم برامج تدقيق أكثر عمقا وشمولا يتيح له كشف أي تهرب محتمل.	3.74	1.061	3	7.712	.000	دالة
أخذ المدقق الضريبي بالاعتبار طبيعة الحسابات ذات الدرجة العالية من المخاطر يساعد في التعرف على تحريفات هذه الحسابات.	4.18	.532	3	24.423	.000	دالة
أخذ المدقق الضريبي في الاعتبار مخاطر الرقابة الداخلية يمكنه من الوقوف على الجوانب المعرضة للخطر والتي تنطوي على تحريفات.	3.80	.980	3	8.998	.000	دالة
قيام المدقق الضريبي بتحديد مستويات الأهمية النسبية للعناصر يمكنه من التركيز على العناصر التي تسهم بقدر كبير بتخفيض الربح الضريبي.	4.02	.821	3	13.727	.000	دالة
المحور الثالث ثانياً: أثر إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في الحد من التهرب، في حال إتباعها .	15.75	2.481	12	16.636	.000	دالة

المحور	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التانية	مستوى الدلالة	الدلالة
تستخدم المقارنات كأحد أساليب التدقيق الضريبي للكشف عن أيه فروق جوهرية للتحري عن أسبابها.	3.40	1.275	3	3.493	.001	دالة
يتم استخدام طرق تحليل الاتجاه لبنود الإقرار الضريبي للتعرف على مدى معقولية الانحرافات بين القيم المتوقعة والفعلية.	3.47	1.104	3	4.695	.000	دالة
بأخذ المدقق الضريبي بالاعتبار العلاقات بين بنود القوائم المالية وبين البنود المتعلقة بها (كالمبيعات ومصروفات البيع)	4.16	.837	3	15.211	.000	دالة
تستخدم النسب المالية لكشف العلاقات غير الطبيعية بين بنود القوائم المالية.	3.79	1.032	3	8.456	.000	دالة
تستخدم معدلات الدوران كأداة محاسبية لكشف التغيرات في عناصر القوائم المالية لمعرفة الانحرافات التي قد تحمل في طياتها مجالات التهرب.	3.20	1.222	3	1.785	.077	غير دال
المحور الثالث ثالثاً : أثر استخدام الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات القوائم المالية بقصد التهرب في حال إتباعها.	18.02	3.657	15	9.098	.000	دالة
المحور الثالث : أثر إجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.	55.40	6.027	42	24.451	.000	دالة

المحور الرابع: هل تعتقد أن الإدارة الضريبية تقوم بأعمال التدقيق الضريبي بكفاءة ؟

المحور	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التائية	مستوى الدلالة	الدلالة
عدم توفر التأهيل العلمي الكافي لدى المدقق الضريبي لأداء أعمال التدقيق الضريبي بكفاءة.	3.76	.966	3	8.655	.000	دالة
عدم قيام المعهد الضريبي بعقد دورات في المعايير الدولية ولإصدارات المهنية المستحدثة المتعلقة بحقل المحاسبة والضرائب للكادر الضريبي بصفة دورية.	3.93	1.023	3	10.046	.000	دالة
لا يتوفر للمدقق الضريبي الخبرة الكافية في استخدام تقنية المعلومات الحديثة عند تدقيق الأنظمة الإلكترونية للتأكد من أمانتها.	4.10	.841	3	14.382	.000	دالة
لا تتوفر لدى المدقق الضريبي المعرفة المناسبة بأساليب التحليل المالي والمحاسبي والأساليب الكمية والرياضة المستخدمة في كشف التهرب الضريبي.	3.79	.974	3	8.960	.000	دالة
تعقد إجراءات التدقيق تساهم في تأخير إنجاز عمليات التدقيق بحسب معايير الإنجاز المقررة مما يعني زيادة فجوة المتأخرات الضريبية.	3.96	.987	3	10.689	.000	دالة
تعسف المدقق الضريبي في المبالغة في ربط الضريبة تساهم في زيادة حجم التهرب الضريبي.	4.04	.926	3	12.376	.000	دالة
عدم تعيين الكادر الضريبي من مراجعين ومأمورين متخصصين في مجال المحاسبة المالية والضرائب يحد من كفاءة التدقيق الضريبي.	4.31	.693	3	20.717	.000	دالة
عدم وجود كادر مالي يخص المدقق الضريبي يؤثر في كفاءة وفاعلية أعمال التدقيق	4.20	.749	3	17.610	.000	دالة
عدم تقسيم أعمال التدقيق الضريبي إلى فرق عمل والرقابة عليها في ظل نظام الربط الذاتي يؤدي إلى إنجاز حالات أقل وعدم اكتساب خبرات مهنية لدى المدققين.	3.93	.844	3	12.172	.000	دالة
عدم وجود معايير يسترشد بها أثناء القيام بأعمال التدقيق يؤثر على جودة عملية التدقيق.	4.20	.781	3	16.873	.000	دالة
التخلي عن أسلوب العينة الإحصائية في التدقيق يشتت اهتمام المدقق للقرارات ذات الدخل المرتفع ولحالات التهرب والحد منها.	4.20	.781	3	16.873	.000	دالة
عدم تحليل قائمة التدفق النقدي بما تحتويه من معلومات محاسبية إضافية تحد من تحقيق أهداف التدقيق الضريبي.	4.30	.703	3	20.305	.000	دالة
المحور الرابع هل تعتقد أن الإدارة الضريبية تقوم بأعمال التدقيق الضريبي بكفاءة ؟	48.72	6.644	36	21.059	.000	دالة

الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة
المحور الأول: مدى استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية
عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.

المحور	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التائية	مستوى الدلالة	الدلالة
يتوفر التأهيل العلمي والمهني لدى المدقق الضريبي بدرجة كافية للقيام بأعمال التدقيق.	3.05	1.048	3	.298	.767	غير دال
يتمتع المدقق الضريبي بوجهة نظر غير متحيزة ويتحلى بالنزاهة والموضوعية عند أداء عمله.	2.73	1.119	3	-1.536	.132	غير دال
يبدل المدقق الضريبي العناية المهنية اللازمة عند القيام بأعمال التدقيق.	2.90	1.020	3	-.612	.544	غير دال
يقوم المدقق الضريبي بالتخطيط لعملية التدقيق بشكل مناسب.	3.07	.985	3	.476	.637	غير دال
يقوم المدقق الضريبي بالحصول على المعرفة الكافية عن منشأة المكلّف وأعماله عند تحديد إجراءات التدقيق.	3.68	.850	3	5.147	.000	دالة
يتم تقدير مخاطر الرقابة الداخلية كأساس لوضع برامج التدقيق.	2.88	1.005	3	-.777	.442	غير دال
يتم وضع استراتيجيات تدقيق قائمة على تحليل أوسع لأنواع المخاطر بما في ذلك وجود تهرب.	2.73	.867	3	-1.982	.054	غير دال
يقوم المدقق الضريبي بتقييم نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن السجلات المحاسبية تحتوي على معلومات دقيقة وملامنة وموثوقة يمكن الاعتماد عليها.	2.95	1.071	3	-.292	.772	غير دال
يجمع المدقق الضريبي أدلة وقرائن تدقيق كافية ومناسبة كي يستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة يبني عليها رأيه حول صحة الوعاء الضريبي.	3.41	.865	3	3.068	.004	دالة
ياخذ المدقق الضريبي بعين الاعتبار الأهمية النسبية لعناصر الإقرار الضريبي وعلاقتها بمخاطر التدقيق.	3.10	.831	3	.752	.457	غير دال
يقوم المدقق الضريبي بتوثيق أعمال التدقيق وإعداد تقرير عن الإجراءات التي أتبع.	3.56	.838	3	4.286	.000	دالة
المحور الأول: مدى استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.	34.07	8.199	33	.838	.407	غير دال

المحور الثاني : قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي.

المحور	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التائية	مستوى الدلالة	الدلالة
عدم تطرق القانون الضريبي ولائحته التنفيذية إلى معايير واضحة عن إجراءات التدقيق الضريبي المكتبي والميداني يجعل أعمال التدقيق قائمة على الارتجالية ووفق الحكم الشخصي.	3.51	.870	3	3.772	.001	دالة
عدم وجود معايير جودة تحكم إجراءات التدقيق الضريبي مما يقلل من كفاءته وفاعليته في اكتشاف التهرب الضريبي.	3.85	.573	3	9.543	.000	دالة
عدم تبني معايير للتدقيق كأساس لإجراءات التدقيق يحد من كفاءتها في تحديد الوعاء الحقيقي للضريبة.	3.80	.749	3	6.881	.000	دالة
عدم وجود إجراءات للتعامل للمعاملات الوهمية (الدفاتر والسجلات المصطنعة التي يكتشفها المدقق الضريبي).	3.56	1.001	3	3.588	.001	دالة
عدم تحديث للأساليب والطرق المستخدمة في تنفيذ التدقيق الضريبي يساعد على التهرب الضريبي.	3.93	.755	3	7.864	.000	دالة

دالة	.000	8.783	3	.800	4.10	عدم وجود معايير للتعين الوظيفي يقلل من كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الضريبي.
دالة	.000	6.248	3	.900	3.88	تعدد إصدار التشريعات بشكل مستمر يشكل إرباك للمكلف والإدارة الضريبية في الوقت الذي لا يتم إصدار تعليمات بشأن إجراءات التدقيق.
دالة	.000	6.724	3	.999	4.05	عدم تغليب عقوبة التهرب الضريبي في التشريع الضريبي يترتب عليه زيادة حجم التهرب الضريبي.
دالة	.003	3.191	3	1.028	3.51	عدم وجود نص تشريعي يلزم المكلف والمحاسب القانوني بأن القوائم المالية المرفقة بالإقرار الضريبي يجب أن تعد وفق مبدأ الإفصاح والوضوح والشفافية وإظهار الأرصدة المقارنة للسنوات السابقة.
دالة	.000	5.450	3	.888	3.76	الغموض في القانون الضريبي يحد من كفاءة المدقق الضريبي.
دالة	.008	2.800	3	.948	3.41	عدم وجود نص في القانون يلزم المكلفين بإرفاق قائمة التدفق النقدي بالإقرار الضريبي كأحد القوائم المالية المطلوبة يجعل أدلة التدقيق منقوصة وبالتالي عدم كفاءة عمليات التدقيق الضريبي.
دالة	.000	4.057	3	1.039	3.66	عدم ورود نص في القانون عن تحمل مدقق الحسابات الخارجي أي مسؤولية قانونية في حال مصادقته على أي بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري.
دالة	.000	8.840	36	6.536	45.02	المحور الثاني : قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي.

المحور الثالث : أثر الإجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.

المحور	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التائية	مستوى الدلالة	الدلالة
التحقق من التزام المكلف بمبدأ تحقق الإيراد عند البيع يساعد المدقق الضريبي في التوصل إلى الوعاء الحقيقي للضريبة.	4.15	.654	3	11.219	.000	دالة
إظهار قيم الأصول وفقاً للتكلفة التاريخية وليس وفقاً للتكلفة الجارية يحد من التلاعب بصافي الربح الضريبي	3.88	.678	3	8.292	.000	دالة
تحميل النفقات وفقاً لمبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات يؤدي للوصول إلى صافي ربح سليم عن الفترة المالية.	3.93	.787	3	7.540	.000	دالة
الثبات في طرق تقدير الإهلاك يساعد المدقق الضريبي في التحديد السليم لوعاء الضريبة.	4.20	.459	3	16.660	.000	دالة
إتباع مبدأ الثبات يمكن من إجراء المقارنات والتحليلات لتحديد الوعاء الضريبي بشكل حقيقي.	4.05	.705	3	9.520	.000	دالة
المحور الثالث أولاً: أثر التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودرها في الحد من التهرب الضريبي, في حال اتباعها.	20.20	2.400	15	13.859	.000	دالة

المحور	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التانية	مستوى الدلالة	الدلالة
التدقيق الضريبي بالاستناد على تقييم المخاطر يتيح للمدقق الضريبي تصميم برامج تدقيق أكثر عمقا وشمولا يتيح له كشف أي تهرب محتمل.	3.78	.909	3	5.500	.000	دالة
أخذ المدقق الضريبي بالاعتبار طبيعة الحسابات ذات الدرجة العالية من المخاطر يساعد في التعرف على تحريفات هذه الحسابات.	4.07	.519	3	13.236	.000	دالة
أخذ المدقق الضريبي في الاعتبار مخاطر الرقابة الداخلية يمكنه من الوقوف على الجوانب المعرضة للخطر والتي تنطوي على تحريفات.	3.73	.949	3	4.935	.000	دالة
قيام المدقق الضريبي بتحديد مستويات الأهمية النسبية للعناصر يمكنه من التركيز على العناصر التي تسهم بقدر كبير بتخفيض الربح الضريبي.	4.10	.625	3	11.250	.000	دالة
المحور الثالث ثانياً: أثر إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في الحد من التهرب، في حال إتباعها .	15.68	2.504	12	9.416	.000	دالة

المحور	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التانية	مستوى الدلالة	الدلالة
تستخدم المقارنات كأحد أساليب التدقيق الضريبي للكشف عن أية فروق جوهرية للتحري عن أسبابها.	4.00	.592	3	10.823	.000	دالة
يتم استخدام طرق تحليل الاتجاه لبند الإقرار الضريبي للتعرف على مدى معقولية الانحرافات بين القيم المتوقعة والفعلية.	3.41	.865	3	3.068	.004	دالة
بأخذ المدقق الضريبي بالاعتبار العلاقات بين بنود القوائم المالية وبين البنود المتعلقة بها (كالمبيعات ومصروفات البيع)	3.93	.755	3	7.864	.000	دالة
تستخدم النسب المالية لكشف العلاقات غير الطبيعية بين بنود القوائم المالية.	3.27	1.049	3	1.637	.109	غير دال
تستخدم معدلات الدوران كأداة محاسبية لكشف التغيرات في عناصر القوائم المالية لمعرفة الانحرافات التي قد تحمل في طياتها مجالات التهرب.	3.10	1.200	3	.521	.606	غير دال
المحور الثالث ثالثاً : أثر استخدام الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات القوائم المالية بقصد التهرب في حال إتباعها.	17.71	3.530	15	4.911	.000	دالة
المحور الثالث : أثر إجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.	53.59	6.614	42	11.216	.000	دالة

المحور الرابع: هل تعتقد أن الإدارة الضريبية تقوم بأعمال التدقيق الضريبي بكفاءة ؟

المحور	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التائية	مستوى الدلالة	الدالة
عدم توفر التأهيل العلمي الكافي لدى المدقق الضريبي لأداء أعمال التدقيق الضريبي بكفاءة.	4.05	.921	3	7.294	.000	دالة
عدم قيام المعهد الضريبي بعقد دورات في المعايير الدولية ولإصدارات المهنية المستحدثة المتعلقة بحقل المحاسبة والضرائب للكادر الضريبي بصفة دورية.	3.39	1.046	3	2.389	.022	دالة
لا يتوفر للمدقق الضريبي الخبرة الكافية في استخدام تقنية المعلومات الحديثة عند تدقيق الأنظمة الإلكترونية للتأكد من أمانتها.	3.83	.863	3	6.151	.000	دالة
لا تتوفر لدى المدقق الضريبي المعرفة المناسبة بأساليب التحليل المالي والمحاسبي والأساليب الكمية والرياضة المستخدمة في كشف التهرب الضريبي.	3.83	.803	3	6.611	.000	دالة
تعدد إجراءات التدقيق تساهم في تأخير إنجاز عمليات التدقيق بحسب معايير الانجاز المقررة مما يعني زيادة فجوة المتأخرات الضريبية.	3.78	.822	3	6.080	.000	دالة
تعسف المدقق الضريبي في المبالغة في ربط الضريبة تساهم في زيادة حجم التهرب الضريبي.	3.71	.981	3	4.617	.000	دالة
عدم تعيين الكادر الضريبي من مراجعين ومأمورين متخصصين في مجال المحاسبة المالية والضرائب يحد من كفاءة التدقيق الضريبي.	4.10	.944	3	7.448	.000	دالة
عدم وجود كادر مالي يخص المدقق الضريبي يؤثر في كفاءة وفاعلية أعمال التدقيق	4.20	.511	3	14.980	.000	دالة
عدم تقسيم أعمال التدقيق الضريبي إلى فرق عمل والرقابة عليها في ظل نظام الربط الذاتي يؤدي إلى إنجاز حالات أقل وعدم اكتساب خبرات مهنية لدى المدققين.	3.93	.721	3	8.234	.000	دالة
عدم وجود معايير يسترشد بها أثناء القيام بأعمال التدقيق يؤثر على جودة عملية التدقيق.	4.00	.548	3	11.690	.000	دالة
التخلي عن أسلوب العينة الإحصائية في التدقيق يشنت اهتمام المدقق للإقرارات ذات الدخل المرتفع وحالات التهرب والحد منها.	3.83	.704	3	7.546	.000	دالة
عدم تحليل قائمة التدفق النقدي بما تحتويه من معلومات محاسبية إضافية تحد من تحقيق أهداف التدقيق الضريبي.	3.73	.949	3	4.935	.000	دالة
المحور الرابع هل تعتقد أن الإدارة الضريبية تقوم بأعمال التدقيق الضريبي بكفاءة ؟	46.37	5.370	36	12.360	.000	دالة

المحور الأول: مدى استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.

مستوى المعنوية	القيمة الثانية	مكان العمل						البيان
		الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			مصلحة الضرائب			
		الانحراف المعياري	المتوسط	ن	الانحراف المعياري	المتوسط	ن	
0.000	4.760	1.048	3.05	41	1.010	3.93	121	يتوفر التأهيل العلمي والمهني لدى المدقق الضريبي بدرجة كافية للقيام بأعمال التدقيق.
0.000	4.923	1.119	2.73	41	1.057	3.69	121	يتمتع المدقق الضريبي بوجهة نظر غير متحيزة ويتحلى بالنزاهة والموضوعية عند أداء عمله.
0.000	5.618	1.020	2.90	41	0.916	3.86	121	يبدّل المدقق الضريبي العناية المهنية اللازمة عند القيام بأعمال التدقيق.
0.289	1.065	0.985	3.07	41	1.329	3.31	121	يقوم المدقق الضريبي بالتخطيط لعملية التدقيق بشكل مناسب.
0.340	0.958	0.850	3.68	41	0.949	3.84	121	يقوم المدقق الضريبي بالحصول على المعرفة الكافية عن منشأة المكلّف وأعماله عند تحديد إجراءات التدقيق.
0.049	1.980	1.005	2.88	41	1.193	3.29	121	يتم تقدير مخاطر الرقابة الداخلية كأساس لوضع برامج التدقيق.
0.003	2.968	0.867	2.73	41	1.091	3.29	121	يتم وضع استراتيجيات تدقيق قائمة على تحليل أوسع لأنواع المخاطر بما في ذلك وجود تهرب.
0.003	2.965	1.071	2.95	41	1.081	3.53	121	يقوم المدقق الضريبي بتقييم نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن السجلات المحاسبية تحتوي على معلومات دقيقة وملائمة وموثوقة يمكن الاعتماد عليها.
0.003	3.048	0.865	3.41	41	0.848	3.88	121	يجمع المدقق الضريبي أدلة وقرائن تدقيق كافية ومناسبة كي يستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة يبنى عليها رأيه حول صحة الوعاء الضريبي.
0.000	4.775	0.831	3.10	41	0.912	3.87	121	يأخذ المدقق الضريبي بعين الاعتبار الأهمية النسبية لعناصر الإقرار الضريبي وعلاقتها بمخاطر التدقيق.
0.000	5.818	0.838	3.56	41	0.602	4.26	121	يقوم المدقق الضريبي بتوثيق أعمال التدقيق وإعداد تقرير عن الإجراءات التي أتبع.
0.000	4.563	8.199	34.07	41	8.066	40.75	121	المحور الأول: مدى استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.

المحور الثاني : قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي.

مستوى المعنوية	القيمة الثانية	مكان العمل						البيان
		الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			مصلحة الضرائب			
		الانحراف المعياري	المتوسط	ن	الانحراف المعياري	المتوسط	ن	
0.036	2.117	0.870	3.51	41	1.060	3.90	121	عدم تطرق القانون الضريبي ولائحته التنفيذية إلى معايير واضحة عن إجراءات التدقيق الضريبي المكتبي والميداني يجعل أعمال التدقيق قائمة على الارتجالية ووفق الحكم الشخصي.
0.781	0.279	0.573	3.85	41	1.028	3.90	121	عدم وجود معايير جودة تحكم إجراءات التدقيق الضريبي مما يقلل من كفاءته وفاعليته في اكتشاف التهرب الضريبي.
0.525	0.637	0.749	3.80	41	0.860	3.90	121	عدم تبني معايير للتدقيق كأساس لإجراءات التدقيق يحد من كفاءتها في تحديد الوعاء الحقيقي للضريبة.
0.048	1.989	1.001	3.56	41	0.957	3.91	121	عدم وجود إجراءات للتعامل للمعاملات الوهمية (الدفاتر والسجلات المصطنعة التي يكتشفها المدقق الضريبي).
0.117	1.574	0.755	3.93	41	0.827	4.16	121	عدم تحديث للأساليب والطرق المستخدمة في تنفيذ التدقيق الضريبي يساعد على التهرب الضريبي.
0.344	0.950	0.800	4.10	41	0.837	4.24	121	عدم وجود معايير للتعين الوظيفي يقلل من كفاءة وفاعلية عمليات التدقيق الضريبي.

0.371	0.897	0.900	3.88	41	0.974	4.03	121	تعدد إصدار التشريعات بشكل مستمر يشكل إرباك للمكلف والإدارة الضريبية في الوقت الذي لا يتم إصدار تعليمات بشأن إجراءات التدقيق.
0.358	0.921	0.999	4.05	41	0.862	4.20	121	عدم تغليب عقوبة التهرب الضريبي في التشريع الضريبي يترتب عليه زيادة حجم التهرب الضريبي.
0.003	3.051	1.028	3.51	41	1.057	4.09	121	عدم وجود نص تشريعي يلزم المكلف والمحاسب القانوني بأن القوائم المالية المرفقة بالإقرار الضريبي يجب أن تعد وفق مبدأ الإفصاح والوضوح والشفافية وإظهار الأرصدة المقارنة للسنوات السابقة.
0.380	0.879	0.888	3.76	41	1.053	3.92	121	الغموض في القانون الضريبي يحد من كفاءة المدقق الضريبي.
0.000	3.946	0.948	3.41	41	0.949	4.09	121	عدم وجود نص في القانون يلزم المكلفين بإرفاق قائمة التدقيق النقدي بالإقرار الضريبي كأحد القوائم المالية المطلوبة يجعل أدلة التدقيق منقوصة وبالتالي عدم كفاءة عمليات التدقيق الضريبي.
0.006	2.806	1.039	3.66	41	1.051	4.19	121	عدم ورود نص في القانون عن تحمل مدقق الحسابات الخارجي أي مسؤولية قانونية في حال مصادقته على أي بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري.
0.006	2.759	6.536	45.02	41	7.187	48.53	121	المحور الثاني : قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي.

المحور الثالث : أثر إجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.

مستوى المعنوية	القيمة الثانية	مكان العمل						البيان
		الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			مصلحة الضرائب			
		الانحراف المعياري	المتوسط	ن	الانحراف المعياري	المتوسط	ن	
0.206	1.271	0.654	4.15	41	0.612	4.29	121	التحقق من التزام المكلف بمبدأ تحقق الإيراد عند البيع يساعد المدقق الضريبي في التوصل إلى الوعاء الحقيقي للضريبة.
0.007	2.709	0.678	3.88	41	0.623	4.19	121	إظهار قيم الأصول وفقاً للتكلفة التاريخية وليس وفقاً للتكلفة الجارية يحد من التلاعب بصافي الربح الضريبي
0.000	4.521	0.787	3.93	41	0.606	4.46	121	تحصيل النفقات وفقاً لمبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات يؤدي للوصول إلى صافي ربح سليم عن الفترة المالية.
0.009	2.640	0.459	4.20	41	0.547	4.45	121	الثبات في طرق تقدير الإهلاك يساعد المدقق الضريبي في التحديد السليم لوعاء الضريبة.
0.110	1.605	0.705	4.05	41	0.602	4.23	121	اتباع مبدأ الثبات يمكن من إجراء المقارنات والتحليلات لتحديد الوعاء الضريبي بشكل حقيقي.
0.843	- 0.198	0.909	3.78	41	1.061	3.74	121	التدقيق الضريبي بالاستناد على تقييم المخاطر يتيح للمدقق الضريبي تصميم برامج تدقيق أكثر عمقاً وشمولاً يتيح له كشف أي تهرب محتمل.
0.257	1.136	0.519	4.07	41	0.532	4.18	121	أخذ المدقق الضريبي بالاعتبار طبيعة الحسابات ذات الدرجة العالية من المخاطر يساعد في التعرف على تحريفات هذه الحسابات.
0.691	0.398	0.949	3.73	41	0.980	3.80	121	أخذ المدقق الضريبي في الاعتبار مخاطر الرقابة الداخلية يمكنه من الوقوف على الجوانب المعرضة للخطر والتي تنطوي على تحريفات.
0.605	- 0.518	0.625	4.10	41	0.821	4.02	121	قيام المدقق الضريبي بتحديد مستويات الأهمية النسبية للعناصر يمكنه من التركيز على العناصر التي تسهم بقدر كبير بتخفيض الربح الضريبي.
0.005	- 2.880	0.592	4.00	41	1.275	3.40	121	تستخدم المقارنات كأحد أساليب التدقيق الضريبي للكشف عن أية فروق جوهرية للتحري عن أسبابها.
0.766	0.298	0.865	3.41	41	1.104	3.47	121	يتم استخدام طرق تحليل الاتجاه لبنود الإقرار الضريبي للتعرف على مدى معقولية الانحرافات بين القيم المتوقعة والفعلية.
0.121	1.559	0.755	3.93	41	0.837	4.16	121	ياخذ المدقق الضريبي بالاعتبار العلاقات بين بنود القوائم المالية وبين البنود المتعلقة بها (كالمبيعات ومصروفات البيع) .

0.006	2.804	1.049	3.27	41	1.032	3.79	121	تستخدم النسب المالية لكشف العلاقات غير الطبيعية بين بنود القوائم المالية.
0.647	0.458	1.200	3.10	41	1.222	3.20	121	تستخدم معدلات الدوران كأداة محاسبية لكشف التغيرات في عناصر القوائم المالية لمعرفة الانحرافات التي قد تحمل في طياتها مجالات التهرب.
0.000	3.699	2.400	20.20	41	2.034	21.62	121	أولاً: أثر التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودرها في الحد من التهرب الضريبي، في حال اتباعها.
0.878	0.154	2.504	15.68	41	2.481	15.75	121	ثانياً: أثر إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في الحد من التهرب، في حال إتباعها.
0.629	0.485	3.530	17.71	41	3.657	18.02	121	ثالثاً : أثر استخدام الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات القوائم المالية بقصد التهرب ، في حال إتباعها.
.107	1.622	6.614	53.59	41	6.027	55.40	121	المحور الثالث : أثر إجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.

المحور الرابع: هل تعتقد أن الإدارة الضريبية تقوم بأعمال التدقيق الضريبي بكفاءة ؟

مستوى المعنوية	القيمة الثانية	مكان العمل						البيان
		الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			مصلحة الضرائب			
		الانحراف المعياري	المتوسط	ن	الانحراف المعياري	المتوسط	ن	
0.097	- 1.671	0.921	4.05	41	0.966	3.76	121	عدم توفر التأهيل العلمي الكافي لدى المدقق الضريبي لأداء عمال التدقيق الضريبي بكفاءة.
0.004	2.925	1.046	3.39	41	1.023	3.93	121	عدم قيام المعهد الضريبي بعقد دورات في المعايير الدولية ولإصدارات المهنية المستحدثة المتعلقة بحقل المحاسبة والضرائب للحد من التهرب الضريبي بصفة دورية.
0.080	1.765	0.863	3.83	41	0.841	4.10	121	لا يتوفر للمدقق الضريبي الخبرة الكافية في استخدام تقنية المعلومات الحديثة عند تدقيق الأنظمة الالكترونية للتأكد من أمانتها.
0.832	- 0.213	0.803	3.83	41	0.974	3.79	121	لا تتوفر لدى المدقق الضريبي المعرفة المناسبة بأساليب التحليل المالي والمحاسبي والأساليب الكمية والرياضة المستخدمة في كشف التهرب الضريبي.
0.300	1.040	0.822	3.78	41	0.987	3.96	121	تعد إجراءات التدقيق تساهم في تأخير إنجاز عمليات التدقيق بحسب معايير الانجاز المقررة مما يعني زيادة فجوة المتأخرات الضريبية.
0.051	1.967	0.981	3.71	41	0.926	4.04	121	تعسف المدقق الضريبي في المبالغة في ربط الضريبة تساهم في زيادة حجم التهرب الضريبي.
0.133	1.509	0.944	4.10	41	0.693	4.31	121	عدم تعيين الكادر الضريبي من مراجعين ومأمورين متخصصين في مجال المحاسبة المالية والضرائب يحد من كفاءة التدقيق الضريبي.
0.980	0.026	0.511	4.20	41	0.749	4.20	121	عدم وجود كادر مالي يخص المدقق الضريبي يؤثر في كفاءة وفاعلية أعمال التدقيق
0.962	0.048	0.721	3.93	41	0.844	3.93	121	عدم تقسيم أعمال التدقيق الضريبي إلى فرق عمل والرقابة عليها في ظل نظام الربط الذاتي يؤدي إلى إنجاز حالات أقل وعدم اكتساب خبرات مهنية لدى المدققين.
0.135	1.504	0.548	4.00	41	0.781	4.20	121	عدم وجود معايير يسترشد بها أثناء القيام بأعمال التدقيق يؤثر على جودة عملية التدقيق.
0.008	2.678	0.704	3.83	41	0.781	4.20	121	التخلي عن أسلوب العينة الإحصائية في التدقيق يشتت اهتمام المدقق للإقرارات ذات الدخل المرتفع وحالات التهرب والحد منها.
0.000	4.056	0.949	3.73	41	0.703	4.30	121	عدم تحليل قائمة التدفق النقدي بما تحتويه من معلومات محاسبية إضافية تحد من تحقيق أهداف التدقيق الضريبي.
0.042	2.051	5.370	46.37	41	6.644	48.72	121	المحور الرابع هل تعتقد أن الإدارة الضريبية تقوم بأعمال التدقيق الضريبي بكفاءة ؟

التوصيات

في ضوء النتائج التي أسفرت عنها الدراسة، يوصي الباحث بالعديد من التوصيات منها عامة وخاصة.

1/2: التوصيات العامة :

1. ينبغي أن تقوم الإدارة الضريبية بإيلاء عملية التدقيق الضريبي الأهمية القصوى في المرحلة الحالية، من خلال التأكيد بالاستناد على معايير التدقيق الدولية عند أداء هذه الأعمال، والتي من شأنها ضمان أداء تلك الأعمال على درجة عالية من الكفاءة، و يعيد إلى المكلفين ثقتهم بعدالة وموضوعية كوادرات التدقيق، ودفعهم إلى التصريح الفعلي عن التزاماتهم الحقيقية، الأمر الذي ينعكس في الحد من التهرب الضريبي، وزيادة الحصيلة التي أصبحت اليمين في أمس الحاجة إليها من أي وقت مضى.
2. التسريع في إقرار وإصلاح المنظومة القانونية الضريبية والجمركية وقانون الاستثمار، وتخليصها من الثغرات والتناقضات، التي ينفذ منها المتهربون والمتحايلون.
3. إعادة النظر في التشريع الضريبي اليمني من خلال تقنين معايير وإرشادات منظمة، لأداء أعمال التدقيق الضريبي تكفل جودة الأداء، من خلال تحديث الطرق والأساليب المستخدمة عند أداء هذه الأعمال.
4. بعد إصلاح التشريعات المنظمة لإجراءات التدقيق، لابد من التسريع في إصدار اللائحة التنفيذية المفسرة للقانون الضريبي، لإزالة أي لبس أو غموض في نصوص هذه التشريعات للحد من الارتجالية والحكم الشخصي في تفسيرها وتنفيذها.
5. التأكيد على أهمية تطبيق المبادئ والفروض المحاسبية المنظمة لمسك السجلات وإعداد الحسابات من قبل المكلفين، والتي من شأنها أن تحد من التهرب الضريبي.
6. رفع كفاءة أداء أعمال الإدارة الضريبية، والتخلي عن الأسلوب المعمول به حالياً من خلال إعادة هندسة أعمالها، والعمل على تطوير بنيتها المادية والبشرية من خلال الاستفادة من التطورات الحديثة في الفكر المحاسبي والإداري، والتطورات الحاصلة في تقنية تكنولوجيا المعلومات، والاستفادة من خبرة النظم الضريبية الحديثة المطبقة في العديد من الدول سواء النامية منها والمتقدمة في هذا المجال.
7. الإصلاح الفوري والجاد لبنية المعلومات المتوفرة، والاستعلام الضريبي وأنظمة إيصالها في الوقت المناسب ، لضمان تدفق المعلومات إلى كافة وحدات هيكل الإدارة الضريبية، للاعتماد عليها في بيان الدخل الخاضع للضريبة، وزيادة تنسيق وتبادل المعلومات بين المؤسسات والأجهزة الحكومية ذات العلاقة وبين الإدارة الضريبية.
8. إصلاح قطاع التدريب مكافحة التهرب الضريبي، ورغد هذا القطاع بالعديد من الخبراء العاملين في الإدارة الضريبية من ذوي الخبرة والمعرفة الكافية بأساليب التحايل والتهرب من الضريبة، مع تأهيلهم

التأهيل الكافي وتثقيفهم بعقد العديد من الدورات المهنية المتخصصة والمستجدات الحاصلة في عالم التهريب.

9. عمل برامج تدريب للتجار ورجال الأعمال وخاصة صغار المكلفين ومتوسطيهم، على مسك الدفاتر وذلك بالتعاون مع مؤسسة التمويل الدولية وغيرها من المؤسسات المساهمة في هذا المجال.

10. إنشاء إدارة لإدارة للدراسات والبحوث الاقتصادية للاهتمام بالدراسات والبحوث في المجال الضريبي والاستفادة منها عملياً ولاسيما تلك البحوث الفنية التي تتعلق بمجابهة التهريب الضريبي .

2/2: التوصيات الخاصة:

وفي ضوء النتائج التي أسفرت عنها الدراسة، فقد خلص الباحث إلى العديد من التوصيات الخاصة، تمثلت فيما يلي:

1/2/2: فيما يتعلق بمدى استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي، يمكن التوصية بما يلي:

1. ضرورة إلمام المدقق الضريبي بمعايير المراجعة وأحدث الأساليب العلمية لتطوير المراجعة الضريبية من الناحية العلمية، ولا تقتصر على الناحية النظرية لكي يتمكن من مواكبة التطورات المذهلة في المنشآت المختلفة والتي تسعى في ظل عصرنا هذا إلى التمييز للاستمرار.

2. التأكيد على أهمية توفير التأهيل العلمي المهني و المتخصص، والتأهيل العملي لدى المدقق الضريبي من خلال اختيار وتعيين كادر مهني متخصص في مجال المحاسبة والضرائب وذي كفاءة عالية، ورفع مستواهم المادي والمعنوي.

3. ينبغي أن يتمتع المدقق الضريبي بالاستقلالية والنزاهة والموضوعية، وبوجهه نظر غير متحيزة، والتي من شأنها تعزيز ثقة المكلف بالمدقق، ولزيادة دعم عملية الإذعان الضريبي، والحد من التهريب.

4. الالتزام ببذل العناية المهنية اللازمة، من قبل المدقق الضريبي عند أداء أعمال التدقيق، من خلال تحمل عبء التدقيق والتحميص للمستندات والدفاتر والسجلات ، والأنظمة الفنية المحاسبية بغرض الوصول إلى حقيقة النشاطات القائمة ومعرفة أرباحها الحقيقية.

5. ضرورة قيام المدقق الضريبي بالتخطيط الكافي لعملية التدقيق، والذي يساعد في الحصول على أدلة وقرائن الإثبات اللازمة لإتمام عملية المراجعة والتغلب على حالات عدم التأكد، والإقلال من التقدير الشخصي للمدقق.

6. التأكيد على دراسة مدى صحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية المطبقة في منشأة المكلف وصلاحيته، ومدى سلامة ودقة البيانات المالية لإمكانية الاعتماد عليها، والمخاطر التي تكتنف هذا النظام وتخفيض هذه المخاطر إلى أدنى حد ممكن، كأساس منطقي لبناء برامج تدقيق يحقق أهداف التدقيق.

7. أن تسعى الإدارة الضريبية إلى الاستفادة من علم إدارة المخاطر ووضع استراتيجيات تدقيق بحسب طبيعة كل مكلف ورصيده في الالتزام والإذعان الضريبي وسلوكه ومركزه المالي، وذلك لغرض تحليل خطر المراجعة، خطر الاكتشاف بما فيها وجود تهرب ضريبي.
8. إعطاء عناية أكبر للعناصر التي تؤثر بشكل جوهري على بيانات القوائم المالية والتي قد تتطوي على مجالات تهرب ضريبي، عن طريق الأخذ بالاعتبار للأهمية النسبية لكل عنصر ورصيده إلى إجمالي الأصول أو صافي الدخل، أو علاقته بالعناصر الأخرى المرتبطة به.
- 1/2/2: قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي يمكن التوصية بما يلي:**
 1. ضرورة قيام المشرع اليمني بإصدار نصوص تشريعية لتحديد معايير تحكم أداء أعمال التدقيق الضريبي للحد من التقدير الشخصي للمدقق، ولضمان جودة هذا الأداء.
 2. زيادة كفاءة وفعالية التدقيق الضريبي من خلال إصدار النصوص الملزمة بالأخذ بمعايير التدقيق، وأحدث الأساليب العلمية المتطورة في مجال المراجعة والمحاسبة والضرائب بما يتناسب مع التطورات التكنولوجية الحديثة في مجال نظم المعلومات.
 3. إعادة النظر في العقوبات المفروضة، وفرض عقوبات مادية جديدة مشددة لها صفة الردع، وفرض عقوبات معنوية مغلظة دون الاقتصار على التهديد فقط، وتطبيقها بشكل فعلي بحق مرتكبي جريمة التهرب بشكل يحد من انتشار هذه الظاهرة.
 4. تشديد ورفع سقف العقوبات، على كل من يتهرب من الضريبة، أو يتحايل على عدم دفعها أو جزء منها، بمصادرة تلك الأموال الخاضعة للضريبة والسجن لمدة لا تقل عن خمس عشرة سنة في حال تم إدانة المتهم أو المتحايل بحكم قضائي.
 5. إصدار نصوص تحدد المعايير الشروط اللازمة الواجب توفرها بالشخص المكلف بتدقيق الضريبة، ومعايير التعيين والترقية.
 6. ضرورة تحديد الآلية التي يتم التعامل بها في حال اكتشاف معاملات وهمية، وسجلات مصطنعة أسوة بالقانون الضريبي الأردني.
 7. ضرورة إصدار اللائحة التفسيرية المنظمة لقواعد وقوانين التشريع الضريبي، والتي لم تصدر حتى الآن.
 8. تعديل النص القانوني بأن تكون قائمة التدفقات النقدية ضمن التقارير والقوائم المالية، وذلك كملحق إضافي للإقرار الضريبي، مما يزيد من موضوعية الفحص والتدقيق، ويضفي الثقة على تقرير المدقق الضريبي عن نتيجة أعمال الممول الضريبي.
 9. إصدار نص قانوني صريح لمسؤولية المدقق الخارجي للحسابات تحدد فيه المسؤوليات المختلفة المترتبة عليه في حال قام بالمصادقة على إقرار ضريبي كاذب وغير مطابق للواقع.

10. إصدار نص قانوني صريح يلزم المكلف بتقديم إقراره الضريبي مشفوعاً باليمين على صحة محتواه وفي حال قام بتقديم إقرار ضريبي كاذب وغير مطابق للواقع، تحدد الإجراءات المتبعة لمثل هذه الحالة كالغرامات، الخ... .

3/2/2: الإجراءات التي يتبناها المدقق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي يمكن التوصية بما يلي:

1. القيام بتنفيذ إجراءات تدقيق قائمة على تقييم المخاطر بأنواعها المختلفة والتي من شأنها أن تساعد على تجنب مخاطر الاكتشاف والأداء غير السليم للمراجعة وتضفي الثقة للمدقق في سلامة وصدق الرأي الذي توصل إليه.
2. أن يأخذ المدقق الأهمية النسبية في الاعتبار، لوجود علاقة عكسية بين الأهمية النسبية وخطر المراجعة .
3. القيام بإجراءات تدقيق مبنية على تقييم المخاطر توفر للمدقق الخبرة والمعرفة بمجالات واحتمالات الأخطاء بالمنشأة، وتمكنه من تصور الأسباب التي أدت إلى ظهور هذه الأخطاء كدافع إدارة المنشأة للتهرب من الضريبة .
4. التأكيد على أهمية استخدام الإجراءات التحليلية المختلفة في كل مراحل التدقيق والتي يتمخض عنها العديد من المؤشرات كالتناقض، والانحراف، وهنا يجب على المدقق الضريبي أن يحصل على التوضيحات بشأنها وأدلة الإثبات المناسبة، والتي قد تشير إلى وجود خطر تهرب ضريبي.
5. التأكيد على أهمية استخدام طرق التحليل المختلفة، منها طرق تحليل الاتجاه لبنود الإقرار الضريبي، والتي تقتضي توافر بيانات مالية لبنود الإقرار لسنوات سابقة لمعرفة وجود علاقة الارتباط بين البيانات بعضها ببعض وكذا البيانات غير المالية للتعرف على الانحرافات بين الفعلي والمتوقع ومدى معقوليتها، لتحديد ما إذا كان هناك فجوة تؤكد وجود تهرب ضريبي.
6. الاستعانة بمعدلات الدوران لكشف تغيرات القوائم المالية والتي توضح مدى التناسب بين البنود وبعضها ببعض، وما إذا كانت هذه التغيرات منطقية أو تشير إلى احتمال وجود تهرب ضريبي.

4/2/2: عدم كفاءة الإدارة الضريبية في أداء أعمال التدقيق الضريبي يمكن التوصية بما يلي:

1. زيادة كفاءة وفاعلية الإدارة الضريبية، من خلال تبني برامج التدريب المستمر لتتقيد وتزويد العاملين في مجال التدقيق الضريبي بما استحدث من أساليب وتقنيات متطورة في هذا المجال، وعقد دورات تخصصية مهنية في حقل مكافحة التهرب.
2. عمل برامج وورش ودورات تدريبية للمؤسسات الضريبية والجمركية، على كيفية تقدير الوعاء الضريبي بأفضل الممارسات والطرق الفنية وعلى أسس موضوعية ترتبط بتحديد الطاقة الضريبية ومقدار الفاقد المسموح به.

3. الاستعانة بالقدرات الفائقة لتقنية المعلومات الحديثة في تأهيل كادر مقتدر على تدقيق الأنظمة المحاسبية الالكترونية، خاصة مع ظهور التجارة الإلكترونية ووجود المستندات الالكترونية القابلة للتلاعب والإخفاء، من قبل المكلفين للتحايل بقصد التهرب.
 4. ضرورة تنظيم عمل الإدارة الضريبية بشكل يساعد على زيادة نسب ومعدلات الأداء والقضاء على الملفات المتراكمة غير المنظورة، لخفض فجوة المتأخرات الضريبية .
 5. تبسيط إجراءات التحاسب الضريبي وعدم المغالاة فيها بما يضمن سهولة تطبيق القواعد وربط واستيفاء الضريبة المستحقة .
 6. إيجاد كادر مالي للمدقق الضريبي بما يكفل له عدم اللجوء للغير وتطبيق مبدأ الثواب والعقاب وتحسين الأحوال المعيشية لموظفي الضرائب والجمارك، من خلال رفع سقف المكافآت المادية بوضع نسب مدروسة لكل وعاء ضريبي تم تحديده.
 7. تشديد العقوبات الصارمة على موظفي هذه الأجهزة، في حال اكتشاف أي تواطؤ أو مخالفات مع المكلفين، بالفصل والسجن على أقل من خمس سنوات لمن ثبت ضده ذلك التواطؤ أو المخالفة.
 8. استخدام أسلوب العينات الإحصائية في ظل نظام التقدير الذاتي ووجود الكم الهائل من الملفات غير المدققة وغير المنجزة، مع تحليل الانحرافات وأخذ نتائج التدقيق الأخرى في الاعتبار، والتي من شأنها أن تركز اهتمام المدقق على الإقرارات ذات الدخل العالي.
- ختاماً يأمل الباحث أن يكون قد تمكن من تحقيق الأهداف التي تصبو الدراسة إلى تحقيقها، فإن تم ذلك فله الفضل والمنة، وإن لم يتم فالباحث قد نال شرف المحاولة باعتباره إنساناً يصيب ويخطئ، والحمد لله أولاً وأخيراً.

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

ثانياً: التوصيات

المبحث الثالث

نظام الضرائب في التشريع اليمني

تمهيد:

تناولنا في المبحث السابق دور المبادئ والفروض المحاسبية في الحد من التهرب الضريبي، ودور الأساليب المحاسبية في كشف الانحرافات التي من شأنها قد تكون مؤشراً لتخفيض الربح الضريبي بقصد التهرب، و يتضح أنه قد اتفق المحاسبون فيما بينهم على مجموعة من المبادئ المعروفة بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وعلى الرغم من الاتفاق على هذه المبادئ إلا أن التطبيق العملي لها ينطوي على مجموعة من الطرق المحاسبية، وأن اختيار إحدى هذه الطرق يؤدي إلى رقم دخل يختلف عن الرقم الذي ينتج عن طريقة أخرى، مما يؤثر على تحديد الوعاء الضريبي، الأمر الذي ينعكس بالتالي على الحصيلة الضريبية، إن حرية الاختيار والتقدير التي تمنحها المبادئ تؤدي إلى انحراف المعلومات المالية عن حقيقتها وبالتالي تصبح مدعاة للتهرب الضريبي، وبالتالي كان لابد على الإدارة الضريبية القيام بأداء أعمال التدقيق الضريبي، بالاستعانة ببعض الأساليب والطرق المحاسبية لما لها من دور فعال لكشف تحريفات البيانات المالية؛ بقصد التعرف على أي تهرب ضريبي يحتمل أن قام به المكلف الضريبي.

لا زالت الإجابة عن السؤال المطروح لماذا تفرض الضرائب؟ هي أن فرض الضرائب هو الأسلوب العلمي الوحيد لتعبئة الإيرادات الحكومية اللازمة لتمويل الإنفاق الحكومي، على السلع والخدمات التي يحتاجها معظمنا، ومن خلال دراسة الهيكل الضريبي في اليمن الذي تناولناه في أحد المباحث اللاحقة، تبين أن الهيكل الضريبي في اليمن يعتمد على نظام الضرائب المتعددة، في مجال الضرائب المباشرة، ونظام الضريبة الواحدة في مجال الضريبة غير المباشرة، وبالنظر إلى الهيكل الضريبي اليمني نجده حديث النشأة نسبياً، يعتمد بشكل كبير على الضرائب غير المباشرة التي يتحمل أعباءها ذو الدخل المحدود، وإن ضريبة الدخل لازالت دون المستوى من حيث مساهمتها في مجموع الإيرادات الضريبية، ومن ثم مساهمتها في تمويل إيرادات الدولة.

تتميز الهياكل الضريبية الحديثة بارتفاع ظاهر لمعدل الضرائب على الدخل، من مجموع الحصيلة الضريبية، وتتراوح بين أكثر من النصف وتلثي مجموع الإيرادات الضريبية في الكثير من الدول المتقدمة، إن تميز هذا النوع من الضرائب إنما يعود إلى المزايا الفنية المتوفرة في هذه الضريبة روحاً وعدالة، فهي ضريبة شخصية تبنى على أساس مقدرة المكلف المالية

على المشاركة بالأعباء العامة، وعلى كفاءة الإدارة الضريبية في تطبيق أحكام الضرائب، فيما يتعلق في التحقق من الضريبة وربطها وتحصيلها وآليات تدقيقها، وسوف يقوم الباحث ببيان نظام الضريبة، وأنواع الضرائب في الهيكل الضريبي اليمني، دور التشريع الضريبي اليمني فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي.

1/3 : التشريعات الضريبية - النشوء والتطور:

لم تكن تعرف الضرائب في اليمن وذلك حتى الثلاث السنوات الأخيرة من العقد السادس من القرن المنصرم، حيث كانت اليمن تحت النظام الملكي (الأمامي) في المحافظات الشمالية(+) من اليمن والذي كانت تطبق عليه أحكام الشريعة الإسلامية، حيث كانت تطبق الزكاة كمورد مالي لتغطية نفقات الدولة، حيث كانت تمثل (84%) من إيرادات الدولة الملكية، وكانت تجبى من الزراعة، أما في المحافظات الجنوبية(*) فكان القانون رقم (8) لسنة 1961م هو قانون الضرائب المعمول به في ظل الاحتلال البريطاني.

إلا أنه بعد التحول إلى الحكم الجمهوري بعد قيام ثورة السادس والعشرين من سبتمبر المجيدة، وتوحد شطري اليمن (الجمهورية اليمنية) في الثاني والعشرين من مايو 1990م، زادت أعباء الدولة الجديدة، والتي اتجهت لفرض الضرائب في سبيل توفير الأموال اللازمة لتغطية نفقاتها، وبدأت بإصدار التشريعات ذات العلاقة.

أخذ المشرع اليمني في الجمهورية بأسلوب الضريبة النوعية، وفي الوقت نفسه أضيف عليها بعض ملامح التشخيص (الضريبة الشخصية)، بمعنى أنه حدد حداً أدنى للمستوى اللازم للمعيشة وإعفاء من الضريبة، وأخضع باقي الدخل من كافة المصادر لأسعار ضريبية تصاعدية مستهدفاً في ذلك تحقيق العدالة الضريبية، ذلك لأن الضرائب في اليمن نوعية، كونها مستقلة في أسعارها وأحكام تحديد وعائها وإجراءات ربطها وتحصيلها، فهي تنتظر إلى الإيراد وطبيعته دون الأخذ بالظروف الشخصية للممول مثل حالته الاجتماعية وأعبائه العائلية.

2/3 : أنواع الضرائب في الجمهورية اليمنية:

تنظم الضرائب (المباشرة وغير المباشرة) في الجمهورية اليمنية مجموعة من القوانين واللوائح سنعرضها متطرفين لأسعارها وأهميتها النسبية لإعطاء فكرة واضحة عن الهيكل الضريبي اليمني الحالي:

(+) صنعاء، تعز، الحديدة، إب، ذمار، حجة، صعدة، البيضاء، المحويت، مأرب.

(*) عدن، أبين، الحج، حضر موت، شبوة، المهرة.

1/2/3: الضرائب المباشرة:

تتمثل هذه الضرائب في الجمهورية اليمنية أساساً في ضرائب الدخل والضرائب على رأس المال والملكية، وغالباً ما يقسم علماء المالية السنة الضرائب المباشرة إلى قسمين : ضريبة الدخل وضريبة رأس المال.

1/1/2/3: ضريبة الدخل:

تعد الضريبة على الدخل أهم مصادر الإيرادات الضريبية لمعظم موازنات الدول وخصوصاً المتقدمة منها، وتشكل هذه الضرائب في الجمهورية اليمنية حوالي 34%(¹) من الإيرادات الضريبية، ويرأي الباحث لا تزال نسبة منخفضة إذا ما قورنت بغيرها من الدول تتشابه كثيراً مع اليمن في الظروف الاقتصادية والاجتماعية، وتشمل الضرائب على المرتبات والأجور، وضريبة الأرباح على المهن الحرة والمهن غير التجارية وغير الصناعية، والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، والضريبة العقارية.

أ. الضرائب على المرتبات والأجور:

يعتبر القانون رقم (31) لسنة 1991م، بشأن ضرائب الدخل، هو المنظم لهذه الضريبة النوعية، وتشكل الضرائب على المرتبات والأجور حوالي (35%) من ضرائب الدخل، ويأتي الجزء الأكبر من هذه الضريبة من السنقلين في الجهاز الإداري للدولة بنسبة (74%)، ومن مؤسسات القطاعين السنة والمختلط بنسبة (15%)، والسنقلين في القطاع الخاص بنسبة (11%)⁽²⁾ ولا توجد أي مشكلة محاسبية وضريبية لهذه الضريبة.

وتجدر الإشارة هنا إلى تفشي ظاهرة التهرب من دفع هذه الضريبة، وبالأخص بين أصحاب المهن والمشروعات الصغيرة، التي لا تمسك دفاتر وحسابات دقيقة .

وقد فرض المشرع الضريبي اليمني الأسعار التصاعدية بالنسبة للضريبة على المرتبات والأجور، حيث تنص المادة (48) من القانون رقم (31) لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، على أن تستوفي الضريبة من الدخول السنوية الخاضعة للضرائب لأي مكلف حسب الشرائح التالية⁽³⁾:

- عن كل ريال من (3600) ريال الأولى 3%.
- عن كل ريال من (3600) ريال التالية 6%.
- عن كل ريال من (3600) ريال التالية 9%.
- عن كل ريال من (3600) ريال التالية 12%.

(1) المتوكل، مصطفى حسين، (الهيكل الضريبي اليمني- النشأة والتطور والإمكانات الكامنة)، مجلة كلية التجارة والاقتصاد، جامعة صنعاء، العدد (27)، مارس 2007، ص 9.

(2) العلمي، عبد الرحيم عبد الجبار، (الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية)، جامعة دمشق، رسالة دكتوراه 2006، ص 188.

(3) وزارة المالية، مصلحة الضرائب، (القانون رقم 31 لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، والقرارات والتعليمات التنفيذية)، ط1، مطابع مؤسسة الثورة للصحافة والطباعة والنشر، جامعة دمشق، سبتمبر 2008، ص 32.

- عن كل ريال من (3600) ريال التالية 16%.
- عن كل ريال من (3600) ريال التالية 22%.
- عن كل ريال من (3600) ريال التالية 28%.
- عن كل ريال من (3600) ريال التالية 32%.
- ما زاد عن ذلك 36%.

وقد أعفى الحد الأدنى اللازم للمعيشة بموجب نص المادة (52) من القانون، إذ نص على أن ينزل من الدخل السنوي الخاضع للضريبة لكل مكلف طبيعي مقيم حد أدنى قدرة 24000 ريال.

وقد فرق المشرع اليمني بين الشخص الطبيعي المقيم وغير المقيم عند تحديد أسعار الضريبة على المرتبات والأجور، حيث يتوقف تصاعد الضريبة عند 16% بالنسبة للشخص المقيم، و22% بالنسبة للشخص غير المقيم، ونظراً لكون الضريبة على المرتبات والأجور ضريبة شهرية التحصيل سنوية الأسعار، فتتحول الشرائح السنوية الواردة أعلاه إلى شرائح بنسبة 12/1.

ب. ضريبة أرباح صافي دخل المهن الحرة وسائر المهن غير التجارية وغير الصناعية؛

وهي الضريبة التي تفرض على الأعمال والمهن التي يزاولها أفراد يتمتعون بخبرات عالية وتخصصات معينة، ويقدمون خدمات على قدر كبير من التخصص والمعرفة، وتعتمد على الجهد الذهني والتفكير العقلي، كمهنة الطبيب والمهندس والمحامي والمدقق وغيرها⁽¹⁾. تشكل هذه الضريبة حوالي 37%⁽²⁾ من ضرائب الدخل في الجمهورية اليمنية، ويأتي معظم الحصيلة من هذه الضرائب من صافي دخل شركات النفط الأجنبية، إذ لم تتمكن مصلحة الضرائب حتى الآن من حصر المهنيين الذين يعملون لحسابهم الخاص والمشروعات الصغيرة حصراً كاملاً.

وجاء القانون رقم (31) لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، لنظم هذه الضريبة حيث نصت المادة رقم (27) على أن تفرض ضريبة سنوية على :
" دخل المهن غير التجارية وغير الصناعية التي يمارسها المكلفون بصفة مستقلة أو يكون العنصر الأساسي فيها العمل، ولا يخضع أصحابها للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. والدخول الناجمة عن أي التزام أو أية أتعاب، كتنظيم الاستشارات والخبرة والاشتراك في التحكيم وما مائل ذلك من أعمال".

(1) نور، عبد الناصر، والشريف، عليان، الضرائب ومحاسبتها، مرجع سبق ذكره، ص155.

(2) المتوكل، مصطفى حسين، (الهيكل الضريبي اليمني- النشأة والتطور والإمكانات الكامنة)، مرجع سبق ذكره، ص 14.

وحدد المشرع الضريبي اليمني لهذه الضريبة أسعاراً تصاعدية تتوقف عند 22% وقد أعفى المشرع من هذه الضريبة أصحاب المهن غير التجارية وغير الصناعية الحاصلين على شهادات عليا فوق الشهادة الجامعية الأولى ذات التخصص النادر لمدة ثلاث سنوات متتالية، وفقاً لقرار مجلس الوزراء تقديراً من المشرع للصعاب التي تواجه الذين يزاولون مهناً غير تجارية في المراحل الأولى من حياتهم العملية.

ج. ضريبة الأرباح التجارية والصناعية:

الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ضريبة مباشرة نوعية، على الإيرادات الفعلية للمنشآت التجارية والصناعية، وأرباب الحرف، وهي ضريبة شخصية تأخذ بمبدأ السنوية⁽¹⁾، وتقرض على الربح الصناعي التجاري حيث تعفى (36,000) ريال الأولى حد الإعفاء السنوي وتقرض على التالية 10% ثم، 15%، 20%، 25%، 30%، وما زاد على ذلك تفرض 35%. تشكل هذه الضريبة حوالي 16% من ضرائب الدخل في الجمهورية اليمنية، ويتضمن القانون رقم (31) لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته هذه الضريبة النوعية.

د. الضريبة العقارية:

تقرض هذه الضريبة على ما يمتلكه الفرد من عقارات وتمثل جميع المباني والأراضي المؤجرة للآخرين أو تستعمل من قبل مالكيها، وكذا جميع الأراضي المخصصة للاستعمال المهني، أو المخصصة للأعمال الصناعية وتقرض هذه الضريبة بواقع أجرة شهر كامل في السنة.

حدد المشرع اليمني الضريبة العقارية بوعاين حسب ما جاء في القانون رقم (31) لسنة 1991م:

- **الوعاء الأول:** ضريبة ريع العقارات، وتشكل 1% من ضرائب الدخل في الجمهورية اليمنية، وتقرض على دخل العقار المؤجر أو الذي يستغله مالكه لغرض تجاري أو مهني أو حرفي أو صناعي، وأعفى القانون العقارات التي يستغلها مالكوها لغرض سكنهم الشخصي، والعقارات التي تستخدم لأغراض تأدية خدمات إنسانية مثل المستشفيات وملاجئ الأيتام والعقارات المملوكة للحكومة وعقارات الأوقاف وما شابهها.

وقد أختار المشرع الضريبي اليمني الأسعار التصاعدية لهذه الضريبة حيث تستوفي الضريبة بالنسبة للعقار المستغل من قبل المالك حسب الشرائح التالية:

- 3% عن الـ 3600 ريال الأولى.
- 6% عن الـ 3600 ريال الثانية.
- 9% مازاد على ذلك.

(1) كراجة، عبد الحكيم، والعبادي، هيثم، (المحاسبة الضريبية)، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000م، ص 132.

وتستوفي الضريبة على ريع العقار المؤجر للغير حسب الشرائح التالية:

- 9% عن الـ3600 ريال الأولى.
- 12% عن الـ3600 ريال الثانية.
- 16% مازاد على ذلك.

- **الوعاء الثاني:** الضريبة على الدخل من التصرفات والمبيعات العقارية، والتي تشكل 3% من ضرائب الدخل في الجمهورية اليمنية، وقد تضمن القانون رقم (31) لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، في أحكامه هذه الضريبة وتنص المادة (51) منه على أن تستوفي الضريبة عن الدخل الخاضع لضريبة المبيعات العقارية بواقع 3% من قيمة العقار، وتمثل النسبة الباقية من الضرائب على الدخل (8%)، في الغرامات الضريبية وضرائب دخل أخرى.

2/1/2/3: ضرائب رأس المال والملكية:

تشكل هذه الضرائب أقل من 1% من إجمالي الإيرادات الضريبية في الجمهورية اليمنية وتشمل ضريبة ممارسة العمل وضريبة المركبات، وتعتبر حصيلة هذه الضريبة منخفضة بالنظر إلى عدد المركبات، وكذلك عدد المنشآت الأجنبية الموجودة في اليمن .

تنص المادة (56) من القانون رقم (31) لسنة 1991م على أن تستوفي ضريبة ممارسة العمل من جميع المنشآت الأجنبية (التي لا تخضع للزكاة)، السنطة في الجمهورية بأي صفة كانت وبواقع 2,5% من رأس مالها العامل، ويجب على هذه المنشآت تقديم إقرار سنوي يوضح قيمة رأس المال الخاضع للضريبة، وذلك خلال مدة أقصاها 30 أبريل من كل عام، ويتم أداء الضريبة من واقع الإقرار في نفس الموعد المحدد لتقديمه.

وفي حين كانت قد فرضت ضريبة المركبات بعد الوحدة بالقانون رقم (45) لسنة 1991م بشأن الضريبة على المركبات، إلا أنه قد تم في عام 1996م تحويل تحصيل هذه الضريبة إلى ضريبة استهلاك المنتجات النفطية، أي تم تحويلها من ضريبة مباشرة إلى ضريبة غير مباشرة، وهي برأي الباحث خطوة موفقة تم من خلالها القضاء على التهرب من دفع هذه الضريبة.

2/2/3: الضرائب غير المباشرة:

تشمل الضرائب غير المباشرة في النظام الضريبي اليمني الضرائب الجمركية، والضرائب على الاستهلاك (القات، وتذاكر السينما، والمياه المعدنية، والغازية) وضرائب الإنتاج، وأخيراً فرضت الضريبة العامة على المبيعات.

1/2/2/3: الضرائب الجمركية:

تشكل ضرائب الجمارك حوالي 37% من الإيرادات الضريبية، وتمثل الضرائب على الواردات حوالي 93% من هذه الضرائب أي 35% من الإيرادات الضريبية، ومن الملاحظ

انخفاض الأهمية النسبية المتواصلة للضرائب الجمركية في اليمن، طيلة فترة السبعينات (80%) والثمانينات (58%) والتسعينات (35%) من القرن الماضي في المتوسط وهو ما يتطابق مع نظرية العالم الاقتصادي هنرش، والتي تذهب إلى أنه عادة ما يواكب البنيان الضريبي مراحل التنمية الاقتصادية، حيث اعتمدت المجتمعات الأولى في إيراداتها على دخل الدولة من أملاكها وعلى الضرائب المباشرة على الإنتاج الحيواني والزراعي والمناجم، ويزيد نصيب الضرائب المباشرة في المرحلة الثانية، والتي تركز على الضرائب لجمركية⁽¹⁾، أما في المرحلة الثالثة فتتناقص أهمية الضرائب المباشرة التقليدية، في حين تشهد المرحلة الرابعة تغير البنيان الضريبي، نتيجة تطور الإنتاج الداخلي وتزداد الأهمية النسبية للضرائب على الإنتاج والاستهلاك وترتفع أيضاً الأهمية النسبية للضرائب على الدخل والأرباح مقابل تناقص الأهمية النسبية للضرائب الجمركية.

ويعد القانون رقم (14) لسنة 1994م، هو المنظم الأول للضرائب الجمركية في الجمهورية اليمنية، وكذلك تعديلاته بالقانون رقم (37) لسنة 1997م بشأن التعرفة الجمركية والقانون رقم (35) لسنة 1998م، بإلغاء الرسوم والعمولة التي يتم تحصيلها عند فتح البيان الجمركي للسلع المستوردة.

2/2/2/3 : الضرائب على الاستهلاك :

شكلت ضرائب الاستهلاك حوالي (5%)، من الإيرادات الضريبية في الجمهورية اليمنية طيلة فترة التسعينات من القرن الماضي، وهي نسبة ولاشك منخفضة، ترجع إلى عدم استكمال مصلحة الضرائب فرض ضرائب الاستهلاك اللازمة نتيجة لصعوبات فنية وإدارية، وتتمثل هذه الضرائب في ضريبة استهلاك القات، والضريبة على تذاكر السينما، والضريبة على المياه المعدنية والغازية، وبصدر القانون (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات تم إلغاء هذه الضرائب حيث شملها القانون المذكور.

3/2/2/3 : الضرائب على الإنتاج :

تشكل الضرائب على الإنتاج حوالي (16%)، من الإيرادات الضريبية في الجمهورية اليمنية طيلة فترة التسعينات من القرن الماضي، 86% من هذه الضرائب تمثلت في ضريبة إنتاج السجائر، 10% على الإنتاج النفطي، و3% ضريبة على المنتجات الصناعية، وأيضاً بصدر القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات، تم إلغاء هذه الضرائب حيث شملها القانون المذكور.

(1) المتوكل، مصطفى حسين، (الهيكل الضريبي اليمني- النشأة والتطور والإمكانات الكامنة)، مرجع سبق ذكره، ص 17.

4/2/2/3 : ضريبة القات؛

يعتبر القانون رقم (14) لسنة 1980م بشأن ضريبة القات، أول قانون صدر لهذه الضريبة، إذ تفرض ضريبة على الكميات المستهلكة من القات بواقع 20% من القيمة المباعية المقدرة، وتشكل هذه الضريبة حوالي 42% من ضرائب الاستهلاك، ونحو 2% من الإيرادات الضريبية، وصدر القرار رقم (70) لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل على الإنتاج والاستهلاك والخدمات متضمناً هذه الضريبة، وتجدر الإشارة هنا إلى الصعوبات الكبيرة فيم يتعلق بتقدير هذه الضريبة وتحصيلها⁽¹⁾.

5/2/2/3 : الضريبة السنّة على المبيعات؛

الضريبة العامة على المبيعات، وهي عبارة عن ضريبة على الاستهلاك، أو على الإنفاق، تفرض على السلع المتداولة بالبيع، أو على إنتاج واستهلاك الخدمات، تستوفي من المشتري في كل مرحلة من مراحل التوزيع⁽²⁾.

فُرضت الضريبة العامة على المبيعات في الجمهورية اليمنية بموجب القانون رقم (19) لسنة 2001م حيث تنص المادة رقم (3) منه على ما يلي:

"تفرض الضريبة على : قيمة مبيعات السلع والخدمات الخاضعة للضريبة في الجمهورية، التي يقوم بها المكلف من خلال مزاويلته نشاطاً تجارياً، وذلك في الوقت الذي يتم فيه عملية البيع، وعلى قيمة كل الواردات من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة وقت الاستيراد، وقد صدر قانون رقم (36) لسنة 2002م بتعديل المادة (70) من القانون رقم (19) لسنة 2001م ثم صدر قانون رقم (42) لسنة 2004م، بتعديل القانون رقم (19) الخاص بالضرائب على المبيعات.

3/3 : أوجه القصور في التشريع اليمني فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي؛

يكتنف التشريع الضريبي اليمني العديد من أوجه القصور، كونه يقوم على مجموعة من القوانين والأنظمة القديمة، والمجموعة من قوانين بعض البلدان، وعن مصادر فكرية مالية مختلفة مجمعة من أكثر من بلد، مما أفقده الوحدة والتماسك والتجانس، كما أنه كُتب بصياغات ضعيفة ومفككة تفسح المجال لتفسيرات وتأويلات متباينة تساعد على التهرب الضريبي.

ونتيجة للعيوب التي تكتنف التشريع الضريبي جعلته يفقد فعاليته واستجابته للحاجات والأغراض المالية الحديثة، ومنها فعالية إجراءات التدقيق الضريبي المستند إلى الأصول والمبادئ والمعايير الحديثة في المحاسبة والتدقيق الدولية والمحلية، للوصول إلى الوعاء الضريبي الحقيقي بشكل سليم وسلس بعيداً عن التعقيد والروتين الممل.

(1) المتوكل، مصطفى حسين، (محددات الطاقة الضريبية في الدول النامية مع دراسة للطاقة الضريبية في اليمن)، بحث منشور في مجلة دراسات، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية، العدد (36)، ط1، 2000، ص 26.

(2) الأديمي، منصور ياسين، (دراسة تحليلية مقارنة لنظام الضرائب غير المباشرة) مجلة كلية التجارة والاقتصاد، جامعة صنعاء، العدد (15)، سبتمبر، 2000، ص 90.

فمن خلال الاطلاع والدراسة التي قام بها الباحث لكافة مواد القانون الضريبي رقم (31) لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، وقانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (19) لسنة 2005م، وحول دور التشريع الضريبي اليمني بتنظيم إجراءات التدقيق الضريبي وعلى الطرق والأساليب المستخدمة والمطبقة حالياً من قبل الإدارة الضريبية، استنتج الباحث العديد من أوجه القصور فيما يتعلق بإجراءات التدقيق، والتي سنقوم بإيجازها على النحو التالي:

1/3/3: عدم الأخذ بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية:

يعد التدقيق المحاسبي والمصادقة على الحسابات الختامية مطلباً ضرورياً، بل إلزامياً للمنشآت عند تقديم حساباتها وميزانياتها إلى مصلحة الضرائب، وذلك لما للتدقيق المحاسبي من أهمية في التحقق من البيانات المحاسبية، وتحديد مدى الدقة فيها، وإمكانية الاعتماد على تلك البيانات الواردة في القوائم المالية لأثرها على تحديد وعاء الضريبة.

وبما أن المعايير تُحدد الكيفية التي يتم بها إعداد القوائم المالية، وهي بمثابة قياس للأداء المحاسبي، والحكم على أسس العرض والإفصاح عن البيانات المالية⁽¹⁾، كان لابد من يقوم المشرع اليمني بإلزام المكلفين بإعداد تلك البيانات وفقاً لهذه المعايير لما لها من أهمية، ولكن في واقع الحال لم يتطرق المشرع لذلك وإنما ألزم المشرع اليمني⁽²⁾ بموجب المادة (27) من القانون رقم (31) العديد من المكلفين بمسك حسابات ودفاتر تجارية منتظمة طبقاً للأصول والقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لأغراض الضريبة، وأن عليهم تقديم إقراراتهم الضريبية السنوية من واقع ميزانياتهم وحساباتهم الختامية، معتمدة من أحد المحاسبين القانونيين المرخص لهم بمزاولة المهنة والحاصلين على البطاقة الضريبية.

أي انه لم يتم التطرق صراحة للمعايير المحاسبة الدولية، وإنما أكتفت بأن يمسك المكلفون حسابات ودفاتر تجارية منتظمة، طبقاً للأصول والقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وسنقوم بعرض جدول يبين ما مدى قيام المشرع بتحديد النصوص القانونية والتعليمات الصادرة من كافة الجهات بإلزام المكلفين بضرورة تطبيق النظام المحاسبي لقياس الدخل الخاضع للضريبة والإجراءات المتخذة لتنفيذ ذلك.

⁽¹⁾ International Accounting Standards Committee, International Accounting Standards **IAS 1 Amendment – Presentation of Financial Statements: Capital Disclosures** July 2007, p9.

⁽²⁾ وزارة المالية، مصلحة الضرائب، (القانون رقم 31 لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، والقرارات والتعليمات التنفيذية- المادة (27) ط1، مرجع سبق ذكره، ص 119.

جدول رقم (3)

بمدى قيام المشرع بتحديد النصوص القانونية والتعليمات الصادرة من كافة الجهات بالزام المكلفين بضرورة تطبيق النظام المحاسبي

البيان	التشريع الضريبي اليمني
الطرق المحاسبية المستخدمة في قياس الدخل (الطريقة النقدية، طريقة الاستحقاق المحاسبي)	لم يشر القانون الضريبي اليمني صراحة إلى ذلك إنما أشار إلى الموضوع ضمن سياق كلامه على تقديم بيانات مالية مدققة ضمن المواد 11,12,13,14 من القانون كما أشير إلى ذلك ضمن التعليمات الصادرة من وزير المالية رقم (637).
الدفاتر المحاسبية	لم يشر القانون الضريبي اليمني صراحة إلى ذلك إنما يفهم من ذلك من سياق الكلام ضمن المواد 11,12,13,14 من القانون كما أشير إلى ذلك ضمن التعليمات الصادرة من وزير المالية رقم (637) ورقم (302).
المعايير المحاسبية	لم نجد في القانون الضريبي اليمني نصاً صريحاً وإنما أشار إلى ضرورة تقديم بيانات مالية تم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.
تعليمات جمعية المحاسبين القانونيين	لم نجد أي تعليمات أو إجراءات يجب اتباعها من قبل أعضائها في حالة قيام العضو بالتدقيق الضريبي .
قانون تنظيم المهنة	ألزمت المحاسب القانوني الالتزام بالأصول المهنية، وبذل العناية الكافية، والإشارة إلى مدى كفاية الإفصاح، وأن يراعي الالتزام بالقوانين النافذة وأن يتأكد من تطبيقها بصفة مستمرة من قبل عملائه، المواد 43,44 من القانون رقم 26 لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات.

الجدول من إعداد الباحث

أما بخصوص معايير التدقيق الدولية، والتي تعد الإطار المرجعي والعلمي التي من المفترض أن يعتمد عليها المدقق الضريبي ويسترشد بها أو يستند عليها عند أداء أعمال التدقيق الضريبي، نجد أن المشرع اليمني لم ينص صراحة بشأن المعايير الدولية للتدقيق، أو إلى المراجعة الضريبية، وأشار إلى ضرورة أن تكون البيانات المالية مدققة ومتعمدة من محاسب قانوني، كما ورد وفق نص المادة (27) من القانون الضريبي رقم (31).

جدول رقم (4)

بمدى أخذ التشريع الضريبي اليمني بمعايير التدقيق الدولية، عند إجراء أعمال التدقيق الضريبي.

البيان	التشريع الضريبي اليمني قانون رقم (31) لسنة 1991م
<u>أولاً المعايير الشخصية</u> <u>معايير التأهيل العلمي</u> <u>والعملي للفاحص</u> <u>الضريبي</u>	بالنظر إلى التشريع اليمني لضريبة الدخل رقم (31) لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، لم يذكر القانون أي معايير أو شروطاً يجب توفرها في المدقق الضريبي، كالمؤهل العلمي والتخصص، وهذا ما أثبتته نتائج الدراسة الميدانية من وجود تخصصات أخرى غير المحاسبة تعمل في مجال التدقيق الضريبي، سواء بالإدارة العامة على كبار المكلفين أو في الفروع، وهذا بحد ذاته يضاعف من كفاءة المدقق في أداء أعماله
<u>معايير الاستقلال</u>	أورد قانون ضريبة الدخل في الفصل الثالث حق الاطلاع وسر المهنة في المادة (42) أن يوقع المدقق الضريبي على نموذج إقرار بصيغة تعهد عند تولي مهامه، ورد في الفقرة (ج) "عدم قبول أية مبالغ أو هدايا تؤدي إليه نتيجة لارتباطه بعمله سواء كانت مقابل منفعة يحصل عليها المهدي أو لم تكن" ⁽¹⁾ ، ويرى الباحث أن هذه الفقرة لا تكفي بحد ذاتها لضمان استقلالية المدقق واستقامته في ظل عدم وجود إجراءات صارمة وجدية للرقابة والتفتيش والمحاسبة، وانخفاض مستوى عملية المتابعة والرقابة للتحقق من مدى الالتزام بقواعد التدقيق، و مساعلة مدققي الضرائب عن أخطائهم العمدية، بالإضافة إلى عدم الاهتمام بالجوانب السلوكية للمدقق والجوانب المادية والمعنوية من قبل الإدارة الضريبية، لاسيما في ظل انخفاض مستوى التكوين الخلقي لدى بعض موظفي الإدارة الضريبية، وهو ما يمثل خطورة تفوق في آثارها مخاطر مستوى تأهيلهم العلمي والعملي، والتي تعد من مبررات تطور التهرب الضريبي وانتشاره.
<u>معايير بذل العناية المهنية</u> <u>الواجبة</u>	لم نجد في القانون الضريبي اليمني نصاً صريحاً لكن القانون الضريبي اليمني خول للمدقق الضريبي العديد من السلطات التي تمكنه من إنجاز المهام المنوط به تحقيقها وتمثل هذه السلطات فيما يلي: 1- الحق في الاطلاع على الدفاتر والسجلات وكافة المستندات التي تمكنه من أداء وظيفته. 2- الحق في معاينة المنشآت التي تباشر نشاطها في سلع أو خدمات خاضعة للضريبة. 3- الحق في أخذ السجلات والاحتفاظ بها حسب الحاجة ووفق النصوص القانونية. 4- سلطة الضبط القضائي. 5- سلطة تعديل القيمة الخاضعة للضريبة والواردة بالإقرار الضريبي . 6- تقدير الضريبة في حال عدم تقديم الإقرار .
<u>ثانياً :معايير العمل</u> <u>الميداني</u> <u>المعيار الأول: التخطيط</u>	وفقاً للتشريع اليمني لضريبة الدخل رقم (31) لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، فقد ورد في قرار وزير المالية رقم (7) لسنة 2004م بشأن الربط الذاتي لضرائب الدخل على كبار المكلفين، المواد (6-9) مادة (6) "تتم المراجعة والتدقيق سواء كانت شاملة أو جزئية على أساس انتقائي ويقوم على تقييم المخاطر وبما يعزز الالتزام الطوعي بالتقييم الذاتي الدقيق من قبل المكلفين وفقاً لأحكام القانون" كما تقوم الإدارة الضريبية مكتبياً بتحليل مكونات وبيانات الإقرار ومرفقاتها وما يتوفر لديها من معلومات وعلى أساس تقييم المخاطر. إلا أن المشرع لم يذكر على الإطلاق أي آليات أو إجراءات لتحقيق هذه المواد أي لم ينص على وجوب إجراء تخطيط واف وشامل لعملية التدقيق الضريبي سواء بما يخص إجراءات الربط الذاتي أو نظام الربط المقطوع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية.
<u>المعيار الثاني: تجميع</u> <u>الأدلة والبراهين</u>	أشار قانون ضريبة الدخل في الفصل الثاني في مواد (39-40) الخاص بـ (الحسابات والدفاتر التجارية وقواعد التدقيق والمحاسبة) كما أورد في الفصل الثالث (حق الاطلاع وسر المهنة) في مواد (27-37) تناولت في معظمها عدداً من الإجراءات المنظمةة لقواعد التدقيق وقبول الدفاتر والسجلات

(¹)وزارة المالية، مصلحة الضرائب، (القانون رقم 31 لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، والقرارات والتعليمات التنفيذية)، مرجع سبق ذكره، ص 129.

والإجراءات المنظمة لكيفية الحصول على أدلة الإثبات والبراهين المؤيدة لصحة أرباح المكلف، كالتحقق، والمعانة، والتثبت، وإجراء مقايضة أخيرة على الأرباح الصافية للمكلف الناتجة من عملية التدقيق، وعموماً فإن المشرع ترك لموظف الضريبة حق الاطلاع والحصول على مصادر المعلومات وكيفية التثبت منها، وبالتالي يرى الباحث أن المشرع قد استوفى معيار أدلة وبراهين الإثبات، وترك تنفيذ إجراءات هذا المعيار لخبرة المدقق ومدى بذله للعناية المهنية المطلوبة.	
أورد القانون الضريبي في الفصل الثاني في مواده (39-40)، الخاص بـ (الحسابات والدفاتر التجارية وقواعد التدقيق والمحاسبة) كما أورد في الفصل الثالث (حق الاطلاع وسر المهنة) في مواده (27-37)، وأيضاً أورد في قرار وزير المالية رقم (7) لسنة 2004م بشأن الربط الذاتي لضرائب الدخل على كبار المكلفين، المواد(6-9) التي تتضمن إجراءات المراجعة والتدقيق سواء كانت شاملة أو جزئية، سواء لنظام التقدير الذاتي، أو النظام المقطوع، ومن ضمنها الإجراءات التحليلية اللازمة للتحقق من أرباح المكلف، ولكن يؤخذ على المشرع أنه لم يتناول صراحة هذه الإجراءات بشكل مفصل، كما أنه لم يورد بنص القانون أساليب التحليل المختلفة: كالنسب المالية ومعدلات الدوران وغيرها من الأساليب الكمية والعلمية الحديثة، والتي بدوها يمكن أن تستخدم في كشف الانحرافات الجوهرية، التي قد يكون وراءها احتمال وجود تهرب ضريبي.	المعيار الثالث: الإجراءات التحليلية
أورد القانون الضريبي اليمني في الفصل الثاني ضمن مواده(28-39) الخاصة بـ " الحسابات والدفاتر التجارية وقواعد التدقيق والمحاسبة" والتي تناولت في معظمها عدداً من الإجراءات المنظمة لقواعد التدقيق وقبول الدفاتر والسجلات، وبحسب المادة(34) التي تضمنت قبول الدفاتر والسجلات المنتظمة وفق الأصول المحاسبية الصحيحة والمتعارف عليها، وأوردت في الفقرة (أ) البند 2- من شروط اعتماد الدفاتر "أن يسفر الفحص عن سلامة نظام المراقبة الداخلية في المنشأة التي بها هذا النظام"، وتعد هذه المادة هي الوحيدة في القانون التي أشارت إلى ضرورة فحص نظام الرقابة الداخلية فيما إذا وجد، واعتبرت سلامته شرطاً لقبول الدفاتر والسجلات، وبالتالي فإن المشرع الضريبي أقر بأهمية فحص نظام الرقابة الداخلية وكعادته لم يتناول أساليب وإجراءات هذا الفحص، ولم يتناول مخاطر التقييم، والإجراءات التي يمكن أن يتخذها المدقق على ضوء ذلك.	المعيار الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية
نصت المادة (66) من قانون ضريبة الدخل رقم (31) لسنة 1991م "تربط الضريبة من واقع الإقرار المقدم من المكلف بعد استكمال إجراءات المراجعة والتدقيق لبيانات الإقرار" وبنص المادة (69) من القانون الفقرة - د - (" في حالة الشك في صحة وسلامة الحسابات والبيانات المقدمة إلى الإدارة الضريبية أو التلاعب بها تربط الضريبة وفقاً لأحكام المادة (70) من هذا القانون."، والتي تجيز لإدارة الضريبة ربط الضريبة بشكل مقطوع في حال وجود احتيال أو تضليل في البيانات المقدمة من المكلف") أي أن القانون الضريبي لم يحدد صراحة الإجراءات المتبعة عند اكتشاف الخطأ أو الاحتيال بقصد التهرب أو عند وجود معاملات وهمية وسجلات ومستندات مدلسة أسوة بالتشريع الأردني مثلاً، وإنما اكتفى بإجراء الربط المقطوع للضريبة دون ذكر أسس ومعايير الربط المقطوع وهذا ملاذ يبحث عنه المكلف للتخلص من عبء الضريبة الحقيقة الواجبة الدفع والتي لاشك أنها في أغلب الأحوال أقل بكثير مما يدفعه المكلف، وبالتالي فإن التشريع الضريبي ينتابه قصور بالغ الأهمية بهذا الشأن يمهد لتمادي المكلف في تضليل بياناته بقصد التهرب، ويجيز للمدقق الضريبي التقدير وفقاً لأحكامه الشخصية، دون تحميله مسؤولية التحقق من وجود أخطاء واحتيال بقصد التهرب والتي يجب مراعاتها عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.	المعيار الخامس : الأخذ في الاعتبار الاحتيال والخطأ عند تدقيق البيانات المالية

الجدول من إعداد الباحث

ويتضح مما سبق أن مواد التشريع الضريبي اليمني يكتنفها الغموض وعدم الفهم واختلاف التفسيرات من قبل المتعاملين بها، ومع ذلك فإنها مع الأسف لا تطبق وإذا طبقت فلا تطبق بصورة صحيحة ففي بعض الأحيان يدخل المزاج الشخصي للموظف في تفسير بنود ومواد

القانون واللوائح حسب رؤاه أي أن أعمال التدقيق قائمة على الارتجالية ووفق الحكم الشخصي، نتيجة لعدم وجود معايير تحكم أداء أعمال التدقيق، وعدم وجود معايير جودة تحكم إجراءات التدقيق، مما يقلل من كفاءة وفاعلية هذه الإجراءات في الوصول إلى الوعاء الضريبي بشكل سليم، وبالتالي عدم كفاءتها في اكتشاف التهرب الضريبي، في ظل غياب أو ضعف الرقابة الضريبية.

2/3/3: عدم وجود إجراءات للتعامل مع المعاملات الوهمية (الصورية) :

يمكن تعريف الصورية بأنها: "اتفاق طرفي التصرف القانوني على إخضاع إرادتهما الحقيقية تحت شعار مظهر كاذب سواء كانت الصورية مطلقة أو نسبية، وذلك لغرض ما يخفيانه من الغير" وبعبارة أخرى اتخاذ مظهر غير حقيقي لإخفاء تصرف حقيقي(1).

ظهر مصطلح المعاملات الوهمية كوسيلة من وسائل التهرب الضريبي، مع ظهور مبدأ التصاعد الضريبي الذي تأخذ أغلب النظم الضريبية، الذي يعني أنه كلما زاد الدخل تزيد نسبة الضريبة المفروضة عليه، مما أدى إلى لجوء بعض المكلفين إلى تفتيت دخلهم بشكل صوري، عن طريق إجراء معاملات نقل ملكية لجزء من مصادر دخلهم إلى آخرين صورياً، أو إعداد دفاتر وسجلات ومستندات محاسبية مصطنعة، وهذه الظاهرة تستدعي قيام المشرع بوضع قرائن قانونية على وهمية بعض المعاملات التي شاع استخدامها، لرفع عبء إثبات وهميتها عن كاهل المدقق الضريبي.

إلا أن المشرع الضريبي اليمني لم يرق بوضع نص أو إصدار قرار بشأن التعامل مع وجود أي معاملة، أو في حال اعتقاد المدقق الضريبي بوجود مثل هذه المعاملات، أسوة بالتشريع الضريبي الأردني مثلاً، وبالنتيجة إذا لم ينتبه إليها المدقق فإن ضريبة أرباح هذه المصادر سوف يتم التهرب منها، أما إذا كان المدقق ممن يقوم ببذل العناية المهنية اللازمة عند أداء أعماله واكتشف مثل هذه الحالات فإن الأمر لن يخرج عن إحد أمرين :

- 1- إما معرفة هذه الأساليب والمعاملات الاحتيالية وبالتالي إعادة أرباحها إلى الوعاء الضريبي، في ظل وجود نص أو قاعدة تخوله القيام بذلك.
- 2- إما معرفة المعاملات الوهمية ومصادر الدخل المخفية والوقوف عليها والإشارة إليها أو تركها لعدم وجود نص يخوله التصرف فيها.

3/3/3: عدم التحديث للأساليب والطرق المستخدمة في تنفيذ التدقيق الضريبي :

يقال ما الفائدة من أفضل التشريعات الضريبية وأحدثها، وأكفئها، إذا كانت الإدارة الضريبية ضعيفة، تنقصها الكفاءة، وتعاني من نقص الخبرات بين أعضائها، وتعاني من غياب

(1) العروسي، أنور "الصورية ورقة ضد القانون المدني"، ط2، القاهرة، دار محمود للنشر والتوزيع، 1999م، ص11.

التأهيل والتدريب النوعي المتخصص، وهذا ينطبق تماماً على التشريع الضريبي اليمني، كونه لم يتطرق لأي من أساليب التدقيق الحديثة، ولم يستحدث أي وسائل أو طرق من شأنها رفع كفاءة الفحص والتدقيق الضريبي .

ويرى أحد الكتاب (1)، أن الإدارة الضريبية اليمنية لازال يسودها أساليب قديمة في إجراءات الفحص (التدقيق)، والتحاسب والجباية إلى غيرها من مظاهر التخلف، كما أنها تعاني من نقص شديد في الشأن المالي بعقل محاسبي ضيق وبأساليب إدارية بيروقراطية، أضاعت على الخزينة العامة أموالاً كثيرة، حيث أصبح من الضروريات العمل على تطوير الإجراءات وإحداثها وتفعيل المترهل منها، وإحداث توصيف جديد يستجيب لمقتضيات التكليف الضريبي المعاصر .

وهذا ما ذهب إليه وزير المالية الأسبق (2) حيث يرى أنه في ظل شحة الموارد المالية ومنها الإيرادات الضريبية، ومن أجل زيادتها ينبغي العمل على تحسين آلية التحصيل من خلال تطبيق آليات حديثة للرقابة، ويجب الانتقال من الأساليب التقليدية الحالية في التحاسب الضريبي إلى آليات عمل حديثة من خلال الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات، ورفع كفاءة موظفي الضرائب من خلال إحلال المتقاعدين بكوادر مؤهلة ومن خلال تبني برامج للتدريب في الداخل والخارج للمدققين الضريبيين بما يتلاءم مع القواعد الحديثة.

يتبين لنا مما سبق أن ضعف الإدارة الضريبية في اليمن لا يعادله سوى ضعف التشريع الضريبي، حيث تعاني الإدارة الضريبية من غياب وانعدام توصيف للأساليب الحديثة والمتخصصة فيما يتعلق بأداء أعمال التدقيق الضريبي، وقد ثبت من خلال دراسات علمية على الإدارة الضريبية في اليمن أنها تعاني خللاً وقصوراً كبيرين من خلال عدم تطبيق المعايير العالمية لمؤشرات الأداء الضريبي.

ويرى الباحث أنه لا بد للإدارة الضريبية في اليمن كي تصبح إدارة عصرية، أن تقوم بتطوير إجراءات التدقيق المتبعة، وتقوية القدرات الذاتية للمدقق بالتأهيل والتدريب المناسب، بما يتوافق مع الأساليب والطرق الحديثة، وإيجاد تحسينات في تخطيط التدقيق، واتباع المنهجية العلمية لإجراء التدقيق، وتطبيق الرقابة الضريبية بفاعلية وكفاءة لكشف حالات التهرب الضريبي في الوقت المناسب.

4/3/3: عدم وجود معايير للتعين الوظيفي؛

يعتبر علماء الإدارة أن وجود أن وجود هيكل إداري في أي وحدة أو منشأة من أهم المرتكزات لنجاح الإدارة، لأن الهيكل الإداري يوضح العلاقة بين السلطات والمسؤوليات، أما

(1) جبران، محمد علي " الإصلاح الضريبي في اليمن " مرجع سبق ذكره، ص 95-97 .

(2) العسلي، سيف، (اليمن والأزمة المالية العالمية الآثار والحلول) مطابع دائرة التوجيه المعنوي، 2009، ص 55-58 .

توصيف الوظائف فيعني بتحديد الأعمال والمهارات المطلوبة، -بعد تحديد أهداف المنظمة- أما تخطيط الموارد البشرية، فتعني توفير الموظفين من خلال الاستقطاب ثم الاختيار ثم التعيين. ومن خلال الاطلاع على الهيكل الإداري لمصلحة الضرائب يلاحظ وجود خلل جسيم في الهيكل، كما أنه توجد إدارات وأقسام داخل الهيكل يكاد يكون دورها منعماً، أو تكون عبئاً على الإدارة الضريبية، وكأنها وجدت فقط لأغراض خاصة لتعيين أشخاص محددين فيها ولم توجد بغرض تحسين العمل في الإدارة الضريبية، وبالتالي فإن هذا الاختلال يؤثر على أداء الإدارة الضريبية بشكل عام وعلى التدقيق بشكل خاص.

الإدارات الضريبية المختلفة داخل الهيكل الإداري في المصلحة، على قدر كبير من الأهمية القصوى ينبغي أن تطور أنظمتها وتحديث إجراءاتها وفق خطط إستراتيجية، لتسهيل تدفق البيانات والمعلومات بين كافة الإدارات والأقسام، لدعم إدارة المحاسبة والربط المعنية بأعمال التدقيق الضريبي، وتقديمها بالوقت المناسب، وهذا لن يتأتى إلا من خلال وجود معايير لتعيين في هذه الإدارات، ورفعها بكوادر علمية متخصصة كلاً في مجال عمله، وتوصيف وظائفها بالشكل الصحيح، ومن ثم تقييم أعمالها بصورة منتظمة، وتدريب موظفيها بشكل مستمر لتعلم كل جديد وعصري في اختصاصهم، بغرض رفع كفاءتها وزيادة إنتاجية العمل.

أن الهدف الرئيسي للإدارة الضريبية هي زيادة الحصيلة الضريبية، ويتوقف نجاح هذا الهدف على العديد من العوامل من أهمها وجود المدقق الضريبي المؤهل الكفاء والموضوعي والنزيه، وهذه السمات من المتطلبات الأساسية لشغل مثل هذه الوظيفة للقيام بهذه المهمة الوطنية أولاً، والإدارية ثانياً، ولتحقيق ذلك يجب على الإدارة الضريبية أن تضع لشغل هذه الوظيفة معايير وشروط علمية تحدد كفاءة عالية في الأداء الوظيفي، وتحديد التوصيف الصحيح لكل وظيفة، ورفع رواتب أو يعطى المدقق بدلات بنسبة 150% من الراتب، ومن ثم تطبيق مبدأ الثواب والعقاب ومعاقبة الموظف الذي يرتكب جرماً أو يخالف القانون، فقد أتضح أن من أسباب الفساد في الإدارة الضريبية وزيادة حجم التهرب هو الاتصال المباشر بين كل من المدقق الضريبي والمكلف.

المدقق الضريبي هو حجر الزاوية والمرتكز الأساسي في نجاح عملية التدقيق، وتحديد الوعاء الضريبي بشكل سليم، وكشف كل محاولات التهرب الضريبي، ولتحقيق ذلك ينبغي أن يكون على قدر كبير من التأهيل خاصة في مجال المراجعة والتدقيق، ويمتلك المهارات الكافية في مجال التحليل المحاسبي، والخبرة في تحليل النسب المالية وتحديد حجم الربحية، وتحليل كافة المؤشرات المالية التي تساعد على تحديد الوعاء الضريبي بعدالة، وهذا ما يفتقده موظفو الإدارة

الضريبية في الوقت الحاضر، وهذا ما توصلت إليه نتائج إحدى الدراسات العلمية⁽¹⁾ على الإدارة الضريبية في اليمن، والتي أكدت نقص الكفاءة للفاحصين الضريبيين.

وعلى الرغم من وجود أعداد كبيرة ممن يقومون بأداء أعمال التدقيق الضريبي يحملون مؤهلات علمية: تخصص محاسبة، إضافة إلى تخصصات أخرى كالإدارة والشرعية والقانون وغيرها، إلا أنه لا يتم تكليف إلا جزء يسير من ذوي الاختصاص بأداء أعمال التدقيق، كما ينقصها التأهيل والتدريب المعرفي التخصصي، ونقص في الخبرات والمهارات، ولذلك من أجل أن تكون الإدارة الضريبية عصرية يجب أن تقوم بالتأهيل الكافي والتدريب المستمر للأساليب والطرق الحديثة في مجال الفحص والتدقيق، بما يتناسب والتطورات في هذا المجال والاحتياجات الفعلية، بما يمكن من رفع كفاءة وفاعلية أداء أعمال التدقيق الضريبي.

ومن خلال الاطلاع على التشريع الضريبي اليمني، والقرارات والتعليمات النافذة الأخرى، ومن خلال البحث داخل مصلحة الضرائب اليمنية، لم نجد أية نصوص تشريعية، أو قرارات أو تعليمات، أو دليلاً للتوصيف الوظيفي، أو لائحة داخلية تحدد معايير أو ضوابط أو شروطاً للتعيين وشغل الوظائف المختلفة، ووظيفة التدقيق الضريبي خاصة، في الوقت الذي يتم التعيين داخل إدارات المصلحة عموماً إما محابةً لشخصيات هامة، أو محسوبية، الخ..، مما يعني في أغلب الأحيان وضع الرجل غير المناسب في المكان غير المناسب.

5/3/3: تعدد إصدار التشريعات والغموض في مواده:

وضع الاقتصادي الشهير آدم سميث في كتابة ثورة الأمم قواعد أساسية يجب اتباعها، واعتمادها عند فرض الضريبة، أو كما تسمى بقانون الضريبة، وعبر بعضهم عنها "إعلان حقوق المكلفين"، هذه القواعد هي التي تقاس بها سلامة الضريبة في التوفيق بين الحصيلة والعدالة، وهي قاعدة العدالة أو المساواة في المقدرة، وقاعدة اليقين والوضوح، وقاعدة الملاءمة، وقاعدة الاقتصاد في التحصيل، وأضاف إليها بعض الكتاب قواعد أخرى منها: قاعدة الاستقرار بمعنى أن تكون القوانين والتعليمات الضريبية مستقرة نسبياً، ولا تعدل إلا إذا استجدت ظروف اقتصادية أو مالية أو اجتماعية تبرر التعديل في التشريعات السابقة أو وجود تشريعات جديدة، إذ إن التعديلات المستمرة من شأنها أن تخل بقاعدة اليقين، وتحقيق هذه القاعدة يؤدي إلى تعود المكلفين على القوانين السارية⁽²⁾، واستقرار التشريع الضريبي يقتضي استقرار المعاملات الاقتصادية والمالية وثبات المراكز القانونية المتعلقة بها، ومن ثم خضوع الأفراد لقواعد قانونية تتسم بالثبات والاستقرار، وهذا بدوره ينعكس على أداء المدقق الضريبي وتعوده على النصوص

(1) الرضا، الهام محمد علي، " أثر ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على الإيرادات العامة للدولة، دراسة تحليلية تطبيقية على اليمن خلال الفترة من 1990-2000م " جامعة النيلين، رسالة ماجستير، 2006، ص 149 .
(2) الشافعي، جلال، الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية، ط1، مرجع سبق ذكره، 2006، ص 26.

التشريعية أثناء أداء أعماله (1)، وبالتالي فإن تعدد التشريعات وغموضها تحد من فعالية إجراءات التدقيق، وبالمثل فإن كثرة وتعدد النصوص الضريبية، والغموض الذي يكتنفها، بسبب عدم دقتها، تدفع بالمكلفين إلى التهرب من دفع الضريبة (2)،

ومن خلال الاطلاع على التشريع الضريبي اليمني نجد أنه تشريع غير مستقر ويتعدل بصورة مستمرة عن طريق إصدار العديد من التعليمات والقرارات تبعاً للسياسة المالية والحالة الاقتصادية للبلد لاعتبارات مالية وفنية، كما أن التعديل في بعض أحكام الضرائب من وقت لآخر، مما يربك المكلف ويشعره بالضيق مما يدفعه للتهرب، وكان الأجدر بالمشروع إصدار قانون لمكافحة التهرب الضريبي لمعالجة الكثير من قضايا التهرب ويحد من الاجتهادات القائمة، وتغليظ العقوبات للحد من التهرب، والعمل بجدية على تطبيقها، وبالوقت نفسه لم يصدر المشروع أي تعليمات بشأن تنفيذ إجراءات التدقيق سواء للنصوص السابقة أو الحديثة، ومن الغرابة أنه أصدر القانون رقم (31) لسنة 1991م، ولكنه إلى يومنا هذا لم يتم إصدار اللائحة التنفيذية واللائحة التفسيرية للقانون، مما يعني غموضاً في بنود القانون، ولجوء البعض لتفسير مواده بحسب رأيه وهواه، وسير إجراءات عمل قائمة على الارتجالية والحكم الشخصي.

وكما يلاحظ عدم اهتمام الإدارة الضريبية بإصدار أي منشورات توضيحية، تحاول فيها إطلاع المكلف على أساليب تعاملها وتحديد واجباته الضريبية بدقة، أو القيام للترويج لضريبة مفروضة حديثاً، مما يؤدي إلى نظام ضريبي غامض يدفع المكلفين للنفور منه وعدم التعامل مع كوادره، علاوة على عدم وجود دليل لتنفيذ إجراءات التدقيق يستند إليها المدققون أثناء أداء مهامهم.

6/3/3: عدم الإلزام بإعداد القوائم المالية وفق مبدأ الوضوح والشفافية؛

تقوم العديد من المنشآت في مختلف أرجاء العالم بإعداد وعرض البيانات المالية للمستخدمين الخارجيين، ومنها الجهات الحكومية التي تحتاج مثل هذه البيانات في توجيه وتنظيم تلك الأنشطة ووضع السياسات الضريبية، وتعد مصلحة الضرائب إحدى الجهات المهمة بالقوائم المالية والتي على أساسها يتم تحديد الوعاء الضريبي، تقع مسؤولية إعداد هذه البيانات على مسؤولية المنشأة وبصفة أساسية على إدارتها، وبالتالي ينبغي أن تكون لهذه البيانات خصائص نوعية كالتقابلة للفهم والملاءمة، وإمكانية الاعتماد عليها (الوثوق)، والقابلية للمقارنة، ولكي تكون المعلومات موثوقة فيها يجب أن تمثل بصدق العمليات، بعيداً عن التحيز (محايدة) (3) وتوصف

(1) علي، عبد الرزاق إبراهيم، "التهرب الضريبي والبعد الأخلاقي للضريبة"، بحث مقدم لمؤتمر الضرائب على الدخل، جامعة الإسكندرية، 2001، ص74.

(2) المهاني، محمد خالد، "التهرب الضريبي وأساليب مكافحته" مرجع سبق ذكره، ص215.

(3) International Accounting Standards Committee, International Accounting Standards **IAS 1 Amendment – Presentation of Financial Statements: Capital Disclosures** July 2007, p10-24.

البيانات المالية بأنها تظهر الصورة العادلة، أو تظهر بأمانة المركز المالي للمنشأة، إذا ما تم إعداد هذه البيانات وفق مبدأ الشفافية والوضوح، وبالتالي يجب على كافة المنشآت عرض بياناتها المالية وفق هذا المبدأ للتأكد من أمانتها، كي تمكن مستخدميها من اتخاذ القرارات المناسبة .

تعددت التعريفات الخاصة بالإفصاح، حيث ذهب البعض إلى أن المقصود بالإفصاح عرض المعلومات الهامة للمستثمرين والمساهمين والدائنين وغيرهم، بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة الشركة على تحقيق الأرباح في المستقبل ومقدرتها على سداد التزاماتها.

بينما ينظر جانب آخر إلى الإفصاح على أنه إجراء يتم من خلاله اتصال الشركة بالعالم الخارجي وأن المحصلة النهائية للإفصاح إنما تتمثل في القوائم المالية والبيانات والمعلومات التي تظهر من خلالها، فهو يعنى أن تتضمن التقارير المالية بعدالة ووضوح معلومات موثوقاً بها، وأن تظهر القوائم المالية للشركة كافة المعلومات الرئيسية التي تهم الفئات الخارجية عن الشركة والتي تساعد على اتخاذ قراراتها الاقتصادية تجاه الشركة بصورة واقعية وحقيقية، وإن تتعهد الشركة بتقديم تلك المعلومات بصفة دورية(1).

تمثل البيانات المالية والمعلومات الأخرى الشريان الحيوي الهام لتحديد الأوعية الضريبية، فكلما كانت تلك البيانات والمعلومات أكثر دقة كانت النتائج على مستوى الحصيلة والإيراد أكثر إيجابيةً، وتختلف طرق إعداد هذه البيانات من منشأة لأخرى، وباختلاف هذه الطرق يختلف الدخل المصرح به، مما يتطلب الإفصاح عن الأسس التي بموجبها تم إعداد هذه البيانات من قبل المنشأة (المكلف)، أو من قبل المحاسب القانوني الذي اعتمد هذه البيانات وصادق عليها.

يجب على المحاسب القانوني عند تنفيذه لمهنته الفنية، بما لها من تأثير على المستثمرين وعلى الأطراف الخارجية منها الإدارة الضريبية، وانعكاس ذلك على مدى مستوى الشفافية والإفصاح في التقارير المالية، بأن يعمل طبقاً للوائح والمعايير المهنية، وإن يتصرف بوعي، ويجب أن يكون دائم الصدق والمقدرة على تبرير تصرفه تبريراً موضوعياً، بعيداً عن الشبهات والسلوكيات ألا أخلاقية، التي من شأنها تخفيض عبء الضريبة، وفقدان الثقة بالمحاسب والمكلف.

ومما سبق، يتبين لنا أهمية إعداد البيانات المالية وفقاً لمبدأ الإفصاح والشفافية، بغرض تحديد الوعاء الضريبي بعدالة، ومما لاشك فيه أن القصور في متطلبات الشفافية والإفصاح يجعل البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية مضللة، وهذا ينعكس على اتخاذ القرار من

(1) السعدني، مصطفى حسن بسبوني " مدى ارتباط الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات، بحث مقدم للمؤتمر الدولي مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة، جامعة الإمارات العربية المتحدة، 2007، ص74 .

جانب المدقق الضريبي المهتم بهذه المعلومات والبيانات، بغرض الوصول للربح الضريبي السليم، إلا أن قصور التشريع الضريبي اليمني يبدو جلياً في عدم إلزام المكلف بإعداد بياناته وفق هذا المبدأ، وبالوقت نفسه لم يلزم المحاسب القانوني المعني بالمصادقة على تلك البيانات، بتحديد ما إذا تم إعداد هذه البيانات وفق هذا المبدأ من عدمه.

7/3/3: عدم إرفاق قائمة التدفق النقدي بالقوائم المالية :

حدد معيار المحاسبة الدولي رقم (7)، المتطلبات اللازمة لعرض قائمة التدفق النقدي والإفصاحات المتعلقة بها، وهو يبين أن معلومات التدفق النقدي مفيدة من حيث إنها تزود مستخدمي البيانات المالية بأسس لتقييم المنشأة على توليد النقد، والأوصاف السردية أو تحاليل أكثر تفصيلاً للمبالغ المبينة في صلب الميزانية العمومية وقائمة الدخل، وقائمة التغيير في حقوق المساهمين والمعلومات الأخرى⁽¹⁾، كما ألزم معيار المحاسبة رقم (117) FASB، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية، الشركات بضرورة توافر تقارير وقوائم مالية متعددة ومنها قائمة التدفق النقدي⁽²⁾.

إن أهمية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها قائمة التدفق النقدي، تأتي من خلال الدور التأثيري المتوقع لزيادة منفعة المعلومات المحاسبية الضريبية المستخدمة عند التدقيق الضريبي، إن دراسة التدفقات النقدية المستقبلية تتم بتحليل القوائم المالية التاريخية وكيفية تقييم الأداء، وتقييم الاتجاهات المختلفة للنسب المالية الأساسية، وذلك من خلال القيام بدراسة تحليلية أفقية ورأسية لكل المؤشرات، وتقييم نقاط القوة والضعف للأداء الإداري بالنسبة لتطور المبيعات والتكاليف والربحية، وإدارة التمويل والخصوم والأداء المالي⁽³⁾.

وعلى ضوء ما سبق يمكن تقرير منفعة المعلومات المحاسبية المستخرجة من قائمة التدفق النقدي عند إجراء التدقيق الضريبي من خلال الآتي :

⁽¹⁾International Accounting Standards Committee, International Accounting Standards **IAS 7 Statement of Cash Flows**, July 2007, p1002-1004. (effective date 1 January 2009)

⁽²⁾Financial Accounting Standards Board, **Statement of Financial Accounting Concepts Standards NO 95 Statement of Cash Flows**, Stamford C.T. FASB 1987, p523.

⁽³⁾ الجنيدي، قاسم محمد " التنبؤ بتعثر العميل المصرفي باستخدام نسب التحليل المالي (دراسة تطبيقية في المصارف التجارية اليمنية) "، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، رسالة ماجستير، 2007، ص 68.

أولاً : الدور التحليلي المحاسبي : (1):

من خلال استخراج النسب المحاسبية التالية:

• نسب الكفاية ومن أمثلتها :

- أ. نسبة كفاية التدفقات النقدية.
- ب. نسبة الأرباح الموزعة.
- ج. نسبة الإهلاك للأصول الثابتة والمتداولة للتدفقات النقدية من العمليات.

• نسب الفاعلية ومن أمثلتها :

- أ. نسب التدفقات النقدية للمبيعات.
- ب. نسب الأرقام القياسية للعمليات.
- ج. نسب التدفقات النقدية للأصول.

ثانياً : كفاءة الإدارة الضريبية :

توفر استخدام قائمة التدفق النقدي مع باقي التقارير والبيانات المالية، المعلومات التي تمكن الإدارة الضريبية من تقييم التغيرات التي حدثت في صافي أصول المنشأة وفي هيكلها المالي، بما في ذلك درجة السيولة وقدرتها على سداد ديونها.

ومما سبق يري الباحث أن استخدام قائمة التدفق النقدي كقائمة إضافية لقائمة الدخل المحاسبي عند إجراء التدقيق الضريبي، يمثل مطلباً هاماً للإدارة الضريبية، حيث يساعدها على قياس قدرة الممول على سداد العبء الضريبي المتوقع عليه، مما يترتب عليه انخفاض عنصر المخاطرة بشأن الحصيلة الضريبية، بل ومواجهة مشكلة المتأخرات الضريبية الناجمة عن تأخر الممولين المعسرين عن سداد المستحقات الضريبية، وكلما قل معدلات المتأخرات الضريبية وزادت قيمة المتحصلات الضريبية، كلما دل ذلك على كفاءة الإدارة الضريبية.

ثالثاً : جودة أرباح الممول الضريبي وتحليل الاتجاهات المستقبلية للربح الضريبي (2):

إن استخدام قائمة التدفق النقدي عند التدقيق الضريبي يمثل استجابة لمدخل التوسع في الإفصاح المحاسبي، بغرض توفير المعلومات للمدقق الضريبي، والذي يجب أن يأخذ هذا المنهج

(1) للمزيد من التفاصيل يرجع إلى :

1. إبراهيم، محمد بهاء الدين، " استخدام أسلوب تحليل شبكات الأعمال في تخطيط الفحص الضريبي للضريبة على أرباح شركة الأموال " مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة جامعة الزقازيق ، 1991، ص58-64.
2. الملبجي، فؤاد السيد، " مدى كفاية الإفصاح المحاسبي في ضوء معايير المحاسبة المحلية والحوافز الضريبية من وجهة نظر الفاحص الضريبي ، مع دراسة تطبيقية على صناعة السياحة في مصر " مجلة كلية التجارة والبحوث العلمية، 2000، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد رقم 35، العدد الأول، 1998، ص72.

(2) للمزيد من التفاصيل يرجع إلى :

- 1- الدهراوي ، كمال الدين مصطفى، " دراسة تجريبية للمحتوى ا لمعلوماتي لمؤشرات التدفقات " مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول ، 1996، ص.121
- 2-مصطفى، عبد العزيز السيد " المحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية، دراسة تحليلية مقارنة بالتطبيق على الشركات المساهمة العامة الخاضعة لضريبة الدخل على الشركات، " مجلة المحاسبة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، السنة 37، العدد 51، 1997، ص32.

المحاسبي الحديث للإفصاح في اعتباره المعايير الكمية والنوعية وأهداف المصالح في المعلومات المحاسبية، ويعتبر جودة الربح المحاسبي هو أحد الدلائل الكمية التي يسترشد بها المدقق الضريبي لتحديد الوعاء الضريبي، وعلى ضوء النتائج التالية يمكن التقرير لجودة الأرباح من عدمه:

أ. كلما زادت نسبة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية إلى صافي الدخل المحاسبي، كلما زادت جودة الربح المحاسبي.

ب. كلما انخفضت نسبة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية إلى صافي الدخل المحاسبي، كلما انخفضت جودة الأرباح.

وتأسيساً على ما تقدم يرى الباحث أن استخدام قائمة التدفق النقدي كتقرير ملحق بالإقرار الضريبي سوف يساعد المدقق الضريبي على توقيت التدفقات النقدية ومصادرها المختلفة ودرجة السيولة والمرونة للممول الضريبي، وتحليل النسب المالية التي تعتبر مؤشراً هاماً وموضوعياً لتحديد قيمة المبيعات ، وكأداة لاختبار التحقق والتي تفيد في إجراء المقارنات، مما يزيد من موضوعية التدقيق، ويضفي الثقة على تقرير المدقق عن نتيجة أعمال الممول الضريبي، كما تعد مقياساً لمدى كفاءة الإدارة الضريبية، وأيضاً كمؤشر لجودة أرباح الممول، وتحليل للربح الضريبي مستقبلاً، وبالتالي تعد من الضروريات التي يجب أن تطالب بها الإدارة الضريبية كتقرير مرفق مع التقارير والبيانات المالية المرفقة بالإقرار الضريبي.

وعلى الرغم مما حفل به الفكر المحاسبي بتلك الدراسات المختلفة، والمتغيرات البيئية التي واكبت عملية التدقيق الضريبي، فما زال المشرع الضريبي اليمني طبقاً لنص القانون الضريبي يتجاهل استخدام قائمة التدفق النقدي عند إجراء التدقيق الضريبي.

8/3/3: عدم تحديد مسؤولية المحاسب القانوني عند المصادقة على بيانات غير

حقيقية (محرفة) :

بما أن مهنة التدقيق مهنة خدمية يفرضها القانون وتقودها الجمعيات والهيئات المهنية، فإنها تستمد سلطتها وقوتها من ثقة الجمهور السنة بها، وبالتالي يراعى مصالح الجمهور بأن تقدم لهم خدمات بمستوى عالٍ من الكفاءة والجودة، وإذا لم يستطع مدقق الحسابات أن يقدم تلك الخدمات، فستظهر فجوة توقعات بالنسبة للنوعية المطلوبة من قبل المستفيدين والنوعية المعروضة من قبل المدقق، حيث إن دور مدقق الحسابات هو إضافة المصادقية للقوائم المالية، كما أن زيادة فعالية الإجراءات والمعايير التي يضيفها، ستؤدي إلى زيادة مصداقية وموضوعية القوائم المالية المدققة وبالتالي إلى زيادة فعاليتها كمصدر للمعلومات بالنسبة لمتخذي القرارات⁽¹⁾.

كما أن قيام المحاسب القانوني (مراجع الحسابات) بتقديم خدمات استشارية ضريبية التي من بينها اعتماد الإقرارات الضريبية ليست من الخدمات التي يحظرها التشريع الضريبي اليمني، بالإضافة إلى أن قيام المحاسب القانوني بترشيد العميل في تسوية التزاماته الضريبية بالزيادة أو التخفيض من الربح المحاسبي عند اعتماد الإقرار الضريبي، مع وجود ما يدعم خفض أو زيادة تلك المبالغ، وأدائه لخدمته بكفاءة مهنية لا يعد انتهاكاً لقاعدة الاستقامة والموضوعية أو تضارب المصالح، ذلك أنه من حق المحاسب القانوني الذي يقوم بإعداد الإقرار الضريبي التوصل إلى أفضل مركز ضريبي لعميله مع عدم المساس أو انتهاك التشريع الضريبي، هو أمر تفره معايير المحاسبة الدولية والمحلية، وفي حالة وجود شكوك في تفسير بعض بنود المركز الضريبي فإن تلك الشكوك يتم تفسيرها لمصلحة العميل عندما يوجد الدعم المعقول لذلك، وهذا ما أشار إليه دليل آداب السلوك المهني، الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين، في الجزء الخاص بقواعد السلوك (الاستقامة والموضوعية)⁽²⁾، وفي نفس الوقت فإن على المحاسب القانوني أن لا ينظر إلى نفسه وهو يقوم بإعداد أو اعتماد الإقرار الضريبي، كما لو أنه المحاسب المالي للشركة بل يجب أن يراعى متطلبات التشريعات الضريبية السائدة عند احتساب الوعاء الضريبي.

وسيقوم الباحث باستعراض مسؤولية مدقق الحسابات في التشريعات ذات العلاقة به سواءً بتنظيم المهنة، أو من خلال التشريعات المتعلقة بأداء أعماله، وذلك كما يلي:

(1) دهمس، نعيم حسني، "القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً - قائمة التغير في المركز المالي من الناحية العلمية والعملية" نشر بدعم من معهد الدراسات المصرفية، عمان، الأردن، 1995، ص5.

(2) ادينز، الفين، ولوبك جيمس، "المراجعة مدخل متكامل" ترجمة محمد عبد القادر الديسبي مراجعة أحمد حامد حجاج دار المريخ للنشر، السعودية 2002، ص21.

1/8/3/3 : مسؤولية مدقق الحسابات في التشريع اليمني :

يجب أن يشير تقرير المراجع إلى معايير المراجعة المستخدمة في تنفيذ عمليات التدقيق، كما يجب أن يبرز بوضوح رأي المدقق في البيانات المالية وفي مركزها المالي و نتائج أعمالها، وذلك استناداً إلى أطر ومبادئ ومعايير تحدد بموجب التشريعات المحلية، أو قواعد ومعايير صادرة من هيئات مهنية ذات علاقة.

وقد سنت عدة قوانين يمنية ذات علاقة مباشرة بواجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات منها القوانين الآتية.

1/1/8/3/3 : قانون نظام المحاسبين القانونيين رقم 31 لسنة 1992 م :

أشار القانون بالفصل الخامس لحقوق وواجبات المحاسبين القانونيين من المادة (29) لغاية المادة (39)، حيث يقوم بمزاولة جميع الأعمال التي تنطاط عادة به ومنها:

المادة (31) فقرة ج" القيام بإعداد تقارير بصورة وافية بشأن الحسابات التي قام بفحصها ومراجعتها وأن يلتزم في ذلك باتباع القواعد المتعارف عليها مهنيًا، في شهادته على صحة وسلامة الحسابات الختامية والميزانيات التي يقوم بمراجعتها".

وفي المادة نفسها (31) الفقرة (د) "الالتزام بالموضوعية والحياد وعدم الانصياع للمؤثرات الشخصية، والاستقلال التام في أداء المهام الموكلة إليه".

وفي المادة 32 الفقرة (ز) "يحظر عليه إبداء رأي يخالف حقيقة ما تتضمنه الدفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية، والتوقيع على تقارير عن حسابات لم تراجع من قبله أو من قبل السنتين تحت إمرته".

كذلك المادة رقم 32(ح) "يحظر عليه الشهادة والتوقيع على صحة البيانات التي لا تعكس الوضع المالي الصحيح للجهة التي كلف بتدقيق حساباتها".

كما أشار القانون في المادة رقم (34) "أن المحاسب يكون مسؤولاً عن تعويض الضرر بسبب الأخطاء التي تقع منه عمداً، أو أي إهمال أو تقصير، وإذا تعدد المحاسبون فهم مسؤولون بالتضامن".

2/1/8/3/3 : قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم 26 لسنة 1999 م :

احتوى هذا القانون على تسعة فصول ضمت (80)، مادة من أهمها المادة رقم⁽¹⁾ (3) والتي تنص : "تهدف مهنة تدقيق الحسابات إلى إعطاء رأي فني موضوعي محايد عن مدى عدالة القوائم المالية، بما يؤدي إلى إمكانية الاعتماد عليها من قبل مستخدميها في عملية التنمية

(¹) الجريدة الرسمية، (قانون رقم (26) لعام 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات)، العدد 8، ص 263-276.

الاقتصادية والاجتماعية، وتوفير الشفافية وفقاً للأصول العملية والعلمية والمعايير التي يتم اعتمادها"، ويلاحظ من قراءة هذه المادة الآتي:

تتفق مع المعايير المهنية، في تحديد الهدف الرئيس من مهنة التدقيق المتمثل في إبداء رأي موضوعي محايد حول عدالة القوائم المالية.

تتفق مع المعايير المهنية، في أن مهنة التدقيق تؤدي إلى تمكين مستخدمي القوائم المالية من الاعتماد على القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، وتزيد الثقة في المعلومات التي يتم تدقيقها، ومنها الإدارة الضريبية، كما نصت المادة (57) " المحاسب القانوني مسؤول قبل الجهة التي يقوم بمراجعة حساباتها، عن الضرر الذي يلحق بها بسبب الأخطاء التي تقع منه في تنفيذ عمله، كما يعتبر مسؤول عن الضرر الذي يصيب المالكين أو الغير، " ونستنتج من نص هذه المادة أن المحاسب مسؤول أيضاً أمام الإدارة الضريبية، كونها متضررة من نقص الحصيلة الضريبية في حال تخفيض الربح الضريبي في حالات التهرب الضريبي.

3/3/1/3: قانون الشركات التجارية ولائحته التنفيذية:

خصص قانون الشركات التجارية رقم 22 لسنة 1997م الجزء 5 من الفصل 1 باب 3، لتنظيم عمل مدقق الحسابات، واشتمل هذا الجزء على 10 مواد، من أهمها وضمن إطار موضوع الدراسة المادة رقم (179) فقرة ب : والتي تتعلق بتقرير مدقق الحسابات، حيث أوجبت بأن عليه أن يبين في تقريره الآتي:-

1. الوضع المالي للشركة، ودرجة وضوحه في حساباتها، وما إذا كانت دفاترها منظمة بصورة أصولية.

2. اقتراحه بالمصادقة على القوائم المالية بصورة مطلقة أو مع التحفظ، أو بإعادتها إلى مجلس الإدارة مبيناً موقف مجلس الإدارة، فيما يتعلق بتمكينه من الحصول على البيانات والمعلومات.

نلاحظ أن النقطة الجوهرية في هذه المادة هي، ما يتعلق بمصادقة مدقق الحسابات على القوائم المالية بصورة مطلقة، و قصد المشرع المصادقة على القوائم المالية برأي نظيف، حسب تصنيف أنواع الرأي المتعارف عليه مهنيًا.

3/3/1/4: قانون ضرائب الدخل:

رأينا أن الفقرة (ب) من المادة (4) من قرار نائب رئيس الوزراء وزير المالية رقم (7) لسنة 2004م، بشأن الربط الذاتي قد نصت على أنه: "يجب أن يكون الإقرار ومرفقاته موقعاً من المكلف، ومعتمداً من محاسب قانوني مرخص له بمزاولة المهنة، وحاصلاً على البطاقة الضريبية، ويكون التعميد إقراراً من المحاسب القانوني، بأن صافي الدخل الخاضع للضريبة كما

ورد في الإقرار، قد حسب طبقاً لأساليب وأصول وقواعد المحاسبة والمراجعة السليمة المتعارف عليها، ومتفقاً مع أحكام قانون ضرائب الدخل وتعديلاته، كما أن المادة(9) من نفس القرار نصت على الآتي⁽¹⁾:

(أ) أي إقرار ضريبي معتمد من المحاسب القانوني ثبت عدم شموليته كل الإيرادات والمبالغ الخاضعة للضريبة، على الإدارة الضريبية عدم قبول الإقرارات الضريبية المصادق عليها من قبله لثلاث سنوات لاحقة، مع عدم الإخلال بأي عقوبات وردت بشأن التهرب الضريبي في المادة(90) من القانون، وأحكام القانون رقم (26) لسنة 1999م، بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات.

(ب) لتنفيذ الجزاء المشار إليه في الفقرة السابقة، تشكل لجنة مشتركة من مصلحة الضرائب وجمعية المحاسبين القانونيين لدراسة وإثبات المخالفات التي يرتكبها المحاسبون القانونيون، ويصدر قرار بتشكيل هذه اللجنة من رئيس مصلحة الضرائب.

ومن تحليل نص الفقرة(ب) في المادة (4) من القرار الوزاري والمادة(9) من نفس القرار، نجد الآتي:

1. تجاوز حدود طلب التعميد التي أوردها القانون وتحويله إلى إقرار من المحاسب القانوني، وهو ما لا ينسجم مع نصوص القانون الضريبي، ولا مع روح معايير المراجعة الدولية.
2. لم يشر القانون ولا القرارات الوزارية إلى حدود مسؤولية المحاسب القانوني الذي قام بالمصادقة على الإقرار الضريبي، في حين قام محاسب قانوني آخر بمراجعة حسابات المنشأة والمصادقة على القوائم المالية، كما لم يشر القانون إلى المسؤولية التضامنية بين الشركة والمحاسب القانوني، أو بين المحاسبين القانونيين إذا تعددوا، وقد كان من الأجدر ترك هذه المسألة لقانون المحاسبين القانونيين الذي حدد المسؤوليات والعقوبات بوضوح، وعلى ضوء الأعراف والداستير المهنية.
3. أن القرارات الوزارية والتعليمات، ينبغي أن تتطرق للنواحي الإدارية والتنظيمية لعملية الفحص والربط والمراجعة والتحصيل، لا أن تتحول إلى نصوص تخالف نصوص القانون أو تتعارض معها.

4. كما أن هناك كثير من الأمور التي ينشأ خلاف حولها بين المحاسبين القانونيين وبعض مأموري الضرائب أو مراجعي الضرائب، ومن أمثلة تلك الأمور مصاريف الانتقال الداخلي والخارجي، حيث تقوم الإدارة الضريبية بإرجاع جزء كبير منها إلى الوعاء الضريبي بحجة أنها لا ترتبط بالنشاط، وكذلك تحديد نسبة الإعفاء الضريبي في حالة مشروعات التوسع طبقاً

(¹)وزارة المالية، مصلحة الضرائب، (القانون رقم 31 لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، والقرارات والتعليمات التنفيذية)، مرجع سبق ذكره، ص 48.

لقانون الاستثمار، حيث تحتسب نسبة الإعفاء في بعض الأحيان على أساس الزيادة في رأس المال، وأحياناً على أساس الزيادة في الأصول المستثمرة، وأحياناً ينشأ الخلاف في كيفية معالجة عائد تقييم الأصول الثابتة، بهدف إعادة تنظيم أوضاع المنشأة، وليس بهدف تغيير الشكل القانوني للشركة، أو عند تقييم الودائع المصرفية بالعملة الأجنبية، أو معالجة مصاريف الهانف وتحديد ما هو مرتبط منها بالنشاط، وما هو مستخدم منها لأغراض شخصية، كما أن الإدارة الضريبية وفقاً للقانون لا تعترف بأي شكل من أشكال المخصصات عدا المخصصات التي تكونها شركات التأمين أو البنوك.

5. لذلك سوف يواجه المراجعون مشكلة كبيرة عند تحديد الأصول والالتزامات الضريبية

المؤجلة، كون القانون لا يعترف بأي مخصصات، كما لا يؤمن باستراتيجيات التخطيط

الضريبي التي تناولتها المعايير المحاسبية.

كما أن الفقرة (أ) من المادة (9)، أشارت إلى إنزال العقوبات على المحاسب القانوني في حالة عدم شمولية الإقرار لجميع إيرادات الخاضعة للضريبة، واليمن من أكبر الدول التي ينتشر فيها التهريب والتهرب الضريبي، نظراً لانفتاح حدودها على دول جوار نفطية، لا تفرض فيها أي ضرائب أو رسوم جمركية، وكثير من الشركات لا تظهر بعض عملياتها في السجلات التي تقدم لمراجع الحسابات، والمفروض أن تتحدد مسؤولية مراجع الحسابات عن التقصير حول البيانات والمعلومات التي قام بمراجعتها، وفقاً لمبادئ المراجعة الدولية أو المتعارف عليها، وأن عليه بذل العناية المهنية اللازمة، ولا ينبغي أن يكون مسؤولاً عن البيانات والمعلومات التي أخفتها الشركة ولم تظهر في دفاترها وسجلاتها، وفي حالة اكتشاف الإدارة الضريبية لإيرادات لم يتم الإفصاح عنها، فمن حقها القيام بالربط الإضافي وفرض الغرامات على المتسببين في إخفاء تلك الإيرادات.

وبناءً على ما سبق، يرى الباحث أنه ينبغي أن يتم تعديل التشريع الضريبي اليمني، والأخذ بعين الاعتبار عدداً من القضايا عند إجراء التعديلات ومنها الآتي:

1. حسم المواضيع الخلافية في التشريع الضريبي بنصوص قانونية واضحة لا تحتمل

التفسير والتأويل، حتى لا تؤدي إلى نشوء الخلافات وكثرة المنازعات.

2. ضرورة صدور اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل، التي ترك غيابها منذ صدور

القانون في عام 1991م، وتعديله في عام 1999م، إلى وجود فجوة في التشريع الضريبي،

وترك كثير من الأمور العالقة، وكثرة المنازعات بين الإدارة الضريبية ورجال المال

والأعمال.

3. تحديد مسؤولية المحاسب القانوني بدقة، وعلى ضوء المعايير المهنية الدولية أو المتعارف عليها، وعدم استحداث نصوص قانونية تخالف تلك الدساتير المهنية، وعدم التطرق إلى قضايا ينبغي أن تعالجها قوانين أخرى وليس مكانها قانون الضرائب.

4. تفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين اليمنية، في وضع ضوابط للأداء المهني، وفي المشاركة في إعداد المعايير المهنية التي تتلاءم مع المعايير المهنية الدولية، وتراعي خصوصية بيئة المال والأعمال في اليمن.

ومما سبق، يتضح الدور الذي يلعبه مدقق الحسابات في التأثير على البيانات المرفقة في الإقرار الضريبي، وبالتالي على تحديد الوعاء الضريبي والحصيلة الضريبية، الأمر الذي يحتم على المشرع الضريبي القيام بتحديد مسؤولية المدقق الخارجي للحسابات بدقة ومسؤوليته عند إقراره للإقرارات الضريبية المحرفة، وأهمية إدراكه لمسؤوليته الشخصية والمدنية، وعدم ترك هذه المسؤولية عرضة للتأويل والتفسير والتبني من قبل جهات متعددة، حيث إن إعداد المحاسب القانوني للإقرارات الضريبية وفقاً لأحكام ضريبة الدخل يؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية، وتحد من التهرب الضريبي، وهذا ما أكدته نتائج إحدى الدراسات العلمية بهذا الخصوص(1).

في هذا الفصل من الرسالة تناول الباحث العديد من الجوانب المطروقة والمتمثلة بالاهتمام بالجانب العلمي النظري، إلى جانب الاهتمام بالتطبيق العملي، وبيان ما تحدثه إجراءات التدقيق الضريبي المستندة على معايير التدقيق الدولية شائعة الاستخدام، في مجال تدقيق البيانات والقوائم المالية في الحد من التهرب الضريبي، كما تناولنا أثر تطبيق المعايير والمبادئ والفروض والإجراءات والأساليب المحاسبية، التي تقوم عليها ضريبة الدخل في اليمن على حسابات المكلف، ومدى تأثيرها على بيان الدخل الضريبي الحقيقي للمكلف، ودورها في الحد من التهرب الضريبي.

وفي حين تم استعراض نظام الضرائب ومدى قيام المشرع الضريبي اليمني بوضع معايير علمية وعملية ممنهجة قابلة للتطبيق فيما يتعلق بأداء أعمال التدقيق الضريبي، كي يتسنى للإدارة الضريبية جباية الضريبة المستحقة على المكلفين بها دون إخفائها كلياً أو جزءاً منها وكون ظاهرة التهرب الضريبي كظاهرة اقتصادية عالمية تعاني منها أغلب النظم الضريبية، سواء المتقدمة منها أو النامية أو تلك التي في طور النمو، ولما تحدثه هذه الظاهرة من آفات مالية واقتصادية واجتماعية، كان لابد لنا من عرض مفهوم التهرب الضريبي، والدوافع التي تدعو لمثل هذا السلوك، وما يسببه من آثار مختلفة، ومن ثم عرض أساليب وطرق مكافحته والحد منه، وهذا ما سوف نقوم بعرضه في الفصل الثاني من الرسالة.

(1) الأديمي، منصور ياسين ، والتميمي، محفوظ صالح " اعتماد الإقرارات الضريبية من قبل المحاسب القانوني وأثرها على تحديد الحصيلة الضريبية والوعاء الضريبي- دراسة ميدانية"، بحث مقدم لمجلة الاقتصاد، جامعة عدن، 2009، ص12.

المبحث الثاني

دور المعايير والمبادئ المحاسبية في الحد من التهرب الضريبي

تمهيد :

بعد أن استعرض الباحث في المبحث السابق مفهوم التدقيق الضريبي، بالاستناد على معايير التدقيق الدولية، ودور المعايير الشخصية ومعايير العمل الميداني عموماً، كآلية عمل متكاملة من شأنها رفع كفاءة أعمال التدقيق الضريبي للحد من التهرب الضريبي، سوف يستعرض الباحث في هذا المبحث دور المعايير والمبادئ والأساليب المحاسبية في الحد من التهرب الضريبي.

وتبرز أهمية تطبيق معايير المحاسبة ضريبياً، نظراً للتطور الكبير في الفكر الاقتصادي، ووجود تطورات كبيرة في واقع الاقتصاديات النامية، ومن ضمنها اليمن، ومع ظهور بعض المطالبات من قبل الهيئات والمنظمات الدولية التي تنادي بتطبيق المعايير المحاسبية سواء في البنوك، أو في القطاع الاقتصادي والصناعي عموماً، وفي منشآت القطاع العام، لاسيما وأن اليمن تعتزم إنشاء سوق للأوراق المالية (البورصة)، وتسعى لاجتذاب رأس المال الأجنبي للاستثمار في اليمن والمقرون بحزمة من الإعفاءات - الضريبة والجمركية - والتسهيلات الأخرى لهذا الغرض .

وبالرغم من كل ذلك إلا أن قوانين الضرائب اليمنية مازالت بمنأى عن تلك المعايير، فلا توجد إشارة من قريب أو بعيد في تلك القوانين على مراعاة المعايير المحاسبية الدولية، وذلك خلاف معظم دول العالم التي تجعل من قوانين الضرائب وسيلة للالتزام بانتهاج المعايير المحاسبية، مما يستلزم تعديل التشريعات الضريبية بما يتلاءم مع تلك المعايير لتطوير الأداء الضريبي والمساعد في تنمية الاستثمارات.

1/2 : ضرائب الدخل في ظل المعايير المحاسبية الدولية والأمريكية :

يتحقق اكتمال الإفصاح والشفافية في القوائم المالية، بالعمل بأمانة المعايير المحاسبية بما فيها تلك المتعلقة بضرائب الدخل، وتكمن المشكلة الرئيسية هنا في أن القوائم المالية تمثل حقل عمل مشترك بين المحاسبين من ناحية ومصالح الضرائب من ناحية أخرى⁽¹⁾، ونظراً لحساسية التحاسب الضريبي لما له من آثار وأعباء مالية مباشرة على الشركات، والتي تسعى للتخلص منها، وبالتالي جمود التشريع اليمني قد يؤدي لعدم إمكانية الأخذ بهذه المعايير، وهذا ما حدث بالفعل فيما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي رقم (12)، الخاص بضرائب الدخل، مما يؤدي لتضليل الأوضاع وعدم الشفافية، وهذا يعني ارتفاع تكاليف الجباية، ووجود ثغرات يمكن من خلالها التهرب ضريبياً.

1/1/2 : معايير المحاسبة الدولية بشأن ضرائب الدخل :

صدر المعيار الدولي (IAS 12) الخاص بضرائب الدخل، من قبل لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، في أكتوبر من عام 1996 ليحل محل المعيار (12)، الخاص بالمحاسبة على ضرائب الدخل والصادر في يوليو 1979، وتم تعديل البند (88) بالمعيار الدولي (IAS 10)، الخاص بأحداث ما بعد الميزانية، وفي إبريل من عام 2000م، أجريت على المعيار تعديلات أخرى نتيجة صدور المعيار الدولي (IAS 40) الخاص بالعقارات الاستثمارية Investment Property، وفي أكتوبر من عام 2000م، صادق مجلس معايير المحاسبة الدولية على إجراء بعض التعديلات مجلس لتحديد المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل على الأسهم (التوزيعات) the accounting treatment for income tax consequences of dividends. وقد أقر المعايير المحاسبية الدولية (IASB) في أبريل من عام 2001م بأن جميع المعايير والتفسيرات الصادرة في الدساتير السابقة، تبقى صالحة للتطبيق ما لم يُجرَ عليها أي تعديل أو يتم سحبها، ومنذ ذلك الحين فإن المعيار الدولي (IAS 12)، والإرشادات المتعلقة به قد تم تعديلها بالمعايير التالية⁽²⁾:

- المعيار الدولي (IAS 1)، عرض القوائم المالية، وقد تم تعديله في ديسمبر 2003م.
- المعيار الدولي (IAS 8)، السياسات المحاسبية، والتغير في التقديرات المحاسبية والأخطاء، وقد تم إصداره في ديسمبر 2003م.

(1) عبد الخالق، أسامة علي، " تطبيق المعايير المحاسبية ضريبياً ضرورة لتحقيق الإفصاح المحاسبي والحد من المنازعات الضريبية " مجلة المحاسب (مجلة علمية متخصصة تصدرها جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية)، القاهرة، العدد 19 يوليو- سبتمبر، 2003، ص10.

(2) International Accounting Standards Committee, International Accounting Standards **No.12, Accounting for Income Taxes**, (IASB), July 2007, p1094.

- المعيار الدولي (IAS 21)، أثر التغيرات في معدلات أسعار الصرف الأجنبية، وقد تم تعديله في ديسمبر 2003م.
 - المعيار الدولي (IAS 39)، الأدوات المالية Financial Instruments: الاعتراف والقياس Recognition and Measurement، وقد تم تعديله في ديسمبر 2003م.
 - المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 2)، الدفع على أساس الأسهم Share-based Payment، والصادر في فبراير 2004م.
 - التفسير الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 3)، اندماج الأعمال Business Combinations، الصادر في مارس 2004م.
 - المعيار الدولي (IAS 1)، عرض القوائم المالية، والمعدل في سبتمبر 2007م ويكون سارياً من 1 يناير 2009م.
 - التفسير الدولي (IFRS 3)، اندماج الأعمال Business Combinations، والمعدل في يناير 2008م، ويبدأ العمل به (سريانه) ابتداء من 1 يوليو 2009م.
- وهناك عدد من الإيضاحات والتفسيرات الدولية التي لها علاقة بالمعيار الدولي (IAS12)، وهي على النحو الآتي:
- التفسير (SIC-21)، ضرائب الدخل - تحسن إعادة تقييم الأصول غير القابلة للاستهلاك Recovery of Revalued Non-Depreciable Assets، وقد تم إصداره في يوليو عام 2000م وتم تعديله بعد ذلك.
 - التفسير (SIC-25)، ضرائب الدخل - التغير في الموقف الضريبي للشركة أو للمساهمين، وقد صدر في يوليو 2000م وتم تعديله بعد ذلك.
 - تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRIC 7)، تطبيق أسلوب إعادة العرض بموجب معيار المحاسبة الدولي (IAS 29)، إعداد التقارير المالية في ظل الاقتصاديات التضخمية Financial Reporting in Hyperinflationary Economies، وقد تم إصداره في نوفمبر 2005م وتم تعديله بعد ذلك.
 - وينبغي الإشارة إلى أن هناك طريقتين لقياس الالتزام الضريبي⁽¹⁾، الطريقة الأولى يطلق عليها طريقة قائمة الدخل، وهي تركز على فروق التوقيت Timing Differences، وطريقة الميزانية العمومية، وهي تركز على الفروق المؤقتة Temporary Differences.

⁽¹⁾International Accounting Standard Committee, **2009(IAS 12) Income Tax**.

ويتطلب معيار المحاسبة الدولي (12)، من المنشآت المحاسبية على التبعات الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس طريقة المحاسبة على تلك العمليات والأحداث؛ بمعنى أن العمليات والأحداث التي يترتب عليها أرباح أو خسائر معترف بها، فيجب فيها المحاسبة على ضرائب تلك الأرباح أو الخسائر، كما أن أي عمليات أو أحداث يعترف بها خارج قائمة الدخل أو خارج حقوق الملكية، يجب الاعتراف بالضرائب المترتبة على تلك العمليات والأحداث خارج قائمة الدخل أو خارج حقوق الملكية، كما يعالج هذا المعيار، الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر أو الخصومات الضريبية غير المستحقة وعرض ضرائب الدخل في القوائم المالية، والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بتلك الضرائب.

ويرى الباحث أنه يمكن القول أن معايير المحاسبة الدولية بشأن ضرائب الدخل قد أكدت على القياس والإفصاح بشأن الالتزامات والأصول الضريبية الجارية والمؤجلة، كما أنها تناولت فروق التوقيت والفروق المؤقتة، ومن المعروف أن الربح المحاسبي تحدده معايير المحاسبة الدولية في حين أن الربح الضريبي تحدده التشريعات الضريبية، وبذلك قد تلافت هذه المعايير أية ثغرات يمكن أن تنشأ بين الممول والإدارة الضريبية فيما يتعلق باستحقاق الضريبة مما، يؤكد دور هذه المعايير في الحد من التهرب الضريبي.

وإيضاحاً للأمر نجد التشريع الضريبي اليمني، مثله مثل غيره من التشريعات الضريبية يعبر عن الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية للدولة، مما يجعله يتميز بدرجة عالية من الخصوصية والمحلية.

في الوقت نفسه لم يرق المشرع اليمني بإلزام المكلفين بإعداد بياناتهم وقوائمهم المالية وفقاً لهذه المعايير، أو إصدار معايير محاسبة ضريبية محلية تتلاءم مع ظروف الدولة واقتصادها، أسوة بمعايير المحاسبة المصرية أو السعودية مثلاً، والتي من شأنها التنظيم والمساعدة في الوصول إلى الوعاء الضريبي بشكل سليم وعادل.

2/1/2 : معايير المحاسبة الأمريكية على ضرائب الدخل :

صدر المعيار المحاسبي الأمريكي (FAS 96, 1987)، في ديسمبر 1987 ليلغي الرأي (APB Opinion No. 11, Accounting for Income Taxes. 1967)، الصادر في 1967 بشأن المحاسبة على ضرائب الدخل، وتبع ذلك صدور المعيار المحاسبي (FAS 100, 1988)، ليؤجل سريان تطبيق المعيار (96)، إلى 15 ديسمبر 1989م، وفي فبراير من عام 1992م، صدر المعيار المحاسبي (FAS 109, 1992)، ليلغي المعيار (96) بشأن المحاسبة على ضرائب الدخل وتعديلاته،

وفي عام 2006 صدر المعيار ((FASB interpretation No. 48, June 2006, pp. 1-32))، وهو معيار مفسر للمعيار (109) المحاسبة على ضرائب الدخل⁽¹⁾.

ورغم وجود بعض الإشكاليات بين معايير المحاسبة الدولية بشأن ضرائب الدخل، وبين معايير المحاسبة الأمريكية على ضرائب الدخل حول تطبيق بعض المتطلبات، (كالفروق المؤقتة)، ويرى الباحث أن هذا ليس سوى انعكاس لما ورد في قانون ضريبة الدخل الأمريكي، حيث ينتج عن صافي المبالغ الخاضعة للضريبة دائماً سداد ضرائب في الفترة الحالية، أما المبالغ المستقطعة فتتم فقط للمنافع الضريبية الحالية التي يقابلها مبالغ خاضعة للضريبة إما في نفس الفترة، أو مرحلة - بموجب مطالبات استرداد - من سنوات سابقة، فيما عدا ذلك فالفرق التي ينتج عنها صافي استقطاع، تعتبر خسائر مرحلة، وفقاً لقانون ضرائب الدخل الأمريكي.

• استراتيجيات التخطيط الضريبي Tax-Planning Strategies :⁽²⁾

يتطلب معيار المحاسبة الأمريكي (FAS 96, 1987)، الاعتراف والقياس للأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة، والتي كما رأينا يترتب عليها فروق مؤقتة، تسفر إما عن صافي استقطاع أو صافي استرداد، هذا الأمر ووفقاً لشروط معينة يأخذ في الاعتبار وضع استراتيجيات للتخطيط الضريبي الذي يمكن أن تغير الأوضاع الضريبية للشركات في السنوات التالية، على ضوء الفروق المؤقتة التي سينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة، أو استقطاعات من تلك الضريبة في المستقبل، وبذلك فإن استراتيجيات التخطيط الضريبي يمكن أن يترتب عليها أحد الأوضاع التالية:

(أ) انخفاض في المبالغ الضريبية الواجبة السداد بسبب الفروق المؤقتة، التي سينتج عنها صافي مبالغ خاضعة للضرائب في السنوات القادمة.

(ب) ارتفاع في مقدار المنافع الضريبية للفروق المؤقتة، التي سينتج عنها صافي استقطاع لمبالغ في السنوات القادمة.

وبطبيعة الحال، فإن معظم الاستراتيجيات تشمل إجراء قيود وتسويات، تستهدف التسريع في استرجاع تكلفة الأصول، وكذلك الإبطاء في تسوية الالتزامات حتى ترفع من المنافع الضريبة من خلال الحصول على استقطاعات أو استرداد ضريبي، وعلى خلاف ذلك فإن إدارة الشركات - غالباً - لن ترغب في تطبيق تلك الإستراتيجيات، إذا كانت الأرباح المتوقع تحقيقها في السنة القادمة، سوف تسمح بتغطية الخسائر والاستردادات الضريبية المرحلة من الفترة الحالية.

⁽¹⁾Financial Accounting Standard Board (FASB),2009,(FAS 109-1,2004), Uncertainty in Income Tax.

⁽²⁾Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Standard No.109, Accounting For Income Taxes, FASB. ,2008,PP111-114.

ولقد منع المعيار المحاسبي (96)، استباق anticipate دخول خاضعة للضريبة من المتوقع expected اكتسابها في السنوات القادمة، من أجل الحصول على منافع ضريبية تفضي إلى استقطاع فروق مؤقتة ومرحلة، وتحميلها في نهاية السنة المالية الحالية، في حين أن المعيار يتطلب تطبيق استراتيجيات تخطيط ضريبي تعظم المنافع الضريبية في الفترة الحالية، أما المعيار المحاسبي (FAS 109, 104-109)، والذي يلغي المعيار (96) فإنه لا يعارض وضع تلك الاستراتيجيات إذا توافرت أدلة كافية، وبعد تقييم الحاجة assessing the need لتكوين المخصصات اللازمة لذلك.

ويتضح مما سبق مدى تدارك المعايير الأمريكية لإستراتيجيات التخطيط الضريبي والتي يترتب عليها تغيير الوضع الضريبي للممول ومدى تأثيرها في تحديد الوعاء الضريبي، وهذا بطبيعة الحال يعد سمة من سمات هذه المعايير وليس عيباً فيها كما يرى بعضهم.

3/1/2 : معايير المحاسبة المصرية بشأن ضرائب الدخل؛

(أ) تتمثل أهم مصادر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في مصر فيما يلي :

- إصدار دستور مهنة المحاسبة والمراجعة في أغسطس 1958م، وقد تضمنت المادة (5) منه قواعد المحاسبة المالية الأساسية، (مثل تسجيل الأصول الثابتة بالتكلفة وحساب إهلاكات الأصول، وتكوين المخصصات، والاحتياط والحذر، والاستمرار وثبات وحدة النقد).
- إصدار النظام المحاسبي الموحد في عام 1966م، وما يتضمنه من مفاهيم وقواعد محاسبية ملزمة للقياس المحاسبي وعرض القوائم المالية في شركات القطاع العام، ثم صدر قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم 2644 لسنة 1996م، متضمناً 20 معياراً محاسبياً كإطار مكمل للنظام المحاسبي الموحد (ولا تتضمن معياراً لضرائب الدخل) وتطبق على شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام (على ألا يؤخذ بالمعايير الدولية)، ثم صدر قرار رئيس الجهاز رقم 628 لسنة 2003، ببعض التعديلات على تسعة معايير صدرت سابقاً، وأخيراً صدر قرار رئيس الجهاز رقم 1570 لسنة 2006 بتاريخ 2006/12/21، بتطبيق المعايير الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم 243 لسنة 2006، وتحل محل المعايير السابق إصدارها بالقرار 2644 لسنة 1996، وما لحقها من تعديلات، وتطبق اعتباراً من العام المالي 2007/2008 (أي من 2007/7/1).

- (ب) معايير المحاسبة المصرية: صدرت لأول مرة في مصر بموجب قرار وزير الاقتصاد رقم (503) لسنة 1997، وتضمن المعايير 1-22، ثم عدل بقرار وزير الاقتصاد رقم (345) لسنة 2002 ليصبح عدد المعايير 24 معيار (وكلاهما لم يتضمن معياراً بشأن ضرائب الدخل)، ثم صدر قرار وزير الاستثمار رقم (243) لسنة 2006، ويتضمن 35 معياراً منها المعيار رقم (24)، بشأن ضرائب الدخل لأول مرة في مصر، والتي لاشك أن تطبيقها سينتج عنه ظهور هذه الالتزامات

والأصول في القوائم المالية بشفافية بعيداً عند التدليس والغش الهادف إلى تخفيض الوعاء الضريبي⁽¹⁾.

1/3/1/2 : تقييم معيار المحاسبة المصري بشأن ضرائب الدخل⁽²⁾

1. ترجمة حرفية للمعيار الدولي وما يتضمنه من فقرات ملغاة، وقد تضمن المعيار 88 فقرة منها 11 فقرة ملغاة (رغم حدوثه وصدوره لأول مرة).
2. يتضمن بعض الفقرات الصعبة التي تتطلب جهداً شخصياً في تفسيرها ويترتب عليها صعوبة عمل المقارنات، ويتطلب أمثلة توضيحية بسيطة وكافية لتوحيد أسلوب التطبيق.
3. يأخذ بأسلوب التخصيص الضريبي الشامل رغم صعوبات تطبيقه، ولكنه الأفضل عند تطبيق المعيار لأول مرة في مصر.
4. يتطلب مراجعة فقراته، خاصة عند الإشارة والربط بين فقرة وأخرى.
5. يعترف بكافة الالتزامات الضريبية المؤجلة بغض النظر عن تاريخ انعكاسها.
6. يأخذ بسياسة الحيطة والحذر عند الاعتراف بأصل ضريبي من الناحية النظرية، ولم يشر إلى المعالجة المحاسبية للأصل المعترف به إذا تلاشت الأدلة المستند إليها عند الاعتراف بالأصل.
7. يتطلب الاعتراف بالضريبة المؤجلة غالباً ضمن قائمة الدخل، وأحياناً ضمن حقوق الملكية أو الشهرة (في حالة الاستحواذ).
8. يركز على إجراء المقاصة بين الأصول والالتزامات الضريبية عند العرض بالقوائم المالية دون تصنيفها لتحقيق شفافية أعلى، واستفادة أكثر لمستخدمي تلك القوائم المالية، وهو ما يتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
9. يتطلب كماً هائلاً من بنود الإفصاح ولا يحقق الموازنة بين التكلفة والمنفعة.
10. يفضل تأجيل تاريخ سريانه لمدة عامين على الأقل، حتى يمكن تحقيق المزايا التي وصلت إليها المجتمعات الأخرى من تطبيق المعيار الدولي أو المعايير العالمية، والاستفادة من هذه الفترة الانتقالية في عقد دورات تدريبية للمهتمين بتطبيق المعيار؛ لاستيعاب متطلباته وتوحيد أسلوب التطبيق لرفع جودة القوائم المالية وخدمة مستخدميها.

(1) هيبه، حمدي، "معايير المحاسبة المصرية من وجهة نظر ضريبية" المؤتمر الضريبي الخامس عشر (الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005)، القاهرة، ديسمبر، 2007، ص 18.

(2) عبد السمیع، محمد رضا، "أساسيات في المحاسبة الضريبية - الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين"، طنطا، التوزيع بمعرفة المؤلف، 2007، ص 8.

4/1/2: تقييم لمعايير المحاسبة المتعلقة بضرائب الدخل:

- لقد أجمعت كافة الهيئات المحاسبية المهنية (دولياً وعالمياً)، على ضرورة الإفصاح عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية لتحقيق عدة أهداف من أهمها:
- القياس السليم لنتائج الأعمال والربح القابل للتوزيع.
 - التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية بشكل أفضل.
 - تقييم الأداء الإداري للمنشأة.
- بينما اختلفت المعايير الخاصة بضرائب الدخل في عدة جوانب أهمها:
- المدى الذي يتم فيه قياس الضرائب المؤجلة.
 - القيود المفروضة على الاعتراف بالضرائب المؤجلة.
 - أصول الضريبة المؤجلة الناتجة عن ترحيل الخسائر للأمام.
 - أسلوب التخصيص الضريبي بين الفترات المحاسبية.
 - الإفصاح عن ضريبة الدخل المستحقة والمؤجلة بالقوائم المالية

ومما سبق يتضح الدور الذي تحدثه وجود معايير للمحاسبة، عن ضرائب الدخل الدولية أو المحلية عند الأخذ بها في عملية قياس وتحديد الدخل الخاضع للضريبة، وإمكانية الأخذ بها عوضاً عن الأساليب والقواعد التقليدية المعمول بها في المحاسبة عن الدخل الخاضع للضريبة، وهذا ما ذهبت إليه نتائج إحدى الدراسات العلمية المطبقة في اليمن⁽¹⁾ أنه عند المحاسبة عن ضرائب الدخل في الجمهورية اليمنية، يمكن الأخذ بمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (12)، المعدل "ضرائب الدخل، ولا توجد قواعد محاسبية تطبقها الشركات الصناعية المساهمة العامة اليمنية في المحاسبة عن ضرائب الدخل، وإنما تطبق بعض متطلبات القانون رقم (31) لسنة 1991م وتعديلاته، كما إن القواعد المحاسبية التي تطبقها الشركات الصناعية المساهمة العامة اليمنية في المحاسبة عن ضرائب الدخل لا تتفق مع المعايير المتعارف عليها دولياً.

ونتيجة لتواضع مستوى الأداء العام لمهنة المحاسبين القانونيين، وضعف فاعليتها وقدرتها في إضفاء الثقة والمصداقية بالقوائم المالية وإيضاحاتها التي يقدمها المكلفون إلي مصلحة الضرائب، فإن إجراءات تحصيل الضرائب معقدة ومكلفة، وتأخذ وقتاً وجهداً كبيرين من قبل الشركة، وعملية التدقيق الضريبي غير موضوعية، وقائمة على التفاوض بين الفاحصين والشركة، وبالتالي الإجراءات المتبعة في تحصيل الضرائب تشجع علي التهرب من دفع الضريبة.

(3)العلمي،عبد الرحيم عبد الجبار، (الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية)، مرجع سبق ذكره، ص 318- 319.

كما أوصت إحدى البحوث المتعلقة بشفافية الضريبة وأفاق تطبيقها⁽¹⁾: أنه من أجل تسهيل إجراءات فرض الضريبة وتحصيلها بعدالة، ينبغي أن يتم التحاسب وفق معايير المحاسبة الدولية.

ويرى أحد الكتاب،⁽²⁾ أن إعداد البيانات المالية تبعاً للمعايير المحاسبية الدولية تقتضي أن المعلومات صحيحة، سريعة، نافعة وشفافة، وتوفر معلومات عن الأداء المالي للمنشأة ومركزها المالي خلال الفترة التي تغطيها البيانات المالية، لخدمة العديد من الأطراف منها الإدارة الضريبية، وأن هناك ضرورة على تدريب مجمل موظفي الإدارة الضريبية، لوضعهم في إطار المستجدات المالية قبل اعتماد المعايير، مع إصدار قوانين ضريبية تؤكد القوانين المالية، فلا يكفي محاسبياً أن يتم إصدار قانون يطبق مالياً، دون أن يمكن تطبيقه ضريبياً.

لذا يرى الباحث أن هناك حاجة لتعديل التشريع الضريبي اليمني بحيث يتضمن النص على إخضاع أرباح الضرائب المختلفة بعد إعمال المعايير المحاسبية الدولية، وإلزام المكلفين بإعداد بياناتهم وقوائم المالية وفقاً لهذه المعايير، أيضاً إلزام الإدارات الضريبية المختلفة بتطبيق تلك المعايير المحاسبية قبل الوصول للوعاء الضريبي، لمالها من موثوقية في بيان الدخل الخاضع للضريبة بأسلوب حيادي، مع مراعاة طرق القياس المختلفة، والفوارق بين مفهوم المعايير والاحتساب الضريبي سواء ما يتعلق باحتساب الإهلاك، وتقييم المخزون، وضرورة التنسيق وليس التطبيق بين المعايير المحاسبية ونصوص التشريع الضريبي اليمني، فيما إذا تم تبني هذه المعايير مستقبلاً.

(1) الكعبي، عبد الجبار، " شفافية الضريبة وأفاق تطبيقها على الهيئة العامة للضرائب "، مؤتمر إستراتيجية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة النزاهة، بغداد، 2008، ص19.

(2) وهبة، محمد سليم، " البيانات المالية ومعايير المحاسبة الدولية"، مجلة المحاسب المجاز (مجلة علمية متخصصة تصدرها جمعية المحاسبين والمراجعين اللبنانية)، بيروت، العدد 23، 2005، ص25.

2/2 : دور إجراءات التدقيق الضريبي في التأكد من ملائمة المبادئ المحاسبية ودورها في الحد من

التهرب الضريبي :

تم تطويرها المبادئ المحاسبية بواسطة مهنة المحاسبة في إطار جهودها لتلبية احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية، وتتكون المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من مجموعة من الافتراضات والمبادئ والمفاهيم، إلا أنه لا زال كثير من المحاسبين يقومون بإعداد البيانات المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتي تمثل اتفاقاً عاماً بين المحاسبين على ما كان يعتبر ممارسة مقبولة في وقت معين⁽¹⁾.

ولما كانت المبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها تحدد الممارسات المقبولة لإعداد البيانات المالية والتقارير المالية، فإن هذه المبادئ وما تحدده من ممارسات مقبولة كانت تكفل لعناصر البيانات المالية وخصائص ما تحتويه من معلومات تحقيق أهداف البيانات المالية والتقارير المالية، ومن أهمها الثقة بأن البيانات المالية صادقة التعبير عن المركز المالي للمنشأة وعن نتائج أعمالها، وتوفر للمحاسبين الذين يقومون بإعدادها، وللآخرين كمصلحة الضرائب دليلاً يعتمدون عليه في قياس والتقارير عن الأنشطة الاقتصادية للمنشأة⁽²⁾.

ومن هنا يمكن القول بأن باستطاعة المدقق الضريبي القيام بتقييم مدى صحة الإجراءات المتبعة في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، ومدى شمول وعدالة وأمانة هذه البيانات ومراعاتها من قبل المكلف.

ونظراً للجوانب المطروقة في هذا البحث، سوف يتناول الباحث عرض الجوانب الهامة والمتمثلة بالاهتمام بالجانب العلمي النظري إلى جانب الاهتمام بالتطبيق العملي في ما يظهره الدور الذي تحدثه المبادئ المحاسبية في الحد من التهرب الضريبي.

1/2/2 : مبادئ وفروض القياس المحاسبي ودورها في الحد من التهرب الضريبي :

يتفق المحاسبون فيما بينهم على مجموعة من المبادئ المعروفة بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وعلى الرغم من الاتفاق على هذه المبادئ إلا أن التطبيق العملي لها ينطوي على مجموعة من الطرق المحاسبية، وأن اختيار أحد هذه الطرق يؤدي إلى رقم دخل يختلف عن الرقم الذي ينتج عن طريقة أخرى، مما يؤثر على تحديد الوعاء الضريبي، الأمر الذي ينعكس بالتالي على الحصيلة الضريبية، إن حرية الاختيار والتقدير التي تمنحها المبادئ تؤدي إلى انحراف المعلومات المالية عن حقيقتها وبالتالي تصبح مدعاة للتهرب الضريبي.

(1) وهبة، محمد سليم، "البيانات المالية ومعايير المحاسبة الدولية"، مرجع سبق ذكره، ص18.

(2) الصبان، محمد، وشحاته، أحمد، "المحاسبة المالية القياس والاتصال المحاسبي"، الدار التجميعية، 1993، ص53.

تحكم عملية القياس للوصول إلى صافي الدخل المحاسبي مجموعة من الفروض والمبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها، ووفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل رقم (31) لسنة 1991م، والمعدل بأحكام القرار الجمهوري رقم (12) لسنة 1999م تنص المادة رقم (27)، : على المكلفين من الفئات الملزمة بمسك الدفاتر التجارية والسجلات المحاسبية المبينة في القانون تنظيمها طبقاً للأصول والقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والقياس السليم للدخل الضريبي يتطلب أن تتمشى أسس القياس للدخل الخاضع للضريبة مع قواعد القياس المحاسبي، ومما يؤكد ذلك أن معظم التشريعات الضريبية تأخذ بفروض ومبادئ وقواعد القياس المحاسبي على نطاق واسع عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة⁽¹⁾.

سيقوم الباحث بتناول بعض المبادئ والفروض والسياسات المحاسبية وتقسيم المبادئ إلى مبادئ مرتبطة بقياس الربح، ومبادئ مرتبطة بتحديد المركز المالي ، والمبادئ المحاسبية العامة.

1/1/2/2 : إجراءات تدقيق مبادئ قياس الربح ودورها في الحد من التهرب الضريبي :

لاشك أن مبادئ قياس الربح لها أثر حيوي في تحديد وعاء الضريبة، وأن تطبيق هذه المبادئ تطبيقاً سليماً، سيؤدي إلى إمكانية التوصل إلى الرقم الحقيقي للوعاء الضريبي، مما يعني تضيق جانب كبير من التهرب الضريبي.

وسيعرض الباحث هنا أثر مبادئ قياس الربح على الوعاء الخاضع للضريبة، ودورها في الحد من التهرب الضريبي على النحو التالي:

أولاً: مبدأ تحقق الإيراد :

تعتبر الإيرادات الجانب الموجب عند قياس الربح، لكونها تمثل ما يدفعه العملاء مقابل السلع والخدمات التي تؤدي بمعرفة المنشأة، لذا فإنها المشكلة التي أثارت الكثير من الجدل في مشكلة تحقق الإيراد.

إن هذا المبدأ يعني بتوقيت وجود الإيراد أو الاعتراف به، أو بعبارة أخرى تحديد النقطة التي يستحق عندها الإيراد، خلال عملية خلق السلع والخدمات القابلة للبيع⁽²⁾.

وهناك أربعة أسس لاعتبار الإيرادات متحققة وهي : أساس البيع، وأساس الإنتاج، وأساس الاستحقاق، والأساس النقدي.

وفي المنشآت التجارية والصناعية والخدمية يعد أساس البيع (تقديم الخدمة) متطلباً أساسياً لتحقيق الإيراد، وذلك لارتباطه بانتقال ملكية السلعة أو الخدمة مع وجود عقود بيع كدليل على حدوث البيع، ووفق القانون اليمني رقم (31) لسنة 1991م، والمعدل بأحكام القرار الجمهوري رقم (12) لسنة

(1) عادل الزعيتري، قياس الدخل الضريبي للمنشآت التجارية والصناعية في الجمهورية اليمنية- دراسة ميدانية مقارنة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة جامعة أسيوط، مصر، 2003، ص29.

(2) أبو نصار، محمد، والخلايلة، محمود " مبادئ المحاسبة- الأصول العلمية والعملية" ط1، الجزء الثاني، الجامعة الأردنية ، 1995، ص79.

1999م بشأن ضرائب الدخل، عرف المشرع اليمني في المادة (2) الدخل الإجمالي بـ "هو مجموع الدخول التي حصل عليها المكلف أو استحققت له وما يلحق بها من دخول جانبية"، كما عرف الدخل الخاضع للضريبة " هو الدخل الصافي بعد استئزال ما نص عليه هذا القانون من حد أدنى معفى أو تكاليف أو إعفاءات".

وبالمقابل هناك منشآت تمارس أنشطة طويلة الأجل كشرركات المقاولات ومن ثم فإن الخدمة أو الإنتاج لا يتم نقل ملكيتها إلا بعد فترة تزيد في معظم الأحيان عن السنة المالية، وفي هذه الحالة يفضل المحاسبون استخدام أساس الإنتاج لتحقيق الإيراد⁽¹⁾.

أن ارتباط تحقق الإيراد بأساس الاستحقاق، أو أساس البيع، أو أساس الإنتاج، أو الأساس النقدي، عند الحكم على الإيراد واختلاف أسلوب المعالجة بالنسبة للإيرادات والنفقات باتباع هذه الأسس، هو الذي يجعل أحدهم أكثر صلاحية لتحديد الربح عن الآخر.

واستناداً على ما سبق فأساس البيع يلائم المنشآت التجارية والصناعية، لذا يجب تطبيقه على هذه الأنشطة دون الخروج عنها، لكونه يمثل واقعة فعلية يمكن القياس عليها، والحكم على نقطة تحقق الإيراد فكلما اقتربنا من الاعتماد على مبدأ التحقق عند البيع كلما ابتعدنا عن التهرب الضريبي، وبالتالي التوصل إلى الوعاء الحقيقي للضريبة .

ثانياً: مبدأ التكلفة التاريخية:

يعتبر وضع الضوابط الكفيلة بالاعتراف بالنفقات واجبة الخصم من الإيراد، يجعل كل من خالف تلك الضوابط نوعاً من التهرب الذي يؤدي إلى تخفيض الوعاء الضريبي، ولما كانت النفقة لدى المحاسبين تعبير عن تضحية فعلية مقابل عائد يمكن الحصول عليه، حيث تقاس التضحية الفعلية بالمبالغ المدفوعة مقابل العائد، وهذا ما يفسر علاقة السببية بين النفقات والإيرادات⁽²⁾، فالاعتراف بمبدأ التكلفة التاريخية كوسيلة لقياس النفقة، لكونها مؤيدة بمجموعة من المستندات وبعيدة عن التقدير الشخصي، وبالتالي حتى يطمئن الفاحص من عدم وجود تهرب ضريبي، يجب على الفاحص الضريبي أن يتأكد من أن الأصول قد تم تقييمها على الأساس السليم، وفقاً للأصول المحاسبية المتعارف عليها.

(1) يراجع في ذلك كل من :

- الحياي، وليد، المحاسبة المتوسطة، ط1، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص30.
- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني. المحاسبة المالية(1)، الرياض، 2008، ص7.
- عبد الطيف، كمال فتحي، الفحص (التفتيش) لإغراض خاصة، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (مجلة محكمة)، العدد 147، الربع الثالث، 2009، ص 34.
(2) الجربوع، يوسف محمد، مبدأ قياس وتحقق المصروفات بين التأييد والانتقاد، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (نشرة شهرية إلكترونية محكمة)، العدد 3، شباط، 2002م، ص 2.

وحيث إن الأصول الثابتة وكل ما ينفق عليها تزيد من عمرها الإنتاجي يعد من المصروفات الرأسمالية، ولا تحمل على حساب الأرباح والخسائر، لذا يجب تقييمها بالتكلفة الفعلية ناقصاً لإهلاك⁽¹⁾، والجدير بالذكر أن بعض الشركات تلجأ إلى تخفيض أرباحها عن طريق تحويل المصاريف الرأسمالية إلى نفقات إيرادية، إلا أن الفكر المحاسبي يعتمد على القيمة التاريخية للأصول الثابتة في الضريبة، فالقيمة السوقية للأصول الثابتة في تاريخ الميزانية ينبغي أن لا ينظر إليها لأن المنشأة لا تقصد بيع هذه الأصول، وهذا أيضاً ما تلجأ إليه الشركات فهي تبالغ في قيمة الأصول على أساس القيمة السوقية، وبالتالي زيادة قسط الإهلاك وهذا من صور التهرب الضريبي. أما بالنسبة للأصول المتداولة التي تتاجر فيها المنشأة وما يتفرع منها من أصول أخرى في مراحل تحويلها إلى نقدية، فيتم تقييمها بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل، ورغم أن هذا الأساس لا يتفق مع مبدأ الثبات، إلا أنه كثيراً ما يساعد على منع التهرب الضريبي.

وهنا يجب على المدقق أو الفاحص الضريبي التأكد من كيفية إثبات سعر السوق، حيث تقوم بعض الشركات بإثبات عملية البيع بسعر متدن في نهاية السنة المالية، حتى يتم تقييم بضاعة آخر المدة بسعر أقل من سعره الحقيقي، وهذا مجال للتهرب من الضريبة يجب أخذه في الاعتبار.

ثالثاً: مبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات:

إن ما يميز التكاليف التي تخصم من الربح عن استعملاته أن تكون مترتبة على الإنتاج سواء تحقق منه ربح أم لم يتحقق، حيث إن مبدأ المقابلة يؤدي إلى تحديد دقيق لنشاط الشركة لاسيما إذا تمت المقابلة على مراحل معينة⁽²⁾، تختلف باختلاف مجال النشاط التي تعمل به المنشأة، خاصة إذا كانت طريقة استخراج الربح تعتمد على أساس تقييم الأصول والخصوم في نهاية المدة، واعتبار الفرق بين صافي القيمتين ربحاً أو خسارة.

لا بد أن تكون قاعدة السببية واضحة في الأساس المستخدم لمقابلة النفقات بالإيرادات، من أجل الوصول إلى ربح سليم بعيداً عن شبهة التهرب، حيث يمكن الفصل بين النفقات والإيرادات العادية عن النفقات والإيرادات غير العادية، وبالتالي سيكون لدى الفاحص القدرة على تمييز النفقات الحقيقية التي ساهمت في تحقيق الإيراد والمحافظة عليه وبحسب مواد القانون المنظمة لاستبعاد تلك النفقات.

ويرى الباحث أن أهمية هذا المبدأ تعود لكونه يعكس النتيجة النهائية لأعمال الفترة، من ربح أو خسارة ومقدار كل منهما، كما ينصب على مختلف عناصر حساب المتاجرة من مبيعات إلى

(1) يراجع في ذلك كل من :

- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، القياس والإفصاح، (السياسات المحاسبية)، طبعت 2008، ص 103.
- الحياي، وليد، المحاسبة المتوسطة، ط1، مرجع سبق ذكره، 2007، ص 30.
- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، المحاسبة المالية (1)، مرجع سبق ذكره، 2008، ص 8.
- عبد الطيف، كمال فتحي، الفحص (التفتيش) لأغراض خاصة، مرجع سبق ذكره، 2009، ص 34.
(2) الجربوع، يوسف محمد، مبدأ قياس وتحقق المصروفات بين التأييد والانتقاد، مرجع سبق ذكره، 2002، ص 4.

تكلفة مبيعات، فالأرباح الناتجة لا تعكس نتيجة النشاط الحقيقية في حال تجاهل هذا المبدأ، كما يؤدي إلى التلاعب فيها إلى حد كبير، ومنعاً لأي تهرب يجب أن يقوم الفاحص الضريبي بمقارنة هذه المعدلات في السنوات السابقة المختلفة بالمعدلات السائدة لهذا النوع من النشاط.

أن قيام الفاحص الضريبي بفحص رقم الربح لا يقتصر على الناحية المستندية، بل يتناول الناحية التحليلية، وهذا يتطلب العودة إلى الحسابات الختامية لتحديد مواطن الضعف التي تؤدي إلى التهرب من الضريبة، والتي لا يمكن الوصول إليها بالتدقيق المستندي وحده، وبالتالي فإن عملية مقابلة النفقات والإيرادات و بشكل سليم ومتكامل، يكشف أي تلاعب يحدث في أي عنصر من عناصر تلك المرحلة، مما يعني الوصول إلى رقم مجمل الربح أكثر حقيقة.

2/1/2/2: إجراءات تدقيق مبادئ قياس المركز المالي دورها في الحد من التهرب الضريبي:

أولاً: مبدأ التكلفة التاريخية ناقص الإهلاك :

جرى العرف المحاسبي على اتباع طرق متعددة للاستهلاك، طالما يتم على أساس التكلفة التاريخية ويمكن للمنشأة أن تختار منها ما يناسبها، لأنها تعبر عن أساس موضوعي يحد كثيراً من التهرب، ووفق التشريع الضريبي اليمني لم يشأ المشرع أن يترك تحديد معدلات الإهلاك للمكلف، لذا جاء نص الفقرة (ب) من المادة (9) أن معدلات الإهلاك تحدد بقرار من الوزراء، ولقد صدر قرار مجلس الوزراء رقم (144) لسنة 1999م، بشأن نظام معدلات إهلاك الأصول الثابتة. كما حدد قرار وزير المالية رقم (637) لسنة 1999م، لنظام إهلاك الأصول الثابتة في المادة (10) أن طريقة القسط الثابت هي الطريقة المعتمدة لاحتساب الإهلاك، ويجوز استخدام أي طريقة من طرق الإهلاك بشرط موافقة وزارة المالية، وإن كان من الأفضل أن يترك للمنشأة حرية اختيار طريقة الإهلاك، بشرط الثبات في استخدامها.⁽¹⁾

يرى الباحث أن هذه الطرق ليست سوى تسهيل لمشكلة محاسبية ناشئة عن صعوبة توزيع نفقات الأصل الثابت على أساس السنوات التي استفادت من خدماته، طالما كان اتباعها بصورة مستمرة، فإنها تعكس استقراراً محاسبياً معيناً ومؤداه أن يكون الوعاء الضريبي سليماً، وأي تغير في طريقة الاستهلاك ما لم يفرضه مبرر قوي، قد يستخدم كوسيلة لنقل الأرباح من سنة لأخرى و يؤدي إلى التهرب الضريبي، وبناء على ما تقدم يجب على الفاحص الضريبي التحقق من أن احتساب الإهلاك تم في حدود المعدلات التي حددتها المصلحة.

(1) الربيدي، محمد علي، مرجع سبق ذكره، ص 292 .

ثانياً : مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها في المستقبل (الحيطة والحذر) :

تعتبر مبادئ قياس المركز المالي بمثابة مبادئ تقييم، حيث يتم تقييم الأصول المتداولة التي تمثل أصول نقدية أو شبه النقدية القابلة لتحويلها إلى نقدية سائلة في فترة قصير الأجل، ولكي تحقق المنشأة ربحاً أو خسارة يتم تقييم هذه الأصول في المحاسبة على أساس القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلاً، أما مبدأ التكلفة الفعلية ناقص الاستهلاك فهي تتعلق بالأصول الثابتة.

ولما كانت قواعد المحاسبة تستلزم إذا اتضح أن هناك ديوناً مشكوكاً في تحصيلها تكوين مخصص كعبء على الإيرادات، حتى تظهر قيمة الديون الجيدة، أو تكوين مخصص لمقابلة الخصم الممنوح للعملاء فيما إذا تم السداد قبل فترة الاستحقاق، وتكوين مخصص لهبوط الأسعار، إلا أن تطبيق هذا يصطدم بما جاء به قانون ضريبة الدخل رقم (31) لسنة 1991م، والمعدل بأحكام القرار الجمهوري رقم (12) لسنة 1999م، بعدم الأخذ بتكوين المخصصات باعتبارها توزيعاً للربح وليس تحميلاً عليه، باستثناء المخصصات الفنية التي تلزم شركات التأمين، ومخصصات منح المكافآت السنوية لعمال ومستخدمي المنشآت، ومخصصات البنوك لمقابلة الديون المعدومة وفقاً للنظم والتعليمات الصادرة من البنك المركزي، أما بالنسبة للديون المعدومة فقد عدها المشرع اليمني من المصاريف واجبة الخصم شريطة ارتباطها بالنشاط، وتوقف المكلف عن التعامل مع العملاء خلال ثلاث سنوات لاحقة لإعدام الدين.

ويرى الباحث أن مثل هذه الإجراءات الخاصة بالديون المعدومة، يمنح فرصة كبيرة للمكلفين والبنوك للتهرب من الضريبة بطريقة مشروعة، حيث من السهل إثبات توقف المكلف من التعامل مع العميل خلال ثلاث سنوات لاحقة لإعدام الدين.

ويرى أحد الكتاب⁽¹⁾ ويميل الباحث لهذا الرأي - أنه لضمان عدم لجوء المكلفين إلى الديون المعدومة كوسيلة للتهرب من الضريبة، يمكن وضع عدة شروط منها :

1. ن المنشأة قد أتخذت كافة الإجراءات القانونية للمطالبة بالديون، وثبت لها استحالة التحصيل بعد استفاد كل الوسائل.
2. أخذ تعهد كتابي بأن ترد إلى حساب الأرباح والخسائر الديون المعدومة المحصلة، في السنة أو السنوات التي يتم فيها التحصيل.
3. التحقق من أن الدين قد أعدم فعلاً بدفاتر المنشأة في حساب المدينين وأقل حسابه نهائياً.

(1) الريبيدي، محمد علي، مرجع سبق ذكره، ص 292 .

ويرى الباحث أنه يمكن تطبيق مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلاً، والحد من التهرب الضريبي في الوقت ذاته، أن تقوم الشركات بمسك حسابات منظمة كما شرعها القانون، توضح فيها المخصصات ودواعي تكوينها، كمواجه خسائر مؤكدة الحدوث، وغير محددة المقدار، كما يجب على المنشأة أن تستخدم هذه المخصصات للغرض الذي كونت من أجله ، فإذا اتضح أنها لم تصرف أخضعت للضريبة في أول سنة تالية تحت التدقيق.

3/1/2/2: إجراءات تدقيق المبادئ المحاسبية ودورها في الحد من التهرب الضريبي :

أ. أهمية اتباع أسس مبدأ الثبات للحد من التهرب :

من الواضح أن اتباع المنشأة لأسس مناسبة لتحديد الأرباح الحقيقية واستخدامها لطرق لازمة لقياس النفقات والتكاليف لكل فترة محاسبية، حسب ظروف نشاطها الخاصة، وعدم خروجها عن هذه الطرق من سنة لأخرى، يمكنها من تحديد نتيجة حركة الأموال، ممثلة للأرباح والخسائر الحقيقية كما يترتب على ذلك أيضاً إمكانية إجراء المقارنات والتحليلات المختلفة بسهولة ويسر، خاصة لعناصر قائمة الدخل، وكذلك سهولة إجراء المقارنات بين نتيجة أعمال المنشأة، ونتائج أعمال المنشآت المماثلة في الفترات المالية المختلفة⁽¹⁾.

ويرى الباحث أن التطبيق السليم لمبدأ الثبات، يضيف الاستقرار النسبي على النتائج المستتبطة، حيث تستطيع المنشآت من استخراج نتيجة أعمالها في نهاية الفترة المحاسبية، بعد مقابلة النفقات والإيرادات كأرباح أو خسائر، مما يتيح للفاحص الضريبي إجراء المقارنات وتحديد الوعاء الضريبي، وفي حال عدم تطبيق هذا المبدأ يُمكن من التلاعب في الأرباح من سنة لأخرى باتباع أساس ما يؤدي إلى تخفيض الوعاء الضريبي بحجة سلامة هذا المبدأ عن سابقه.

ب. مراعاة الأهمية النسبية للبنود الواردة في القوائم المالية :

إن إدراج البنود المختلفة في القوائم المالية الختامية يتأثر بالطريقة المتبعة لمعالجتها بالدفاتر، لذا فإن المحاسب الذي يعد هذه القوائم المالية يراعي الأهمية النسبية لهذه البنود، التي يسترشد بها الفاحص الضريبي عند الاضطلاع بمهمته، ولقد أوجد التطبيق العملي العديد من المعايير لقياس هذه الأهمية، منها حجم النفقة وكبرها، ونوع النفقة وطبيعتها، وتاريخ حدوثها الخ.... . وتعتبر هذه المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان الإفصاح أو عدم الإفصاح عنها له تأثير على قرارات مستخدمي المعلومات⁽²⁾.

يعتمد بمبدأ الأهمية النسبية إعطاء الحكم المهني والمستند إلى الخبرة العملية، وكلما زادت الأهمية للعنصر أو البيان موضوع التدقيق، كلما سعي الفاحص الضريبي إلى التعمق والبحث

(1) حداد، بسام عبدا لله، " دور إجراءات الرقابة والقواعد المحاسبية في الحد من التهرب الضريبي في الأردن " ، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك ، 2006، ص 44.

(2) Donald, kieso, and Jerry, Weygandt, and Jerry Warfield. " **Intermediate Accounting** " Wiley International Edition , Tenth Edition . 2002, FASB UP Date p 23

للحصول على أكبر قدر من أدلة الإثبات التي تؤيد صحة العنصر وسلامته والعكس، ولما كان الفاحص الضريبي يحتاج إلى حرص وعناية أكبر، فإن الأخذ بهذا المبدأ يساعد على أداء واجبه بعناية ، فمثلاً فحص بند المبيعات وبند المشتريات لما لهما من تأثير كبير على تخفيض الأرباح، من خلال قيام المكلف بترحيل المبيعات أو إسقاطها وغيرها من الطرق الاحتيالية، أو إثبات مشتريات وهمية ثم عكسها كمردودات بعد نهاية السنة وغيرها، كل تلك الممارسات تعمل على تخفيض الربح بغرض التهرب الضريبي، وعليه يجب على الفاحص الضريبي الأخذ بهذا المبدأ لماله من دور في توجيه جهد الفاحص للعناصر الأكثر عرضة للتحريف بقصد التهرب، وتحليل المخاطر في ضوء الأهمية النسبية .

3/2: النظام المحاسبي وأثره في الحد من التهرب الضريبي :

يهدف النظام المحاسبي إلى تقديم بيانات مالية دقيقة، لأصحاب المصالح والشركات والمستثمرين والعملاء والدائنين والجهات الحكومية منها مصلحة الضرائب، بالسرعة التي تمكنهم من الاستفادة من هذه البيانات أقصى استفادة⁽¹⁾.

ولضمان سير النظام المحاسبي وفق المخطط له، لابد من متابعته بصفة مستمرة على تنفيذ وتقييم أدائه، من خلال الرقابة الداخلية التي تشمل الخطة التنظيمية ككل والنظام المحاسبي بصفة خاصة⁽²⁾، منعاً لحدوث أي ثغرات تؤدي إلى التهرب، ومدى الاعتماد على البيانات التي تساعد قسم التدقيق في التوصل إلى الربح الحقيقي من خلال تصميم المستندات وترقيمها، لكونها الخطوة الأولى للوصول إلى تقارير قوائم مالية صحيحة .

ويرى أحد الكتاب⁽³⁾ أنه لتحديد دور المعلومات المحاسبية في التهرب الضريبي، كأحد مخرجات النظام المحاسبي، لابد من دراسة كل من خصائصها، والقوى العاملة لنظم المعلومات المحاسبية، والدور الرقابي لنظم المعلومات المحاسبية للحد من التهرب الضريبي، وحوسبة نظام المعلومات وإمكانية الاعتماد عليه.

ويجب على الفاحص الاهتمام بالضبط الداخلي بصفة أساسية لعلاقته الوثيقة بصحة التسجيل المالي، والاهتمام بالرقابة المحاسبية إلى الحد الذي يطمئن فيه على سلامة المجموعة الدفترية والقوائم المالية، حيث إن أمانة الدفاتر وشمولها على كافة أنشطة المكلف، وإظهار أرباحه الحقيقية بهدف تحديد الوعاء الضريبي السليم وتحاشي أي تهرب ضريبي.

إن نظام الرقابة الداخلية لا يغني عن التدقيق وإنما يسترشد به، فقد يرى الفاحص نظام رقابة داخلية بسيطاً إلا أنه محكم ويقلل من فرص التهرب، وقد يرى نظام رقابة داخلية فضفاضاً بما يدع

(1) الراوي، حكمت احمد، نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة، ط1، دار الثقافة للنشر، عمان، 2000، ص110.

(2) الحفناوي، محمد يوسف، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص92.

(3) موسكوف، ستيفن، وسيمكن، مارك، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات مفاهيم وتطبيقات، ترجمة كمال الدين سعيد ومراجعة احمد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 1989، ص 299.

هناك مجالاً للتهرب، والأمر خاضع لمدى اقتناع المدقق بنظام الرقابة الداخلية والدور الذي يحدثه إذا طبق وفق الضوابط الكفيلة بإتقانه.

4/2: التدقيق الضريبي باستخدام الأساليب المحاسبية ودورها في كشف التهرب الضريبي :

يواجه المدقق الضريبي العديد من المشاكل المحاسبية أثناء قيامه بفحص الدفاتر والسجلات، وتدقيق الحسابات الختامية والقوائم المالية، عن مدى تمثيلها بصدق لنتائج الأعمال، إن الكم الهائل من المعلومات التي حصل عليها المدقق، أو توصل لها تمثل أدلة إثبات وقرائن، والتي من خلالها وبخبرته الفنية ومهارته المهنية يستطيع إصدار رأيه الفني حول عدالة وحقيقة المركز المالي ونتائج أعمال المنشأة، وفيما يلي الاعتبارات الواجب مراعاتها عند جمع أدلة الإثبات وكميتها.

• الاعتبارات التي تؤثر على كمية أدلة الإثبات المحاسبية التي يقوم بجمعها الفاحص الضريبي

هناك مجموعة من الاعتبارات التي تُجبر المدقق أو الفاحص الضريبي من تضيق أو توسيع نطاق وكمية أدلة الإثبات التي يقوم بجمعها الفاحص الضريبي ويمكن إيجازها بما يلي :

أ. الأهمية النسبية للعنصر محل التدقيق :

أن مما لا شك فيه أنه كلما زادت الأهمية النسبية لعنصر ما من عناصر القوائم المالية والذي له تأثير، كان على الفاحص الضريبي بذل جهد أكبر للحصول على أكثر من دليل، ولا تأتي الأهمية من كبر أو صغر العنصر فحسب، بل من العلاقة بين قيمة هذا العنصر وقيمة العناصر الأخرى في القوائم المالية، ومن ذلك يتضح أن الأهمية النسبية (المادية)، ودرجة المخاطرة تربطهما علاقة طردية وثيقة، فكلما زادت إحداها زادت الأخرى، وبالتالي زادت كمية الأدلة والبراهين⁽¹⁾.

ب. درجة الخطر الذي يتعرض لها العنصر محل التدقيق :

تختلف عناصر القوائم المالية التي يقوم الفاحص الضريبي بفحصها، من حيث درجة تعرضها للتلاعب بقصد التهرب، فالبضاعة إن كانت مبيعات أو مشتريات أو مخزون آخر المدة، تعتبر بطبيعتها أكثر عرضة للتلاعب بقصد التهرب من غيرها كالموجودات الثابتة مثلاً، لذا على الفاحص جمع أكبر قدر من الأدلة حول هذه العناصر يقلل من خطر تعرضها للتلاعب بقصد التهرب، ومن المعلوم أنه كلما كانت أنظمة الرقابة الداخلية محكمة ويعتمد عليها، كلما كانت درجة المخاطرة قليلة، وبالتالي يقل خطر العناصر الهامة نسبياً، ومن ثم تجميع أقل كمية من الأدلة والبراهين، والعكس بالعكس .

(1) اشتيوي، إدريس عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات ط4، دار النهضة العربية للنشر ، بيروت ، 1996، ص79.

ج. مدى ملائمة دليل الإثبات المحاسبي لطبيعة العنصر موضوع التدقيق :

إن التأكد من عدم وجود تلاعب في بعض العناصر يقتضي من الفاحص الضريبي الحصول على نوع معين من أدلة الإثبات قد لا تصلح في فحص بعض عناصر أخرى، وبالتالي فإن أدلة الإثبات ليست صالحة مهما بلغت درجة قوتها على إبداء رأي معين في جميع عناصر القوائم المالية، فالوجود الفعلي قرينة قوية أو دليل إثبات لا يصلح إلا لعناصر الأصول الملموسة، ومن هذا المنطلق يجب على الفاحص الضريبي أن يقوم بجمع أدلة الإثبات التي تتلاءم مع طبيعة العنصر محل التدقيق.

د. مدى كفاية دليل الإثبات المحاسبي للوصول إلى الحقيقة من عملية لفحص :

إن عملية فحص كل عنصر من عناصر القوائم المالية له أهداف يجب الوصول إليها وبالتالي يجب على الفاحص الضريبي أن يجمع أكبر قدر من أدلة الإثبات؛ لتمكنه من تحقيق تلك الأهداف، فالدليل الواحد قد يكون على تحقيق جميع الأهداف، وقد يكون الدليل قاصراً على تحقيق بعض الأهداف، وهنا يجب على الفاحص أن يسعى للحصول على أدلة إثبات إضافية لتحقيق بقية الأهداف، ويضرب الباحث مثلاً فالوجود الفعلي لبضاعة آخر المدة بالمنشأة، يعتبر أقوى أدلة الإثبات أثناء فحص بضاعة آخر المدة، إلا أنه ليس كافياً للتحقق من ملكيتها ونوعها وتقويمها وصحتها وبالتالي يجب جمع أدلة إثبات أخرى لتغطية بقية جوانب التدقيق.

1/4/2 : معدلات الدوران كأداة محاسبية لاكتشاف التهرب الضريبي :

تحتوي قوائم الدخل والمركز المالي على مجموعة من كبيرة من العناصر، يؤثر كل منهما على الآخر سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، وسوف يوضح الباحث كيفية استخدام النسب المشتركة، بين بنود قائمة المركز المالي وقوائم الدخل، حيث إن مجرد تغيير النسبة المحاسبية من فترة لأخرى أمر يدعو إلى التساؤل والقيام ببحث للتوصل إلى الأسباب التي أدت إلى هذا التغيير فقد تخفي في طياتها مجالاً للتهرب الضريبي، ولذلك يرى الباحث تناول بعض النسب المشتركة على الوجه الآتي :

أ - معدل دوران رأس المال :

يوضح هذا المعدل سرعة دوران رأس المال للمنشأة، ويمكن الحصول عليه بقسمة المبيعات على رأس المال توضح هذه النسبة سرعة دوران رأس المال للمنشأة⁽¹⁾، ومن الملاحظ أنه كلما زاد عدد مرات دوران رأس المال كلما كان ذلك أفضل للمنشأة، ويفترض الباحث أن الفاحص الضريبي قد وجد عند فحصه لأحد المنشآت عن إحدى السنوات رقم مبيعات يبلغ \$800,000 وأن رأس

(1) Davidson, Sidney, and others Managerial Accounting an Introduction to Concepts , Methods and Uses, _ The Dryden press Hinsdal, Illionois, 1997,p 70.

المال يعادل \$200,000 فمعنى ذلك أن رأس المال قد دار أربع مرات، وإذا افترضنا أن رأس المال للعام السابق لسنة التدقيق قد دار سبع مرات، فإنه يستوجب من الفاحص الضريبي التعمق والقيام بدراسة تفصيلية لمعرفة أسباب انخفاض هذا المعدل، لأنه قد يحمل في طياته مايدل على وجود تهرب.

ب- معدل دوران الأصول المتداولة:

يوضح هذا المعدل دوران الأصول المتداولة، ويمكن للفاحص الضريبي الحصول عليه بقسمة المبيعات على مجموع الأصول المتداولة أو على متوسط أصول المتداولة وتظهر هذه النسبة مدى كفاءة الإدارة في استثمار مواردها المالية⁽¹⁾، ومدى مساهمة هذه الأصول في المبيعات المحققة، فإذا دل التدقيق الضريبي على وجود اتجاه في انخفاض مستمر لهذا المعدل وجب على الفاحص القيام ببحث عن أسباب انخفاض هذا المعدل بصورة تفصيلية للتأكد من أن هذا الانخفاض لم ينتج عن التلاعب في العناصر المكونة لهذا المعدل بالقوائم .

ج- نسبة الإنتاج إلى الآلات:

توضح هذه النسبة العلاقة بين حجم الإنتاج والآلات وتمتد هذه النسبة الفاحص الضريبي بمعلومات لها قدر كبير من الأهمية عند القيام بالدراسة الانتقادية. بافتراض أن الفاحص الضريبي عند قيامه بفحص إحدى المنشآت وجد أن الإنتاج بلغ قيمته \$2000,000، وأن قيمة الآلات تعادل \$800,000 2:5، أي أن الآلات دارت مرتين ونصف فإذا زاد الإنتاج عام التدقيق ليكون \$2,800,000، فإن النسبة ستزيد فتصبح 3:5، وبالتالي إذا وجد الفاحص الضريبي أن صافي الربح قد انخفض عن العام السابق بالرغم من زيادة النسبة فإن ذلك يدعو للتساؤل عن الأسباب التي أدت إلى ذلك.

د- معدل دوران المخزون:

إن هذه النسبة توضح تدفق الأموال في شكل مخزون ثم مبيعات خلال فترة معينة، أي أن النسبة توضح عدد المرات التي يتم تحويل حجم معين من المخزون إلى مبيعات خلال الفترة، عن طريق قسمة المبيعات على متوسط المخزون (مخزون أول المدة+ مخزون آخر المدة/2) وما يميز هذه النسبة أن معدل الدوران يكون متأثراً بهامش الربح⁽²⁾. وهنا يستوجب على الفاحص الضريبي دراسة انخفاض أو ارتفاع هذه النسبة من سنة لأخرى، حيث قد يوجد بالمنشأة عدد من الأخطاء العمدية التي تهدف من ورائها إلى تخفيض المخزون بقصد التهرب، كشراء بضاعة وعدم إدراجها ضمن بضاعة آخر المدة، أو أن هناك اختلاسات قد حدثت

⁽¹⁾ Dale, Kennedy, Ralph and Yarwood. Stewart" Financial Statements Farm Analysis and Interpretation" Mcmullen, Richard .D. Irwin, INC., Homewood, Illionois, 1996,p 345.

⁽²⁾ الحسنی، صادق، التحليل المالي والمحاسبي ط1، دار مجدلاوي للنشر، عمان، 1998، ص274.

بالبضاعة المخزنة، أو أن المخزون تم تقييمه بطريقة غير سليمة، وبالتالي ظهور مجمل الدخل بأقل مما يجب، وكالمبيعات التي لم تسجل وأدرجت ضمن المخزون، ويدل على ذلك انخفاض معدل دوران المخزون، كما يجب على الفاحص الضريبي التحقق من تقييم المنشأة للمخزون بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل، ومدى ثبات سياسة التقييم ومطابقتها للمبادئ المحاسبية، (قد تلجأ المنشأة إلى بيع بعض المخزون قرب نهاية السنة المالية بأقل من التكلفة، بغرض تقييم المخزون بأقل ما يمكن؛ لتخفيض الربح) ⁽¹⁾

هـ- معدلات إنتاجية الأصول المتداولة ورأس المال العامل :

من المعلوم أن رقم الأعمال الذي تحققه أي منشأة ينتج عن تشغيل كل من الأصول الثابتة المستغلة في المشروع، بالإضافة إلى رأس المال العامل، وتسمى النسب المستخدمة في هذا الصدد " بنسب الإنتاجية" لأنها توضح مقدار ما يسهم به كل دولار مستثمر في أصول ثابتة أو في رأس المال العامل في تحقيق رقم الأعمال (المبيعات) .

وهنا يجب على الفاحص الضريبي استخدام التكلفة الدفترية حتى تكون معدلات الإنتاجية أكثر صدقاً ⁽²⁾، ومن المهام التي يقوم بها الفاحص الضريبي تحليل الأرقام الخاصة ومقارنتها بالسنوات السابقة، ومع المنشآت المنافسة والتي تزاوئ نفس النوع من النشاط والتي تشابه ظروفها مع ظروف المنشأة، وبالتالي لأبد من التحري والتدقيق الدقيق لأي انخفاض أو ارتفاع لهذه المعدلات للتعرف على الأسباب وما يفصح عنه التدقيق من مؤشرات ودلالات قد تخفي وراءها مجالاً للتهرب ⁽³⁾.

و- معدل دوران صافي رأس المال العامل :

تمثل هذه صافي المبيعات على متوسط صافي رأس المال العامل، تظهر هذه النسبة مدى التناسب بين صافي المبيعات وبين صافي رأس المال العامل فإذا ارتفع معدل الدوران فإن هذا يدل على عدم كفاية رأس المال، مما يؤدي إلى عدة مخاطر ، قد يترتب عليها احتمال توقف المنشأة عن سداد التزاماتها، وإذا انخفض هذا المعدل فإنه يدل على زيادة صافي رأس المال العامل، الذي قد يكون على شكل مخزون سلعي كبير، وعلى الفاحص الضريبي القيام ببعض الإجراءات كالمقارنات وملاحظة أي مؤشرات غير عادية تدل على وجود تلاعب في الحسابات بقصد التهرب ⁽⁴⁾.

(1) اشتيوي، إدريس عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات ط4، دار النهضة العربية للنشر ، بيروت ، 1996، ص224.

(2) D. Bowlin Oswald and Others " Guid to Financial analysis , " MCG raw – Hill – Book Company, New York 1990 P30.

(3) الحسني، صادق، مرجع سبق ذكره، ص283.

(4) الشافعي، جلال، الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية، ط11، الجزء الرابع، طرائق وأساليب الفحص الضريبي، القصر للطباعة والدعاية والإعلان ، 2007، ص165.

2/4/2 : أساليب التدقيق الضريبي المكتبي (باستخدام طرق التحليل المالي والمحاسبي) :

يقصد بالتدقيق الضريبي المكتبي⁽¹⁾ قيام المدقق الضريبي بتدقيق ملف المكلف، والبيانات المتعلقة به، الواردة بهذا الملف والثابتة بقاعدة البيانات عن السنوات السابقة، دون الانتقال إلى مقر المنشأة.

أولاً المقارنات:

تعتبر المقارنات أكثر أساليب التدقيق الضريبي المكتبي استخداماً، ومن صور هذه المقارنات، التحليل الأفقي حيث يقوم المدقق الضريبي بمقارنة أرصدة الحسابات الإجمالية الواردة بالقوائم المالية، بأرصدة السنوات السابقة لتحديد التغيرات والفروقات، والتحري عن أسبابها والاقتناع بها، أما التحليل الرأسي فيتم بموجبه مقارنة كل عنصر من عناصر القوائم المالية لسنة واحدة بالمجاميع الفرعية والكلية، والتي تتطلب عمقاً أكبر في إجراء الاختبارات التفصيلية إذا ما ساور المدقق شك باحتمال وجود تهرب من الضريبة .

ثانياً تحليل الاتجاه:

ويقصد بتحليل الاتجاه تحليل التغيرات في بند معين من بنود القوائم المالية، خلال الفترات المحاسبية المختلفة، حيث يقوم المدقق الضريبي بمقارنة أرقام السنة موضوع التدقيق بأرقام السنة أو السنوات السابقة، وهناك أسلوبان لتحليل الاتجاه⁽²⁾:

- **الأسلوب الأول:** باتباع طريقة السببية التي يمكن عن طريقها التوصل إلى القيمة التي يجب أن يكون عليها البند موضوع التدقيق في سنة التدقيق، بمعنى أن يتمكن المدقق من تقدير القيمة الواجب أن يكون عليها البند ثم مقارنة هذه القيمة بالقيمة الفعلية، وملاحظة ما إذا كانت هناك انحرافات كبيرة تشير إلى وجود تهرب مما يتطلب أنساع نطاق التدقيق.

- **الأسلوب الثاني:** باتباع الطريقة التشخيصية حيث يقوم المدقق الضريبي بمقارنة أرقام السنة الحالية بأرقام السنة السابقة ، للتأكد من أن القيمة تسير في نفس الاتجاه.

ويرى الباحث أنه لتحقيق الفاعلية المطلوبة من التدقيق التحليلي يفضل اتباع الأسلوب الأول نظراً لأن المدقق الضريبي يستطيع أن يتعرف على الأسباب التي تؤدي إلى سلوك الأرقام لاتجاه معين، ويستخدم هذه المعرفة في التنبؤ بما يجب أن تكون عليه الأرقام .

وهناك العديد من طرق تحليل الاتجاه منها: الطريقة البيانية، طريقة التغير من فترة لأخرى، طريقة المتوسط الموزون، طريقة المتوسط المتحرك، طريقة السلاسل الزمنية .

(1) الشافعي، جلال، الموسوعة الفحوص الضريبي المكتبي كوسيلة لتدقيق التقدير الذاتي للضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي، ط1، المؤتمر الضريبي الرابع عشر ، الجمعية المصرية للمالية والضرائب & بريس وتر هاس كوبرز، يونيو ، 2008، ص14.

(2) الشافعي، جلال، الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية، الجزء الرابع طرائق وأساليب التدقيق الضريبي ط1، القصر للطباعة والدعاية والإعلان ، 2007، ص147.

ثالثاً التحليل المالي :

يعتبر التحليل المالي وسيلة مفيدة للتدقيق المكتبي، ويتمثل في دراسة القوائم المالية بعد تبويبها التبويع الملائم، واستخدام أساليب فنية رياضية وإحصائية، بهدف تبيان الارتباطات التي تربط بين بنودها، والتغيرات التي تطرأ على هذه البنود خلال فترة واحدة أو عدة فترات، واشتقاق مجموعة من المؤشرات التي تساعد على دراسة وضع المنشأة، وتنصب وظيفة التحليل المالي في تقييم أداء المنشأة، وتفسير البيانات المحاسبية، ودراسة وتقييم ربحية المنشأة⁽¹⁾

وينقسم التحليل المالي بصفة عامة إلى نوعين رئيسيين هما :

أ. إجراء المقارنات بين بنود القوائم المالية لعدة فترات.

ب. دراسة القوائم المالية من كافة الوجوه عن فترة معينة بالذات.

طرق التحليل المالي :

يوجد العديد من الطرق والأساليب المتبعة في التحليل المالي، يمكن للمدقق الضريبي استخدام ما يلائمه منها لغرض تدقيق الضريبة ومن أمثلتها⁽²⁾:

- a. أسلوب التحليل بالنسب المالية .
- b. أسلوب التحليل بالمقارنات .
- c. التحليل المحاسبي للتعاادل.
- d. كشف مصادر الأموال واستخداماتها .
- e. أسلوب التحليل بالأرقام القياسية .
- f. أسلوب التحليل باستخدام الطرق الرياضية .

3/4/2 : التحليل باستخدام النسب المالية :

يقصد بالنسب المالية العلاقة، التي تنشأ بين الأرقام الواردة في قائمة مالية معينة، أو بين أرقام هذه القائمة وأرقام قوائم أخرى، وتفيد هذه النسب في تحديد التغيرات الهامة والارتباطات بين البيانات من سنة لأخرى فلو أظهر التحليل على سبيل المثال وجود تقلب غير عادي، في نسبة مجمل الربح إلى المبيعات بين العام الحالي والعام السابق، فإن ذلك يعد مؤشراً على احتمال وجود تلاعب في قياس مجمل الربح عن العام الحالي، وفيما يلي استعراض للنسب ذات الأهمية في التدقيق الضريبي :

(1) اسماعيل، اسماعيل، وآخرون " التحليل المالي مدخل صناعة القرارات " ط1، مطبعة الطلبة، عمان ، 2000، ص22.

(2) الحياي، وليد، والبطمة، محمد عثمان، التحليل المالي، دار حنين، 1996، ص12.

جدول رقم (2)

النسب المالية ودورها في الحد من التهرب الضريبي

نوع النسبة	مدلول النسبة	الأثار المتوقعة
نسبة مجمل الربح إلى المبيعات	توضح هذه النسبة إجمالي الربح الذي تحصل عليه المنشأة من كل ريال من المبيعات (قبل خصم المصروفات الإدارية والتمويلية والتسويقية)	إذا كان معقولة بمقارنتها بالسنوات السابقة فهذا يدل على صحة مكوناتها، إذا كان هناك تغيير ملموس فيها فإنه يوحي بوجود تلاعب وهذا يدعو الفاحص للبحث والتقصي وتحليل الأسباب التي قد تعود إلى تخفيض سعر المبيعات أو إخفاء بعض صور فواتير البيع التي تدل على وجود تهرب ضريبي ⁽¹⁾ .
نسبة صافي الربح إلى المبيعات	ويعتبر مؤشر هام لقياس قدرة المنشأة على تحقيق الربح من نشاطها الاعتيادي، بعد تغطية كافة المصروفات هذه النسبة مكملة لنسب أخرى، وتساعد هذه النسبة الفاحص الضريبي في معرفة أرباح كل الوحدات المباعة	تسهل عملية المقارنة بين السنوات، انخفاض هذه النسبة يدعو الفاحص للبحث والتقصي عن الأسباب التي قد تحمل في طياتها تهرباً ضريبياً ⁽²⁾ .
نسبة تكلفة البضاعة المباعة إلى المبيعات	تعتبر هذه النسب من الأهمية بمكان، إذ أن هناك في الغالب نسبة ثابتة بين تكلفة البضاعة والمبيعات لكل نوع من السلع.	يمكن للمدقق الضريبي في حال انخفاض مجمل الربح إلى المبيعات وارتفاع هذه النسبة أن تكون مؤشراً لمحاولة التهرب من الضريبة عن طريق زيادة تكلفة المبيعات، ومن ثم يجب على المدقق دراسة مكونات هذه النسبة ومعرفة البنود التي حصلت فيها الزيادة ودراستها بشكل دقيق من سنة لأخرى أو عن طريق مقارنتها مع مثيلاتها من الشركات ⁽³⁾ .
نسبة مردودات المشتريات إلى قيمة المبيعات	تعتبر مردودات المشتريات من المقدرات العامة التي يجب أن يوليها الفاحص الضريبي أهمية خاصة،	فقد تعمل بعض المنشآت إلى قيد جزء من مبيعاتها كمردودات للمشتريات وبهذا تتمكن من إخفاء جزء من أرباحها الخاضعة للضريبة، حيث تقيد المردودات بسعر التكلفة لا بسعر البيع، وقد يلجأ المكلف إلى إنقاص مردودات المشتريات عن قيمتها الحقيقية بقصد زيادة صافي المشتريات مما يؤدي إلى إنقاص مجمل الربح.
نسبة مردودات المبيعات إلى قيمة المبيعات	تبين هذه النسبة العلاقة بين بند مردودات المبيعات التي ردت من قبل العملاء و رقم المبيعات، احتمال وجود تلاعب في هذا البند.	وارتفاع هذه النسبة في سنة التدقيق عنها في السنوات السابقة يعتبر مؤشراً على احتمال وجود تلاعب في هذا البند. تلجأ إلى إثبات مردودات مبيعات وهمية بهدف إنقاص مجمل الربح قصداً في التهرب، الأمر الذي يتطلب تكثيف التدقيق وبذل عناية بالدفاتر والسجلات والتأكد من الناحية الحسابية والترحيل إلى الحسابات بصورة صحيحة.
نسبة الديون المدومة إلى المبيعات الآجلة	توضح هذه النسبة العلاقة بين الديون المدومة والمبيعات الآجلة للمنشأة محل التدقيق.	قد تكون الديون المدومة وسيلة للتهرب خاصة أن القانون اليمني قد سمح بها شريطة أن يثبت المكلف عدم تعامله مع العميل لثلاث سنوات لاحقة لإعدام الدين، وهذا الشرط سهل بالنسبة للعميل لذا ينبغي على الفاحص الضريبي القيام بالآتي : (أ)التأكد من أن المنشأة قد اتخذت كل الإجراءات القانونية

(1) الشافعي، جلال، دراسات في المراجعة الحديثة، الجزء الأول، القصر للطباعة والدعاية والإعلان، 2000، ص24.

(2) الحسني، صادق، مرجع سبق ذكره، ص258.

(3) الشافعي، جلال، دراسات في المراجعة الحديثة، مرجع سبق ذكره، ص26.

		للمطالبة بهذا الدين وقد استنفذت كافة الوسائل، وقد سبق الإشارة عن الإجراءات سابقاً، والتأكد من أن المدين لم يسدد فعلاً بالرجوع لحسابات المدين . ب)التأكد من أن المنشأة قد أدرجت ضمن إيراداتها في سنة التدقيق ما قد تم تحصيله من ديون معدومة سبق إعدامها⁽¹⁾.
نسبة نفقات البيع والإعلان إلى قيمة المبيعات	توضح هذه النسبة العلاقة بين عنصر تكاليف البيع والتوزيع التي أنفقتها المنشأة وبين رقم المبيعات، وتقاس نصيب الريال الواحد من المبيعات من مصاريف البيع والإعلان ومدى الارتباط الموجود بين هذه النفقات وبين المبيعات.	ومما لاشك فيه أن هذه النسبة ترشد الفاحص الضريبي إلى أي تضخم ملحوظ في أرقام تلك النفقات، وتركيز التدقيق عليها، وهنا يجدر الإشارة إلى أن المنشأة ذات الفروع على الفاحص إيجاد هذه النسبة لكل من فروع المنشأة، وملاحظة أي تغير يدل على وجود تلاعب بهذه البنود.
نسبة النفقات الإدارية إلى قيمة المبيعات	توضح هذه النسبة العلاقة بين عناصر النفقات الإدارية التي تقوم المنشأة بإنفاقها وبين رقم المبيعات،	ومن الضروري على الفاحص الضريبي أن يقوم بمقارنة تلك النسبة في سنة المقارنة مع ما يقابلها في السنوات السابقة، لمعرفة أسباب ارتفاعها التي قد تكون نتيجة تلاعب المنشأة في رقم النفقات الإدارية كمحاولة من جانبها لتخفيض الوعاء الضريبي قصداً في التهرب.
نسبة مصاريف السفر والانتقال إلى قيمة المبيعات	تظهر هذه النسبة العلاقة بين مصاريف السفر والانتقال و رقم المبيعات، وما هو جدير بالملاحظة أن زيادة هذه النسبة في سنة التدقيق عن النسب المقابلة لها في سنوات سابقة لنفس المنشأة دون وجود أسباب مقنعة لذلك يعتبر كمؤشر على وجود تلاعب في هذا البند	يتطلب من الفاحص الضريبي أن يقوم بمقارنة تلك النسبة في سنة المقارنة مع ما يقابلها في السنوات السابقة، والتأكد من أن تلك المصاريف التي تتطلبها فعلاً طبيعية عمليات المنشأة من ناحية كما ترتبط مباشرة بنوع العمل الذي تقوم به، وهنا يجب على الفاحص خصم المصاريف الخاصة بالمكلف لأنها استعمال للربح وليست تكليفاً عليه.

* الجدول من إعداد الباحث

ونظراً للجوانب المطروقة في هذا البحث والتمثلة بالاهتمام بالجانب العلمي النظري إلى جانب الاهتمام بالتطبيق العملي، في ما يظهره الدور الذي تحدثه المعايير والمبادئ والفروض المحاسبية في الحد من التهرب الضريبي، أيضاً تم التطرق إلى الأساليب المحاسبية كالتحليل المالي والمحاسبي وطرقه المتعددة، والنسب المالية ومعدلات الدوران وغيرها من الأساليب المختلفة ودورها في اكتشاف تحريفات البيانات المالية بقصد تخفيض الربح الضريبي، ولمعرفة نظام الضرائب في الجمهورية اليمنية وأنواع الضرائب التي أخذ بها المشرع اليمني ومدى مساهمتها في تمويل الموازنة العامة للدولة، ومدى قيام المشرع الضريبي بتنظيم وتحديد آليات إجراءات تدقيق هذه الضرائب، وبالأخص ضريبة الدخل على الأرباح التجارية والصناعية، وبيان أوجه القصور التي تكتنف التشريع فيما يتعلق بتنظيم وتحديد آليات إجراءات التدقيق الضريبي، وهذا ما سيقوم الباحث بعرضه في المبحث التالي.

(1) الشافعي، جلال، الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية، ط 11، الجزء الرابع، طرائق وأساليب الفحص الضريبي، القصر للطباعة

والدعاية والإعلان ، 2007، ص 162.

المبحث الأول

تحليل واقع إجراءات التدقيق الضريبي في اليمن

تمهيد:

تناولنا في الفصل الثاني من هذه الدراسة التهرب الضريبي وصوره المتعددة، التي يبتكرها المكلفون للتخلص من أداء الضريبة، ومعرفة الأسباب الدافعة للقيام بهذا السلوك ألبا أخلاقي، والآثار التي تحدثها هذه الظاهرة سواءً على المستوى المالي أو الاقتصادي أو الاجتماعي، وبعد أن تناولنا أساليب المكافحة والتي يجب أن تعالج أساساً الأسباب الدافعة لهذا السلوك، فإننا سوف نقوم في هذا المبحث بتحليل إجراءات التدقيق الضريبي المتبعة في اليمن، لبيان ما إذا كانت قائمة على أسس علمية ومنهجية للوصول إلى تحقيق الضريبة، وتحد من التهرب الضريبي، ومن ثم سوف نقوم بتحليل للتهرب والفاقد الضريبي في اليمن، وأثره على الموازنة العامة للدولة.

1/1: إجراءات التدقيق الضريبي لضريبة الأرباح التجارية والصناعية في اليمن :

إن تركيز الباحث على ضريبة الأرباح التجارية والصناعية لا يعني أن باقي أنواع الضرائب لا يوجد فيها تهرب أو تلاعب بل يرجع إلى أن هذه الضريبة تحدث أضراراً بجميع أفراد المجتمع، لوجود تلاعب كبير في تحصيل هذه الضريبة لا يحقق العدالة في توزيع الثروة والدخل داخل المجتمع. لقد أخذ المشرع الضريبي اليمني بنظام الضريبة النوعي، بمعنى أنه فرض ضريبة على كل دخل على حدة، وبالتالي فإن الإقرارات التي يقدمها المكلف للإدارة الضريبية تتعدد بتعدد أنواع الدخل الذي يحصل عليه، بمعنى أن المكلف ملزم قانوناً بتقديم تقرير عن كل نوع من أنواع الدخل الذي يحصل عليه إلى الإدارة الضريبية المختصة الكائنة في دائرة عمله، خلال المدة المحددة في القانون لكل نوع من أنواع الدخل.

وسوف يقوم الباحث بإجراء عملية مقارنة بين المعيار الدولي رقم (12) المعدل، كونه المعيار الدولي المنظم لضرائب الدخل، وبين القانون الضريبي اليمني رقم (31) لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، كونه المنظم لإجراءات فرض الضريبة واحتسابها في اليمن، لتبيان مدى اتساقه مع المعيار الدولي من عدمه.

جدول رقم (7)

مقارنة بين المعيار الدولي (12)، والقانون رقم (31) لسنة 1991م وتعديلاته

البيان	المعيار الدولي رقم (12) المعدل	القانون رقم (31) لسنة 1991م وتعديلاته
1. الهدف	يهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل وآثار الضريبة الحالية والمستقبلية.	يهدف إلى المحاسبة عن ضرائب الدخل للوصول إلى وعاء الضريبة.
2. النطاق	يطبق في المحاسبة عن ضرائب الدخل المحلية والأجنبية والمحددة على أساس الأرباح الخاضعة للضريبة.	يطبق على المحاسبة عن ضرائب الدخل في اليمن حيث يشمل تحديد أرباح الأعمال والمنشآت التجارية والخدمية والصناعية بما فيها الصناعات الاستخراجية والوحدات الاقتصادية للقطاعين العام والمختلط ومنشآت الأموال والشركات الفردية ... الخ
3 - الطريقة المستخدمة	طريقة الميزانية العمومية	طريقة الضريبة الواجبة السداد.
4- القيود الموضوعية على الاعتراف بالضرائب المؤجلة.	لا يوجد قيود على الاعتراف بالضريبة المؤجلة الدائنة، أما المدينة فلا يتم الاعتراف بها إلا في حالة التأكد من إمكانية تحققها مستقبلاً.	لا يتم الاعتراف بالآثار الضريبية للاختلافات المؤقتة.
5. الآثار الضريبية للاختلافات المؤقتة	يعترف بالأصول الضريبية المؤجلة عندما يكون محتملاً أن تتحقق أرباح ضريبية لاستخدام الأصل الضريبي ضدها، وعندما يكون للمنشأة تاريخ في تحقيق الأرباح يعترف بالأصل الضريبي المؤجل	لا يتم الاعتراف بالآثار الضريبية للاختلافات المؤقتة.
6. الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية الجارية	يتم الاعتراف بالجزء غير المسدد من الضرائب الجارية عن الفترات السابقة كالالتزام، أما إذا زاد المبلغ المسدد عن الضرائب المتعلقة بالفترة الحالية والفترات المستقبلية فيعترف بالزيادة كأصول. ويتم الاعتراف بالمنفعة من الخسائر الضريبية المرحلة للخلف في سداد ضريبة جارية.	يتم الاعتراف بالضريبة الجارية أما الأصول والالتزامات الجارية فلا يتم الاعتراف بها.

7. الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة	يتم الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة من الاختلافات المؤقتة الخاضعة للضريبة، وكذا الاختلافات المؤقتة القابلة للاقتطاع.	لا يتم الاعتراف بأي نوع من الاختلافات المؤقتة التي تنتج عنها أصول والتزامات ضريبية مؤجلة
8. إعادة التقييم	يتطلب الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة الناتجة من إعادة التقييم.	لا يتم الاعتراف بالالتزامات الضريبية من إعادة التقييم ويعتبرها أرباحاً دفتريّة وليس حقيقية.
9. القياس	يتم قياس الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة والجارية، وللمزيد أنظر ص 171 من الرسالة	يتم قياس الضريبة الجارية (الحالية) وقياس المصروفات والإيرادات المحققة خلال الفترة.
10. الآثار الضريبية للخسائر المرحلة	يتم الاعتراف بأصل الضرائب المؤجلة المدينة في حالة ترحيل الخسائر للخلف باعتبارها تمثل استرداداً لضرائب سبق سدادها، أما ترحيل الخسائر للأمام فلا يتم الاعتراف بأصل الضرائب المتعلقة بها، إلا في حالة إمكانية تحقق مكاسب ضريبية من ترحيل الخسائر للأمام.	لا يتم الاعتراف بترحيل الخسائر الضريبية إلى الخلف، ويتم الاعتراف بترحيل الخسائر إلى الأمام لمدة 4 سنوات فقط.
11. الإفصاح في حساب الأرباح والخسائر	أُلزم بضرورة الإفصاح بشكل منفصل لكل من مكونات مصروف الضريبة والأرباح والخسائر في قائمة الدخل.	أُلزم المكلفين بتقديم إقراراتهم الضريبية من واقع ميزانياتهم العمومية والإفصاح عن كل ما يتعلق بدخولهم من واقع دفاتر محاسبية منتظمة، ومعتمدة من محاسب قانوني.
12. الإفصاح في الميزانية العمومية	أُلزم بضرورة الإفصاح بشكل منفصل لكل من مكونات مصروف الضريبة، مبلغ الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة	أُلزم بإرفاق الميزانية العمومية بالإقرار الضريبي.

الشكل من إعداد الباحث

من خلال المقارنة السابقة يتضح أن هناك اختلافاً كبيراً بين المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) المعدل "ضرائب الدخل"، والقانون رقم (31) لسنة 1991 وتعديلاته بشأن ضرائب الدخل، فقد كان الاختلاف في الأشياء الجوهرية من حيث طريقة التطبيق المستخدمة في المحاسبة عن ضرائب الدخل، وهذا بدوره لاشك يؤثر في تحديد وعاء الضريبة بشكل سليم وعلى إجراءات التدقيق، أما بالنسبة للإفصاح فقد تضمن المعيار الإفصاح في حساب الأرباح والخسائر وقائمة المركز المالي عن كل المصروفات الضريبية، أما القانون اليمني فقد أتفق مع المعيار الدولي في الإفصاح عن الضرائب في القوائم المالية، أما بقية الإفصاحات فهي إما بقائمة الدخل أو حساب الأرباح والخسائر، أو في قوائم الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، والمعدة من قبل المحاسب القانوني.

1/1/1: نطاق فرض الضريبة :

حدد المشرع اليمني بموجب القانون رقم (31) لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، نطاق فرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، حيث نصت المادة (3) منه "فرض ضريبة سنوية على أرباح:-

أ. الأعمال والمنشآت التجارية والخدمية.

ب. الأعمال والمنشآت الصناعية بما فيها الصناعات الاستخراجية والتحويلية وأعمال منشآت النقل والشحن والتفريغ والتغليف.

في حين نصت المادة (4) كما تسري هذه الضريبة على أرباح الوحدات الاقتصادية للقطاعين العام والمختلط والوحدات التابعة لها، وتنص المادة (5) تسري هذه الضريبة على أرباح شركات الأشخاص وشركات الأموال مهما يكن الغرض منها سواء كانت تزاوّل نشاط تجارياً أو صناعياً أو مالياً أو عقارياً.

كما تسري هذه الضريبة على الشركات ذوات الامتياز بجميع أنواعها المقيمة وغير المقيمة. وسيتناول الباحث الوثائق والبيانات التي يلتزم المكلفون بتقديمها لغرض ربط الضريبة، وتحصيلها، والدفاتر والسجلات من الناحية الضريبية.

2/1/1: الوثائق التي يلتزم المكلفون بتقديمها :

ألزم المشرع اليمني المكلفين الخاضعين لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، بأن يقدموا إلى مصلحة الضرائب نوعين من الوثائق، هما إخطار المصلحة ببدء مزاولة نشاطهم أو توقفهم أو تنازلهم، بالإضافة إلى الإقرار السنوي بنتائج أعمالهم.

1/2/1/1: إخطار بدء مزاولة النشاط أو التوقف أو التنازل⁽¹⁾:

ألزم نص المادة (57) من القانون رقم (31) لسنة 1991م " على كل مكلف أو جهة خاضعة للضريبة المقررة بأحكام هذا القانون أن يقدم لمصلحة الضرائب إخطاراً بتاريخ بدء ممارسة العمل أو النشاط أو التصرف أو تأجير العقار الخ..."

ويتضح من نص المادة أعلاه، أن المشرع ألزم كل من يزاول نشاطاً خاضعاً لضريبة الأرباح التجارية والصناعية أن يقدم إلى مصلحة الضرائب إخطاراً بذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بدء مزاولة هذا النشاط، حفاظاً لحقوق الخزنة العامة، كما ألزم المكلف بإخطار المصلحة في حالة التوقف عن مزاولة النشاط أو التنازل عن المنشأة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التوقف أو التنازل.

1/2/1/1: الإقرارات الضريبية السنوية :

⁽¹⁾ وزارة المالية، مصلحة الضرائب، (القانون رقم 31 لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، والقرارات والتعليمات التنفيذية)، ط1، مرجع سبق ذكره، ص 35

أخذ المشرع الضريبي اليمني كغيره من التشريعات بنظام الإقرارات الضريبية السنوية، كوسيلة لحصر المكلفين وأنشطتهم تمهيداً لتحصيل الضريبة المستحقة عليهم، فألزمت المواد (11,12,13,14) من القانون رقم (31) لسنة 1991م المكلفين بتقديم إقراراتهم إلى مصلحة الضرائب مبينين فيها مقدار أرباحهم أو خسارتهم.

تعريف الإقرار الضريبي:

عرف أحد الكتاب⁽¹⁾ الإقرار الضريبي بأنه: "عبارة عن بيان يحدد فيه المكلف نتيجة نشاطه من ربح أو خسارة خلال السنة السابقة من واقع دفاتره ومستنداته، ولا تعتبر البيانات الواردة فيه نهائية فلإدارة الضريبة الحق في إجراء التعديلات التي تراها ضرورية للوصول إلى صافي الربح الحقيقي".

وعرفه آخر بأنه عبارة عن كشف مقسم إلى عدة أقسام يوضح فيه المكلف في قسمه الأول البيانات الشخصية الخاصة بمنشأته، وفي الثاني يبين نتيجة نشاطه من ربح أو خسارة، وفي القسم الثالث يبين بنود المصروفات المسموح بها ضريبياً ولم يخصها المكلف من إيراداته، بالإضافة إلى الإيرادات التي أدرجها المكلف ضمن إيراداته وهي ليست من الإيرادات المعترف بها ضريبياً، والقسم الأخير يبين صافي الدخل الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه⁽²⁾.

ويرى الباحث أن الإقرار الضريبي من أفضل لوسائل المطابقة لتحديد نتيجة نشاط المكلف خاصة إذا كانت حساباته منتظمة في دفاتر ومؤيدة بمستندات، ويعد الإقرار الضريبي الوسيلة الأكثر انتشاراً في التشريعات الضريبية المعاصرة، والتي يحتاج تطبيقها تعاوناً وثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وإلى وعي ضريبي وحسن تنظيم لمصلحة الضرائب بالإضافة إلى خبرة ونزاهة الفاحصين الضريبيين الذين يجب أن يصلوا إلى تقدير الوعاء الضريبي تقديراً سليماً وبعدالة.

وقد أرفق الباحث نموذجين من الإقرار الضريبي، هما نموذج (1): إقرار المكلف الذي يمسك دفاتر وحسابات منتظمة، ونموذج (2): إقرار المكلف الذي لا يمسك دفاتر وحسابات منتظمة.

2/2/1/1: المكلفون بتقديم الإقرار الضريبي:

ألزم المشرع اليمني بموجب المادة (27) من القانون رقم (31) العديد من المكلفين، بمسك حسابات ودفاتر تجارية منتظمة لأغراض الضريبة، وأن عليهم تقديم إقراراتهم الضريبية السنوية من واقع ميزانياتهم وحساباتهم الختامية، معتمدة من أحد المحاسبين القانونيين المرخص لهم بمزاولة المهنة والحاصلين على البطاقة الضريبية.

(1) الريدي، محمد علي، (المحاسبة الضريبية)، مرجع سبق ذكره، ص 376.

(2) يوسف، أحمد، (المتطلبات القانونية في الإقرار الضريبي)، بحث علمي منشور في مجلة الوعي الضريبي، صنعاء، العددان 35-36، مارس 2008، ص 16.

والمكلفون الملزمون بمسك حسابات ودفاتر تجارية منتظمة للأغراض الضريبية هم⁽¹⁾ :-

أ. شركات الأموال.

ب. شركات الأشخاص إذا كان رأسمالها لا يقل عن (25,000) ريال، أو إذا كان عدد مستخدمي أي منها لا يقل عن عشرة مستخدمين.

ج. منشآت الأفراد الذين لا يقل رأسمال أي منهم عن (25,000) ريال، أو إذا كان عدد مستخدمي أي منها لا يقل عن عشرة مستخدمين.

د. الفئات التالية خلاف ما ورد بالفقرات (أ، ب، ج).

1. المستشفيات والمستوصفات الخاضعة لضريبة الدخل.

2. الصيدليات ومستودعات ومخازن الأدوية والمختبرات ومحال الأنشطة الطبية الذين لا يقل رأسمال أي منهم على (25,000) ريال، أو إذا كان عدد مستخدمي أي منها لا يقل عن ثلاثة مستخدمين.

3. المقاولون المصنفون من الدرجتين الأولى والثانية.

4. المكاتب الهندسية والقانونية والمحاماة وبيوت الخبرة ومكاتب الاستشارات التي يشترك فيها عدد من المهندسين أو المحامين لا يقل عن ثلاثة أو تستخدم مثل هذا العدد من المهندسين أو المحامين.

5. الوكلاء والوسطاء التجاريون المستوردون لحساب الغير فقط، ووكلاء الملاحة وشركات التخليص الجمركي.

6. الفنادق والمطاعم والملاهي من فئة نجمتين أو درجتين وما يماثلها فما فوق.

7. الصيارفة وصاغوا الذهب.

8. المحاسبون القانونيون والأطباء المتخصصون والاستشاريون.

9. فروع الشركات الأجنبية ومكاتب الارتباط.

10. المشاريع المتمتعة أو التي تتمتع بالإعفاءات بموجب قانون الاستثمار.

ويلاحظ الباحث من النصوص السابقة أن القانون ألزم الفئات أعلاه بمسك حسابات منتظمة وتقديم إقراراتهم من واقعها، وبالنسبة لبقية المكلفين الذين لا يمسون حسابات منتظمة يظلون ملزمين بتقديم الإقرارات الضريبية على أساس أنهم لا يمسون حسابات منتظمة.

3/1/1: سعر الضريبة؛

⁽¹⁾وزارة المالية، مصلحة الضرائب، (القانون رقم 31 لسنة 1991 بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، والقرارات والتعليمات التنفيذية- المادة

(27)، ط1، مرجع سبق ذكره، ص 120.

حدد المشرع اليمني على ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ضريبة ذات أسعار تصاعدية للمنشآت الفردية، وأسعاراً نسبية لبقية المنشآت، إذ يطبق على المنشآت الفردية المادة (48) من القانون رقم (31) لسنة 1991م، ويوقف تصاعد الضريبة عند 28%، لمكلفي الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية من الأفراد⁽¹⁾، بموجب نص الفقرة (ب) من المادة (50) من القانون رقم (31) لسنة 1991م.

أما بالنسبة لبقية المنشآت فتفرض الضريبة بنسبة 28% لشركات الأشخاص، وبنسبة 32% لشركات الأموال والمؤسسات العامة والشركات المختلفة، ونسبة 36% للشركات ذوات الامتياز والشركات غير المقيمة بأنواعها، أي أن المشرع الضريبي عند تحديده لأسعار الضريبة فرق بين الشخص الطبيعي والشخص الاعتباري "المعنوي"، حيث فرض ضريبة بأسعار تصاعدية للشخص الطبيعي، وضريبة نسبية للشخص الاعتباري، وهو ما يساهم في تحقيق العدالة الضريبية.

إلا أنه توصلت نتائج إحدى الدراسات العلمية⁽²⁾ التي أجريت في كل من اليمن والهند أن (63%) من المستجيبين في اليمن يعتقدون أن نسبة الضريبة العالية سبب للتهرب من دفع الضريبة، ويرى أحد الباحثين⁽³⁾ أن الطاقة الضريبية في الاقتصاد اليمني تقدر بـ (14%) من الناتج القومي ويقدر العبء الضريبي بـ (10%) من الناتج القومي الإجمالي وبالتالي هناك فجوة بين الطاقة الضريبية وبين العبء الضريبي تقدر بـ (4%)، وبالتالي فإن المرونة منخفضة نسبياً وبالأخص الضرائب على الأرباح، ويرجع السبب أساساً إلى أن هذه الضريبة ذات أسعار تصاعدية، وغالباً يتم التهرب من دفعها، وأن هناك إمكانية كبيرة لرفع الحصيلة الضريبية وخاصة من القطاع الخاص.

وذهب وزير المالية اليمني الأسبق،⁽⁴⁾ أنه من أجل تحسين عملية دفع الضرائب ينبغي تخفيض النسب الضريبية من خلال إعادة النظر بالقوانين المنظمة لها، كونها مرتفعة جداً بالمقارنة مع الدول الأخرى، ولا بد من إعادة النظر بمعدلات الضرائب القانونية لجعلها ملائمة مع القواعد الحديثة العادلة والفعالة، وفي هذا الإطار يمكن اقتراح تخفيض الضرائب على الدخل إلى (15%).

ويرى الباحث أن الزيادة في سعر الضريبة تنقل كاهل الممول اليمني، في ظل عدم عدالة احتساب الضريبة، وعدم حصول الممول لحد الإعفاء السنوي العائلي الملائم مع ظروف المعيشة، وشعور المكلف أن البعض يدفع الضريبة والبعض الآخر لا يدفعها أو يدفعها بمقدار أقل من الفعلي

⁽¹⁾ وزارة المالية، مصلحة الضرائب، (القانون رقم 31 لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، والقرارات والتعليمات التنفيذية- المادة

(53,52,50)، ط1، مرجع سبق ذكره، ص 33.

⁽²⁾ جبران، د محمد علي " (التحاسب الضريبي: دراسة مقارنة لنظام ضريبة الدخل في اليمن والهند) جامعة بونا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2006م، ص 354 .

⁽³⁾ المتوكل، مصطفى حسين، (محددات الطاقة الضريبية في الدول النامية مع دراسة للطاقة الضريبية في اليمن)، مرجع سبق ذكره، ص 37-38.

⁽⁴⁾ العسلي، سيف، (اليمن والأزمة المالية العالمية الآثار والحلول) مطابع دائرة التوجيه المعنوي، 2009م، ص 54 .

المستحق نتيجة للمحابة ولا اعتبارات شخصية لهؤلاء المكلفين، وهذا من أهم الأسباب المؤدية للتهرب من دفع الضريبة.

4/1/1: ربط الضريبة:

يقصد بربط الضريبة تحديد مبلغ الضريبة الذي يلزم المكلف بسداده من واقع إقرار المكلف المقدم منه أو عن طريق التقدير في حالة عدم تقديم المكلف للإقرار الضريبي، أو عدم تقديمه للبيانات والمستندات، وترتبط الضريبة للفئات المحددة بنص .

1/4/1/1: إجراءات ربط الضريبة (آلية التدقيق الضريبي) :

بعد تقديم المكلف إقراره الضريبي في المواعيد المحددة بنص القانون الضريبي، تُربط الضريبة من واقع الإقرار المقدم، بحسب المادة (66) من قانون ضريبة الدخل "تُربط الضريبة من واقع الإقرار المقدم من المكلف بعد استكمال إجراءات المراجعة والتدقيق لبيانات الإقرار". ولمصلحة الضرائب الحق في إجراء مراجعة وفحص لمحتوى الإقرار والبيانات المرفقة والتأكد من صحتها بطريقتين هما:

أ. الفحص المكتبي: ويتم فيه فحص ملف للتعرف على الشكل القانوني للمنشأة وتاريخها الضريبي، بالإضافة إلى دراسة الإقرار وأوراق ملف المكلف.

ب. الفحص الميداني بالاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات.

1/1/4/1/1: إجراءات ربط الضريبة في حالة تقديم المكلف للإقرار:

أعطى المشرع الضريبي لمصلحة الضرائب الحق في إجراء التعديلات التي يراها ضرورية للوصول إلى وعاء الضريبة الحقيقي، بحسب نص الفقرة (أ) من المادة (67) من القانون رقم (31) لسنة 1991م: "لمصلحة الضرائب الحق في مراجعة وتدقيق وتصحيح الإقرار وإذا ظهر خلال ذلك أن الإقرار لا يشمل ما يشير إليه في المادة (66) من هذا القانون أعدت إخطاراً بذلك وتدعوه لحضور جلسة مناقشة ما توصلت إليه ليتم ما يلي:

تسفر نتيجة فحص الإقرار الضريبي عن أحد ثلاث احتمالات:

الاحتمال الأول : أن تقبل مصلحة الضرائب ما جاء بإقرار المكلف كما هو بدون إجراء أية تعديلات عليه، مما يعني أن صافي الربح الوارد في الإقرار تم تحديده وفقاً لأحكام القانون (31) لعام 1991م، وبالتالي تربط الضريبة على هذه الأرباح ربطاً نهائياً وتخطر الإدارة المكلف بذلك على النموذج (5) ربط نهائي وغير قابل للطعن.

الاحتمال الثاني : أن تقبل مصلحة الضرائب ما جاء بإقرار المكلف مع إجراء بعض التعديلات على رقم صافي الأرباح الظاهرة بالإقرار بإضافة الزيادات التي لا تعتبر من المقبول بها ضريبياً، وإذا وافق المكلف على هذه التعديلات تربط الضريبة نهائياً ويبلغ المكلف بذلك وفق النموذج (5) ويكون

غير قابل للطعن، إذا لم يوافق المكلف على التعديلات كلها أو بعضها، يتم إخطار مصلحة المكلف لحضور جلسة مناقشة تعديلات المصلحة خلال أسبوع من تسلمه الإخطار.

في حال اقتناع المكلف بالتعديلات يتم الربط ويخطر المكلف بنموذج (5)، وفي حالة عدم الموافقة وفقاً للمعلومات والبيانات المتوفرة لدى المصلحة، ويتم إخطار المكلف بنموذج (4) ويكون الربط قابلاً للطعن خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإخطار .

الاحتمال الثالث : أن لا تقبل المصلحة بما جاء بإقرار المكلف بعدم انتظام الدفاتر وأمانة المستندات، في هذه الحالة تهدر الدفاتر وتلجأ المصلحة إلى تحديد أرباح المكلف بواسطة أحد طرق التقدير وفقاً للبيانات والمعلومات المتوفرة لدى المصلحة.

2/1/4/1: إجراءات ربط الضريبة في حالة عدم تقديم المكلف للإقرار:

أجاز المشرع الضريبي لمصلحة الضرائب إتباع التقدير الجزافي في حالة عدم تقديم المكلف للإقرار خلال المدة المنصوص عليها في القانون، وذلك بموجب نص المادة (68) من القانون رقم (31) لسنة 1991م، " في حالة عدم تقديم المكلف للإقرار والمستندات والبيانات المنصوص عليها في هذا القانون في الموعد المحدد تقوم مصلحة الضرائب بتقدير ربط الضريبة على المكلف على ضوء المعلومات المتوفرة لديها وتقديراتها وإبلاغه بإخطار الضريبة المستحقة عليه".

في حالة عدم تقديم المكلف للإقرار تقوم المصلحة بإخطار المكلف بعناصر ربط الضريبة وفق النموذج (3) ويحق للمكلف الاعتراض على ربط الضريبة خلال ثلاثين يوماً، وعندما يصل النموذج إلى المكلف متضمناً تقدير مصلحة الضرائب لنتيجة أعماله فأن الأمر لا يخرج عن ثلاث الاحتمالات التي تم ذكرها مسبقاً.

2/1: تحليل لإجراءات التدقيق الضريبي في اليمن:

وبالتأمل لنصوص التشريع الضريبي اليمني وتنظيمها لإجراءات التدقيق الضريبي يلحظ جلياً القصور الحاصل فيها، والتي سبق أن بينها في الفصل الأول من الرسالة ويرى الباحث أنه لا يوجد أكثر سوءاً من قصور التشريع الضريبي، سوى هزلية إجراءات التدقيق الحالية التي يتبعها المدقق الضريبي ، لكن ما يهمنا هنا هو هل أن هذه الإجراءات فعالة بشكل يحد من التهرب، وهل أن إجراءات المحاسبة والربط المتبعة تعد مؤشراً يعكس كفاءة الإدارة الضريبية في تنفيذ هذه الإجراءات وهذا ما سيتناوله الباحث كالاتي:-

1/2/1: تحليل إجراءات الحصر الضريبي:

سيقوم الباحث بتحليل لإجراءات الحصر والإقرارات التي أنجزتها الإدارة الضريبية، للوقوف على مؤشرات حول مستوى الأداء الضريبي، من خلال إيجاد نسب النقص في الإقرارات، بين ما هو

مخطط وبين ما هو مقدم، للعلم أن هذه الإقرارات المقدمة لم يتم التحاسب عنها بشكل كامل كما سنرى ذلك لاحقاً .
جدول رقم (8)

الإقرارات الضريبية المخططة والمقدمة فعلياً للأعوام من 2004-2008م

البيان	العام المالي 2004م	العام المالي 2005م	العام المالي 2006م	العام المالي 2007م	العام المالي 2008م
عدد الإقرارات المستهدفة (المخطط لها)	410,640	656,575	487,962	503,984	726,032
عدد الإقرارات المقدمة	116,537	155,284	120,466	137,724	249,107
النقص في الإقرارات المقدمة	294,103	501,291	367,496	365,260	476,925
نسبة النقص في الإقرارات	%72	%76,35	%75,31	%72,48	%66

الجدول من إعداد الباحث، والبيانات من واقع خطة المصلحة للأعوام من 2004م - 2008م

و من خلال تحليل الجدول أعلاه تبين ما يلي:

أ. أن معظم الإقرارات الضريبية المستهدفة، تتمثل بالإقرارات الضريبية الشهرية الخاصة بضريبة المرتبات والأجور للقطاع الخاص (شركات، أفراد) والبالغ عددها (187,431) للعام 2008م .

ب. أن الإقرارات الضريبية المقدمة تتضمن الإقرارات الضريبية المقدمة الخاصة بضرائب الدخل وفقاً لمبلغ مقطوع، والتي بلغ عددها الإجمالي خلال العام المالي 2008م (28,667) كما أوضحه التقرير السنوي لمصلحة الضرائب.

ج. أن إجمالي الضرائب المحصلة من واقع الإقرارات الضريبية المقدمة والمنجزة بلغ (234,473,861,672) ريال يمني، و (\$759,015,020) دولار أمريكي للعام 2008م. ويخلص الباحث إلى العديد من المؤشرات نتيجة للضعف الشديد في أداء أعمال التدقيق الضريبي أهمها:

- 1- استمرار تدني الإنجاز في الإقرارات الضريبية المقدمة سنة تلو الأخرى، مما يعني عدم تحسن أداء الإدارة الضريبية في ما يتعلق بإجراءات الحصر والإقرارات، ويؤدي ذلك إلى ضعف حصيلة ضريبة الأرباح التجارية والصناعية مقارنة بالإيرادات الضريبية الأخرى.
- 2- أن مشكلة تدني تقديم الإقرارات الضريبية يرجع إلى عدم كفاية جزاءات عدم تقديم الإقرار في التشريع الضريبي اليمني في الموعد المحدد، ومن هنا ينبغي أن يكون فرض جزاءات مالية مساوية لسعر الفائدة في السوق، وأن تكون مستمرة حتى تاريخ تقديم الإقرار المتأخر، بما يكفل حق الخزنة العامة من ناحية وتحقيق العدالة بين المكلفين من ناحية أخرى.
- 3- انعدام المتابعة من قبل مصلحة الضرائب، نتيجة لنقص المعلومات المتعلقة بالمكلفين.

4- أن أغلبية الإقرارات المقدمة للعام المالي 2008م من المكلفين الذين لا يمسون حسابات منتظمة، فقد بلغت إقرارات الربط المقطوع (34,412)، وإجمالي إقرارات النسب التقديرية بلغت (71,968)، بينما الذين يمسون حسابات منتظمة بلغت إقراراتهم (379)، وبلغت إقرارات الربط الذاتي للعام نفسه (55) إقراراً فقط، والجزء المتبقي خاص بإقرارات المرتبات والأجور.

5- هناك تقاعس كبير لدى المكلفين بتقديم إقراراتهم الضريبية حيث لم تتجاوز نسبة الإقرارات المقدمة (34%) من عدد المكلفين المحصورين، نتيجة لضعف الوعي الضريبي، وزيادة ظاهرة التهرب من جهة أخرى.

2/2/1: تحليل إجراءات المحاسبة والربط الضريبي؛

وسوف يقوم الباحث بتحليل إجراءات المحاسبة والربط التي قامت بها الإدارة الضريبية خلال

العام المالي 2008 :- جدول رقم (9)

الإنجازات الفنية لأعمال المحاسبة والربط خلال العام المالي 2008

العجز في الإنجاز		الإنجازات الفنية لأعمال المحاسبة والربط خلال العام المالي 2008م									المخطط للعام المالي 2008م		
		إجمالي الإنجاز		السنة الحالية				سنوات سابقة			سابقة	حالية	إجمالي
نسبة	عدد	نسبة	عدد	ربط ذاتي	مبلغ مقطوع	تقديرية + نسبة	منتظمة	مبلغ مقطوع	تقديرية + نسبة	منتظمة			
63%	356,401	37%	106,759	55	34,412	71,968	379	3,052	39,060	623	173,966	289,194	463,160

الجدول من إعداد الباحث، والبيانات من واقع تقرير مصلحة الضرائب للعام 2008م

ويورد الباحث فيما يلي بياناً يوضح استمرار ذلك النقص الحاصل في سنة تلو الأخرى في عدد المكلفين ممن لم يتم محاسبتهم ضريبياً، من خلال مقارنة عدد الكلفين الذين لم يتم محاسبتهم خلال العام المالي 2008م، والأعوام المالية السابقة:

جدول رقم (10) عدد المكلفين الذين لم يتم محاسبتهم للأعوام المالية من 2004-2008م

العام المالي 2008م	العام المالي 2007م	العام المالي 2006م	العام المالي 2005م	العام المالي 2004م
356,401	148,780	143,941	224,223	94,580

الجدول من إعداد الباحث، والبيانات من واقع تقرير مصلحة الضرائب للأعوام المالية 2004 - 2008م

ويوضح الباحث من خلال تحليل إجراءات المحاسبة والربط ما يلي:-

- بلغ عدد المكلفين الذين تم محاسبتهم ضريبياً خلال العام المالي 2008م (106,759) مكلفاً بنسبة (37%) من إجمالي عدد المكلفين المخطط محاسبتهم والبالغ عددهم (463,160) مكلف، في حين بلغ العجز في الإنجازات الفنية لأعمال المحاسبة والربط بعدد (356,401) مكلف بنسبة (63%) من إجمالي عدد المكلفين المخطط محاسبتهم خلال العام، وتبين أن عدد ما تم محاسبتهم خلال العام

وفقاً لحسابات منتظمة فقط (1,057) مكلف بنسبة نقل عن (1%) من إجمالي المنجز، وباقي المكلفين يتم محاسبتهم محاسبة تقديرية وبمبالغ مقطوعة كما هو موضح في الشكل أعلاه، مما يؤكد عدم كفاءة إدارة الضريبة بأداء أعمال التدقيق الضريبي، واستمرار تدني الإيرادات الضريبية وحرمان الخزانة العامة الكثير من الموارد المالية .

3/2/1: تحليل إجراءات التحصيل للتراكمات الضريبية:

بلغ رصيد ملفات التراكم من سنوات سابقة وحتى 2008/12/31م، وما أنجز خلال عام 2009م، والملفات التي لم تنجز كما يلي:

جدول رقم (11)

بيان تراكمات الملفات الضريبية من سنوات سابقة حتى نهاية العام المالي 2008م

نوع التراكمات	رصيد في 2008/12/31	ما أنجز خلال عام 2009م	الملفات التي لم تنجز
ملفات ضرائب أرباح	78,545	6,667 %8	71,878 %92
ملفات ضرائب مرتبات	21,919	1,990 %9	19,929 %91
ملفات ضرائب مهني	17,128	1,227 %7	15,901 %93
ملفات ضرائب عقارية	63,472	4,897 %7.3	58,575 %92.7

الجدول من إعداد الباحث، والبيانات من واقع تقرير مصلحة الضرائب للعام 2008م

وعلى هذا المنوال فإن مصلحة الضرائب بحاجة إلى عشر سنوات، لاستكمال التراكمات الضريبية للسنوات السابقة المنتهية في ديسمبر 2008م، وربما سوف تكون بحاجة إلى قرن من الزمن لإنهاء ما سوف يستجد من تراكمات، لذلك لا غرابة أن الإدارة الضريبية قد مددت فترة مراجعة الإقرارات من سنة - كما هو معمول به حالياً -، إلى ثلاث سنوات في مشروع قانون ضرائب الدخل الجديد الذي، يفترض أن يكون قانوناً حديثاً يتماشى مع التطورات التقنية والتكنولوجية ومع عصر السرعة، وبرأي الباحث فإن النتائج المترتبة على ذلك تتمثل بالآتي:

أ. إن ترك الباب مفتوحاً أمام الإدارة الضريبية للرجوع إلى فحص الحسابات القديمة يفقد المكلفين الثقة بالنظام الضريبي، ويضر بمصداقية النظام الضريبي برمته.

ب. لم نحصل على رقم محدد للمبالغ الضريبية في تلك التراكمات الضريبية ولكنها مبالغ ضخمة جداً وهذا يعني إرجاء تحصيل تلك المبالغ أو ضياعها وحرمان الخزانة العامة من موارد مالية مؤكدة.

ويستنتج الباحث من خلال هذا التحليل العديد من أوجه الاختلالات المصاحبة للأداء الضريبي، والتي لها دور كبير في خفض الموارد الضريبية عما يتوجب على النحو التالي:-

1. عدم قيام الإدارة الضريبية بتفعيل قواعد وإجراءات التدقيق التي تتسجم مع معايير التدقيق الدولية، والركون إلى التدقيق المستندي الكامل.
2. عدم قيام الإدارة الضريبية ببذل العناية المهنية اللازمة، عند إجراء المحاسبة الضريبية للمكلفين الذين يتم محاسبتهم، في التأكد من صحة ما تتضمنه الإقرارات الضريبية المقدمة وتحديد حجم أنشطتهم ورقم أعمالهم بصورة دقيقة وإجراء الربط الذاتي بما يتناسب مع رقم أعمال كل مكلف.
3. استمرار قيام الإدارة الضريبية بمصلحة الضرائب بمحاسبة المكلفين الذين لم يظهروا أنهم لا يمسكون دفاتر وحسابات منتظمة، بالرغم من تعارض ذلك مع القرار المتعلق بشأن قواعد المحاسبة المقطوعة والتقديرية لضريبي الأرباح التجارية والصناعية والمهن غير التجارية والصناعية.
4. ضعف كفاءة الإدارة الضريبية فيما يتعلق بإنجاز عملية التدقيق ومراجعة الإقرارات الضريبية مما يعنى زيادة فجوة المتأخرات الضريبية، والتي دائماً ما تتعثر الإدارة الضريبية في تحصيل هذه المتأخرات بحسب ما ورد في تقرير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بهذا الخصوص، وهذا يؤكد نمو معدل الفاقد الضريبي نتيجة لضعف كفاءة الإدارة الضريبية في اليمن.
5. النقص في عدد المدققين في الإدارة الضريبية مما يعني عدم تناسب حجم العمل مع عدد المدققين، وبالتالي يلجؤون إلى التحاسب على أساس تقديري، إضافة إلى نقص الخبرات التي يجب توفرها لتحليل وترجمة المعلومات بكفاءة عالية.
6. أغلبية المكلفين يفضلون دوماً التحاسب على أساس تقديري أو حسابات مقطوعة، وهذا ما يتم في الواقع، ودائماً ما يتحججون بعدم مسك حسابات منتظمة، وهو ما لا ينطبق مع واقع الحال إذا ما تم مراعاة أرقام أعمالهم وشهرتهم في السوق ... الخ، وإذا ما تم التحقق فعلاً من ذلك، وحسب علم الباحث أن الإدارة الضريبية لا تقوم بذلك، مما يعني أن الكثير من المكلفين لا يدفعون إلا الجزء اليسير من الضرائب المستحقة واتساع نطاق التهرب الضريبي، الأمر الذي بدوره ينعكس سلباً على إيرادات الخزانة العامة.
7. وجود صعوبات في إجراءات ربط الضريبة تتمثل في صعوبة جمع البيانات عن المكلفين وهذا ما توصلت إليه نتائج إحدى الدراسات العلمية في هذا المجال، حيث يرى أن المشكلة الأولى التي تواجه المدققين قلة المعلومات الحقيقية عن المكلفين الذين لا يبلغون عن إيراداتهم الفعلية. يخلص الباحث بناءً على ما سبق ذكره، ومن خلال بعض المقابلات رغم محدوديتها مع بعض المدققين الضريبيين ومن خلال دراسة سير مراحل التدقيق التي ينفذها المدقق حتى تحصيل مبلغ

الضريبة إلى وجود تخلف شديد في علمي المحاسبة والتدقيق، نتج عنه العديد من الحقائق عن واقع إجراءات التدقيق الضريبي في اليمن، لضريبة الأرباح التجارية والصناعية يمكن إيجازها بالآتي:

أ. غياب واضح للكثير من أعمال التدقيق الميداني يمكن ذكرها بما يلي:

1. لا تتوفر لدى المدقق الضريبي الاستقلالية الكافية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، ولا توجد موضوعية في الأداء بشكل عام، وواقع الحال أن هناك العديد من المظاهر أو الممارسات والتي ينتفي بوجودها عدم التحيز والنزاهة التي يجب أن يتحلى بها المدقق، وفي ظل انخفاض المستوى الخلقي لمدققي الضريبة، وانتشار الفساد الإداري وتنامي ظاهرة المال الأسود (الرشوة)، مع عدم وجود إجراءات رقابة للرقابة والتفتيش على أداء المدقق وتفعيل المسؤولية والمساءلة والتأديب.
2. افتقار أعمال التدقيق الميداني إلى التخطيط السليم، لعدم وجود خطط تدقيق تحدد طبيعة وتوقيت ونطاق عملية التدقيق المتوقعة، وفقاً لمستوى المعرفة بأعمال المكلف الخاضع للتدقيق وحجم نشاطه، وبالتالي فإن جميع هذه الإجراءات غير متوفرة.
3. تقتصر إجراءات المعرفة بأعمال المكلف على بعض النواحي الشكلية فقط، كالاستفسار المحدود من خلال زيارة المكلف، في حين أن أغلب إجراءات المعرفة الأخرى غير مطبقة.
4. عدم بذل العناية المهنية الملائمة من قبل مدققي الدخل، وما يترتب عليه من عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية في دفاتر وقيود ومستندات المكلفين الناتجة عن الخطأ أو الغش بغرض التهرب من الضريبة.
5. الغياب الكامل لدور المدقق في دراسة نظام الرقابة الداخلية للمكلف للتأكد من مدى صحة وسلامة هذا النظام لإمكانية الاعتماد على المعلومات المالية وغير المالية، مما يعنى عدم كفاءة المدقق في أداء أعمال التدقيق سيما تحديد كمية ونوع الأدلة الواجب جمعها والتي يبني عليها المدقق أحكامه المهنية .
6. ليس هناك ثمة ممارسة لوضع استراتيجيات تدقيق من شأنها الوقوف على المخاطر التي يمكن أن تصاحب عملية التدقيق وتحليلها ، سواء لمخاطر الرقابة الداخلية ، أو لمخاطر وجود تهرب ضريبي.
7. ليس هناك ثمة ممارسة لمفهوم الأهمية النسبية وتحليل مخاطر عدم الامتثال، فما من تحديد أصلاً لطبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق، أو تقويم أثر التحريفات في البيانات والقوائم المالية للمكلفين.
8. اقتصار الإجراءات التحليلية على المقارنات العامة فقط، والتي تقتصر بدورها على مقارنة بيانات المكلف مع ما يقابلها في سنوات سابقة، ولا توجد أية ممارسة لاستخدام طرق التحليل الأخرى كتحليل الاتجاه، أو استخدام النسب المالية لكشف العلاقات غير الطبيعية، أو استخدام

معدلات الدوران وغيرها من الأساليب التي تكشف الانحرافات والتغيرات التي يكون وراءها وجود تهرب ضريبي.

9. عدم استخدام العينات في مجال التدقيق الضريبي، والاقتصار على أسلوب الفحص الجشني كما يسميه القانون الضريبي اليمني، والذي يتم في الغالب على أساس اختيار كفي لبعض فئات العمليات والحسابات وبصورة شكلية ليس إلا ولا يدخل فيها الفوائد العملية من اختيار العينة كاختصار الوقت والجهد والتكلفة، كما أنها لا تتم على أساس إحصائي سليم.

ب. فيما يتعلق بأداء الإدارة الضريبية اليمنية خلص الباحث إلى تدني جودة أداء أعمال التدقيق الضريبي

الحالية نتيجة لما يلي:

1. تدني التأهيل العلمي والعمل لمدقي الضرائب، حيث وجد أن حملة البكالوريوس العاملين في مجال المحاسبة لا يزيدون عن 5% في أحسن الأحوال، إضافة إلى عدم توفر الدورات المهنية المتخصصة المستحدثة والتي تواكب أنشطة المكلفين.

2. عدم امتلاك مدقي ضريبة الدخل مهارات التدقيق في بيئة الحاسب الآلي، أو استخدامه في مجال التدقيق، مما يعنى عدم المعرفة الكافية بأساليب وطرق التدقيق في ظل البيئة الإلكترونية والأنظمة المحاسبية الإلكترونية، في ظل انتشار هذه النظم والانتشار الحاصل للتجارة الإلكترونية وتبعاتها.

3. عدم كفاءة الإدارة الضريبية لأداء أعمال التدقيق نتيجة لتعقد إجراءات التدقيق المتبعة و تدني نسب الأداء مما يعنى تفاقم المتأخرات الضريبية حيث بلغت نسبة العجز في تدقيق ملفات المكلفين (63%)، من إجمالي عدد المكلفين المخطط محاسبتهم للعام 2008م، مما يعني زيادة الفاقد الضريبي سنة تلو الأخرى نتيجة لعدم كفاءة الإدارة الضريبية لأداء أعمالها.

4. عدم جدية الإدارة الضريبية بإلزام المكلفين بمسك دفاتر وحسابات منتظمة، والاستمرار بمحاسبتهم بطريقة تقديرية بالرغم من عدم تناسب حجم أنشطتهم مع رقم أعمالهم وشهرتهم في السوق وما يصرحون به، وبالرغم من تعارض ذلك مع القرار المتعلق بشأن قواعد المحاسبة المقطوعة والتقديرية لضريبتى الأرباح التجارية والصناعية والمهن غير التجارية والصناعية.

5. عدم التزام الإدارة الضريبية بقواعد المحاسبة الضريبية، ويتضح أن عدم الالتزام ببعض قواعد المحاسبة الضريبية يؤدي إلى حدوث التهرب الضريبي، نتيجة لعدم الالتزام بقاعدة استقلال السنوات الضريبية أحياناً، واللجوء إلى التقدير الجزافي دون مبررات قوية، وأخيراً عدم العمل على تطبيق المحاسبة السنوية والمحاسبة عن عدة سنوات ماضية في وقت واحد.

6. تعقد الإجراءات الضريبية وبالتالي زيادة العبء النفسي، حيث يجد المكلف نفسه أنه مطلوب منه العديد من النماذج التي تحتوي بيانات تفصيلية كثيرة، مما يعنى تعطيلاً لإجراءات التدقيق

- والربط والتحصيل، وزيادة المتأخرات الضريبية والانتهاك بالكثير من المنازعات الضريبية بين المكلف ومصلحة الضرائب.
7. النقص الحاد في عدد المدققين في الإدارة الضريبية وبالتالي عدم تناسب حجم العمل مع عدد المدققين، و لذلك يفضلون اللجوء إلى التحاسب على أساس تقديري.
8. نقص الخبرات التي يجب توفرها لدى مدققي الضريبة لتحليل وترجمة المعلومات بكفاءة عالية، للوصول إلى الوعاء الضريبي الحقيقي بشكل سليم .
9. عدم وجود برامج تدقيق متخصصة تعمل على وضع دراسات فنية ومالية ومحاسبية لمجموعات الصناعات المتجانسة ، تقدم الفهم الكافي للمدقق لآليات عمل هذه المجموعات وأنظمتها المحاسبية والمالية بغرض استخلاص المؤشرات الهامة والتعرف على واقع تلك الأعمال ونتائج أعمالها.
10. وجود خلل جسيم في نظام الاستعلام الضريبي، علاوة على وجود خلل في نظام توصيل المعلومات وتدقيقها في الهيكل الإداري، وبالوقت نفسه لم يتم وضع إجراءات تنظم آلية الحصول على المعلومات من الأطراف الأخرى سواء كانت حكومية أو قطاع خاص، في ظل غياب التنسيق الكافي بين الإدارة الضريبية وبين هذه الأطراف على الرغم من أهميتها.
11. عدم فعالية إجراءات حصر المجتمع الضريبي، ممّا يؤدي إلى إفلات الكثير منهم من أداء الضريبة، وانخفاض مستوى عملية المتابعة والرقابة للتحقق من مدى الالتزام بقواعد القانون، وتفعيل الإذعان الضريبي عند المكلف.
12. عدم قيام الإدارة الضريبية بتطوير بنيتها المادية والبشرية بشكل متكافئ، والأخذ بالأساليب والطرق الحديثة في مجال التدقيق والضرائب، وما نتج عن التطور الفكري لعلوم الإدارة والمحاسبة، والاستفادة من التطور التكنولوجي الهائل في تقنية المعلومات، بل اكتفت بالأساليب التقليدية والتي لا تجاري التطور الحاصل في بيئة العمل.

3/1: دراسة تحليلية لواقع التهرب الضريبي في البيئة اليمنية :

هناك حكمة قديمة تقول "أن لا شيء مؤكد في الحياة سوى الموت والضرائب"، غير أن القائمة في اليمن ترتفع إلى خمس حقائق مؤكدة بحيث تصبح بالإضافة ما ورد وهي التهرب الضريبي، التحايل الضريبي، الإعفاءات الضريبية، هذا فضلاً عن أن التهرب في حد ذاته يغدو الفضيلة الكبرى في اليمن، والضرائب في العادة غير مرغوبة وغير محبوبة وقد كانت وما زالت تغذي مشاعر الغضب وعدم الرضي بين دافعي الضرائب، ولهذا فإن بعض الأفراد والجماعات يتجنبون دفع الضرائب بغض النظر عن طبيعة النظام الضريبي أكان عادلاً، أو منصفاً أو حتى محفزاً فهم اعتادوا بحكم تكوينهم وثقافتهم وبنيتهم المهنية ونزعتهم الأنانية أن يتهربوا من دفع الضرائب مع ضرورة الاستفادة من الخدمات التي تقدمها الدولة لكافة المواطنين، ومع ذلك لا بد من القول أن بنية النظام

الضريبي قد تكون دافعا لدى البعض على التهرب الضريبي أكثر من غيرهم، ولذلك كان لابد لنا من دراسة الهيكل الضريبي اليمني لمعرفة مدى تحقيقه للأهداف المتوخاه منه، ثم تحليل الفاقد الضريبي نتيجة لوجود التهرب الضريبي وأثره على الموازنة العامة للدولة.

1/3/1: خصائص الهيكل الضريبي اليمني؛

يعد اليمن من الدول النامية، لذا فإن هيكلها الضريبي يتشابه مع الهياكل الضريبية المطبقة في البلدان النامية، نتيجة للتشابه في الظروف الاقتصادية والاجتماعية والتركيبية السياسية والاجتماعية، للمجتمعات النامية.

حيث نجد أن المشرع الضريبي اليمني، أخذ بأسلوب فرض الضرائب النوعية المباشرة على الدخل، والضريبة غير المباشرة على الإنفاق والاستهلاك، ولم يفرض ضريبة عامة على ذلك إلا أنه فرض ضريبة عامة على المبيعات مؤخراً والتي بدأ تطبيقها منذ العام 2008م، أي أن الهيكل الضريبي في اليمن يعتمد على نظام الضرائب المتعددة، في مجال الضرائب المباشرة، ونظام الضريبة الواحدة في مجال الضريبة غير المباشرة.

ويرجع السبب في تبني هذا النوع من الضرائب النوعية، في الدول النامية لسهولة تحصيلها وملاءمتها للظروف الاقتصادية والاجتماعية، إلا أنه يعتبر ضعيف الحصيله لسببين :

1. زيادة نفقات الجباية، حيث يتطلب إدارة معينة كل ضريبة نوعية، مما يعد مخالفاً لمبدأ الاقتصاد بالنفقات.

2. كثرة الإعفاءات الممنوحة للمكلفين، خاصة إذا كان المكلف يحصل على دخله من عدة مصادر متنوعة، فيحصل على تلك الإعفاءات المرتبطة بكل ضريبة نوعية، بخلاف عندما تكون الضريبة موحدة على الدخل.

1/1/3/1: تحليل مدى تحقيق الهيكل الضريبي اليمني للأهداف المتوخاه منه؛

سوف يتناول الباحث تحليل هيكل الإيرادات الضريبية في اليمن، ومدى تحقيقه للأهداف المتوخاه منه خاصة الأهداف المالية، ومدى مساهمة هذه الإيرادات في تمويل الموازنة العامة للدولة، ومدى مساهمة ضرائب الأرباح التجارية والصناعية في تمويل الموازنة.

أستهدف قانون ضريبة الدخل رقم (31) لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته تحقيق العديد من الأهداف منها الهدف المالي الذي يتمثل في المساهمة في توفير الموارد المالية اللازمة لتغطية النفقات الجارية وجزء من النفقات الاستثمارية، ولتحقيق هذا الهدف سنوضح في الجدول التالي الضرائب المحصلة للأعوام المالية من 2004م - 2009م ونسبها إلى إجمالي الإيرادات الجارية أو العامة.

جدول رقم (12)

هيكل الإيرادات الحكومية حسب التقسيم النمطي للفترة من عام 2004م - 2009م (%)

البيان	2004	2005	2006	2007	2008	2009
الإيرادات النفطية	62,22	67,76	73,11	66,33	75,67	52,93
الإيرادات الضريبية	29,57	25,60	18,38	22,07	18,60	27,36
الضرائب المباشرة	17,44	14,66	8,93	10,69	10,34	14,34
الضرائب غير المباشرة	12,13	10,95	9,45	11,38	8,26	13,02
الإيرادات غير الضريبية	5,87	5,12	7,30	10,54	4,99	10,95

الجدول من إعداد الباحث والمصدر: نشرة إحصائية مالية الحكومة، العدد (35)، إبريل 2009م.

يتضح من خلال ما ورد بالجدول أعلاه الخاص بهيكل الإيرادات الحكومية للفترة من 2004م - 2009م، أن نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية من إجمالي الإيرادات الجارية للدولة بلغت عام 2004م (29,57%)، وانخفضت هذه النسبة إلى (25,60%) في العام 2005م، إلا أن الانخفاض الحاصل في العام 2006م والذي بلغ صافي العجز عن العام 2004م (11,19%)، ويرجع التقرير الاقتصادي السنوي هذا الانخفاض إلى التراجع في حجم الضرائب على الدخل والأرباح⁽¹⁾، والذي يعد مؤشراً خطيراً على تدني الإيرادات الضريبية والتي يرجع إلى العديد من الأسباب، يعد التهرب الضريبي أهمها، وبالتالي فإن التذبذب الحاصل في نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية في إجمالي الموازنة زيادة ونقصاناً يرجع إلى العديد من الأسباب الاقتصادية، وأسباب تتعلق بالإدارة الضريبية نفسها، ومن هنا تبرز أهمية مدى اعتماد الدولة على هذا النوع من الإيرادات لرشد خزينة الدولة لمواجهة الحاجة المتزايدة في النفقات العامة ولتنفيذ الخطط التنموية وبرامج الإصلاح المالي والإداري الذي تتبناه الحكومة منذ العام 1995م .

بالنسبة للضرائب على الأرباح التجارية والصناعية والتي هي صلب دراستنا في هذه الرسالة، والتي أسهمت في تمويل الموازنة العامة للدولة بنسبة (15,16%)⁽²⁾ من إجمالي الموارد الضريبية للعام 2007م، يتضح أن إيرادات هذا النوع من الضريبة مستمر بالانخفاض، ومن هنا تتبع أهمية دراسة هذا النوع من الإيرادات الضريبية، حيث ينبغي معالجة هذا الاختلال في الهيكل الضريبي اليمني، ومعرفة أسباب انخفاض نمو ضرائب دخل الشركات والأفراد، وما يؤكد هذا الانخفاض المستمر أنه توصلت إحدى الدراسات⁽³⁾ إلى انخفاض نسبة الإيرادات الضريبية إلى الدخل القومي المتاح عن نسبتها إلى

(1) التقرير الاقتصادي السنوي للعام 2007، الباب الثالث السياسات الاقتصادية الكلية للعام 2007، ص 74.

(2) تقرير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للعام 2007م، تقرير عن مراجعة الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة للعام 2007م، ص 49.

(3) سعيد عبده، مجنولين، (الضرائب وأهميتها في تمويل التنمية في اليمن)، جامعة عدن، مجلة الاقتصادي، مجلة كلية الاقتصاد، العدد الأول، 2005، ص 266.

الناتج المحلي الإجمالي، حيث بلغ المتوسط (8%)، وبلغ نسبتها إلى الدخل القومي في المتوسط (7,8%) وبالتالي فإن الإيرادات الضريبية توازي التغير في الناتج المحلي الإجمالي والدخل القومي وهذا يعني أن الإيرادات الضريبية لم تسهم في تمويل التنمية، إضافة لضعف مساهمتها في تمويل الموازنة العامة، وتوصلت إحدى الدراسات⁽¹⁾ عن الهيكل الضريبي اليمني إلى عدم استيفاء النظام الضريبي اليمني للكثير من المتطلبات اللازمة لتطويره وتفعيله، وعدم استفادته من الإمكانيات المتاحة.

ويرى الباحث مما سبق أن الهيكل الضريبي يعاني من اختلالات جوهرية، ترجع للعديد من الأسباب أحد هذه الأسباب تدني الإيرادات الضريبية خاصة ضرائب الدخل نتيجة لتنامي ظاهرة التهرب الضريبي، مما يعني الأمر التركيز على خلق إيرادات مستدامة متمثلة بالإيرادات الضريبية وغير الضريبية وبالتالي لابد من قيام الإدارة الضريبية بالعديد من الإجراءات لمعالجة هذه المشكلة، من ضمن هذه الإجراءات تفعيل دور إجراءات التدقيق الضريبي بطريقة منهجية للحد من التهرب الضريبي.

ويجمل الباحث العوامل المؤثرة على عدم إمكانية الهيكل الضريبي اليمني تحقيق أهدافه المالية بكفاءة وفاعلية، نتيجة لتدني مساهمته في تمويل الموازنة العامة:

1. انخفاض كفاءة الإدارة الضريبية فيما يتعلق بأعمال التدقيق الضريبي.
2. عدم تطبيق قانون ضريبة الدخل فيما يتعلق بضريبة الأرباح التجارية والصناعية .
3. الاستجابة لرغبات المكلفين بربط الضريبة بشكل مقطوع أو نسب تقديرية، يضاعف تطبيق قانون ضريبة الدخل، مما يترتب عليه انخفاض الحصيلة الضريبية.
4. عدم تطبيق نصوص القانون المتعلقة بضرورة إمساك دفاتر وسجلات منتظمة، مما يخلق فجوة للتهرب الضريبي.
5. عدم تطبيق العقوبات القانونية المترتبة على عدم مسك سجلات ودفاتر منتظمة، والعقوبات المتعلقة بالتهرب الضريبي.

وبالتالي لابد للإدارة الضريبية من التفكير بأسلوب علمي للوقوف على هذه المشاكل الناتجة عن عدة عوامل منها عدم كفاءة الإدارة الضريبية بالقيام بأداء ربط وتحصيل الضريبة بفاعلية، وأداء أعمال التدقيق الضريبي بكفاءة، ونظراً لأهمية هذه الإجراءات وتأثيرها في تنمية الحصيلة الضريبية.

2/3/1: العجز في الموازنة - خطر يهدد الاستقرار المالي:

لقد كشف البيان المالي لموازنة الدولة لعام 2010م، الذي قدمته الحكومة الخطر الذي يحدق بالموازنة ويهدد استقرارها وديمومتها، وقد قدرت الحكومة اليمنية - في بيانها أمام مجلس النواب مطلع شهر ديسمبر من عام 2009م - العجز في الموازنة للعام القادم، بأكثر من نصف تريليون ريال

⁽¹⁾ المتوكل، مصطفى حسين، (الهيكل الضريبي اليمني- النشأة والتطور والإمكانيات الكامنة)، مرجع سبق ذكره، ص 33.

يمني، فيما تظل التقديرات الدقيقة عاجزة عن التنبؤ الدقيق عن المسار الذي سيصل إليه العجز في العام القادم أمام تعاظم المتطلبات التنموية الاقتصادية والاجتماعية، والمتطلبات الأمنية والسياسية بما تقتضيه مواجهة أعداء هذا الوطن على مختلف مسمياتهم وأصولهم الفكرية والأيدلوجية والجغرافية، وهو ما يستدعي التفكير بشكل جدي وعلمي في البحث في الموارد المالية المتاحة والتي تضيع سدى بسبب سوء الإدارة، ومن بين أهم تلك الموارد الضريبية الضائعة والمفقودة بسبب التهرب

والتحايل

الضريبي، وغنى

عن البيان أن احد

مرتكزات

الإصلاح

الاقتصادي الذي

تتفذه الحكومات

اليمنية المتعاقبة

منذ مارس

1995م، يتمثل

في الاستدامة

المالية وتحقيق

أعلى درجات

الأمان لميزان

الموازنة العامة

إطار رقم (1) عجز الموازنة العامة للدولة في بلدان مختار كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي

الدولة	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2003	2008	2009	2010
اليمن	-5.9	-2.3	-2.3	-9.3	-1.5	-7.5	-4.0	-4.3	-8.3	-9.7
البلدان الصناعية	4.1-	3.4-	1.9-	1.5-	1.0-	0.1-	2.3-	-	-	-
الولايات المتحدة	3.3-	2.4-	1.3-	0.1-	0.6-	1.5	2.8-	-	-	-
اليابان	4.2-	4.9-	3.7-	5.5-	7.0-	7.3-	6.1-	-	-	-
إلمانيا	3.3-	3.4-	2.7-	2.2-	1.5-	1.1	2.2-	-	-	-
فرنسا	5.5-	4.1-	3.0-	2.7-	1.6-	1.3-	2.1-	-	-	-
كوريا	0.3	-	1.7-	4.3-	3.3-	1.3	1.1	-	-	-
تاوان	4.5-	5.1-	3.8-	3.4-	6.0-	4.5-	2.5-	-	-	-
هونج كونج	0.3-	2.1	6.5	1.8-	0.8	0.6-	3.0-	-	-	-
سنغافورة	12.2	9.3	9.3	3.6	4.5	7.6	6.7	-	-	-

Source: World Economic Outlook, September 2002, IMF.p.187;

كتاب الإحصاء السنوي لعام 2008، نشرة إحصائية مالية الحكومة، يناير 2001، البيان المالي للحكومة 2010.

للدولة، بحيث لا يزيد العجز في الموازنة عن 3%، وتعمل معظم الاقتصاديات المتقدمة على تأمين الاستدامة المالية للموازنة وتحقيق مستوى عال من درجة الأمان لموازناتها عبر تحقيق أدنى مستوى من العجز لهذه الموازنات كما يتضح من الإطار رقم (1)، وهذا ما أكدته نتائج اجتماع قمة دول العشرين المنعقدة في مدينة تورنتو الكندية المنعقدة في نهاية يونيو 2010م، والتي أوصت بضرورة تحفيز اقتصاديات الدول عن طريق العديد من السبل منها تنمية الإيرادات الضريبية وفرض ضرائب على القطاعات المالية والمصرفية، وتركت فرض هذه الضرائب بحسب ظروف ومقتضيات كل دولة.

وكان برنامج الإصلاح الاقتصادي الذي تنفذه اليمن، بدعم من المانحين شدد على سلامة الموازنة وديمومتها واستقرارها في الحدود الآمنة عند مستوى لا يتجاوز 3% من الناتج المحلي الإجمالي، وبموجب الالتزام الصارم للإصلاحات في هذا الجانب، فقد أنخفض العجز في الموازنة العامة للدولة من نحو (-15%) في عام 1994م إلى أقل من (-6%) في عام 1995م، ليتحقق أدنى

مستويات هذا العجز في السنوات الثلاث اللاحقة، لكن التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية سواء على الصعيد المحلي أو الدولي قد ألقت بآثارها على مستوى عجز الموازنة العامة بحيث قدر مؤخراً في موازنة 2010م إلى نحو 9% من الناتج المحلي الإجمالي هو مستوى غير مأمون وقابل للترديد ما لم توضع حلول عاجلة وفاعلة من بينها وضع حد للتهرب والتحايل الضريبي كأحد المصادر الرئيسية والمستدامة لموازنة الدولة ، قبل أن تستفحل الأمور ويجعل وضع الموازنة حرجاً يصعب تداركه ووقف تداعياته.

3/3/1: حقائق الفاقد الضريبي في اليمن:

وبدراسة وتحليل متعمق للبيانات والمعطيات الرسمية قام الباحث بتحليل للفاقد الضريبي في اليمن للفترة 1991-2008م (أنظر الجدول رقم 1 في الملحق)، يتضح أن الناتج المحلي الإجمالي والدخل القومي المتاح في الجمهورية اليمنية قد تعاظما خلال الفترة 1991-2008 بمعدل 38.3 و 33.4 مرة على التوالي، بمتوسط معدل نمو سنوي وقدره 25.2% للناتج المحلي الإجمالي و 22.9% للدخل القومي المتاح، فيما ارتفعت الإيرادات الضريبية خلال نفس الفترة 19.3 مرة وبمتوسط معدل نمو سنوي وقدره 19%، أي هناك فارق ملحوظ مقداره نحو 6-14 نقطة مئوية بين معدل النمو الضريبي ومعدل نمو الناتج المحلي الإجمالي، ويشير هذا الفارق بين معدلات النمو لكل من الناتج والدخل والضريبة إلى وجود فاقد ضريبي متعاظم، وهذا الفارق الإحصائي يقدم دليلاً على أن هناك دخلاً لا يتم الإفصاح عنه من قبل الحاصلين على هذا الدخل للسلطات الضريبية سواء في شكل تحايل ضريبي أو تهرب ضريبي، إضافة إلى ذلك فإن سنة الأساس التي أقيم عليها معدل نمو الضرائب منخفض، وهذا الأمر ترك انطباعاً مغلوفاً في إن نمو الضرائب في اليمن خلال فترة الدراسة كان مرتفعاً، وهي حجة عادة ما يلجأ إليها بعض ممثلي القطاع الخاص في تبرير موقفهم المناهض لضريبة المبيعات وهي أن العبء الضريبي في ارتفاع متزايد، وأن القطاع التجاري والصناعي اليمني يدفع كل ما يلزم أن يدفعه.

وبقراءة تحليلية - إحصائية للبيانات نلاحظ أن الإيرادات الضريبية كنسبة إلى الناتج المحلي الإجمالي والدخل القومي المتاح قد انخفضت على التوالي من 12.7% و 11.8% عام 1991 إلى 6.6% و 6.8% عام 2008م، أي أن الإيرادات الضريبية في عام 2008م قد انخفضت كنسبة إلى الناتج المحلي الإجمالي بمقدار 48% قياساً بعام 1991م وهو انخفاض لا شك كبير يبين أن معدل نمو الإيرادات الضريبية لا توازي ذلك النمو في الناتج الإجمالي والدخل القومي المتاح.

وتعتبر اليمن واحدة من بين قلائل الدول في العالم الذي تتخفف فيه الضرائب كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي إلى هذا المستوى، ومن المقارنة بدول كثيرة عربية وأجنبية في الخارطة العالمية لنسبة الضرائب في الناتج المحلي الإجمالي يتضح أن اليمن هي من بين أقل دول العالم، بحيث لم يبلغ

مستوى نصيب الإيرادات الضريبية في الناتج المحلي الإجمالي عام 2008م أكثر من 6.5%، وهي نسبة تعادل نصف معدل الضرائب في مطلع التسعينات من القرن الماضي، مما يؤكد أن اتجاه التحصيل الضريبي هو في تراجع ملحوظ، بسبب التهرب الضريبي، والتحايل الضريبي، وكثرة الإعفاءات وتنوعها للمشاريع "الاستثمارية"، ومعظمها مشاريع وهمية لا تسهم في تكوين جاد وملموس في قيمة الناتج المحلي الإجمالي والقيمة المضافة.

إطار رقم (2) السياسات الضريبية في اليمن والعالم
(% الضرائب إلى الناتج المحلي الإجمالي لعام
2005م)

رقم	الدولة	% الضريبة إلى الناتج المحلي الإجمالي
1.	اليمن (2008)	6.5%
2.	الجزائر (2000)	36.9%
3.	مصر (2000)	14.6%
4.	لبنان	16.1%
5.	سوريا (2000)	17.4%
6.	الأردن	24.2%
7.	المغرب	22.6%
8.	تونس	21.3%
9.	استراليا	23.9%
10.	بلجيكا	26.5%
11.	الدايمرك	30.6%
12.	مدغشقر	54.4%
13.	جنوب أفريقيا	27.5%
14.	بريطانيا	28.3%
16.	المتوسط العالمي	16.1%

4/3/1: تحليل الطاقة الضريبية للاقتصاد اليمني:

تبذل الحكومة جهوداً كبيرة في إصلاح النظام الضريبي في اليمن ، لتشجيع رجال المال والأعمال على مسك الدفاتر والسجلات ودفع ما عليهم من التزامات ضريبية، حيث قامت الحكومة اليمنية في عام 2002 بإصدار قانون ضريبة المبيعات، وجعل معدل هذه الضريبة عند الحدود الدنيا بما يساوي 8% (5%+3% قيمة مضافة)، كما أنها في الوقت الحاضر وفي مسار الإصلاح الضريبي على وشك تعديل قانون ضريبة الدخل الذي يتضمن خفض ضرائب الدخل على الأرباح وغيرها من 35% إلى 20% للنشاط التجاري و15% للنشاط الصناعي، عدا النفط والغاز والاتصالات التي تحصل بمعدل 35%، غير أن قطاعاً كبيراً من ممثلي القطاع الخاص وفي سبيل رفض مسك الدفاتر والإفصاح عن نشاطهم للاستمرار في جني الأرباح الكبيرة من خلال التهرب والتحايل الضريبي، قد تسنى لهم تعطيل قانون ضريبة المبيعات لأكثر من خمس سنوات نجم عنها خسارة أكثر من أثني تريليون ريال يمني كما تظهر في الملحق.

وفي الوقت الحاضر، وعند هذا المستوى من الإيرادات الضريبية التي لم تبلغ أكثر من 320 مليار ريال والتي لا تغطي حتى فاتورة الأجور في ميزانية الدولة، وأمام تراجع الإنتاج النفطي وعائداته

الممول الرئيس لخزينة الدولة فإن الموازنة قد تواجه وضعاً حرجاً بحيث إن الإيرادات لا تستطيع أن تمول النفقات التشغيلية والرأسمالية والاستثمارية فحسب، بل حتى مجرد أجور الموظفين، وهذا وضع خطر قد ينجم عنه تداعيات اقتصادية واجتماعية وسياسية خطيرة لا يحمد عقباها.

إن التهرب والتحايل الضريبي هو أحد مصادر إنهاك خزينة الدولة واستنزاف طاقاتها الممكنة، وإذا ما أخذنا المتوسط العالمي للضريبة كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي المقدر بحوالي 16.1% كمرجع للطاقة الضريبية في اليمن، فإننا نستطيع أن نقدر حجم الطاقة الضريبية للاقتصاد اليمني في عام 2008م بنحو 923282 مليون ريال يمني، وإذا ما أخذنا بالحسبان المتحصلات الضريبية لنفس العام والبالغة 367030 مليون ريال، فإن إجمالي الفاقد الضريبي من جراء التهرب والتحايل الضريبي، قد بلغت في عام 2008م 556251 مليون ريال يمني، وهو رقم كبير يكفي لتغطية العجز في موازنة 2010م المقدر بنحو 524 مليار ريال يمني، أما إذا أخذنا بالاعتبار حجم الناتج المحلي الإجمالي المتوقع عام 2010م، على أساس معدل نمو هذا الناتج بمقدار 4.2% فإن الطاقة الضريبية للاقتصاد اليمني في عام 2010م قد تصل إلى نحو 1002466 مليون ريال وهو مبلغ يعادل ثلثي حجم موازنة الدولة 66% لعام 2010م، وهو رقم يكفي لتغطية عجز الموازنة بل وما هو أكثر للتوسع في تنفيذ برامج استثمارية ورأسمالية واجتماعية ضرورية لمكافحة البطالة والفقر وزيادة معدلات النمو الاقتصادي التي تحتاج إليها اليمن بشكل ملح، ليس هذا التقدير للطاقة الضريبية فيه أي مجازفة، وعلى العكس فقد كانت الإيرادات الضريبية في عام 1991 تمثل 12.7% من قيمة الناتج المحلي الإجمالي للعام ذاته، وهي نسبة تفوق بمقدار الضعف السائد في الوقت الحاضر.

إن الطاقة الضريبية معيار مهم يشير إلى الحد الأقصى من الضرائب الذي يمكن للدولة جبايته دون الأضرار بمستوى معيشة الأفراد أو بالطاقة الإنتاجية القومية، وفي حال اليمن كما لاحظنا وبيننا أن هناك طاقة ضريبية عالية غير مستغلة، وعبئاً ضريبياً منخفضاً ولا يتوزع هذا العبء بالتساوي بين أفراد المجتمع، بل إن معظم هذا العبء يقع على عاتق الموظفين والمستهلكين وهذا ماكدته نتائج إحدى الأبحاث⁽¹⁾، وهو ما يخل بأحد أهم مبادئ الضريبة وهي عدالتها.

إن الفجوة الضريبية في اليمن التي تعبر عن العلاقة بين حجم الربط الضريبي والتحصيل الفعلي من واقع بيانات مصلحة الضرائب تبدو ضيقة (كما هو مبين في الإطار رقم (3))، وغير منطقية، حيث يظهر التحصيل الضريبي الفعلي أن هذا الأخير قد تجاوز الربط الضريبي المقدر من

(1) المتوكل، مصطفى حسين، (محددات الطاقة الضريبية في الدول النامية مع دراسة للطاقة الضريبية في اليمن)، مرجع سبق ذكره، ص 42.

قبل مصلحة الضرائب، وهو يقود إلى انطباع مغلوط كما لو أن الطاقة الضريبية للاقتصاد اليمني قد استنفدت كل قدرتها وتجاوزت حدودها القصوى، ولكن التعمق في قراءة مضمون هذه الفجوة يكشف عن وجود خلل هيكلي كبير في البنية الإدارية لمصلحة الضرائب، بالإضافة إلى الخلل الكبير في تطبيق النظام الضريبي في اليمن بكامل محتواه وبنوده، فالمدقق الضريبي وهو يقوم بتقدير حجم الوعاء الضريبي للمكلف يمارس عددا من المخالفات نتيجة لعدم فاعلية إجراءات التدقيق المتبعة إضافة إلى عدم كفاءة الإدارة الضريبية في تنفيذ أداء أعمال التدقيق الضريبي، والتي تقلل من حجم العبء الضريبي على المكلف بما يقود في النهاية إلى خسارة الموازنة العامة موارد مالية مهولة، ويقوم مدققو الضرائب بذلك لعدة أغراض الأول يستطيع من خلالها مدققي الضرائب الزعم إنهم أثناء التحصيل حققوا حصيلة ضريبة أكبر من الربط، مما يستدعي مكافأتهم، الثاني هو أنه يتلقى مقابلاً مالياً بطرق غير مشروعة وقد يكون هذا المبلغ من الإغراء للمدقق الضريبي من طرف المكلف الضريبي لدرجة يدفع الأول للقيام بتقدير الوعاء الضريبي لهذا المكلف أقل بكثير من الطاقة الفعلية، ولهذا ليس هناك ما يدعوا للدهشة أن نرى عددا غير قليل من مدققي الضرائب يعيشون حياة مترفة تفوق مئات المرات منبع دخلهم وثروتهم، لدرجة جعل من مهنة المدقق الضريبي حرفة يصبو إليها الكثيرون ويدفعون لقاء الحصول عليها مبالغ هائلة ووساطات كبيرة، وفي أحس الأحوال يبرز هذا التقدير الجزافي المنقوص للمدقق الضريبي الصورة غير المثالية المتمثلة في نقص القدرات المؤسسية والإدارية لمصالحتي الضرائب والجمارك، ويساعد الخلل في تطبيق النظام الضريبي وغياب سجل محاسبي دقيق لدى قطاع واسع من المكلفين ومدققي الضرائب على ممارسة التهرب والتحايل الضريبي على أوسع نطاق ودون وجل أو خوف، ولقد بين الرافض والتمنع الكبير لبعض التجار اليمنيين سواء بصورة فردية أو بصورة منظمة عبر الغرف التجارية تحت مبررات مختلفة وإن كانت واهية، وتحديدًا غرفة الأمانة بصنعاء من مسك سجلات دقيقة وشفافة وإظهارها لمصلحة الضرائب عن المغامير غير المشروعة التي يجنونها من عدم مسك تلك الدفاتر، لقد بلغ الصراع والشراسة من قبل فئات قطاع التجار وبعض رجال الأعمال حداً بأن قاموا برفع دعوى قضائية ضد قانون ضريبة المبيعات وهي محل نزاع منظور أمام المحكمة الدستورية العليا حتى يومنا هذا على الرغم من قيام مصلحة الضرائب بالإعلان عن بدء سريان هذا القانون بكل مواده ابتداءً من 1 يوليو 2010م، مع علمهم أن هذا القانون صادر عن البرلمان ممثل الشعب ومصادق عليه من رئيس الجمهورية، وعلمهم أيضاً أن قطاع المال والأعمال لديه أكثر من 50 عضواً ممثلاً في البرلمان إثناء مناقشة هذا القانون، حيث خرج هذا القانون تحت علمهم ومعرفتهم، وتحت أسماعهم وموافقة الكثير منهم دون اعتراض، لأنه قانون حديث وتعمل به معظم دول العالم ولا مفر منه، لكن سياسة كسب الوقت لتحقيق المزيد من المكاسب غير المشروعة

على حساب موازنة الدولة بتأجيل العمل بهذا القانون ولو لسنوات، هو مكسب يستحق أن يجازف من أجله رجال الأعمال بخسارة ملايين الريالات من أجل كسب كل تلك المليارات، مع علمهم المسبق والأكيد بخسارة القضية أمام القضاء، وقد ساعدتهم في ذلك التساهل الذي لاقوه من قبل وزارة المالية والمصالح التابعة لها، وعدم تطبيق قانون ضريبة المبيعات بصرامة دون مواربة.

5/3/1: الفجوة الضريبية بين العبء الضريبي والطاقة الضريبية؛

تتجلى ملامح قصور الإدارة الضريبية بوضوح من خلال تقديرنا للفجوة الضريبية وقراءتها التحليلية المعمقة، فلو نظرنا إلى الفجوة الضريبية في اليمن نجدها استناداً إلى مصادر مصلحة الضرائب أنها دائمة إيجابية كما يتضح من الإطار رقم (3)، وهذا يعني من تلك الأرقام الخاصة بالفجوة الضريبية أن الطاقة الضريبية قد بلغت طاقاتها القصوى وأن مصلحة الضرائب تحصل على الضرائب من مختلف المكلفين أكثر مما قدره الربط الضريبي، وذلك مخالف ليس للمنطق فحسب ولكن أيضاً لكافة الحقائق والمعطيات والتوقعات والشواهد من دول مختلفة من العالم، فالشواهد من دول العالم تؤكد إحصاءاتها أن الفجوة الضريبية دائماً سالبة وهو ما يعني أن الربط الضريبي هو أقل من المتحصل، في الولايات المتحدة الأمريكية، على سبيل المثال، بلغ إسهام الأفراد في الفجوة الضريبية بنحو 94 مليار دولار من أصل 127 مليار، فيما ظل الباقي وقدره 33 مليار دولار من إسهام الشركات نصف هذا المبلغ كان بسبب عدم الإفصاح عن الدخل من قبل المكلفين، أي بعبارة أخرى تهرب ضريبي واضح يعاقب عليه القانون.

تقوم الدول كالولايات المتحدة على سبيل المثال على استخدام وسائل الفحص الدقيق لعينات عشوائية من المكلفين الضريبيين، من خلال الاطلاع المفصل على الدفاتر المحاسبية للمكلفين الضريبيين إن كانوا شركات أو رجال أعمال، أو متابعة عناصر المداخل للمكلف الضريبي الفرد، وهذه الوثائق في العادة هي متاحة بحكم متطلبات القانون المالي والضريبي في تلك الدول، وما يتطلبه هو أن تقوم الهيئة الضريبية في استخدام قدراتها وصلاحياتها في الحصول على تلك المعلومات، في حالة اليمن فإن المشكلة مركبة مما يجعل الفجوة الضريبية كمقياس للطاقة الضريبية غير المحصلة غير مرئية ويصعب الاستناد عليها في تحديد الطاقة الضريبية للاقتصاد الوطني، وهناك عدد من الأسباب تقود إلى هذه النتيجة:

الأولى: أن مصلحة الضرائب ومعها مصلحة الجمارك لا تتمتع بالقدرات الكافية ولا بالصلاحيات لجمع تلك البيانات، ولعل مصلحة الجمارك في ذاتها تمثل ثغرة كبيرة في هذا المجال.

والثانية: وهو الأهم أن فئة التجار وبعض الصناعيين يرفضون تقديم البيانات والسجلات الخاصة بأنشطتهم التجارية بشكل مفصل، ويتذرعون بمختلف الذرائع لعدم الإفصاح والكشف عن مداخلهم وأنشطتهم التجارية.

ولنا أن نستغرب فقط كيف أستطاع هؤلاء أن يجمدوا قانون ضريبة المبيعات لسنوات طوال على الرغم من صدورهم من البرلمان والمصادق عليه من رئيس الدولة، هذا التجميد كلف خزينة الدولة خلال السنوات الماضية ما بين 2-3 تريليون ريال يمضي كفاقد ضريبي على شكل تهرب ضريبي من

هذه الفئة، لقد قاد

فئة من التجار في

غرفة تجارة

وأمانة العاصمة

حرباً ضرورياً

ضد قانون

ضريبة المبيعات،

سعيًا للتهرب من

متطلبات هذا

القانون الذي

يطالبهم بمسك

دفاتر مالية

ومحاسبية دقيقة

فصلة وفقاً

للأصول المالية

المحاسبية

المعمول بها في

العالم، وكشفها

لمصلحة

الضرائب، وقد

نجح هؤلاء مع

جر بعض من

تلك الفئات في بقية المحافظات على تعطيل العمل بقانون المبيعات لسنوات خمس كسب فيها هؤلاء مئات المليارات من الريالات وخسرت خزينة الدولة تلك المبالغ الكبيرة، وهناك أثر غير مباشر لموقف هؤلاء المتمنعين عن تطبيق قانون ضريبة المبيعات، في أنهم يقدمون نموذجاً لغيرهم في تناولهم على

إطار رقم (3) مؤشرات قياس الفجوة والطاقة الضريبية والجهد الضريبي خلال الفترة 1991-2008

(مليون ريال)

السنة	1991	1995	2000	2005	2008
المؤشر					
الناتج المحلي الإجمالي	149753	505789	1623510	3422734	5734669
إجمالي الربط الضريبي					
الإيرادات الضريبية الفعلية	15454	42662	110990	284416	367030
الفجوة الضريبية*					
العبء الضريبي (%)	10.3%	8.4%	6.8%	8.3%	6.4%
الطاقة الضريبية**	24110.2	81432	261385	551060	923281
الفاقد الضريبي***	225648	38770	150395	266644	556251
(التهرب+التحايل)					
الجهد الضريبي (%)****	64.1%	52.4%	42.5%	51.6%	39.8%

المصدر: نشرة إحصائية مالية الحكومة، يوليو 2005، يناير-مارس 2009، كتاب الإحصاء السنوي 1999، 2008 م.

*تعبّر عن الفرق بين الإيرادات الضريبية الفعلية والربط الضريبي المقدّر من مصلحة الضرائب

**تقدّر الطاقة الضريبية هنا على أساس قيمة الناتج المحلي الإجمالي الفعلي لسنة معينة مضروباً في متوسط نسبة الضرائب إلى قيمة هذا الناتج على المستوى العالمي، وهي هنا استناداً إلى مصادر صندوق النقد الدولي بلغت 16.1.

***الفاقد الضريبي هو عبارة عن الفرق بين العبء الضريبية والطاقة الضريبية.

القانون وعدم احترامه ويظهرون الحكومة بمظهر المتردد العاجز عن تطبيق القانون، وينقل صورة للغير خارج اليمن عن ضعف سلطة القانون، بما يقوض من بيئة الاستثمار التي لطالما تباكوا عليها. ولتفادي ذلك التضليل الناجم عن مقياس الفجوة الضريبية في وثائق مصلحة الضرائب قمنا بتقدير الطاقة الضريبية للاقتصاد اليمني على أساس أن المتوسط العالمي للضريبة إلى الناتج المحلي الإجمالي كما يقدره البنك والصندوق الدولي الدوليان تساوي 16.1%، وعلى أساس من هذا القياس فقد قدرت الطاقة الضريبية عام 2008م بنحو 923 مليار ريال يمني، فيما بلغت قيمة الإيرادات الضريبية الفعلية نحو 367 مليار ريال، أي أن الفاقد الضريبي في شكل تهرب وتحايل بلغ خلال عام 2008م فقط نحو 556.3 مليار ريال يمني بنسبة (60.25%) من الطاقة الضريبية، وهو رقم بلا شك كبير ومؤثر في مسار وديناميكية موازنة الدولة وقادر في حال تحصيله على تمويل مجمل عجز الموازنة، وتأمين الاستقرار المالي لها، وتمويل المشاريع الاجتماعية والاقتصادية التي يحتاج إليها المجتمع، وخاصة في مثل هذه الظروف العصيبة، ومن المثير للأسف أن الجهد الضريبي للاقتصاد اليمني لا يستغل بكامله فحسب، بل إن هذا الجهد يتضاءل بمرور الزمن فقد أنخفض معدل الجهد الضريبي من 64% عام 1991 إلى أقل من 40% بنهاية عام 2008م وهذا إن دل على شيء إنما يدل على أن هناك خلافاً كبيراً في النظام الضريبي والإدارة الضريبية في اليمن، مما أعطى الفرصة لشريحة من المكلفين بالضريبة لممارسة التحايل والتهرب الضريبي، وكلف الخزانة العامة مئات المليارات من الريالات كل عام، دون قيامها بتطوير إجراءات التدقيق الضريبي القائمة لرفع كفاءتها والحد من التهرب الضريبي.

إن تقدير الباحث لإجمالي الخسائر التي تكبدتها خزينة الدولة خلال الفترة 1991-2008م من جراء التحايل والتهرب الضريبي، تصل إلى أكثر من 2.8 تريليون ريال يمني، وهذا المبلغ كفيل بتمويل مئات المشاريع التنموية للبلاد ذات الأهمية القصوى وخاصة في مجالي التعليم والصحة بوصفهما قطاعين يمثلان رؤوس حراب التنمية المجتمعية، وهما القطاعان اللذان يعانيان من قصور شديد، وفي الواقع فإن 91.4% من هذا الفاقد قد وقع خلال الفترة 2000-2008، والذي بلغ مقداره 2.57 تريليون ريال يمني وهو فاقد مرجعه بدرجة أساسية إلى تهرب وتحايل قطاع المال والأعمال عند دفع الضريبة المقررة عليهم، بالإضافة إلى قصور أجهزة التحصيل في أداء واجباتهم.

من تحليل الهيكل الضريبي يتضح بجلاء أن الممول الضريبي الرئيس ليس قطاع المال والأعمال وأن الموظفين، وهو أمر يدعو للغرابة والأسف على حد سواء، فهو لاء على محدودية دخولهم ملتزمون بحسب القانون بدفع الضريبة كاملة دون انتقاص وهكذا فإن معظم الجهد الضريبي على قلته يقع على موظفي الدولة والقطاع العام والمختلط والخاص، فهو لاء يمولون أكثر من 40%

من إجمالي الجهد الضريبي، أما إذا أضفنا إلى ذلك ضريبة المبيعات التي يقع جل عبئها على المستهلكين والتي بلغت نسبتها في الإيرادات الضريبية عام 2008م 35.8% من إجمالي الإيرادات الضريبية فإن مساهمة كافة شركات ومؤسسات القطاع الخاص اليمني في إجمالي الإيرادات الضريبية لا تتعدى 20% في أحسن الأحوال، يتضمن ذلك جميع ضرائب الدخل.

تسعى منظومة الإصلاح الضريبي التي تقوم بها الحكومة اليمنية، بالتعاون مع البنك وصندوق النقد الدولي إلى خفض المعدلات الضريبية، سواء فيما يتعلق بضريبة الاستهلاك أو ضريبة الدخل والأرباح إلى أدنى مستويات ممكنة بهدف محاصرة الخسائر الناجمة عن التهرب الضريبي، وإبطال الحجج والدوافع أمام أبطال التهرب الضريبي، فمعدل ضريبة منخفض كما تشير التجارب من دول مختلفة من العالم، يقود إلى خفض التهرب الضريبي، لأن العائد من التهرب يقل فيما يظل كلفة المخاطرة في التهرب مرتفعة، غير أن الواقع في اليمن ليس بذلك الوضوح والتناسب، إذ على الرغم من أن ضريبة المبيعات والبالغة 5% وهي واحدة من أقل ضرائب المبيعات في العالم، وضريبة الدخل يجري التحضير القانوني لخفضها من 35% إلى 15-20% بحسب طبيعة النشاط، فإن التهرب ما يزال مرتفعاً وسيظل مرتفعاً لعدد من الأسباب: من أهمها أن تكاليف التهرب تعد منخفضة بسبب أن درجة المخاطر للتهرب منخفضة، كما أن قوة وحجم العقوبات على المتهرب ما زالت متدنية، كما أن الفساد المستشري في قطاع واسع في مصلحتي الضرائب والجمارك يشجع على الاستمرار في التهرب، حيث يجد كثير من التجار سهولة في رشوة موظف الجمارك أو الضرائب وكلفتها المتدنية بالقياس إلى ما ينبغي أن يدفعه من ضرائب، ولهذا ليس من الغرابة دعوة الكثير من التجار وإصرارهم على تسليم الضريبة في المنبع في مصلحة الجمارك، لعدة أسباب من أبرزها أن تقديرات الموظف الجمركي لكمية السلعة المستوردة، وسعرها، خاضعة للموظف الجمركي الذي في الغالب يسهل حمله على التقليل من حقيقة العبء الضريبي للتاجر المستورد للسلعة بأقل ثمن.

بعد الدراسة التحليلية لواقع إجراءات التدقيق الضريبي في اليمن، و التحليل الموسع لواقع التهرب الضريبي في اليمن، يرى الباحث أن التهرب والتحايل الضريبي يأخذ صوراً وأشكالاً مختلفة، ومتنوعة من الصعب تحديدها، فقد يتم ذلك بكتف المكلف عمله التجاري والامتناع عن تقديم أي تصريح بأرباحه، أو بتقديم تصاريح ناقصة أو كاذبة، أو إعداد سجلات وقيود مزيفة، أو الاستعانة ببعض القوانين التي تمنع على الدوائر المالية الاطلاع على حقيقة الأرباح، لإخفاء قسم من هذه الأرباح أو بإدخال بعض السلع المستوردة من الخارج دون أن تمر بالمراكز الجمركية للتهرب من دفع الرسوم الجمركية، أو لجوء المكلف إلى إخفاء أمواله أو مداخيله الثانوية أو الإضافية، بمناسبة تحصيل الضريبة، ليحول دون استيفاء حق الخزينة منها، في ظل التدني الجلي في أعمال الإدارة الضريبية،

والنقص الشديد في جودة أداء أعمال التدقيق الضريبي، إضافةً إلى الفساد الذي يجتاح هذه الإدارة من رأس الهرم التنظيمي فيها إلى القاعدة، ويؤيد ذلك التواطؤ والمخالفات التي تقوم بها الإدارة الضريبية مع المكلفين، والتراخي في الإفصاح عن حقيقة مداخيلهم وأرباحهم ومسك الدفاتر المحاسبية كما هو سائد في معظم أقطار العالم، والأسوأ حالاً في كل ما سبق قصور التشريعات الضريبية المنظمة لإجراءات التدقيق الضريبي، وتدني حجم وقوة العقوبات المقررة على التهرب الضريبي، علاوة على عدم جدية الإدارة الضريبية بتطبيق العقوبات على المتهمين، وعدم قيام الإدارة الضريبية بتطوير ذاتها وبنيتها المادية والبشرية للقيام بمهامها بكل كفاءة وفاعلية.

ومن أجل ذلك لا بد من استخدام رزمة من الوسائل الوقائية والمالية والتشريعية والمؤسسية الرادعة عن التهرب والتحايل الضريبي، سيتم الإشارة إليها في توصيات الباحث في المبحث الأخير من هذه الدراسة.

المبحث الثالث

عرض وتحليل النتائج واختبار الفرضيات

تمثلت الدراسة الميدانية في هذا الفصل في مجموعتين لارتباطهما المباشر بإجراءات التدقيق، كانت المجموعة الأولى مُمثلة في مدققي ضريبة الدخل في الإدارة العامة لكبار المكلفين، والتي بدورها تقوم أداء أعمال التدقيق الضريبي لحسابات المكلفين بغرض تحديد الوعاء الضريبي، وتمثل المجموعة الثانية مراجعي (مفتشي) الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وهؤلاء هم المكلفون بإجراء المراجعة والتفتيش على أداء الإدارة الضريبية، ورفع تقرير عن نتائج مراجعة الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة، يتضمن هذا التقرير الملاحظات التفصيلية و التحليل المالي لنتائج تنفيذ الموازنة.

عرض الباحث في المبحث السابق توضيحاً لمنهجية الدراسة المتبعة، وأسلوب جمع البيانات، ومنهجية تطوير أداء الدراسة، والتعريف بها، ومجتمع الدراسة، وعينة الدراسة، والاختبارات الخاصة بأداة الدراسة، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات.

وسيقوم الباحث في هذا المبحث بعرض وتحليل نتائج اختبار فرضيات الدراسة، على ضوء آراء عينة الدراسة حول المؤشرات الواردة في الاستبانة .

1/3: عرض وتحليل النتائج :

1/1/3: اختبار الفرضية الأولى :

1/1/1/3: اختبار T لعينة واحدة :

سوف يتم اختبار الفرضية الأولى التي تنص على أنه "يستند المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي"، وتقاس هذه الفرضية أحد عشر (متغيراً) أو مؤشراً، وسوف يناقش الباحث في هذه المؤشرات وآراء عينة الدراسة حولها، وتحليل نتائج اختبار الفرضية لمعرفة مدى قبولها من عدمه .

وقد كانت نتائج اختبار هذه الفرضية كما يظهر بالجدول (21) التالي:

جدول رقم (21)

اختبار T لعينة واحدة بمتوسط فرضي

م	المؤشر	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التائية	مستوى الدلالة	الدالة
1	يتوفر التأهيل العلمي والمهني لدى المدقق الضريبي بدرجة كافية للقيام بأعمال التدقيق	3.70	1.086	3	8.250	0.000	دالة
2	يتمتع المدقق الضريبي بوجهة نظر غير متحيزة، ويتحلى بالنزاهة والموضوعية عند أداء عمله	3.44	1.148	3	4.930	0.000	دالة
3	يبدل المدقق الضريبي العناية المهنية اللازمة عند القيام بأعمال التدقيق	3.62	1.028	3	7.640	0.000	دالة
4	يقوم المدقق الضريبي بالتخطيط لعملية التدقيق بشكل مناسب	3.25	1.253	3	2.572	0.011	دالة
5	يقوم المدقق الضريبي بالحصول على المعرفة الكافية عن منشأة المكلف وأعماله عند تحديد إجراءات التدقيق	3.80	0.925	3	11.045	0.000	دالة
6	يتم تقدير مخاطر الرقابة الداخلية كأساس لوضع برامج التدقيق	3.19	1.159	3	2.033	0.044	دالة
7	يتم وضع استراتيجيات تدقيق قائمة على تحليل أوسع لأنواع المخاطر بما في ذلك وجود تهرب	3.15	1.065	3	1.771	0.078	غير دالة
8	يقوم المدقق الضريبي بتقييم نظام الرقابة الداخلية، للتأكد من أن السجلات المحاسبية تحتوي على معلومات دقيقة وملائمة وموثوقة يمكن الاعتماد عليها	3.38	1.104	3	4.412	0.000	دالة
9	يجمع المدقق الضريبي أدلة وقرائن تدقيق كافية ومناسبة، كي يستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة يبنى عليها رأيه حول صحة الوعاء الضريبي	3.77	0.874	3	11.142	0.000	دالة
10	يأخذ المدقق الضريبي بعين الاعتبار الأهمية النسبية لعناصر الإقرار الضريبي وعلاقاتها بمخاطر التدقيق	3.67	0.951	3	9.003	0.000	دالة
11	يقوم المدقق الضريبي بتوثيق أعمال التدقيق وإعداد تقرير عن الإجراءات التي أتتبع	4.09	0.734	3	18.834	0.000	دالة
	المحور الأول: مدى استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.	39,05	8.583	33	8.989	0.000	دالة

يتبين من الجدول السابق ما يلي:

1. أن الوسط الحسابي العام لاختبار الفرضية بلغ (39,05)، وهو أكبر من المتوسط الافتراضي الذي يبلغ (33)، مما يعني أن عينة الدراسة تؤيد أن مدقي الضريبة يستندون على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي، وبتقدير الباحث أن نسبة التأييد ليس بالقوية، وهي أقرب ما تكون للحيادية .
2. وبالنظر إلى مؤشرات الفرضية فإن جميع المؤشرات يزيد فيها المتوسط عن (3)، خصوصاً المؤشر الحادي عشر الذي يبلغ أكثر من (4)، فيما عدا المؤشر السابع الذي يتضمن وضع استراتيجيات تدقيق قائمة على تحليل أوسع لأنواع المخاطر بما في ذلك وجود تهرب، فإن متوسطه يقترب من المتوسط الفرضي.
3. ومن الجدول رقم (21) يتضح أن مستوى معنوية الاختبار العام بلغت (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يعني أن التأييد من قبل مفردات العينة ذو دلالة إحصائية.
4. أن متوسط الانحراف المعياري للفرضية بلغ (78%) وهذا يعني أن التشتت في استجابات مفردات العينة غير كبير، وأن هناك تقارباً في آراء مفردات العينة حول هذه الفرضية.
5. يظهر من الجدول أن آراء عينة الدراسة كانت عالية تجاه المؤشرات (3-5-9-10-11)، حيث بلغت نسبة التأييد (40.74%، 51.85%، 57.41%، 39.51%، 62.35%) على التوالي⁽¹⁾، حيث أشارت النتائج إلى أن أكثر ما يلتزم به المدقق الضريبي تطبيق معيار بتوثيق أعمال التدقيق وإعداد تقرير عن الإجراءات التي أُتُبعت فقرة (11)، بوسط حسابي (4.09) بنسبة (81,8%)، وهي تقع ضمن الدرجة العالية وانحراف معياري (0.734)، كما يتضح من الجدول أعلاه التزام المدقق الضريبي بالحصول على المعرفة الكافية عن منشأة المكلف وأعماله عند تحديد إجراءات التدقيق، حيث احتلت المرتبة الثانية بوسط حسابي (3.80) بنسبة (76%) وهي تقع ضمن الدرجة العالية وانحراف معياري (0.925)، ولعل هذا يظهر مدى اهتمام المدقق بالحصول على المعرفة الكافية عن أحوال المكلف بغرض تحديد الإجراءات السليمة للوصول إلى الوعاء الضريبي السليم والعادل.
6. يلاحظ من الجدول أن المؤشر السابع الذي ينص على أنه " يتم وضع استراتيجيات تدقيق قائمة على تحليل أوسع لأنواع المخاطر بما في ذلك وجود تهرب" يمثل أدنى المؤشرات تأييداً، حيث بلغت نسبة التأييد بلا أوافق بشدة (33.33%)⁽²⁾، وبوسط حسابي (3.15) ويعد الأدنى من بين

(¹) الجدول في الملحق رقم (2)، الجداول الإحصائية لنتائج الدراسة الميدانية المحور الأول .

(²) الجدول في الملحق رقم (2)، الجداول الإحصائية لنتائج الدراسة الميدانية المحور الأول .

المتوسطات، ونسبة (63%) وهي تقع ضمن الدرجة المتوسطة و انحراف معياري (1.065) مما يعنى عدم التزام المدقق الضريبي بوضع استراتيجيات تدقيق قائمة على وجود تهرب. ويتضح من الجدول أعلاه أن المؤشر السابع يعتبر غير ذو دلالة إحصائية، لأن مستوى المعنوية بلغت (0.078)، وهي أكثر من (0.05). وفي تقدير الباحث أن عدم اهتمام المدقق بهذا المعيار إنما يدل على عدم تصميم برامج من قبل الإدارة الضريبية لمثل هذا النوع من المخاطر.

القرار: بالاستناد إلى ما سبق ذكره يتم رفض الفرضية العدمية (الصفريية) وقبول فرضية الباحث التي تنص على " يستند المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي ".
2/1/1/3 اختبار T لعينتين وتحليل التباين:

ولمعرفة مدى اتفاق أو اختلاف آراء مأموري الضرائب عن آراء العاملين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة الذين يقومون بمراجعة أداء مأموري الضرائب، حول الفرضية الأولى التي تنص على أنه "يستند المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي"، فقد ظهرت نتائج التحليل باستخدام تحليل T لعينتين عند مستوى معنوية 5% في الجدول (22) التالي :

جدول رقم (22)

اختبار T لعينتين وتحليل التباين

مستوى المعنوية	القيمة التائية	مكان العمل						البيان
		الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			مصلحة الضرائب			
		الانحراف المعياري	المتوسط	ن	الانحراف المعياري	المتوسط	ن	
0.000	4.760	1.048	3.05	41	1.010	3.93	121	يتوفر التأهيل العلمي والمهني لدى المدقق الضريبي بدرجة كافية لليقيام بأعمال التدقيق
0.000	4.923	1.119	2.73	41	1.057	3.69	121	يتمتع المدقق الضريبي بوجهة نظر غير متحيزة ويتحلى بالنزاهة والموضوعية عند أداء عمله
0.000	5.618	1.020	2.90	41	0.916	3.86	121	يبدل المدقق الضريبي العناية المهنية اللازمة عند القيام بأعمال لتدقيق
0.289	1.065	0.985	3.07	41	1.329	3.31	121	يقوم المدقق الضريبي بالتخطيط لعملية التدقيق بشكل مناسب
0.340	0.958	0.850	3.68	41	0.949	3.84	121	يقوم المدقق الضريبي بالحصول على المعرفة الكافية عن منشأة لمكلف وأعماله عند تحديد إجراءات التدقيق
0.049	1.980	1.005	2.88	41	1.193	3.29	121	يتم تقدير مخاطر الرقابة الداخلية كأساس لوضع برامج لتدقيق
0.003	2.968	0.867	2.73	41	1.091	3.29	121	يتم وضع استراتيجيات تدقيق قائمة على تحليل أوسع لأنواع للمخاطر بما في ذلك وجود تهرب

121	3.53	1.081	41	2.95	1.071	2.965	0.003	يقوم المدقق الضريبي بتقييم نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن السجلات المحاسبية تحتوي على معلومات دقيقة وملائمة، موثوقة يمكن الاعتماد عليها
121	3.88	0.848	41	3.41	0.865	3.048	0.003	يجمع المدقق الضريبي أدلة وقرائن تدقيق كافية ومناسبة كي يستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة يبنى عليها رأيه حول صحة الوعاء الضريبي
121	3.87	0.912	41	3.10	0.831	4.775	0.000	بأخذ المدقق الضريبي بعين الاعتبار الأهمية النسبية لعناصر لإقرار الضريبي وعلاقتها بمخاطر التدقيق
121	4.26	0.602	41	3.56	0.838	5.818	0.000	يقوم المدقق الضريبي بتوثيق أعمال التدقيق وإعداد تقرير عن الإجراءات التي أتتبع
121	40.75	8.066	41	34.07	8.199	4.563	0.000	لمحور الأول: مدى استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق لدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.

يتبين من الجدول السابق ما يلي:

1. أن الوسط الحسابي العام لآراء مأموري الضرائب بلغ (40,75)، وهو يزيد عن الوسط الحسابي الفرضي البالغ (33)، في حين أن الوسط الحسابي العام لآراء مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بلغ (34,07)، وهو قريب جداً من الوسط الفرضي، مما يعنى أن هناك تبايناً كبيراً بين آراء المجموعتين.
 2. وإذا نظرنا إلى الأوساط الحسابية لكل مؤشراً من المؤشرات فإننا سنجد أن متوسط آراء مأموري الضرائب أكبر بكثير من الوسط الفرضي (3) على مستوى كل متغير، في حين أن متوسط آراء مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة خمسة منها يقل عن الوسط الحسابي الفرضي (3) وهي المتغيرات رقم (2-3-6-7-8)، كما بلغ أعلى متوسط لباقي المتغيرات (3.68).
 3. أن مستوى معنوية الاختبار العام بلغ (0,000) مما يعني أن هناك فروقاً ذات دلالة إحصائية جوهرية بين آراء العينتين، على المستوى العام، أما على مستوى كل متغيراً فقد أظهر التحليل عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المجموعتين حول المتغيراً الرابع والخامس لهذه الفرضية.
 4. أن فجوة الرأي بين المجموعتين دفعت الباحث إلى إعادة اختبار آراء المجموعتين باستخدام T لعينة واحدة كل مجموعة بشكل مستقل وعلى حدة للوقوف على أسباب ذلك التباين ووضع الاستنتاج الصحيح حول الفرضية الأولى.
- ويظهر التحليل في الجدول رقم (18) التالي:

جدول رقم (23)

تحليل T لعينة واحدة لآراء مأموري الضرائب ومدققي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بشكل مستقل

مكان العمل						البيان
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			مصلحة الضرائب			
مستوى المعنوية	الانحراف المعياري	المتوسط	مستوى المعنوية	الانحراف المعياري	المتوسط	
0,407	8.199	34.07	0,000	8.066	40.75	
مدى استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.						

يتبين من الجدول السابق ما يلي:

- يتضح أن هناك تباين بين آراء المجموعتين ويمكن تقسيمه إلى جزئين:
- (أ) أن هناك تأييداً كبيراً من مأموري الضرائب لفرضية الباحث الأولى التي تنص على أنه "يستند المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي"، حيث بلغ المتوسط (40.75) باستخدام اختبار T المستقل لهذه المجموعة، وهذا التأييد ذو دلالة إحصائية، حيث بلغ مستوى معنوية الاختبار (0,000) وهي أقل من (0,05).
- (ب) أن هناك تأييداً جزئياً ضعيفاً من قبل مدققي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة لفرضية الباحث حيث بلغ المتوسط (34.07) وأن هناك خمسة متغيرات تقل عن المتوسط الفرضي، ولكن هذا التأييد الجزئي الضعيف غير معنوي، حيث بلغ مستوى المعنوية (0,407) وهو يزيد عن (0,05) (كما يظهر في الجدول رقم (8) في الملاحق).
- ويرى الباحث أنه وعلى الرغم من قبول فرضية الباحث الأولى باستخدام تحليل T لعينة واحدة للمجموعتين معاً، إلا أن التحليل اللاحق أظهر أن هناك تباين في الرأي بين كل من مأموري الضرائب و مدققي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة لا يتفقون أن المدقق الضريبي يستند على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي، وهذا الرأي له ما يبرر صحته من حيث الأتي:

1. أن هذا الرأي يطابق حقائق الواقع من ناحيتين **أولاهما:**

أن أكثر من 80% من العاملين في الإدارة الضريبية هم من حملة الثانوية وما دون، وأن حملة البكالوريوس العاملين في مجال المحاسبة لا يزيدون عن 5% في أحسن الأحوال⁽¹⁾، بالإضافة إلى عدم توافر دورات تدريبية تخصصية كافية لمأموري الضرائب في مجال الفحص والتدقيق الضريبي.

(1) إحصائية مصلحة الضرائب لعام 2008م، ضمن ملاحق الدراسة.

ثانيتها:

أن الفاقد الضريبي يبلغ ضعفي الإيرادات الضريبية الفعلية في الجمهورية اليمنية، حيث يجب أن تكون الطاقة الضريبية 16%⁽¹⁾ وهو المتوسط العالمي في حين أن العبء الضريبي لا يزيد عن 4,7% في الجمهورية اليمنية، وهذا يعنى أن هناك تهرباً ضريبياً كبيراً كان بالإمكان الحد منه، إذا ما أتبعت الإدارة الضريبية إجراءات التدقيق الضريبي بالاستناد إلى معايير التدقيق المتعارف عليها.

ليس من المعقول أن يؤدي مدققو الضرائب آراء حول قصور أدائهم وعدم التزامهم واستنادهم لمعايير التدقيق الضريبية الدولية ، بل يسعون إلى المبالغة في تقييم أدائهم لذلك ظهر متوسط آرائهم عالية، خصوصاً أن عدد مفردات العينة بلغت (121) فرداً مقارنة بعدد مفردات العينة الثانية والتي تمثل مدققي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة والبالغ عددها (41) فرد.

تتوافق نتائج التأييد للعينتين لاختبار الفرضية الثانية - كما سنرى - والتي تنص على أن "هناك قصور في التشريع الضريبي اليمني فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي" ، كما تتوافق نتائج تأييد العينتين لاختبار الفرضية الرابعة التي نصت على عدم كفاءة الإدارة الضريبية عند القيام بأعمال التدقيق الضريبي، ولا سيما أن هناك إجماعاً - كما سنرى - في آراء العينتين حول الفرضية الثانية والرابعة.

2/1/3: اختبار الفرضية الثانية:

1/2/1/3: اختبار T لعينة واحدة:

سوف يقوم الباحث باختبار الفرضية الثانية التي تنص على "هناك قصور في التشريع الضريبي اليمني فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي" ، ونقيس هذه الفرضية أثني عشر (متغيراً) أو مؤشراً، وقد كانت نتائج اختبار هذه الفرضية كما يظهر بالجدول (24) التالي:

جدول رقم (24)

اختبار T لعينة واحدة بمتوسط فرضي

م	رقم المؤشر	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التائية	مستوى الدلالة	الدالة
1	عدم تطرق القانون الضريبي ولائحته التنفيذية إلى معايير واضحة عن إجراءات التدقيق الضريبي المكتبي والميداني يجعل أعمال التدقيق قائمة على الارتجالية ووفق الحكم الشخصي	3.80	1.027	3	9.949	0.000	دالة
2	عدم وجود معايير جودة تحكم إجراءات التدقيق الضريبي مما يقلل من كفاءته وفعاليته في اكتشاف التهرب الضريبي	3.89	0.933	3	12.133	0.000	دالة
3	عدم تبني معايير للتدقيق كأساس لإجراءات التدقيق يحد من كفاءتها في تحديد الوعاء الحقيقي للضريبة	3.88	0.832	3	13.404	0.000	دالة

(1) الإدارة العامة للتخطيط والإحصاء مصلحة الضرائب، ضمن ملاحق الدراسة.

يتبين من الجدول

السابق ما يلي:

1- أن الوسط

الحسابي

العام

لاختبار

الفرضية

بلغ

(43,67)

، وهو

أكبر من

المتوسط

الافتراضي

الذي

يبلغ

(36)،

مما يعني

أن عينة

تعامل للمعاملات الوهمية (الدفاتر والسجلات بالمصدق الضريبي)	3.82	0.977	3	10.691	0.000	دالة
والطرق المستخدمة في تنفيذ التدقيق الضريبي ضريبي	4.10	0.813	3	17.201	0.000	دالة
بين الوظيفي يقلل من كفاءة وفاعلية عمليات	4.20	0.828	3	18.512	0.000	دالة
بشكل مستمر يشكل إرباكاً للمكلف والإدارة لذي لا يتم إصدار تعليمات بشأن إجراءات	3.99	0.956	3	13.238	0.000	دالة
هرب الضريبي في التشريع الضريبي يترتب عليه مريبي	4.16	0.898	3	16.449	0.000	دالة
ي يلزم المكلف والمحاسب القانوني بأن القوائم إل الضريبي ، يجب أن تعد وفق مبدأ الإفصاح إظهار الأرصدة المقارنة للسنوات السابقة	3.94	1.076	3	11.169	0.000	دالة
انون الضريبي يحد من كفاءة المدقق الضريبي	3.88	1.014	3	11.003	0.000	دالة
نون يلزم المكلفين برفاق قائمة التدقيق النقدي القوائم المالية المطلوبة يجعل أدلة التدقيق كفاءة عمليات التدقيق الضريبي	3.92	0.991	3	11.819	0.000	دالة
انون عن تحمل مدقق الحسابات الخارجي أي نال مصادقته على أي بيانات مالية غير مطابقة	4.06	1.070	3	12.550	0.000	دالة
تشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق	43,67	7.173	36	20.658	0.000	دالة

الدراسة تؤيد وجود قصور في التشريع الضريبي اليمني فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي.

2- وبالنظر إلى مؤشرات الفرضية فإن جميع المؤشرات يزيد فيها المتوسط عن (3)، خصوصاً

المؤشر الثاني عشر الخاص بعدم ورود نص في القانون عن تحمل مدقق الحسابات الخارجي أي

مسؤولية قانونية في حال مصادقته على أي بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري الذي

يبلغ أكثر من (4.20)، والمؤشر الثامن الخاص بعدم تغليظ العقوبات الذي بلغ (4.16)، والمؤشر

الخامس بعدم تحديث للأساليب والطرق المستخدمة في تنفيذ التدقيق الضريبي يساعد على التهرب

الضريبي، الذي بلغ (4.10)، وكلها متوسطات ذات درجة عالية تؤكد جميعها صحة فرضية

الباحث.

3- أن متوسط الانحراف المعياري للفرضية بلغ (59,77%) وهذا يعني أن التشتت في استجابات

مفردات العينة غير كبير، وأن هناك تقارباً في آراء مفردات العينة حول هذه الفرضية.

4- ومن الجدول رقم (24) يتضح أن مستوى معنوية الاختبار العام بلغت (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يعني أن التأييد من قبل مفردات العينة ذو دلالة إحصائية.

5- يظهر من الجدول أن آراء عينة الدراسة كانت عالية تجاه المؤشرات (5-6-7-8-12)، حيث بلغت نسبة التأييد (86.42%، 85.18%، 80.86%، 86.42%، 77.96%) على التوالي⁽¹⁾، حيث أشارت النتائج إلى وجود اتفاق آراء عينة الدراسة حول وجود قصور في التشريع الضريبي، فيما يتعلق بإجراءات التدقيق.

6- نلاحظ من الجدول رقم (24) أن المؤشر (6) الذي ينص على "عدم وجود معايير للتعين الوظيفي يقلل من كفاءة وفاعلية عمليات التدقيق الضريبي" احتلت المرتبة الأولى، بوسط حسابي (4.20) بنسبة (84%)، وهي تقع ضمن الدرجة العالية، وانحراف معياري (0.828)، مما يعني أن عملية تخصيص وتوزيع مهام التدقيق في الإدارة الضريبية ليست كما يجب، وتتم بطريقة مزاجية وليست وفق الكفاءة والمهنية التي يتمتع بها المدقق، وبالتالي فإن تنفيذ إجراءات التدقيق ستتأثر بقدرات وخبرات منفذيه لعدم وجود معايير ومواصفات تقنن تولى المهام وتوزيعها، كما يتضح من الجدول أعلاه أن المؤشر (8) الذي ينص على أن "عدم تغليظ عقوبة التهرب الضريبي في التشريع الضريبي يترتب عليه زيادة حجم التهرب الضريبي"، احتلت المرتبة الثانية بوسط حسابي (4.16) بنسبة (83.2%) وهي تقع ضمن الدرجة العالية وانحراف معياري (0.898)، وبمقدار الباحث أن عدم تغليظ العقوبة سواء كانت مادية أو معنوية هي من أهم الدوافع التي تدفع المكلف إلى التساهل و التهوان بالعقوبات والتهرب من دفع الضريبة .

7- من الجدول السابق يتضح أن جميع المؤشرات ذات متوسطات عالية، مما يدل على تأييد جميع أفراد عينة الدراسة لهذه المؤشرات، وبالتالي تؤيد وجود قصور في التشريع الضريبي اليمني، فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي.

القرار: بالاستناد إلى ما سبق ذكره يتم رفض الفرضية العدمية (الصفريّة)، وقبول فرضية

الباحث التي تنص على "هناك قصور في التشريع الضريبي اليمني فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي"

2/2/1/3: اختبار T لعينتين وتحليل التباين:

ولمعرفة مدى اتفاق أو اختلاف آراء مأموري الضرائب عن آراء العاملين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة الذين يقومون بمراجعة أداء مأموري الضرائب حول الفرضية الثانية التي تنص على أنه "هناك قصور في التشريع الضريبي اليمني فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي"، فقد ظهرت نتائج التحليل باستخدام تحليل T لعينتين عند مستوى معنوية (0,05) في الجدول (25) التالي :

جدول رقم (25)

(1) الجدول في الملحق رقم (2)، الجداول الإحصائية لنتائج الدراسة الميدانية المحور الثاني .

اختار T لعينتين وتحليل التباين للفرضية الثانية

مستوى المعنوية	القيمة التائية	مكان العمل						البيان
		الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			مصلحة الضرائب			
		الانحراف المعياري	المتوسط	ن	الانحراف المعياري	المتوسط	ن	
0.036	2.117	0.870	3.51	41	1.060	3.90	121	عدم تطرق القانون الضريبي ولائحته التنفيذية إلى معايير واضحة عن إجراءات التدقيق الضريبي المكتبي والميداني يجعل أعمال التدقيق قائمة على الارتجالية ووفق الحكم الشخصي
0.781	0.279	0.573	3.85	41	1.028	3.90	121	عدم وجود معايير جودة تحكم إجراءات التدقيق الضريبي مما يقلل من كفاءته وفاعليته في اكتشاف التهرب الضريبي
0.525	0.637	0.749	3.80	41	0.860	3.90	121	عدم تبني معايير للتدقيق كأساس لإجراءات التدقيق يحد من كفاءتها في تحديد الوعاء الحقيقي للضريبة
0.048	1.989	1.001	3.56	41	0.957	3.91	121	عدم وجود إجراءات للتعامل للمعاملات الوهمية (الدفاتر والسجلات المصطنعة التي يكتشفها المدقق الضريبي)
0.117	1.574	0.755	3.93	41	0.827	4.16	121	عدم تحديث للأساليب والطرق المستخدمة في تنفيذ التدقيق الضريبي ،يساعد على التهرب الضريبي
0.344	0.950	0.800	4.10	41	0.837	4.24	121	عدم وجود معايير لتعيين الموظفين يقلل من كفاءة وفاعلية عمليات التدقيق الضريبي
0.371	0.897	0.900	3.88	41	0.974	4.03	121	تعدد إصدار التشريعات بشكل مستمر يشكل إرباكاً للمكلف والإدارة الضريبية في الوقت الذي لا يتم إصدار تعليمات بشأن إجراءات التدقيق
0.358	0.921	0.999	4.05	41	0.862	4.20	121	عدم تغليب عقوبة التهرب الضريبي في التشريع الضريبي يترتب عليه زيادة حجم التهرب الضريبي
0.003	3.051	1.028	3.51	41	1.057	4.09	121	عدم وجود نص تشريعي يلزم المكلف والمحاسب القانوني بأن القوائم المالية المرفقة بالإقرار الضريبي ، يجب أن تعد وفق مبدأ الإفصاح والوضوح والشفافية وإظهار الأرصدة المقارنة للسنوات السابقة
0.380	0.879	0.888	3.76	41	1.053	3.92	121	الغموض في نصوص القانون الضريبي يحد من كفاءة المدقق الضريبي
0.000	3.946	0.948	3.41	41	0.949	4.09	121	عدم وجود نص في القانون يلزم المكلفين بإرفاق قائمة التدفق النقدي بالإقرار الضريبي كأحد القوائم المالية المطلوبة يجعل أدلة التدقيق منقوصة وبالتالي عدم كفاءة عمليات التدقيق الضريبي
0.006	2.806	1.039	3.66	41	1.051	4.19	121	عدم ورود نص في القانون عن تحميل مدقق الحسابات الخارجي أي مسؤولية قانونية في حال مصادقته على أي بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري
0.006	2.759	6.536	45.02	41	7.187	48.53	121	المحور الثاني : قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي

يتبين من الجدول السابق ما يلي :

1. أن الوسط الحسابي العام لآراء مأموري الضرائب بلغ (48.53) و الوسط الحسابي العام لآراء مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بلغ (45.02) وهما يزيدان عن الوسط الحسابي

الفرضي البالغ (36)، مما يعنى أن هناك تأييداً نحو وجود قصور في التشريع الضريبي اليمني فيما يتعلق بإجراءات التدقيق.

2. وإذا نظرنا إلى المستوى العام لمعنوية الاختبار فقد بلغ (0,006) وهو أقل من 5% وهذا يشير أن هناك تبايناً بين آراء المجموعتين. إلا أننا لو تمعنا بالتحليل فإن هنا 7 متغيرات من أصل 12 متغيراً وهي المتغيرات (2-3-5-6-7-8-10) بلغ مستوى معنوياتها (0,671-0,525-0,116-0,344-0,371-0,357-0,380) على التوالي وهذا يعنى أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على الرغم من مخالفة ذلك للمستوى العام للمعنوية.
3. وقد دفع هذا الباحث إلى إجراء تحليل أحادي باستخدام اختبار T لعينة واحدة لكل مجموعة بشكل مستقل، ويظهر التحليل بالجدول التالي :

جدول رقم (26)

اختبار T لعينة واحدة للفرضية الثانية لآراء العينتين بشكل مستقل

مكان العمل						البيان
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			مصلحة الضرائب			
مستوى المعنوية	الانحراف المعياري	المتوسط	مستوى المعنوية	الانحراف المعياري	المتوسط	
0,000	6.536	45.02	0,000	7.187	48.53	
						قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي.

4. وبالنظر إلى الجدول وبناءً على ما سبق فإنه يمكن القول إنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المجموعتين خصوصاً المتغيرات (2-3-5-6-7-8-10) ولا سيما أن الجدول رقم (25) يظهر أن كل مجموعة على حدة تؤيد فرضية الباحث التي تنص على وجود قصور في التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي، كما أن هذا التأييد ذو دلالة إحصائية على المستوى العام وعلى مستوى كل متغيراً من متغيرات الفرضية .

3/1/3: اختبار الفرضية الثالثة:

سيتم اختبار الفرضية الثالثة التي تنص على "تؤدي الإجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في اليمن للحد من التهرب الضريبي"، ويتفرع من هذه الفرضية ثلاث فرضيات فرعية وهي الفرضية الفرعية

الأولى تتضمن "تحقق المدقق الضريبي من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية يحد من التهرب" و يقيس هذه الفرضية خمسة متغيرات أو مؤشرات.

الفرضية الفرعية الثانية تتضمن "تؤدي إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر إلى الحد من التهرب" و يقيس هذه الفرضية أربعة متغيرات أو مؤشرات.

الفرضية الفرعية الثالثة والتي تنص على أنه "يؤدي استخدام الإجراءات التحليلية إلى كشف تعريفات البيانات المالية بقصد التهرب" و يقيس هذه الفرضية أربعة متغيرات أو مؤشرات.

وسوف يناقش الباحث الفرضية الفرعية الأولى وآراء عينة الدراسة حولها، وتحليل نتائج اختبار الفرضية لمعرفة مدى قبولها من عدمه :

1/3/1/3: تحليل نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

1/1/3/1/3: اختبار T لعينة واحدة:

جدول رقم (27)

اختبار T لعينة واحدة بمتوسط فرضي (الفرضية الفرعية الأولى)

م	رقم المؤشر	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التائية	مستوى الدلالة	الدالة
1	التحقق من التزام المكلف بمبدأ تحقق الإيراد عند البيع يساعد المدقق الضريبي في التوصل إلى الوعاء الحقيقي للضريبة	4.25	0.624	3	25.573	0.000	دالة
2	إظهار قيم الأصول وفقاً للتكلفة التاريخية وليس وفقاً للتكلفة الجارية يحد من التلاعب بصافي الربح الضريبي	4.11	0.650	3	21.761	0.000	دالة
3	تحميل النفقات وفقاً لمبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات يؤدي للوصول إلى صافي ربح سليم عن الفترة المالية	4.33	0.695	3	24.322	0.000	دالة
4	الثبات في طرق تقدير الإهلاك يساعد المدقق الضريبي في التحديد السليم لوعاء الضريبة	4.38	0.536	3	32.828	0.000	دالة
5	اتباع مبدأ الثبات يمكن من إجراء المقارنات والتحليلات لتحديد الوعاء الضريبي بشكل حقيقي	4.19	0.633	3	23.843	0.000	دالة
	أولاً: أثر التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودورها في الحد من التهرب الضريبي، في حال اتباعها	21,25	2.214	15	35.985	0.000	دالة

1- يتبين من الجدول السابق ما يلي:

- 2- أن الوسط الحسابي العام لاختبار الفرضية بلغ (21,25)، وهو أكبر من المتوسط الافتراضي الذي يبلغ (15)، مما يعني أن عينة الدراسة تؤيد أهمية قيام المدقق بالتحقق من مدى التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودورها في الحد من التهرب الضريبي.
- 3- وبالنظر إلى مؤشرات الفرضية فإن جميع المؤشرات يزيد فيها المتوسط عن (3)، حيث بلغت هذه المتوسطات **4.25-4.11-4.33-4.38-4.19** على التوالي وكلها متوسطات ذات درجة عالية تؤكد جميعها صحة فرضية الباحث.
- 4- ومن الجدول رقم (27) يتضح أن، مستوى معنوية الاختبار العام بلغت (0,000) وهي أقل من (0,05)، مما يعني أن التأييد من قبل مفردات العينة ذو دلالة إحصائية.
- 5- أن متوسط الانحراف المعياري للفرضية بلغ (44%) وهذا يعني أن التشتت في استجابات مفردات العينة غير كبير، وأن هناك تقارباً في آراء مفردات العينة حول هذه الفرضية
- 6- يظهر من الجدول أن آراء عينة الدراسة كانت عالية تجاه جميع المؤشرات حيث بلغت نسبة التأييد (93.82%، 87.66%، 93.21%، 97.53%، 92.60%) على التوالي⁽¹⁾، حيث أشارت النتائج إلى وجود اتفاق آراء عينة الدراسة حول أهمية قيام المدقق بالتحقق عن مدى التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودورها في الحد من التهرب .
- 7- نلاحظ من الجدول رقم (27) أن المؤشر (4) الذي تنص على الثبات في طرق تقدير الإهلاك يساعد المدقق الضريبي في التحديد السليم لوعاء الضريبة احتلت المرتبة الأولى، بوسط حسابي (4.38) بنسبة (87.6%)، وهي تقع ضمن الدرجة العالية، وانحراف معياري (0.536)، ويدل ذلك أن طريقة الثبات في تقدير الإهلاك تسهم في تحديد الوعاء الضريبي بعدالة، وهذا ما أقره المشرع اليمني حيث حدد قرار وزير المالية رقم (637) لسنة 1999م لنظام إهلاك الأصول الثابتة في المادة (10) أن طريقة القسط الثابت هي الطريقة المعتمدة لاحتساب الإهلاك، ويجوز استخدام أي طريقة من طرق الإهلاك بشرط موافقة وزارة المالية، إلا أن قيام المدقق الضريبي بالتأكد من هذا الإجراء يعد هاماً لاكتشاف أي تلاعب بقيمة المصروفات بغرض تخفيض العبء الضريبي.
- 8- من الجدول السابق يتضح، أن جميع المؤشرات ذات متوسطات عالية، مما يدل على تأييد جميع أفراد عينة الدراسة لهذه المؤشرات، وبالتالي تؤيد دور الإجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في اليمن للحد من التهرب الضريبي، ومنها أهمية قيام المدقق بالتحقق عن مدى التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودورها في الحد من التهرب.

(¹) الجدول في الملحق رقم (3)، الجداول الإحصائية لنتائج الدراسة الميدانية المحور الثالث A .

القرار: بالاستناد إلى ما سبق ذكره يتم رفض الفرضية العدمية (الصفرية)، وقبول فرضية الباحث الفرعية التي تنص على " تحقق المدقق الضريبي من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية تحد من التهرب "

اختبار T لعينتين وتحليل التباين:

وبغرض معرفة ما إذا كان هناك تباين بين آراء المجموعتين المستقصاه، وهما تمثلا مصلحة الضرائب والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة فقد قام الباحث بإجراء اختبار T لعينتين لمعرفة ذلك التباين.

جدول رقم (28)

اختبار T لعينتين وتحليل التباين للفرضية الثالثة (الفرضية الفرعية الأولى)

مستوى المعنوية	القيمة الثانية	مكان العمل						البيان
		الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			مصلحة الضرائب			
		الانحراف المعياري	المتوسط	ن	الانحراف المعياري	المتوسط	ن	
0.206	1.271	0.654	4.15	41	0.612	4.29	121	التحقق من التزام المكلف بمبدأ تحقق الإيراد عند البيع يساعد المدقق الضريبي في التوصل إلى الوعاء الحقيقي للضريبة
0.007	2.709	0.678	3.88	41	0.623	4.19	121	إظهار قيم الأصول وفقاً للتكلفة التاريخية وليس وفقاً للتكلفة الجارية، يحد من التلاعب بصافي الربح الضريبي
0.000	4.521	0.787	3.93	41	0.606	4.46	121	تحميل النفقات وفقاً لمبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات يؤدي للوصول إلى صافي ربح سليم عن الفترة المالية
0.009	2.640	0.459	4.20	41	0.547	4.45	121	الثبات في طرق تقدير الإهلاك يساعد المدقق الضريبي في التحديد السليم لوعاء الضريبة
0.110	1.605	0.705	4.05	41	0.602	4.23	121	اتباع مبدأ الثبات يمكن من إجراء المقارنات والتحليلات لتحديد الوعاء الضريبي بشكل حقيقي
0.000	3.699	2.400	20.20	41	2.034	21.62	121	أولاً: أثر التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودورها في الحد من التهرب الضريبي.

يتبين من الجدول السابق ما يلي:

1. أن الوسط الحسابي العام لآراء مأموري الضرائب بلغ (21.62%) و الوسط الحسابي العام لآراء مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بلغ (20.20%) وهما يزيد عن الوسط الحسابي الفرضي البالغ (15)، مما يعني أن هناك تأييداً نحو التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودورها في الحد من التهرب الضريبي.

2. وإذا نظرنا إلى المستوى العام لمعنوية الاختبار فقد بلغ (0,000) وهو أقل من (0.05) وهذا يشير أن هناك تبايناً بين آراء المجموعتين، إلا أننا لو تمعنا بالتحليل فإن هناك متغيرين هما الأول: والذي بلغت معنويته (0.206) والخامس والذي بلغت معنويته (0.110) مما يعني أن هناك اتفاقاً في آراء العينتين حول هذين المتغيرين.

وقد دفع هذا الباحث إلى إجراء تحليل أحادي باستخدام اختبار T لعينة واحدة لكل مجموعة بشكل مستقل، ويظهر التحليل بالجدول التالي :

جدول رقم (29)

تحليل T لعينة واحدة لآراء مأموري الضرائب ومدققي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بشكل مستقل

مكان العمل						البيان
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			مصلحة الضرائب			
مستوى المعنوية	الانحراف المعياري	المتوسط	مستوى المعنوية	الانحراف المعياري	المتوسط	
0,000	2.400	20.20	0,000	2.034	21.62	
أثر التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودورها في الحد من التهرب الضريبي.						

يتبين من الجدول السابق ما يلي:

إن معنوية الاختبار لكل مجموعة مستقلة بلغت (0,000) مما يعني أن المجموعتين تؤيدان الفرضية رغم وجود تباين في آرائهما، ولكن هذا التباين لم يشمل جميع المتغيرات بل انحصر في المتغيرات (2-3-4).

2/3/1/3: تحليل نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

1/2/3/1/3: اختبار T لعينة واحدة:

سيقوم الباحث بتحليل اختبار الفرضية الثالثة التي تنص على أنه "تؤدي الإجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في اليمن للحد من التهرب الضريبي" والتي تنفرع منها الفرضية الفرعية الثانية التي تنص على أنه "تؤدي إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر إلى الحد من التهرب"، وذلك في ضوء إجابات أفراد عينة الدراسة فيما إذا كان المدقق الضريبي يقوم بتنفيذ إجراءات تدقيق تستند على المخاطر للحد من التهرب الضريبي، وقد كانت نتائج اختبار هذه الفرضية كما يظهر بالجدول (30) التالي:

جدول رقم (30)

اختبار T لعينة واحدة بمتوسط فرضي (الفرضية الفرعية الثانية)

رقم المؤشر	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التائية	مستوى الدلالة	الدالة
1	3.75	1.022	3	9.380	0.000	دالة
2	4.15	0.530	3	27.746	0.000	دالة
3	3.78	0.970	3	10.288	0.000	دالة
4	4.04	0.775	3	17.133	0.000	دالة
	15,72	2.479	12	19.173	0.000	دالة

يتبين من الجدول السابق ما يلي:

- 1- أن الوسط الحسابي العام لاختبار الفرضية بلغ (15,72)، وهو أكبر من المتوسط الافتراضي الذي يبلغ (12)، مما يعني أن عينة الدراسة تؤيد قيام المدقق الضريبي بتنفيذ إجراءات تدقيق تستند على المخاطر للحد من التهرب الضريبي.
- 2- من الجدول السابق يتضح أن جميع المؤشرات ذات متوسطات عالية، مما يدل على تأييد جميع أفراد عينة الدراسة لهذه المؤشرات، وبالتالي تؤيد دور الإجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في اليمن للحد من التهرب الضريبي، ومنها أهمية قيام المدقق الضريبي بتنفيذ إجراءات تدقيق تستند على المخاطر للحد من التهرب الضريبي.
- 3- وبالنظر إلى مؤشرات الفرضية فإن جميع المؤشرات يزيد فيها المتوسط عن (3)، حيث بلغت هذه المتوسطات 3.75-4.15-3.78-4.04 على التوالي وكلها متوسطات ذات درجة عالية تؤكد أغلبها صحة فرضية الباحث.
- 4- ومن الجدول رقم (30) يتضح أن مستوى معنوية الاختبار العام بلغت (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يعني أن التأييد من قبل مفردات العينة ذو دلالة إحصائية.
- 5- أن متوسط الانحراف المعياري للفرضية بلغ (62%) وهذا يعني أن التشتت في استجابات مفردات العينة غير كبير، وأن هناك تقارباً في آراء مفردات العينة حول هذه الفرضية.

6- يظهر من الجدول أن آراء عينة الدراسة كانت عالية تجاه الفقرتين الثانية والرابعة حيث بلغت نسبة التأييد (93.82% - 77.95%) على التوالي بموافق وموافق بشدة⁽¹⁾، حيث أشارت النتائج إلى وجود اتفاق آراء عينة الدراسة حول أهمية قيام المدقق الضريبي بتنفيذ إجراءات تدقيق تستند على المخاطر للحد من التهرب الضريبي.

7- نلاحظ من الجدول رقم (30) أن المؤشر (2) الذي ينص على أنه "أخذ المدقق الضريبي بالاعتبار طبيعة الحسابات ذات الدرجة العالية من المخاطر يساعد في التعرف على تحريفات هذه الحسابات"، احتلت المرتبة الأولى، بوسط حسابي (4.15) بنسبة (83%)، وهي تقع ضمن الدرجة العالية، وانحراف معياري (0.530)، ويدل ذلك أن قيام المدقق الضريبي بفحص الحسابات ذات المبالغ الكبيرة والتي تشكل جزءاً كبيراً من بنود القوائم المالية يعد إجراءً هاماً للتأكد من خلوها من تحريفات هامة وجوهرية بقصد تخفيض العبء الضريبي، ومن ثم مبلغ الضريبة. كما يتضح من خلال المؤشر الرابع والأخير الذي ينص على "قيام المدقق الضريبي بتحديد مستويات الأهمية النسبية للعناصر يمكنه من التركيز على العناصر التي تسهم بقدر كبير بتخفيض الربح الضريبي"، احتلت المرتبة الثانية، بوسط حسابي (4.04) بنسبة (80.8%)، وهي تقع ضمن الدرجة العالية، وبانحراف معياري (0.775)، ويدل هذا المؤشر أن قيام المدقق الضريبي بتحديد الأهمية النسبية لبنود القوائم المالية يمكن المدقق من توجيه الاهتمام إلى تلك البنود والتي يمكن أن تكون عرضة للتلاعب من قبل المكلف كونها ذات مبالغ كبيرة من ناحية، ويمكن أن عرضة للتحريف الجوهرية من ناحية أخرى.

8- يلاحظ من الجدول أن المؤشر الأول التدقيق الضريبي بالاستناد على تقييم المخاطر يتيح للمدقق الضريبي تصميم برامج تدقيق أكثر عمقاً وشمولاً يتيح له كشف أي تهرب محتمل، يمثل أدنى المؤشرات تأييداً حيث بلغت نسبة التأييد أوافق (51.23%)⁽²⁾، وتعد أدنى نسبة تأييد لهذا المؤشر، وبوسط حسابي (3.75) وبنسبة (75%)، ويعد الأدنى من بين المتوسطات، ويقترّب من المتوسط الفرضي وهو يقع ضمن الدرجة المتوسطة و انحراف معياري (1.022)، مما يعنى عدم الالتزام بالتدقيق الضريبي بالاستناد على تقييم المخاطر وتصميم برامج تدقيق أكثر عمقاً وشمولاً ووضع استراتيجيات تدقيق قائمة على وجود تهرب، وبتقدير الباحث أن عدم اهتمام المدقق بهذا الإجراء من شأنه إضعاف كفاءة إجراءات التدقيق.

(¹) الجدول في الملحق رقم (3)، الجداول الإحصائية لنتائج الدراسة الميدانية المحور الثالث A.

(²) الجدول في الملحق رقم (2)، الجداول الإحصائية لنتائج الدراسة الميدانية المحور الأول.

القرار: بالاستناد إلى ما سبق ذكره يتم رفض الفرضية العدمية (الصفرية)، وقبول فرضية الباحث الفرعية التي تنص على "تؤدي إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر إلى الحد من التهرب".
اختبار T لعينتين وتحليل التباين: 2/2/3/1/3

ولمعرفة مدى اتفاق أو اختلاف آراء مأموري الضرائب عن آراء العاملين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة الذين يقومون بمراجعة أداء مأموري الضرائب حول الفرضية الفرعية الثانية التي تنص على أنه "تؤدي إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر إلى الحد من التهرب"، فقد ظهرت نتائج التحليل باستخدام تحليل T لعينتين عند مستوى معنوية (0.05) في الجدول (31) التالي :

جدول رقم (31)

اختبار T لعينتين وتحليل التباين للفرضية الثالثة (الفرضية الفرعية الثانية)

مستوى المعنوية	القيمة التائية	مكان العمل						البيان
		الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			مصلحة الضرائب			
		الانحراف المعياري	المتوسط	ن	الانحراف المعياري	المتوسط	ن	
0.843	0.198	0.909	3.78	41	1.061	3.74	121	التدقيق الضريبي بالاستناد على تقييم المخاطر يتيح للمدقق الضريبي تصميم برامج تدقيق أكثر عمقاً وشمولاً، يتيح له كشف أي تهرب محتمل.
0.257	1.136	0.519	4.07	41	0.532	4.18	121	أخذ المدقق الضريبي بالاعتبار طبيعة الحسابات ذات الدرجة العالية من المخاطر يساعد في التعرف على تحريفات هذه الحسابات
0.691	0.398	0.949	3.73	41	0.980	3.80	121	أخذ المدقق الضريبي في الاعتبار مخاطر الرقابة الداخلية، يمكنه من الوقوف على الجوانب المعرضة للخطر والتي تنطوي على تحريفات
0.605	0.518	0.625	4.10	41	0.821	4.02	121	قيام المدقق الضريبي بتحديد مستويات الأهمية النسبية للعناصر يمكنه من التركيز على العناصر التي تسهم بقدر كبير بتخفيض الربح الضريبي
0.843	0.198	3,398	15,68	41	3,394	15,74	121	ثانياً: التدقيق الضريبي بالاستناد على تقييم المخاطر، يتيح للمدقق الضريبي تصميم برامج تدقيق أكثر عمقاً وشمولاً، يتيح له كشف أي تهرب محتمل

يتبين من الجدول السابق ما يلي :

- 1- أن الوسط الحسابي العام لآراء مأموري الضرائب بلغ (15,74%) و الوسط الحسابي العام لآراء مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بلغ (15,68%) وهما متقاربان ويزيدان عن الوسط الحسابي الفرضي البالغ (12)، مما يعنى أن هناك تأييداً بأن إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر تؤدي إلى الحد من التهرب.

2- وإذا نظرنا إلى المستوى العام لمعنوية الاختبار فقد بلغ (0,843) وهو أكبر من (0.05) وهذا يشير أنه لا يوجد تباين بين آراء المجموعتين حول فرضية الباحث البديلة، ومما يؤكد ذلك أن جميع المتغيرآت بلغ مستوى معنوياتها (0,605-0,691-0,257-0,843) على التوالي وهذا يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بالاستناد على المستوى العام للمعنوية.

3/3/1/3: تحليل نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

1/3/3/1/3: اختبار T لعينة واحدة:

سيقوم الباحث بتحليل اختبار الفرضية الثالثة التي تنص على أنه " تؤدي الإجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في اليمن للحد من التهرب الضريبي"، والتي تنفرع منها الفرضية الفرعية الثالثة التي تنص على أنه "يؤدي استخدام الإجراءات التحليلية إلى كشف تحريفات البيانات المالية بقصد التهرب"، وذلك في ضوء إجابات أفراد عينة الدراسة فيما إذا كان المدقق الضريبي يستخدم الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات البيانات المالية بقصد التهرب، وقد كانت نتائج اختبار هذه الفرضية كما يظهر بالجدول (32) التالي:

جدول رقم (32)

اختبار T لعينة واحدة بمتوسط فرضي (الفرضية الفرعية الثالثة)

رقم المؤشر	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التائية	مستوى الدلالة	الدالة
1	3.56	1.169	3	6.049	0.000	دالة
2	3.46	1.046	3	5.558	0.000	دالة
3	4.10	0.821	3	17.042	0.000	دالة
4	3.66	1.058	3	7.943	0.000	دالة
5	3.17	1.214	3	1.813	0.072	غير دالة
	17,95	3.617	15	10.361	0.000	دالة
	54.92	10.221	42	26.517	0.000	دالة

يتبين من الجدول السابق ما يلي:

- 1- أن الوسط الحسابي العام لاختبار الفرضية بلغ (17,95)، وهو أكبر من المتوسط الافتراضي الذي يبلغ (15)، مما يعني أن عينة الدراسة تتفق حول استخدام المدقق الضريبي للإجراءات التحليلية في كشف تحريفات القوائم المالية بقصد التهرب الضريبي، وبتقدير الباحث أن هذا التأييد ليس بالقوة التي تؤكد التزام المدقق الضريبي باستخدام الإجراءات التحليلية.
- 2- من الجدول السابق يتضح أن جميع المؤشرات ذات متوسطات متوسطة، مما يدل على تأييد جميع أفراد عينة الدراسة لهذه المؤشرات ولكن هي أقرب ما يكون للحيد، وبالتالي تؤيد دور الإجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في اليمن للحد من التهرب الضريبي، ومنها استخدام المدقق الضريبي للإجراءات التحليلية في كشف تحريفات القوائم المالية بقصد التهرب الضريبي.
- 3- من الجدول رقم (32) يتضح أن مستوى معنوية الاختبار العام بلغت (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يعني أن التأييد من قبل مفردات العينة ذو دلالة إحصائية.
- 4- أن متوسط الانحراف المعياري للفرضية بلغ (72%) وهذا يعني أن التشتت في استجابات مفردات العينة غير كبير، وأن هناك تقارباً في آراء مفردات العينة حول هذه الفرضية.
- 5- يظهر من الجدول رقم (32) أن آراء عينة الدراسة كانت عالية تجاه المؤشر الثالث حيث بلغت نسبة التأييد (87.03%) بموافق وموافق بشدة⁽¹⁾، حيث أشارت النتائج إلى وجود اتفاق نسبي لآراء عينة الدراسة حول استخدام المدقق الضريبي للإجراءات التحليلية في كشف تحريفات القوائم المالية بقصد التهرب الضريبي.
- 6- نلاحظ من الجدول رقم (32) أن المؤشرات (1-2-4-5) بلغ وسطها الحسابي (3.46-3.66) على التوالي، وهي نسب تقع ضمن الدرجة المتوسطة، وبتقدير الباحث أن آراء عينة الدراسة تقترب من الحيد، أي أن المدقق الضريبي لا يلتزم باستخدام الإجراءات التحليلية التي من شأنها تحد من التهرب الضريبي.
- 7- يلاحظ من الجدول أن المؤشر الخامس الذي ينص على أن تستخدم معدلات الدوران كأداة محاسبية لكشف التغيرات في عناصر القوائم المالية لمعرفة الانحرافات التي قد تحمل في طياتها مجالات التهرب، تمثل أدنى المؤشرات تأييداً حيث بلغت نسبة التأييد أوافق (36.42%)⁽²⁾، وتعد أدنى نسبة تأييد لهذا المؤشر، وبوسط حسابي (3.17) ويعد الأدنى من بين المتوسطات، ويقترب

(¹) الجدول في الملحق رقم (3)، الجداول الإحصائية لنتائج الدراسة الميدانية المحور الثالث A .

(²) الجدول في الملحق رقم (2)، الجداول الإحصائية لنتائج الدراسة الميدانية المحور الأول .

من المتوسط الفرضي وهي تقع ضمن الدرجة المتوسطة و انحراف معياري (1.214)، كما يشير مستوى معنوية الاختبار لهذا المؤشر والبالغ (0.072) أنه أكبر من (0.05)، مما يعني عدم تأييده من قبل مفردات العينة، بمعنى أنه غير ذو دلالة إحصائية.

مما يعني عدم الالتزام بالتدقيق الضريبي باستخدام معدلات الدوران كأداة محاسبية لكشف التغيرات في عناصر القوائم المالية لمعرفة الانحرافات التي قد تحمل في طياتها مجالات التهرب، وبتقدير الباحث أن عدم اهتمام المدقق بهذا الإجراء من شأنه إضعاف كفاءة إجراءات التدقيق، خاصة عند تدقيق الشركات التجارية والصناعية الكبرى .

القرار: بالاستناد إلى ما سبق ذكره يتم رفض الفرضية العدمية (الصفريية) وقبول فرضية الباحث الفرعية الثالثة التي تنص على أن "استخدام الإجراءات التحليلية يؤدي إلى كشف تحريفات البيانات المالية بقصد التهرب"

ومن خلال النتائج السابقة للاختبار الفرضيات الفرعية الثلاثة، والتي تم قبولها بناء على اختبار صحتها يمكن الوصول إلى الآتي :

القرار: بالاستناد إلى ما سبق ذكره يتم رفض الفرضية العدمية (الصفريية) وقبول الفرضية الرئيسية الثالثة للباحث التي تنص على أنه "تؤدي الإجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في اليمن للحد من التهرب الضريبي".

اختبار T لعينتين وتحليل التباين: 2/3/3/1/3

وبغرض معرفة ما إذا كان هناك تباين بين آراء المجموعتين المستقصاه، وهما تمثلان مصلحة الضرائب والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة فقد قام الباحث بإجراء اختبار T لعينتين لمعرفة ذلك التباين، ويظهر هذا التحليل في الجدول رقم (33) التالي :

جدول رقم (33)

اختبار T لعينتين وتحليل التباين للفرضية الثالثة (الفرضية الفرعية الثالثة)

مستوى المعنوية	القيمة التائية	مكان العمل						البيان
		الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			مصلحة الضرائب			
		الانحراف المعياري	المتوسط	ن	الانحراف المعياري	المتوسط	ن	
0.005	2.880	0.592	4.00	41	1.275	3.40	121	تستخدم المقارنات كأحد أساليب التدقيق الضريبي للكشف عن أية فروق جوهرية للتحري عن أسبابها
0.766	0.298	0.865	3.41	41	1.104	3.47	121	يتم استخدام طرق تحليل الاتجاه لبند الإقرار الضريبي للتعرف على مدى معقولية الانحرافات بين القيم المتوقعة والفعلية

121	4.16	0.837	41	3.93	0.755	1.559	0.121	يأخذ المدقق الضريبي بالاعتبار العلاقات بين بنود القوائم المالية وبين البنود المتعلقة بها (كالمبيعات ومصروفات البيع)
121	3.79	1.032	41	3.27	1.049	2.804	0.006	تستخدم النسب المالية لكشف العلاقات غير الطبيعية بين بنود القوائم المالية
121	3.20	1.222	41	3.10	1.200	0.458	0.647	تستخدم معدلات الدوران كأداة محاسبية لكشف التغيرات في عناصر القوائم المالية لمعرفة الانحرافات التي قد تحمل في طياتها مجالات التهرب
121	18.02	3.657	41	17.71	3.530	0.485	0.629	ثالثاً : أثر استخدام الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات القوائم المالية بقصد التهرب.

يتبين من الجدول السابق ما يلي :

1- أن الوسط الحسابي العام لآراء مأموري الضرائب بلغ (18,02%) و الوسط الحسابي العام لآراء مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بلغ (17,71%) وهما يزيد عن الوسط الحسابي الفرضي البالغ (15)، مما يعنى أنه هناك تأييد نحو استخدام الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات القوائم المالية بقصد التهرب.

2- وإذا نظرنا إلى المستوى العام لمعنوية الاختبار فقد بلغ (0,629) وهو أكبر من (0.05) وهذا يشير إلى أنه لا يوجد تباين بين آراء المجموعتين.

وما يؤيد ذلك أن أغلب المتغيرات وهي أربعة 3 من أصل 5 بلغ مستوى معنوياتها (0,647-0,006-0,121-0,766) على التوالي وهذا يعنى أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بالاستناد على المستوى العام للمعنوية.

ومما سبق يمكن القول أن الفرضية الرئيسية الثالثة التي تنص على أنه "تؤدي الإجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في اليمن للحد من التهرب الضريبي"، لا يوجد تباين بين آراء المجموعتين حولها، مما يؤكد تأييد العينتين لها وعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية.

4/1/3: اختبار الفرضية الرابعة :

1/4/1/3: تحليل نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة :

1/1/4/1/3: اختبار T لعينة واحدة :

سوف يتم اختبار الفرضية الرابعة والأخيرة التي تنص على أنه "عدم كفاءة الإدارة الضريبية في أداء أعمال التدقيق الضريبي"، وتقاس هذه الفرضية أثني عشر (متغيراً) أو مؤشراً، وسوف يناقش الباحث في هذه المؤشرات وذلك في ضوء إجابات أفراد عينة الدراسة فيما إذا كانت إدارة الضريبة كفوءة في أداء أعمال التدقيق الضريبي.

وقد كانت نتائج اختبار هذه الفرضية كما يظهر بالجدول (34) التالي:

جدول رقم (34)

اختبار T لعينة واحدة بمتوسط فرضي

رقم المؤشر	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	القيمة التائية	مستوى الدلالة	الدلالة
1	3.83	0.960	3	11.044	0.000	دالة
2	3.80	1.052	3	9.632	0.000	دالة
3	4.03	0.852	3	15.402	0.000	دالة
4	3.80	0.931	3	10.966	0.000	دالة
5	3.91	0.948	3	12.262	0.000	دالة
6	3.96	0.948	3	12.846	0.000	دالة
7	4.25	0.767	3	20.804	0.000	دالة
8	4.20	0.695	3	21.943	0.000	دالة
9	3.93	0.812	3	14.604	0.000	دالة
10	4.15	0.733	3	19.943	0.000	دالة
11	4.10	0.777	3	18.098	0.000	دالة
12	4.15	0.808	3	18.181	0.000	دالة
	49,8	6.412	36	24.065	0.000	دالة

يتبين من الجدول السابق ما يلي:

- 1- أن الوسط الحسابي العام لاختبار الفرضية بلغ (49,8)، وهو أكبر من المتوسط الافتراضي الذي يبلغ (36)، مما يعني أن عينة الدراسة تؤيد عدم كفاءة الإدارة الضريبية في أداء أعمال التدقيق الضريبي.
- 2- وبالنظر إلى مؤشرات الفرضية فإن جميع المؤشرات يزيد فيها المتوسط عن (3)، خصوصاً المؤشر السابع الذي يبلغ أكثر من (4.25)، ويدل ذلك على تأييد عالٍ وموافقة على صحة هذه الفرضية.
- 3- ومن الجدول رقم (34) يتضح أن مستوى معنوية الاختبار العام بلغت (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يعني أن التأييد من قبل مفردات العينة ذو دلالة إحصائية.
- 4- أن متوسط الانحراف المعياري للفرضية بلغ (53%) وهذا يعني أن التشتت في استجابات مفردات العينة غير كبير، وأن هناك تقارباً في آراء مفردات العينة حول هذه الفرضية.
- 5- يظهر من الجدول أن آراء عينة الدراسة كانت عالية تجاه المؤشرات (3-7-8-10-11-12)، حيث بلغت نسبة التأييد (82.72%، 91.36%، 90.13%، 90.12%، 84.56%، 83.95%) على التوالي⁽¹⁾، حيث أشارت النتائج إلى أن أكثر ما يدل على عدم كفاءة الإدارة الضريبية في أداء أعمال التدقيق الضريبي، أنه لا يتوفر للمدقق الضريبي الخبرة الكافية في استخدام تقنية المعلومات الحديثة عند تدقيق الأنظمة الالكترونية للتأكد من أمانتها، بوسط حسابي (4.03) بنسبة (80,6%)، وهي تقع ضمن الدرجة العالية، وانحراف معياري (0.852)، كما يتضح من الجدول أعلاه أن عدم تعيين الكادر الضريبي من مراجعين ومأمورين متخصصين في مجال المحاسبة المالية والضرائب يحد من كفاءة التدقيق الضريبي، إلا أنه من خلال دراسة وتحليل العوامل الديمغرافية لعينة مصلحة الضرائب أتضح أن غالبية المدققين لديهم تخصص في المحاسبة على الرغم من وجود تخصصات أخرى وتعمل كمدققين ضرائب.
- 6- من الجدول أعلاه يتضح أن جميع مفردات الدراسة تؤيد عدم وجود معايير يسترشد بها أثناء القيام بأعمال التدقيق، وهذا بلا شك يؤثر على جودة عملية التدقيق، وبالتالي تؤيد أفراد العينة عدم كفاءة الإدارة الضريبية في أداء أعمال التدقيق الضريبي، نتيجة لعدم وجود تلك المعايير، حيث بلغ الوسط الحسابي لهذا المؤشر (4.15)، وبنسبة (83%) وهو يقع ضمن الدرجة العالية وانحراف معياري (0.733)، كما تظهر النتائج
- أن التخلي عن أسلوب العينة الاحصائية في التدقيق يشنت اهتمام المدقق للإقرارات ذات الدخل المرتفع ولحالات التهرب والحد منها، حيث بلغ الوسط الحسابي لهذا المؤشر (4.10)، وبنسبة

(¹) الجدول في الملحق رقم (2)، الجداول الإحصائية لنتائج الدراسة الميدانية المحور الأول .

(82%) وهي تقع ضمن الدرجة العالية وانحراف معياري (0.777)، وفي ظل الوضع الحالي المعمول به في تدقيق إقرارات المكلفين فإن مدققي الضريبة في اليمن لا يقومون باستخدام العينة الإحصائية بالرغم من وجود نظام الإقرار الذاتي لربط مبلغ الضريبة، مما يؤكد عدم كفاءة الإدارة الضريبية في أداء أعمال التدقيق الضريبي.

القرار: بالاستناد إلى ما سبق ذكره يتم رفض الفرضية العدمية (الصفريية) وقبول فرضية

الباحث التي تنص على "عدم كفاءة الإدارة الضريبية في أداء أعمال التدقيق الضريبي".

اختبار T لعينتين وتحليل التباين: 2/1/4/1/3

ولمعرفة مدى اتفاق أو اختلاف آراء مأموري الضرائب عن آراء العاملين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة الذين يقومون بمراجعة أداء مأموري الضرائب حول الفرضية الفرعية الثانية التي تنص على "عدم كفاءة الإدارة الضريبية في أداء أعمال التدقيق الضريبي".

فقد ظهرت نتائج التحليل باستخدام تحليل T لعينتين عند مستوى معنوية (0.05) في الجدول (35) التالي :

جدول رقم (35)

اختبار T لعينتين وتحليل التباين للفرضية الرابعة.

مستوى المعنوية	القيمة التائية	مكان العمل						البيان
		الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			مصلحة الضرائب			
		الانحراف المعياري	المتوسط	ن	الانحراف المعياري	المتوسط	ن	
0.097	-1.671	0.921	4.05	41	0.966	3.76	121	عدم توفر التأهيل العلمي الكافي لدى المدقق الضريبي لأداء أعمال التدقيق الضريبي بكفاءة
0.004	2.925	1.046	3.39	41	1.023	3.93	121	عدم قيام المعهد الضريبي بعقد دورات في المعايير الدولية ولإصدارات المهنية المستحدثة المتعلقة بحقل المحاسبة والضرائب للكادر الضريبي بصفة دورية
0.080	1.765	0.863	3.83	41	0.841	4.10	121	لايتوفر للمدقق الضريبي الخبرة الكافية في استخدام تقنية المعلومات الحديثة عند تدقيق الأنظمة الالكترونية للتأكد من أمانتها
0.832	-0.213	0.803	3.83	41	0.974	3.79	121	لايتوفر لدى المدقق الضريبي المعرفة المناسبة بأساليب التحليل المالي والمحاسبي والأساليب الكمية والرياضة المستخدمة في كشف التهرب الضريبي
0.300	1.040	0.822	3.78	41	0.987	3.96	121	تعدد إجراءات التدقيق تساهم في تأخير إنجاز عمليات التدقيق بحسب معايير الانجاز المقررة مما يعني زيادة فجوة المتأخرات الضريبية
0.051	1.967	0.981	3.71	41	0.926	4.04	121	تعدد المدقق الضريبي في المبالغة في ربط الضريبة تساهم في زيادة حجم التهرب الضريبي
0.133	1.509	0.944	4.10	41	0.693	4.31	121	عدم تعيين الكادر الضريبي من مراجعين ومأمورين متخصصين في مجال المحاسبة المالية والضرائب يحد من كفاءة التدقيق الضريبي

0.980	0.026	0.511	4.20	41	0.749	4.20	121	عدم وجود كادر مالي يخض المدقق الضريبي يؤثر في كفاءة وفاعلية أعمال التدقيق
0.962	0.048	0.721	3.93	41	0.844	3.93	121	عدم تقسيم أعمال التدقيق الضريبي إلى فرق عمل والرقابة عليها في ظل نظام الربط الذاتي يؤدي إلى إنجاز حالات أقل وعدم اكتساب خبرات مهنية لدى المدققين
0.135	1.504	0.548	4.00	41	0.781	4.20	121	عدم وجود معايير يسترشد بها أثناء القيام بأعمال التدقيق يؤثر على جودة عملية التدقيق
0.008	2.678	0.704	3.83	41	0.781	4.20	121	التخلي عن أسلوب العينة الاحصائية في التدقيق يشتت اهتمام المدقق للإقرارات ذات الدخل المرتفع ولحالات التهرب والحد منها
0.000	4.056	0.949	3.73	41	0.703	4.30	121	عدم تحليل قائمة التدقيق النقدي بما تحتويه من معلومات محاسبية إضافية تحد من تحقيق أهداف التدقيق الضريبي
0.042	2.051	5.370	46.37	41	6.644	48.72	121	المحور الرابع هل تعتقد أن الإدارة الضريبية تقوم بأعمال التدقيق الضريبي بكفاءة؟

يتبين من الجدول السابق ما يلي:

1. أن الوسط الحسابي العام لآراء مأموري الضرائب بلغ (48,72)، و الوسط الحسابي العام لآراء مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بلغ (46,37)، وهما يزيدان بشكل كبير عن الوسط الحسابي الفرضي البالغ (36)، مما يعنى أن هناك تأييداً نحو عدم كفاءة الإدارة الضريبية في أداء أعمال التدقيق الضريبي.
2. أظهر المؤشر العام أن هناك تبايناً حيث بلغ المستوى العام لمعنوية الاختبار (0,042) وهو أصغر من (0.05) وهذا يشير إلى أنه تباين غير جوهري بدليل أن هناك تسعة متغيرات (9) من أصل (12) ليس فيها تباين إلا أن الباحث سوف يقوم بتحليل T مستقل لكل عينة لمعرفة هذا التباين .

جدول رقم (36)

تحليل T لعينة واحدة لآراء مأموري الضرائب ومدققي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بشكل مستقل

مكان العمل						
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة			مصلحة الضرائب			
مستوى المعنوية	الانحراف المعياري	المتوسط	مستوى المعنوية	الانحراف المعياري	المتوسط	
0,000	5.370	46.37	0,000	6.644	48.72	

المحور الرابع هل تعتقد أن الإدارة الضريبية تقوم بأعمال التدقيق الضريبي بكفاءة ؟

يتبين من الجدول السابق ما يلي:

أن معنوية الاختبار لكل مجموعة مستقلة بلغت (0,000) مما يعني أن المجموعتين بشكل مستقل تؤيدان الفرضية تأييداً مطلقاً وبشكل مستقل رغم وجود تباين طفيف في أرائهما، ولكن هذا التباين لم يشمل جميع المتغيرات بل انحصر في المتغيرات (2-11-12).

2/3: ملخص اختبار فرضيات الدراسة:

إكمالاً للفائدة يعرض الجدول (37) ملخصاً لاختبار فرضيات الدراسة

جدول (37)

ملخص اختبار فرضيات الدراسة

الفرضيات (الرئيسية والفرعية)	الوسط الحسابي	قيمة t	دلالة t	نتيجة الاختبار
الفرضية الأولى	39,05	8.989	0.000	رفض الفرضية العدمية وقبول فرضية الباحث
الفرضية الثانية	43,67	20.658	0.000	رفض الفرضية العدمية وقبول فرضية الباحث
الفرضية الثالثة الرئيسية	54,92	26.517	0.000	رفض الفرضية العدمية وقبول فرضية الباحث
الفرضيات الفرعية الفرعية للفرضية الثالثة الرئيسية	الفرضية الفرعية الأولى	21,25	35.985	رفض الفرضية العدمية وقبول فرضية الباحث
	الفرضية الفرعية الثانية	15,72	19.173	رفض الفرضية العدمية وقبول فرضية الباحث
	الفرضية الفرعية الثالثة	17,95	10.361	رفض الفرضية العدمية وقبول فرضية الباحث
الفرضية الرابعة	49,8	24.065	0.000	رفض الفرضية العدمية وقبول فرضية الباحث

المبحث الثاني

مجتمع وعينة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة الميدانية

تمهيد :

يهدف الباحث في هذا المبحث إلى تقديم عرض تحليلي لكل من منهجية الدراسة، وخصائص العينة التي تم اختيارها في هذه الدراسة للحصول على البيانات الأولية، التي تتمثل في آراء أفراد العينة بشأن مختلف الموضوعات التي تم قياسها من خلال أداة الدراسة، ولذلك فإن هذا المبحث سوف يشتمل على عرض مصادر البيانات وأنواعها، ومجتمع الدراسة والعينة المستهدفة من ذلك المجتمع، وأداة الدراسة ومكوناتها، والاختبار الأولي لكل من وضوح الأداة وشمولها وثبات وتجانس البيانات المجمعة من خلالها، بالإضافة إلى الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات وطريقة معالجتها.

كما سيتم عرض خصائص عينة الدراسة وذلك من خلال تحليل ومناقشة المعلومات المتعلقة بالمستجيبين من أفراد العينة المستهدفة، بهدف إبراز سمات وخصائص متغيرات الوظيفة والخبرة والتأهيل العلمي والمهني الخاصة بهم، والمتمثلة في كل من المركز الوظيفي، والمؤهل العلمي، والتخصص، والشهادات المهنية، وسنوات الخبرة، ومدى امتلاك خبرة سابقة في مجال التدقيق .

1/2: أساليب جمع البيانات:

أعتمد الباحث في جمع البيانات اللازمة لهذه الدراسة على بيانات ثانوية، وأخرى أولية، وقد اشتملت المصادر الثانوية على الكتب ، والمقالات، والدراسات المنشورة، ورسائل الدكتوراه و الماجستير، والقوانين والأنظمة ذات الصلة من أجل توضيح المفاهيم المتعلقة بالدراسة، وبيان متغيرات الدراسة وأسبابها، وتأثيرها، ومن أجل وضع الفرضيات، وقد تكبد الباحث عناء السفر للبحث عن هذه المصادر إلى كلاً من الأردن، ومصر، والسعودية، إضافة إلى بلد الباحث، ناهيك عن بلد الدراسة القطر العربي السوري المضيف.

تصنف هذه الدراسة على أنها دراسة ميدانية لجمع البيانات الأولية ، واختبار الفرضيات تم استخدام أسلوب الاستبانة، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة وجمع البيانات اللازمة لها تم تصميم نموذجين من الاستبانة، تم صياغة فقراتها بالاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق والمحاسبة، والفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في الفكر المحاسبي، وبالاعتماد على الإطار النظري ذي العلاقة، كما قام الباحث بإجراء بعض المقابلات الشخصية مع عدد من مدققي الضريبة، بهدف الاطلاع على واقع وإجراءات التدقيق والتقدير، والإجراءات المتبعة في ذلك، وتكوين فكرة وانطباعات حول موضوع إجراءات التدقيق الضريبي المتبعة، وحول موضوع التهرب الضريبي، ومناقشة جوانب الاستبانة، وتوضيح بعض النقاط التي كان لهم بعض الاستفسارات حولها.

2/2: تطوير أداة الدراسة :

انطوت عملية تطوير الاستبانة على عدة خطوات حتى وصلت إلى ما هي عليه في هذه الدراسة وتتلخص هذه الخطوات بما يلي:

أ. استعراض الأدبيات المتعلقة بإجراءات التدقيق بشكل عام، والتدقيق الضريبي بشكل خاص، والأدبيات المتعلقة بالتهرب الضريبي، والإطار النظري الذي انتهى إليه الكتاب الباحثون، والقوانين والتشريعات اليمنية.

ب. بعد أن تم اعتماد أبعاد الدراسة جميعها المتعلقة بإجراءات التدقيق الضريبي قام الباحث بتبويب أسئلة الاستبانة حيث قام المشرف بمراجعتها للتأكد من شموليتها، وتغطيتها لجوانب الدراسة الأساسية.

ج. بعد ظهور العناصر الأولية والتي شكلت البناء الأولي للاستبانة، قام الباحث بعرضها على متخصصين أكاديميين في مجال التدقيق والمحاسبة الضريبية، ومن ذوى الخبرة في هذا المجال إضافة إلى ذلك هم وكلاء لمصلحة الضرائب اليمنية، وذلك للتأكد من تغطيتها وشموليتها لجوانب الموضوع الأساسية، ولزيادة القدرة على فهمها، وتطبيقها ووضوحها، وإزالة الغموض عن عناصرها، وذلك على مرحلتين:

الأولى: عرض أداة الدراسة على أساتذة أكاديميين من جامعة صنعاء، من قسم المحاسبة، حيث تم الأخذ بملاحظاتهم وتوجيهاتهم السديدة وبموجبها تم تعديل الاستبانة.

الثانية: بعد تعديل ملاحظات المرحلة الأولى تم عرضها للتحكيم مرة أخرى على كل من ا.د منصور ياسين الأديمي، أستاذ المحاسبة المشارك في جامعة صنعاء، والمحاسب القانون الأكثر شهرة في الجمهورية اليمنية، والذي كان له الجهد الأكبر في توجيهي بإعادة صياغة فقرات الاستبانة في المرحلة الأولى وتحكيمها لاحقاً، وكذا تم عرضها على ا.د جمال سرور أستاذ المحاسبة المشارك في جامعة صنعاء، ووكيل مصلحة الضرائب لقطاع الإيرادات والشئون المالية والإدارية، كما تم عرضها على د. محمد سعيد الحاج الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة بجامعة صنعاء، ووكيل مصلحة الضرائب لقطاع التدريب والتهرب الضريبي، إضافة إلى ا.د عبيد شريم أستاذ المحاسبة المشارك ومدرس المحاسبة الضريبية في جامعة صنعاء، ونائب رئيس الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة صنعاء، وقد تم إبداء بعض الملاحظات والعمل بها تعديلها كما سلف ذكره، وتحكيمها من قبلهم كونهم من ذوى الخبرة في هذا الموضوع ويترأسون مناصب قيادية في المصلحة والجهاز علاوة على كونهم أكاديميين بنفس هذا المجال ، إضافة لمعرفتهم الواسعة بالتشريعات الضريبية اليمنية والأساليب والإجراءات المطبقة في البيئة اليمنية، مع العلم أنه لم يتم تحكيمها من قبل الأساتذة الأجلاء في جامعة دمشق بسبب عدم قدرة الباحث للعودة إلى دمشق لضيق الوقت المخصص للدراسة الميدانية.

3/2: التعريف بأداة الدراسة:

1/3/2: النموذج الأول (استبانة مدقق ضريبة الدخل):

يتكون هذا النموذج من الأقسام الآتية: مقدمة يشرح فيها الباحث عنوان الدراسة ونوعها، والهدف منها، وكيفية الإجابة عن فقراتها، إضافة إلى الخصائص الديمغرافية عن مدقق ضريبة الدخل، ويضمن أسئلة عن الحالة الوظيفية، والعمر، والمؤهل العلمي، والتخصص العلمي، وسنوات الخبرة العملية، ومن ثم تم تناول محاور الاستبانة المتمثلة في الآتي:

المحور الأول: يتضمن 11 فقرة تتعلق بمدى استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.

المحور الثاني: يتضمن 11 فقرة تتعلق بمدى قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي.

المحور الثالث: أثر الإجراءات التي يتبعها المدقق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي والذي يفرع منه المحاور الفرعية التالية:
أولاً: يتضمن هذا المحور الفرعي 5 فقرات تتعلق بأثر التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والفروض المحاسبية ودورها في الحد من التهرب الضريبي.

ثانياً: يتضمن هذا المحور الفرعي 4 فقرات تتعلق بأثر إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في الحد من التهرب.

ثالثاً: يتضمن هذا المحور الفرعي 5 فقرات تتعلق بأثر استخدام الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات البيانات المالية بقصد التهرب.

المحور الرابع: تضمن 12 فقرة تتعلق بمعرفة هل أن الإدارة الضريبية تقوم بأعمال التدقيق الضريبي بكفاءة؟

2/3/2: النموذج الثاني: (استبانة مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة على أداء أعمال الإدارة الضريبية):

يتكون هذا النموذج من المتغيرات الديمغرافية ذاتها المكون منها النموذج السابق مع اختلاف بسيط في مسمى الوظيفة الحالية، نظراً لتسميتها في الهيكل الإداري للجهاز ولتنوع وظائفه، أما بالنسبة لفقرات الاستبانة فقد عمد الباحث إلى عدم تغييرها لمعرفة مدى الإجابات بين العينتين وما هي الفروق المهمة التي يمكن أن تظهر والوقوف عليها بغرض التحليل العلمي والمنطقي لتلك الفروق .

أعطت الأسئلة الواردة في فقرات الاستبانة مقياساً مكوناً من خمس درجات (1-5) من الإجابات حسب مقياس ليكرت الخماسي وتعني الدرجة (1) أوافق بشدة، والدرجة (2) أوافق، والدرجة (3) محايد، والدرجة (4) لا أوافق، والدرجة (5) لا أوافق بشدة، كما تم تحديد الوسط الفرضي عند درجة (3)، والمتوسط، والانحراف المعياري، ومستوى الدلالة، بحسب الأصول العلمية الشائعة الاستخدام في علم الإحصاء، وكما سيتم تبيانها لاحقاً.

4/2: مجتمع الدراسة:

انطلاقاً من مشكلة الدراسة وأهدافها وفرضياتها، تم تحديد مجتمع الدراسة، والمتمثل بمدققي ضريبة الدخل في الإدارة العامة لكبار المكلفين، ومفتشو الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة على أداء مدققي الضرائب في الجمهورية اليمنية، وسوف يتناول الباحث بشكل مختصر مجتمع الدراسة بالآتي:

1/4/2: الإدارة العامة لكبار المكلفين:

عملاً بالقرار الجمهوري رقم (140) لسنة 2000م بشأن إنشاء إدارة عامة للضرائب على كبار المكلفين بمصلحة الضرائب⁽¹⁾، أنشئت هذه الإدارة وحلت محل الإدارة العامة للضرائب على الشركات، نصت المادة الخامسة من هذا القانون أن: تقسم هذه الإدارة إلى الإدارات التالية:

1. إدارة الحصر والمعلومات .
2. إدارة الإقرارات والمحاسبة.
3. إدارة المراجعة والمراقبة.
4. إدارة الربط واللجان
5. إدارة التحصيل.

ثم استحدثت عدد من الإدارات أخرى كالتحريات، والتخطيط والبحوث، كما نصت الفقرة (8) من المادة السادسة من القانون أن: تقوم الإدارة المختصة بالمراجعة الدقيقة لأعمال محاسبة وربط الضريبة بشكل سليم وتحصيلها طبقاً لأحكام القوانين والقرارات النافذة. ووفقاً لقرار وزير المالية رقم (79) لسنة 2005م بشأن مهام واختصاصات الإدارة العامة للضرائب على كبار المكلفين بمصلحة الضرائب⁽²⁾، نصت الفقرة (د) اختصاص إدارة المحاسبة والربط: القيام بتنفيذ جميع إجراءات وأعمال ومهام المحاسبة، تنفيذ برامج التدقيق الجزئية أو الشاملة، وبرامج التحري، وإعداد أسس ومعايير دقيقة لأعمال المحاسبة وتنفيذها بعد اعتمادها. وبالتالي فإن أعمال المحاسبة والتدقيق الضريبي تعد من اختصاص هذه الإدارة، ويوجد لدى هذه الإدارة كادر ضريبي من تخصصات مختلفة إلا أن أغلبها يحمل مؤهلات علمية: "تخصص محاسبة" يطلق عليهم بالمصطلح الوظيفي "المأمور الضريبي" وقد استخدم الباحث مصطلح المدقق الضريبي للإشارة إلى الشخص نفسه المكلف بمحاسبة الممولين، وتحديد الوعاء الضريبي.

2/4/2: الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة:

نشأ الجهاز وتأسس كهيئة رقابية عليا مستقلة ذات شخصية اعتبارية بموجب القانون رقم 45 لسنة 1974م الصادر في صنعاء و كذا القانون رقم (11) لسنة 1972م الصادر في عدن، وبعد إعادة توحيد الوطن اليمني وإعلان الجمهورية اليمنية سنة 1990م، تم دمج جهازي الرقابة في شطري اليمن سابقاً في كيان واحد هو الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، في إطار القانون رقم (39) لسنة 1992م

(1) القانون رقم (31) لسنة 1991م المعدل بالقرار الجمهوري رقم (12) لسنة 1999م بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، الفصل السابع القانون رقم (140) لسنة 2000م بشأن إنشاء إدارة عامة للضرائب على كبار المكلفين بمصلحة الضرائب، النسخة المعدلة للعام 2008، ص 412.

(2) القانون رقم (31) لسنة 1991م المعدل بالقرار الجمهوري رقم (12) لسنة 1999م بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، الفصل السابع القانون رقم (140) لسنة 2000م قرار وزير المالية رقم (79) لسنة 2005م بشأن مهام واختصاصات الإدارة العامة للضرائب على كبار المكلفين، نسخة جديدة 2008، ص 472.

ومقره الرئيسي في العاصمة صنعاء ويضم العديد من الفروع المنتشرة في عواصم محافظات الجمهورية ويتبع مباشرة لرئيس الجمهورية.

نصت المادة (6) من القانون رقم (39): يمارس الجهاز اختصاصاته الواردة في القانون على العديد من الجهات منها الوحدات التي يتألف منها الجهاز الإداري للدولة ووحدات الإدارة المحلية، والوحدات الاقتصادية والمنشآت التابعة لأي منها.

كما نصت المادة (11) من هذا القانون أن الجهاز يباشر اختصاصاته المبينة بحسب الأحوال عن طريق المراجعة والفحص والتفتيش والمعاينة، وبالوقت نفسه حددت المادة (22) أن الجهاز مستقل في أداء مهامه ولا يجوز لأي جهة كانت التدخل في شؤون الجهاز أو فروعه أو موظفيه بأي صورة كانت.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن أحد الكتاب،⁽¹⁾ يرى أنه لا بد من أن تسعى أجهزة الرقابة لتجاوز حدود الرقابة المالية البحتة التقليدية والتي تهدف إلى الكشف عن الأخطاء المحاسبية أو الكشف عن كل حالة من حالات الغش لمنعها أو لتلاشي ظاهرة وجود إهمال، حيث تشير الدراسات والتوجيهات الحالية المتبعة في المراجعة الحكومية إلى وجود اتجاه نحو اعتماد منهج يدعم المراجعة المستندة إلى النظم الحديثة، والتي سوف يزداد تعزيز دورها المتمثل في الرقابة على المحافظة على الأموال العامة بالمعنى الواسع لمصطلح المساءلة الكاملة.

ومما سبق يرى الباحث أن مفتشي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة يتمتعون باستقلالية تامة في أداء أعمالهم ومنها القيام بإجراءات المراجعة والتفتيش على أداء الإدارة الضريبية ، ومن هنا تأتي أهمية ضمها ضمن مجتمع الدراسة.

5/2: عينة الدراسة:

قسمت عينة الدراسة إلى عينتين مستقلتين: الأولى مدققو ضرائب الدخل في إدارة كبار المكلفين (الإدارة العامة صنعاء - عدن - تعز) والثانية مراقبو الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة على الضرائب (رئاسة الجهاز أمانة العاصمة - فرع عدن - فرع تعز)

وقد تم توزيع 156 استبانة على العينة الأولى تم إعادة 133 استبانة وبنسبة 85% أما الثانية فتم توزيع 58 استبانة تم إعادة 45 استبانة وبنسبة 78% في حين تم استبعاد 12 استبانة من العينة الأولى ،و استبعاد عدد 4 استبيانات من العينة الثانية لوجود عيوب بها قد تؤثر على نتائج البحث كما يوضح ذلك الجدول التالي:-

(¹) غادر، محمد ياسين، (تقييم دور أجهزة الرقابة في مجال تحقيق أهداف عملية المراجعة)، بحث منشور في مجلة المجمع العربي للمحاسبين

القانونين، عمان، العدد 2 نيسان، 2005، ص 8.

جدول رقم (13)

الاستبيانات الموزعة ونسبة الردود لعينة الدراسة

البيان	عدد الاستبيان الموزع	عدد الاستبيانات المعادة	عدد الاستبيانات المعيبة	عدد الاستبيانات الصالحة والقابلة للتحليل	نسبة الرد
عينة المدققين	156	133	12	121	85%
عينة مراقبي الجهاز	58	45	4	41	78%

1/5/2: عرض وتحليل خصائص العينة:

فيما يلي تحليل للخصائص الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة، مع الإشارة بأن 2-4 من أفراد العينة لم يبينوا خصائصهم الديمغرافية.

أولاً: المؤهل العلمي:

ويتضح من الجدول رقم (14) أن نسبة (93.21%) من المجيبين في العينة يحملون شهادة البكالوريوس، ويرجع الباحث زيادة هذه النسبة إلى أن شهادة البكالوريوس تمثل الشهادة الدنيا لكل أفراد العينة، بينما بلغت نسبة الذين يحملون شهادة عليا (2.47%)، وتعد النسب السابقة مؤشراً على كفاءة العينة في فهم البحث، ومقدرتهم على الإجابة عن الأسئلة الواردة في الاستبانة.

جدول (14)

توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

الدرجة العلمية	عينة المدققين		عينة الجهاز		الكلية	
	العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية
دبلوم	2	1.65%	5	12.20%	7	4.32%
بكالوريوس	117	96.69%	34	82.93%	151	93.21%
دراسات عليا	2	1.65%	2	4.88%	4	2.47%
Total	121	100.00%	41	100.00%	162	100.00%

ثانياً: التخصص:

يشير الجدول رقم (15) بأن ما نسبته (75.31%) من العينة المستبانة كانت تخصصاتهم العلمية محاسبة بينما بلغت نسبة تخصص الإدارة (16.05%)، أما الشريعة والقانون (5.56%)، ونلاحظ من خلال الجدول رقم (15) أن ما نسبته (71.07%)، من مدققي الضريبة ونسبة (87.80%)، من مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة يحملون شهادة في تخصص المحاسبة وهذا يجعلهم مؤهلين للإجابة

على بنود الاستبانة، وهذا مؤشر جيد يعطي انطباعاً وارتياحاً بأن المعلومات التي تم الحصول عليها ستكون في مستوى معقول ومطمئن لأغراض هذه الدراسة، ويشير ذلك إلى أنهم درسوا مفاهيم وأساليب، وإجراءات التدقيق الحديثة خلال مرحلتهم الجامعية، مما يزيد من إدراكهم لأهمية موضوع هذه الدراسة.

جدول (15)

توزيع أفراد العينة حسب التخصصات العلمية

الدرجة العلمية		عينة المدققين		عينة الجهاز		الكلية	
العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية
86	71.07%	36	87.80%	122	75.31%		
22	18.18%	4	9.76%	26	16.05%		
0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%		
9	7.44%	0	0.00%	9	5.56%		
4	3.31%	1	2.44%	5	3.09%		
121	100.00%	41	100.00%	162	100.00%		
Total							

ثالثاً: العمر:

يوضح الجدول رقم (16) توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية

جدول (16)

توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية

الفئة العمرية		عينة المدققين		عينة الجهاز		الكلية	
العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية
3	2.48%	0	0.00%	3	1.85%		
58	47.93%	17	41.46%	75	46.30%		
44	36.36%	18	43.90%	62	38.27%		
16	13.22%	6	14.63%	22	13.58%		
121	100.00%	41	100.00%	162	100.00%		
Total							

ويلاحظ بأن النسبة العالية من العينة الكلية كانت فئتهم العمرية بين 26-35 سنة، بنسبة (46.30%)، بينما مثلت الفئة العمرية 36-45 سنة وبما نسبته (38.27%)، من أفراد عينة الدراسة، ويلاحظ من خلال هذه النتائج أن غالبية مدققي الضريبة ومراجعي الجهاز هم في أعمار ناضجة تؤهلهم

من تقييم إجراءات التدقيق الضريبي ودورها في الحد من التهرب الضريبي، بشكل دقيق ومثالي، حيث يشير الجدول إلى أن نسبة مدققي الضرائب ومراجعي الجهاز الذين تزيد أعمارهم عن 26 سنة فما فوق يمثلون نسبة عالية وكما سبق أن بينا أن نسبة كبيرة تخصصاتهم محاسبة مما يدل على إمكانية الاعتماد على إجاباتهم.

رابعاً: المستوى الوظيفي :

يشير الجدول رقم (17) بأن نسبة المدققين بلغت (69.42%)، ونسبة نواب مديري إدارة (14.05%)، ونسبة مدراء العموم (4.13%) ويلاحظ أن المراجعين تمثل نسبة كبيرة، وكونهم العاملين في الميدان ويقومون بالتفتيش والفحص والمراجعة وبالتالي فإن ردودهم ستكون أكثر مصداقية وواقعية، وبالوقت نفسه سيكونون على دراية كاملة بما استجد من أساليب التدقيق الحديثة، أما بالنسبة للجدول (6) المتعلق بمراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، يتضح أن نسبة مراجعين الجهاز بلغت (43.90%) كما بلغت نسبة رؤساء المراقبة (31.71%) وتشير هذه النسب إلى أنه تم توزيع الاستبيانات على مراجعي الجهاز العاملين بالميدان وهم من ذوى الخبرة والكفاءة في أداء أعمال المراجعة والتفتيش، أيضاً تمثل عينة رؤساء المراقبة نسبة عالية وهم من لهم باع طويل في تنفيذ إجراءات المراجعة، ومن ثم تم ترقيتهم من مراجع إلى رئيس مراقبة، وبالتالي لديهم المعرفة الكافية لما يمارسه مدققو الضريبة من إجراءات تدقيق لتحديد الوعاء الضريبي، وتعد النسب السابقة مؤشراً على كفاءة العينة في فهم البحث ومقدرتهم على الإجابة عن الأسئلة الواردة في الاستبانة

جدول (17)

توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي لعينة مدققي الضريبة

الوظيفة		عينة المدققين		عينة الجهاز		الكلية	
العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية
5	4.13%	0	0.00%	5	4.13%	5	4.13%
17	14.05%	0	0.00%	17	14.05%	17	14.05%
15	12.40%	0	0.00%	15	12.40%	15	12.40%
84	69.42%	0	0.00%	84	69.42%	84	69.42%
0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%
121	100.00%	0	0.00%	121	100.00%	121	100.00%

جدول (18)

توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي لعينة مراجعي الجهاز

الكلية		عينة الجهاز		عينة المدققين		الوظيفة
النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية	العدد	
0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	مدير عام
9.76%	4	9.76%	4	0.00%	0	نائب مدير عام
31.71%	13	31.71%	13	0.00%	0	رئيس مراقبة
43.90%	18	43.90%	18	0.00%	0	مراجع
14.63%	6	14.63%	6	0.00%	0	عضو فني
0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	أخرى
100.00%	41	100.00%	41	0.00%	0	Total

خامساً: سنوات الخبرة:

يوضح الجدول رقم (18) بأن (31.48%) من عينة الدراسة كانت سنوات خبرتهم في مجال المراجعة عند الفئة 5-10 سنوات ، (16.67%) عند الفئة 11-15 سنة ، ويلاحظ أن (33.95%) من العينة الكلية كانت سنوات خبراتهم عند ستة عشرة سنة فأكثر، وهذا يعطي انطباعاً إيجابياً حول مستوى المقدرة على التعامل مع الحسابات، وآلية تنفيذ إجراءات التدقيق للحد من التهرب الضريبي، لما يتمتعون به من خبرة تؤهلهم لذلك.

وهذا يعطي مؤشراً للاطمئنان للنتائج التي حصل عليها الباحث نظراً لكون معظم الإجابات قد بنيت على خبرة عملية لا بأس بها.

جدول (19)

توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

الكلية		عينة الجهاز		عينة المدققين		الوظيفة
النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية	العدد	
17.90%	29	7.32%	3	21.49%	26	5 سنوات فأقل
31.48%	51	24.39%	10	33.88%	41	5-10 سنوات
16.67%	27	24.39%	10	14.05%	17	11-15 سنة
33.95%	55	43.90%	18	30.58%	37	16 سنة فأكثر
100.00%	162	100.00%	41	100.00%	121	Total

6/2: الاختبارات الخاصة بأداة القياس:

1/6/2: صدق الأداة:

تهدف هذه العملية إلى التأكد من أن الأداة التي تم استخدامها في هذه الدراسة تقيس فعلياً ما ينبغي قياسه، ومن اختبارات الصدق التي تم استخدامها في هذه الدراسة:

الصدق الظاهري (Face Validity):

وهي عملية التأكد من أن العبارات التي تحتويها أداة الدراسة يمكن أن تؤدي إلى جمع البيانات بدقة⁽¹⁾، ولتحقيق ذلك قاد الباحث بعرضها على مجموعة من المتخصصين الأكاديميين، وذلك للتعرف على ملائمتها ودرجة وضوح العبارات المستخدمة، ومدى سهولتها وشمولها لموضوع الدراسة، وقد قام الباحث بالتعديل المطلوب على الفقرات التي كانت تعاني من صعوبة في المفهوم والفهم.

2/6/2: ثبات الأداة (Reliability)

يقصد بثبات الأداة، إمكانية الحصول على نفس البيانات عند إعداد الدراسة باستخدام الدراسة نفسها على الأفراد أنفسهم في ظل ظروف واحدة، وقد قام الباحث بقياس ثبات الأداة الأولى (استبانة مدققي الضريبة) بعد تقسيمها إلى أربعة محاور، كما قام الباحث كذلك بقياس ثبات الاستبانة الثانية (استبانة مراجعي الجهاز) بعد تقسيمها كما جاء سابقاً.

وتم التأكد من ثبات أداة القياس باستخدام مقياس الاتساق الداخلي ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach) لإجابات عينة الدراسة التي تم الحصول عليها، وتعد القيمة المقبولة إحصائياً لهذا المقياس (60%) فأكثر، وكلما كانت قيم كرونباخ ألفا عالية، كلما كانت درجة الاتساق الداخلي عالية ومقبولة ومؤشراً على ثبات أداة الدراسة.

وبتحليل البيانات تبين أن نتيجة ثبات الفقرات كانت عالية جداً، وبذل ذلك على ثبات عالٍ لفقرات الاستبانة كما يظهر الجدول رقم (20)

جدول رقم (20)

معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا لأداة الدراسة

المحور	معامل ألفا كرونباخ
الأول	0,92
الثاني	0,86
الثالث	0,78
الرابع	0,85
بشكل عام	0,88

⁽¹⁾Sekaran Uma, "Research Methods For Business: A Skill Building Approach" 4th Edition, John Wiley and sons Inc. New York, 2009.

وقد أوضحت نتائج هذا الاختبار بأن معامل الاتساق الداخلي (آلفا كرونباخ) قد بلغ (88%) لجميع أسئلة الاستبيان وبالتالي تعد هذه القيمة مؤشراً جيداً ومعقولاً على وجود اتساق داخلي مقبول لإجابات أفراد عينة الدراسة، حيث تجاوزت الحد الأدنى المقبول (60%).

7/2 : الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات؛

تم الاستفادة من برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package For Social Sciences (SPSS) في تحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة، ونظراً لأن اختبار الأسلوب الملائم في التحليل يعتمد بشكل رئيس على نوع البيانات المراد تحليلها، فقد استخدمت عدة أساليب إحصائية من أجل توظيف البيانات التي تم الحصول عليها لتحقيق أهداف الدراسة، وفيما يلي أهم الأساليب التي تم استخدامها ومبررات استخدام كل منها:

1/7/2: الأساليب الإحصائية الوصفية (Descriptive Statistical Techniques)؛

تم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية بشكل عام بهدف الحصول على قراءات عامة عن خصائص، وتركيبية عينة الدراسة، وتوزيعها، كما تم استخدامها بهدف إجراء المقارنات بين المجموعات المختلفة التي تشكل عينة الدراسة، ومن الأساليب الإحصائية الوصفية التي تم استخدامها :

أ. لتوزيع التكراري (Distribution Frequency).

ب. النسب المئوية (Percentages).

ج. الوسط الحسابي (Mean)، وهو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي استخدم من أجل الحصول على متوسط الإجابات من قبل مدققي الضريبة ومراجعي الجهاز لكل بند من بنود الاستبانة، وعليه يتم تصنيف بنودها حسب درجة أهميتها وفقاً لمتوسطاتها الحسابية.

د. الانحراف المعياري (Standard Deviation)، الذي هو أحد مقاييس التشتت لقياس تشتت الإجابات حول المتوسطات الحسابية لبنود الاستبانة المختلفة، ويساوي الجذر التربيعي لمربع انحرافات قيم المفردات عن وسطها الحسابي، ويعد من مقاييس التشتت التي تحدد درجة اختلاف البيانات عن بعضها، وعن وجود اختلاف و تفاوت كبير بين وجهات نظر افراد العينة .

2/7/2: اختبار (ت) لعينة المفردة (One Sample T-Test) (1):

يتم استخدام هذا الاختبار لمقارنة الأوساط الحسابية لعينة الدراسة بقيمة وسط حسابي مرجح، إذا تم احتساب قيمة (T) واستخرج مستوى دلالتها، ونظراً لأن مقياس الدراسة للاتجاهات كان خماسياً فإن قيمة الوسط المرجح الذي تم المقارنة به هو (3)، فإذا كانت قيمة الدلالة أقل من أو تساوي قيمة الدلالة (0,05) فإن هنالك فروقات جوهرية دالة إحصائياً عن الوسط المرجح، وقد تم استخدام هذا الاختبار في محاور الدراسة الأربعة.

3/7/2: اختبار (ت) للمعينات المستقلة (Independent Sample T- Test):

يتم استخدام هذا النوع من الاختبارات عند المقارنة بين عينتين مستقلتين، تكون بيانات أحدهما في صورة رتيبة، والأخرى في صورة عددية حيث يعد من الاختبارات المعلمية القوية (Parametric Test)، ويعتمد هذا الاختبار في عملية المقارنة على المتوسطات الحسابية بحيث يكون التفوق في درجة الممارسة للمجموعة التي تحصل على المتوسط الأعلى، ونظراً لتوفر البيانات التي تتناسب مع هذا التحليل فقد تم استخدام هذا الاختبار، حيث يرى الباحث أنه الاختبار الأمثل، وانطلاقاً من ذلك فقد استخدم الباحث هذا الاختبار لمعرفة فيما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهة نظر مدققي الضريبة، ومراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة فيما يتعلق بدور إجراءات التدقيق الضريبي للحد من التهرب الضريبي، وقد تم استخدام هذا الاختبار على جميع محاور الدراسة، وسيتم عرضها في تحليل الفرضيات في المبحث التالي .

(1) أنظر حول اختبارات T- Test بأنواعها:

-الجويسي، عبد الله ، الإحصاء التحليلي المتقدم باستخدام برمجية SPSS، منشورات الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، طبعة 2010 ، ص23-33.

- أبو صالح، محمد صبحي، وعوض، عدنان محمد ، مقدمة في الإحصاء مبادئ وتحليل باستخدام SPSS، الفصل الخامس اختبار الفرضيات، دار المسيرة، عمان، الطبعة الأولى، 2004 ، ص 232-267.

المبحث الأول

الإطار العام للتهرب الضريبي

تمهيد:

بعد أن قمنا في الفصل الأول بعرض إجراءات التدقيق الضريبي، بالاستناد على معايير التدقيق الدولية الحديثة، ودورها في الحد من التهرب الضريبي، والدور الذي تحدثه معايير المحاسبة على ضرائب الدخل في الوصول إلى صافي الربح الضريبي بصورة سليمة، أيضاً الأساليب المحاسبية ودورها في اكتشاف الانحرافات في البيانات المالية المقدمة من قبل المكلف بالضريبة، سوف نقوم في هذا الفصل بعرض مفهوم التهرب الضريبي والدوافع التي تدعو لمثل هذا السلوك وما يسببه من آثار مختلفة، ومن ثم عرض أساليب وطرق مكافحته والحد منه.

يعد التهرب الضريبي ظاهرة اقتصادية عالمية تعاني منها البلدان المتقدمة والبلدان السائرة في طريق النمو على حد سواء فهي ملازمة لكافة النظم الضريبية، ولما كانت الضريبة بمثابة استقطاع من ثروات المجتمع نتيجة إلزاميتها من قبل السلطة فإنه من المتوقع أن يحاول المكلفون بها من التهرب من دفعها، ومع توسع نطاق وأنواع الضرائب نتج عنه ظاهرة خطيرة سميت التهرب الضريبي التي أصبحت تهدد اقتصاديات الدول المتخلفة، إن مشكلة التهرب الضريبي ليست مشكلة حديثة بل قديمة غير أن انتشارها في الوقت الحاضر، وبخاصة على المستوى الدولي يرجع إلى الانفتاح الاقتصادي من جهة، وإلى اتساع التجارة الدولية واندماج الاقتصاديات المختلفة في الاقتصاد العالمي (العولمة) من جهة أخرى، فهذان العاملان قد أديا إلى اتساع حركة رؤوس الأموال والاستثمار خارج الحدود السياسية للدولة، مما دفع المكلفين إلى القيام بمحاولات مستمرة للتخفيف من العبء الضريبي الذي يتحملونه مستخدمين في ذلك طرقاً وأساليب متعددة، على الصعيدين الداخلي والخارجي.

فالانعكاسات السلبية الناتجة عن انتشار هذه الظاهرة يحول دون إمكانية تحقيق الدولة لأهداف سياستها الاقتصادية والاجتماعية، وإضعاف فاعلية السياسات المالية للدولة، ونظراً للأهمية البالغة لهذه الظاهرة فقد عمد الباحث إلى عرض مفهوم التهرب وصوره ومجالات التخلص والتهرب، وأسباب التخلص من الضريبة، والآثار المترتبة والسلبية على الاقتصاد الوطني، وأساليب مكافحة التهرب الضريبي.

1/1: مفهوم التهرب الضريبي في الفكر والتشريع الضريبي:

عند تحديد لفظة تهرب في اللغة، والمعنى الدقيق لها كما جاء في معجم لسان العرب تحت كلمة هرب هو فعل ثلاثي بمعنى فرّ وهرب الإنسان بمعنى ساح، وفي المعجم الوسيط تحت كلمة هرب مايلي: "هرب هرباً، وهروباً، ويقال (هرب) فلاناً: جعله يهرب وهرب أموالاً أي بمعنى أخفاها والمهرب من يجترم إدخال الأشياء الممنوعة أو إخراجها من البلاد سواء كانت أموالاً أو بضاعة .

أما اصطلاحاً، فقد ذهب العديد من الكتاب في تعريفهم لمفهوم التهرب الضريبي بأنه: الإفلات من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً من خلال مخالفة المكلف لأحكام القانون عمداً، أو استغلال الثغرات القانونية القائمة في التشريع في عدم سداد الضريبة المستحقة، أو عدم القيام بالتصرف المنشئ لواقعة الخسوع للضريبة .

انشغل علماء الاقتصاد والمالية العامة على مر السنين بمحاولة الوصول إلى تعريف جامع مانع للتهرب الضريبي، إلا أنهم اختلفوا في مجال تعريفهم لمفهوم التهرب، فبعضهم ينظر إليه من منظور واسع، بينما ينظر إليه البعض الآخر من منظور ضيق.

يرى أصحاب الاتجاه الأول أن التهرب الضريبي يشمل كل صور التخلص من الضريبة أو حتى تجنبها⁽¹⁾ بحيث يشمل ما يلي:

1. عدم القيام بالتصرف المنشئ لواقعة الخسوع للضريبة .
 2. استغلال الثغرات القانونية القائمة في التشريع في عدم سداد الضريبة المستحقة.
 3. التحايل على القانون ومخالفته للتهرب من أداء الضريبة .
- أما التهرب الضريبي بالمنظور الضيق⁽²⁾ فيقصد به: تخلص المكلف من عبء الضريبة بوسائل تحمل في طبيعتها طابع الغش، من خلال التحايل على نصوص القانون، أو حتى مخالفته، وهو ما اصطلح على تسميته "بالغش الضريبي" .

(1) من أمثلة أصحاب المنظور الواسع للتهرب الضريبي مايلي:

1. المهاني، محمد خالد، " التهرب الضريبي وأساليب مكافحته " بحوث ودراسات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، العدد 466، 2010، ص10.
2. المهاني، محمد خالد، والخطيب، خالد، " المالية الهامة والتشريع الضريبي " منشورات جامعة دمشق، 2000، ص245.
3. الخطيب، خالد " التهرب الضريبي " مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، العدد الثاني، 2000، المجلد 16، ص160.
4. صادق، مورييس، موسوعة التهرب الضريبي، القاهرة، دار الكتاب الذهبي، 1999، ص1.
5. بشور، عصام، وآخرون، التشريع الضريبي، جامعة دمشق، منشورات جامعة دمشق، ط5، 1996، ص232.

(2) من أصحاب المنظور الضيق للتهرب الضريبي ما يلي:

1. قاسم، صلاح محمد، التهرب من الضريبة في فلسطين، جامعة النجاح الوطنية، رسالة ماجستير، 2003، ص72.
2. عبد الجبار، عبد الرحيم أحمد، أثر التخطيط الضريبي على تخفيض عبء ضريبة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة في اليمن، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، 2001، ص22.
3. دردير، أمل صلاح، دراسة تحليلية لظاهرة التهرب الضريبي في البيئة المصرية، أثارها - أسبابها - مكافحتها، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد (55)، 2000، ص7.
4. عبد الواحد، السيد عطية، "مبادئ واقتصاديات المالية العامة"، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000م، ص809.

هذه النظرة الضيقة للتهرب تركز على زاوية تجريم الفعل، بمعنى لا يدخل نطاق التحريم ولا يعد متهرباً عند عدم قيام الشخص بالتصرف المنشئ لواقعة الخضوع للضريبة لانتهاء التهرب أصلاً، كذلك لا يدخل في نطاق التجريم استغلال ثغرات القانون في التشريع الضريبي، حيث إن ذلك يمثل عيباً في التشريع ذاته ويجب التصدي له وعلاجه.

فقد عرف الخطيب⁽¹⁾ مفهوم التهرب الضريبي بأنه: "عدم إقرار المكلف بواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال عدم تقديم البيانات اللازمة طبقاً للقوانين، أو تقديم بيانات مضللة وغير كاملة للدوائر المالية وبتخفيض الإيرادات الضريبية بطرق مختلفة".

إلا أن أحد الكتاب⁽²⁾ يعرف التهرب الضريبي بأنه قيام الممول الذي تتوفر فيه شروط الخضوع للضريبة بعدم دفعها كلياً أو جزئياً متبعاً بذلك عدة طرق وأساليب مخالفة للقانون وتحمل في طياتها طابع الغش لنوع الضريبة موضوع التهرب.

ويرى آخرون بأنه التخلص جزئياً أو كلياً من دفع الضريبة ويمكن أن يتم قبل تحقق الضريبة باستخدام الوسائل التي تحقق التزامات على المكلف أو بعد تحقق الضريبة بعدم أدائها إلى الخزينة⁽³⁾.

وفي كل الأحوال يمكن القول إن تعريف هذه الظاهرة - ورغم انتشارها العالمي - تعريفاً دقيقاً يرجع إلى السلطة التنفيذية، كونها تختلف من بلد إلى بلد ولكنها تتفق في أن التخلف عن الالتزام بدفع الضريبة كلها أو جزء منها بأي أسلوب أو طريقة بقصد حرمان الخزينة العامة لجزء من مواردها المالية يعد جوهر التهرب الضريبي.

ويرى الباحث من خلال استعراض التعاريف عن مفهوم التهرب الضريبي بأنه "ظاهرة اقتصادية وضريبية تتمثل في سلوك المكلف بالإفلات من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً من خلال مخالفته لأحكام القانون عمداً، أو استغلال الثغرات القانونية القائمة في التشريع في عدم سداد الضريبة المستحقة، أو عدم القيام بالتصرف المنشئ لواقعة الخضوع للضريبة، أو اللجوء إلى طرق ووسائل مختلفة تحمل طابع الغش".

2/1: التهرب الضريبي والتخطيط الضريبي؛

أما وقد سبق لنا تعريف التهرب الضريبي، كان لابد من تعريف التخطيط الضريبي، وتبيان الفرق بينهما، كون التخطيط يعد الوجه المعاكس للتهرب الضريبي، حيث أصبح لدى معظم الكتاب والباحثين، استخدام مصطلح التجنب الضريبي مشيرين به إلى عملية التخطيط الضريبي، فيعني كل منهما بتجنب سداد الضريبة بواسطة استغلال ثغرات في القانون

(1) الخطيب، خالد " التهرب الضريبي " مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، العدد الثاني، 2000 المجلد 16، ص 157.

(2) خصالنة، جهاد سعيد " المالية العامة والتشريع الضريبي " دار وائل للطباعة والنشر، عمان " ، 1999، ص 136.

(3) بشور، عصام " المالية العامة والتشريع الضريبي مطبعة الروضة دمشق 1999م، ص .

الضريبي بهدف تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة، أو عدم القيام بالتصرف المنشئ لواقعة الخضوع للضريبة والابتعاد عن الاستثمار في المجالات التي تخضع للضريبة، والاستثمار في المجالات المعفية من الضريبة.

ويعرف التخطيط الضريبي بأنه: "تلك الإجراءات التي يقوم بها المكلف من أجل تخفيض الالتزامات الضريبية الواجب دفعها، دون أن تتعارض تلك الإجراءات مع القوانين المعمول بها"⁽¹⁾.

ويلاحظ أن التخطيط الضريبي كمفهوم يختلف عن التهرب الضريبي وإن كانت هناك علاقة معاكسة بينهما من ناحية قانونية، فالتهرب هو عمل غير مشروع قانونياً، يترتب على القيام به عقوبات يقررها القانون جنائية كانت أو مدنية، أما بالنسبة للتخطيط الضريبي فهو عمل مشروع ولا يترتب عليه أي مسؤولية أو عقاب قانوني كونه لا يندرج تحت الجرائم أو المخالفات الضريبية، ولا يتعدى كونه محاولة المكلف للاستفادة من الثغرات القانونية، أو الحوافز والتنازلات التي يمنحها القانون، وقد أقرته الدولة فقهاً واعترافاً بحق المكلف في التمسك بما قد يكون في قانون الضريبة من نقص يستفيد منه المكلف، دون مخالفته.

ومما سبق يمكن القول إن التخطيط الضريبي يقوم في ماهيته على عدد من العناصر منها⁽²⁾:
أ. الاستفادة والتجنب أو التخلص من دفع الضريبة من خلال استغلال الثغرات الواردة في التشريع الضريبي.

ب. الاستفادة من التنازلات والإعفاءات الممكنة عند احتساب الضريبة.

ج. اختيار الشكل القانوني الأنسب للمنشأة من وجهة النظر الضريبية.

د. محاولة نقل عبء الضريبة ما أمكن.

هـ. المقارنة بين استثمار الأصول الثابتة أو شرائها، وأيهما أفضل من الناحية الضريبية.

و. ما يقوم به المكلف من تخفيض قيمة الضريبة من خلال التقدير الذاتي وفقاً للقانون يعد من قبيل التخطيط الضريبي بحسب رأي الباحث.

3/1: أشكال وصور التهرب الضريبي:

يفرق عادةً في التهرب الضريبي بين تهرب مشروع تجنب الضريبة (التخطيط الضريبي)، وتهرب غير مشروع ويسمى بالغش الضريبي، وعلى هذا وكما أسلفنا تنحصر صور أو أشكال التهرب من الضريبة في شكلين أولهما التهرب المشروع (التخطيط الضريبي) والذي لم يجرمه القانون ولم يضع عليه أي عقوبة، وثانيهما التهرب غير المشروع

(1) James, S, Nobes, C. The Economics of Taxation, Isted, Philip Allan, London, 1987, pp.12.

(2) منصور، إيهاب "العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل"، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، رسالة ماجستير، 2004، ص 70.

والذي جرمه القانون ووضع على كل من يقوم بارتكابه عقوبات جنائية ومدنية، لأن هذا الفعل يحمل في طياته مخالفة لقواعد وأحكام القانون.

1/3/1: التهرب المشروع:

من الغرابة تقنين المتهرب بوصفه يمارس تهرباً مشروعاً إذ يبدو هنا التناقض بين كلمتي التهرب (الإفلات من الضريبة) والمشروعية أي الاتفاق مع أحكام القانون. ويقصد بالتهرب المشروع استغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام بدفعها، أي أن الشخص المتهرب يتمكن من التخلص من الالتزام بدفع الضريبة دون أن يضع نفسه في مركز المخالف للقانون⁽¹⁾، ويتحقق التهرب المشروع بالامتناع عن العمل أو التصرف الموجب للضريبة، أو بالامتناع عن الواقعة المنشئة للضريبة، وفي سبيل ذلك فإن المكلف يلجأ للاستعانة بذوي الخبرة والاختصاص لمعرفة طرق التحايل، الذين يستندون بدورهم إلى الخلل أو الثغرات في النصوص القانونية، أو استخدام مبادئ محاسبية تساعد في تخفيض الوعاء الضريبي⁽²⁾، وكما هو معروف في الواقع العملي خاصة في ضرائب الدخل يلاحظ أن المكلف يقوم بالبحث عن مدقق الحسابات أو مستشار ضريبي أو المحاسب الذي يساعده في تخفيض الضرائب المستحقة عليه، خاصة إذا كان المبلغ المطلوب منه كبيراً.

ويعد تجنب الضريبة ظاهرة سليمة أقرتها غالبية الدول والنظم الضريبية فقهاً وقضاءً إلا أن انتشار هذه الظاهرة بصورة واسعة الجأ الإدارة الضريبية إلى تعديل القانون للتوسع في الاجتهاد والتفسير في أغلب النظم الضريبية.

كما يتخذ التهرب المشروع صوراً عديدة نذكر منها ما يلي:

1. الامتناع عن التصرف الموجب للضريبة بالامتناع عن الواقعة المنشئة للضريبة .
2. توزيع أرباح غير مباشرة ومستترة، أو تقسيم الشركة إلى عدة شركات فرعية بقصد الحصول على التخفيضات والإعفاءات المختلفة.
3. نقل مقرات نشاط المكلف وأمواله من الدولة، التابع لها سياسياً إلى دول أجنبية تكون فيها المعاملة الضريبية أخف وطأة عليه، بالاستناد إلى مبدأ إقليمية الضريبة.
4. توزيع الأرباح على شكل أسهم مجانية لصالح مساهميها للتخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة.

(1) الخطيب، خالد " التهرب الضريبي " مرجع سبق ذكره، ص161.

(2) قاسم، صلاح محمد، التهرب من الضريبة في فلسطين، مرجع سبق ذكره 2003 ، ص77.

2/3/1: التهرب غير المشروع:

وهو المخالفة الصريحة للأحكام القانونية، بوسائل الغش والاحتتيال للتخلص من دفع الضريبة، ويطلق عليه الغش الضريبي الذي ينشأ عن مخالفة أحكام القانون باستخدام أي من الطرق أو الوسائل الاحتيالية، وتختلف أشكاله باختلاف الضريبة المراد التهرب منها مباشرة أو غير مباشرة، ووفقاً لقيمته (مقدار التخلص من الضريبة) أو أقليمته.

1/2/3/1: أنواع التهرب الضريبي وفقاً لقيمته⁽¹⁾:

- أ. **التهرب الكلي:** وهو يحقق إذا ما استطاع المكلف بالضريبة من التخلص منها كلياً عن طريق إخفاء نشاطه من مصلحة الضرائب.
- ب. **التهرب الجزئي:** وهو يتحقق إذا ما استطاع المكلف بالضريبة أن يتخلص من جزء منها وذلك عن طريق إسقاط بعض عناصر نشاطه، بحيث لا يعبر الجزء المتبقي على حقيقة نشاطه وبالتالي أرباحه.

2/2/3/1: أنواع التهرب الضريبي وفقاً لإقليميته :

- أ. **التهرب الداخلي:** وهو الذي يقع في نطاق إقليم الدولة، وهو أكثر أنواع التهرب انتشاراً في معظم دول العالم، وهذا النوع من التهرب يسهل على الدولة متابعته واكتشافه، باستخدام كافة الوسائل التي تمتلكها الدولة، كونه يقع ضمن حدودها، وعادةً يكثر في التهرب من الضرائب المباشرة .
 - ب. **التهرب الخارجي:** وهو الذي يقع نتيجة استطاعة الممول تهريب أمواله إلى خارج البلاد بطريقة غير مشروعة، وذلك بإنشاء فروع أجنبية للمنشأة دون ذكرها في الإقرار الضريبي، أو استغلال المكلف ارتباطه بدولة أخرى كالتبعية، أو الإقامة فيها، وممارسة نشاط تجاري فيها بهدف التخلص من التزاماته الضريبية .
- ويرى الباحث أن هذه التقسيمات للتهرب الضريبي لا يمكن النظر إليها على أنها تمثل أنواعاً مستقلة، بل غالباً ما يوجد تداخل بينها.

يقصد بالتهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي)⁽²⁾ أو الاحتيال الضريبي قيام المكلف بمخالفة الأحكام القانونية، بعدة أشكال منها الإغفال المتعمد للتصريح عن الضريبة، إخفاء متعمداً للوعاء الضريبي، الظهور بمظهر المعسر وعدم القدرة على السداد، إظهار خسائر سنوية تصيب النشاط على عكس حقيقتها، التدليس وإبراز مستندات وهمية مفبركة للمحاسبة، بقصد التخلص أو تخفيض الضريبة المستحقة وهذه جرائم يخالف عليها القانون،

(1) الوجيه، عبده، **التهرب الضريبي برنامج دورة ضرائب الدخل**، الجمهورية اليمنية وزارة المالية، مصلحة الضرائب، قطاع مكافحة والتدريب، 2009، ص10.

(2) المقال، على صالح " **السياسات الضريبية والتنمية الاقتصادية في اليمن** "، دراسة تحليلية قياسية للمدة (1990-2000م) جامعة القادسية، كلية الاقتصاد، رسالة ماجستير، 2003، ص45 .

وقد يخالف المكلف القانون إما عند تحديد وعاء الضريبة والتكليف بها أو عند تحصيل الضريبة ليحول دون جبايتها ويمكن تقسيم الغش الضريبي إلى أربعة نماذج كما يلي:

1 - الإخفاء المادي: ويكون ذلك بإخفاء الشيء الخاضع للضريبة، هو أبرز أشكال

الغش، وبالنسبة لضرائب الدخل يتم عن طريق إخفاء مصدر دخل، أو نشاط يخضع للضريبة، بعد أن تحققت الواقعة المنشئة له وعدم التصريح عن ذلك⁽¹⁾، ومن صور التهرب الإخفاء المادي للسلع المستوردة، أو المنتجة أو المباعة والخاضعة للضرائب الجمركية أو ضريبة المبيعات، إخفاء بعض المظاهر الخارجية فيما يتعلق بالضرائب التي تفرض على أساسها.

2 - الإخفاء المحاسبي: لكون الإقرار الضريبي أو التصريح عن الدخل يتم احتساب الضريبة

على أساسه، فإن المكلف يلجأ إلى إخفاء الجزء الأكبر من أرباحه من خلال إعداد حسابات وقوائم مالية على غير حقيقتها تقدم للإدارة الضريبية تكون متقلبة بالمصاريف والنفقات وتخفيض الإيرادات، وإعداد حسابات أخرى تمثل حقيقة النشاط والدخل يتم الاحتفاظ بها ولا تظهر للضرائب، خاصة إذا كانت سعر الضريبة أو نسبة الضرائب مرتفعة على الدخل، أو وجود مغالاة عند تقدير الإيرادات من قبل مأموري الضرائب، وهذا مرده إلى عدم خبرة بعض مأموري التقدير، خاصة عند ضياع الدفاتر والسجلات الخاصة بالمكلفين بأي شكل من الأشكال، مما يجعل التقدير أقرب إلى التقدير الجزافي، مما يؤدي إلى المبالغة في فرض الضرائب، ويعد هذا سبباً من أسباب التهرب الضريبي⁽²⁾.

3 - التكيف الخاطي: يهدف هذا النوع من الغش إلى إخفاء واقعة فعلية وراء وضعية

قانونية ظاهرة، كالمستثمر الفعلي للمؤسسة الذي يستتر وراء رجل لا وجود فعلي له، يظهر وكأنه المستثمر الفعلي لهذه المؤسسة⁽³⁾، أو كالمشاركة في الأرباح بصورة وهمية، وأخيراً السعي لتحرير تبرع دون دفع الثمن أبداً، لإمكانية خصمه كمصروف، كما تدخل ضمنها العقود الصورية كأن تفتح اعتمادات وهمية في البنوك وبأسماء وهمية لغرض تحقيق التهرب من الضريبة.

4 - تضخيم النفقات⁽⁴⁾: من الأساليب المتبعة في التهرب من ضريبة الدخل تضخيم النفقات

والمصروفات والأعباء القابلة للتنزيل من الأرباح، كالزيادة الوهمية في التكاليف،

(1) فرحات، فوزت، "المالية العامة (التشريع الضريبي العام)" ط1، بيروت، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع، 1997، ص82.

(2) سعد، محمد محي، "الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية"، الإسكندرية، مطبعة الإشعاع الفنية، 2005، ص119.

(3) فرحات، فوزت، "المالية العامة (التشريع الضريبي العام)"، مرجع سبق ذكره، ص83.

(4) صادق، مورييس، موسوعة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص2.

كتضمنين المصاريف الشخصية للمكلف إلى المصاريف العمومية التي لا علاقة لها بالنشاط.

5- تحويل الدخل من معدل ضريبة أعلى إلى معدل ضريبة أقل:

يحصل ذلك في الشركات المساهمة ذات الطابع العائلي، يكون فيها الأب والزوجة والأولاد وبعض الأخوة قد يلجأ - إذا لم يوجد مانع قانوني - إلى توزيع الأعمال الرئيسية على بعضهم وتحديد رواتب لهم تفوق أضعاف ما يتقاضاه مثلهم في شركات مماثلة، كما يلجؤون إلى تحديد رأسمالهم بمبلغ قليل بالنسبة لأهمية المشروع، وبعد ذلك يقرضون الشركة أو المشروع بمبالغ كبيرة مقابل فوائد تدفع لهم بأكثر نسبة يسمح بها القانون، وحيث إن الرواتب والأجور والأموال المقترضة تنزل من الأرباح الخاضعة للضريبة، حيث لا يخضع للضريبة إلا الدخل الصافي بعد تنزيل الرواتب والأجور والفوائد وغيرها من التكاليف التي تحتاجها الشركة، وبذلك المبلغ الزائد يكون قد هرب من وجه الضريبة، أما الضريبة التي تخضع لها تلك المبالغ المهربة فتكون بمعدلات أقل بكثير من معدلات الضريبة التي تفرض على الدخل الصافي للشركة⁽¹⁾.

ويمكن حصر الوسائل المختلفة للتهرب الضريبي فيما يلي⁽²⁾:

1. تقديم المكلف الإقرار الضريبي السنوي من واقع دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصنعة، تتضمن بيانات تخالف البيانات الثابتة في الدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات الحقيقية، التي أخفاها المكلف عن مصلحة الضرائب.
2. تقديم المكلف الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو حسابات، مع تضمينه بيانات تخالف ما هو مثبت لديه من دفاتر وسجلات أخفاها عن مصلحة الضرائب.
3. إخفاء المكلف نشاطاً أو أكثر من أنشطته الخاضعة للضريبة.
4. بيع المكلف بعض ممتلكاته أو هبتها لأحد من أصوله أو فروعه أو لزوجته، مع استمراره في الحصول على نتاج هذه الممتلكات بالاتفاق مع من تم التصرف لهم فيها.
5. إخطار المكلف مصلحة الضرائب بأنه بدأ نشاطه الخاضع للضريبة بعد فتره زمنية من التاريخ الحقيقي لمباشرة هذا النشاط، وعدم تقديمه إلى المصلحة تبعاً لذلك إقراراً بما حققه من أرباح خلال هذه الفترة.

(1) سلوم، حسين، " (المالية العامة والقانون المالي الضريبي دراسة مقارنة) " ط1 ، بيروت، دار الفكر اللبناني، 2003، ص153.

(2) بامشموس، أحمد عمر، " (التهرب الضريبي على الدخل ووسائل مكافحته) " ، مجلة كلية التجارة والاقتصاد، جامعة صنعاء، العدد 16، مارس 2001، ص299.

6. إنشاء شركات أشخاص صوريه تضم بعض أصول الممول أو فروعه أو زوجته، بهدف خصم قدر أكبر من الربح الخاضع للضريبة، تحت ستار الإعفاء المقرر للأعباء العائلية في بعض القوانين كالقانون المصري⁽¹⁾.
7. التلاعب في جرد البضائع المتبقية نهاية السنة المالية بخفض كميتها عن حقيقتها لخفض الأرباح الإجمالية والأرباح الصافية تبعاً لذلك.
8. التنازل عن المنشأة التجارية أو الصناعية لغيره تنازلاً صورياً رغبة في عدم تمكين مصلحة الضرائب من الحجز على أموال المنشأة الحقيقية لاستيفاء مستحقاتها منها.
9. تصفية الممول نشاطه الخاضع للضريبة ومغادرته الدولة التي تدأينه بالضريبة قبل أن يؤدي إليها حقها، إلى دولة أخرى كيلا يمتد إليه سلطان الدولة الأولى⁽²⁾.

4/1: التهرب وفق القانون الضريبي اليمني؛

أما فيما يتعلق بالتشريع الضريبي اليمني، فنجد أنه لم يضع تعريفاً محدداً للتهرب الضريبي، واكتفى فقط بتحديد الطرق الاحتيالية التي تجعل المكلف متهرباً من الضريبة إذا ما استعمل بعضها أو كلها، وقد حدد المشرع هذه الطرق في المادة (90) من القانون رقم (31) لسنة 1991م وتعديلاته، الفصل الثاني القسم السابع، الجرائم والعقوبات.

كل من تهرب عمداً أو حاول التهرب أو ساعد أو حرض غيره على التهرب من الضريبة، بأن أتى قصداً أي فعل من الأفعال الآتية:

1. قدم إقراراً غير صحيح بأن أغفل أو أنقص أو حذف منه أي دخل أو جزء من الدخل الذي يترتب على تقديمه إقرار بمقتضى أحكام هذا القانون وأثر على مقدار الضريبة.
2. أدرج أي بيان كاذب أو قيد صوري أو غير صحيح في أي مستند أو بيان قدم بمقتضى هذا القانون.
3. أعد أو حفظ أو سمح بإعداد أيه دفاتر أو حسابات أو قيود صورية أو مزورة، أو زور أو سمح بتزوير أيه دفاتر أو حسابات أو قيود أو إخفاؤها أو إتلافها كلياً أو جزئياً، بقصد إخفاء أو تهريب أي دخل خاضع للضريبة بموجب أحكام هذا القانون أو أي جزء من ذلك الدخل بقصد التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً للحصول دون حق على إعفاء.
4. لجأ إلى أية حيلة أو خدعة مهما كان نوعها أو أجاز استعمالها، للتهرب من دفع الضريبة، أو لتخفيض مقدارها بأية صورة من الصور.

(1) البطريق وآخرون، أحمد وآخرون، "النظم الضريبية"، القاهرة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، 2003، ص87.

(2) Sally M Jones,., Principles of Taxation McGraw-Hill Companies, New York., 1998, pp.34.

5. أعطى معلومات أو بيانات غير صحيحة فيما يتعلق بأي واقعة أو أمر أو مسألة تؤثر في مسؤوليته أو مسؤولية أي شخص آخر في دفع الضريبة أو التأثير في مقدارها.
6. أعطى خطياً أي جواب كاذب على أي سؤال أو طلب وجه إليه للحصول على معلومات أو بيانات يتطلبها هذا القانون، وذلك بقصد التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً.

ويتضح مما سبق أن المشرع الضريبي اليمني لم يقوم بتحديد أفعال أو تصرفات بعينها، وكان هذا حسن تصرف من المشرع نتيجة لكثرة الأساليب والطرق المستخدمة للتهرب من الضريبة، حيث ذكر المشرع في الفقرة الرابعة من المادة أعلاه اللجوء إلى أي حيلة أو خدعة بأي صورة من الصور بغرض التهرب من الضريبة، وقد فرض المشرع الضريبي عقوبات قانونية للحد من التهرب، ولكن لا توجد جدية في تطبيقها كما سيتم ذكرها لاحقاً.

5/1: أسباب أو عوامل التهرب الضريبي:

مما سبق يمكن القول إن التهرب الضريبي يمثل ظاهرة اقتصادية اجتماعية ذات صبغة مالية ناتجة عن قيام عدد غير قليل من الأفراد المكلفين بأداء الضريبة بمحاولة التخلص منها كلياً أو جزئياً، ويمكن تحديد الأسباب أو العوامل التي تدفع إلى التهرب الضريبي، في ضوء تفهم طبيعة العلاقة الضريبية وعناصرها، فهذه العلاقة لها جانبان أساسيان هما⁽¹⁾:

الأول: جانب شخصي: يمثل العلاقة بين الممول وموظفي الإدارة الضريبية، التي ينبغي أن تقوم على أساس من الثقة المتبادلة بينهما.

الثاني: جانب مادي: يختص بتنظيم الحقوق والالتزامات المتبادلة بين الطرفين، هذا الجانب يحكمه القوانين واللوائح والقرارات والتعليمات التفسيرية والمنشورات الدورية التي تصدرها الإدارة الضريبية، ويتطلب هذا الجانب تدخلاً من جانب المشرع لوضع القواعد المنظمة لبرط الضريبة وتحصيلها.

وتنشأ ظاهرة التهرب الضريبي نتيجة لإخلال بأي جانب من جوانب العلاقة الضريبية، وعلى ذلك يمكن تقسيم عوامل التهرب الضريبي إلى ثلاثة محاور طبقاً لعناصر البيئة الضريبية كما يلي:

1/5/1: العوامل المرتبطة بالشخص المكلف بالضريبة (الممول):

يرى Brochier et Tulation، أن التهرب الضريبي هو ثمرة ونتيجة مباشرة لسوء استقبال العبء الضريبي في نفسية الممول، ومن أجل تحليل عوامل التهرب من

(1) محمد، محمد عبدالرؤوف "المنازعات الضريبية في التشريع المصري المقارن" جامعة عين شمس، كلية الحقوق، رسالة دكتوراه غير منشورة، 1997، ص 98.

الضريبة يستلزم الأمر دراسة نفسية الممول تجاه الضرائب، باعتبار الإقدام على التهرب يتوقف على مدى اقتناعه بما هو مقدم عليه، ويمكن إيجاز العوامل أو الأسباب المرتبطة بالمول فيما يلي:

أولاً: أثر العوامل التاريخية:

لعب العامل التاريخي دوراً هاماً في التأثير على نفسية الممول، وموقفه العدائي تجاه الضرائب، ومن استعراض تاريخ الضرائب يتضح أن الظروف التاريخية التي صاحبت فرضها، قد أثرت تأثيراً كبيراً في ترك الانطباع بكرهية الضرائب لدى الأفراد⁽¹⁾، فحروب الردة كان أحد أسبابها عدم تأدية الزكاة (الضرائب)، وكما أتى لاحقاً صاحب فرض الضريبة وجبايتها أنه تحكم وظلم واستخدام لأقصى وسائل الإكراه، مما جعل آدم سميث يقرر أنه ليس هناك أثقل على نفوس الناس من ظل جابي الضريبة⁽²⁾، في تلك الآونة كان الحاكم يحصل الضريبة لحسابه ويخلط المال العام بماله، وتمتع الحكام والمسؤولين ببعض الامتيازات، فنتج عن هذا السلوك آثار عميقة في نفوس الأفراد تولد عنها كره شديد للضريبة، وتفننت الشعوب في محاولة التخلص من عبئها، إلى حد أن رسخ في نفوس الممولين أن سرقة الدولة حق لا جريمة فيه، وأضحى مفهوم الضريبة يثير لدى الفرد تطور صراع الأجيال ضد عنف الدولة.

ثانياً: العبء النفسي للضريبة:

يعبر مصطلح العبء النفسي للضريبة عن الجانب النفسي والسيكولوجي لفرض الضريبة على المكلف، ويختلف مفهومه من مكلف إلى آخر نتيجة لاختلاف إدراكهم ومستواهم التعليمي⁽³⁾، ويتأثر العبء بالعديد من العوامل، من أهمها زيادة معدلات الضرائب، ويرى وكيل مصلحة الضرائب اليمني لقطاع التدريب والمكافحة أن أحد أهم أسباب التهرب الضريبي في اليمن ارتفاع المعدلات الضريبية (خصوصاً معدلات ضرائب الدخل)⁽⁴⁾ والتي تعتبر مرتفعة مقارنة بالمعدلات الضريبية السارية في بلدان أخرى (مصر، الأردن، لبنان) وبالتالي يختلف التهرب بالنسبة لكل ضريبة بحسب ارتفاع معدلاتها فالمعدلات الضريبية العالية لا شك ستدفع المكلفين بها للتهرب منها بأي طريقة، و سبق أن بينا في المبحث الثالث من الفصل الأول آراء العديد من الكتاب الذين يرون ضرورة تخفيض معدلات الضرائب، كونها من أسباب التهرب الضريبي، كما يعد عدم المساواة في التطبيق تحد من العدالة التي

(1) حسين، محمد حسين، " الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني"، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، رسالة ماجستير، 2004، ص 61.

(2) Adam Smith,., *The Wealth of Nations*, p.26.

(3) المهاني، محمد خالد، " التهرب الضريبي وأساليب مكافحته" بحوث ودراسات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، العدد 466، 2010، ص 166.

(4) الحاج، محمد سعيد، " التهرب الضريبي وأهمية مكافحته"، أبحاث ودراسات مجلة الوعي الضريبي، العددان (37-38)، ديسمبر 2008، ص 61.

ينشدها المشرع من فرض الضريبة، مما يضعف الثقة العامة بعدالة الضريبة، والتي تكون من أحد أسباب التهرب الضريبي.

ثالثاً: أهمية النقود:

تمثل الضريبة اقتطاعاً نقدياً جبرياً يؤدي إلى تخفيض دخل الممول أو ثروته، هذا التخفيض يستتبعه بالضرورة ردود فعل عكسية لديه تتوقف على ما تمثله النقود بالنسبة له، كون النقود تمثل أهميه خاصة بالنسبة للفرد الذي يسعى دائماً للمحافظة عليها، ويقاوم أي فقد لها لا يقابله نفع خاص، وبالتالي يحجم الأفراد عن أداء الضريبة يقيناً منهم بأن وجودها في حوزتهم أكثر فائدة من نقلها إلى يد الدولة، ولعل هذا العامل يمكن أن يفسر عدم خلو أي مجتمع من ظاهرة التهرب الضريبي مهما بلغت درجة تقدمه⁽¹⁾.

وتجدر الإشارة إلى أن العبء النفسي للضريبة سوف يتزايد من خلال تأثير زيادة أسعار الضرائب، وعدم العدالة في تحميل العبء الضريبي، كما سيتم تناول هذه العوامل المرتبطة بالتشريع الضريبي لاحقاً .

رابعاً: عدم رشاده الإنفاق العام :

يؤدي عدم شعور الممول برشادة الإنفاق العام، وعدم الاهتمام بالخدمات الاجتماعية من تعليم وصحة ومواصلات وخدمات أخرى أساسية، إلى زيادة معاناة الجماهير نتيجة لتخلف الهياكل الضريبية، ومن ثم عدم إحساس الفرد بقيمة هذا الإنفاق، وأن ما دفع من ضرائب لا ينعكس على بني وطنه بالخير والرفاهية⁽²⁾، لذا فإن سياسة الإنفاق العام تؤثر وبشكل ملموس في حجم العبء النفسي للضريبة على المكلفين، وبالتالي فإن عدم توجيه حصيلة الضرائب الوجهة السليمة قد يدفع الممول إلى عدم أداء الضريبة المستحقة عليه، وتجدر الإشارة أن نتائج إحدى الدراسات العلمية⁽³⁾ حيث توصلت إلى أن الاستغلال الصحيح للموارد الحكومية سوف يساعد على منع التهرب من الضريبة في اليمن.

خامساً: انخفاض الوعي الضريبي لدى الممول :

يعرف البعض الوعي الضريبي بأنه مدى التجاوب التلقائي للقوانين، فعدم إدراك أو تفهم معنى النفع العام، وانعدام روح التضامن الاجتماعي، وضالة الشعور بواجبات الأفراد تجاه الدولة والجماعة، وتدنى المستوى الخلقي تدفع المكلف إلى التهرب، فكلما كان الوعي الضريبي لدى المكلفين ضعيفاً كان الباعث النفسي على التهرب الضريبي قوياً ومتماسكاً،

⁽¹⁾ دردير، أمل صلاح ، مرجع سبق ذكره، ص 17

⁽²⁾ المحارمة، وصفي " أسباب التهرب من ضريبة الدخل في الأردن وآثاره الاقتصادية " جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2003، ص 79 .

⁽³⁾ جبران، د محمد علي " (التحاسب الضريبي: دراسة مقارنة لنظام ضريبة الدخل في اليمن والهند) مرجع سبق ذكره، ص 357 .

وسادت كراهية الضريبة، ومما يساعدهم على هذا كله تساهل الرأي العام⁽¹⁾، فالوعي الضريبي يؤثر في شعور الممول بالتزاماته تجاه الدولة، وهذا الشعور لا يمكن فرضه على الأفراد، وإنما يأتي نتيجة التكامل مع الزمن ويطور من جيل لآخر⁽²⁾، ويؤدي ضعف الوعي الضريبي إلى العديد من الظواهر السلبية، أهمها التهرب من الضرائب، حيث ينحصر إدراك الممول للضرائب في شعوره بتقل عبئها دون أن يعي أو يتفهم أهميتها في تحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية وتحقيق أهداف الدولة الأخرى.

ويرى الباحث أن من أهم أسباب انخفاض الوعي الضريبي في اليمن ارتفاع نسبة الأمية، وعدم حشد الطاقات لتنمية الوعي عن طريق الأعلام والتنقيف الضريبي لدى الممولين، سواء على مستوى الأعلام المرئي أو المقروء بشكل كافٍ.

2/5/1: الأسباب والعوامل المرتبطة بالإدارة الضريبية:

يقال ما الفائدة من أفضل التشريعات الضريبية وأحدثها، وأكفئها، إذا كانت الإدارة الضريبية ضعيفة تنقصها الكفاءة، وتعاني من نقص الخبرات بين أعضائها، وتعاني من غياب التأهيل والتدريب النوعي المتخصص⁽³⁾، ويعد تحقيق السياسة الضريبية والإصلاح الضريبي لأي دولة مرهوناً بمستوى كفاءة وفعالية الإدارة الضريبية، ويرجع ذلك إلى الدور الحيوي الذي تقوم به في تنظيم العلاقات الضريبية، حيث يعهد إليها بتنفيذ التشريع الضريبي، والتحقق من سلامة تطبيقه حفاظاً لحقوق الخزانة العامة.

يؤدي القصور في أداء الوظائف المنوطة بالإدارة الضريبية على سبيل المثال لا الحصر إلى عدم الاهتمام بالعلاقات الإنسانية وضمان حقوق والتزامات المكلف⁽⁴⁾، إلى تشكيل المناخ المناسب للتهرب من الضرائب، ويعلق البعض على ذلك بالقول أن الجهاز الضريبي غير الكفء يستطيع أن يحول أحسن الضرائب إلى أسوأها، ويمكن إيجاز أهم أسباب التهرب والتي يسميها البعض بالأسباب الفنية والإدارية التي ترجع إلى الإدارة الضريبية فيما يلي:

أولاً: انخفاض كفاءة وفعالية الإدارة الضريبية:

يمكن إرجاع انخفاض كفاءة وفعالية الإدارة الضريبية إلى العديد من العوامل منها ما يلي:

1. ضعف الإمكانيات المادية والبشرية:

تعاني الإدارات الضريبية في الدول النامية، ومنها الإدارة الضريبية في اليمن، من ضعف أداء العاملين، نتيجة لعدم توافر العناصر الفنية والإدارية المؤهلة تأهيلاً علمياً مناسباً لأداء

(1) جمعة، محمد، "التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين"، مرجع سبق ذكره، ص 105.

(2) منصور، إيهاب خضر، "العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين"، مرجع سبق ذكره، ص 92.

(3) جبران، د محمد علي "الإصلاح الضريبي في اليمن" ط1، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، 2009، ص 95.

(4) عبد الغفور، حسام فايز "العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية"، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، رسالة ماجستير، 2008، ص 21.

الدور المنوط بها، مما انعكس أثره في عدم كفاءة النظام الضريبي وبالتالي ضعف أداء أعمال التدقيق الضريبي.

ويرجع ذلك إلى أن معظم العاملين في مصلحة الضرائب من خريجي كليات التجارة والشريعة والحقوق، والذين قد لا يكونون قد تلقوا التدريب الكافي للإلمام بالجوانب المحاسبية والتشريعية للضرائب، وعلى الرغم من قيام المعهد الضريبي بعقد الدورات التدريبية والتأهيلية والندوات التدريبية إلا أن النتائج عادة ما تكون غير ملموسة لأسباب منها عدم تعيين المتدربين في أعمال تناسب مع ما اكتسبوه في التدريب، أو أن الدورات التي تعقد عادة ما تكون غير محددة الهدف من إقامتها⁽¹⁾، كما أن نظام التدريب المتبع يقوم على التلقين، وغير مواكب للتطورات الحديثة المستجدة في مجالات التحاسب الضريبي وبشكل مستمر.

2. عدم تناسب حجم العمل مع عدد العاملين بالإدارات الضريبية:

عادة ما يتم الفحص بصورة غير متكاملة وسريعة، بسبب عدم تناسب حجم العمل مع عدد العاملين بالإدارات الضريبية، دون إجراء المعاينة اللازمة ومناقشة الممولين والتحري عنهم لمعرفة حقيقة نشاطهم وبالتالي اللجوء إلى التقديرات، مما يشعر الممول بالظلم ويولد لديه الدافع نحو التهرب من سداد الضرائب لعدم عدالتها، ويمكن التدليل على مدى ثقل عبء العمل على عاتق العاملين بالجهاز الضريبي، من خلال تحليل العلاقة بين عدد مأموري الفحص والتدقيق وعدد الممولين كما سبق أن أوضحنا ذلك مسبقاً.

3. عدم مراعاة العاملين بالإدارة الضريبية من الناحية المادية والمعنوية:

إن عدم وجود كادر مالي يخص المدقق الضريبي لاشك أنه يؤثر في كفاءة وفعالية أعمال التدقيق الضريبي⁽²⁾، وكما يقال "إن المائدة اللذيذة لا يحرسها جائع مضطر" حيث يعاني المدقق الضريبي من عسرة من حيث الأجور والحوافز، وتهيئة الأماكن المناسبة لهم للقيام بالعمل المطلوب، مما ينعكس أثره على انخفاض أدائهم الوظيفي تجاه أعمال التدقيق وتجاه جمهور الممولين.

4. انخفاض مستوى التكوين الخلفي لدى بعض موظفي الإدارة الضريبية:

ولأن القيام بأعمال التدقيق والفحص يستلزم التواصل مع المكلف، وهذا بدوره يخلق جواً من الألفة بين المدقق والمكلف، وفي ظل انخفاض رواتب وحوافز المدقق إلى حد لا يضمن له مستوى معيشي لائق، ولا يتناسب مع المهام التي يقوم بها، مما يجعل مقاومته للفساد ضعيفة⁽³⁾، ومما يجعل المدقق عرضة للضغوط والإغراءات التي قد تعرض عليه، وهذا

(1) جبران، د محمد علي "الإصلاح الضريبي في اليمن" مرجع سبق ذكره، ص101.

(2) زيتون، ريم غسان "أثر تفعيل عملية التقدير الذاتي ومسؤولية المدقق في تعزيز ثقة المكلفين والحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الأردن - دراسة ميدانية"، جامعة اليرموك، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2003، ص39.

(3) الحاج، محمد سعيد، "التهرب الضريبي وأهميته مكافحته"، أبحاث ودراسات مجلة الوعي الضريبي، العددان (37-38)، ديسمبر 2008م، ص61.

يخلق إدارة ضريبية مترهلة غير قادرة على النهوض بمهامها الجسيمة على النحو المطلوب⁽¹⁾.

ويرى الباحث أن ضعف مستوى التكوين الخلقي والأدبي للمدقق الضريبي يمثل خطورة تفوق في آثارها مخاطر مستوى تأهيلهم العلمي والعملية، حيث إن انتفاء النزاهة والأمانة لدى بعض الموظفين قد يدفعهم إلى التواطؤ مع الممولين، مما يهدر حقوق الخزانة العامة، ويتيح الفرصة للتخلص من عبء الضريبة والتهرب منها.

5. النقص في البيانات والمعلومات عن المكلفين:

تعاني الإدارة الضريبية في اليمن من نقص في البيانات والمعلومات عن المكلفين، وهذا ما أظهره التعداد العام للسكان والحصر الذي قام به الجهاز المركزي للإحصاء، وما أظهرته الدراسات والتقارير التي نشرها البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، عن محدودية البيانات التي بحوزة الإدارة الضريبية عن المكلفين المسجلين لديها، وكذلك تقارير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وهي بذلك لا تعرف مقدار وحجم نشاط أي مكلف، نتيجة للعديد من الأسباب أهمها ضعف العقوبات القانونية التي تفرض على المكلف الذي لا يقدم بيانات صحيحة عن نشاطه، وكذا نقص الإجراءات المتبعة من قبل الإدارة الضريبية في جمع المعلومات، وعدم وجود تعاون جدي في التعامل بين مصلحة الضرائب والجهات الحكومية والقطاعات الاقتصادية الأخرى، ويرى الحاج، أن غياب جهاز الاستعلام الضريبي وضعف قواعد المعلومات عموماً، تعد من أسباب التهرب الضريبي في اليمن⁽²⁾.

وبالتالي عدم فعالية إجراءات حصر المجتمع الضريبي مما يؤدي إلى إفلات الكثير منهم من أداء الضريبة، وكذلك عدم إحكام قواعد الربط والتحصيل، وبالتالي إفلات بعض الدخول وإمكان تهريبها، وقد ساعد على ذلك عدم وجود معلومات متطورة تعتمد على الحاسبات الإلكترونية، وعدم وجود شبكات ربط بين الإدارات الضريبية نفسها.

6. انخفاض مستوى عملية المتابعة والرقابة:

تعاني الإدارة الضريبية قصور في التحقق عن مدى الالتزام بقواعد التشريع الضريبي، أي أن عدم وجود نظم للرقابة الداخلية تتميز بدقتها، وبسرعة اكتشاف المخالفات وفرض العقوبات المناسبة لضمان سير العمل داخل الإدارة الضريبية، وعدم تفعيل إدارة التفتيش بشكل

(1) جادو، محمد نجيب، " ظاهرة التسرب الضريبي وآثارها المالية والاقتصادية (دراسة تطبيقية) "، دار النهضة العربية، القاهرة، 2004م، ص 336.

(2) الحاج، محمد سعيد، " التهرب الضريبي وأهمية مكافحته "، مرجع سبق ذكره، ص 61.

فعال⁽¹⁾، حيث ينحصر الاهتمام في تحقيق الحصيلة المستهدفة، دون محاولة البحث في إمكانية زيادة حجم المجتمع الضريبي، وبالتالي لا بد من توافر نظم للرقابة الفعالة والسريعة.

7. التعقيد في إجراءات التدقيق الضريبي :

يؤدي تعقد الإجراءات الضريبية إلى زيادة العبء النفسي لها، حيث يجد الممول نفسه مكلفاً بتحرير العديد من النماذج التي تحوي بيانات تفصيلية كثيرة فضلاً عن تعقد النظام الضريبي وكثرة المعاملات الروتينية، كل ذلك يكلف الممول الكثير من الوقت والمال مما يزيد من عبء الضريبة عليه ويدفعه إلى محاولة التخلص منها لتجنب كل هذه المعاناة⁽²⁾، إضافة إلى كثرة المنازعات الضريبية بين الممول والمصلحة وما يترتب عليه من تعطيل إجراءات التدقيق والربط والتحصيل، مما يدفع الممول إلى التهرب من الضريبة درءاً لهذه الأعباء.

8. ضعف الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلف :

تضمن التشريع الضريبي اليمني حقوق والتزامات طرفي العلاقة الضريبية، لذا يجب العمل على مراعاة قواعد العدالة والتي بدورها لاشك ستعمل على تحسين العلاقة بينهما، وبالتالي زيادة المبالغ المحصلة ضريبياً، وعلى العكس فإن عدم مراعاة العدالة سيؤدي إلى اتساع الفجوة بين طرفي العلاقة الضريبية.

لكن واقع الحال يؤكد وجود أزمة ثقة واضحة بين طرفي العلاقة الضريبية، لوجود فجوة وعي ضريبي لاختلاف وجهة نظر الطرفين من جهة، ووجهة نظر المشرع الضريبي ومجتمع المكلفين من جهة أخرى، فالإدارة الضريبية ينشأ لديها شك ملموس في صدق المكلف من حيث إقراراته التي يقدمها، وبالتالي لا بد من التأكد من مدى صدقها وواقعيتها، فوجود تهرب ضريبي يقوم به المكلف هو الغالب لدى الإدارة الضريبية، والاستثناء هو عدم وجود تهرب⁽³⁾.

وبالمقابل لا يثق المكلف بعدالة الإدارة الضريبية، ولا في كفاءة عناصرها ونزاهتهم، لإحساسه بنوع من التعسف والجور فيما تتخذه من إجراءات سواء في تدقيق وربط الضريبة أو تحصيلها، وهذا ما يدفعه للتهرب من تسديد الضرائب، المستحقة والنتيجة هي ضياع الحصيلة المالية على الدولة⁽⁴⁾.

(1) زيتون، ريم غسان "أثر تفعيل عملية التقدير الذاتي ومسؤولية المدقق في تعزيز ثقة المكلفين والحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الأردن - دراسة ميدانية"، مرجع سبق ذكره، ص 39.

(2) المقال، على صالح "السياسات الضريبية والتنمية الاقتصادية في اليمن"، مرجع سبق ذكره، ص 47.

(3) جبران، د محمد علي "الإصلاح الضريبي في اليمن"، مرجع سبق ذكره، ص 72.

(4) المهاني، محمد خالد، "التهرب الضريبي وأساليب مكافحته"، مرجع سبق ذكره، ص 191.

ثانياً: عدم التزام الإدارة الضريبية بقواعد المحاسبة الضريبية:

بمراجعة مدى التزام مصلحة الضرائب بقواعد المحاسبة الضريبية، يتضح أن عدم الالتزام بهذه القواعد ساعد في حدوث التهرب الضريبي على سبيل المثال⁽¹⁾:

1. لا تلتزم الإدارة الضريبية بقاعدة استقلال السنوات الضريبية أحياناً، حيث تقوم المصلحة كل سنة ضريبية بمحاسبة الممول عن أرباح أكبر من الأرباح التي قدرتها عليه في السنة السابقة، دون الاعتداد بقيمة الأرباح الحقيقية أو الخسائر التي حققت فعلاً في تلك السنة موضوع المحاسبة، وأكثر من ذلك فهي تعتبر موافقة الممول على قدر معين من الأرباح في سنة ضريبية معينة اعترافاً منه بأن الأرباح هي الحد الأدنى لأرباحه في السنوات المقبلة لا يقل عنها بل يزيد عليها دون سند أو حقائق من الواقع أو القانون، مما يؤدي إلى شعور الممول بالظلم، ويدفعه إلى التهرب من أداء الضريبة
2. تلجأ مصلحة الضرائب في كثير من الأحيان إلى التقدير الجرافي دون مبررات قوية أو حتى معايير صحيحة تستند إليها، تؤكد صحة الحجم الحقيقي لنشاط الممول، الأمر الذي يشعر الممولين بالظلم وعدم تحقيق العدالة مما يدفعهم إلى التهرب منها، أو المماطلة في السداد بإطالة إجراءات التقاضي التي قد تستغرق عدة سنوات، تنخفض خلالها القيمة الزمنية للنقود، ويكون قد الحق خسائر باهظة بالخزانة العامة.
3. عدم الالتزام بتطبيق قاعدة المحاسبة السنوية، حيث تقوم الإدارة الضريبية بمحاسبة الممولين عن عدة سنوات ماضية في سنة واحدة، مما يرهق كاهلهم بالضرائب الباهظة المستحقة عليهم في تلك السنوات ، وقد لا تكون حالتهم المالية تسمح بذلك، مما يجعلهم غير قادرين على سداد تلك الضرائب، وهو ما يدفعهم للتهرب منها، أو المماطلة في السداد بإطالة إجراءات التقاضي التي قد تستغرق عدة سنوات، تنخفض خلالها القيمة الزمنية للنقود، ويكون قد الحق خسائر باهظة بالخزانة العامة.

(1) تناولت العديد من المراجع مناقشة قواعد المحاسبة الضريبية، مثل قاعدة وحدة الربط، وقاعدة الموضوعية، وقاعدة استقلال السنوات الضريبية، وقاعدة الإفصاح، وقاعدة الاستمرارية، ولمزيد من التفصيل عن هذه القواعد يمكن الرجوع إلى :-

1. لطفي، أمين السيد احمد، (أسس القياس والفحص الضريبي لأرباح تنظيمات الأعمال بين معايير المحاسبة والمراجعة والمتطلبات القانونية)، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997، ص173.
2. دويدار، محمد لطفي، (دراسة تطبيقية لمدى الالتزام بمعايير المحاسبة الضريبية في الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين في مصر)، جامعة الأزهر، المجلة العلمية للتجارة الأزهر، كلية التجارة، فرع البنات، العدد23، 1998، ص65-102.

3/5/1: الأسباب والعوامل المرتبطة بالتشريع الضريبي؛

يستلزم دراسة التهرب الضريبي التحقق من مدى دقة وسلامة التشريع الضريبي القائم على تقنين السياسة الضريبية، ومدى مساهمته في منع هذه الظاهرة، أو في إيجاد مبررات لحدوثها، وبالرجوع إلى التشريع الضريبي اليمني يتضح أنه يعاني العديد من العيوب حيث يقوم التشريع الضريبي اليمني على مجموعة من القوانين والأنظمة القديمة والمجموعة من أكثر من بلد، مما أفقدها الوحدة والتماسك والتجانس، وتفسح المجال لتفسيرات وتأويلات متباينة تساعد على التهرب⁽¹⁾.

وبالرجوع إلى التشريع الضريبي اليمني، يتضح أنه ينطوي على العديد من أوجه القصور، التي كانت عاملاً مباشراً أو غير مباشر في حدوث التهرب الضريبي، ويمكن بلورة أوجه القصور هذه في المحاور التالية :

1/3/5/1: زيادة العبء الضريبي وعدم عدالة توزيعه :

يقصد بالعبء الضريبي Tax Burden (نسبة الحصيلة الضريبية إلى الناتج القومي الإجمالي)، فهو يمثل نسبة مجموع ما يتحمله المواطن من استقطاعات ضريبية إلى مجموع ما يحصل عليه من دخول أو ما يمتلكه من ثروات، ولا تمثل الضريبة عبئاً على الممول عندما يتوافق هذا العبء مع مقدرة الأفراد التكاليفية، وحينئذ يطلق عليه العبء الضريبي العادل، وهذا ما أشار إليه وكيل مصلحة الضرائب اليمنية،⁽²⁾ بأنه يمكن أن نستعين بالعبء الضريبي في تقدير حجم التهرب الضريبي في اليمن، والذي بلغ 7,1%، في حين أن العبء الضريبي بلغ في المتوسط في كل من سورية (13,5%)، وفي المغرب (22,6%)، وفي تونس (26,5%)، وفي تركيا (25,27%)، ومما سبق يتضح أن حجم التهرب الضريبي في اليمن كبير جداً، مما يستدعي معالجة التشريع اليمني والعمل على مكافحته والحد منه.

ترتكز فرض الضريبة على دعائم أربع هي اليقين، والملاءمة، والاقتصاد، والعدالة، وتعد العدالة أهم هذه الركائز، ويقصد بالعدالة عمومية الضريبة أي فرضها على جميع الأشخاص وجميع الدخول، في ضوء مراعاة المقدرة التكاليفية للممول⁽³⁾، وبالتالي فإن الإخلال بهذه القاعدة تشكل استهانة بشعور الممولين، ويؤدي إلى الاضطراب الاجتماعي الذي من أهم مظاهره محاولة التخلص من الضريبة.

ولاشك أن زيادة العبء الضريبي وعدم اتساقه مع القدرة التكاليفية للممول، سوف يكون له آثار عكسية من قبل الممول، حيث يحاول التخلص من هذا العبء، وتجنب الآثار المترتبة

(1) جبران، د محمد علي " الإصلاح الضريبي في اليمن " مرجع سبق ذكره، ص 90.
(2) الحاج، محمد سعيد، " التهرب الضريبي وأهميته مكافحته "، أبحاث ودراسات مجلة الوعي الضريبي، العددان (37-38) ديسمبر 2008، ص 60.

(3) العلي، عادل فليح، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 96.

عليه إلى أقصى حد ممكن، للمحافظة على مستوى الإشباع الذي كان يمكن أن يتمتع به في حالة عدم فرض الضريبة، لذلك سيتجه الممول نحو التهرب من هذه الضرائب، وبمراجعة التشريع الضريبي اليمني، يتضح المغالاة في العبء الضريبي على الممولين نتيجة ما يلي :

أولاً: ارتفاع أسعار الضرائب :

يؤدي ارتفاع أسعار الضرائب إلى ارتفاع مقدار الاستقطاع الضريبي، ومن ثم زيادة إحساس الممول بعبئها، وبالتالي يسعى إلى التهرب منها بشتى الطرق الممكنة⁽¹⁾، مما يكون له أثر سلبي على الحصيلة بدلاً من زيادتها، ويرى البعض⁽²⁾ أن قساوة النظام الضريبي عن طريق فرض أسعار لا تحقق العدالة الضريبية، تعد من أهم أسباب التهرب الضريبي في اليمن.

وتوصلت نتائج إحدى الدراسات العلمية⁽³⁾ إلى أن ارتفاع سعر ضريبة الدخل في التشريع اليمني، يؤدي إلى استقطاع الجزء الأكبر من دخل المكلف، مما يشعره بالغبن والظلم مما يدفع المكلف من التهرب دفع الضريبة المستحقة، وبالتالي فإن المغالاة في فرض ضرائب أو إذا تجاوزت أسعارها الحد السليم للطاقة الضريبية للممولين يصبح أحد البواعث لخلق ظاهرة التهرب الضريبي⁽⁴⁾، ويرجع ذلك إلى ما جبل عليه الإنسان بطبعه من إثثار نفسه على غيره فيما يجمعه من المال واحتفاظه بجانب منه يفي بمواجهة ما تفرضه عليه ظروف الحياة من أعباء.

المشرع اليمني فرض على ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ضريبة ذات أسعار تصاعدية للمنشآت الفردية، وأسعار نسبية لبقية المنشآت، إذ يطبق على المنشآت الفردية المادة (48) من القانون رقم (31) لسنة 1991م، ويوقف تصاعد الضريبة عند 28%، لمكفلي الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية من الأفراد، وبالنسبة لبقية المنشآت فتفرض الضريبة بنسبة 28% لشركات الأشخاص، وبنسبة 32% لشركات الأموال والمؤسسات العامة والشركات المختلفة، ونسبة 36% للشركات ذوات الامتياز والشركات غير المقيمة بأنواعها، إلا أن إحدى الدراسات⁽⁵⁾ أوصت بتخفيض نسبة ضريبة أرباح الشركات المحلية من المستويات الحالية إلى 30%، وزيادة نسبة ضريبة الأرباح المتعلقة بالشركات الأجنبية من المستويات الحالية إلى 40%.

(1) Cutmann ,p the Subterranean Economy, Financial Analysis Journal, Non / Dec, 1999, pp.5.

(2) الوجيه، عبده، التهرب الضريبي برنامج دورة ضرائب الدخل، مرجع سبق ذكره، ص 29.

(3) المقالح، على صالح " السياسات الضريبية والتنمية الاقتصادية في اليمن، مرجع سبق ذكره، ص 205 .

(4) بامشموس، أحمد عمر، " التهرب الضريبي على الدخل ووسائل مكافحته " ، مرجع سبق ذكره، ص 299.

(5) جبران، محمد علي " التحاسب الضريبي دراسة مقارنة لنظام ضريبة الدخل في اليمن والهند " مرجع سبق ذكره، ص 359 .

ثانياً: انخفاض الحد الأدنى اللازم لمواجهة تكاليف المعيشة :

لم يراع المشرع اليمني الحد الأدنى اللازم لمواجهة تكاليف المعيشة عند تحديد الوعاء الضريبي، مما أدى إلى زيادة الإحساس بعبء الضريبة ومحاولة التهرب منها، وبمراجعة التشريع الضريبي اليمني في هذا الشأن يتضح أن حد الإعفاء المقرر للأعباء العائلية بموجب المادة (48) من القانون رقم (31) لسنة 1991م، يعد غير ذي معنى في ظل معدلات التضخم المرتفعة.

وقد أوصت إحدى الدراسات العلمية التي أجريت على التحاسب الضريبي في اليمن بزيادة حد الإعفاء لضرائب الدخل كحد أولى إلى 300,000 ريال في السنة، نظراً للاتجاه التضخمي المستمر في الاقتصاد اليمني⁽¹⁾، وأوصى أحد الباحثين أنه من أجل مكافحة التهرب الضريبي، أن يقوم المشرع الضريبي بزيادة الإعفاء للأعباء بما يتناسب مع مستوى الأسعار، على أن لا يكون مبلغ الإعفاء ثابتاً، وإنما نسبة من دخل الممول يحدد لها حد أدنى وحد أقصى⁽²⁾، ويرى أحد الباحثين أنه من أجل القضاء على أسباب التهرب، ينبغي أن تتناسب الإعفاءات المقررة لمقابلة الحد الأدنى لتكاليف المعيشة والأعباء العائلية، مع المستوى العام لأسعار حاجات المعيشة من سلع وخدمات⁽³⁾.

2/3/5/1: عدم جدية عقوبة التهرب :

تلعب العقوبة دوراً هاماً في تحديد موقف الممول تجاه التهرب من الضرائب وفق ما يقضي به مبدأ التعزيز⁽⁴⁾ Reinforcement، حيث يقوم الأفراد بمقارنة الخطر الذي يتعرضون له في حالة اكتشاف أمرهم عند التهرب، ومدى ما يحققونه من فائدة عند نجاحهم، وكلما كان الخطر مؤكد الحدوث، كلما لجأ الفرد إلى تجنب العقاب، والعكس صحيح، فالعقوبات المفروضة على جرائم التهرب قد تكون سبباً في هذا التهرب عندما تكون النصوص العقابية مرنة وغير رادعة، فيتهرب المكلفون من الضريبة مع تحملهم هذه العقوبات التي تقل التزاماتها عن عبء دفع الضريبة⁽⁵⁾.

(1) جبران، محمد علي " (التحاسب الضريبي دراسة مقارنة لنظام ضريبة الدخل في اليمن والهند) مرجع سبق ذكره، ص 359 .

(2) دردير، أمل صلاح، دراسة تحليلية لظاهرة التهرب الضريبي في البيئة المصرية، مرجع سبق ذكره، ص 82.

(3) بامشموس، أحمد عمر، " (التهرب الضريبي على الدخل ووسائل مكافحته) " ، مرجع سبق ذكره، ص 300.

(25*) يأتي إدراك الفرد للأمور المحيطة به من خلال مبدأ هام من مبادئ التعلم هو مبدأ التعزيز Reinforcement وهو الذي يؤثر على التعلم من خلال الرغبة في الحصول على المكافأة Reward أو تجنب العقاب Punishment .

(5) منصور، إيهاب خضر، " العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين "، مرجع سبق ذكره، ص 92 .

وبالنظر إلى الجزاءات التي أقرها التشريع الضريبي اليمني نجد على سبيل المثال ما يلي:

1. أقر المشرع وفق المادة (90) من القانون رقم (31) لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، الفصل الثاني القسم السابع، الجرائم والعقوبات، يعاقب عند إدانته عن كل جرم من هذه الجرائم سألقة الذكر: بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنة أو بغرامة لا تقل عن (50%) ولا تزيد عن (150%) من الاستفادة الناتجة عن الجريمة أو المخالفة، وتضاعف العقوبة في حالة العودة أو التكرار، ويرى الباحث أن نص هذه المادة يقتضي التعويض على الحكم بالإدانة، وهي حالة قد لا يصل إليها المتهم أصلاً، حيث يتم إنهاء النزاع الضريبي غالباً بالتصالح.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع اليمني - بتحديدته للطرق والأساليب الاحتيالية - قد حدد بذلك وسائل تحقيق الركن المادي لجريمة التهرب، وقد أعطى الممول الفرصة للتهرب باستخدام أي وسيلة أخرى، وبالتالي يكون بمنأى عن العقوبة، كما أن عدم جسامه العقوبة - السجن - في رأي البعض قد يجعل القاضي في معظم الأحوال يميل إلى الحكم بالبراءة، وبالتالي يفلت الممول من العقاب.

2. نصت المادة (91) من القانون رقم (31) لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته: يعاقب بغرامة لا تقل عن (2000) ريال ولا تزيد عن (50000) ريال كل من :-
أ. تخلف عن العمل، بمقتضيات أي إخطار أو طلب صدر إليه بموجب هذا القانون .
ب. تخلف عن الحضور، بدون مبرر تلبية لإخطار صدر إليه تحقيقاً لأي غرض من أغراض هذا القانون وتحدد اللائحة المدة التي تطبق بشأنها الغرامة (أي يعاقب بغرامة لا تقل عن ألف ريال ولا تزيد عن ألفين ريال)، كل من تخلف عن الفقرتين أعلاه (أ&ب).

ويرى الباحث أن عدم جدية الإدارة الضريبية في اليمن في متابعة المتهمين أو تطبيق العقوبة عليهم، وعدم تغليظ عقوبات التهرب واعتبارها جريمة مخلة بالشرف والأمانة تحرم المحكوم عليه من الحصول على بعض المكاسب أو تولى المناصب السيادية العامة في الدولة أو الترشح لبعض المناصب، وتفقدته الثقة والاحترام كما في بعض النظم الضريبية، وهذا ما يفقده القانون الضريبي اليمني، لاشك في أن ذلك كله يترتب عليه أثر سيء في نفسية الأفراد من خلال ترسيخ الانطباع لديهم بعدم جدية العقاب، مما يؤدي إلى استهانة الممول بالواجبات المنصوص عليها في القانون، الأمر الذي يفقده هيئته واحترامه .

ويخلص الباحث مما سبق أن تنامي ظاهرة التهرب الضريبي في اليمن ترجع إلى العديد من الأسباب، منها ما يتعلق بالمول، ومنها ما يتعلق بالإدارة الضريبية، ومنها ما يتعلق

بالتشريع الضريبي اليمني، ولعل أهم هذه الأسباب هو تدني كفاءة الإدارة الضريبية في تنفيذ إجراءات التدقيق، وتعسف المدقق الضريبي في عملية المراجعة والربط، والمبالغة في التقدير الذي لا يستند إلى أساس مقبول، والتأخر في المراجعة والربط الضريبي، مما يترتب عليه من إرهاق الممول بربط الضريبة لعدة سنوات مما قد يعجز عن دفعها وبالتالي التهرب من دفعها، وأيضاً عدم فاعلية إجراءات الحصر، وضعف الاستعلام الضريبي، والنقص الكبير في المعلومات، إضافة إلى ارتفاع أسعار الضريبة، وعدم الجدية في تنفيذ عقوبات التهرب علاوة على عدم تغيظها لتحقيق الهدف منها.

ونتيجة لما يحدثه التهرب من سلبات سواء بالاقتصاد الوطني، أو بالمجتمع، كان لابد لنا من التطرق للآثار التي يحدثها، وتحديد المعالجات اللازمة لمكافحة التهرب الضريبي، عن طريق معالجة الأسباب المؤدية لحدوثه، ووضع الحلول الممكنة ليس للقضاء على هذه الظاهرة كون ذلك ضرباً من الخيال -في ظل عدم وجود الوعي الضريبي الملائم- وإنما للحد منها قدر المستطاع باستخدام كافة الوسائل والأساليب الممكنة، بما يضمن حق الدولة في حفظ مواردها من الضياع في ظل الحاجة المتزايدة للإنفاق العام، وهذا ما سيتناوله البحث في المبحث الثاني من هذا الفصل.

المبحث الثاني

آثار التهرب الضريبي

تمهيد:

عرضنا في المبحث الأول من هذا الفصل مفهوم التهرب الضريبي من وجهة نظر أصحاب المنظور الواسع للتهرب الضريبي والضيق أيضاً، كما بينا أوجه الاختلاف بين التخطيط الضريبي والتهرب الضريبي، وبتعدد أشكال التهرب وآلياته وصوره المتعددة التي يبتدعها المكلفون، فإنها في نهاية الأمر تهدف إلى التخلص بشتى الطرق والأساليب غير القانونية من أداء ما عليهم من ضرائب جزئياً أو كلياً بغرض تخفيض حجم الدخل الخاضع للضريبة، ومما لاشك فيه أن ذلك يحرم الخزينة العامة للدولة مورداً مالياً هي في أمس الحاجة إليه في الوقت الذي تعاني منه الحكومة العديد من المشكلات، أهمها العجز الدائم للموازنة وما يترتب عليه من معوقات لتنفيذ برامج التنمية والبرامج الاستثمارية والرأسمالية والاجتماعية المختلفة نتيجة لوجود التهرب والتحايل الضريبي، والذي يعد أحد مصادر إنهاك خزينة الدولة واستنزاف طاقاتها الممكنة.

تعددت أسباب التهرب الضريبي، من أسباب مرتبطة بالشخص المكلف بالضريبة إلى أسباب تتعلق بالإدارة الضريبية وأخرى تتعلق بالتشريع الضريبي، كما أن للتهرب الضريبي مجالات عدة تختلف في الضرائب المباشرة عنها في الضرائب غير المباشرة نظراً لطبيعة اقتصادات الدول ونظمها الضريبية، وبالتالي ينبغي على الإدارات الضريبية العمل على معالجة هذه الأسباب، لما تحدثه من آثار سلبية جسيمة على المجتمع ككل.

إن التهرب الضريبي وخاصة في ضرائب الدخل، له آثار سلبية مباشرة على خزينة الدولة، وكذا على مبدأ المساواة بين المواطنين، ومبدأ المشاركة بشكل عادل في تحمل العبء الضريبي، فضلاً عما يسببه التهرب من تشوهات في النظام الضريبي، الأمر الذي يؤدي إلى ظهور عوائق تحول دون تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية بالشكل المطلوب.

وفي هذا الصدد سيقوم الباحث في هذا المبحث بعرض آثار التهرب الضريبي، والوسائل المختلفة والممكنة لمكافحة التهرب الضريبي.

1/2: آثار التهرب الضريبي:

يؤدي التهرب الضريبي إلى إهدار مبدأ العمومية، وهو أحد الركائز الأساسية للعدالة الضريبية، كما أنه يمثل عائقاً لفعالية السياسة الضريبية في تحقيق أهدافها المالية والاقتصادية والاجتماعية والتنمية المرسومة مسبقاً، وسوف يتناول الباحث الآثار الخطيرة والسلبية لهذه الظاهرة في ثلاثة أوجه⁽¹⁾، كما يلي:

1/1/2: الآثار المالية للتهرب الضريبي:

تتمثل أهم الآثار المالية للتهرب الضريبي فيما يلي:

- أ. انخفاض الحصيلة الفعلية للضرائب عن الحصيلة المستهدفة، وبالتالي عدم توفر الأموال اللازمة لتمويل الإنفاق العام الضروري للفرد والجماعة⁽²⁾.
- ب. الاختلال الدائم في الموازنة العامة للدولة، نتيجة الفقد المالي الناتج من التهرب، ومن ثم لجوء الدولة إلى محاولة إعادة التوازن بالوسائل المذكورة أدناه، والتي تدخل الاقتصاد القومي في دورة تضخمية تقود إلى تدهور القوة الشرائية للنقود وارتفاع الأسعار⁽³⁾.
- ج. يؤدي التهرب الضريبي إلى الوقوع في دائرة الارتباك المالي، وعدم إمكان الدولة تحقيق موازنتها العامة، وتخفيض قدرتها على تعزيز الإنفاق الاستثماري الحكومي⁽⁴⁾، مما تضطر الدولة إما تأجيل بعض المشروعات والخدمات المخططة، أو محاولة تدبير موارد جديدة لمواجهة هذا العجز من خلال الوسائل التالية⁽⁵⁾:

1. فرض ضرائب جديدة، أو زيادة أسعار الضرائب الحالية مما يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي على الممولين الشرفاء، وفي النظام الضريبي اليمني ونتيجة لآثار هذه الظاهرة تم إصدار القانون رقم 19 لعام 2001م، بشأن الضريبة العامة على المبيعات كأحد الحلول التي رأتها المصلحة للقضاء على التهرب الضريبي⁽⁶⁾.

(1) لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى:

1. المهاني، محمد خالد، " التهرب الضريبي وأساليب مكافحته " بحوث ودراسات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، العدد 466، 2010، ص 308-324.

2. الخطيب، خالد، " التهرب الضريبي "، مجلة جامعة دمشق للشؤون القانونية والاقتصادية، المجلد 16، العدد الثاني، 2000، ص 170-171.

3. دردير، أمل صلاح، دراسة تحليلية لظاهرة التهرب الضريبي في البيئة المصرية، آثارها - أسبابها - مكافحتها، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد (55)، 2000، ص 12-15.

(2) دردير، أمل صلاح، مرجع سبق ذكره، ص 12.

(3) المهاني، محمد خالد، " التهرب الضريبي وأساليب مكافحته " مرجع سبق ذكره، ص 309.

(4) الحاج، محمد سعيد، " التهرب الضريبي وأهميته مكافحته "، مرجع سبق ذكره، ص 61.

(5) بامشموس، أحمد عمر، مرجع سبق ذكره ص 302.

(6) الصبيحي، نعمان طاهر (وزير المالية حالياً)، وكيل مصلحة الضرائب سابقاً، حوار مع جريدة الحزب الحاكم المؤتمر، منشورة على الموقع الإلكتروني للجريدة www.almotamar.net/news/3352.htm، في تاريخ 12-11-2008.

إلا أن هذا القانون لم يطبق إلا في العام 2008م، نتيجة لعدم التزام المكلفين بتطبيقه ودخولهم في سجل وعراك مع المصلحة ثم اللجوء إلى القضاء اليمني الذي قضى بإلزام المكلفين بتطبيقه، بعد إجراء بعض التعديلات في مواده.

2. اللجوء إلى الإصدار النقدي أو الاقتراض الداخلي أو من الخارج، ويؤدي الإصدار النقدي إلى حدوث فجوة تضخمية نتيجة لتدهور القيمة الحقيقية للنقود وارتفاع معدلات الأسعار مما يؤدي إلى الإخلال بمبادئ العدالة الاجتماعية، نتيجة مضاعفة العبء على أصحاب الدخل المحدودة، هذا بالإضافة إلى ما يصاحب الاقتراض من الخارج من ضغوط سياسية، قد تخل بالاستقلال السياسي والاقتصادي والتدخل في الشؤون الداخلية للدولة⁽¹⁾.

2/1/2 : الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي :

تتمثل أهم الآثار الاقتصادية للتهرب من الضريبة فيما يلي:

1/2/1/2 : أثره على الاستقرار الاقتصادي :

يلعب التهرب الضريبي دوراً ملحوظاً في زعزعة الاستقرار الاقتصادي للمجتمع سواء في أوقات التضخم أو الانكماش وفقاً للتفصيل الآتي :

أ- في أوقات التضخم⁽²⁾ :

يسبب الرواج المصاحب للتضخم تضخماً في الدخل، مما يسبب اتساع نطاق التهرب الضريبي نتيجة لقوة أثر الدخل، وبالتالي اتساع رقعة التهرب تقود إلى تخفيض درجة فاعلية السياسة الضريبية بصدد كبج جماع التضخم نتيجة عجز الضريبة عن امتصاص جزء كبير من القوة الشرائية الزائدة الداعمة للضغوط التضخمية .

ب- في أوقات الانكماش⁽³⁾ :

يسود في ظل الانكماش نوع من التشاؤم الذي يعزز بدوره من إمكانات الاكتناز وتأجيل الإنفاق بانتظار المزيد من انهيارات الأسعار، ومن ثم أية تخفيضات أو حوافز أو إعفاءات ضريبية لن تؤثر في انتعاش الظروف الاقتصادية في ظل هذا الجو من التشاؤم.

2/2/1/2 : أثره على تمويل التنمية :

يؤدي التهرب الضريبي إلى انخفاض الحصيلة، وبالتالي إضعاف قدرة الدولة على القيام بالمشروعات المستهدفة في خطة التنمية الاقتصادية وبرنامج الإصلاح المالي والاقتصادي، وتمويل استثماراتها الأساسية، وعجزها عن القيام بوظائفها وواجباتها على الوجه الأكمل⁽⁴⁾ .

(1) الوجهه، عبده، التهرب الضريبي برنامج دورة ضرائب الدخل، مرجع سبق ذكره، ص31.

(2) جادو، محمد نجيب، " ظاهرة التسرب الضريبي وأثارها المالية والاقتصادية (دراسة تطبيقية) "، مرجع سبق ذكره، ص518-521.

(3) المهاني، محمد خالد، " التهرب الضريبي وأساليب مكافحته " مرجع سبق ذكره، ص313.

(4) زيتون، ريم غسان ، مرجع سبق ذكره، ص 36 .

3/2/1/2: أثره على توجيه النشاط الاقتصادي؛

يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف فعالية الضرائب كأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي في المسار السليم بما يخدم أغراض التنمية، حيث يؤدي انتشار التهرب الضريبي في نوع معين من الأنشطة الاقتصادية، إلى اجتذاب رؤوس الأموال إليها، وقد لا يكون هذا النشاط مهماً بالنسبة للمجتمع، ولا تسعى الدولة لتشجيعه.

4/2/1/2: أثره على المنافسة بين المشروعات؛

يؤدي التهرب الضريبي إلى إهدار شروط المنافسة بين المشروعات، حيث إن القدرة التنافسية والفرصة ستكون أكبر بالنسبة للمشروعات الأكثر قدرة على التهرب، إذ يمكنها تخفيض أسعارها بمقدار ما استطاعت تهريبه من ضرائب⁽¹⁾، وهذا الأمر يعطيها ميزة تستطيع معها أن تسيطر على السوق، ويتحقق لها التفوق عما عداها من المشروعات التي قد تتفوق عليها إنتاجاً أو تنظيمياً أو فائدة للمجتمع، بل وأكثر امتثالاً للقوانين الضريبية.

5/2/1/2: أثره على الصناعة الوطنية؛

يؤدي التهرب الضريبي إلى زيادة حجم الأموال المتاحة في أيدي المتهربين، وبالتالي زيادة إنفاقهم الاستهلاكي والكمالي لاسيما في شراء السلع المستوردة ذات المواصفات العالية والنوعية الممتازة، على حساب المنتجات الوطنية المحدودة المواصفات والنوعية بسبب حداتها،⁽²⁾ وهذا الأمر يضعف من صمودها أمام منافسة المنتجات الأجنبية حيث يصبح التهرب الضريبي - بطريقة غير مباشرة - عاملاً من عوامل إعاقة تطور وتقدم الصناعات الوطنية.

6/2/1/2: أثره على الإنتاج والاستهلاك؛

تهرب بعض المكلفين من الضرائب المستحقة عليهم واستغلالها في الأنشطة التي يمارسونها وإن كان يؤدي إلى زيادة الإنتاج، فإنه يؤدي بالوقت نفسه إلى التراكم الرأسمالي لدى هؤلاء الأفراد فيزيد الخلل في الموازين الاجتماعية نتيجة لاتساع الفجوة بين ثروات الأفراد⁽³⁾، كما أن انتشار ظاهرة التهرب تحد من فعالية الضرائب في تحقيق أهداف السياسة المالية في أوقات التضخم من امتصاص النقد الزائد في يد المستهلكين، وبالتالي تخفيض الطلب الكلي، بما يضمن إعادة التوازن بينه وبين العرض الكلي⁽⁴⁾.

وفي الوقت نفسه عند اتساع نطاق التهرب فإن الدولة قد تسعى إلى تعويض ما نقص من موارد ضريبية عن طريق فرض ضرائب جديدة أو عن طريق زيادة معدلات الضرائب القائمة، ومن

(1) الخطيب، خالد " التهرب الضريبي "، مرجع سبق ذكره، ص 171 .

(2) الجمعة، محمد عبدالله " التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة - فلسطين "، مرجع سبق ذكره، ص 100 .

(3) بامشومس، أحمد عمر، مرجع سبق ذكره ص 302.

(4) درنير، أمل صلاح، مرجع سبق ذكره، ص 12.

الممكن في هذه الحالة أن تتجاوز المعدلات الجديدة الحدود المناسبة للمحافظة على الحوافز الإنتاجية، مما يؤدي وبشكل عام إلى إضعاف الحافز على الاستثمار في مجال الإنتاج⁽¹⁾.

7/2/1/2: أثره على اتخاذ القرار وتقييم الأداء؛

انتشار ظاهرة التهرب الضريبي في أحد القطاعات الاقتصادية، يؤدي إلى صعوبات إعطاء البيانات السليمة عن التكلفة الفعلية لهذا القطاع، الأمر الذي يؤثر على اتخاذ القرارات الاقتصادية خاصة فيما يتعلق بتقييم الأداء المالي والإداري لهذه المشروعات⁽²⁾.

3/1/2: الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي؛

تتمثل أهم الآثار الاجتماعية للتهرب من الضريبة فيما يلي:

1. يؤدي التهرب الضريبي إلى انعدام العدالة الاجتماعية، والتي تمثل المبدأ الأول في دستور التنظيم الفني للضرائب الذي أرساه آدم سميث، نتيجة لانقضاء قاعدة العمومية والمساواة، حيث يؤدي التهرب إلى تعديل العبء الضريبي بين المكلفين بخلاف ما كان مستهدفاً منه، وبالتالي يتحمل الشرفاء وحدهم عبء الضريبة، مما دفع البعض القول بأن الضريبة التزام لا يقع إلا على كاهل الشرفاء.
2. يؤدي التهرب الضريبي إلى إهدار القيم الأخلاقية في المجتمع، نتيجة لإضعاف رابطة التضامن الاجتماعي بين أفرادهم، وضعف الشعور بالولاء للدولة وشيوع روح الفردية بينهم⁽³⁾، مما يؤدي إلى شروخ روح العصيان، وحينئذ يفقد المجتمع أهم وأخطر مقوماته وهي الشعور بالانتماء إلى المجتمع، وما يترتب على ذلك من انعكاسات سلبية، أي اهتمام كل منهم بمصالحة الخاصة دون مراعاة لما ينبغي أن تسود بينهم من تكافل اجتماعي، إذا أُريد للدولة التقدم والرخاء.
3. تعد جريمة التهرب الضريبي أكثر خطورة على المجتمع من جريمة السرقة، لما يترتب عليها من ضرر بالمجتمع ككل، نتيجة لحدوث عجز في موارد الدولة، ومن ثم عجزها عن الإنفاق على مرافقها الأساسية وتقديم خدماتها للمجتمع ككل على أكمل وجه.
4. انتشار الغش المالي وهذا يؤدي بدوره إلى إضعاف الخلق العام وعلاقات التضامن الواجب بين أفراد المجتمع وينشر الفساد والرشوة المالية⁽⁴⁾.
5. فقد إيرادات التهرب يضعف إمكانية⁽¹⁾ زيادة الرواتب والأجور، مما يساهم في استمرار الركود الاقتصادي لسنوات عديدة، وإضعاف قدرة الدولة على الإنفاق على الصحة والتعليم والخدمات العامة، مما يؤدي إلى التأثير بصورة سلبية في التنمية البشرية.

(1) زيتون، ريم غسان، مرجع سبق ذكره، ص 36.

(2) دريس، أمل صلاح، مرجع سبق ذكره، ص 14.

(3) بامشموس، أحمد عمر، مرجع سبق ذكره ص 302.

(4) قاسم، صلاح محمد توفيق " التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين "، مرجع سبق ذكره، ص 88.

2/2: وسائل مكافحة التهرب الضريبي:

في ضوء الآثار السلبية لظاهرة التهرب الضريبي على الفرد والمجتمع، كان لابد أن يتجه الاهتمام نحو محاولة مكافحة هذه الظاهرة والحد منها، فالتهرب الضريبي شأنه شأن أي جريمة يستلزم الأمر أن يوضع لها من الإجراءات الوقائية ما يمنع وقوعها بقدر الإمكان، وأن يوضع لها من الإجراءات العقابية ما يكون رادعاً بالقدر الذي يتفق وخطورة الجريمة، ويحفظ للخزانة العامة حقها، وعلى ذلك يرى الباحث أن يُبنى مفهوم مكافحة التهرب الضريبي على ركنين أساسيين هما:-

أولاً: مفهوم الوقاية من التهرب الضريبي، ويتم ذلك من خلال ما يلي:

- (1) محاولة منع قيام الشخصية الضريبية المتهربة، بحيث يصبح الفرد محصناً ضد أي نزعة نحو التهرب من الضريبة.
- (2) رفع كفاءة الإدارة الضريبية خاصة فيما يتعلق بإجراءات التدقيق الضريبي، بما يمكنها من أداء الدور المنوط بها على أكمل وجه.
- (3) مراجعة التشريع الضريبي وسد مابه من مظاهر عدم تحقيق العدالة الضريبية.

ثانياً: مفهوم الردع:

أي التخويف من الإقدام على التهرب خشية توقيع العقاب أو اكتشاف الجريمة، ويتم ذلك من خلال سياسة التجريم، وفلسفة العقاب التي تبدأ من العقوبة المالية إلى العقوبة المقيدة للحرية، إلى جانب العقوبات التكميلية، هذا بالإضافة إلى جدية توقيع العقوبة . وسيتم فيما يلي تناول وسائل مكافحة التهرب الضريبي وفقاً لعناصر البيئة الضريبية أو المنظومة الضريبية.

1/2/2: وسائل مكافحة التهرب المرتبطة بالشخص المكلف بأداء الضريبة:

يمكن الحد من تأثير العوامل المرتبطة بالشخص المكلف بأداء الضريبة من خلال الاستعانة بدراسات علم النفس وعلم الاجتماع، والاستفادة من نتائج الدراسات والأبحاث العلمية بهذا الخصوص، لمحاولة إيجاد تفسير للسلوك الإنساني، ومحاولة توجيهه نحو أداء الضريبة وليس التهرب منها، وخلق الشخصية الضريبية الواعية بأهمية الدور الذي تؤديه الضرائب في تنمية الاقتصاد القومي. وتجدر الإشارة إلى أن الالتزام الضريبي من جانب الممول، هو الذي يدفعه إلى الإفصاح الملائم الذي يعد من أهم العوامل المؤثرة على كفاءة وفعالية نظام المحاسبة الضريبية⁽²⁾، كما أن ضوابط الشفافية الضريبية تتسجم مع مبدأ الإفصاح والقواعد الضريبية والتي توفر أساساً سليماً لتحقيق العدالة الضريبية، وتسهيل إجراءات التحاسب الضريبي، وبالنتيجة تحسن العلاقة وتوطيد الثقة بين

(1) الحاج، محمد سعيد، " التهرب الضريبي وأهميته كمكافحته "، أبحاث ودراسات مجلة الوعي الضريبي، العددان (37-38)، ديسمبر، 2008، ص 61.

(2) صديق، رمضان، " الإدارة الضريبية الحديثة "، دار النهضة العربية، القاهرة، الكتاب الحائز على جائزة جامعة حلوان لأحسن الأبحاث، 2006، ص 48.

المصلحة والمكلف وهذا بالطبع له أثر كبير في نفسية الممول ويحد من التهرب الضريبي⁽¹⁾، كما أن الإفصاح الضريبي يدعم الثقة والطمأنينة في بيانات ومعلومات الإقرار الضريبي⁽²⁾. ويمكن خلق الشخصية الضريبية الواعية بأهمية الضرائب ودورها من خلال الوسائل التالية:-

أولاً: تحسين أثر العامل التاريخي:

يمكن تحسين أثر العامل التاريخي الذي أنطبع لدى الأفراد ونتج عنه كره الضريبة، والتهرب منها، من خلال التأثير على إدراك الفرد وقبوله للضريبة، ولاشك في أن ذلك لن يتحقق إلا من خلال إعادة النظر في التشريع الضريبي بما يكفل تحقيق العدالة الضريبية، وإعادة النظر في إقامة جسور من الثقة بين الممولين ومصلحة الضرائب⁽³⁾.

ثانياً: تخفيف أثر العبء النفسي لفقد النقود:

يمكن تخفيف أثر العبء النفسي للاقتطاع الضريبي الناتج عن أهمية النقود بالنسبة للفرد من خلال ما يلي:

- 1- إعادة النظر في التشريع الضريبي بتخفيض أسعار الضرائب ومراعاة الظروف الاجتماعية للممول أي الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة، لاسيما أن المشرع الضريبي اليمني حدد الحد الأدنى للإعفاء السنوي للمعيشة بمبلغ 36000 ريال يمني، وهذا برأي الباحث لا يغطي الإنفاق الضروري للمكلف ومن يعولهم من زوجة وأبناء ووالدين، ولا يتناسب لمواجهة الأعباء العائلية، ولا يتناسب مع المستوى العام لأسعار حاجات المعيشة من سلع وخدمات .
- 2- التوسع في سياسة تحصيل الضرائب من المنبع، حيث تعتبر هذه الوسيلة أقل الوسائل عبئاً على نفسية الممول وأكثرها تماشياً مع قاعدة الملاءمة، كونها تحصل قبل وصول الدخل إلى يد الممول، وبذلك يقل شعوره بعبء الضريبة مقارنة بالحصول عليها بعد وصول الدخل إليه⁽⁴⁾.
- 3- الحد من التوسع في فرض الضرائب المباشرة، والتوسع في الضرائب غير المباشرة لقلّة شعور الممول بعبئها، مع مراعاة عدم فرضها على السلع الضرورية، وهذا ما لجأ إليه المشرع اليمني بإصدار قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (91) لسنة (2001) والذي

(1) الكعبي، عبد الجبار محمد علي " بحث (الشفافية الضريبية وأفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب) مقدم لمؤتمر نحو إستراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة النزاهة "، جامعة الرافدين، بغداد، 2008، ص 9 .

(2) Beck, P. J., S. Davis and W Jun " Experimental Evidence on Taxpayer Reports Under Uncertainty", Accounting Review, July, 2008, P 535.

(3) جبران، د محمد علي " الإصلاح الضريبي في اليمن " مرجع سبق ذكره، ص 90.
(4) زيتون، ريم غسان ، مرجع سبق ذكره، ص 42 .

هدف إلى التوزيع العادل لعبء الضريبة، والتي حلت محل الضرائب على الإنتاج والاستهلاك باستثناء الضرائب المفروضة على السجائر والمشتقات النفطية والقات⁽¹⁾.

4- مبادرة الإدارة الضريبية بتحصيل الضريبة بمجرد حصول الممول على دخله، حيث إن ذلك يقلل من شعوره بفداحة التضحية الناتجة عن أداء الضريبة إلى أقل حد ممكن، وقد أخذ المشرع اليمني بمبدأ السنوية للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية⁽²⁾.

5- يمكن تخفيض الأثر النفسي لفقد النقود من خلال العمل على إيجاد نوع من التأثير من شأنه قيام الممول بدفع الضريبة، عن طريق تحفيز الممولين على الإفصاح عن مصادر دخولهم من خلال إعطائهم خصماً ضريبياً عند سداد الضريبة المستحقة عليهم في ميعادها بدون تلاعب⁽³⁾.

ثالثاً: ترشيد الإنفاق العام:

يجب أن تسعى الحكومة نحو زيادة المنفعة الكلية للإنفاق العام، ويتم ذلك من خلال تحسين مستوى الخدمات العامة، وإنشاء الهياكل الأساسية للأنشطة الاقتصادية كالطرق والنقل والمواصلات والإسكان والتعليم والصحة... الخ، وخلق فرص للعمل وتخفيف البطالة، والعمل على زيادة الاستثمار⁽⁴⁾.

رابعاً: التأكيد على جدية عقوبات التهرب الضريبي:

يجب على التشريع الضريبي التركيز على أسلوب الترغيب والترهيب، وضرورة إشعار الممول بجدية العقاب الناتج من التهرب من الضريبة، ويرى أحد الباحثين⁽⁵⁾ إن الجزاء الخفيف غير المتصف بالصرامة والشدّة، لا يردع المكلف عن التهرب مع ضرورة مراعاة إمكانية وضع حوافز للمكلفين الأمناء، على أن يؤخذ بالحسبان ما يلي:-

1- يجب أن تتناسب الجزاءات مع حجم ظاهرة التهرب الضريبي في المجتمع، وبالتالي فإنه في مجتمع لا يتوافر فيه الوعي الكامل بالواجب الضريبي يكون من الضروري أن تفرض جزاءات رادعة على التهرب وأن يكون هناك جدية في تنفيذها⁽⁶⁾.

2- أن العقوبة المالية قد تكون أكثر فعالية من العقوبة الجنائية، لاسيما أن الأولى تطبقها الإدارة الضريبية دون الحاجة إلى الوقت الذي تستغرقه العقوبات الجنائية.

3- إلى جانب العقوبات المالية يرى الباحث أنه يجب فرض عقوبات مقيدة للحريات كالقيام بعقوبات تكميلية أخرى كخلق المنشأة، أو سحب الترخيص، أو إلغاء الامتياز، أو منع التعامل

(1) الأديمي، منصور ياسين، "دراسة تحليلية مقارنة لنظام الضرائب غير المباشرة مع مشروع قانون الضريبة العامة على الإيرادات في الجمهورية اليمنية"، مرجع سبق ذكره، ص95.

(2) عبده سعيد، مجذولين محمد، "الضرائب وأهميتها في تمويل التنمية في اليمن"، مرجع سبق ذكره، ص256.

(3) دريسر، أمل صلاح، مرجع سبق ذكره، ص49.

(4) عبده سعيد، مجذولين محمد، مرجع سبق ذكره، ص270.

(5) المهاني، محمد خالد، "التهرب الضريبي وأساليب مكافحته" مرجع سبق ذكره، ص331.

(6) منصور، أيهاب، مرجع سبق ذكره، ص94.

مع المتهربين عن طريق شركات القطاع العام والحكومة لمدة ينص عليها القانون، وفرض عقوبات تؤثر على المكانة الاجتماعية للمتهرب مثل الإعلان عن أسماء الممولين المتهربين، بما يؤدي إلى تعرضهم لسخط المجتمع وعقابها وقد نجحت هذه السياسة في الكثير من دول أمريكا اللاتينية.

4- مطالبة المكلف بتقديم إقرار ضريبي مشفوع ومؤيد باليمين، إذ تطبق عليه أحكام العقوبات المتعلقة باليمين الكاذبة، علاوة على العقوبات الضريبية في حال ثبوت سوء نيته في تقديم بيانات غير صحيحة في إقراره الضريبي، وهذا ما يؤيده الباحث.

خامساً: زيادة الوعي الضريبي:

يجب العمل على زيادة الوعي الضريبي لدى الممولين، فالممول هو الشخص المكلف بأداء الضريبة، ويتوقف على درجة وعيه مدى تحقيق أهداف النظام الضريبي، ويرى أحد الباحثين⁽¹⁾ أن النقص الإعلامي في عملية التثقيف والتوعية في اليمن له أثر سلبي في زيادة الحصيلة الضريبية، فكلما زاد الوعي الضريبي كلما زاد فهم وإدراك الممول لماهية التضامن الاجتماعي، وقام بالمساهمة عن رضا واقتناع في دعم هذا التضامن عن طريق الضرائب التي تفرض على ما يحققه من دخل وهذا الفهم وهذا الإدراك يقتضيان ما يلي:-

1- ضرورة علم المخاطبين بأحكام القوانين الضريبية بواجباتهم وما عليهم من التزامات تجاه المجتمع الذي ينتمون إليه.

2- ضرورة تفهم الممولين لأهمية الضرائب بالنسبة للاقتصاد القومي، ومدى مساهمة حصيلتها في برامج التنمية الاقتصادية.

و قد أوصت العديد من الدراسات العلمية⁽²⁾ بضرورة نشر ثقافة الوعي الضريبي كأحد الحلول المساعدة لمكافحة التهرب الضريبي.

يمكن زيادة الوعي الضريبي بالصورة السابقة لدى الممولين من خلال الآتي:-

أ) قيام وسائل الإعلام المقروءة والمسموعة بإبراز الدور الذي تقوم به الضرائب في تحقيق خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وهذه الفكرة ليست جديدة، وإنما استخدمتها العديد من الدول، وكان لها الأثر الفعال في زيادة الوعي الضريبي لدى الممولين.

(1) جبران، د محمد علي "الإصلاح الضريبي في اليمن" مرجع سبق ذكره، ص114.

(2) لمزيد من التفاصيل (على سبيل الحصر) يمكن الرجوع إلى:

1. المخلافي، عبدا لسلام عثمان، " (ظاهرة التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية (الأسباب - الآثار - المعالجات والحلول العملية)

" ، كلية الدراسات العليا، جامعة الملكة أروى ، 2003، ص106.

2. زيتون، ريم غسان " أثر تفعيل عملية التقدير الذاتي ومسؤولية المدقق في تعزيز ثقة المكلفين والحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الأردن- دراسة ميدانية "، جامعة البرموك ، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2003، ص212.

3. منصور، ايهاب خضر، " العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين "، مرجع سبق ذكره ، ص122.

- (ب) عقد الندوات واللقاءات الضريبية بصفة دورية، بين ممثلي الجهاز الضريبي والممولين، عن طريق الغرف التجارية والاتحادات الصناعية... الخ.
- (ت) عمل حلقات نقاش سنوية لمناقشة بنود الميزانية العامة للدولة من المختصين والأكاديميين ورجال الأعمال من القطاع الخاص، والخبراء وأعضاء مجلس النواب المختصين، على أن يتم تخصيص جزء كبير منها لإبراز دور الضريبة في تمويل الموازنة، والسياسة الجديدة السنوية لمصلحة الضرائب ووزارة المالية.
- (ث) إصدار نشرات دورية توزع على الممولين بهدف شرح وتوضيح أي تعليمات أو قوانين جديدة يمكن أن تؤثر عليهم، وبما يساعد في إيجاد روح من الثقة والتفاهم بين الممولين ومصلحة الضرائب.
- (ج) استخدام شبكة المعلومات (الانترنت) ، لتعريف المكلفين بحقوقهم وواجباتهم تجاه الضريبة، ودورهم في بناء المجتمع وتطوره.
- (ح) استخدام شبكة الهاتف النقال بإرسال رسائل الكترونية SMS للممولين لغرض زيادة وتأكيد الوعي الضريبي.
- (خ) عرض الإنجازات والمشروعات والخدمات التي تنتهجها وتقديمها للحكومة للمجتمع، لما لها من أثر على نفسية الممولين، بأهمية موارد الدولة وأوجه إنفاقها.
- (د) تخصيص صفحة من الصحف الحكومية الصادرة وملحق أسبوعي شامل يشمل مقالات الخبراء والكتاب المتخصصين، ونشر الأبحاث والدراسات والمقابلات حول الضرائب وأهميتها وأهدافها ودورها.

2/2/2: وسائل مكافحة التهرب المرتبطة بالإدارة الضريبية:

تلعب الإدارة الضريبية دوراً هاماً في إنجاح النظام الضريبي باعتبارها الجهة الإدارية المختصة بتنفيذ التشريع الضريبي، وعلى ذلك فإن نجاحه يعتمد على الإدارة الكفاء التي يتعين عليها مراعاة الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي ينفذ فيها التشريع الضريبي، ذلك لأن الإدارة الضريبية يقع عليها عبء تطبيق القانون، ويبدو أن تاريخ العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية يسجل أدلة دامغة على ظلم هذه الإدارة وتعسفها، وبالتالي لابد من خلق الثقة المتبادلة بين الدولة والممولين، ويؤيد البعض هذا الرأي بالقول إنه إذا كانت الضرائب تقوم دستورياً على التشريع، فإن دعائمها ونجاحها الحقيقي يكون في كيفية إدارتها، وبمعنى آخر إن كل إصلاح تشريعي يظل قاصراً ما لم يواكبه بل يسبقه أحياناً إصلاح إداري⁽¹⁾.

لذلك فإنه يتعين العمل على علاج الإدارة الضريبية من أوجه القصور تقف عائقاً في سبيل أدائها للدور المنوط بها، ويمكن تحقق ذلك من خلال ما يلي:-

أولاً : رفع كفاءة وفعالية الإدارة الضريبية:

تجدر الإشارة إلى عدم حدوث تحسن واضح في كفاءة الإدارة الضريبية في السنوات الأخيرة، بالرغم من تطبيق برنامج الإصلاح المالي والإداري الذي تتبناه الحكومة اليمنية منذ 1995م، وما يصاحبه من إصلاح ضريبي، والذي يمكن التذليل عليه من خلال معرفة معدلات الأداء الشهرية في الإدارة العامة للضرائب على كبار المكلفين، والتي يمكن توضيحها في الجدول التالي:

جدول رقم (5)

معدلات الأداء الشهرية في الإدارة العامة للضرائب على كبار المكلفين

معدلات الأداء الشهرية		البيان	الوظيفة
محاسبة تقديرية أو نسبة مقطوعة أو تدقيق إقرارات غير مستندة لحسابات منتظمة	تدقيق إقرارات مستندة إلى (حسابات منتظمة)		
أربعة ملفات	ملف واحد	—	المأمور (المدقق)
مراجعة إنجازات أربعة مأمورين		مراجعة نتائج المحاسبة	المراجع
مراجعة إنجازات أربعة إقرارات مستندة إلى دفاتر وحسابات منتظمة		المراجعة المكتبية	

* المصدر خطة مصلحة الضرائب 2009م.

(1) صديق، رمضان، "الإدارة الضريبية الحديثة"، مرجع سبق ذكره، ص30.

ويتضح من خلال الجدول أن إنجاز المحاسبة والربط للمأمور الضريبي ملف واحد للحسابات المنتظمة، و أربعة ملفات للمحاسبة والربط، تقديرية، أو نسبة مقطوعة، أو تدقيق إقرارات غير مستندة لحسابات منتظمة، ومن خلال تحليل تقرير المصلحة للعام 2008م، أتضح أنه بلغ عدد المكلفين الذين تم محاسبتهم ضريبياً خلال العام المالي 2008م (106,759) مكلفاً بنسبة (37%) من إجمالي عدد المكلفين المخطط محاسبتهم والبالغ عددهم (463,160) مكلفاً، في حين بلغ العجز في الإنجازات الفنية لأعمال المحاسبة والربط بعدد (356,401) مكلفاً بنسبة (63%) من إجمالي عدد المكلفين المخطط محاسبتهم خلال العام، وتبين أن عدد ما تم محاسبتهم خلال العام وفقاً لحسابات منتظمة فقط (1,057) مكلفاً بنسبة تقل عن (1%) من إجمالي المنجز وباقي المكلفين يتم محاسبتهم محاسبة تقديرية وبمبالغ مقطوعة، مما يؤكد عدم كفاءة الإدارة الضريبية في إنجاز المحاسبة والربط.

ويمكن زيادة كفاءة وفاعلية الجهاز الضريبي من خلال الإجراءات التالية :

1. رفع كفاءة العاملين بالإدارة الضريبية، من خلال إحلال المتقاعدين بكوادر مؤهلة⁽¹⁾، وحسن اختيار العاملين بالجهاز الضريبي خاصة في الإدارة العامة لكبار المكلفين، ممن يتوفر لديهم التأهيل العلمي والعمل الملائم لأداء أعمال التدقيق الضريبي، ويقترح في هذا الشأن تطوير المعهد الضريبي، أو إنشاء معهد متخصص لإعداد العاملين في مجال الضرائب.
2. الاهتمام بالتدريب العملي بحيث لا يكون مكتبياً، والتدريب المستمر للعاملين في الإدارة الضريبية للمحافظة على كفاءتهم وتنميتها، وتدريبهم على استخدام تقنية المعلومات الحديثة للتدقيق الأنظمة الإلكترونية للتأكد من أمانتها، وتكوين الكوادر الفنية المدربة للقيام بمختلف الأعمال وبمهارات فائقة بالاستعانة بالتكنولوجيا الحديثة والمتقدمة والحاسب الآلي⁽²⁾.
- نظراً لما يتطلبه ذلك من الإلمام بمبادئ المحاسبة والمراجعة، وعقد الدورات بصفة دورية بكل جديد ومستحدث تحمل طابع التأهيل المهني وليس أسلوب التلقين المتبع حالياً، وكذلك الإلمام بالقوانين وكيفية تنفيذها، فضلاً عن الإلمام بمبادئ العلوم السلوكية لفهم شخصية الممولين وضمان حسن التعامل معهم .
3. مراعاة الاتساق بين عبء العمل وعدد القائمين به، للحد من مشكلة تراكم حالات الفحص، وذلك لتضييق فجوة المتأخرات الضريبية التي ترجع إلى تأخير عملية المراجعة الضريبية، مما يعنى حرمان الدولة من استثمارها، وهذا ما أكدته الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تقريره السنوي.

(1) العسلي، سيف، (اليمن والأزمة المالية العالمية الآثار والحلول) ، مرجع سبق ذكره، ص 59.

(2) المهاني، محمد خالد، "التهريب الضريبي وأساليب مكافحته" مرجع سبق ذكره، ص 330.

4. العمل على رفع المستوى المادي والمعنوي للعاملين بالإدارة الضريبية، كتنصيب كادر مالي لهم حتى تحقق الوظيفة لهم حالة من التوازن النفسي نتيجة لتوفر أسباب الرضى الوظيفي من الأجر المناسب والحوافز الفعالة مع عدم ربطها بالحصيلة.
5. رفع المستوى الأدبي للمدق الضريبي فضلاً عن إعطائهم الحصانة التي تمكنهم من أداء دورهم بدون خوف أو إرهاب أسوة برجال القضاء على أساس أن المدقق الضريبي هو في حقيقة الأمر قاضي مالي، ولاشك في أن كل ذلك سوف يحقق لموظفي الضرائب الحصانة التي تحميهم التي تحميهم من الانزلاق وراء المغريات، وتعطى للمدقق الضريبي القوة والتأثير لمنع التهرب، وتشدذ غيرتهم على العمل.
6. التدقيق وفق أسلوب العينة الإحصائية وتوجيه اهتمام المدقق للإقرارات ذات الدخل المرتفع، التي يحتمل أن تحمل في طياتها إخفاء جزء من الدخل بغرض التهرب من أداء الضريبة، والحد من هذه الحالة .
7. وضع الضوابط لشغل الوظائف القيادية، وكذلك للارتقاء من وظيفة إلى وظيفة أعلى مثل عقد امتحان مثلاً.
8. تبسيط الإجراءات، حتى لا تمثل عبئاً ثقيلاً على الممول وتسبب ضياع وقته وجهده، وكذلك إعداد دفاتر بشكل مبسط بحيث يمكن لصغار المكلفين الاحتفاظ بها، وبالتالي يمكن محاسبتهم على أساس فعلي، هذا بالإضافة إلى تقديم المشورة والمعاونة اللازمة للممولين عند الحاجة، ويقترح إنشاء إدارة خاصة بذلك أسوة بما هو متبع في الدول الأوروبية والأمريكية، حيث توجد أقسام خاصة في الإدارة الضريبية لخدمة الممولين يقع على عاتقها مسؤولية مساعدة الممولين في الإجراءات الضريبية، مما يعمل على تحسين صورة الإدارة الضريبية ، وخلق نوع من التعاون بينها وبين الممول، مما يكون له أكبر الأثر في تخفيف العبء النفسي للضريبة.
9. زيادة الاهتمام بجهاز مكافحة التهرب الضريبي باعتباره الجهاز أو الإدارة الموكل بها تعقب الممولين المتهربين من أداء الضريبة تحقيقاً للعدالة الضريبية، ويمكن زيادة كفاءة وفعالية هذه الإدارة من خلال زيادة عدد أعضائه، واستقلال جهاز المكافحة عن مصلحة الضرائب وأن يتبع مباشرة وزارة المالية أو وزارة العدل أو هيئة مكافحة الفساد التي تم إنشاؤها مؤخراً، إلا أن الوضع القائم في الجهاز بما يضمنه من كفاءات من كبار مدققي الضرائب وعدم الاهتمام الكافي بهم جعله يبدو كجهاز يضم المهمشين في المصلحة وتحول معظمهم إلى استشاريين لكبار الشركات التجارية والصناعية، وبالتالي تحولهم من أعضاء مكافحة إلى مخططين واستشاريين وهنا يمكن تصور مدى استفادة هذه الشركات وحجم التهرب الذي يمكن أن تقوم به، مما يعني زيادة التهرب الضريبي وليس الحد منه كما هو متوقع، وهنا

نقترح أن يعدل التشريع بجواز الحجز على أموال وعقارات ومنقولات الممولين الذين يثبت ارتكابهم لجريمة التهرب الضريبي ، وهذا الإجراء من شأنه المحافظة على حقوق الخزانة العامة وفي نفس الوقت يعرض سمعة مرتكبي الجريمة إلى أضرار بالغة.

10. ضرورة الاهتمام بالحصر الضريبي وتدعيمه بما يسمح بتوسيع نطاق المجتمع الضريبي، والاهتمام بحصر صغار الممولين، حيث إنهم يمثلون نسبة لأبأس بها من هذا المجتمع، ويقترح هنا إصدار نص تشريعي يجعل الحصول على ترخيص مزاولة المهنة، بدون أي شروط على عدد العمال أو رأس المال، مع توقيع جزاءات رادعة في حالة المخالفة، مع فرض ضريبة ثابتة على صغار الممولين عند الحصول على الرخصة أو تجديدها، ولاشك أن تطبيق هذا النظام سوف يعطى الفرصة لمدقق الضرائب بالتركيز على فحص وتدقيق ملفات كبار الممولين مما يقلل من العبء عليهم.

11. النهوض بوظيفة الرقابة والمتابعة بما يضمن سلامة الأداء ومنع الانحراف، ولذلك يقترح الباحث إنشاء إدارة تتولى التحقق من تنفيذ أحكام القانون بالنسبة للمجتمع الضريبي ككل، وكذلك متابعة الإعفاءات الضريبية التي تقررت لأسباب خاصة للتأكد من استمرارية هذه الأسباب .

12. إنشاء نظام متكامل للمعلومات يوفر كافة المعلومات المطلوبة عن الممولين والأنشطة التي يمارسونها، ولاشك في أن تطبيق نظام الرقم الضريبي والاستعانة بالحاسبات الآلية سوف، يحقق مزايا عديدة في هذا المجال.

13. العدول عن الفحص الشامل الجاري العمل به واستبداله بنظام الفحص بالعينة عند فحص إقرارات الممولين المستندة إلى دفاتر منتظمة، والمعتمدة من محاسب قانوني، وإذا ما ظهر للإدارة الضريبية عند فحص هذه الإقرارات عدم أمانتها انعدمت الثقة بهذا المحاسب، مما يوجب فحص جميع الإقرارات المعتمدة منه، وهنا يقترح الباحث إصدار تشريع يجرم عمل المحاسب القانوني الذي يصادق على إقرارات مضللة ووضع عقوبات في حقه تصل إلى منعه من مزاولة المهنة أسوة بالتشريعات الضريبية الأخرى.

14. الحد من المنازعات الضريبية بين الممولين ومصلحة الضرائب، لبناء جسور الثقة بينهم وذلك من خلال حل كافة الصعوبات داخل المصلحة بدلاً من اللجوء إلى القضاء مع ضمان حقوق الخزانة العامة.

15. ضرورة تحقيق الاستقرار الكامل للجهاز الضريبي بمنأى عن ضغوط أو تأثيرات أصحاب النفوذ والمحسوبية، أو أي ضغوط سياسية تحول دون قيامه بأعباء وظيفته، بحيث تكون تبعيته لمجلس النواب مباشرة حتى يتحقق له الاستقرار أسوة بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.

ثانياً: الالتزام بقواعد المحاسبة الضريبية:

ينبغي أن تلتزم الإدارة الضريبية بقواعد المحاسبة الضريبية، وعدم الخروج عنها على سبيل المثال يجب: -

1. الالتزام بقاعدة سنوية الضريبة، ومحاسبة الممول كل سنة ضريبية بعد انتهائها مباشرة حتى، لا ترهقهم كثرة الضرائب المستحقة عليهم عن عدة سنوات.
2. الالتزام بقاعدة استقلال السنوات الضريبية، حيث إن لكل سنة ضريبية ظروفها الخاصة من ناحية تحقق الربح أو الخسارة، وعدم اعتبار موافقة الممول على مقدار معين من الأرباح قرينة لا تقبل إثبات العكس على أن أرباحه في السنوات القادمة لا تقل عنها.
3. عدم اللجوء إلى التقدير الجزافي، إلا بناء على مستندات وأدلة مادية تتوصل إليها المصلحة بمعقولة.

3/2/2: وسائل مكافحة التهرب المرتبطة بالتشريع الضريبي:

يمكن القول في ضوء المناقشة السابقة لأهم المشاكل المرتبطة بالتشريع الضريبي، أن هناك قصوراً في التشريع وأن هناك ضرورة لإعادة صياغة هذا التشريع لترشيده ومعالجة أوجه القصور فيه محاولة للوصول إلى تحقيق الهدف المنشود، وهو النمو الاقتصادي في إطار من العدالة الاجتماعية ويمكن تحقيق ذلك من خلال مراعاة ما يلي:

أولاً: تخفيض أسعار الضرائب:

من الضرورة إعادة النظر في أسعار الضرائب بحيث تتناسب مع المقدرة التكاليفية للممول، تفادياً للتهرب منها نتيجة لزيادة عبئها، كون ارتفاع أسعار الضرائب يعد السبب الرئيسي والأول لقيام الممول من التهرب من أداء الضريبة، والتي تبدأ من 10% ثم تفرض بنسبة 35% على المبالغ التي تزيد عن 804.001 ريال، وعلى ذلك يمكن اقتراح ما يلي:

1. إعادة النظر في سعر الضريبة بحيث تستوفي الضريبة على الدخل الخاضع للضريبة وفق الشرائح المعتمدة في القانون رقم (31) لسنة 1991م، ولا تزيد عن 25% على اعتبار أن هذه النسبة تمثل عائداً مناسباً لمساهمة العائد في الحصيلة الضريبية، ويرى الباحث أن هناك العديد من المبررات التي تؤيد الرأي بضرورة تخفيض أسعار الضرائب منها: -

أ. أن تخفيض أسعار الضرائب لن يكون له أثر سلبي على حزمة التنمية الاقتصادية، حيث أوضح تقرير البنك الدولي عن تجارب أكثر من 20 دولة من الدول النامية أنه كلما كانت معدلات الاستقطاع الضريبي على دخل الأشخاص أقل عبئاً، كلما حققت نمواً اقتصادياً أسرع⁽¹⁾

(1) نوري جاد، جون، تصاعدية أنظمة الضريبة على الدخل الفردي، "سلسلة أبحاث عن خبراء صندوق النقد الدولي (IMF) 2008، ص 17.

ب. توصلت إحدى الدراسات⁽¹⁾ أن عدم الاحتساب الواقعي والسليم للضرائب التصاعدية في اليمن يعد من أسباب التهرب الضريبي، كون النسب التصاعدية المرتفعة غير واقعية بسبب أن حجم الدخل يتأثر بالعوامل الاقتصادية للسوق، كالتضخم النقدي والأسعار وبالتالي فإن الجداول التقريبية للضرائب، تتأثر بحركة المتغيرات ومؤثرات اقتصاد السوق ولا تعطي صورة حقيقية للاقتطاع الضريبي المطلوب في مجال الدخل.

كما توصلت نتائج إحدى الدراسات العلمية⁽²⁾ التي أجريت في كل من اليمن والهند أن(63%) من المستجيبين في اليمن يعتقدون أن نسبة الضريبة العالية سبب للتهرب من دفع الضريبة، ويرى أحد الباحثين⁽³⁾ أن الطاقة الضريبية في الاقتصاد اليمني تقدر بـ(14%) من الناتج القومي ويقدر العبء الضريبي بـ(10%) من الناتج القومي الإجمالي وبالتالي هناك فجوة بين الطاقة الضريبية وبين العبء الضريبي تقدر بـ(4%)، وبالتالي فإن المرونة منخفضة نسبياً وبالأخص الضرائب على الأرباح ويرجع السبب أساساً إلى أن هذه الضريبة ذات أسعار تصاعدية، وغالباً يتم التهرب من دفعها، وأن هناك إمكانية كبيرة لرفع الحصيلة الضريبية وخاصة من القطاع الخاص.

وذهب وزير المالية اليمني الأسبق،⁽⁴⁾ أنه من أجل تحسين عملية دفع الضرائب ينبغي تخفيض النسب الضريبية من خلال إعادة النظر بالقوانين المنظمة لها، كونها مرتفعة جداً بالمقارنة مع الدول الأخرى، ولا بد من إعادة النظر بمعدلات الضرائب القانونية لجعلها ملائمة مع القواعد الحديثة العادلة والفعالة، وفي هذا الإطار يمكن اقتراح تخفيض الضرائب على الدخل إلى(15%).

ج. أن انخفاض أسعار الضرائب قد لا يؤدي إلى انخفاض الحصيلة الضريبية بل على العكس زيادتها، كما أثبت العديد من الدراسات فضلاً عن ذلك فإنه يمكن تعويض أي نقص في الحصيلة من خلال ترشيد سياسة الإعفاءات، والتوسع في الضرائب غير المباشرة، وأحكام حصر المجتمع الضريبي، وكذلك التوسع في استخدام نظام الخصم والإضافة⁽⁵⁾.

ويرى الباحث أن الزيادة في سعر الضريبة تنقل كاهل الممول اليمني، في ظل عدم عدالة احتساب الضريبة، وعدم حصول الممول لحد الإعفاء السنوي العائلي الملائم مع ظروف المعيشة، وشعور المكلف أن البعض يدفع الضريبة والبعض الآخر لا يدفعها أو يدفعها بمقدار أقل من الفعلي المستحق

(1) المخلافي، عبدالسلام عثمان، " (ظاهرة التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية (الأسباب - الآثار - المعالجات والحلول العملية) " ، كلية الدراسات العليا، جامعة الملكة أروى ، 2003، ص37.

(2) جبران، د محمد علي " (التحاسب الضريبي: دراسة مقارنة لنظام ضريبة الدخل في اليمن والهند) جامعة بونا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2006م، ص 354 .

(3) المتوكل، مصطفى حسين، (محددات الطاقة الضريبية في الدول النامية مع دراسة للطاقة الضريبية في اليمن)، مرجع سبق ذكره، ص

37-38.

(4) العسلي، سيف، (اليمن والأزمة المالية العالمية الآثار والحلول) مطابع دائرة التوجيه المعنوي، 2009م، ص 54 .

(5) دربير، أمل صلاح ، مرجع سبق ذكره، ص60.

نتيجة للمحاباة ولا اعتبارات شخصية لهؤلاء المكلفين، يشكل أهم الأسباب المؤدية للتهرب من دفع الضريبة.

ثانياً: زيادة الحد الأدنى اللازم لمواجهة المعيشة:

كفل الدستور اليمني الحد الأدنى اللازم لمقابلة تكاليف المعيشة، ولا يجوز لأي قانون أو لائحة أن تؤثر عليه بالسلب، وهذا ما أكد عليه فخامة الرئيس علي عبدالله صالح في برنامجه الانتخابي حيث أوضح أنه من ضمن أهداف السياسة المالية الاهتمام بالمواطن اليمني بوصفه هدف التنمية لتحقيق غدٍ أفضل لهذا المواطن، وتخفيف أية معاناة يستشعرها المواطنون خاصة ذوى الدخل المحدود وعلى ذلك نقترح إعادة النظر في حد الإعفاء المقرر لمواجهة تكاليف المعيشة على النحو التالي:-

1. تعميم إعفاء الحد الأدنى لتكاليف المعيشة على كافة الممولين وليس ممولي ضريبة المرتبات والأجور فقط، على أن يعاد النظر فيه وزيادة قيمته، أسوة بالعديد من القوانين والنظم الضريبية العربية كالأردن مثلاً التي تكفل تكاليف المعيشة للزوجة والأولاد وغيرها.
2. يجب أن يراعى عند تحديد الإعفاء للأعباء العائلية عدة اعتبارات أهمها ارتفاع الأسعار وهبوط القوة الشرائية لوحدة النقد، ولذلك يقترح الباحث زيادة حد الإعفاء وأن لا يكون مبلغاً ثابتاً وإنما نسبة ثابتة من صافي دخل الممول، مع وضع حد أدنى وأقصى له، وإعادة النظر سنوياً في هذه النسبة وزيادتها وفقاً لمعدلات التضخم، لاسيما أن الحكومة ساعية في برنامج الإصلاح المالي والإداري كأحد متطلبات البنك الدولي في اليمن.

ثالثاً: ترشيد سياسة الإعفاءات الضريبية :

لا شك أن النظام الضريبي لعب دوراً هاماً في تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وعن طريق التدخل الضريبي تستطيع الدولة أن توجه الاستثمارات والأموال إلى المشروعات التي تشمل عليها خطة التنمية، ولقد تضمنت تشريعات الاستثمار اليمنية والقوانين المختلفة حوافز متعددة للاستثمار وفي مقدمتها الإعفاءات الضريبية .

إلا أن كثيراً من المشروعات الاستثمارية تحاول جاهدة التخلص من عبء الضريبة إما عن طريق تجنب هذا العبء من خلال الثغرات القانونية وعدم إحكام الصياغة في قوانين الاستثمار، وهو ما يعرف بالتهرب المشروع، أو عن طريق مخالفة القواعد القانونية للنظام الضريبي وهو ما عرف بالتهرب غير المشروع.

ومن صور التهرب الضريبي المشروع⁽¹⁾:

- 1- تأجيل بداية سريان الإعفاء الضريبي.

(1) حلمي، خالد زغلول، "التهرب الضريبي كمؤشر لعدم كفاءة منظومة الضرائب على الاستثمارات الوافدة" بحث مقدم لجامعة الدول العربية، ندوة التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة، 1995م، ص 489 .

- 2- التتقل بين القوانين المختلفة .
 - 3- مزاوله نشاط صوري في المجتمعات العمرانية بهدف الحصول على إعفاء .
 - 4- تصفية النشاط بعد انتهاء مدة الإعفاء.
 - 5- استهلاك رأس المال خلال فترة الإعفاء.
- صور التهرب الضريبي غير المشروع خلال فترة الإعفاء:**
- أ. إخفاء التصرفات الرأسمالية (والخاضعة للضريبة كعدم إثباتها، أو أثباتها بأقل من قيمتها).
 - ب. التخلص من ضريبة كسب العمل للموظفين العاملين.
 - ج. ممارسة بعض الأنشطة الاستثمارية خارج النشاط المعفي، بغرض التهرب الضريبي.
 - د. إقامة نشاط خارج المجتمع العمراني ونسبه إلى مقر النشاط المعفي .
- يمكن القول إن هناك حاجة إلى وضع سياسة واضحة للإعفاءات الضريبية، تستند إلى معايير تضمن لها تحقيق أهدافها الاقتصادية، مع عدم الإخلال بالعدالة الضريبية، وهذا يستلزم إعادة في سياسة الإعفاءات في التشريع اليمني لترشيدها ويمكن اقتراح ما يلي:
1. ضرورة التمييز في المعاملة الضريبية بين المشروعات طبقاً لاحتياجات خطة التنمية الاقتصادية، بحيث تتمتع المشروعات ذات الأهمية الاقتصادية بإعفاء ضريبي أكبر.
 2. اشتراط حد أدنى من الأصول الرأسمالية لضمان الاستثمار في المشروعات الكبيرة التي يحتاج إليها الاقتصاد القومي، وهي الأولى بالتشجيع مقارنة بالمشروعات الاستهلاكية.
 3. وضع معايير محكمة لضمان قدرة المشروع الذاتية على الاستمرار في نشاطه بعد انتهاء فترة الإعفاء، ويقترح الباحث في هذا الشأن فكرة التمويل الذاتي، حيث ينبغي النص على ألا يقل رأس مال المشروع عن نسبة معينة ولتكن 70% من التكلفة الاستثمارية حتى لا يضطر إلى زيادة حجم القروض الأمر الذي يؤدي إلى عدم إمكانية تعثره وتوقفه بعد انتهاء فترة الإعفاء.
 4. ضرورة أن يربط المشرع استفادة المشروع من الإعفاء باستمراره، وعدم تصفيته لمدة معينة كحد أدنى بعد انتهاء فترة الإعفاء، مع وضع ضوابط لضمان ذلك، حيث يمكن اقتراح إلزام المشروعات بدفع الضرائب المستحقة عن سنوات الإعفاء بالكامل إذا أنهت نشاطها قبل انتهاء هذه المدة، كحجز مبالغ كاحتياطات سنوية بقيمة الوفر الضريبي الذي تحققه هذه المشروعات نتيجة الإعفاء، ولا يسمح بتوزيعه أو تحويله للخارج إلا بعد نهاية المدة المنصوص عليها بالقانون، كون بعض المشروعات التي تتمتع بإعفاءات ضريبية وهي على وشك انتهاء فترتها تلجأ إلى إشهار إفلاسها ثم تتحول ملكيتها باسم مستثمر آخر بغرض الدخول كمستثمر جديد ومن ثم طلب إعفاء ضريبي جديد وهذا بحد ذاته صورة خطيرة من صور التهرب الضريبي.

5. عدم التوسع في الإعفاء المددي، ومحاولة ربط الإعفاء بالهدف مباشرة، فمثلاً يكون الإعفاء بنسبة الإنتاج الذي يتم تصديره، أو يكون الإعفاء في صورة نسبة من الأرباح تحدد طبقاً لطبيعة النشاط وأهميته في الاقتصاد القومي، ولاشك في أن الإعفاء يحقق ميزة عدم حرمان الدولة من جزء كبير من الحصيلة لعدة سنوات، فضلاً عن أنه يحد من مشكلة إمكانية إنهاء المشروعات بعد إنتهاء فترة الإعفاء.

6. دراسة جدوى الإعفاءات الضريبية في ضوء تحليل تكلفة وعائد هذه الإعفاءات Cost-Benefit Analysis، حيث يتم الاعتماد على هذا التحليل في المفاضلة بين سياسة الحوافز الضريبية المتعددة طبقاً لطبيعة المشروع الاستثماري، وتكون أفضل سياسة هي السياسة التي يترتب عليها أقل قيمة للتضحيات الضريبية.

7. ضرورة قيام مصلحة الضرائب بالمتابعة المستمرة للمشروعات في ظل قانون الاستثمار أو المناطق الحرة، للتأكد من استمرارها ومزاوتها لنشاطها في نفس المكان لضمان عدم تنقلها بين القوانين المختلفة.

رابعاً: تحقيق عدالة نظام جباية الضرائب:

يميل الفقهاء المعاصرون إلى تحديد مفهوم العدالة الضريبية وفق نظرية القدرة على الدفع وهي المساواة في التضحية والمساواة في الحرمان الذي تحدثه الضريبة عند المكلفين، والمقصود بها المساواة في النتيجة بأن تفرض الضريبة وفقاً لأحوال المكلف المالية والاجتماعية، وأن تقطع بنسبة منفعة الدخل النهائية⁽¹⁾، ولتحقيق عدالة النظام الضريبي في جباية الضرائب يستلزم الأمر التوسع في نظام الحجز من المنبع على أن تخصم هذه الضريبة من الضريبة المحسوبة على الإيراد، فضلاً عن التوسع في نظام الخصم والإضافة بالنسبة لأنواع الإيرادات الأخرى مع تطويره بما يتناسب مع متطلبات العصر.

مما لا شك فيه أن الاستخدام السليم لنظام الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة قد حقق العديد من المزايا التي لا يمكن إغفالها، فهو يساعد على حصر المجتمع الضريبي والوقوف على الممولين الخاضعين للضريبة، والتعرف على حجم أعمالهم، هذا بالإضافة إلى التيسير على الممولين الخاضعين للضريبة بتحصيل مبالغ منهم تحت حساب الضريبة مسبقاً، مما يخفف من عبء سداد الضريبة عليهم، وهذا كله يؤدي إلى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، فضلاً عن أن هذا النظام يضمن حقوق الخزانة العامة.

(1) بشور، عصام وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 175 .

4/2/2: أساليب مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الضريبي اليمني؛

أدرك المشرع الضريبي اليمني ظاهرة التهرب الضريبي والآثار المترتبة عليها وتبنى عدداً من الوسائل لمكافحتها منها:

أ. اعتبر المشرع الضريبي اليمني في نص المادة (90) من القانون رقم (31) لسنة 1991م، وتعديلاته، الفصل الثاني القسم السابع الجرائم والعقوبات، كل من تهرب عمداً أو حاول التهرب أو ساعد أو حرض غيره على التهرب من الضريبة، بأن أتى قصداً أي فعل من الأفعال الآتية:

(1) قدم إقراراً غير صحيح بأن أغفل أو أنقص أو حذف منه أي دخل أو جزء من الدخل الذي يترتب على تقديمه إقرار بمقتضى أحكام هذا القانون واثّر مقدار الضريبة.

(2) أدرج أي بيان كاذب أو قيد صوري أو غير صحيح في أي مستند أو بيان قدم بمقتضى هذا القانون.

(3) أعد أو حفظ أو سمح بإعداد أية دفاتر أو حسابات أو قيود صورية أو مزورة أو زور أو سمح بتزوير أية دفاتر أو حسابات أو قيود أو إخفائها أو إتلافها كلياً أو جزئياً بقصد إخفاء أو تهريب أي دخل خاضع للضريبة بموجب أحكام هذا القانون أو أي جزء من ذلك الدخل بقصد التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً للحصول دون حق على إعفاء.

(4) لجأ إلى أية حيلة أو خدعة مهما كان نوعها أو أجاز استعمالها للتهرب من دفع الضريبة

(5) أو لتخفيض مقدارها بأية صورة من الصور.

(6) أعطى معلومات أو بيانات غير صحيحة فيما يتعلق بأي واقعة أو أمر أو مسألة تؤثر في مسؤوليته أو مسؤولية أي شخص آخر في دفع الضريبة أو التأثير في مقدارها.

(7) أعطى خطأً أي جواب كاذب عن أي سؤال أو طلب وجه إليه للحصول على معلومات أو بيانات يتطلبها هذا القانون وذلك بقصد التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً.

ومما سبق يتضح أن قيام المكلف بالتهرب ومساعدة غيره على التهرب جريمة يعاقب عليها عند إدانته عن كل جرم من هذه الجرائم سألقة الذكر بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنة أو بغرامة لا تقل عن (50%) ولا تزيد عن (150%) من الاستفادة الناتجة عن الجريمة أو المخالفة وتضاعف العقوبة في حالة العودة أو التكرار.

ب. تشخيص الضريبة: حيث أعفى المشرع الضريبي اليمني الحد الأدنى من الدخل الضروري، وطبق شرائح الضريبة التصاعدية على الدخل لتحقيق العدالة، وفي رأي الباحث أن هذا الحد الأدنى لا يتناسب ولا يتماشى مع وضع المكلف ومتطلبات الحياة الكريمة كما تم إيضاح ذلك سابقاً.

ج. إلزام فئات معينة من المكلفين وفق المادتين (29&30) وكشف الدخل السنوي الحقيقي، إلا أن المشرع لم يقر بتحديد أو فرض غرامة في حال عدم تقديمها.

د. إلزام بعض المكلفين بمسك حسابات منتظمة وذلك وفق المادتين (27&28) لبيان دخولهم الحقيقية ومراكزهم المالية، حيث تكون هذه الدفاتر المتوجب مسكها لأغراض ضرائب الدخل كالتالي:

1. دفتر اليومية العامة الأصلي.

2. دفتر الأستاذ العام.

3. دفتر الجرد والميزانية.

4. دفتر الصنف

هـ. أي واجبات أخرى يترتب على مدقق الحسابات القيام بها بموجب هذا القانون وقانون مهنة تدقيق الحسابات رقم (26) لسنة 99م، والأنظمة الأخرى ذات العلاقة.

و. يقدم المكلف إقراره الضريبي معتمداً من محاسب قانوني معتمد، وفي حال عدم شموله لكل الإيرادات والمبالغ الخاضعة للضريبة على الإدارة الضريبية عدم قبول الإقرارات المصادق عليها من قبله لثلاث سنوات لاحقة مع عدم الإخلال بأي عقوبات وردت بشأن التهرب الضريبي في المادة (90) وأحكام قانون مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات.

ز. الربط الإضافي تقوم الإدارة الضريبية بإجراء ربط إضافي على المكلف مكملاً للربط الأصلي بموجب المادة (8) من القانون رقم (31) لسنة 1991م⁽¹⁾ إذا تبين للإدارة الضريبية أن المكلف أخفى مبالغ تسري عليها الضريبة، أو أخفى نشاطاً من الأنشطة الخاضعة للضريبة وغير ذلك من الحالات التي تبين للإدارة الضريبية أن المكلف قدم بيانات غير صحيحة ويجب إخطار المكلف بالربط الإضافي بالنموذج رقم (6) ربط، والذي يحتوي على أسباب لجوء الإدارة الضريبية للربط الإضافي، وتتم إجراءات الربط الإضافي في نفس مواعيد وأسس الربط الأصلي، ويرى الباحث أن المشرع الضريبي أوجد الربط الإضافي كوسيلة لتدارك المبالغ التي سبق أن تهرب المكلف من دفعها، وهي وسيلة جيدة فيما إذا تم تنفيذها بصورة صحيحة للحفاظ على حق الخزينة من موارد.

(1) وزارة المالية، مصلحة الضرائب، (القانون رقم 31 لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، والقرارات والتعليمات التنفيذية - المادة

(8) ط1، مرجع سبق ذكره، ص 107.

ونتيجة للآثار التي يحدثها التهرب الضريبي كان ينبغي على الإدارة الضريبية العمل على مكافحتها بالطرق والأساليب العلمية الحديثة، والاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في هذا المجال، والعمل على تطوير ذاتها وتطوير إجراءات التدقيق الضريبي بما يتلاءم والتطورات الحاصلة في علمي التدقيق والضرائب، وإصلاح بنيتها المادية والبشرية من خلال الاستفادة من تطورات الفكر المالي والإداري، بغية إيجاد إدارة ضريبية عصرية قادرة على أداء مهامها بكل كفاءة وفاعلية، لتحقيق الغاية التي أوجدت من أجلها علاوة على تحقيق الأهداف التي فرضت من أجلها الضريبة، وهذا ما سيتناوله الباحث في المبحث الثالث من هذا الفصل.

المبحث الأول

الإطار العام للتدقيق الضريبي

تمهيد:

لإدراك المقصود بعملية التدقيق بشكل عام، لابد من فهم المعنى اللغوي لكلمة التدقيق، ثم استثمار هذا المعنى في النشاط المراد استخدامه فيها، فقد بين قاموس لسان العرب أن معنى الفحص: "شدة الطلب خلال كل شيء، فيقال فحص عنه فحصاً، أي بحث عنه، وتعني كلمة التدقيق، إثبات المسألة بالدليل، فالتدقيق لغة مشتقة من الدقة، وتعني الضبط والإحكام (المنجد في اللغة والإعلام 1998)، فالمحاسبون والمهنيون والمدققون، على اختلاف أنواعهم يستخدمون التدقيق كأسلوب بحثٍ ونقصٍ عن حقائق معينة من خلال البحث في المستندات والأدلة الثبوتية المتوفرة، بغرض إبداء رأي فني عن تلك الوقائع والأحداث.

ويوجد تداخل كبير بين مفهومي التدقيق والمراجعة في الكتب العربية، لذا فإن الباحث سوف يراعي مدلول هذه الكلمة باستخدام مصطلح (فحص أو تدقيق)، مرادفاً لكلمة AUDIT في اللغة الانجليزية، هادفاً إلى المدلول الفني لهذه المصطلحات خلال هذا البحث.

في ظل التوجه الجديد للإدارة الضريبية باعتبار الإقرار الضريبي المقدم من المكلف هو أساس ربط الضريبة، والقائم على التقدير الذاتي للضريبة التي يرى المكلف أنها مستحقة عليه، وتماشياً مع سياسة دعم الالتزام الطوعي من قبل المكلفين، ويلعب التدقيق الضريبي دوراً أساسياً في تحقيق أهداف الإدارة الضريبية، ويتضح ذلك من خلال قيام الإدارة الضريبية في النظم الضريبية الحديثة بالاهتمام المتزايد بتطوير أعمال التدقيق الضريبي، معتمدة على علم مراجعة الحسابات ومعاييرها، إضافة لعلم المحاسبة، في استيعاب المفاهيم الضرورية لأعمال التدقيق، ووضع القواعد والإجراءات اللازمة لتأدية تلك الأعمال بكفاءة وفاعلية.

1/1: مفهوم عملية التدقيق :

تعرف عملية التدقيق بأنها عبارة عن عملية تأكيد، ترمي إلى توفير مستوى عالٍ من التأكيد حول خلو البيانات المالية، من أية أمور مادية أظهرت على غير حقيقتها، كعملية تتفق ومعايير التدقيق الدولية، ويتضمن هذا تدقيقاً قانونياً يتطلبه تشريع وطني أو نظام آخر⁽¹⁾.

(1) إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وأخلاقيات المهنة، ط 2005، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ص 17

كما عرف ميلر التدقيق: أنه النقد المنهجي والتدقيق الموضوعي، لبند ما متضمناً فحص معلومات معينة كما يحددها المراجع، أو كما تقررها الممارسة المهنية، وعموماً فإن الهدف من التدقيق هو إصدار رأي، أو الوصول إلى نتيجة عما تم تدقيقه⁽¹⁾.

وعرف التدقيق بشكل واسع: بأنه عملية منظمة للجمع والتقييم الموضوعي للأدلة، التي تخص التأكيدات المتعلقة بالنشاطات والأحداث الاقتصادية، للتأكد من درجة التوافق بين التأكيدات والمعايير الموضوعية، وتوصيل النتائج إلى المستخدمين والمهنيين⁽²⁾.

إلا أن الخطيب والرفاعي⁽³⁾ يعرفون التدقيق: بأنه "علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية، والبيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة، وعن مركزه المالي في نهاية فترة محددة".

وتتمثل أهمية التدقيق، في اعتباره وسيلة تخدم مجموعة متعددة من الجهات التي تعتمد اعتماداً كبيراً على البيانات المحاسبية للمشروع في اتخاذ قراراتها، ومنها الهيئات الحكومية وتعد الإدارة الضريبية أحد الجهات التي تعتمد على بيانات واقعية سليمة، لتحديد الربح الضريبي والضريبة المفروضة.

ويعرف أحد الكتاب⁽⁴⁾ المراجعة الضريبية أو التدقيق الضريبي: بأنه بصفة عامة أن يتأكد المدقق الضريبي من تنفيذ قانون الضرائب، وأن كل ما نص على خضوعه للضريبة من أنواع الإيرادات المختلفة، قد خضع فعلاً للضريبة التي يجب أن يخضع لها، وأنه لا توجد مبالغ أو إيرادات يجب أن تخضع للضريبة قد تم إغفالها.

أو أنها نظام البحث أو التقصي الموضوعي للظواهر المتعلقة بالعمليات الحقيقية التي يتضمنها الإقرار الضريبي، الذي تقدمه المنشأة إلى مصلحة الضرائب، بهدف التأكد من صدق تمثيل بيانات الإقرار لنتيجة تلك العمليات، طبقاً لمتطلبات المحاسبة الضريبية.

ويرى الشافعي⁽⁵⁾ أن التدقيق الضريبي تدقيق لغرض خاص، بهدف تحديد وعاء الضريبي، وبالتالي تحديد الضريبة الواجبة الأداء، حيث يقوم المدقق بالتأكد من أن الممول قد أعد إقراره الضريبي طبقاً لأحكام القانون، وأنه لم يغفل أو يضيف بند من بنود الإيرادات أو المصروفات، كان

(1) M Miller, P. Bailey . " GAAS HBJ . P.I.O.I1992,.

(2) H Taylor and Glezen 1989. " Auditing integrated concepts and Procedures " 4th Wiley P3.

(3) الخطيب، خالد، والرفاعي، خليل، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، ط1، دار البداية ناشرون وموزعون و دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص9-12.

(4) الناعني، محمود، الأعداد والتدقيق الضريبي في إطار مبادئ المحاسبة وأصول المراجعة، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة جامعة عين شمس، 1973، ص32.

(5) الشافعي، جلال، الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية، الجزء الأول، ط1، القصر للطباعة والدعاية والإعلان، 2006، ص12.

من الواجب إضافته أو حذفه، وذلك عن طريق فحص الحسابات للتأكد من أمانة الدفاتر وأنها تتضمن كافة أنشطة المنشأة، وتشمل الأرباح الحقيقية خلال سنة أو سنوات الفحص، وكذلك معالجة الإيرادات والمصروفات وفقاً لوجهة النظر الضريبية.

ويرى الباحث في ضوء التعريفات السابقة، والواقع العملي أن التدقيق الضريبي عبارة عن " عملية لغرض التحقق من التزام المكلف بأحكام قانون الضرائب، تستند على مجموعة من المعايير والقواعد المتعارف عليها، و على مجموعة من الإجراءات والأساليب المحاسبية التحليلية والكمية، للحصول على أدلة إثبات كافية تساعد المدقق الضريبي على الاطمئنان لسلامة نظام الرقابة الداخلي، ومقاومته للمنشأة محل الفحص، ودراسة العلاقة بين البيانات المالية وغير المالية ليتمكن من تحديد الوعاء الضريبي بشكل سليم، وإتمام عملية المراجعة الضريبية في الوقت المناسب".

2/1: الافتراضات الأساسية للتدقيق؛

يهدف الباحث من هذه الافتراضات إلى تأصيل فكرة التدقيق الضريبي في ذهن المدقق الضريبي، بأنها عملية لها قواعدها ومعاييرها وتستند أصولها من مجموعة المعايير والقواعد المختلفة لأوجه نشاط التدقيق المختلفة، وينبغي على الفاحص التقيد بها ومراعاتها لإنجاز وتحقيق أهداف برنامج التدقيق الفعال بكفاءة وفعالية، وتشمل هذه الافتراضات ما يلي:

- 1/2/1: يشمل مصطلح التدقيق مراعاة معايير التدقيق المتفق عليها .
- 2/2/1: المدقق الضريبي مؤتمن على موارد الدولة العامة، وبالتالي فهو ملتزم بتطبيق القوانين والقواعد السارية المفعول في بلده.
- 3/2/1: المدقق الضريبي مسؤول أمام الإدارة الضريبية والمكلفين والمنظمات المهنية التي تعمل في مجال التدقيق، من حيث التزامه بتقديم تقريره بحيادية ونزاهة .
- 4/2/1: تقارير المدقق الضريبي ليست نهائية بل خاضعة للرقابة العامة والمساءلة.
- 5/2/1: يساهم المدقق الضريبي بتوفير تقارير محايدة مستقلة حول مزاعم الإدارة فيما إذا كانت المعلومات المالية قد راعت المتطلبات القانونية الواردة في القوانين الضريبية.
- 6/2/1: على المدقق الضريبي تصميم عملية التدقيق بشكل يوفر تأكيداً معقولاً باكتشاف الغش التزوير الجوهري بالنسبة للقوائم المالية، واكتشاف الأخطاء في الإقرارات الناتجة عن الأعمال غير القانونية المباشرة والجوهرية الضريبية، والتي دائماً ما يكون القصد منها التهرب الضريبي .
- 7/2/1: على المدقق الضريبي أن يبذل العناية المهنية الواجبة عن التدقيق حتى لا يتعرض لإجراءات قانونية مستقبلية في حال التحيز أو تقديم تقارير غير حقيقية.
- 8/2/1: على المدقق الضريبي أن يخصص وقتاً كافياً ومعقولاً لدراسة الرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة، ومدى الالتزام بالقوانين والتشريعات الضريبية.

9/2/1: على المدقق أن يشير في تقريره أن عملية التدقيق تمت وفقاً للخطة الموضوعية.

10/2/1: على المدقق أن لا يعترف بصحة الحقائق أو قيمتها قبل أن يخضعها للفحص الدقيق، والبحث عن دليل صحتها، ووزن وتقويم الجوانب المؤيدة والمعارضة لها.

11/2/1: على المدقق الضريبي أن يأخذ بنظرية رجل الشرطة التي كانت سائدة في الأربعينات، والتي عادت إلى الواجهة خاصة بعد أحداث الغش الحديثة في القوائم المالية (شركة إنرون، ورلد توكوم، الخ..)، عن طريق التحري والاستدلال بطريقة منطقية ومنظمة، وربط مفاتيح ألغاز الجريمة، واكتشاف الحقيقة، وتقديم مرتكبيها للعدالة، ومن المعروف أن المدقق يواجه مشاكل وقواعد إجرائية ذات طبيعة متشابهة، وذلك لمواجهة صحة البيانات المالية وأنها مبنية على الدليل الواضح والمستمد من المصادر الموثوقة والصحيحة⁽¹⁾.

3/1: أوجه الشبه والاختلاف بين المراجعة المالية والتدقيق الضريبي :

هناك تشابه كبير بين كل من المراجعة والتدقيق الضريبي من جهة، وبين دور المدقق الضريبي ومراجع الحسابات من جهة أخرى، سيما أن أدبيات مراجعة الحسابات تصنف أعمال التدقيق الضريبي في باب مراجعة الالتزام Compliance Audit، كما تصنف المدققين الضريبيين في باب أنواع المراجعين Types of Auditors⁽²⁾، يتجلى في تماثل شبه كامل في آلية التدقيق ومراحلته المختلفة، حيث يبدأ معاً بالتخطيط وينتهيان بإعداد التقرير والنتائج، كما يستخدمان ذات الأدوات والأساليب والفنيات لأداء أعمال التدقيق المكتبي والميداني⁽³⁾.

يعد عمل المراجع (مراقب الحسابات) من الأهمية بمكان، حيث يقوم بفحص ومراجعة حسابات المنشأة فحصاً دقيقاً، ومما لا شك فيه أنه إذا أدى المراجع عمله بدقة، فإن تقريره عن حسابات المنشأة وحساباتها الختامية يكون ذا فائدة كبيرة للفاحص الضريبي، إذ إن المراجع له حق الاطلاع على جميع أعمال المنشأة وتقاريرها، وكل ماله من أثر مباشر وغير مباشر على حساباتها، أي أن أمام المراجع صورة كاملة لحالة المنشأة المالية، وما إذا كانت حساباتها تعطي صورة صادقة وعادلة لمركزها المالي، أم أنها تخفي وراءها ما يؤثر على حقيقة هذه الصورة.

ومن ثم فإنه يتعين على المدقق الضريبي أن يطلع على تقارير مراجع الحسابات، ويفحصها جيداً للتأكد من الحصول على كافة البيانات التي طلبها، وأنه من رأيه أن المنشأة تمسك حسابات ثبتت له انتظامها، وعما إذا كانت التقارير نظيفة أم تتضمن تحفظات .

وإن كان التدقيق أو المراجعة المالية والتدقيق الضريبي يتفقان في بعض الجوانب، فكلاهما ينصب على نفس الدفاتر والمستندات الخاصة بالمنشأة، كما أن كلاهما يقوم باختبارات لبعض البنود، ويتفقان

(1) لطفي، أمين السيد، " التطورات الحديثة في المراجعة ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2007، ص60.

(2) اريز، الفين، لوبك، جيمس، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة الديسبي، محمد، ط1، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000، ص24.

(3) الضابط، مدين، مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سوريا ، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، 2006، ص 61 .

إلى حد كبير في نوع الاختبارات التي يجريانها وباستخدام نفس الأدوات، فهما يقومان على قواعد قانونية ومهنية، تصدرها مؤسسات قانونية ومهنية متعارف عليها، بقصد الحكم على عدالة القوائم المالية المقدمة من الأفراد والشركات⁽¹⁾، كما أن من مقوماتهما السليمة، التأكد من أن العمليات المختلفة قد أثبتت في الدفاتر وفقاً لقواعد المحاسبة المتعارف عليها، وأنها قد وجهت التوجيه المحاسبي الصحيح إلى الحسابات التي تخصها، كما يتحتم على كل منهما الحصول على أدلة كافية ومقنعة عن طريق التدقيق المستندي، ومن واقع المصادقات والاستفسارات وغيرها.

وبرأى الباحث فإن التدقيق الضريبي لا يعدو أن يكون عملية منظمة لجمع أكبر قدر من الأدلة والقرائن، التي تساعد في التحقق من أن ما تم إدراجه في قائمة الأرباح والخسائر هي نفقات فعلية ومعقولة، ومقبولة ضريبياً، وتم إحداثها وفق القواعد المحاسبية، وأن كافة الإيرادات سجلت، ثم تم تكيفها بخطوة لاحقة لتنتمشى مع القانون الضريبي.

4/1: مفهوم إجراءات التدقيق:

يقصد بإجراءات التدقيق Audit Procedures: الطرق المستخدمة والأفعال التي يؤديها المدقق الضريبي خلال عملية التدقيق، والتي من الممكن أن تتفاوت من عملية مراجعة لأخرى تبعاً لحجم وخصائص الوحدة الاقتصادية وطبيعة ودرجة تعقد عملياتها،⁽²⁾ كما عُرِفَتْ بأنها تمثل الخطوات التفصيلية التي من خلالها يتم جمع أدلة التدقيق⁽³⁾ ويفرق (توماس وهنكي) بين إجراءات ومعايير المراجعة بالقول "إن الإجراءات تعكس تصرفات وممارسات محددة يجب أدائها لتحقيق النشاط وتنفيذه، فهي تختلف عن معايير التدقيق في كونها ترتبط بالتصرفات أو السلوك الواجب أدائه، في حين أن المعايير تمثل أهدافاً نوعية يجب استيفاؤها، كما أن الإجراءات تمثل الخطوات اللازمة والتي يتم تحديدها لمقابلة وتحقيق أهداف التدقيق المحددة"⁽⁴⁾ ويضيف أحد الكتاب⁽⁵⁾ أن إجراءات التدقيق الضريبي هي آليات البحث والنقصي الموضوعي، للظواهر المتعلقة بالعمليات الحقيقية التي تضمنتها الإقرارات الضريبية، بهدف التأكد من صدق تمثيل بيانات الإقرار لنتيجة تلك العمليات، وقيام المكلف الضريبي من تنفيذ أحكام التشريع الضريبي.

وفي ضوء ما سبق، يمكن القول إن إجراءات التدقيق تشير إلى الوسائل التي يستخدمها مدققو الحسابات والطرق التي يسلكونها لبلوغ الهدف النهائي للتدقيق، وسيتناول الباحث في هذا المبحث دور إجراءات التدقيق الضريبي ودورها في الحد من التهرب بالاستناد إلى معايير التدقيق الدولية .

(1) Raymond. " Tax Evasion and Time Consistency of the Governments Income Tax Policy " the Japanese Review Vol. 50, No 2, 1999, pp227.

(2) Boynton, William C., Johnson, Raymond N., & Kell, Walter G., Op. Cit, 2001, p57.

(3) Arens, Alvin A., Elder, Randal J. and Beasley, Mark S., Op. Cit, 2006, P 163.

(4) توماس، ولیم وهنكي، امرسون، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، ترجمة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 1998، ص 53.

(5) الشافعي، جلال، الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية، الجزء الرابع طرائق وأساليب التدقيق الضريبي 1، ط1، القصر للطباعة والدعاية والإعلان، 2007، ص9.

5/1 : التدقيق الضريبي بالاستناد على معايير التدقيق الدولية:

جاءت معايير التدقيق الدولية نتاج جهود حثيثة، وتلبية لمتطلبات جملة من التطورات الاقتصادية التي شهدتها العالم منذ بداية النصف الثاني من القرن الماضي، ولخدمة العديد من الأطراف التي استفادت من هذه المعايير ومن ضمنها الإدارة الضريبية، وتعد الإدارة الضريبية الأمريكية من الأوائل التي عملت على تطوير معايير لتدقيق الضريبة على الدخل من واقع معايير التدقيق الدولية، ومعايير التدقيق الأمريكية التي يعدها بعضهم المعايير (الأم)⁽¹⁾.

وتجدر الإشارة أن الإدارة الضريبية الأمريكية (IRS)، تعد من أولى الإدارات التي تبنت معايير التدقيق الدولية كمعايير للتدقيق الضريبي، منذ العام 1993م⁽²⁾، وتتنوع المعايير الأمريكية كمعايير الفريق، ومعايير العمل الميداني، ومعايير التقرير أو التوثيق، وهذا ما يؤكد مدى التشابه الشديد مع آليات التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية، إلا أن الإدارة الضريبية الأمريكية أقدمت على تطوير برنامج لتدقيق كبار المكلفين (برنامج الفحص التنسيق CEP)⁽³⁾، والذي ينص على تنفيذ العديد من الإرشادات والتي من بينها "ضمان النوعية وأنظمة القياس"، والذي بموجبه ترى ضرورة تبني مقاييس للتدقيق لضمان رفد الإدارة بالمعلومات لتأكيد أو ضمان النوعية والجودة.

ومن الأهمية بمكان أن نأخذ الإدارة الضريبية اليمنية مثل هذه المبادرة التي يراها الباحث أنها أحد الحلول العلمية المتاحة لغرض قياس مستوى الأداء المهني، وتحديد مسؤولية المدقق الضريبي، وتوفير المصداقية لغيره، ولتلبية احتياجات المكلفين وتخفيض أعبائهم الضريبية، بالإضافة إلى دورها في الحد من التهرب الضريبي، وتشكل هذه المعايير آلية عمل متكاملة، بدءاً من ضرورة توفر بعض المواصفات العامة والشخصية في المدقق الضريبي، (المجموعة الأولى المعايير الشخصية أو العامة) وآليات العمل المهني (المجموعة الثانية معايير العمل الميداني) وانتهاءً بإعداد التقرير والرد على اعتراضات المكلفين، وهذا ما سيتناوله الباحث في هذا المبحث.

1/5/1 : المجموعة الأولى : المعايير العامة أو الشخصية:

تتعلق المعايير العامة بالمبادئ الأساسية التي تحكم العمل الميداني للمدقق، والحكم المهني في أداء أعمال التدقيق الضريبي، وفق الجودة والكفاءة المنشودة، وأسوة بمعايير المراجعة الدولية التي نوهت على ضرورة التزام المدققين بدليل آداب وسلوك المهنة الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، كان لا بد للإدارة الضريبية من وجود معايير تحكم الاختيار الجيد للمدققين وتحكم الأداء المهني⁽⁴⁾،

⁽¹⁾ Tax Executive Institute Administrative Committee and Executive Tee Committee **"Proposed IRS General Accepted Auditing Standards for the Coordinated Examination Program"** Journal of Tax Executive, V.46, N. 2, TEI - INC 1994.

⁽²⁾ الضابط، مدين، مرجع سبق ذكره ص 73 .

⁽³⁾ John J. Monaco: **"The New Coordinated Examination Program"** Journal of Tax Executive, V.43, N, TEI INC, 1991.

⁽⁴⁾ Odd-, Helge Fjeldstad , Ivar kolstad and Siri Lange : Autonomy, Incentives and Patronage, A study of Corruption in the Tanzania and Uganda Revenue Authorities, Research No 9, 2003, p 34.

بعيداً عن خضوعها لضغوط الوساطة في تعيين من لا يصلح لهذه الوظيفة الهامة، أسوة بمعايير التدقيق الدولية.

وسوف يقوم الباحث بالاسترشاد بالمعايير العامة للتدقيق⁽¹⁾ كمعايير عامة يستند إليها المدقق الضريبي تساعده على إنجاز المهمة المنوطة به بكفاءة، حيث تهتم بالتأهيل والصفات الشخصية للمدقق الضريبي وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب، وبيان أثرها على جودة أداء إجراءات التدقيق الضريبي.

• دور العنصر البشري في التدقيق الضريبي :

يمثل العنصر البشري العنصر الأهم في مراحل التدقيق الضريبي المختلفة، بداية بالتخطيط، ثم التنفيذ ووصولاً، إلى النتائج وتحقيق الأهداف، ومن أجل إنجاز تلك الأهداف، حيث يمثل المدقق الضريبي أساس الإنتاج في المصلحة، لذا ينبغي أن يكون المدقق الضريبي متمتعاً بالعديد من الصفات، المكونة لشخصيته كالتأهيل العلمي والنزاهة والموضوعية، والكفاءة المهنية والعناية اللازمة، والسرية، فالمدقق الضريبي مكلف بعمل له آثار قانونية واقتصادية واجتماعية قد تؤدي إلى الإضرار بالمجتمع، وبعد التزام المدقق الضريبي بقواعد سلوك وآداب المهنة اعترافاً منه بمسؤوليته تجاه المجتمع والممولين، وإدارته التي يمثلها، وهذه المبادئ والقواعد الأخلاقية ليست ابتكاراً جديداً، بل قد سبق الإسلام في تعهده تلك المبادئ وتأسيسها منذ ظهور الدين الحنيف، فمبادئ الشهادة الصادقة واجتناب الزور، وعدم كتمان الحق والصدق والأمانة والتمسك بالحق، والعدل والتحكم في الأهواء وعدم الخيانة والإخلاص في أداء العمل، تعد من مكارم الأخلاق التي جاء الإسلام ليتممها. هذه الخصائص الأساسية المميزة للعمل المهني، هي أيضاً الخصائص التي يستقي منها المجتمع ثقته بالمدقق الضريبي والنظام الضريبي ككل.

• الصفات الواجب توفرها في المدقق الضريبي :

يعد المدقق الضريبي من أهم الدعائم التي تقوم عليها الإدارة الضريبية، ونظراً لأهمية المدقق الضريبي كمقوم أساسي في رفع كفاءة التدقيق ، فإنه من الأهمية بمكان توافر مدقق ضريبي مؤهل علمياً وعملياً كي يتم التدقيق بالشكل الذي يضمن للضريبة فعالية تحقيق الأهداف المرجوة منها. تهتم هذه المعايير بالتأهيل والصفات الشخصية للمدقق الضريبي، وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب، وتتمثل هذه المعايير فيما يلي :

أ. معيار التأهيل العلمي والعملية للفاحص الضريبي.

ب. معيار الاستقلال .

(1) يراجع في ذلك:

أ- لطفي، أمين السيد، " المراجعة في عالم متغير "، ط1، الكتاب الأول، القاهرة، 2002، ص110-114.
ب- اشتوي، ادريس عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات، الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع والإعلان، بدون سنة نشر، ص 28-30.
ج- توماس وليم، و هنكي أمرسون، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص53-57.

ج. معيار بذل العناية المهنية الواجبة.

1/1/5/1 : معيار التأهيل العلمي والعملية للمدقق؛

المدقق الضريبي مكلف بعمل له آثار قانونية واقتصادية واجتماعية، قد تؤدي إلى الإضرار بالمجتمع، لذلك لابد من وجود معايير للتأهيل اللازم توافره في الشخص المنوط به هذا العمل، من أهمها: -

(أ) التأهيل العلمي للفاحص الضريبي:

يرى أحد الباحثين⁽¹⁾ أن المقصود بالتأهيل العلمي"، ذلك القدر من التعليم النظري الذي يحصل عليه المدقق في مجالات المحاسبة والمراجعة والضرائب، ويمثل ضرورة جوهرية بالنسبة له لأهمية الدور الذي يقوم به وتنعكس آثاره على المجتمع.

ويرى الباحث أن حسن اختيار المدققين الضريبيين يشترط حصولهم على دبلوم الدراسات العليا في الضرائب أو المحاسبة أو المراجعة، وأن يمتلك المعرفة المناسبة بقوانين الضريبة ومهارات المحاسبة والمراجعة، ومهارات استخدام تقنيات الحاسب، إضافة لتمتعهم بالكفاءات المهنية الملائمة واللائمة والمتمثلة فيما يلي:

- معرفة أساليب وإستراتيجيات التدقيق الضريبي.
- معرفة المبادئ الأساسية المتعارف عليها في علم المحاسبة، والتدقيق الخاص، والتدقيق الحكومي، وأية مبادئ أخرى لها علاقة بنشاط التدقيق.
- الكفاءة الفنية والمهنية في مجال التدقيق الضريبي، والمهارة العالية في الاتصال مع كل أطراف العملية التدقيقية.

وبالنظر إلى التشريع اليمني لضريبة الدخل رقم (31) لسنة 1991م، بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، لم يذكر القانون أي معايير أو شروط يجب توفرها في المدقق الضريبي، كالمؤهل العلمي والتخصص، وهذا ما أثبتته نتائج الدراسة الميدانية من وجود تخصصات أخرى غير المحاسبة تعمل في مجال التدقيق الضريبي، سواء بالإدارة العامة على كبار المكلفين أو في الفروع، وهذا بحد ذاته يضعف من كفاءة المدقق في أداء أعماله.

(ب) التأهيل العملي للفاحص الضريبي:

يمثل التأهيل العملي للمدقق الضريبي، في قدرته على التعامل مع المشكلات العملية التي يواجهها أثناء أداء أعمال التدقيق، بما يمكنه من إنجاز العمل بالكفاءة المطلوبة .

ويعد التأهيل العملي على درجة عالية من الأهمية بالنسبة للفاحص الضريبي، إذ إن التشريع الضريبي لا يمكن أن يكون على درجة من التفصيل تكفي لمقابلة احتياجات كل حدث أو حالة،

(1) محمد، أحمد عبد الفتاح، " الإطار العام لمعايير التدقيق الضريبي في مصر، دراسة نظرية تطبيقية مع المقارنة بالفكر الإسلامي ، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة الأزهر ، 1995، ص92.

بالإضافة إلى أن الدراسة النظرية وحدها لا يمكن أن تكفي لخلق فاحص ضريبي مؤهل لتحمل أعباء الفحص، نظراً لما يواجه المدقق من مشكلات عملية مختلفة ومتباينة إلى حد كبير⁽¹⁾، لذا ينبغي تدريبهم في المصلحة على المشكلات العملية التي تواجه المدقق الضريبي .

2/1/5/1: معيار الاستقلال والاستقامة :

يمثل استقلال المدقق الضريبي، حجر الأساس بالنسبة للكفاءة وفاعلية التدقيق الضريبي، ويمكن تعريف استقلال المدقق الضريبي "أنه وجود وجهة نظر غير متحيزة خلال أداء عمليات التدقيق سواء عند أداء الاختبارات، أو تقييم النتائج والانحرافات، أو إعداد التقرير"⁽²⁾، يتجلى مفهوم الاستقلال في عدم تحيز المدقق في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، سواء لصالح المكلف أو الدولة، ونتيجة لارتباط الاستقلالية بالموضوعية كونهما وجهين لعملة واحدة، فإن الموضوعية تقتضي تحرر المدقق من صراع المصالح، حيث يؤدي الأخذ بهذا المعيار إلى زيادة ثقة المكلف بالإدارة الضريبية، وبالمثل زيادة المتحصلات الضريبية بشكل يحقق العدالة، ويحد من التهريب الضريبي الذي يعد من أساليب التهرب⁽³⁾.

ووفق التشريع اليمني لضريبة الدخل رقم (31) لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، فقد أورد في الفصل الثالث حق الاطلاع وسر المهنة في المادة (42)، أن يوقع المدقق الضريبي على نموذج إقرار بصيغة تعهد عند تولي مهامه، ورد في الفقرة (ج) "عدم قبول أية مبالغ أو هدايا تؤدي إليه نتيجة لارتباطه بعمله، سواء كانت مقابل منفعة يحصل عليها المهدي أو لم تكن"⁽⁴⁾، ويرى الباحث أن هذه الفقرة لا تكفي بحد ذاتها، لضمان استقلالية المدقق واستقامته في ظل عدم وجود إجراءات صارمة وجدية للرقابة والتفتيش والمحاسبة، وانخفاض مستوى عملية المتابعة والرقابة للتحقق من مدى الالتزام بقواعد التدقيق، و مساءلة مدقي الضرائب عن أخطائهم العمدية، بالإضافة إلى عدم الاهتمام بالجوانب السلوكية للمدقق، والجوانب المادية والمعنوية من قبل الإدارة الضريبية، لاسيما في ظل انخفاض مستوى التكوين الخلقي لدى بعض موظفي الإدارة الضريبية، وهو ما يمثل خطورة تفوق في أثارها مخاطر مستوى تأهيلهم العلمي والعملية، والتي تعد من مبررات تطور التهريب الضريبي وانتشاره.

(1) محمد، أحمد عبد الفتاح، مرجع سبق ذكره ص 94.

(2) الضابط، مدين، مرجع سبق ذكره ص 115 .

(3) يقصد بالتهريب الضريبي أن يتحول مدقق الضريبة من تدقيق الضريبة وربطها بشكل سليم إلى التواطؤ مع المكلف وابتداع أساليب تحايل وخداع أو ثغرات في القانون لتخفيض الضريبة مقابل عائد مادي يجنيه المدقق من وراء ذلك .

(4) وزارة المالية، مصلحة الضرائب، (القانون رقم 31 لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، والقرارات والتعليمات التنفيذية)، مرجع سبق ذكره، ص 129.

3/1/5/1 : معيار بذل العناية المهنية الواجبة :

يعد معيار بذل العناية المهنية من الأهمية بمكان، لاسيما أن مفهوم بذل العناية يفترض مستوى من مسؤولية الأداء يجب تحقيقها، كبذل العناية المهنية الواجبة في التحقق من أن دليل الإثبات كاف ومناسب لتدعيم رأي المدقق الضريبي⁽¹⁾.

إن بذل العناية المهنية يجب أن يشمل كافة جوانب التدقيق، مما يعنى أن المدقق الضريبي مسؤول مهنيًا عن أداء عملة على نحو جاد وحذر وبالتالي يجب تجنب الإهمال والاستهتار والتعاس، وترك الأمور للصدفة، أو صرف كثير من الوقت أو قتله دون حاجة لذلك، أو حذف أو تناسي بعض إجراءات التدقيق الضرورية كعدم كفاية الأدلة.

ومن ناحية أخرى، فإن هذا المعيار يعترف أن الفاحص الضريبي - كأى إنسان آخر - معرض للخطأ في الحكم والتقدير، فهو يؤدي عمله بكل أمانة وإخلاص ولكنه قطعاً غير معصوم من الخطأ. ولتحقيق هذه المعيار لابد أن يتوافر للمدقق الضريبي - الذي يمثل أهم دعائم ومقومات الفحص - العديد من السلطات التي تمكنه من أداء عمله⁽²⁾.

وهذا ما تداركه القانون الضريبي اليميني حيث خول له العديد من السلطات التي تمكنه من إنجاز المهام المنوط به تحقيقها وتتمثل هذه السلطات فيما يلي:

أ. الحق في الاطلاع على الدفاتر والسجلات وكافة المستندات التي تمكنه من أداء وظيفته.

ب. الحق في معاينة المنشآت التي تباشر نشاطها في سلع أو خدمات خاضعة للضريبة.

ج. الحق في أخذ السجلات والاحتفاظ بها حسب الحاجة ووفق النصوص القانونية.

د. سلطة ضبط القضائي.

هـ. سلطة تعديل القيمة الخاضعة للضريبة والواردة بالإقرار الضريبي .

و. تقدير الضريبة في حال عدم تقديم الإقرار .

2/5/1 : المجموعة الثانية : معايير العمل الميداني :

1/2/5/1 : المعيار الأول : التخطيط :

يقصد بالتخطيط وفق هذا المعيار، وضع الإستراتيجية العامة والمدخل المفصل لطبيعة، وتوقيت نطاق التدقيق المتوقع بالكفاءة والأداء المناسب من قبل المدقق الضريبي، ويختلف التخطيط بحسب مستوى المعرفة بأعمال المكلف وبحسب حجم نشاطه، وكلما كانت الخطة الموضوعية شاملة ومفصلة بشكل كافٍ كلما ساعدت على وضع برنامج للتدقيق بشكل ملائم.

(1) توماس، وليم، وهنكي، أمرسون، مرجع سبق ذكره ص 57.

(2) Brain C. Spilker, " The Effects of Time Pressure and Knowledge on Key Word Selection Behavior in Tax Research", The Accounting Review , The American Accounting Association Vol 70 ,NO,1, January 1995,p,49.

في عمليات التدقيق العادية للعملاء فإن جزءاً كبيراً من تخطيط أي عملية مراجعة يتم قبل قبول المكتب لعملية مراجعة معينة⁽¹⁾، أما في التدقيق لأغراض الضريبة فإن عملية المراجعة أو التدقيق مكلف بها المدقق وعليه البدء بوضع وتوثيق الخطة لإنجاز مهمته.

1/2/5/1: التخطيط لعملية التدقيق الضريبي : Planning the Tax Audit

يعد التخطيط الضريبي حجر الزاوية الذي في ضوئه تتم عملية التدقيق الضريبي، والذي يساعد المدقق في الحصول على أدلة وقرائن الإثبات اللازمة لإتمام عملية التدقيق، والتغلب على حالات عدم التأكد التي تواجه المدقق، والإقلال من عنصر التقدير الشخصي، طبقاً لما أشارت إليه معايير المراجعة المتعارف عليها.

تناول معيار المراجعة الدولي الرابع " التخطيط 300" والذي ألزم المراجع بضرورة القيام بتخطيط عملية المراجعة، بصورة كافية لتحقيق مايلي⁽²⁾ :

أ. اختيار إجراءات ملائمة، للحصول على أدلة وقرائن إثبات كافية، كأساس لرأي المدقق في القوائم المالية .

ب. تحديد وتوقيت الإجراءات المخططة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، ومواطن وجود قرينة غش، أو تحايل، بقصد التهرب من الضريبة .

ج. تحديد إستراتيجية التدقيق الشاملة النطاق واتجاه التدقيق، وتوفير الإرشادات لتطوير خطة التدقيق.

وتتضمن مذكرة تخطيط عملية التدقيق: معلومات تاريخية تصف هيكل وأعمال وتنظيم الشركة محل التدقيق، وأهداف التدقيق (ما إذا كانت عملية التدقيق لغرض معين كالتدقيق لتحديد وعاء الضريبة، والتأكد من عدم وجود تهرب ضريبي)، وتقييم مخاطر التكليف، وتقييم الأهمية النسبية، الاستنتاجات المتعلقة ببيئة الرقابة، متضمناً مدى الاعتماد على المراجع الداخلي، ومدى الاعتماد على تقرير المراجع الخارجي وملاحظاته، تقييم جودة نظم الرقابة المحاسبية والداخلية خاصة، وتحديد إجراءات الرقابة الداخلية التي تخفف المخاطر الكامنة، ودراسة رصيد كل حساب وهدف المراجعة المرتبط به وفي ضوئه يتم تحديد المخاطر الكامنة.⁽³⁾

ويرى الباحث أن التخطيط الضريبي عبارة عن: " الإستراتيجية أو البرنامج الزمني الذي يهدف إلى الإحاطة بكافة الظروف والمتغيرات بالمنشأة محل الفحص، لإمكانية الحصول على أدلة الإثبات اللازمة للتأكد من مصداقية الدفاتر والسجلات المقدمة، ومدى الالتزام بالقوانين والتعليمات، وبالتالي القدرة على إبداء الرأي السليم وإصدار التقرير المناسب" .

(1) العنقري، حسام بن عبد المحسن، " مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية " ط3، مطابع السروات، جدة ، 2007، ص114.

(2) إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وأخلاقيات المهنة، مرجع سبق ذكره، ص338.

(3) لطفي، أمين السيد، " التطورات الحديثة في المراجعة " مرجع سبق ذكره، ص315.

2/2/5/1: أهمية التخطيط في مجال التدقيق الضريبي:

وفي سياق المعايير والتعريفات السابقة، هناك دوافع لتخطيط عملية التدقيق الضريبي ترجع لعدد من الأسباب أهمها⁽¹⁾ :

- أ. تمكين المدقق من الحصول على أدلة الإثبات الكافية.
- ب. تحديد الخطوات والإجراءات الواجب اتباعها للوقوف على المخاطر الملازمة لعملية التدقيق.
- ج. التحقق من مدى سلامة الإجراءات المطبقة ومدى ملاءمتها لعملية الفحص.
- د. التحقق من التزام المسجل بأحكام القانون، تقديم الإقرارات في الميعاد القانوني، الإخطار بأي تغيير في بيانات التسجيل.
- هـ. توفير الوقت والجهد خاصة إذا كان برنامج التدقيق معداً إعداداً جيداً.
- و. استخدام الأسلوب العلمي في التفكير والعمل، حيث يتضمن تحديد المشاكل وجمع البيانات وتحديد الحلول البديلة، والارتكاز على المعايير لتقييم الأداء والنتائج.
- ز. التخطيط يقوم على أساس المشاركة، سواء بين الإدارات الداخلية أو الجهات الخارجية.
- ح. الدراسة للظروف والمتغيرات البيئية المؤثرة على المنشأة محل الفحص، وتحديد الإجراءات التحليلية التي يمكن اتباعها لدراسة تلك المتغيرات وتحقيق الأهداف المطلوبة.
- ط. يعد التخطيط الخطوة الأولى من خطوات النشاط الرقابي، حيث يوفر معيار الأداء المخطط في شكل أهداف وسياسات وخطط وإجراءات مطلوب تنفيذها.
- ي. يساعد على التنبؤ المبكر بمواطن المشاكل أو احتمالية التهرب، ومحاولة إيجاد الإجراءات التحليلية المناسبة لتحديد الوعاء الضريبي السليم.
- ك. يساعد على التنسيق والتنظيم واستخدام الموارد المتاحة أثناء العمل. ويرى الباحث أن الهدف من عملية التخطيط والإعداد لعملية التدقيق الضريبي، هو عبارة عن تحديد منهج لتجميع ودراسة المعلومات والبيانات للحصول على أدلة الإثبات من مصادرها المختلفة، (سواء كانت داخلية أو خارجية)، بالإضافة إلى المعلومات ذات العلاقة التي يتم الحصول عليه من مصادر داخلية موجودة في المصلحة (إدارة الحصر، إدارة التحصيل والحجز، إدارة التهرب، ملفات خاصة بالمكلف محل الفحص)، إضافة إلى مصادر المعلومات الخارجية (معلومات من داخل المنشأة محل الفحص، معلومات من جهات أخرى كالجمارك والبنوك والإعلانات والغرف التجارية والصناعية والسجل التجاري... الخ)، لإمكانية الاستعانة بها في تحديد الوعاء الضريبي السليم، والتنبؤ بالمخاطر المحتملة لمواجهتها والتغلب عليها في الوقت المناسب، وبالتالي إتمام عملية التدقيق بشكل منطقي بعيداً عن التقدير الشخصي، وإعداد التقرير اللازم عن الفترة محل الفحص.

(1) الروبي، شيماء إبراهيم، " استخدام التدقيق التحليلي كأداة لزيادة وكفاءة وفعالية تخطيط مراجعة الضريبة العامة على المبيعات " ، رسالة ماجستير، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، 2005.

ووفق التشريع اليمني لضريبة الدخل رقم (31) لسنة 1991م، بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، فقد ورد في قرار وزير المالية رقم (7) لسنة 2004م بشأن الربط الذاتي لضرائب الدخل على كبار المكلفين، المواد (6-9) مادة (6): "تم المراجعة والتدقيق سواء كانت شاملة أو جزئية على أساس انتقائي، ويقوم على تقييم المخاطر وبما يعزز الالتزام الطوعي بالتقييم الذاتي الدقيق من قبل المكلفين وفقاً لأحكام القانون"، كما تقوم الإدارة الضريبية مكتبياً بتحليل مكونات وبيانات الإقرار ومرفقاتها وما يتوفر لديها من معلومات وعلى أساس تقييم المخاطر⁽¹⁾.

إلا أن المشرع لم يذكر على الإطلاق أي آليات أو إجراءات لتحقيق هذه المواد، أي لم ينص على وجوب إجراء تخطيط وافٍ وشامل لعملية التدقيق الضريبي سواء بما يخص إجراءات الربط الذاتي، أو نظام الربط المقطوع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، في الوقت الذي يفترض أن تصدر اللائحة التنفيذية للقانون التي تفسر وتحدد مثل هذه الإجراءات الخاصة بالتدقيق كالتخطيط، والإجراءات التحليلية، ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وغيرها من الإجراءات الهامة، إلا أنه إلى الآن لم تصدر هذه اللائحة إلى يومنا هذا مما يعني أن معظم أعمال التدقيق غير مقننه أو ممنهجة، ويرى الباحث أن القانون لم يستوفِ هذا الإجراء الهام لوضع الإستراتيجية العامة والمدخل المفصل لطبيعة وتوقيت نطاق التدقيق المتوقع بالكفاءة والأداء المناسب من قبل المدقق الضريبي، مما يجعل أعمال التدقيق قائمة على مزاجية المدقق واجتهاداته، في ظل عدم منهجية لتحديد وتوقيت الإجراءات المخططة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، ومواطن وجود قرينة غش، أو تحايل، بقصد التهرب من الضريبة.

2/2/5/1: المعيار الثاني: جميع الأدلة والبراهين: Gathering Evidence of Performance

مفهوم أدلة التدقيق، " يقصد بها جميع المعلومات التي يستخدمها المدقق للوصول إلى الاستنتاجات التي يبني عليها المدقق رأيه⁽²⁾، وتختلف المعلومات بشكل كبير طبقاً للمدى الذي يقتنع فيه المدقق عما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهذه الأدلة تراكمية بطبيعتها حيث يتم الحصول عليها من إجراءات التدقيق التي يتم أدائها أثناء سير عملية التدقيق⁽³⁾، وتتمثل المحددات الأربعة الخاصة بالافتناع بالأدلة في المناسبة، والصلاحية، والكفاية، وتوقيت الحصول على الأدلة، التي يجب أن تراعى بشكل منطقي من قبل المدقق الضريبي.

⁽¹⁾ وزارة المالية، مصلحة الضرائب، (القانون رقم 31 لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، والقرارات والتعليمات التنفيذية)، مرجع سبق ذكره، ص 159.

⁽²⁾ إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وأخلاقيات المهنة، مرجع سبق ذكره، ص 438.

⁽³⁾ أرينز، الفين، لوبك، جيمس، المراجعة مدخل متكامل، مرجع سبق ذكره، ص 238.

عنيت معايير التدقيق بتقديم العديد من الإجراءات التي يستخدمها المدقق عند قيامه بعملية التدقيق، فقد ذكر المعيار الثالث من معايير العمل الميداني الصادر عن AICPA أربعة إجراءات رئيسية وهي: التدقيق والملاحظة والمصادقات والاستفسارات.⁽¹⁾

وقد تضمن معيار التدقيق الدولي رقم (500) "أدلة التدقيق"، تلك الإجراءات، وأضاف إليها إجراءات ذات صفة كمية وتحليلية، مثل إعادة الحساب وإعادة الأداء والإجراءات التحليلية.⁽²⁾ وفي هذا الصدد تناول Arens et al. مجموعة من أهم إجراءات التدقيق التي بإمكان المدقق الضريبي استخدامها مع شرح موجز عن مضمون كل واحد منها ومجال استخدامه في التدقيق كما، في الجدول (1).

جدول رقم (1)

إجراءات التدقيق الشائعة الاستخدام في التدقيق

الإجراء	المقصود به	مثال على مجال استخدامه	نوع دليل الإثبات
الفحص	دراسة مفصلة إلى حد معقول للمستندات أو السجلات لتحديد حقائق معينة بشأنها.	فحص عينة من فواتير الموردين لتحديد معقولية السلع والخدمات المستلمة.	توثيق
التدقيق المتمعن	فحص أقل تفصيلاً للمستند أو السجل لتحديد عما إذا كان هناك أمر غير عادي يستوجب المزيد من التحري عنه.	فحص يومية المبيعات بهدف الوقوف على أية معاملات غير عادية.	إجراءات تحليلية
القراءة	فحص المعلومات المكتوبة لمعرفة الحقائق وثيقة الصلة بالمراجعة.	قراءة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة وتلخيص المعلومات ذات الصلة بالقوائم المالية وتضمن ذلك ملف المراجعة.	توثيق
الاحتساب	قيام المراجع بعملية الاحتساب .	احتساب النسب المالية مثل معدلات التقلب في المخزون.	إجراءات تحليلية
إعادة الاحتساب	قيام المراجع بعملية الاحتساب لغرض التحقق من صحته.	إعادة احتساب عمليات الضرب والجمع في عينة من الفواتير .	إعادة الأداء
التجميع	جمع المبالغ المدرجة في حقول السجلات للتحقق من صحة المجموع.	القيام بجمع المبالغ المسجلة في يومية المبيعات لفترة شهر ومقارنة المجموع مع المسجل بدفتر الأستاذ.	إعادة الأداء
المقارنة	قيام المراجع بمقارنة معلومات وردت في مستندين مختلفين.	أخذ عينة من فواتير المبيعات ومقارنة الأسعار المدونة فيها مع الأسعار طبقاً لقوائم الأسعار المعتمدة من قبل الإدارة.	توثيق

⁽¹⁾ AICPA, Codification of Statements on Auditing Standards, AICPA, New York, 1987, p7.

⁽²⁾ International Federation of Accountants (IFAC), Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements 2005, IFAC, 2005, pp 438-439.

الإجراء	المقصود به	مثال على مجال استخدامه	نوع دليل الإثبات
المتبع	أمر يرتبط بالتوثيق أو بإعادة الأداء مثل قيام المراجع بمتبع معاملة ما من بدايتها إلى نهايتها وعادة ما يرافق ذلك إجراء مقارنات أو إعادة الاحتساب.	تتبع عينة من معاملات المبيعات من دفتر يومية المبيعات إلى فاتورة المبيعات، مع مقارنة اسم العميل وتاريخ البيع وقيمة المبيعات، أو تتبع الترحيل من يومية المبيعات إلى دفتر الأستاذ.	توثيق إعادة الأداء
العد	تحديد كمية الأصول الموجودة، حيث يرتبط هذا الإجراء بالتحقق من الوجود المادي للأصول.	عد عينة من أصناف المخزون ومقارنة المقدار مع المسجل في محاضر جرد المخزون.	جرد مادي
الملاحظة	الملاحظة بالنظر لكيفية أداء أنشطة معينة.	ملاحظة قيام المكلفين بجرد المخزون، أو ملاحظة أداء إجراءات الرقابة الداخلية.	ملاحظة
الاستفسار	الحصول على معلومات (شفوية أو خطية) من العميل رداً على أسئلة تثار خلال المراجعة.	الاستفسار من الإدارة عن وجود أي مخزون راكد في تاريخ إعداد الميزانية العمومية.	استفسار
التأييد المستندي	التثبت من استخدام المستندات في تأييد تسجيل المعاملات أو مبالغها في الدفاتر المحاسبية.	التثبت من تأييد معاملات الشراء المسجلة بفواتير الشراء ومحاضر الاستلام.	توثيق

Source: Arens, Alvin A., Elder, Randal J. and Beasley, Mark S., Auditing and Assurance Services, Pearson Prentice Hall, 2006. P175.

يهدف المدقق الضريبي من جمع وتقييم أدلة الإثبات، التوصل إلى الاستنتاجات التي يعتمد عليها في تحديد مدى صحة الالتزامات الضريبية المصرح بها من قبل المكلف، فإن هذه الأدلة تشمل المستندات أو الوثائق الأصلية، والدفاتر والقيود المحاسبية الأساسية لإعداد القوائم المالية، وتحديد الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة، بالإضافة إلى المعلومات ذات العلاقة التي يتم الحصول عليها من مصادر داخلية موجودة في المصلحة أو خارجها⁽¹⁾.

ولضمان فاعلية إجراءات التدقيق ينبغي أن يحرص المدقق الضريبي على عدم تنفيذها بطريقة روتينية، نظراً لأن مرتكب التضليل غالباً ما يكون على علم ودراية بإجراءات التدقيق، فيستغل تلك المعرفة في إخفاء ما ارتكبه عن أعين المدققين.

وللتغلب على مشكلة إمكانية التنبؤ بإجراءات التدقيق، يجب تجنب تصميم خطة التدقيق بشكل نمطي ومتكرر من سنة إلى أخرى، وإنما ينبغي أن تحتوي على تغييرات مهمة في توقيت ونوع اختبارات التدقيق التي سيتم تنفيذها.

1/2/2/5/1: الاعتبارات التي تؤثر على كمية أدلة الإثبات المحاسبية التي يقوم بجمعها المدقق الضريبي :

يرى أحد الكتاب⁽²⁾، أن هناك مجموعة من الاعتبارات التي تضطر المدقق الضريبي من تضيق أو توسيع نطاق وكمية أدلة الإثبات، التي يقوم بجمعها المدقق الضريبي ويمكن إيجازها بما يلي:

أ. الأهمية النسبية للعنصر محل التدقيق.

(1) واصل، علياء عبد الحميد، "دراسة تحليلية لمشكلات الفحص الضريبي في مجال الضريبة العامة على المبيعات"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، 2008، ص 60.

(2) اشتيوي، إدريس عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات ط4، دار النهضة العربية للنشر، بيروت، 1996، ص 79.

ب. درجة الخطر التي يتعرض لها العنصر محل الفحص.

ج. مدى ملائمة دليل الإثبات المحاسبي لطبيعة العنصر موضوع التدقيق.

د. مدى كفاية دليل الإثبات المحاسبي للوصول إلى الحقيقة من عملية الفحص

وبما أن المعيار الدولي للتدقيق قد ربط أدلة الإثبات بكميتها، وملاءمتها، بنوعية الأدلة وعلاقتها بالقضايا المراد إثباتها، فأدلة الإثبات ذات المصدر الخارجي كالمصادقات مثلاً، أكثر ثقة من الأدلة التي يحتويها الملف، وكلما كانت الأدلة الخارجية مباشرة، كلما كانت أقوى من جمعها بواسطة المكلف، وكلما كانت إقرارات كتابية كانت أفضل من الشفوية، ومع ذلك يجب أن لا يهمل المدقق اعتبارات التكلفة؛ للحصول على أدلة التدقيق من منطلق الاقتصاد في الجباية، وقد عدد المعيار وسائل الإثبات كالاستقصاء (البحث والتحقيق)، والمقابلات الشخصية، والملاحظات والمعاينة، الاستفسار والمصادقة، العمليات المحاسبية، والإجراءات التحليلية.

ووفقاً للتشريع اليمني لضريبة الدخل رقم (31) لسنة 1991م، بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، فقد أورد في الفصل الثاني في مواده (39-40)، الخاص بـ (الحسابات والدفاتر التجارية وقواعد التدقيق والمحاسبة)، كما أورد في الفصل الثالث (حق الاطلاع وسر المهنة) في مواده (27-37)، تناولت في معظمها عدداً من الإجراءات المنظمةة لقواعد التدقيق وقبول الدفاتر والسجلات،⁽¹⁾ والإجراءات المنظمة لكيفية الحصول على أدلة الإثبات والبراهين المؤيدة لصحة أرباح المكلف، كالتحقق، والمعاينة، والتثبت، وإجراء مقايضة أخيرة على الأرباح الصافية للمكلف الناتجة من عملية التدقيق، وعموماً فإن المشرع ترك لموظف الضريبة حق الاطلاع والحصول على مصادر المعلومات وكيفية التثبت منها، وبالتالي يرى الباحث أن المشرع قد استوفى معيار أدلة وبراهين الإثبات، وترك تنفيذ إجراءات هذا المعيار لخبرة المدقق، ومدى بذله للعناية المهنية المطلوبه.

3/2/5/1: المعيار الثالث: الإجراءات التحليلية (تحليل وفحص الانحرافات) :

وستناول هنا معيار الإجراءات التحليلية كأحد إجراءات التدقيق الضريبي، ودورها في كشف الإنحرافات التي قد تكون نتيجة لوجود تهرب ضريبي، وتعرف الإجراءات التحليلية وفق معيار التدقيق الدولي رقم (520)، أنها مجموعة من العمليات لدراسة العلاقات بين كل من البيانات المالية وغير المالية، وبحث التقلبات والعلاقات التي تم تحديدها والتي لا تتفق مع المعلومات الأخرى المناسبة، أو تتحرف إلى حد كبير عن المبالغ التي يتم التنبؤ بها، كما تستخدم كإجراءات لتقييم المخاطر للحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، وكإجراءات جوهرية ذات تأثير وفعالية أكثر في الاختبارات التفصيلية، لتخفيض مخاطر الاكتشاف عند مستوى منخفض للتوكيدات⁽²⁾.

⁽¹⁾ وزارة المالية، مصلحة الضرائب، (القانون رقم 31 لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، والقرارات والتعليمات التنفيذية)، مرجع سبق ذكره، ص 119-131.

⁽²⁾ إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وأخلاقيات المهنة، مرجع سبق ذكره، ص 465.

بينما يعرف أحد الكتاب⁽¹⁾ المراجعة التحليلية: بأنها الاختبارات التي يجريها المدقق من خلال استخدام طرق وأساليب تحليلية عديدة، لتحديد طبيعة العلاقات التي تربط عناصر القوائم المالية فيما بينها، أو مع مصادر البيانات الأخرى مماثلة أو ذات علاقة وذلك بهدف التحقق من وجود ومعقولية تلك العلاقات، تكمن أهمية المراجعة التحليلية في إظهار مدى معقولية قيم عناصر القوائم المالية ، أي تساعد في اكتشاف عناصر القوائم المالية الشاذة (كونها لا ترتبط مع العناصر الأخرى بعلاقات كان من المتوقع وجودها أو أظهرت تقلبات غير متوقعة في قيمتها) والتي تتطلب عمقاً أكبر من إجراءات الفحص والاختبارات التفصيلية لإثبات العمليات والأرصدة المؤيدة لها .

ومما لا شك فيه أن قوائم الدخل والمركز المالي تحتوي على مجموعة كبيرة من العناصر يؤثر كل منها على الآخر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، ومن أجل الحكم على نتيجة نشاط المنشأة ومركزها المالي من قبل المدقق الضريبي لابد من دراسة العلاقة بين تلك العناصر، الأمر الذي يساعد في اكتشاف حالات التهرب الضريبي التي قد تلجأ إليها بعض المنشآت، وهنا يستطيع المدقق الضريبي إتخاذ عدد من الإجراءات تتمثل في النقاط الآتية:

- يجب على المدقق الضريبي أن يتحقق من القوائم ويجري تقييماً مبدئياً لكل من النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية المعمول بها، كأحد مصادر أدلة وقرائن الإثبات في عملية التدقيق، وما إمكانية الحصول على أدلة وقرائن من اختبارات المراجعة التحليلية واختبارات التحقق التفصيلية للأرصدة والعمليات .
 - نظراً للقصور في أغلب النظم فاعلية، يجب على المدقق الضريبي أن لا يعتمد فقط على أدلة وقرائن النظم المستمدة من النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، بل يجب في جميع الأحوال الحصول على أدلة وقرائن من اختبارات المراجعة التحليلية، واختبارات التحقق التفصيلية للأرصدة والعمليات، كأساس لأية استنتاجات عن القوائم المالية .
 - يجب على المدقق الضريبي أن يربط مدى الاقتناع بالقرائن التي يتم الحصول عليها من اختبارات المراجعة التحليلية بما يلي:
- أ. مدى إمكانية الاعتماد على العلاقة المستخدمة لتأييد أرقام القوائم المالية التي تخضع للاختبار التحليلي .
- ب. صلاحية البيانات المستخدمة وفقاً للعلاقة المحددة لتأييد أرقام القوائم المالية التي تخضع للاختبار التحليلي .
- ج. الاستنتاجات غير العادية التي أظهرتها إجراءات الاختبارات التحليلية ، بالإضافة إلى مدى الاقتناع بالتفسيرات والإيضاحات لأي استثناءات هامة .

(1) العنقري، حسام بن عبد المحسن، "مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية" ط3، مطابع السروات، جدة ، 2007، ص127.

1/3/2/5/1: الفحص الانتقادي باستخدام التحليل المالي لاكتشاف التهرب الضريبي:

تتكون جميع أساليب التدقيق التحليلية من ثلاث خطوات أساسية: أولاً حصول المدقق على البيانات والمعلومات المناسبة، عن عنصر أو أكثر من عناصر القوائم المالية، ثانياً قيام المدقق باستنتاج مجموعة من التوقعات المقبولة، عن نتائج علاقة المعلومات والبيانات المتاحة مع العنصر أو العناصر محل الاختبار، ثالثاً وأخيراً قيام المدقق بمقارنة نتائج العلاقة المتوقعة مع نتائج العلاقة الفعلية ومن ثم اتخاذ الإجراء المناسب .

وبرأي أحد الكتاب⁽¹⁾ يقصد بالتحليل المالي أنه الدراسة التحليلية الانتقادية المفصلة للقوائم المالية ولكمية كبيرة من المعلومات المفيدة والضرورية المرتبطة بشكل مباشر بالمنشأة بالإضافة لتحليل السياسات والخطط والأهداف والمعايير، لإعطاء مؤشرات ودلالات للمستخدمين.

ويعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الفحص التحليلي " بأنه نوع من اختبارات التحقق الأساسية للبيانات والمعلومات المالية، التي يتم أدائها عن طريق دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات"⁽²⁾، كما عرفه بعضهم بأنه عبارة عن دراسة تهدف إلى تحليل الاتجاهات والمؤشرات الجوهرية التي تهتم بفحص التقلبات والبنود غير العادية.

وذهب أحد الباحثين⁽³⁾ إلى تسمية التحليل المالي عند القيام بإجراء التدقيق لغرض تحديد وعاء الضريبة بالتحليل الضريبي، والذي عُرِف بأنه: " دراسة القوائم المالية المرفقة بالإقرار الضريبي للوحدة الاقتصادية وفق أساليب رياضية وإحصائية ممكنة، للتأكد من سلامة المركز المالي ونتائج الأعمال لتلك الوحدة للوصول إلى صافي نتائج الأعمال الأقرب للحقيقة والعدالة، والذي يمكن للسلطة المالية الاعتماد عليه عند محاسبة المكلف".

ويتضح من التعريف السابق أهمية التحليل في تقديم وسائل تقويمية تساعد على توضيح سلامة البيانات المالية للمنشأة وسلامة ما تعكسه من نتائج بحيث يمكن للمدقق الضريبي الوصول من خلالها إلى الوعاء العادل للضريبة، وبكشفها لما تتضمنه البيانات المالية من نتائج خاطئة فهي تساعد على كشف التهرب الضريبي والحد منه.

ويرى أحد الكتاب ان التدقيق لأغراض خاصة باستخدام الفحص الانتقادي التحليلي من شأنه كشف العلاقات غير المعقولة والانحرافات، ويقصد بالفحص الانتقادي التحليلي باستخدام التحليل المالي بأنه مجموعة من الإجراءات التحليلية التي تشمل العمليات التالية⁽⁴⁾:

1 - مقارنة المعلومات عن الفترة الجارية (محل الفحص) بمعلومات مماثلة عن الفترات السابقة.

(1) الحسني، صادق، مرجع سبق ذكره، ص74.

(2) الشافعي، جلال، نظرية المحاسبة الضريبية، الجزء الأول، القصر للطباعة والدعاية والإعلان، 2005، ص44.

(3) بامشوموس، عبدالله، وسائل الرقابة الضريبية على ضرائب الدخل في الجمهورية اليمنية دراسة تحليلية، " جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة، رسالة ماجستير، 1999، ص 100.

(4) لطفي، أمين السيد، " المراجعة باستخدام التحليل الكمي ونظم دعم القرار ط1، دار النهضة العربية، 1998، ص74.

- 2- التنبؤ بالأرصدة المتوقعة للبند محل التدقيق أو الفحص .
 - 3- مقارنة هذه الأرصدة المتوقعة مع تلك التي تم التقرير عنها في القوائم المالية، بقصد تحديد الاختلافات بينهما.
 - 4- دراسة علاقة المعلومات المالية بالمعلومات المناسبة غير المالية.
 - 5- مقارنة المعلومات بأخرى مماثلة عن وحدات تنظيمية أخرى.
 - 6- مقارنة المعلومات بمعلومات مماثلة تتعلق بالقطاع الذي تعمل فيه المؤسسة.
 - 7- تقييم الأهمية النسبية لتلك الاختلافات والانحرافات، بغرض تحديد مدى الثقة في الاختبار التحليلي، ومدى إمكانية التوسع في إجراء اختبارات تفصيلية إضافية، عند وجود مؤشرات تدل على وجود تلاعب أو احتمالية وجود غش بقصد التهرب⁽¹⁾ .
- وتتلخص أهداف الفحص التحليلي:

- أ. التعرف على طبيعة عمل المنشأة موضوع الفحص.
- ب. تحديد مدى اختبارات العمليات والأرصدة.
- ج. تحديد المجالات الأكثر عرضة للتلاعب والغش والتي تتطلب مزيداً من الفحص.
- د. تحديد مجالات المخاطرة المتوقعة حدوثها.
- هـ. تعزيز النتائج التي تم التوصل إليها خلال الفحص.

4/2/5/1: المعيار الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية؛

1/4/2/5/1: مفهوم الرقابة الداخلية؛

تعد الرقابة أمراً ضرورياً وملازماً لأي نشاط إنساني، وقد عُرِفَت الرقابة المالية في أقدم الحضارات البشرية المكتشفة، وتطور مفهومها نتيجةً للتحويلات الاقتصادية والاجتماعية التي حدثت في الحضارات الإنسانية على مر العصور، كان اصطلاح الرقابة الداخلية يستخدم كمرادف لاصطلاح الضبط الداخلي، إذ كان يقصد بالرقابة الداخلية أو الضبط الداخلي في بادئ الأمر الإجراءات والطرق المستخدمة في المنشأة للمحافظة على النقدية والأصول الأخرى؛ واكتشاف الأخطاء للمحافظة على دقة السجلات⁽²⁾.

وقد دأب العديد من الكتاب في حقل التدقيق على إبراز دور الرقابة الداخلية الدور الحيوي الذي تلعبه في إمكانية الاعتماد عليها من عدمه والمخاطر التي تكتنف المنشأة محل التدقيق عند الحصول على أدلة وقرائن الإثبات، وأوردوا العديد من التعاريف لمفهوم الرقابة الداخلية نذكر بعضها على سبيل المثال لا الحصر، عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في الفقرة (42) من المعيار الدولي

⁽¹⁾Jams Gauntt and William Glezen, "Analytical Auditing Procedures", Internal Auditor February 2007, pp56- 60.

⁽²⁾الصبيان، محمد سمير و جمعة إسماعيل إبراهيم، والسوافيري فتحي رزق ، الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1996، ص21.

للتدقيق (ISA No. 315)، الموسوم بفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بأنها "العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين، لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة، فيما يتعلق بموثوقية تقديم التقارير المالية وفاعلية وكفاءة العمليات والامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة"، ويتبع ذلك أن الرقابة الداخلية يتم تصميمها وتنفيذها لتتأول مخاطر العمل المحددة التي تهدد تحقيق أي من هذه الأهداف⁽¹⁾ "

كما عرفت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين على أنها: " الطرق أو الأساليب التي تتبناها إدارة المنشأة بما في ذلك مجلس إدارتها ومديروها وموظفوها؛ لتوفير تأكيد معقول بتحقيق أهداف المنشأة التالية:

- حماية أصول المنشأة ، والحد من وقوع الغش والأخطاء واكتشافها فور وقوعها، ودقة السجلات المحاسبية واكتمالها.
- فاعلية وكفاءة الأحداث والعمليات والظروف التي تتأثر بها المنشأة.
- التقيد بالأنظمة والتعليمات والسياسات التي تتبناها الإدارة، لتحقيق أهداف المنشأة بكفاءة وبطريقة منتظمة.

وبناء على ما سبق، تتكون الرقابة الداخلية من بيئة الرقابة، وعملية تقييم المخاطر، ونظام المعلومات والاتصال، وأنشطة الرقابة، وأخيراً متابعة أساليب الرقابة، وكما هو معلوم فإن نظام الرقابة الداخلية يختلف من منشأة لأخرى⁽²⁾ والاعتبار الأساسي للمدقق الضريبي هنا هو ما إذا كان عنصر رقابة داخلي يمنع أو يكشف أو يصحح الأخطاء الجوهرية في فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات وكيف يتم ذلك، للتحقق من عدم إخفاء جزء من الأرباح المحققة .

مصلحة الضرائب أحد الجهات الحكومية ومن أهم الأطراف الخارجية التي تستخدم بيانات الوحدات الاقتصادية لتحديد مبالغ الضريبة المستحقة على الوحدات الاقتصادية، وحتى يتسنى للوحدات الاقتصادية تلبية احتياجات الجهات الحكومية في المواعيد المحددة، يتطلب الأمر وجود نظم رقابة داخلية سليمة، بحيث تطمئن الجهات الحكومية إلى دقة البيانات المقدمة لها وتعتمد عليها في اتخاذ قراراتها⁽³⁾.

يعد من الضروري قبل البدء في عملية التدقيق للحسابات الختامية المرفقة للإقرار الضريبي، أن يقوم المدقق الضريبي بفحص نظم الرقابة الداخلية للمكلف، كون هذه الخطوة تمثل نقطة البداية في تدقيق الإقرار الضريبي، حيث أن نظام الرقابة الداخلية الجيد يساعد الفاحص الضريبي في توجيه اهتمامه إلى دراسة العناصر الأكثر أهمية.

⁽¹⁾ إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وأخلاقيات المهنة، مرجع سبق ذكره، ص 361.

⁽²⁾ العنقري، حسام بن عبد المحسن، مرجع سبق ذكره ، 2007، ص 104.

⁽³⁾ باقي، محسن ، مدى اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية، " الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة، رسالة ماجستير، 2002، ص 40.

يهدف المدقق الضريبي من وراء دراسة نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق عدة أغراض منها⁽¹⁾:

أ. يُمكن المدقق الضريبي من تكوين رأي عن درجة الاعتماد على هذا النظام وإعداد إجراءات التدقيق في ضوء ذلك ليصل في النهاية إلى التعبير عن رأيه بمصداقية وأمانة القوائم المالية التي يقدمها المكلف، ومن ثم اعتماد الإقرار الضريبي الخاص بالمكلف.

ب. تحديد نسبة الاختبارات التي يقوم بها المدقق على ضوء مدى سلامة نظام المحاسبة والرقابة الداخلية، حيث إنها تمثل أساس الاطمئنان على صحة البيانات المالية المقدمة.

ج. تحديد حجم أدلة الإثبات اللازمة للاقتناع بصحة المدخلات والمخرجات، كي يطمئن من أن البيانات عرضت بعدالة، وبالتالي الوثوقية في معالجة البيانات، وتقليل الجهد المبذول، واستبعاد الإجراءات والعمليات التي لا تضيف قيمة .

وبالتالي فإن غياب نظام الرقابة الداخلية، يجعل نظرة المدقق الضريبي إلى الحسابات موضع شك، مما يضطره إلى التوسع في عملية الفحص وعمل الاختبارات اللازمة في مواقع الخطر، المحتمل فيها وجود تهرب ضريبي.

2/4/2/5/1 : علاقة المخاطر بأهداف التدقيق:

نتيجة لوجود المؤثرات المهنية والنظامية والتجارية في صياغة منهج عمل التدقيق، ظهر ما يسمى بالمنهج المستند إلى المخاطر (risk – based approach)،⁽²⁾ في عمل التدقيق، والذي يعتمد على إبراز أهمية قيام المدقق بإجراء دراسة عن الأهمية النسبية، ودرجة الخطر التي يتعرض لها كل عنصر من عناصر القوائم المالية، وتركيز الجهود عليها عند فحصها .

أي أن المدقق عند قيامه بتدقيق البيانات المالية، يتعرض لمخاطر عدة مثل تعرض القوائم المالية لأخطاء، وبالتالي عدم صدق تمثيل نتيجة النشاط والمركز المالي (المخاطر الملازمة)، بالإضافة إلى عدم تمكن نظام الرقابة الداخلية المستخدم (المخاطر الرقابية)، وإجراءات التدقيق التحليلية والأساسية (مخاطر الاكتشاف)، من تفادي حدوث أو اكتشاف وتصحيح ذلك .

ونتيجة للتشابه الكبير في أداء أعمال التدقيق الضريبي والمراجعة المالية كما أسلفنا، فإن المدقق الضريبي يسعى للحصول على استنتاجات وتأكيدات معقولة؛ للوصول إلى تحديد سليم للوعاء الضريبي، ومن أجل ذلك عليه الحصول على الإثباتات Evidences، التي يجب أن تتصف بالكفاية sufficiency والكفاءة competency، لتدعيم رأيه بشأن مدى صدق وعدالة البيانات المالية، وبالتالي

(1) بامشموس، عبدالله ، وسائل الرقابة الضريبية على ضرائب الدخل في الجمهورية اليمنية دراسة تحليلية، " جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة، رسالة ماجستير، 1999، ص 82.

(2) McNair, C.J., " Proper Compromises : the Management Control Dilemma in Public Accounting and its Impact Auditor Behaviour, " Accounting Organizations and Society " Vol . 16, NO 7, pp. 635 1991.

صحة مقدار الضريبة المفروضة، وبالتالي لابد له من أداء أعماله وفق منهج مستند على المخاطر ودراستها بصورة مناسبة.

يقصد بمخاطر التدقيق الضريبي، تلك المخاطر التي يمكن أن يتعرض لها المدقق الضريبي، والمتمثلة في وجود تحريفات في القوائم المالية بقصد إخفاء جزء من أرباح المكلف، هذه التحريفات مرتبطة بعدة مخاطر، (المخاطر الملازمة و الضمنية ومخاطر الرقابة و الاكتشاف)، والتدقيق الذي يركز على المخاطر يضيف قيمة أكبر للمدقق⁽¹⁾.

وتتمثل الآلية التي يجب أن يتخذها المدقق الضريبي لتحديد مخاطر الرقابة الداخلية في الآتي⁽²⁾:

أ. تفحص نظام الرقابة الداخلية، من حيث تصميم إجراءات العمليات المالية، وهل تتضمن على أساليب سليمة يمكن الاعتماد عليها.

ب. تقدير المخاطر الأولية، ثم متابعة تقدير المخاطر وتعديلها، حسب الظروف التي تستدعي كل حالة.

ج. البدء في عمل اختبارات الإذعان ، وبعض من الاختبارات الجوهرية .

د. تقدير كمية وحجم المخاطر والاختبارات الجوهرية اللازمة، بناءً على تقدير المخاطر.

ويمكن إبراز أهمية دراسة وتقدير المدقق لمخاطر التدقيق، في دعم أهداف التدقيق من عدة وجوه أهمها⁽³⁾:

- مساعدة المدقق في اتخاذ قرارات يمكن أن توصف: بأنها تستند إلى شيء من المنطق فيما يتعلق بكمية الإثباتات المطلوبة، لتعزيز رأيه في البيانات المالية بهدف تحديد الربح الضريبي.
- إدراك المدقق وفي وقت مبكر، لأنواع وأهمية التحريفات الممكن حدوثها، والمواطن التي يمكن أن توجد فيها، ومن ثم توجيه جهود التدقيق إلى تلك المواطن، ومن ثم يصبح المدقق في وضع يمكنه من إبداء رأيه بموثوقية أفضل.
- يعد توثيق المدقق لإجراءات دراسته وتقديره لمخاطر التدقيق، وإدراج ذلك ضمن أوراق العمل Working Papers، دليلاً يمكن أن يستخدمه المدقق لتعزيز رأيه في البيانات المالية والوصول للربح الضريبي، وبذل العناية المهنية المطلوبة .
- المساهمة في الوصول إلى هدف التدقيق بكفاءة، قد تم تحقيقه أو الوصول إليه بأقل كلفة ممكنة، وفي ضوء الاستخدام العقلاني لموارد التدقيق التي تتصف بالندرة.

⁽¹⁾ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT **Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches**, 16 October, 2006,p37.

⁽²⁾Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley " **Auditing and Assurance Services** " Person Education Inc., U.S.A 2006. P282.

⁽³⁾الرباعي، يوسف ، **مخاطر التدقيق وأثرها في مصداقية النتائج** " الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة رسالة ماجستير، 2002، ص 76.

أورد القانون الضريبي اليمني في الفصل الثاني ضمن مواده (28 - 39)، الخاصة بـ " الحسابات والدفاتر التجارية وقواعد التدقيق والمحاسبة" والتي تناولت في معظمها عدداً من الإجراءات المنظمة لقواعد التدقيق وقبول الدفاتر والسجلات⁽¹⁾، وبحسب المادة (34) التي تضمنت قبول الدفاتر والسجلات المنتظمة وفق الأصول المحاسبية الصحيحة والمتعارف عليها، وأوردت في الفقرة (أ) البند 2 - من شروط اعتماد الدفاتر: "أن يسفر الفحص عن سلامة نظام المراقبة الداخلية في المنشأة التي بها هذا النظام"، وتعد هذه المادة هي الوحيدة في القانون، التي أشارت إلى ضرورة فحص نظام الرقابة الداخلية فيما إذا وجد، واعتبرت سلامته شرطاً لقبول الدفاتر والسجلات، وبالتالي فإن المشرع الضريبي أقر بأهمية فحص نظام الرقابة الداخلية و كعادته لم يتناول أساليب وإجراءات هذا الفحص، ولم يتناول مخاطر التقييم، والإجراءات التي يمكن أن يتخذها المدقق على ضوء ذلك.

5/2/5/1: المعيار الخامس: الأخذ في الاعتبار الاحتيال والخطأ عند تدقيق البيانات المالية:

عنيت الإصدارات المهنية الحديثة، ذات الصلة بدراسة وتحليل مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في القوائم المالية والتمثلة في معيار المراجعة الدولي رقم (240)، ومعيار المراجعة الأمريكي رقم (99)، وقد هدف معيار التدقيق الدولي رقم (240)، "مسؤولية المدقق في اعتبار الاحتيال والخطأ عند تدقيق البيانات المالية إلى تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال أو الخطأ، وفي هذا السياق فرقت أدبيات المراجعة بين نوعين من التصرفات التي ينشأ عنها التضليل هما: الأخطاء Errors والغش Fraud، ويعد النوع الأول أقل خطورة من الأخير، الذي ينطوي على تخطيط مدروس وإرادة متعمدة من قبل مرتكبه، كما قسمت الغش إلى نوعين هما: اختلاس الأصول ويطلق عليه (غش العاملين) Employee Fraud، والتقرير المالي المضلل ويطلق عليه (غش الإدارة) Management Fraud⁽²⁾، وبخصوص أسباب ارتكاب الإدارة للغش، فغالباً ما تهدف إلى تحريف نتيجة نشاط المنشأة، من خلال تخفيض أو تضخيم أرباحها وبالتالي إظهار مركزها المالي على غير حقيقته وذلك لغرض تحقيق مصالح غير مشروعة ومن أمثلة غش الإدارة⁽³⁾ تخفيض الأرباح بغرض شراء أسهم المنشأة من سوق الأوراق المالية، أو تكوين احتياطات سرية، أو التهرب من الضرائب، أو الحصول على إعانة من الدولة.

ونظراً لطبيعة التدقيق الضريبي التي تنصب على الحسابات والسجلات والدفاتر العائدة للمكلف محل المحاسبة، والتي سبق تدقيقها من قبل مراجع الحسابات الخارجي، فإنه يتوجب على المدقق الضريبي بذل العناية المهنية الملائمة واختيار إجراءات تدقيق فعالة، في تحديد ما إذا كانت القوائم

(1) وزارة المالية، مصلحة الضرائب، (القانون رقم 31 لسنة 1991 بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، والقرارات والتعليمات التنفيذية)، مرجع سبق ذكره، ص 119.

(2) باقي، محسن عبد القادر، مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في القوائم المالية، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، قسم المحاسبة، أطروحة دكتوراه، 2007، ص 17.

(3) جمعة، احمد حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفا للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 36.

المالية قد تم تحريفها بالفعل واكتشاف أي تضليل في القوائم المالية، وفي هذا الصدد تضمن الملحق (2) من معيار المراجعة الدولي رقم (240) مجموعة من تلك الإجراءات وهي على النحو الآتي: ⁽¹⁾

1/5/2/5/1: إجراءات المراجعة عند وجود دلالة تشير إلى إعداد تقارير مالية مضللة:

وفي هذا الصدد يجب على المدقق الضريبي التأكد من خلو البيانات المالية من أي خطأ أو غش أو تضليل بهدف تخفيض الربح الخاضع للضريبة للتهرب من أدائه من خلال الآتي:

أولاً: التحقق من سلامة تسجيل الإيرادات بتنفيذ الإجراءات الآتية:

- القيام بالإجراءات التحليلية باستخدام بيانات تفصيلية، مثل: مقارنة المبيعات بتكلفتها على مستوى مراكز المبيعات، أو خطوط الإنتاج أو فترات البيع، ومقارنة ذلك بتوقعات المراجع.
- إجراء مراجعة تفصيلية لمعاملات المبيعات ذات المبالغ الكبيرة نسبياً، وبخاصة تلك التي تتم مع أطراف ذات علاقة بالشركة الخاضعة للمراجعة.
- جمع معلومات عن شروط الاتفاقيات التي تجريها الشركة مع عملائها، مثل شروط الدفع والتسليم وحقوق رد البضاعة.
- الحصول على أدلة تؤيد تنفيذ العقود المبرمة مع الآخرين وفقاً للشروط التي تضمنها العقد.
- الاستفسار من موظفي المبيعات وموظفي التسويق وكذلك المستشار القانوني للشركة بخصوص وجود ظروف أو شروط غير عادية تتعلق بالمبيعات أو الشحنات التي تمت قرب نهاية الفترة.
- ضرورة التأكد من سلامة إجراءات الرقابة المتعلقة بتسجيل المبيعات، وبخاصة عندما يتم ذلك باستخدام الحاسوب.

ثانياً: التحقق من سلامة تسجيل وجرد المخزون بتنفيذ الإجراءات الآتية:

- مراجعة وفحص سجلات المخزون، لتحديد المواقع أو المواد التي تتطلب مزيداً من الانتباه أثناء القيام بالجرد أو بعده.
- الطلب من الإدارة ضرورة القيام بجرد كافة المواقع في تاريخ واحد، وقيام المراجع ومساعديه بملاحظة عملية الجرد في مواقع معينة، بشكل مفاجئ دون الإعلان عن ذلك مسبقاً.
- طلب جرد المخزون في نهاية فترة التقرير أو في موعد أقرب من نهاية السنة لتقليل مخاطر التلاعب في أرصدة الفترة الواقعة بين تاريخ إتمام الجرد ونهاية فترة التقرير.
- تنفيذ إجراءات إضافية عند ملاحظة جرد المخزون مثل فحص محتويات بعض الصناديق، أو الاستعانة بخبير عند جرد مواد ذات طبيعة كيميائية للتحقق من خصائص المادة الخاضعة للجرد، مثل (طبيعة المادة ودرجة نقاوتها وتركيزها).

(1) International Federation of Accountants (IFAC), **Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements 2005, IFAC, 2005.** PP 312-315

- مقارنة أرصدة الجرد الفعلي، مع أرصدة سجلات المخزون، وكذلك إجراء مقارنة بين كميات الأصناف للفترة الحالية مع الفترات السابقة.

ثالثاً: تقييم معقولية التقديرات المحاسبية بتنفيذ الإجراءات الآتية:

- الاستعانة بخبير لتطوير تقديرات مستقلة؛ لمقارنتها مع تقديرات الإدارة.
- التوسع في الاستفسار ليشمل أفراداً خارج الإدارة أو قسم المحاسبة؛ للتحقق من مقدرة الإدارة في وضع الخطط والتقديرات.

رابعاً: التحقق من سلامة تسجيل المعاملات بتنفيذ الإجراءات الآتية:

- السعي للحصول على أدلة مراجعة إضافية من مصادر خارج المنشأة الخاضعة للمراجعة.
 - تعديل أسلوب المراجعة، مثل الاتصال بالعملاء والموردين الرئيسيين شفويًا؛ لمعرفة أرصدة حساباتهم إلى جانب طلب مصادقات خطية.
 - إجراء مراجعة تفصيلية لقيود التسوية التي تمت في الربع الأخير من السنة، والتحري عن وجود أي شيء غير عادي فيها من ناحية طبيعتها أو مبلغها.
 - التحري عن إمكانية قيام الأطراف ذات العلاقة بالشركة بمساندة العمليات الهامة وغير العادية، وبخاصة تلك التي تتم قرب نهاية السنة.
 - إجراء مقابلات مع الموظفين الذين يعملون في مجالات ترتفع فيها مخاطر وجود تحريفات مادية؛ لمعرفة آرائهم بشأن هذه المخاطر ومدى فاعلية الرقابة الداخلية في الاستجابة لتلك المخاطر.
 - الاتصال والمناقشة مع مراجعي الحسابات الذين يقومون بمراجعة شركات تابعة أو ذات علاقة بالشركة الخاضعة للمراجعة؛ للتعرف على مخاطر التحريفات المادية بسبب الصفقات المتبادلة فيما بينهم.
 - فحص مدى أمانة وصحة السجلات والمعاملات الناتجة من الحاسوب.
- وبناءً على ما سبق ذكره يرى الباحث أنه، تمثل الإدارة الضريبية (المدقق الضريبي) أحد أطراف المنظومة الضريبية، فهو مؤتمن على موارد الدولة العامة، وهذه الأمانة تقتضي أن من يتولى هذه الوظيفة الهامة، أن يكون لديه التأهيل العلمي والعملية للقيام بأداء أعماله بحيادية ونزاهة، ولتحقيق ذلك ينبغي الاسترشاد بمعايير مهنية لتنفيذ إجراءات التدقيق بكفاءة وفاعلية، وفق إستراتيجية قائمة على التخطيط السليم لهذه العملية، وتجميع الأدلة والبراهين على وقوع الأحداث المالية، وفحص نظم الرقابة الداخلية للتأكد من سلامتها، باستخدام طرق التحليل المختلفة، بغرض الوصول إلى الربح الحقيقي الخاضع للضريبة، واكتشاف ما إذا وقع من خطأ أو غش من قبل المكلف بغرض تخفيض الربح الضريبي .

ومن ثم فإن تدقيق البيانات المالية للمكلف يقتضي، أولاً التحقق من الأسس والمعايير والمبادئ المحاسبية، التي تم الاستناد إليها في إعداد البيانات المالية، أو القوانين المحلية المنظمة لمسك السجلات والدفاتر المحاسبية، وما مدى التقيد بها من عدمه، وهذا ما سوف نتطرق له في المبحث التالي من هذا الفصل.

المبحث الأول

التدقيق الضريبي بالاستناد إلى معايير التدقيق الدولية

تمهيد:

لإدراك المقصود بعملية التدقيق بشكل عام، لابد من فهم المعنى اللغوي لكلمة التدقيق، ثم استثمار هذا المعنى في النشاط المراد استخدامه فيها، فقد بين قاموس لسان العرب أن معنى الفحص: "شدة الطلب خلال كل شيء، فيقال فحص عنه فحصاً، أي بحث عنه، وتعني كلمة التدقيق، إثبات المسألة بالدليل، فالتدقيق لغة مشتقة من الدقة، وتعني الضبط والإحكام⁽¹⁾، فالمحاسبون والمهنيون والمدققون، على اختلاف أنواعهم يستخدمون التدقيق كأسلوب بحثٍ وتقصٍ عن حقائق معينة من خلال البحث في المستندات والأدلة الثبوتية المتوفرة، بغرض إبداء رأي فني عن تلك الوقائع والأحداث. ويوجد تداخل كبير بين مفهومي التدقيق والمراجعة في الكتب العربية، لذا فإن الباحث سوف يراعي مدلول هذه الكلمة باستخدام مصطلح (فحص أو تدقيق)، مرادفاً لكلمة AUDIT في اللغة الانجليزية، هادفاً إلى المدلول الفني لهذه المصطلحات خلال هذا البحث.

في ظل التوجه الجديد للإدارة الضريبية باعتبار الإقرار الضريبي المقدم من المكلف هو أساس ربط الضريبة، والقائم على التقدير الذاتي للضريبة التي يرى المكلف أنها مستحقة عليه، وتماشياً مع سياسة دعم الالتزام الطوعي من قبل المكلفين، ويلعب التدقيق الضريبي دوراً أساسياً في تحقيق أهداف الإدارة الضريبية، ويتضح ذلك من خلال قيام الإدارة الضريبية في النظم الضريبية الحديثة بالاهتمام المتزايد بتطوير أعمال التدقيق الضريبي، معتمدة على علم مراجعة الحسابات ومعاييرها، إضافة لعلم المحاسبة، في استيعاب المفاهيم الضرورية لأعمال التدقيق، ووضع القواعد والإجراءات اللازمة لتأدية تلك الأعمال بكفاءة وفاعلية.

1/1: مفهوم عملية التدقيق :

تعرف عملية التدقيق بأنها عبارة عن عملية تأكيد، ترمي إلى توفير مستوى عال من التأكيد حول خلو البيانات المالية، من أية أمور مادية أظهرت على غير حقيقتها، كعملية تتفق ومعايير التدقيق الدولية، ويتضمن هذا تدقيقاً قانونياً يتطلبه تشريع وطني أو نظام آخر⁽²⁾.

(1) المنجد في اللغة والإعلام 1998، ص 88.

(2) إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وأخلاقيات المهنة، ط 2005، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ص 17.

كما عرف ميلر التدقيق: أنه النقد المنهجي والتدقيق الموضوعي، لبند ما متضمناً فحص معلومات معينة كما يحددها المراجع، أو كما تقررها الممارسة المهنية، وعموماً فإن الهدف من التدقيق هو إصدار رأي، أو الوصول إلى نتيجة عما تم تدقيقه⁽¹⁾.

وعرف التدقيق بشكل واسع: بأنه عملية منظمة للجمع والتقييم الموضوعي للأدلة، التي تخص التأكيدات المتعلقة بالنشاطات والأحداث الاقتصادية، للتأكد من درجة التوافق بين التأكيدات والمعايير الموضوعية، وتوصيل النتائج إلى المستخدمين والمهتمين⁽²⁾.

إلا أن الخطيب والرفاعي⁽³⁾ يعرفون التدقيق: بأنه "علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية، والبيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة، وعن مركزه المالي في نهاية فترة محددة".

وتتمثل أهمية التدقيق، في اعتباره وسيلة تخدم مجموعة متعددة من الجهات التي تعتمد اعتماداً كبيراً على البيانات المحاسبية للمشروع في اتخاذ قراراتها، ومنها الهيئات الحكومية وتعد الإدارة الضريبية أحد الجهات التي تعتمد على بيانات واقعية سليمة، لتحديد الربح الضريبي والضريبة المفروضة.

ويعرف أحد الكتاب⁽⁴⁾ المراجعة الضريبية أو التدقيق الضريبي: بأنه بصفة عامة أن يتأكد المدقق الضريبي من تنفيذ قانون الضرائب، وأن كل ما نص على خضوعه للضريبة من أنواع الإيرادات المختلفة، قد خضع فعلاً للضريبة التي يجب أن يخضع لها، وأنه لا توجد مبالغ أو إيرادات يجب أن تخضع للضريبة قد تم إغفالها.

أو أنها نظام البحث أو التقصي الموضوعي للظواهر المتعلقة بالعمليات الحقيقية التي يتضمنها الإقرار الضريبي، الذي تقدمه المنشأة إلى مصلحة الضرائب، بهدف التأكد من صدق تمثيل بيانات الإقرار لنتيجة تلك العمليات، طبقاً لمتطلبات المحاسبة الضريبية.

ويرى الشافعي⁽⁵⁾ أن التدقيق الضريبي تدقيق لغرض خاص، بهدف تحديد وعاء الضريبي، وبالتالي تحديد الضريبة الواجبة الأداء، حيث يقوم المدقق بالتأكد من أن الممول قد أعد إقراره الضريبي طبقاً لأحكام القانون، وأنه لم يغفل أو يضيف بند من بنود الإيرادات أو المصروفات، كان

(1) M Miller, P. Bailey . " GAAS HBJ . P.I.O.I1992,.

(2) H Taylor and Glezen 1989. " Auditing integrated concepts and Procedures " 4th Wiley P3.

(3) الخطيب، خالد، والرفاعي، خليل، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، ط1، دار البداية ناشرون وموزعون و دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص9-12.

(4) الناعني، محمود، الأعداد والتدقيق الضريبي في إطار مبادئ المحاسبة وأصول المراجعة، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة جامعة عين شمس، 1973، ص32.

(5) الشافعي، جلال، الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية، الجزء الأول، ط1، القصر للطباعة والدعاية والإعلان، 2006، ص12.

من الواجب إضافته أو حذفه، وذلك عن طريق فحص الحسابات للتأكد من أمانة الدفاتر وأنها تتضمن كافة أنشطة المنشأة، وتشمل الأرباح الحقيقية خلال سنة أو سنوات الفحص، وكذلك معالجة الإيرادات والمصروفات وفقاً لوجهة النظر الضريبية.

ويرى الباحث في ضوء التعريفات السابقة، والواقع العملي أن التدقيق الضريبي عبارة عن " عملية لغرض التحقق من التزام المكلف بأحكام قانون الضرائب، تستند على مجموعة من المعايير والقواعد المتعارف عليها، و على مجموعة من الإجراءات والأساليب المحاسبية التحليلية والكمية، للحصول على أدلة إثبات كافية تساعد المدقق الضريبي على الاطمئنان لسلامة نظام الرقابة الداخلي، ومقاومته للمنشأة محل الفحص، ودراسة العلاقة بين البيانات المالية وغير المالية ليتمكن من تحديد الوعاء الضريبي بشكل سليم، وإتمام عملية المراجعة الضريبية في الوقت المناسب".

2/1: الافتراضات الأساسية للتدقيق؛

يهدف الباحث من هذه الافتراضات إلى تأصيل فكرة التدقيق الضريبي في ذهن المدقق الضريبي، بأنها عملية لها قواعدها ومعاييرها وتستند أصولها من مجموعة المعايير والقواعد المختلفة لأوجه نشاط التدقيق المختلفة، وينبغي على الفاحص التقيد بها ومراعاتها لإنجاز وتحقيق أهداف برنامج التدقيق الفعال بكفاءة وفعالية، وتشمل هذه الافتراضات ما يلي:

- 1/2/1: يشمل مصطلح التدقيق مراعاة معايير التدقيق المتفق عليها .
- 2/2/1: المدقق الضريبي مؤتمن على موارد الدولة العامة، وبالتالي فهو ملتزم بتطبيق القوانين والقواعد السارية المفعول في بلده.
- 3/2/1: المدقق الضريبي مسؤول أمام الإدارة الضريبية والمكلفين والمنظمات المهنية التي تعمل في مجال التدقيق، من حيث التزامه بتقديم تقريره بحيادية ونزاهة .
- 4/2/1: تقارير المدقق الضريبي ليست نهائية بل خاضعة للرقابة العامة والمساءلة.
- 5/2/1: يساهم المدقق الضريبي بتوفير تقارير محايدة مستقلة حول مزاعم الإدارة فيما إذا كانت المعلومات المالية قد راعت المتطلبات القانونية الواردة في القوانين الضريبية.
- 6/2/1: على المدقق الضريبي تصميم عملية التدقيق بشكل يوفر تأكيداً معقولاً باكتشاف الغش التزوير الجوهري بالنسبة للقوائم المالية، واكتشاف الأخطاء في الإقرارات الناتجة عن الأعمال غير القانونية المباشرة والجوهرية الضريبية، والتي دائماً ما يكون القصد منها التهرب الضريبي .
- 7/2/1: على المدقق الضريبي أن يبذل العناية المهنية الواجبة عن التدقيق حتى لا يتعرض لإجراءات قانونية مستقبلية في حال التحيز أو تقديم تقارير غير حقيقية.
- 8/2/1: على المدقق الضريبي أن يخصص وقتاً كافياً ومعقولاً لدراسة الرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة، ومدى الالتزام بالقوانين والتشريعات الضريبية.

9/2/1: على المدقق أن يشير في تقريره أن عملية التدقيق تمت وفقاً للخطة الموضوعية.

10/2/1: على المدقق أن لا يعترف بصحة الحقائق أو قيمتها قبل أن يخضعها للفحص الدقيق، والبحث عن دليل صحتها، ووزن وتقويم الجوانب المؤيدة والمعارضة لها.

11/2/1: على المدقق الضريبي أن يأخذ بنظرية رجل الشرطة التي كانت سائدة في الأربعينات، والتي عادت إلى الواجهة خاصة بعد أحداث الغش الحديثة في القوائم المالية (شركة إنرون، ورلد توكوم، الخ..)، عن طريق التحري والاستدلال بطريقة منطقية ومنظمة، وربط مفاتيح ألغاز الجريمة، واكتشاف الحقيقة، وتقديم مرتكبيها للعدالة، ومن المعروف أن المدقق يواجه مشاكل وقواعد إجرائية ذات طبيعة متشابهة، وذلك لمواجهة صحة البيانات المالية وأنها مبنية على الدليل الواضح والمستمد من المصادر الموثوقة والصحيحة⁽¹⁾.

3/1: أوجه الشبه والاختلاف بين المراجعة المالية والتدقيق الضريبي :

هناك تشابه كبير بين كل من المراجعة والتدقيق الضريبي من جهة، وبين دور المدقق الضريبي ومراجع الحسابات من جهة أخرى، سيما أن أدبيات مراجعة الحسابات تصنف أعمال التدقيق الضريبي في باب مراجعة الالتزام Compliance Audit، كما تصنف المدققين الضريبيين في باب أنواع المراجعين Types of Auditors⁽²⁾، يتجلى في تماثل شبه كامل في آلية التدقيق ومراحلته المختلفة، حيث يبدأ معاً بالتخطيط وينتهيان بإعداد التقرير والنتائج، كما يستخدمان ذات الأدوات والأساليب والفنيات لأداء أعمال التدقيق المكتبي والميداني⁽³⁾.

يعد عمل المراجع (مراقب الحسابات) من الأهمية بمكان، حيث يقوم بفحص ومراجعة حسابات المنشأة فحصاً دقيقاً، ومما لا شك فيه أنه إذا أدى المراجع عمله بدقة، فإن تقريره عن حسابات المنشأة وحساباتها الختامية يكون ذا فائدة كبيرة للفاحص الضريبي، إذ إن المراجع له حق الاطلاع على جميع أعمال المنشأة وتقاريرها، وكل ماله من أثر مباشر وغير مباشر على حساباتها، أي أن أمام المراجع صورة كاملة لحالة المنشأة المالية، وما إذا كانت حساباتها تعطي صورة صادقة وعادلة لمركزها المالي، أم أنها تخفي وراءها ما يؤثر على حقيقة هذه الصورة.

ومن ثم فإنه يتعين على المدقق الضريبي أن يطلع على تقارير مراجع الحسابات، ويفحصها جيداً للتأكد من الحصول على كافة البيانات التي طلبها، وأنه من رأيه أن المنشأة تمسك حسابات ثبتت له انتظامها، وعما إذا كانت التقارير نظيفة أم تتضمن تحفظات .

وإن كان التدقيق أو المراجعة المالية والتدقيق الضريبي يتفقان في بعض الجوانب، فكلاهما ينصب على نفس الدفاتر والمستندات الخاصة بالمنشأة، كما أن كلاهما يقوم باختبارات لبعض البنود، ويتفقان

(1) لطفي، أمين السيد، " التطورات الحديثة في المراجعة ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2007، ص60.

(2) اريز، الفين، لوبك، جيمس، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة الديسبي، محمد، ط1، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000، ص24.

(3) الضابط، مدين، مدى تبنى معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سوريا ، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، 2006، ص 61 .

إلى حد كبير في نوع الاختبارات التي يجريانها وباستخدام نفس الأدوات، فهما يقومان على قواعد قانونية ومهنية، تصدرها مؤسسات قانونية ومهنية متعارف عليها، بقصد الحكم على عدالة القوائم المالية المقدمة من الأفراد والشركات⁽¹⁾، كما أن من مقوماتهما السليمة، التأكد من أن العمليات المختلفة قد أثبتت في الدفاتر وفقاً لقواعد المحاسبة المتعارف عليها، وأنها قد وجهت التوجيه المحاسبي الصحيح إلى الحسابات التي تخصها، كما يتحتم على كلٍ منهما الحصول على أدلة كافية ومقنعة عن طريق التدقيق المستندي، ومن واقع المصادقات والاستفسارات وغيرها.

وبرأى الباحث فإن التدقيق الضريبي لا يعدو أن يكون عملية منظمة لجمع أكبر قدر من الأدلة والقرائن، التي تساعد في التحقق من أن ما تم إدراجه في قائمة الأرباح والخسائر هي نفقات فعلية ومعقولة، ومقبولة ضريبياً، وتم إحداثها وفق القواعد المحاسبية، وأن كافة الإيرادات سجلت، ثم تم تكيفها بخطوة لاحقة لتنتمشى مع القانون الضريبي.

4/1: مفهوم إجراءات التدقيق:

يقصد بإجراءات التدقيق Audit Procedures: الطرق المستخدمة والأفعال التي يؤديها المدقق الضريبي خلال عملية التدقيق، والتي من الممكن أن تتفاوت من عملية مراجعة لأخرى تبعاً لحجم وخصائص الوحدة الاقتصادية وطبيعة ودرجة تعقد عملياتها،⁽²⁾ كما عُرِفَتْ بأنها تمثل الخطوات التفصيلية التي من خلالها يتم جمع أدلة التدقيق⁽³⁾ ويفرق (توماس وهنكي) بين إجراءات ومعايير المراجعة بالقول "إن الإجراءات تعكس تصرفات وممارسات محددة يجب أدائها لتحقيق النشاط وتنفيذه، فهي تختلف عن معايير التدقيق في كونها ترتبط بالتصرفات أو السلوك الواجب أدائه، في حين أن المعايير تمثل أهدافاً نوعية يجب استيفاؤها، كما أن الإجراءات تمثل الخطوات اللازمة والتي يتم تحديدها لمقابلة وتحقيق أهداف التدقيق المحددة"⁽⁴⁾ ويضيف أحد الكتاب⁽⁵⁾ أن إجراءات التدقيق الضريبي هي آليات البحث والنقصي الموضوعي، للظواهر المتعلقة بالعمليات الحقيقية التي تضمنتها الإقرارات الضريبية، بهدف التأكد من صدق تمثيل بيانات الإقرار لنتيجة تلك العمليات، وقيام المكلف الضريبي من تنفيذ أحكام التشريع الضريبي.

وفي ضوء ما سبق، يمكن القول إن إجراءات التدقيق تشير إلى الوسائل التي يستخدمها مدققو الحسابات والطرق التي يسلكونها لبلوغ الهدف النهائي للتدقيق، وسيتناول الباحث في هذا المبحث دور إجراءات التدقيق الضريبي ودورها في الحد من التهرب بالاستناد إلى معايير التدقيق الدولية .

(1) Raymond. " Tax Evasion and Time Consistency of the Governments Income Tax Policy " the Japanese Review Vol. 50, No 2, 1999, pp227.

(2) Boynton, William C., Johnson, Raymond N., & Kell, Walter G., Op. Cit, 2001, p57.

(3) Arens, Alvin A., Elder, Randal J. and Beasley, Mark S., Op. Cit, 2006, P 163.

(4) توماس، ولیم وهنكي، امرسون، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، ترجمة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 1998، ص 53.

(5) الشافعي، جلال، الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية، الجزء الرابع طرائق وأساليب التدقيق الضريبي 1، ط1، القصر للطباعة والدعاية والإعلان، 2007، ص9.

5/1 : التدقيق الضريبي بالاستناد على معايير التدقيق الدولية :

جاءت معايير التدقيق الدولية نتاج جهود حثيثة، وتلبية لمتطلبات جملة من التطورات الاقتصادية التي شهدتها العالم منذ بداية النصف الثاني من القرن الماضي، ولخدمة العديد من الأطراف التي استفادت من هذه المعايير ومن ضمنها الإدارة الضريبية، وتعد الإدارة الضريبية الأمريكية من الأوائل التي عملت على تطوير معايير لتدقيق الضريبة على الدخل من واقع معايير التدقيق الدولية، ومعايير التدقيق الأمريكية التي يعدها بعضهم المعايير (الأم)⁽¹⁾.

وتجدر الإشارة أن الإدارة الضريبية الأمريكية (IRS)، تعد من أولى الإدارات التي تبنت معايير التدقيق الدولية كمعايير للتدقيق الضريبي، منذ العام 1993م⁽²⁾، وتتوعدت المعايير الأمريكية كمعايير الفريق، ومعايير العمل الميداني، ومعايير التقرير أو التوثيق، وهذا ما يؤكد مدى التشابه الشديد مع آليات التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية، إلا أن الإدارة الضريبية الأمريكية أقدمت على تطوير برنامج لتدقيق كبار المكلفين (برنامج الفحص التنسيق CEP)⁽³⁾، والذي ينص على تنفيذ العديد من الإرشادات والتي من بينها "ضمان النوعية وأنظمة القياس"، والذي بموجبه ترى ضرورة تبني مقاييس للتدقيق لضمان رفد الإدارة بالمعلومات لتأكيد أو ضمان النوعية والجودة.

ومن الأهمية بمكان أن نأخذ الإدارة الضريبية اليمنية مثل هذه المبادرة التي يراها الباحث أنها أحد الحلول العلمية المتاحة لغرض قياس مستوى الأداء المهني، وتحديد مسؤولية المدقق الضريبي، وتوفير المصداقية لغيره، ولتلبية احتياجات المكلفين وتخفيض أعبائهم الضريبية، بالإضافة إلى دورها في الحد من التهرب الضريبي، وتشكل هذه المعايير آلية عمل متكاملة، بدءاً من ضرورة توفر بعض المواصفات العامة والشخصية في المدقق الضريبي، (المجموعة الأولى المعايير الشخصية أو العامة) وآليات العمل المهني (المجموعة الثانية معايير العمل الميداني) وانتهاءً بإعداد التقرير والرد على اعتراضات المكلفين، وهذا ما سيتناوله الباحث في هذا المبحث.

1/5/1 : المجموعة الأولى : المعايير العامة أو الشخصية :

تتعلق المعايير العامة بالمبادئ الأساسية التي تحكم العمل الميداني للمدقق، والحكم المهني في أداء أعمال التدقيق الضريبي، وفق الجودة والكفاءة المنشودة، وأسوة بمعايير المراجعة الدولية التي نوهت على ضرورة التزام المدققين بدليل آداب وسلوك المهنة الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، كان لا بد للإدارة الضريبية من وجود معايير تحكم الاختيار الجيد للمدققين وتحكم الأداء المهني⁽⁴⁾،

⁽¹⁾ Tax Executive Institute Administrative Committee and Executive Tee Committee **"Proposed IRS General Accepted Auditing Standards for the Coordinated Examination Program"** Journal of Tax Executive, V.46, N. 2, TEI - INC 1994.

⁽²⁾ الضابط، مدين، مرجع سبق ذكره ص 73 .

⁽³⁾ John J. Monaco: **"The New Coordinated Examination Program"** Journal of Tax Executive, V.43, N, TEI INC, 1991.

⁽⁴⁾ Odd-, Helge Fjeldstad , Ivar kolstad and Siri Lange : Autonomy, Incentives and Patronage, A study of Corruption in the Tanzania and Uganda Revenue Authorities, Research No 9, 2003, p 34.

بعيداً عن خضوعها لضغوط الوساطة في تعيين من لا يصلح لهذه الوظيفة الهامة، أسوة بمعايير التدقيق الدولية.

وسوف يقوم الباحث بالاسترشاد بالمعايير العامة للتدقيق⁽¹⁾ كمعايير عامة يستند إليها المدقق الضريبي تساعده على إنجاز المهمة المنوطة به بكفاءة، حيث تهتم بالتأهيل والصفات الشخصية للمدقق الضريبي وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب، وبيان أثرها على جودة أداء إجراءات التدقيق الضريبي.

• دور العنصر البشري في التدقيق الضريبي :

يمثل العنصر البشري العنصر الأهم في مراحل التدقيق الضريبي المختلفة، بداية بالتخطيط، ثم التنفيذ ووصولاً، إلى النتائج وتحقيق الأهداف، ومن أجل إنجاز تلك الأهداف، حيث يمثل المدقق الضريبي أساس الإنتاج في المصلحة، لذا ينبغي أن يكون المدقق الضريبي متمتعاً بالعديد من الصفات، المكونة لشخصيته كالتأهيل العلمي والنزاهة والموضوعية، والكفاءة المهنية والعناية اللازمة، والسرية، فالمدقق الضريبي مكلف بعمل له آثار قانونية واقتصادية واجتماعية قد تؤدي إلى الإضرار بالمجتمع، وبعد التزام المدقق الضريبي بقواعد سلوك وآداب المهنة اعترافاً منه بمسؤوليته تجاه المجتمع والممولين، وإدارته التي يمثلها، وهذه المبادئ والقواعد الأخلاقية ليست ابتكاراً جديداً، بل قد سبق الإسلام في تعديد تلك المبادئ وتأسيسها منذ ظهور الدين الحنيف، فمبادئ الشهادة الصادقة واجتناب الزور، وعدم كتمان الحق والصدق والأمانة والتمسك بالحق، والعدل والتحكم في الأهواء وعدم الخيانة والإخلاص في أداء العمل، تعد من مكارم الأخلاق التي جاء الإسلام ليتممها.

هذه الخصائص الأساسية المميزة للعمل المهني، هي أيضاً الخصائص التي يستقي منها المجتمع ثقته بالمدقق الضريبي والنظام الضريبي ككل.

• الصفات الواجب توفرها في المدقق الضريبي :

يعد المدقق الضريبي من أهم الدعائم التي تقوم عليها الإدارة الضريبية، ونظراً لأهمية المدقق الضريبي كمقوم أساسي في رفع كفاءة التدقيق ، فإنه من الأهمية بمكان توافر مدقق ضريبي مؤهل علمياً وعملياً كي يتم التدقيق بالشكل الذي يضمن للضريبة فعالية تحقيق الأهداف المرجوة منها.

تهتم هذه المعايير بالتأهيل والصفات الشخصية للمدقق الضريبي، وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب، وتتمثل هذه المعايير فيما يلي :

أ. معيار التأهيل العلمي والعملية للفاحص الضريبي.

ب. معيار الاستقلال .

(1) يراجع في ذلك:

أ- لطفي، أمين السيد، " المراجعة في عالم متغير "، ط1، الكتاب الأول، القاهرة، 2002، ص110-114.
ب- اشتوي، ادريس عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات، الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع والإعلان، بدون سنة نشر، ص 28-30.
ج- توماس وليم، و هنكي أمرسون، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص53-57.

ج. معيار بذل العناية المهنية الواجبة.

1/1/5/1 : معيار التأهيل العلمي والعملية للمدقق؛

المدقق الضريبي مكلف بعمل له آثار قانونية واقتصادية واجتماعية، قد تؤدي إلى الإضرار بالمجتمع، لذلك لابد من وجود معايير للتأهيل اللازم توافره في الشخص المنوط به هذا العمل، من أهمها: -

(أ) التأهيل العلمي للفاحص الضريبي:

يرى أحد الباحثين⁽¹⁾ أن المقصود بالتأهيل العلمي"، ذلك القدر من التعليم النظري الذي يحصل عليه المدقق في مجالات المحاسبة والمراجعة والضرائب، ويمثل ضرورة جوهرية بالنسبة له لأهمية الدور الذي يقوم به وتنعكس آثاره على المجتمع.

ويرى الباحث أن حسن اختيار المدققين الضريبيين يشترط حصولهم على دبلوم الدراسات العليا في الضرائب أو المحاسبة أو المراجعة، وأن يمتلك المعرفة المناسبة بقوانين الضريبة ومهارات المحاسبة والمراجعة، ومهارات استخدام تقنيات الحاسب، إضافة لتمتعهم بالكفاءات المهنية الملائمة واللازمة والمتمثلة فيما يلي:

- معرفة أساليب وإستراتيجيات التدقيق الضريبي.
- معرفة المبادئ الأساسية المتعارف عليها في علم المحاسبة، والتدقيق الخاص، والتدقيق الحكومي، وأية مبادئ أخرى لها علاقة بنشاط التدقيق.
- الكفاءة الفنية والمهنية في مجال التدقيق الضريبي، والمهارة العالية في الاتصال مع كل أطراف العملية التدقيقية.

وبالنظر إلى التشريع اليمني لضريبة الدخل رقم (31) لسنة 1991م، بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، لم يذكر القانون أي معايير أو شروط يجب توفرها في المدقق الضريبي، كالمؤهل العلمي والتخصص، وهذا ما أثبتته نتائج الدراسة الميدانية من وجود تخصصات أخرى غير المحاسبة تعمل في مجال التدقيق الضريبي، سواء بالإدارة العامة على كبار المكلفين أو في الفروع، وهذا بحد ذاته يضعف من كفاءة المدقق في أداء أعماله.

(ب) التأهيل العملي للفاحص الضريبي:

يمثل التأهيل العملي للمدقق الضريبي، في قدرته على التعامل مع المشكلات العملية التي يواجهها أثناء أداء أعمال التدقيق، بما يمكنه من إنجاز العمل بالكفاءة المطلوبة .

ويعد التأهيل العملي على درجة عالية من الأهمية بالنسبة للفاحص الضريبي، إذ إن التشريع الضريبي لا يمكن أن يكون على درجة من التفصيل تكفي لمقابلة احتياجات كل حدث أو حالة،

(1) محمد، احمد عبد الفتاح، " الإطار العام لمعايير التدقيق الضريبي في مصر، دراسة نظرية تطبيقية مع المقارنة بالفكر الإسلامي ، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة الأزهر ، 1995، ص92.

بالإضافة إلى أن الدراسة النظرية وحدها لا يمكن أن تكفي لخلق فاحص ضريبي مؤهل لتحمل أعباء الفحص، نظراً لما يواجه المدقق من مشكلات عملية مختلفة ومتباينة إلى حد كبير⁽¹⁾، لذا ينبغي تدريبهم في المصلحة على المشكلات العملية التي تواجه المدقق الضريبي .

2/1/5/1: معيار الاستقلال والاستقامة :

يمثل استقلال المدقق الضريبي، حجر الأساس بالنسبة للكفاءة وفاعلية التدقيق الضريبي، ويمكن تعريف استقلال المدقق الضريبي "أنه وجود وجهة نظر غير متحيزة خلال أداء عمليات التدقيق سواء عند أداء الاختبارات، أو تقييم النتائج والانحرافات، أو إعداد التقرير"⁽²⁾،

يتجلى مفهوم الاستقلال في عدم تحيز المدقق في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، سواء لصالح المكلف أو الدولة، ونتيجة لارتباط الاستقلالية بالموضوعية كونهما وجهين لعملة واحدة، فإن الموضوعية تقتضي تحرر المدقق من صراع المصالح، حيث يؤدي الأخذ بهذا المعيار إلى زيادة ثقة المكلف بالإدارة الضريبية، وبالمثل زيادة المتحصلات الضريبية بشكل يحقق العدالة، ويحد من التهريب الضريبي الذي يعد من أساليب التهرب⁽³⁾.

ووفق التشريع اليمني لضريبة الدخل رقم (31) لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، فقد أورد في الفصل الثالث حق الاطلاع وسر المهنة في المادة (42)، أن يوقع المدقق الضريبي على نموذج إقرار بصيغة تعهد عند تولي مهامه، ورد في الفقرة (ج) "عدم قبول أية مبالغ أو هدايا تؤدي إليه نتيجة لارتباطه بعمله، سواء كانت مقابل منفعة يحصل عليها المهدي أو لم تكن"⁽⁴⁾، ويرى الباحث أن هذه الفقرة لا تكفي بحد ذاتها، لضمان استقلالية المدقق واستقامته في ظل عدم وجود إجراءات صارمة وجدية للرقابة والتفتيش والمحاسبة، وانخفاض مستوى عملية المتابعة والرقابة للتحقق من مدى الالتزام بقواعد التدقيق، و مساءلة مدقي الضرائب عن أخطائهم العمدية، بالإضافة إلى عدم الاهتمام بالجوانب السلوكية للمدقق، والجوانب المادية والمعنوية من قبل الإدارة الضريبية، لاسيما في ظل انخفاض مستوى التكوين الخلفي لدى بعض موظفي الإدارة الضريبية، وهو ما يمثل خطورة تفوق في أثارها مخاطر مستوى تأهيلهم العلمي والعملية، والتي تعد من مبررات تطور التهريب الضريبي وانتشاره.

(1) محمد، أحمد عبد الفتاح، مرجع سبق ذكره ص 94.

(2) الضابط، مدين، مرجع سبق ذكره ص 115 .

(3) يقصد بالتهريب الضريبي أن يتحول مدقق الضريبة من تدقيق الضريبة وربطها بشكل سليم إلى التواطؤ مع المكلف وابتداع أساليب تحايل وخداع أو ثغرات في القانون لتخفيض الضريبة مقابل عائد مادي يجنيه المدقق من وراء ذلك .

(4) وزارة المالية، مصلحة الضرائب، (القانون رقم 31 لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، والقرارات والتعليمات التنفيذية)، مرجع سبق ذكره، ص 129.

3/1/5/1 : معيار بذل العناية المهنية الواجبة :

يعد معيار بذل العناية المهنية من الأهمية بمكان، لاسيما أن مفهوم بذل العناية يفترض مستوى من مسؤولية الأداء يجب تحقيقها، كبذل العناية المهنية الواجبة في التحقق من أن دليل الإثبات كاف ومناسب لتدعيم رأي المدقق الضريبي⁽¹⁾.

إن بذل العناية المهنية يجب أن يشمل كافة جوانب التدقيق، مما يعنى أن المدقق الضريبي مسؤول مهنيًا عن أداء عملة على نحو جاد وحذر وبالتالي يجب تجنب الإهمال والاستهتار والتعاس، وترك الأمور للصدفة، أو صرف كثير من الوقت أو قتله دون حاجة لذلك، أو حذف أو تناسي بعض إجراءات التدقيق الضرورية كعدم كفاية الأدلة.

ومن ناحية أخرى، فإن هذا المعيار يعترف أن الفاحص الضريبي - كأى إنسان آخر - معرض للخطأ في الحكم والتقدير، فهو يؤدي عمله بكل أمانة وإخلاص ولكنه قطعاً غير معصوم من الخطأ. ولتحقيق هذه المعيار لابد أن يتوافر للمدقق الضريبي - الذي يمثل أهم دعائم ومقومات الفحص - العديد من السلطات التي تمكنه من أداء عمله⁽²⁾.

وهذا ما تداركه القانون الضريبي اليميني حيث خول له العديد من السلطات التي تمكنه من إنجاز المهام المنوط به تحقيقها وتتمثل هذه السلطات فيما يلي:

أ. الحق في الاطلاع على الدفاتر والسجلات وكافة المستندات التي تمكنه من أداء وظيفته.

ب. الحق في معاينة المنشآت التي تباشر نشاطها في سلع أو خدمات خاضعة للضريبة.

ج. الحق في أخذ السجلات والاحتفاظ بها حسب الحاجة ووفق النصوص القانونية.

د. سلطة ضبط القضائي.

هـ. سلطة تعديل القيمة الخاضعة للضريبة والواردة بالإقرار الضريبي .

و. تقدير الضريبة في حال عدم تقديم الإقرار .

2/5/1 : المجموعة الثانية : معايير العمل الميداني :

1/2/5/1 : المعيار الأول : التخطيط :

يقصد بالتخطيط وفق هذا المعيار، وضع الإستراتيجية العامة والمدخل المفصل لطبيعة، وتوقيت نطاق التدقيق المتوقع بالكفاءة والأداء المناسب من قبل المدقق الضريبي، ويختلف التخطيط بحسب مستوى المعرفة بأعمال المكلف وبحسب حجم نشاطه، وكلما كانت الخطة الموضوعية شاملة ومفصلة بشكل كافٍ كلما ساعدت على وضع برنامج للتدقيق بشكل ملائم.

(1) توماس، وليم، وهنكي، أمرسون، مرجع سبق ذكره ص 57.

(2) Brain C. Spilker, " The Effects of Time Pressure and Knowledge on Key Word Selection Behavior in Tax Research", The Accounting Review , The American Accounting Association Vol 70 ,NO,1, January 1995,p,49.

في عمليات التدقيق العادية للعملاء فإن جزءاً كبيراً من تخطيط أي عملية مراجعة يتم قبل قبول المكتب لعملية مراجعة معينة⁽¹⁾، أما في التدقيق لأغراض الضريبة فإن عملية المراجعة أو التدقيق مكلف بها المدقق وعليه البدء بوضع وتوثيق الخطة لإنجاز مهمته.

1/2/5/1: التخطيط لعملية التدقيق الضريبي : Planning the Tax Audit

يعد التخطيط الضريبي حجر الزاوية الذي في ضوئه تتم عملية التدقيق الضريبي، والذي يساعد المدقق في الحصول على أدلة وقرائن الإثبات اللازمة لإتمام عملية التدقيق، والتغلب على حالات عدم التأكد التي تواجه المدقق، والإقلال من عنصر التقدير الشخصي، طبقاً لما أشارت إليه معايير المراجعة المتعارف عليها.

تناول معيار المراجعة الدولي الرابع " التخطيط 300" والذي ألزم المراجع بضرورة القيام بتخطيط عملية المراجعة، بصورة كافية لتحقيق مايلي⁽²⁾ :

أ. اختيار إجراءات ملائمة، للحصول على أدلة وقرائن إثبات كافية، كأساس لرأي المدقق في القوائم المالية .

ب. تحديد وتوقيت الإجراءات المخططة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، ومواطن وجود قرينة غش، أو تحايل، بقصد التهرب من الضريبة .

ج. تحديد إستراتيجية التدقيق الشاملة النطاق واتجاه التدقيق، وتوفير الإرشادات لتطوير خطة التدقيق.

وتتضمن مذكرة تخطيط عملية التدقيق: معلومات تاريخية تصف هيكل وأعمال وتنظيم الشركة محل التدقيق، وأهداف التدقيق (ما إذا كانت عملية التدقيق لغرض معين كالتدقيق لتحديد وعاء الضريبة، والتأكد من عدم وجود تهرب ضريبي)، وتقييم مخاطر التكليف، وتقييم الأهمية النسبية، الاستنتاجات المتعلقة ببيئة الرقابة، متضمناً مدى الاعتماد على المراجع الداخلي، ومدى الاعتماد على تقرير المراجع الخارجي وملاحظاته، تقييم جودة نظم الرقابة المحاسبية والداخلية خاصة، وتحديد إجراءات الرقابة الداخلية التي تخفف المخاطر الكامنة، ودراسة رصيد كل حساب وهدف المراجعة المرتبط به وفي ضوئه يتم تحديد المخاطر الكامنة.⁽³⁾

ويرى الباحث أن التخطيط الضريبي عبارة عن: " الإستراتيجية أو البرنامج الزمني الذي يهدف إلى الإحاطة بكافة الظروف والمتغيرات بالمنشأة محل الفحص، لإمكانية الحصول على أدلة الإثبات اللازمة للتأكد من مصداقية الدفاتر والسجلات المقدمة، ومدى الالتزام بالقوانين والتعليمات، وبالتالي القدرة على إبداء الرأي السليم وإصدار التقرير المناسب" .

(1) العنقري، حسام بن عبد المحسن، " مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية " ط3، مطابع السروات، جدة ، 2007، ص114.

(2) إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وأخلاقيات المهنة، مرجع سبق ذكره، ص338.

(3) لطفي، أمين السيد، " التطورات الحديثة في المراجعة " مرجع سبق ذكره، ص315.

2/2/5/1: أهمية التخطيط في مجال التدقيق الضريبي:

وفي سياق المعايير والتعريفات السابقة، هناك دوافع لتخطيط عملية التدقيق الضريبي ترجع لعدد من الأسباب أهمها⁽¹⁾ :

- أ. تمكين المدقق من الحصول على أدلة الإثبات الكافية.
- ب. تحديد الخطوات والإجراءات الواجب اتباعها للوقوف على المخاطر الملازمة لعملية التدقيق.
- ج. التحقق من مدى سلامة الإجراءات المطبقة ومدى ملاءمتها لعملية الفحص.
- د. التحقق من التزام المسجل بأحكام القانون، تقديم الإقرارات في الميعاد القانوني، الإخطار بأي تغيير في بيانات التسجيل.
- هـ. توفير الوقت والجهد خاصة إذا كان برنامج التدقيق معداً إعداداً جيداً.
- و. استخدام الأسلوب العلمي في التفكير والعمل، حيث يتضمن تحديد المشاكل وجمع البيانات وتحديد الحلول البديلة، والارتكاز على المعايير لتقييم الأداء والنتائج.
- ز. التخطيط يقوم على أساس المشاركة، سواء بين الإدارات الداخلية أو الجهات الخارجية.
- ح. الدراسة للظروف والمتغيرات البيئية المؤثرة على المنشأة محل الفحص، وتحديد الإجراءات التحليلية التي يمكن اتباعها لدراسة تلك المتغيرات وتحقيق الأهداف المطلوبة.
- ط. يعد التخطيط الخطوة الأولى من خطوات النشاط الرقابي، حيث يوفر معيار الأداء المخطط في شكل أهداف وسياسات وخطط وإجراءات مطلوب تنفيذها.
- ي. يساعد على التنبؤ المبكر بمواطن المشاكل أو احتمالية التهرب، ومحاولة إيجاد الإجراءات التحليلية المناسبة لتحديد الوعاء الضريبي السليم.
- ك. يساعد على التنسيق والتنظيم واستخدام الموارد المتاحة أثناء العمل. ويرى الباحث أن الهدف من عملية التخطيط والإعداد لعملية التدقيق الضريبي، هو عبارة عن تحديد منهج لتجميع ودراسة المعلومات والبيانات للحصول على أدلة الإثبات من مصادرها المختلفة، (سواء كانت داخلية أو خارجية)، بالإضافة إلى المعلومات ذات العلاقة التي يتم الحصول عليها من مصادر داخلية موجودة في المصلحة (إدارة الحصر، إدارة التحصيل والحجز، إدارة التهرب، ملفات خاصة بالمكلف محل الفحص)، إضافة إلى مصادر المعلومات الخارجية (معلومات من داخل المنشأة محل الفحص، معلومات من جهات أخرى كالجمارك والبنوك والإعلانات والغرف التجارية والصناعية والسجل التجاري... الخ)، لإمكانية الاستعانة بها في تحديد الوعاء الضريبي السليم، والتنبؤ بالمخاطر المحتملة لمواجهتها والتغلب عليها في الوقت المناسب، وبالتالي إتمام عملية التدقيق بشكل منطقي بعيداً عن التقدير الشخصي، وإعداد التقرير اللازم عن الفترة محل الفحص.

(1) الروبي، شيماء إبراهيم، " استخدام التدقيق التحليلي كأداة لزيادة وكفاءة وفاعلية تخطيط مراجعة الضريبة العامة على المبيعات " ، رسالة ماجستير، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، 2005.

ووفق التشريع اليمني لضريبة الدخل رقم (31) لسنة 1991م، بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، فقد ورد في قرار وزير المالية رقم (7) لسنة 2004م بشأن الربط الذاتي لضرائب الدخل على كبار المكلفين، المواد (6-9) مادة (6): "تم المراجعة والتدقيق سواء كانت شاملة أو جزئية على أساس انتقائي، ويقوم على تقييم المخاطر وبما يعزز الالتزام الطوعي بالتقييم الذاتي الدقيق من قبل المكلفين وفقاً لأحكام القانون"، كما تقوم الإدارة الضريبية مكتبياً بتحليل مكونات وبيانات الإقرار ومرفقاتها وما يتوفر لديها من معلومات وعلى أساس تقييم المخاطر⁽¹⁾.

إلا أن المشرع لم يذكر على الإطلاق أي آليات أو إجراءات لتحقيق هذه المواد، أي لم ينص على وجوب إجراء تخطيط وافٍ وشامل لعملية التدقيق الضريبي سواء بما يخص إجراءات الربط الذاتي، أو نظام الربط المقطوع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، في الوقت الذي يفترض أن تصدر اللائحة التنفيذية للقانون التي تفسر وتحدد مثل هذه الإجراءات الخاصة بالتدقيق كالتخطيط، والإجراءات التحليلية، ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وغيرها من الإجراءات الهامة، إلا أنه إلى الآن لم تصدر هذه اللائحة إلى يومنا هذا مما يعني أن معظم أعمال التدقيق غير مقننه أو ممنهجة، ويرى الباحث أن القانون لم يستوف هذا الإجراء الهام لوضع الإستراتيجية العامة والمدخل المفصل لطبيعة وتوقيت نطاق التدقيق المتوقع بالكفاءة والأداء المناسب من قبل المدقق الضريبي، مما يجعل أعمال التدقيق قائمة على مزاجية المدقق واجتهاداته، في ظل عدم منهجية لتحديد وتوقيت الإجراءات المخططة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، ومواطن وجود قرينة غش، أو تحايل، بقصد التهرب من الضريبة.

2/2/5/1: المعيار الثاني: جميع الأدلة والبراهين: Gathering Evidence of Performance

مفهوم أدلة التدقيق، " يقصد بها جميع المعلومات التي يستخدمها المدقق للوصول إلى الاستنتاجات التي يبني عليها المدقق رأيه⁽²⁾، وتختلف المعلومات بشكل كبير طبقاً للمدى الذي يقتنع فيه المدقق عما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهذه الأدلة تراكمية بطبيعتها حيث يتم الحصول عليها من إجراءات التدقيق التي يتم أداؤها أثناء سير عملية التدقيق⁽³⁾، وتتمثل المحددات الأربعة الخاصة بالافتناع بالأدلة في المناسبة، والصلاحية، والكفاية، وتوقيت الحصول على الأدلة، التي يجب أن تراعى بشكل منطقي من قبل المدقق الضريبي.

⁽¹⁾ وزارة المالية، مصلحة الضرائب، (القانون رقم 31 لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، والقرارات والتعليمات التنفيذية)، مرجع سبق ذكره، ص 159.

⁽²⁾ إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وأخلاقيات المهنة، مرجع سبق ذكره، ص 438.

⁽³⁾ أرينز، الفين، لوبك، جيمس، المراجعة مدخل متكامل، مرجع سبق ذكره، ص 238.

عنيت معايير التدقيق بتقديم العديد من الإجراءات التي يستخدمها المدقق عند قيامه بعملية التدقيق، فقد ذكر المعيار الثالث من معايير العمل الميداني الصادر عن AICPA أربعة إجراءات رئيسية وهي: التدقيق والملاحظة والمصادقات والاستفسارات.⁽¹⁾

وقد تضمن معيار التدقيق الدولي رقم (500) "أدلة التدقيق"، تلك الإجراءات، وأضاف إليها إجراءات ذات صفة كمية وتحليلية، مثل إعادة الحساب وإعادة الأداء والإجراءات التحليلية.⁽²⁾ وفي هذا الصدد تناول Arens et al. مجموعة من أهم إجراءات التدقيق التي بإمكان المدقق الضريبي استخدامها مع شرح موجز عن مضمون كل واحد منها ومجال استخدامه في التدقيق كما، في الجدول (1).

جدول رقم (1)

إجراءات التدقيق الشائعة الاستخدام في التدقيق

الإجراء	المقصود به	مثال على مجال استخدامه	نوع دليل الإثبات
الفحص	دراسة مفصلة إلى حد معقول للمستندات أو السجلات لتحديد حقائق معينة بشأنها.	فحص عينة من فواتير الموردين لتحديد معقولية السلع والخدمات المستلمة.	توثيق
التدقيق المتمعن	فحص أقل تفصيلاً للمستند أو السجل لتحديد عما إذا كان هناك أمر غير عادي يستوجب المزيد من التحري عنه.	فحص يومية المبيعات بهدف الوقوف على أية معاملات غير عادية.	إجراءات تحليلية
القراءة	فحص المعلومات المكتوبة لمعرفة الحقائق وثيقة الصلة بالمراجعة.	قراءة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة وتلخيص المعلومات ذات الصلة بالقوائم المالية وتضمن ذلك ملف المراجعة.	توثيق
الاحتساب	قيام المراجع بعملية الاحتساب .	احتساب النسب المالية مثل معدلات التقلب في المخزون.	إجراءات تحليلية
إعادة الاحتساب	قيام المراجع بعملية الاحتساب لغرض التحقق من صحته.	إعادة احتساب عمليات الضرب والجمع في عينة من الفواتير .	إعادة الأداء
التجميع	جمع المبالغ المدرجة في حقول السجلات للتحقق من صحة المجموع.	القيام بجمع المبالغ المسجلة في يومية المبيعات لفترة شهر ومقارنة المجموع مع المسجل بدفتر الأستاذ.	إعادة الأداء
المقارنة	قيام المراجع بمقارنة معلومات وردت في مستنديين مختلفين.	أخذ عينة من فواتير المبيعات ومقارنة الأسعار المدونة فيها مع الأسعار طبقاً لقوائم الأسعار المعتمدة من قبل الإدارة.	توثيق

⁽¹⁾ AICPA, Codification of Statements on Auditing Standards, AICPA, New York, 1987, p7.

⁽²⁾ International Federation of Accountants (IFAC), Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements 2005, IFAC, 2005, pp 438-439.

نوع دليل الإثبات	مثال على مجال استخدامه	المقصود به	الإجراء
توثيق إعادة الأداء	تتبع عينة من معاملات المبيعات من دفتر يومية المبيعات إلى فاتورة المبيعات، مع مقارنة اسم العميل وتاريخ البيع وقيمة المبيعات، أو تتبع الترحيل من يومية المبيعات إلى دفتر الأستاذ.	أمر يرتبط بالتوثيق أو بإعادة الأداء مثل قيام المراجع بتتبع معاملة ما من بدايتها إلى نهايتها وعادة ما يرافق ذلك إجراء مقارنات أو إعادة الاحتساب.	المتتبع
جرد مادي	عد عينة من أصناف المخزون ومقارنة المقدار مع المسجل في محاضر جرد المخزون.	تحديد كمية الأصول الموجودة، حيث يرتبط هذا الإجراء بالتحقق من الوجود المادي للأصول.	العد
ملاحظة	ملاحظة قيام المكلفين بجرد المخزون، أو ملاحظة أداء إجراءات الرقابة الداخلية.	الملاحظة بالنظر لكيفية أداء أنشطة معينة.	الملاحظة
استفسار	الاستفسار من الإدارة عن وجود أي مخزون راكد في تاريخ إعداد الميزانية العمومية.	الحصول على معلومات (شفوية أو خطية) من العميل رداً على أسئلة تثار خلال المراجعة.	الاستفسار
توثيق	التثبت من تأييد معاملات الشراء المسجلة بفواتير الشراء ومحاضر الاستلام .	التثبت من استخدام المستندات في تأييد تسجيل المعاملات أو مبالغها في الدفاتر المحاسبية.	التأيد المستندي

Source: Arens, Alvin A., Elder, Randal J. and Beasley, Mark S., Auditing and Assurance Services, Pearson Prentice Hall, 2006. P175.

يهدف المدقق الضريبي من جمع وتقييم أدلة الإثبات، التوصل إلى الاستنتاجات التي يعتمد عليها في تحديد مدى صحة الالتزامات الضريبية المصرح بها من قبل المكلف، فإن هذه الأدلة تشمل المستندات أو الوثائق الأصلية، والدفاتر والقيود المحاسبية الأساسية لإعداد القوائم المالية، وتحديد الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة، بالإضافة إلى المعلومات ذات العلاقة التي يتم الحصول عليه من مصادر داخلية موجودة في المصلحة أو خارجها⁽¹⁾.

ولضمان فاعلية إجراءات التدقيق ينبغي أن يحرص المدقق الضريبي على عدم تنفيذها بطريقة روتينية، نظراً لأن مرتكب التضليل غالباً ما يكون على علم ودراية بإجراءات التدقيق، فيستغل تلك المعرفة في إخفاء ما ارتكبه عن أعين المدققين.

وللتغلب على مشكلة إمكانية التنبؤ بإجراءات التدقيق، يجب تجنب تصميم خطة التدقيق بشكل نمطي ومتكرر من سنة إلى أخرى، وإنما ينبغي أن تحتوي على تغييرات مهمة في توقيت ونوع اختبارات التدقيق التي سيتم تنفيذها.

1/2/2/5/1: الاعتبارات التي تؤثر على كمية أدلة الإثبات المحاسبية التي يقوم بجمعها المدقق الضريبي :

يرى أحد الكتاب⁽²⁾، أن هناك مجموعة من الاعتبارات التي تضطر المدقق الضريبي من تضيق أو توسيع نطاق وكمية أدلة الإثبات، التي يقوم بجمعها المدقق الضريبي ويمكن إيجازها بما يلي:

أ. الأهمية النسبية للعنصر محل التدقيق.

⁽¹⁾ واصل، علياء عبد الحميد، "دراسة تحليلية لمشكلات الفحص الضريبي في مجال الضريبة العامة على المبيعات"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، 2008، ص 60.

⁽²⁾ اشتيوي، إدريس عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات ط4، دار النهضة العربية للنشر، بيروت، 1996، ص 79.

ب. درجة الخطر التي يتعرض لها العنصر محل الفحص.

ج. مدى ملائمة دليل الإثبات المحاسبي لطبيعة العنصر موضوع التدقيق.

د. مدى كفاية دليل الإثبات المحاسبي للوصول إلى الحقيقة من عملية الفحص

وبما أن المعيار الدولي للتدقيق قد ربط أدلة الإثبات بكميتها، وملاءمتها، بنوعية الأدلة وعلاقتها بالقضايا المراد إثباتها، فأدلة الإثبات ذات المصدر الخارجي كالمصادقات مثلاً، أكثر ثقة من الأدلة التي يحتويها الملف، وكلما كانت الأدلة الخارجية مباشرة، كلما كانت أقوى من جمعها بواسطة المكلف، وكلما كانت إقرارات كتابية كانت أفضل من الشفوية، ومع ذلك يجب أن لا يهمل المدقق اعتبارات التكلفة؛ للحصول على أدلة التدقيق من منطلق الاقتصاد في الجباية، وقد عدد المعيار وسائل الإثبات كالاستقصاء (البحث والتحقيق)، والمقابلات الشخصية، والملاحظات والمعاينة، الاستفسار والمصادقة، العمليات المحاسبية، والإجراءات التحليلية.

ووفقاً للتشريع اليمني لضريبة الدخل رقم (31) لسنة 1991م، بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، فقد أورد في الفصل الثاني في مواده (39-40)، الخاص بـ (الحسابات والدفاتر التجارية وقواعد التدقيق والمحاسبة)، كما أورد في الفصل الثالث (حق الاطلاع وسر المهنة) في مواده (27-37)، تناولت في معظمها عدداً من الإجراءات المنظمةة لقواعد التدقيق وقبول الدفاتر والسجلات،⁽¹⁾ والإجراءات المنظمة لكيفية الحصول على أدلة الإثبات والبراهين المؤيدة لصحة أرباح المكلف، كالتحقق، والمعاينة، والتثبت، وإجراء مقايضة أخيرة على الأرباح الصافية للمكلف الناتجة من عملية التدقيق، وعموماً فإن المشرع ترك لموظف الضريبة حق الاطلاع والحصول على مصادر المعلومات وكيفية التثبت منها، وبالتالي يرى الباحث أن المشرع قد استوفى معيار أدلة وبراهين الإثبات، وترك تنفيذ إجراءات هذا المعيار لخبرة المدقق، ومدى بذله للعناية المهنية المطلوبه.

3/2/5/1: المعيار الثالث: الإجراءات التحليلية (تحليل وفحص الانحرافات) :

وستناول هنا معيار الإجراءات التحليلية كأحد إجراءات التدقيق الضريبي، ودورها في كشف الإنحرافات التي قد تكون نتيجة لوجود تهرب ضريبي، وتعرف الإجراءات التحليلية وفق معيار التدقيق الدولي رقم (520)، أنها مجموعة من العمليات لدراسة العلاقات بين كل من البيانات المالية وغير المالية، وبحث التقلبات والعلاقات التي تم تحديدها والتي لا تتفق مع المعلومات الأخرى المناسبة، أو تتحرف إلى حد كبير عن المبالغ التي يتم التنبؤ بها، كما تستخدم كإجراءات لتقييم المخاطر للحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، وكإجراءات جوهرية ذات تأثير وفعالية أكثر في الاختبارات التفصيلية، لتخفيض مخاطر الاكتشاف عند مستوى منخفض للتوكيدات⁽²⁾.

⁽¹⁾ وزارة المالية، مصلحة الضرائب، (القانون رقم 31 لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، والقرارات والتعليمات التنفيذية)، مرجع سبق ذكره، ص 119-131.

⁽²⁾ إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وأخلاقيات المهنة، مرجع سبق ذكره، ص 465.

بينما يعرف أحد الكتاب⁽¹⁾ المراجعة التحليلية: بأنها الاختبارات التي يجريها المدقق من خلال استخدام طرق وأساليب تحليلية عديدة، لتحديد طبيعة العلاقات التي تربط عناصر القوائم المالية فيما بينها، أو مع مصادر البيانات الأخرى مماثلة أو ذات علاقة وذلك بهدف التحقق من وجود ومعقولية تلك العلاقات، تكمن أهمية المراجعة التحليلية في إظهار مدى معقولية قيم عناصر القوائم المالية ، أي تساعد في اكتشاف عناصر القوائم المالية الشاذة (كونها لا ترتبط مع العناصر الأخرى بعلاقات كان من المتوقع وجودها أو أظهرت تقلبات غير متوقعة في قيمتها) والتي تتطلب عمقاً أكبر من إجراءات الفحص والاختبارات التفصيلية لإثبات العمليات والأرصدة المؤيدة لها .

ومما لا شك فيه أن قوائم الدخل والمركز المالي تحتوي على مجموعة كبيرة من العناصر يؤثر كل منها على الآخر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، ومن أجل الحكم على نتيجة نشاط المنشأة ومركزها المالي من قبل المدقق الضريبي لابد من دراسة العلاقة بين تلك العناصر، الأمر الذي يساعد في اكتشاف حالات التهرب الضريبي التي قد تلجأ إليها بعض المنشآت، وهنا يستطيع المدقق الضريبي إتخاذ عدد من الإجراءات تتمثل في النقاط الآتية:

- يجب على المدقق الضريبي أن يتحقق من القوائم ويجري تقييماً مبدئياً لكل من النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية المعمول بها، كأحد مصادر أدلة وقرائن الإثبات في عملية التدقيق، وما إمكانية الحصول على أدلة وقرائن من اختبارات المراجعة التحليلية واختبارات التحقق التفصيلية للأرصدة والعمليات .
- نظراً للقصور في أغلب النظم فاعلية، يجب على المدقق الضريبي أن لا يعتمد فقط على أدلة وقرائن النظم المستمدة من النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، بل يجب في جميع الأحوال الحصول على أدلة وقرائن من اختبارات المراجعة التحليلية، واختبارات التحقق التفصيلية للأرصدة والعمليات، كأساس لأية استنتاجات عن القوائم المالية .
- يجب على المدقق الضريبي أن يربط مدى الاقتناع بالقرائن التي يتم الحصول عليها من اختبارات المراجعة التحليلية بما يلي:
- أ. مدى إمكانية الاعتماد على العلاقة المستخدمة لتأييد أرقام القوائم المالية التي تخضع للاختبار التحليلي .
- ب. صلاحية البيانات المستخدمة وفقاً للعلاقة المحددة لتأييد أرقام القوائم المالية التي تخضع للاختبار التحليلي .
- ج. الاستنتاجات غير العادية التي أظهرتها إجراءات الاختبارات التحليلية ، بالإضافة إلى مدى الاقتناع بالتفسيرات والإيضاحات لأي استثناءات هامة .

(1) العنقري، حسام بن عبد المحسن، "مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية" ط3، مطابع السروات، جدة ، 2007، ص127.

1/3/2/5/1: الفحص الانتقادي باستخدام التحليل المالي لاكتشاف التهرب الضريبي:

تتكون جميع أساليب التدقيق التحليلية من ثلاث خطوات أساسية: أولاً حصول المدقق على البيانات والمعلومات المناسبة، عن عنصر أو أكثر من عناصر القوائم المالية، ثانياً قيام المدقق باستنتاج مجموعة من التوقعات المقبولة، عن نتائج علاقة المعلومات والبيانات المتاحة مع العنصر أو العناصر محل الاختبار، ثالثاً وأخيراً قيام المدقق بمقارنة نتائج العلاقة المتوقعة مع نتائج العلاقة الفعلية ومن ثم اتخاذ الإجراء المناسب .

وبرأي أحد الكتاب⁽¹⁾ يقصد بالتحليل المالي أنه الدراسة التحليلية الانتقادية المفصلة للقوائم المالية ولكمية كبيرة من المعلومات المفيدة والضرورية المرتبطة بشكل مباشر بالمنشأة بالإضافة لتحليل السياسات والخطط والأهداف والمعايير، لإعطاء مؤشرات ودلالات للمستخدمين.

ويعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الفحص التحليلي " بأنه نوع من اختبارات التحقق الأساسية للبيانات والمعلومات المالية، التي يتم أدائها عن طريق دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات"⁽²⁾، كما عرفه بعضهم بأنه عبارة عن دراسة تهدف إلى تحليل الاتجاهات والمؤشرات الجوهرية التي تهتم بفحص التقلبات والبنود غير العادية.

وذهب أحد الباحثين⁽³⁾ إلى تسمية التحليل المالي عند القيام بإجراء التدقيق لغرض تحديد وعاء الضريبة بالتحليل الضريبي، والذي عُرِف بأنه: " دراسة القوائم المالية المرفقة بالإقرار الضريبي للوحدة الاقتصادية وفق أساليب رياضية وإحصائية ممكنة، للتأكد من سلامة المركز المالي ونتائج الأعمال لتلك الوحدة للوصول إلى صافي نتائج الأعمال الأقرب للحقيقة والعدالة، والذي يمكن للسلطة المالية الاعتماد عليه عند محاسبة المكلف".

ويتضح من التعريف السابق أهمية التحليل في تقديم وسائل تقويمية تساعد على توضيح سلامة البيانات المالية للمنشأة وسلامة ما تعكسه من نتائج بحيث يمكن للمدقق الضريبي الوصول من خلالها إلى الوعاء العادل للضريبة، وبكشفها لما تتضمنه البيانات المالية من نتائج خاطئة فهي تساعد على كشف التهرب الضريبي والحد منه.

ويرى أحد الكتاب ان التدقيق لأغراض خاصة باستخدام الفحص الانتقادي التحليلي من شأنه كشف العلاقات غير المعقولة والانحرافات، ويقصد بالفحص الانتقادي التحليلي باستخدام التحليل المالي بأنه: مجموعة من الإجراءات التحليلية التي تشمل العمليات التالية⁽⁴⁾:

1 - مقارنة المعلومات عن الفترة الجارية (محل الفحص) بمعلومات مماثلة عن الفترات السابقة.

(1) الحسني، صادق، مرجع سبق ذكره، ص 74.

(2) الشافعي، جلال، نظرية المحاسبة الضريبية، الجزء الأول، القصر للطباعة والدعاية والإعلان، 2005، ص 44.

(3) بامشوموس، عبدالله، وسائل الرقابة الضريبية على ضرائب الدخل في الجمهورية اليمنية دراسة تحليلية، " جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة، رسالة ماجستير، 1999، ص 100.

(4) لطفي، أمين السيد، " المراجعة باستخدام التحليل الكمي ونظم دعم القرار ط1، دار النهضة العربية، 1998، ص 74.

- 2- التنبؤ بالأرصدة المتوقعة للبند محل التدقيق أو الفحص .
 - 3- مقارنة هذه الأرصدة المتوقعة مع تلك التي تم التقرير عنها في القوائم المالية، بقصد تحديد الاختلافات بينهما.
 - 4- دراسة علاقة المعلومات المالية بالمعلومات المناسبة غير المالية.
 - 5- مقارنة المعلومات بأخرى مماثلة عن وحدات تنظيمية أخرى.
 - 6- مقارنة المعلومات بمعلومات مماثلة تتعلق بالقطاع الذي تعمل فيه المؤسسة.
 - 7- تقييم الأهمية النسبية لتلك الاختلافات والانحرافات، بغرض تحديد مدى الثقة في الاختبار التحليلي، ومدى إمكانية التوسع في إجراء اختبارات تفصيلية إضافية، عند وجود مؤشرات تدل على وجود تلاعب أو احتمالية وجود غش بقصد التهرب⁽¹⁾ .
- وتتلخص أهداف الفحص التحليلي:

- أ. التعرف على طبيعة عمل المنشأة موضوع الفحص.
- ب. تحديد مدى اختبارات العمليات والأرصدة.
- ج. تحديد المجالات الأكثر عرضة للتلاعب والغش والتي تتطلب مزيداً من الفحص.
- د. تحديد مجالات المخاطرة المتوقعة حدوثها.
- هـ. تعزيز النتائج التي تم التوصل إليها خلال الفحص.

4/2/5/1: المعيار الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية؛

1/4/2/5/1: مفهوم الرقابة الداخلية؛

تعد الرقابة أمراً ضرورياً وملازماً لأي نشاط إنساني، وقد عُرِفَت الرقابة المالية في أقدم الحضارات البشرية المكتشفة، وتطور مفهومها نتيجةً للتحويلات الاقتصادية والاجتماعية التي حدثت في الحضارات الإنسانية على مر العصور، كان اصطلاح الرقابة الداخلية يستخدم كمرادف لاصطلاح الضبط الداخلي، إذ كان يقصد بالرقابة الداخلية أو الضبط الداخلي في بادئ الأمر الإجراءات والطرق المستخدمة في المنشأة للمحافظة على النقدية والأصول الأخرى؛ واكتشاف الأخطاء للمحافظة على دقة السجلات⁽²⁾.

وقد دأب العديد من الكتاب في حقل التدقيق على إبراز دور الرقابة الداخلية الدور الحيوي الذي تلعبه في إمكانية الاعتماد عليها من عدمه والمخاطر التي تكتنف المنشأة محل التدقيق عند الحصول على أدلة وقرائن الإثبات، وأوردوا العديد من التعاريف لمفهوم الرقابة الداخلية نذكر بعضها على سبيل المثال لا الحصر، عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في الفقرة (42) من المعيار الدولي

⁽¹⁾Jams Gauntt and William Glezen, "Analytical Auditing Procedures", Internal Auditor February 2007, pp56- 60.

⁽²⁾الصبيان، محمد سمير و جمعة إسماعيل إبراهيم، والسوافيري فتحي رزق ، الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1996، ص21.

للتدقيق (ISA No. 315)، الموسوم بفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بأنها "العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين، لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة، فيما يتعلق بموثوقية تقديم التقارير المالية وفاعلية وكفاءة العمليات والامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة"، ويتبع ذلك أن الرقابة الداخلية يتم تصميمها وتنفيذها لتتأول مخاطر العمل المحددة التي تهدد تحقيق أي من هذه الأهداف⁽¹⁾ "

كما عرفت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين على أنها: " الطرق أو الأساليب التي تتبناها إدارة المنشأة بما في ذلك مجلس إدارتها ومديروها وموظفوها؛ لتوفير تأكيد معقول بتحقيق أهداف المنشأة التالية:

- حماية أصول المنشأة ، والحد من وقوع الغش والأخطاء واكتشافها فور وقوعها، ودقة السجلات المحاسبية واكتمالها.
- فاعلية وكفاءة الأحداث والعمليات والظروف التي تتأثر بها المنشأة.
- التقيد بالأنظمة والتعليمات والسياسات التي تتبناها الإدارة، لتحقيق أهداف المنشأة بكفاءة وبطريقة منتظمة.

وبناء على ما سبق، تتكون الرقابة الداخلية من بيئة الرقابة، وعملية تقييم المخاطر، ونظام المعلومات والاتصال، وأنشطة الرقابة، وأخيراً متابعة أساليب الرقابة، وكما هو معلوم فإن نظام الرقابة الداخلية يختلف من منشأة لأخرى⁽²⁾ والاعتبار الأساسي للمدقق الضريبي هنا هو ما إذا كان عنصر رقابة داخلي يمنع أو يكشف أو يصحح الأخطاء الجوهرية في فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات وكيف يتم ذلك، للتحقق من عدم إخفاء جزء من الأرباح المحققة .

مصلحة الضرائب أحد الجهات الحكومية ومن أهم الأطراف الخارجية التي تستخدم بيانات الوحدات الاقتصادية لتحديد مبالغ الضريبة المستحقة على الوحدات الاقتصادية، وحتى يتسنى للوحدات الاقتصادية تلبية احتياجات الجهات الحكومية في المواعيد المحددة، يتطلب الأمر وجود نظم رقابة داخلية سليمة، بحيث تطمئن الجهات الحكومية إلى دقة البيانات المقدمة لها وتعتمد عليها في اتخاذ قراراتها⁽³⁾.

يعد من الضروري قبل البدء في عملية التدقيق للحسابات الختامية المرفقة للإقرار الضريبي، أن يقوم المدقق الضريبي بفحص نظم الرقابة الداخلية للمكلف، كون هذه الخطوة تمثل نقطة البداية في تدقيق الإقرار الضريبي، حيث أن نظام الرقابة الداخلية الجيد يساعد الفاحص الضريبي في توجيه اهتمامه إلى دراسة العناصر الأكثر أهمية.

⁽¹⁾ إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وأخلاقيات المهنة، مرجع سبق ذكره، ص 361.

⁽²⁾ العنقري، حسام بن عبد المحسن، مرجع سبق ذكره ، 2007، ص 104.

⁽³⁾ باقي، محسن ، مدى اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية، " الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة، رسالة ماجستير، 2002، ص 40.

يهدف المدقق الضريبي من وراء دراسة نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق عدة أغراض منها⁽¹⁾:

أ. يُمكن المدقق الضريبي من تكوين رأي عن درجة الاعتماد على هذا النظام وإعداد إجراءات التدقيق في ضوء ذلك ليصل في النهاية إلى التعبير عن رأيه بمصداقية وأمانة القوائم المالية التي يقدمها المكلف، ومن ثم اعتماد الإقرار الضريبي الخاص بالمكلف.

ب. تحديد نسبة الاختبارات التي يقوم بها المدقق على ضوء مدى سلامة نظام المحاسبة والرقابة الداخلية، حيث إنها تمثل أساس الاطمئنان على صحة البيانات المالية المقدمة.

ج. تحديد حجم أدلة الإثبات اللازمة للاقتناع بصحة المدخلات والمخرجات، كي يطمئن من أن البيانات عرضت بعدالة، وبالتالي الوثوقية في معالجة البيانات، وتقليل الجهد المبذول، واستبعاد الإجراءات والعمليات التي لا تضيف قيمة .

وبالتالي فإن غياب نظام الرقابة الداخلية، يجعل نظرة المدقق الضريبي إلى الحسابات موضع شك، مما يضطره إلى التوسع في عملية الفحص وعمل الاختبارات اللازمة في مواقع الخطر، المحتمل فيها وجود تهرب ضريبي.

2/4/2/5/1 : علاقة المخاطر بأهداف التدقيق:

نتيجة لوجود المؤثرات المهنية والنظامية والتجارية في صياغة منهج عمل التدقيق، ظهر ما يسمى بالمنهج المستند إلى المخاطر (risk – based approach)،⁽²⁾ في عمل التدقيق، والذي يعتمد على إبراز أهمية قيام المدقق بإجراء دراسة عن الأهمية النسبية، ودرجة الخطر التي يتعرض لها كل عنصر من عناصر القوائم المالية، وتركيز الجهود عليها عند فحصها .

أي أن المدقق عند قيامه بتدقيق البيانات المالية، يتعرض لمخاطر عدة مثل تعرض القوائم المالية لأخطاء، وبالتالي عدم صدق تمثيل نتيجة النشاط والمركز المالي (المخاطر الملازمة)، بالإضافة إلى عدم تمكن نظام الرقابة الداخلية المستخدم (المخاطر الرقابية)، وإجراءات التدقيق التحليلية والأساسية (مخاطر الاكتشاف)، من تفادي حدوث أو اكتشاف وتصحيح ذلك .

ونتيجة للتشابه الكبير في أداء أعمال التدقيق الضريبي والمراجعة المالية كما أسلفنا، فإن المدقق الضريبي يسعى للحصول على استنتاجات وتأكيدات معقولة؛ للوصول إلى تحديد سليم للوعاء الضريبي، ومن أجل ذلك عليه الحصول على الإثباتات Evidences، التي يجب أن تتصف بالكفاية sufficiency والكفاءة competency، لتدعيم رأيه بشأن مدى صدق وعدالة البيانات المالية، وبالتالي

(1) بامشوس، عبدالله ، وسائل الرقابة الضريبية على ضرائب الدخل في الجمهورية اليمنية دراسة تحليلية، " جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة، رسالة ماجستير، 1999، ص 82.

(2) McNair, C.J., " Proper Compromises : the Management Control Dilemma in Public Accounting and its Impact Auditor Behaviour, " Accounting Organizations and Society " Vol . 16, NO 7, pp. 635 1991.

صحة مقدار الضريبة المفروضة، وبالتالي لابد له من أداء أعماله وفق منهج مستند على المخاطر ودراستها بصورة مناسبة.

يقصد بمخاطر التدقيق الضريبي، تلك المخاطر التي يمكن أن يتعرض لها المدقق الضريبي، والمتمثلة في وجود تحريفات في القوائم المالية بقصد إخفاء جزء من أرباح المكلف، هذه التحريفات مرتبطة بعدة مخاطر، (المخاطر الملازمة و الضمنية ومخاطر الرقابة و الاكتشاف)، والتدقيق الذي يركز على المخاطر يضيف قيمة أكبر للمدقق⁽¹⁾.

وتتمثل الآلية التي يجب أن يتخذها المدقق الضريبي لتحديد مخاطر الرقابة الداخلية في الآتي⁽²⁾:

أ. تفحص نظام الرقابة الداخلية، من حيث تصميم إجراءات العمليات المالية، وهل تتضمن على أساليب سليمة يمكن الاعتماد عليها.

ب. تقدير المخاطر الأولية، ثم متابعة تقدير المخاطر وتعديلها، حسب الظروف التي تستدعي كل حالة.

ج. البدء في عمل اختبارات الإذعان ، وبعض من الاختبارات الجوهرية .

د. تقدير كمية وحجم المخاطر والاختبارات الجوهرية اللازمة، بناءً على تقدير المخاطر.

ويمكن إبراز أهمية دراسة وتقدير المدقق لمخاطر التدقيق، في دعم أهداف التدقيق من عدة وجوه أهمها⁽³⁾:

- مساعدة المدقق في اتخاذ قرارات يمكن أن توصف: بأنها تستند إلى شيء من المنطق فيما يتعلق بكمية الإثباتات المطلوبة، لتعزيز رأيه في البيانات المالية بهدف تحديد الربح الضريبي.
- إدراك المدقق وفي وقت مبكر، لأنواع وأهمية التحريفات الممكن حدوثها، والمواطن التي يمكن أن توجد فيها، ومن ثم توجيه جهود التدقيق إلى تلك المواطن، ومن ثم يصبح المدقق في وضع يمكنه من إبداء رأيه بموثوقية أفضل.
- يعد توثيق المدقق لإجراءات دراسته وتقديره لمخاطر التدقيق، وإدراج ذلك ضمن أوراق العمل Working Papers، دليلاً يمكن أن يستخدمه المدقق لتعزيز رأيه في البيانات المالية والوصول للربح الضريبي، وبذل العناية المهنية المطلوبة .
- المساهمة في الوصول إلى هدف التدقيق بكفاءة، قد تم تحقيقه أو الوصول إليه بأقل كلفة ممكنة، وفي ضوء الاستخدام العقلاني لموارد التدقيق التي تتصف بالندرة.

⁽¹⁾ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT **Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches**, 16 October, 2006,p37.

⁽²⁾Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley " **Auditing and Assurance Services** " Person Education Inc., U.S.A 2006. P282.

⁽³⁾الرباعي، يوسف ، **مخاطر التدقيق وأثرها في مصداقية النتائج** " الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة رسالة ماجستير، 2002، ص 76.

أورد القانون الضريبي اليمني في الفصل الثاني ضمن مواده (28 - 39)، الخاصة بـ " الحسابات والدفاتر التجارية وقواعد التدقيق والمحاسبة" والتي تناولت في معظمها عدداً من الإجراءات المنظمة لقواعد التدقيق وقبول الدفاتر والسجلات⁽¹⁾، وبحسب المادة (34) التي تضمنت قبول الدفاتر والسجلات المنتظمة وفق الأصول المحاسبية الصحيحة والمتعارف عليها، وأوردت في الفقرة (أ) البند 2 - من شروط اعتماد الدفاتر: "أن يسفر الفحص عن سلامة نظام المراقبة الداخلية في المنشأة التي بها هذا النظام"، وتعد هذه المادة هي الوحيدة في القانون، التي أشارت إلى ضرورة فحص نظام الرقابة الداخلية فيما إذا وجد، واعتبرت سلامته شرطاً لقبول الدفاتر والسجلات، وبالتالي فإن المشرع الضريبي أقر بأهمية فحص نظام الرقابة الداخلية و كعادته لم يتناول أساليب وإجراءات هذا الفحص، ولم يتناول مخاطر التقييم، والإجراءات التي يمكن أن يتخذها المدقق على ضوء ذلك.

5/2/5/1: المعيار الخامس: الأخذ في الاعتبار الاحتيال والخطأ عند تدقيق البيانات المالية:

عنيت الإصدارات المهنية الحديثة، ذات الصلة بدراسة وتحليل مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في القوائم المالية والتمثلة في معيار المراجعة الدولي رقم (240)، ومعيار المراجعة الأمريكي رقم (99)، وقد هدف معيار التدقيق الدولي رقم (240)، "مسؤولية المدقق في اعتبار الاحتيال والخطأ عند تدقيق البيانات المالية إلى تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال أو الخطأ، وفي هذا السياق فرقت أدبيات المراجعة بين نوعين من التصرفات التي ينشأ عنها التضليل هما: الأخطاء Errors والغش Fraud، ويعد النوع الأول أقل خطورة من الأخير، الذي ينطوي على تخطيط مدروس وإرادة متعمدة من قبل مرتكبه، كما قسمت الغش إلى نوعين هما: اختلاس الأصول ويطلق عليه (غش العاملين) Employee Fraud، والتقرير المالي المضلل ويطلق عليه (غش الإدارة) Management Fraud⁽²⁾، وبخصوص أسباب ارتكاب الإدارة للغش، فغالباً ما تهدف إلى تحريف نتيجة نشاط المنشأة، من خلال تخفيض أو تضخيم أرباحها وبالتالي إظهار مركزها المالي على غير حقيقته وذلك لغرض تحقيق مصالح غير مشروعة ومن أمثلة غش الإدارة⁽³⁾ تخفيض الأرباح بغرض شراء أسهم المنشأة من سوق الأوراق المالية، أو تكوين احتياطات سرية، أو التهرب من الضرائب، أو الحصول على إعانة من الدولة.

ونظراً لطبيعة التدقيق الضريبي التي تنصب على الحسابات والسجلات والدفاتر العائدة للمكلف محل المحاسبة، والتي سبق تدقيقها من قبل مراجع الحسابات الخارجي، فإنه يتوجب على المدقق الضريبي بذل العناية المهنية الملائمة واختيار إجراءات تدقيق فعالة، في تحديد ما إذا كانت القوائم

(1) وزارة المالية، مصلحة الضرائب، (القانون رقم 31 لسنة 1991 بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، والقرارات والتعليمات التنفيذية)، مرجع سبق ذكره، ص 119.

(2) باقي، محسن عبد القادر، مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في القوائم المالية، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، قسم المحاسبة، أطروحة دكتوراه، 2007، ص 17.

(3) جمعة، احمد حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفا للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 36.

المالية قد تم تحريفها بالفعل واكتشاف أي تضليل في القوائم المالية، وفي هذا الصدد تضمن الملحق (2) من معيار المراجعة الدولي رقم (240) مجموعة من تلك الإجراءات وهي على النحو الآتي: ⁽¹⁾

1/5/2/5/1: إجراءات المراجعة عند وجود دلالة تشير إلى إعداد تقارير مالية مضللة:

وفي هذا الصدد يجب على المدقق الضريبي التأكد من خلو البيانات المالية من أي خطأ أو غش أو تضليل بهدف تخفيض الربح الخاضع للضريبة للتهرب من أدائه من خلال الآتي:

أولاً: التحقق من سلامة تسجيل الإيرادات بتنفيذ الإجراءات الآتية:

- القيام بالإجراءات التحليلية باستخدام بيانات تفصيلية، مثل: مقارنة المبيعات بتكلفتها على مستوى مراكز المبيعات، أو خطوط الإنتاج أو فترات البيع، ومقارنة ذلك بتوقعات المراجع.
- إجراء مراجعة تفصيلية لمعاملات المبيعات ذات المبالغ الكبيرة نسبياً، وبخاصة تلك التي تتم مع أطراف ذات علاقة بالشركة الخاضعة للمراجعة.
- جمع معلومات عن شروط الاتفاقيات التي تجريها الشركة مع عملائها، مثل شروط الدفع والتسليم وحقوق رد البضاعة.
- الحصول على أدلة تؤيد تنفيذ العقود المبرمة مع الآخرين وفقاً للشروط التي تضمنها العقد.
- الاستفسار من موظفي المبيعات وموظفي التسويق وكذلك المستشار القانوني للشركة بخصوص وجود ظروف أو شروط غير عادية تتعلق بالمبيعات أو الشحنات التي تمت قرب نهاية الفترة.
- ضرورة التأكد من سلامة إجراءات الرقابة المتعلقة بتسجيل المبيعات، وبخاصة عندما يتم ذلك باستخدام الحاسوب.

ثانياً: التحقق من سلامة تسجيل وجرد المخزون بتنفيذ الإجراءات الآتية:

- مراجعة وفحص سجلات المخزون، لتحديد المواقع أو المواد التي تتطلب مزيداً من الانتباه أثناء القيام بالجرد أو بعده.
- الطلب من الإدارة ضرورة القيام بجرد كافة المواقع في تاريخ واحد، وقيام المراجع ومساعديه بملاحظة عملية الجرد في مواقع معينة، بشكل مفاجئ دون الإعلان عن ذلك مسبقاً.
- طلب جرد المخزون في نهاية فترة التقرير أو في موعد أقرب من نهاية السنة لتقليل مخاطر التلاعب في أرصدة الفترة الواقعة بين تاريخ إتمام الجرد ونهاية فترة التقرير.
- تنفيذ إجراءات إضافية عند ملاحظة جرد المخزون مثل فحص محتويات بعض الصناديق، أو الاستعانة بخبير عند جرد مواد ذات طبيعة كيميائية للتحقق من خصائص المادة الخاضعة للجرد، مثل (طبيعة المادة ودرجة نقاوتها وتركيزها).

(1) International Federation of Accountants (IFAC), **Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements 2005, IFAC, 2005.** PP 312-315

- مقارنة أرصدة الجرد الفعلي، مع أرصدة سجلات المخزون، وكذلك إجراء مقارنة بين كميات الأصناف للفترة الحالية مع الفترات السابقة.

ثالثاً: تقييم معقولية التقديرات المحاسبية بتنفيذ الإجراءات الآتية:

- الاستعانة بخبير لتطوير تقديرات مستقلة؛ لمقارنتها مع تقديرات الإدارة.
- التوسع في الاستفسار ليشمل أفراداً خارج الإدارة أو قسم المحاسبة؛ للتحقق من مقدرة الإدارة في وضع الخطط والتقديرات.

رابعاً: التحقق من سلامة تسجيل المعاملات بتنفيذ الإجراءات الآتية:

- السعي للحصول على أدلة مراجعة إضافية من مصادر خارج المنشأة الخاضعة للمراجعة.
 - تعديل أسلوب المراجعة، مثل الاتصال بالعملاء والموردين الرئيسيين شفويًا؛ لمعرفة أرصدة حساباتهم إلى جانب طلب مصادقات خطية.
 - إجراء مراجعة تفصيلية لقيود التسوية التي تمت في الربع الأخير من السنة، والتحري عن وجود أي شيء غير عادي فيها من ناحية طبيعتها أو مبلغها.
 - التحري عن إمكانية قيام الأطراف ذات العلاقة بالشركة بمساندة العمليات الهامة وغير العادية، وبخاصة تلك التي تتم قرب نهاية السنة.
 - إجراء مقابلات مع الموظفين الذين يعملون في مجالات ترتفع فيها مخاطر وجود تحريفات مادية؛ لمعرفة آرائهم بشأن هذه المخاطر ومدى فاعلية الرقابة الداخلية في الاستجابة لتلك المخاطر.
 - الاتصال والمناقشة مع مراجعي الحسابات الذين يقومون بمراجعة شركات تابعة أو ذات علاقة بالشركة الخاضعة للمراجعة؛ للتعرف على مخاطر التحريفات المادية بسبب الصفقات المتبادلة فيما بينهم.
 - فحص مدى أمانة وصحة السجلات والمعاملات الناتجة من الحاسوب.
- وبناءً على ما سبق ذكره يرى الباحث أنه، تمثل الإدارة الضريبية (المدقق الضريبي) أحد أطراف المنظومة الضريبية، فهو مؤتمن على موارد الدولة العامة، وهذه الأمانة تقتضي أن من يتولى هذه الوظيفة الهامة، أن يكون لديه التأهيل العلمي والعملية للقيام بأداء أعماله بحيادية ونزاهة، ولتحقيق ذلك ينبغي الاسترشاد بمعايير مهنية لتنفيذ إجراءات التدقيق بكفاءة وفاعلية، وفق إستراتيجية قائمة على التخطيط السليم لهذه العملية، وتجميع الأدلة والبراهين على وقوع الأحداث المالية، وفحص نظم الرقابة الداخلية للتأكد من سلامتها، باستخدام طرق التحليل المختلفة، بغرض الوصول إلى الربح الحقيقي الخاضع للضريبة، واكتشاف ما إذا وقع من خطأ أو غش من قبل المكلف بغرض تخفيض الربح الضريبي .

ومن ثم فإن تدقيق البيانات المالية للمكلف يقتضي، أولاً التحقق من الأسس والمعايير والمبادئ المحاسبية، التي تم الاستناد إليها في إعداد البيانات المالية، أو القوانين المحلية المنظمة لمسك السجلات والدفاتر المحاسبية، وما مدى التقيد بها من عدمه، وهذا ما سوف نتطرق له في المبحث التالي من هذا الفصل.

المبحث الثالث

أهمية تطوير وإصلاح الإدارة الضريبية اليمنية

تمهيد:

ظلت الإدارة الضريبية لسنوات طويلة مضت ترى أن غاية وظيفتها هي تحصيل أكبر قدر ممكن من الضريبة، ومن ثم يقاس نجاحها بمقدار ما تحصله فعلاً من ضريبة، بغض النظر عن أسلوب تحقيق هذا الهدف، وقد أخذت هذه النظرة تتغير في السنوات الأخيرة، حيث لوحظ أن تقليل تكاليف الالتزام الضريبي وزيادة كفاءة الإدارة الضريبية في أداء عملها مما يحقق وفرة الإيرادات الضريبية، والعدالة المنشودة، ويؤثر حجم الإدارة الضريبية، ومدى ما يتمتع به أفرادها من خبرة وكفاءة، في اختيار أدوات ضريبية معينة لتنفيذ سياستها الضريبية⁽¹⁾، ففي الدول النامية التي تكون إدارتها الضريبية ضعيفة تعتمد على طرق مبسطة في تقدير وعاء الضريبة، أو تحصيلها لتتلافى عجز إدارتها عن استخدام الوسائل الحديثة في ذلك.

يعتبر تطوير وإصلاح الإدارة الضريبية عنصراً أساسياً في برنامج الإصلاح الضريبي الشامل الذي تنفذه العديد من الدول، وذلك لتحقيق الكفاءة والفاعلية التي تمكن الإدارة من تنفيذ القانون الضريبي وتنفيذ إجراءات المراجعة الضريبية، وإنجاز مهامها التي تتمثل أساساً في الحد من التهرب الضريبي، وتحصيل الضرائب المستحقة على الممولين دون تأخير⁽²⁾.

كما يساعد تطوير وإصلاح الإدارة الضريبية في نجاح الإصلاح الضريبي والإصلاح الاقتصادي ككل وذلك لعدة أسباب منها⁽³⁾:

1. تعتمد برامج الإصلاح الاقتصادي التي تتبناها الدول المختلفة - منها اليمن - على زيادة الإيرادات العامة الحقيقية التي تمكن الدولة من تنفيذ برامجها، وبما يقابل ما تحتاجه من نفقات عامة. ومن أهم هذه الإيرادات الحقيقية الإيرادات الضريبية، التي تحتاج إلى إدارة ذات كفاءة عالية لتدقيق وتحصيل الضرائب المستهدفة.
2. تؤثر جودة الإدارة الضريبية على مناخ الاستثمار، من خلال اهتمامها في تنفيذ السياسات الضريبية، والقدرة على تنفيذ القانون بفاعلية وحزم، كون ضعف الإدارة الضريبية السائد يزيد من حجم التهرب، ويجعل المنشآت التي تعمل في القطاع غير الرسمي في وضع تنافسي أفضل من المنشآت التي تعمل في إطار رسمي، مما يفسد مناخ الاستثمار وأداء النشاط في الدولة.

(1) فهمي، مصطفى أبو زيد، وعثمان، حسين، "الإدارة العامة"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003م، ص14.

(2) صديق، رمضان، "الإدارة الضريبية الحديثة"، الكتاب الحائز على جائزة جامعة حلوان لأحسن الأبحاث، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006، ص10.

(3) Jit B.S Gill: The nuts and bolts of Revenue Administration Reform, The World Bank, January 2003, pp.1-2.

3. تعتبر الإدارة الضريبية مناخاً خصباً للفساد، حيث تسيطر الرشوة على الإدارات التي لا تتسم بالكفاءة والأمانة، مما ينعكس سلباً على كل من الحكومة والممول الأمين.

فالحكومة تدفع ثمن هذا الفساد تخفيضاً في الضرائب المستحقة، كما يدفع الممول أعباء نفسية ومالية مقابلاً لفساد الموظفين.

4. تزداد الحاجة إلى تطوير وإصلاح الإدارة الضريبية في ظل المتغيرات المعاصرة، حيث تسيطر العولمة، وينتشر استخدام التجارة الإلكترونية في تبادل السلع والخدمات وانتقالها من دولة لأخرى، مما يلقي على الإدارات الضريبية في الدول المختلفة أعباء حصر الممولين، وفرض الضريبة وأساليب تدقيقها وتتبع تحصيلها، وذلك من خلال وسائل فنية وتشريعية متطورة ، لا يمكن أن تقوم به الإدارة المتخلفة مادياً وبشرياً.

5. ظل الاهتمام بالإدارة الضريبية في الدول النامية منطقة مهجورة، لم ينتبه إليها صانعو السياسات الضريبية، لعدة عقود مضت، حيث كان الاهتمام منصباً على إصلاح التشريعات، وتعديلها المستمر لصالح فرض ضرائب جديدة، أو تعديل ضرائب قائمة، وابتداع نظم جديدة للتحصيل، بينما ظل العنصر البشري، وما يتعلق بالإدارة من نظم وإجراءات وأساليب غائباً عن هذا التطوير والإصلاح، الأمر الذي أفرز قوانين متطورة شكلاً، مع بقاء الممارسات وأساليب التدقيق والمراجعة عتيقة، والأفكار جامدة، والعلاقات بين الممولين والإدارة الضريبية تزداد سوءاً.

ويرى الباحث أن وضع نظام ضريبي يتمتع بقدر كبير من الكفاءة والمقدرة والمهنية، ينعكس أثره بالزيادة في الحصيلة الضريبية، ويقضي على التهرب ليس بالأمر السهل والبسيط، ولا يتوقف الأمر على إصدار القوانين والقرارات والتعليمات، وإعادة الشكليات للإدارة الضريبية، بل الأمر يتعدى ذلك بمراحل كثيرة ليمتد ويشمل بناء النظام وإحداث ثورة شاملة ابتداء من برسم السياسات ، ووضع الخطط وتحديد الأهداف، وتوزيع المهام، وتحديد القائمين على التنفيذ، وتطوير الإدارة الضريبية وفق ما استجد في العصر الحديث من أساليب وطرق وإجراءات ، والاستفادة من تجارب الدول المتطورة، وعلى ذلك يصدق القول المشهور " أعطني إدارة جيدة وقانوناً غير جيد، أفضل مما تعطني قانوناً جيداً وإدارة غير جيدة".

1/3: الحاجة إلى تطوير وإصلاح الإدارة الضريبية اليمنية؛

إن مدى الحاجة إلى تطوير وإصلاح الإدارة الضريبية في اليمن، يمكن الحكم عليها من خلال عدة مؤشرات، ومن هذه المؤشرات ما يلي⁽¹⁾:

1 - نسبة إجمالي الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي:

يعطي هذا المؤشر دليلاً على حساسية الضغط المالي، حيث يمكن بمقارنة الضريبة إلى معدل الناتج المحلي الإجمالي GDP، للدول ذات الهياكل الاقتصادية والضريبية المتشابهة الإحساس بالكفاءة النسبية للإدارة الضريبية.

ومن خلال الدراسة لبعض موازنات الدول المتقدمة مقارنة باليمن، تبين أن نسبة الإيرادات إلى الناتج المحلي تصل إلى 43-51%⁽²⁾، أما في اليمن فأنها لا تعادل سوى 6.8% من الناتج المحلي الإجمالي مما يؤكد عدم كفاءة الإدارة الضريبية وحاجتها إلى التحديث والتطوير.

2 - نسبة الإيرادات الضريبية الفعلية إلى الإيرادات الضريبية المقدرة في الموازنة:

يبين هذا المؤشر ما إذا كانت الإدارة الضريبية قادرة على أن تحقق الأهداف التي تصبو الموازنة إلى تحقيقها، ومع ذلك فإن صعوبة الاعتماد على هذا المؤشر ترجع إلى عدم دقة تقدير الإيرادات العامة في الموازنة العامة، وأثر جماعات الضغط السياسي في تقليص أو زيادة هذا التقدير عن حجمه الحقيقي.

3 - فجوة الإيرادات الضريبية:

إذا كانت البيانات متوافرة فإن تقدير الإيرادات التي يمكن لإدارة الضريبة تدقيقها وتحصيلها في ظل النظام الحالي، ومقارنتها بما تم تحصيله فعلاً، يكشف عن الفجوة الضريبية Tax revenue gap، المتمثلة في الفرق بينهما مما يلقي الضوء على حجم الخسارة في الضرائب التي ضاعت على الدولة بسبب عدم الإذعان التام للقانون، والتهرب من الضريبة، كأثر لعدم أو نقص كفاءة الإدارة الضريبية وحاجتها للتطوير والإصلاح، وهذا ما أكدته أحد الباحثين: ⁽³⁾ بأنه نتيجة لعدم وجود البيانات الدقيقة لدى الإدارة الضريبية في اليمن، فإن تحديد الضريبة المستحقة يخضع للمساومة وقد يدخل فيها التلاعب من قبل الفاحص، وهنا يكون التهرب بمساعدة المدقق الضريبي.

4 - حجم الضرائب التي قام الممولون بأدائها طوعية منسوبة إلى إجمالي الضرائب المحصلة:

ولما كان تحقيق أكبر قدر ممكن من الالتزام الطوعي للممولين هو أحد أهداف الإدارة الضريبية فإن نسبة ما يتم أدائه من الضرائب لهذه الإدارة من قبل الممولين طوعية مقارنة بإجمالي ما تم تحصيله فعلاً يبين إلى أي مدى نجحت الإدارة الضريبية في تحقيق هدفها، وبالتالي تحدد درجة كفاءتها، أي كلما كانت الإدارة الضريبية تتمتع بالكفاءة التي لا تتمتع بها إدارة ضريبة أخرى تقل فيها هذه النسبة.

(1) Jit B.S Gill:., **Diagnostic framework for Revenue Administration Technical paper no 472**, The World Bank, June 2000, pp.54-63.

(2) OECD **IN figures : Statistics of the member countries**, 2002, pp.39.

(3) جبران، د محمد علي "الإصلاح الضريبي في اليمن" مرجع سبق ذكره، ص73.

5- نسبة الإيرادات الضريبية الإضافية المحصلة منسوبة إلى عدد القرارات التي تم فحصها :

يبين هذا المعدل درجة نجاح الإدارة الضريبية في اكتشاف الضرائب المخفاء، وقدرتها على اكتشاف حالات التهرب الضريبي، ومن ثم تتحدد قدرة الإدارة الضريبية على تنفيذ القانون، فيما يتعلق بالربط الإضافي وكفاءتها في تنفيذ ذلك.

6- حجم المتأخرات الضريبية المحصلة منسوبة إلى إجمالي المتأخرات الضريبية :

يبين هذا المؤشر مدى كفاءة الإدارة الضريبية في تحصيل المبالغ المستحقة للخزانة العامة، وتجدر الإشارة أن التقرير السنوي للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة،⁽¹⁾ أكد على استمرار القصور والتدني للأداء الضريبي في شتى المجالات، وخصوصاً الجوانب الفنية والتحصيل والتوريد، وتدني تحصيل المتأخرات الضريبية سنة تلو الأخرى، واتساع نطاق التهرب الضريبي، الأمر الذي بدوره ينعكس سلباً على إيرادات الخزانة العامة.

7- تكلفة التحصيل :

إن معدل إجمالي التكاليف السنوية التشغيلية للإدارة الضريبية في الموازنة العامة، إلى إجمالي الإيرادات الضريبية التي قامت بتحصيلها يوضح كفاءة الإدارة الضريبية في توظيف مواردها لأغراض تحصيل الضريبة، وسوف يقوم الباحث بتحليل واقع التهرب الضريبي في البيئة اليمنية والطاقة الضريبية والعبء الضريبي في الفصل الثالث من الدراسة.

ويرى الباحث في ضوء ما سبق أن الإدارة الضريبية في اليمن بحاجة ماسة للتطوير والتحديث، والاهتمام بنظم الإدارة والسلوك، والبحث في الحد من السلطات التقديرية، والممارسات التحكيمية لموظفي إدارة الضرائب، واتباع الأساليب والإجراءات الحديثة في التدقيق الضريبي، والبحث عن وسائل مكافحة التهرب الضريبي، والفساد الوظيفي، وتحقيق الردع الملائم لتطبيق القانون الضريبي بكفاءة وفعالية.

2/3: إمكانية تطوير إجراءات التدقيق الضريبي في الإدارة الضريبية اليمنية :

تواجه الإدارة الضريبية في اليمن العديد من المشكلات فيما يتعلق بالمراجعة الضريبية، ومن الملاحظ أن المراجعة الضريبية كأحد أنواع مراجعة الحسابات إنما تخضع في أحسن صورها للأساليب التقليدية العادية للمراجعة وما يترتب عليها من تأخير في الأداء وزيادة في التكاليف، وضياح جزء كبير من إيرادات الدولة المتعلقة بالضرائب وما يصاحبه من عجز في الموازنة العامة للدولة، لذا من المحتم تطوير الإدارة الضريبية بشرياً ومادياً، وإدخال التطورات الحديثة لنظم المعلومات وتكنولوجيا أداء الأعمال إلى أن يحدث تطوير مماثل في المراجعة الضريبية لحسابات المنشأة بهدف خفض الوقت

(1) الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، (التقرير السنوي عن مراجعة الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة)، الملاحظات التفصيلية والتحليل

المالي لنتائج تنفيذ الموازنة العامة للسلطة المركزية للعام المالي 2007، ص 63.

والتكاليف وزيادة حصيللة الدولة من إيرادات الضرائب، فضلاً عن استخدام المدقق الضريبي لأحدث التقنيات العلمية في أداء أعمال المراجعة الضريبية .

ويمكن للباحث تشخيص وتحديد مصاعب وآلام الوضع الحالي في المراجعة الضريبية فيما يلي:

1. تقوم الإدارة الضريبية بمراجعة جميع إقرارات الممولين مهما اختلف رقم الأعمال وحجم النشاط باتباع أسلوب المراجعة الشاملة، مما أدى إلى صعوبات وسلبات في الوقت الحالي تتمثل في التأخر في إتمام عملية المراجعة الضريبية نتيجة لعدم تناسب أعداد المراجعين مع عدد الملفات الواجب مراجعتها، مما أسفر عن وجود رصيد ضخم من الملفات التي لم يتم مراجعتها بلغت حتى تاريخ 2007/12/31 م، 148,780 ملفاً وهذا التأخير في عملية المراجعة يتنافى مع مبدأ الملاءمة بالإضافة إلى تعرض حقوق الخزانة العامة للتقادم وبالتالي ضياع مستحقات الدولة.
 2. عدم تحديد وعاء الضريبة بطريقة صحيحة مما يترتب على ذلك من زيادة المنازعات والقضايا الضريبية وتراكم الضرائب المستحقة على الممولين، وهذا واضح من خلال التقرير للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة أن إجمالي نسبة الملفات التي لم يتم إنجازها من قبل اللجان والقضايا الضريبية بلغت (54,63%)، وتدني متابعة القضايا المنظورة أمام المحاكم، منها 23 قضية بلغ إجمالي المبالغ المتنازع عليها (1,527,779,001) ريال تمثل ضرائب وغرامات، والجدير ذكره أن هناك العديد من الأحكام الصادرة من محكمة الضرائب للعام 2007م كان معظمها ليس لصالح مصلحة الضرائب.
 3. عدم التزام الممولين بتقديم الإقرارات الضريبية حيث إن تقديم الإقرار الضريبي يساعد المراجعين على سرعة إنجاز عملية المراجعة نظراً لقبول الممول الضريبة، بالإضافة إلى أن الإقرار بما يتضمنه من بيانات تمثل مصدراً للمعلومات عن أنشطة الممول إلا أن نسبة الاستجابة من حيث مشكلة الالتزام ضئيلة جداً وتبلغ حوالي (17,77%).
 4. عدم استخدام التقنيات الحديثة والمتطورة في مجال المراجعة الضريبية، المستندة على الأسس والمعايير الدولية للتدقيق، والأساليب الفنية الكمية والنوعية الحديثة المطبقة في النظم الضريبية المتقدمة عند أداء أعمال التدقيق الضريبي، والعمل وفق الأساليب التقليدية، والممارسات الحكيمة وفق المزاج الشخصي للمدقق، وعدم بذل العناية المهنية اللازمة، والتأخر في عملية الربط والتحصيل وزيادة تكاليف، وضياع موارد الدولة نتيجة التهرب الضريبي الحالي، مما يستدعي الضرورة بتطوير إجراءات التدقيق بشكل جدي يتلاءم مع التطورات الحديثة، لتلافي أوجه القصور التي تعانيها المراجعة الضريبية.
- ويرى الباحث أن الاقتناع بالحاجة إلى التطوير في مجال المراجعة الضريبية تتبع من أهمية إجمالي الإيرادات الضريبية الموزعة على حسب أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة ، وتتبع أيضاً

من أهمية الاقتناع بالتغيير من مدى نسبة تغطية الإيرادات الضريبية للنفقات العامة في اليمن، وكذلك نسبة الإيرادات الضريبية إلى إجمالي إيرادات الموازنة العامة للدولة، والتي تمثل من 20-25%، بينما تمثل في بعض الدول ما نسبته من 50-70%، مما يعني اعتماد الدولة على إيرادات غير مؤكدة أو غير مستقرة، وتنامي ظاهرة التهرب الضريبي، والفساد الإداري المستشري في الإدارة الضريبية، وتدني أخلاقيات موظفي الضريبة، مما يعنى التفكير بجدية بأهمية تطوير إجراءات المراجعة الضريبية، لزيادة فاعليتها وكفاءتها، من خلال تطوير الإمكانيات البشرية والمادية، وتطوير الطرق والأساليب المستخدمة، والأخذ بالوسائل والأساليب الحديثة لرفع كفاءة أداء أعمال التدقيق الضريبي.

1/2/3: تطوير الإمكانيات البشرية:

يمثل العنصر البشري أداة الإدارة الضريبية لتحقيق أهدافها، ويمثل القلب النابض لمختلف مراحل التدقيق سواء في تحقيق العملية المالية أو العملية الضريبية، وتعتمد الإدارة الضريبية على كواهرها البشرية في أداء مهامها، وبالتالي يقع على عاتقهم عبء نجاح التشريع الضريبي وتحقيق الإدارة الضريبية - كمنظومة - لأهدافها المرجوة على أكمل وجه.

فالمدقق الضريبي هو من يقوم بالتخطيط، والتنظيم، والتحقق، والتنفيذ بغرض تحقيق تلك الأهداف، وهذا لن يتحقق إلا من خلال وجود كادر مهني متخصص كفء يمتلك العديد من المهارات التي تؤهله للقيام بمسؤولياته، وهذا ما تفتقده الإدارة الضريبية الحالية.

وبالنظر إلى واقع الجهاز الضريبي في اليمن يمكن القول إنه يتصف بالعجز في العدد والمؤهلات للموظفين اللازمين لإنجاز التكاليف الضريبية بالرغم من الزيادة السنوية المطردة في عدد المكلفين، مما يؤدي إلى زيادة ظاهرة التراكم الضريبي وخسارة الخزينة العامة للإيرادات الضريبية، إضافة إلى سوء التنظيم في الإدارة نتيجة للقصور الشديد في التنسيق بين مختلف الدوائر والإدارات الضريبية من جهة، وبينها وبين الجهات الأخرى ذات العلاقة من جهة أخرى، فضلاً عن عدم استقلال الإدارة الضريبية نفسها، وبالتالي ينبغي على الإدارة الضريبية توفير كادر كافٍ ومتخصص يحمل مؤهلات علمية ومهنية قادرة على أداء أعمالها بكفاءة وفاعلية، وتوفير نظام فعال يحقق الترابط والتعاون التام وتبادل المعلومات بين تلك الدوائر ومع الجهات الأخرى ذات العلاقة، لضمان سلامة العمل في إنجاز التكاليف الضريبية .

تعاني الإدارة الضريبية دوماً من نقص في كواهرها ونقص في كواهرها هنا المدققين الضريبيين، حيث لوحظ أنه يوجد عدد ضئيل من المدققين وما يؤكد ذلك التأخر في إتمام عملية المراجعة الضريبية نتيجة لعدم تناسب أعداد المراجعين مع عدد الملفات الواجب مراجعتها، حيث عدد المكلفين الذين تم محاسبتهم ضريبياً خلال العام المالي 2008م (106,759) مكلف بنسبة (37%) من إجمالي عدد المكلفين المخطط محاسبتهم والبالغ عددهم (463,160) مكلف، في حين بلغ العجز في الإنجازات الفنية لأعمال المحاسبة والربط بعدد (356,401) مكلف بنسبة (63%) من إجمالي عدد المكلفين المخطط محاسبتهم

خلال العام، وتبين أن عدد ما تم محاسبته خلال العام وفقاً لحسابات منتظمة فقط (1,057) مكلف بنسبة تقل عن (1%) من إجمالي المنجز وباقي المكلفين يتم محاسبته محاسبة تقديرية وبمبالغ مقطوعة.

يمكن للإدارة الضريبية تطوير إمكانياتها البشرية من خلال استخدام المفاهيم العلمية الحديثة التي تمخض عنها الفكر المحاسبي، واستخدام المعايير الدولية للتدقيق كأساس علمي يستند عليه أثناء أداء أعمال التدقيق الضريبي، واستخدام المفاهيم الحديثة كالتزام كوارها بأداء التدقيق وفق مفهوم الجودة الشاملة، والأساليب والطرق العلمية المستحدثة والمتطورة في مجال التدقيق لتنفيذ لإجراءات التدقيق الضريبي بالكفاءة والفاعلية المنشودة، مما يعني أن الكادر الضريبي بحاجة إلى التدريب المناسب لتحقيق ذلك.

1/1/2/3: التدريب والتأهيل:

يعرف التدريب بأنه العملية التي تقوم على تزويد الأفراد بالمعلومات والخبرات والمهارات اللازمة لأداء أعمالهم بفاعلية، ومن مزايا التدريب والتأهيل زيادة إنتاجية الموظف ورفع معنويات الأفراد، وتخفيض الفاقد من ساعات العمل وتعميق المعرفة المتخصصة وتعزيز استقرار ومرونة التنظيم، ومواكبة كل ما هو حديث، وإيجاد الحلول المثلى للمشاكل التي تواجه المدقق الضريبي.

وهنا تجد الإشارة إلى أنه لا بد من وجود قطاع للتأهيل والتدريب، أو معاهد متخصصة للقيام بذلك، في اليمن يقوم المعهد الضريبي بعقد العديد من الدورات التدريبية ولكن يؤخذ عليها أنه لا يتم التطبيق العملي لما اكتسبه الأفراد، كما أن النظام المتبع للتدريب يقوم على التلقين، وعدم مواكبة كل ما هو حديث ومستجد في مجال الفحص والتدقيق الضريبي والاعتماد على الأساليب التقليدية، كما أنه لا يتم تعيين المتدربين في أعمال تناسب ما اكتسبوه.

ينبغي للإدارة الضريبية الاستفادة من تجارب الدول المتقدمة سواء فيما يخص الأساليب والإجراءات المتبعة في أداء أعمال التدقيق أو في مجال التدريب والتأهيل، ومن أجل جني ثمار التدريب والتأهيل لإعداد خبراء في مجال التدقيق الضريبي نرى ضرورة اتباع الآتي:

أ. وضع الخطط السنوية لعملية التدريب والتأهيل بناء على معرفة النقص في المهارات والخبرات الموجودة عند المدققين في الإدارة الضريبية.

ب. اختيار المدربين من ذوي الكفاءة حتى يؤدي التدريب إلى تحقيق الهدف منه، سواء كان التدريب داخلياً أو خارجياً.

ج. يجب أن يكون التدريب طبقاً لأصول التدريب وليس بشكل محاضرات، ولا يمنع من التطبيق العملي على بعض المكلفين للتأكد من صحة التطبيق بصورة سليمة.

د. يجب أن تكون موضوعات التدريب مرتبطة بالاحتياجات داخل الإدارات الضريبية.

هـ. يجب أن تكون موضوعات التدريب حديثة ومسايرة لكل جديد طرأ في مجال الفحص والتدقيق الضريبي من طرق وأساليب وإجراءات، وتقنيات من شأنها رفع كفاءة الأداء وزيادة نسب الإنجاز، وتقليل الوقت والتكلفة، واكتشاف التهرب الضريبي.

إن التطبيق الناجح لتطوير الإدارة الضريبية بشرياً يقتضي الأخذ بأهمية توزيع الموظفين وتحديد حقوقهم وواجباتهم، وقد لوحظ أن عدد الموظفين داخل مصلحة الضرائب يعتبر كبيراً جداً مقارنة بالمشروعات العالمية، فقد لوحظ أنه يوجد لكل 35 مكلف موظف ضريبي بينما المعايير العالمية تتراوح ما بين 500-1000 مكلف لكل موظف، وهذا يعد مكلفاً جداً للإدارة الضريبية، ويدل على وجود بطالة مقنعة داخل المصلحة، والمشكلة الكبرى أن ما نسبته 70% منهم غير مؤهل.

ومما سبق يرى الباحث أنه أصبح من الضروري أن تقوم الإدارة الضريبية بالتطوير اللازم والسريع لمواردها البشرية بغرض رفع كفاءتهم في مجال أساليب الفحص والتدقيق الضريبي سواء عن طريق تعديل أو تغيير تلك الأساليب، أو تدريبهم وتزويدهم بأساليب جديدة تحتم على المدقق الضريبي بدء عمليات المراجعة والفحص من الصفر، بحيث تكون المحصلة النهائية هي خفض الوقت المستغرق في إنجاز عمليات التدقيق، وزيادة إنتاجية عملية التدقيق، بالإضافة إلى خفض تكلفة الأداء المراجعي، الأمر الذي يساهم في كشف وتقليص حالات التهرب الضريبي إلى أدنى حد ممكن، وبالتالي زيادة المتحصلات الضريبية الفعلية في إطار ما هو مخطط له أو مستهدف لها.

2/2/3: تطوير الإمكانيات المادية وإجراءات أداء أعمال التدقيق الضريبي:

تعاني الإدارة الضريبية في اليمن من نقص الوسائل التقنية لممارسة نشاطها الإداري المتعلق بالتكاليف الضريبية، كالتجهيزات المكتبية ووسائل النقل والاتصالات، وبشكل خاص التجهيزات الإلكترونية كالحواسيب، والتي تعد شبه غائبة مما انعكس ذلك على أداء الإدارة الضريبية وانعدام الدقة أثناء أداء أعمال التدقيق الضريبي، وعدم اهتمام المدققين وموظفي الإدارة الضريبية بمراجعة تصريحات المكلفين وانتشار ظاهرة التراكم الضريبي الأمر الذي ساهم في زيادة ظاهرة التهرب الضريبي.

يمكن الاستفادة من التطورات التكنولوجية الحديثة في مجال الفحص والتدقيق الضريبي، وفي توفير مصادر المعلومات اللازمة عن الممولين، وتشجيع الاعتماد على التكنولوجيا في مجال ربط الممول بالإدارة الضريبية من خلال وسائل تقلل من الاتصال المباشر بين الممول وموظف الإدارة الضريبية⁽¹⁾، ولا يخفى على الجميع الطفرة التكنولوجية المذهلة في مجال النظم والاتصالات و الحواسيب وشبكات الانترنت، الأمر الذي أثر على آليات عمل الشركات والمؤسسات والاقتصاد ككل، وبدأت الشركات والأفراد الأخذ بالنظم المحاسبية الإلكترونية، ليس ذلك فحسب ، بل امتد الأمر للتعامل بالتجارة

(1) صديق، رمضان ، " الإدارة الضريبية الحديثة "، مرجع سبق ذكره ، ص 260.

الإلكترونية، وبالتالي كان لابد للإدارة الضريبية من سرعة التحرك لمواكبة هذا التغيير والتطور في ظل إنشائها إقامة النظام الضريبي الإلكتروني، والتوجه الحكومي لتنفيذ الحكومة الإلكترونية في اليمن. وفي ظل معايير التدقيق الدولية أشار المعيار الدولي رقم (401)، "التدقيق في بيئة أنظمة معلومات تستعمل الحاسوب" يعتبر هذا المعيار دليلاً للإجراءات التي يجب اتباعها عندما يكون التدقيق في بيئة معلومات آلية، أي عند استخدام الحاسوب في إعداد القوائم المالية المراد تدقيق حساباتها، وبالتالي يجب على الإدارة الضريبية تطوير إمكانياتها البشرية والمادية في ظل التدقيق بوجود النظم الآلية، وتطوير آليات التحقق الإلكتروني للقيود المحاسبية، والتأكد من مدى أمانتها، وتجدر الإشارة إلى أن هناك العديد من الأبحاث بهذا الخصوص توصلت نتائج إحدى هذه الدراسات⁽¹⁾ إلى أهمية استخدام أسلوب كمي لترشيد قرارات الفاحص الضريبي عن مدى أمانة النظم المحاسبية من خلال استخدام نموذج الشبكات العصبية، واتضح من خلال التكلفة والمنفعة، أن المنافع المتوقعة لاستخدام النموذج تزيد عن تكاليف تنفيذه.

تعتمد الإدارة الضريبية الحديثة على تكنولوجيا المعلومات، بما يؤدي إلى زيادة كفاءة الإدارة في تدقيق وتحصيل الضرائب، وسهولة فحص الملفات، والممولين غير المسجلين، وسرعة دفع الضرائب، فضلاً عن أهمية الحاسوب في توفير الشفافية والحد من الفساد الوظيفي، وتحسين تقديم الخدمة للممولين، ودعم وسائل الاتصال بين الإدارة الضريبية والقطاع الخاص للحصول على المعلومات اللازمة لتدقيق وربط الضريبة، وهذا ما تبنا البنك الدولي في مشروعات عدة لاستخدام الحاسوب في الإدارات الضريبية بالدول المختلفة⁽²⁾، منها المجر والفلبين وتايلاند، ولكن نجاح هذه الوسيلة يتطلب إجراء تعديلات تشريعية، وتنظيمية ودعماً مالياً لتوفير الأجهزة، وتعديل النصوص وتدريب المدققين بما يكفل استخدامها والاستفادة منها بشكل كفء وفعال.

وفي إطار تطوير الإمكانيات المادية للإدارة الضريبية، يرى الباحث أنه في ظل ضعف مستوى الإمكانيات المادية المتاحة وعدم استغلالها بالشكل الصحيح، والعمل وفق الأساليب التقليدية في المحاسبة والتدقيق من خلال الأعمال اليدوية، وعدم وجود إجراءات للتعامل مع النظم الإلكترونية المحاسبية الحديثة، الأمر الذي يزيد من احتمالات وجود تهرب ضريبي، وضياح جزء من موارد الدولة، لابد من التأكيد على أهمية التطوير، وإجراء عمليات المراجعة والتدقيق للإقرارات الضريبية من قبل مدققي الضرائب وفق الأساليب والطرق الفنية الحديثة باستخدام تكنولوجيا المعلومات والحاسوب، فقد أكدت بعض الدراسات⁽³⁾ على أن ضعف وغياب المراجعة والمحاسبة الضريبية باستخدام الحاسوب لإقرارات

(1) الديسبيطي، محمد عبدا لقادر، (نموذج مقترح لترشيد قرار الفاحص الضريبي عن مدى أمانة النظم المحاسبية) المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 2009، ص 18.

(2) The Word Bank Staff : **Computerizing tax and Customs administration, Poverty Reduction and Economic Management (PREM)**, notes, NO. 44, 2000.

(3) Engel, Eduardo & Hines, James **Understanding Tax Evasion Dynamics working papers, National Bureau of Economic Research, NBER**, Cambridge, 1999, pp.30.

المكلفين يزيد من التهرب الضريبي، لأن المكلفين يتأثرون عادة بخوفهم من المراجعة الضريبية واحتمال كشف تهربهم فيزيد من التزامهم الضريبي، والعكس صحيح.

3/3: تطوير إجراءات التدقيق الضريبي:

لقد ترتب على انتهاج اليمن لسياسة الإصلاح المالي والاقتصادي منذ العام 1995م، وما استتبعها من اتخاذ إجراءات مالية وإدارية وإصدار التشريعات اللازمة لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية، ومحاولة تدبير الموارد اللازمة لتنفيذ خطط الإصلاح الاقتصادي، وتعتبر حصيلة الضرائب أهم الموارد السياسية اللازمة لتمكين الدولة من تنفيذ هذه البرامج الاقتصادية.

وبناءً على ما تقدم يجب أن تتجه الإدارة الضريبية في اليمن نحو تطوير إجراءات التدقيق الضريبي من خلال الأخذ بالأساليب العلمية الحديثة وتكنولوجيا تقنية المعلومات، واستحداث أساليب جديدة لتطوير عملية المراجعة، بهدف تعظيم حصيلة الدولة من الضرائب ليس عن طريق فرض ضرائب جديدة، وإنما عن طريق تحسين وتطوير أساليب الفحص والتدقيق الضريبي لعمليات التحاسب للأوعية الضريبية، منها على سبيل المثال ما يلي:

1/3/3: مفهوم إعادة الهندسة في المراجعة الضريبية:

يقصد بالمفهوم العلمي لإعادة الهندسة: "هي إعادة التفكير المبدئي والأساسي وإعادة تصميم العمليات الإدارية والمحاسبية بصفة جذرية بهدف تحقيق تحسينات جوهرية عالية - وليست هامشية تدريجية - في معايير الأداء الحاسمة مثل التكلفة، والجودة، والخدمة، والسرعة⁽¹⁾. ومن أجل تطوير الأداء في كافة مجالات الأنشطة يتحتم على منشآت الأعمال ومنها الإدارة الضريبية أن تتخلى عن الإجراءات التقليدية في مجال الأعمال، وأن تخلق إجراءات جديدة تماماً، ثم تربط ما بين تطبيقات العمل بالتطور التكنولوجي والمتغيرات الواضحة في بنائها، ويسمى هذا التغيير الجذري بإعادة هندسة الأعمال⁽²⁾.

يعد مفهوم إعادة هندسة الأعمال من التقنيات الحديثة في مجال التخطيط وتنفيذ الأعمال الإدارية والرقابية والتي يمكن الاستفادة منها مجال تطوير العمل الرقابي والمراجعي في المجالات المالية والمحاسبية المختلفة، باعتبار أن هذا المفهوم الحديث يمثل مدخلاً متطوراً لبناء نظام معلومات لتشخيص مبررات التغيير للأساليب التقليدية، بهدف تطويرها أو إنشاء أساليب جديدة تؤدي إلى زيادة كفاءة العمل الرقابي، لاسيما في مجال المراجعة الضريبية .

(1) هامر ، مايكل، شامبي، جميس، (إعادة هندسة نظم العمل في المنظمات "الهندسة") ترجمة شمس الدين عثمان، الشركة العربية للإعلام العلمي، شعاع، القاهرة، 1995، ص 19.

(2) Romney, Marshall, Business Process Reengineering, internal- Auditor, Jun , 2005, pp 24.

1/1/3/3: مدى حاجة المراجعة الضريبية إلى مفهوم إعادة الهندسة:

ولما كانت المراجعة الضريبية هي أحد أنواع المراجعة التي تتمثل في الفحص لأغراض خاصة لدفاتر وحسابات سبق وأن روجعت من قبل مراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين، لذلك فهي مراجعة لاحقة للمراجعة العادية لحسابات ودفاتر المنشأة وذلك بهدف تحديد الوعاء الضريبي الصحيح الذي يحقق عدالة التحاسب بين الممول والإدارة الضريبية، كونها تخضع في أحسن صورها للأساليب التقليدية العادية للمراجعة وما يترتب عليها من تأخير في الأداء وزيادة في التكاليف وضياح جزء كبير من إيرادات الدولة المتعلقة بالضرائب وما يصحبه من عجز في الموازنة العامة للدولة، لذا من المحتم إدخال التطور الحديث لنظم المعلومات وتكنولوجيا أداء الأعمال لكي يحدث تطوير مماثل في المراجعة الضريبية لحسابات المنشأة بهدف خفض الوقت، والتكاليف، وزيادة متحصلات الدولة من إيرادات الضرائب فضلاً عن استخدام المدقق لأحدث التقنيات العلمية مثل مفهوم إعادة الهندسة في أداء أعمال التدقيق الضريبي⁽¹⁾.

يعد مفهوم إعادة هندسة العمليات موضوعاً هاماً في مجال الدراسات المحاسبية التي تهتم بمعالجة مشكلات الممارسة المهنية لعملية المراجعة في المجال الضريبي، وذلك باستخدام المفاهيم العلمية الحديثة التي تمخض عنها الفكر الإداري، وذلك عن طريق تشخيص مشكلات المراجعة الضريبية وأساليبها التقليدية، هادفاً إلى استخدام هذا المفهوم في تطوير أساليب الفحص والمراجعة الضريبية، سواء عن طريق تعديل أو تغيير تلك الأساليب أو إضافة أساليب جديدة تحتم على المدقق الضريبي بدء عمليات المراجعة والفحص من الصفر، بحيث تكون المحصلة النهائية هي خفض الوقت المستغرق في إنجاز عمليات الفحص والمراجعة الضريبية وزيادة إنتاجية عملية المراجعة، بالإضافة إلى خفض تكلفة الأداء المراجعي⁽²⁾، الأمر الذي يساهم في تقليص حالات التهرب الضريبي إلى أدنى حد ممكن، وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية الفعلية في إطار ما هو مخطط أو مستهدف لها.

(1) Miranda, Rowan, Hillman, Natalee, "Reengineering Financial M management: Pittsburgh's Unisource 2010 project Government" Finance Review Age 2000, V11n4 pp 7-10 .

(2) مكي، محمد فخري، (استخدام تكنولوجيا المعلومات في إعادة هندسة الأعمال) بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الرابع للمحاسبين المصريين ، مايو، 2000، ص 9-15.

2/3/3: تكوين مجموعات الفحص والمراجعة الضريبية :

تعد بيئة العمل الضريبي مجالاً جاذباً للفساد الإداري، بمعناه الذي حدده البنك الدولي⁽¹⁾ "إساءة استخدام الوظيفة العامة لتحقيق منافع خاصة Abuse of public office for private gain نظراً للسلطات التقديرية الواسعة التي تمنح موظف الإدارة الضريبية، أياً كان مستواه، وما يترتب على هذه السلطة من تحميل الغير (الممول) بأعباء مالية، يمكن تخفيضها بصورة غير مشروعة عن طريق إغواء موظف الإدارة الضريبية بالرشوة، في ظل التواصل المنفرد لموظف الضريبة مع الممول، مما يعنى التفرد بقرار تحديد الوعاء الضريبي وبالتالي فقدان خزانة الدولة الكثير من مواردها بصورة تهرب ضريبي نتيجة لذلك.

يمكن للإدارة الضريبية تطوير إجراءات التدقيق الضريبي، من خلال تكوين مجموعات الفحص والمراجعة الضريبية، وذلك من خلال التحول من الأسلوب الفردي للفحص والمراجعة إلى أسلوب الفحص والمراجعة الجماعي، وذلك بإتباع مبدأ المشاركة في العمل وطبقاً لذلك يتم توزيع عمليات الفحص والمراجعة على مجموعة من المراجعين والفاحصين⁽²⁾، وفي ظل هذا الأسلوب يتم تحديد مهام كل فرد بالقيام بمراجعة جزء من الحسابات، وهكذا توزع المهام على كل فرد بالمجموعة ويتم تجميع مجهود كل فرد في النهاية، لإعداد تقرير مشترك لمجموعة الفحص والمراجعة.

ويرى الباحث أن اتباع هذا الأسلوب يؤدي إلى مزايا عديدة منها ما يلي :

- 1- تقسيم العمل على أساس جماعي سوف إنجاز عدد حالات أكثر للفحص والمراجعة وتكلفة أقل.
- 2- توزيع العمل و الرقابة المتكررة في المستويات المختلفة سيعطي فرصة للمراجعين والفاحصين ومساعدتهم على التمرين واكتساب الخبرة اللازمة، مما يجعلهم يزاولون عمليات المراجعة بكفاءة وفاعلية .
- 3- إن عدم الإنفراد بالعمل سيعطي فوائد مزدوجة حيث يؤدي إلى تقويم أسلوب الفحص والمراجعة الضريبية بين الإدارات الضريبية من ناحية وواقعية الحالات في الفحص والمراجعة من ناحية أخرى.
- 4- إن الفحص بأسلوب المجموعات سيعطي فرصة للتخصيص، عن طريق تخصيص مجموعات للمنشآت المتماثلة، و يتم تكوين كل مجموعة تختلف من حيث العدد والخبرة تبعاً لنوعية الفحص والمراجعة والتي تتم وفقاً لخطة موضوعة وذلك حتى يتم الفحص والمراجعة بكفاءة وفاعلية كاملة.

⁽¹⁾ Gheryl W. Gray and Daniel Kaufmann **Corruption and development , PRE Monte 40** World Bank , Washington D., 1998.

⁽²⁾ Demery- , Paul , , **"Expect More State Tax audits"** Practical – Accountant . Jan 2009, V29nl, pp 28-33 .

3/3/3: أسلوب المراجعة بالعينة:

أصدرت لجنة معايير المراجعين الدولية المعيار الدولي رقم (ISA 530 Sampling)⁽¹⁾ الخاص بالمراجعة بالعينات، وتشمل المراجعة بالعينات تطبيق إجراءات المراجعة على ما يقل عن 100% من العناصر الواردة في الموازين أو عدد القيود المحاسبية التي أجريت، وبحيث يكون لكل مفردة من هذه المفردات المحاسبية نفس الفرصة في أن يتم اختيارها، وبذلك فإن المعاينة تساعد المراجع في الحصول على أدلة إثبات، كما تمكنه من تقييم تلك الأدلة ومعرفة خصائص المفردات التي تم اختيارها، وبمعرفة خصائص مفردات العينة فإن المراجع سوف يتوصل إلى استنتاج عن مجتمع الدراسة الذي سحبت منه عينة المراجعة، سواء تم سحبها بالأساليب الإحصائية أو غير الإحصائية⁽²⁾.

ونتيجة لانتهاج بعض الإدارات الضريبية سياسة الفحص الضريبي الشامل، فقد ترتب على ذلك العديد من السلبيات، منها صعوبة فحص جميع الملفات فحصاً دقيقاً وعادلاً، وزيادة المتأخرات الضريبية وعدم تحقيق الحصيلة المستهدفة، أيضاً زعزعة الثقة بين الممول والإدارة الضريبية، ونتيجة لكل ما سبق فإن أسلوب المراجعة بالعينة يعد من الأساليب الحديثة في التدقيق الضريبي. يتم أسلوب المراجعة بالعينة طبقاً للخطوات التالية⁽³⁾:

1. **تحديد الهدف من المراجعة أو الفحص** والعناصر التي سيتم فحصها وتقييمها، ويرى الباحث أن الهدف من الفحص في هذه المرحلة هو البحث عن أنواع معينة من الممولين لفحص ملفاتهم الضريبية، حيث يتم اختيار الإقرارات ذات الدخل المرتفع والأكثر أهمية، أيضاً يوجه الاهتمام إلى حالات التهرب الضريبي.

2. **تحديد حجم عينة المراجعة**: يتم تحديد حجم العينة في ضوء متغيرات أساسية هي:
أ. حجم الملفات المراد فحصها واختبار العينة من بين مفرداتها ويتحدد ذلك بالرجوع إلى سجلات الممول والتعرف على حجم عملياته.

ب. مستوى الثقة المرغوب، ومستوى الثقة المرغوب هو احتمال عدم تجاوز معدل الخطأ الحقيقي في المجتمع محل الفحص عن حد الدقة الأعلى المقبول، ويرى الباحث هنا تحديد مستوى الثقة المرغوب بنسبة 95% طبقاً لما اعتاد عليه المراجعون في مجال المعاينة الإحصائية.

⁽¹⁾ International Federation of Accountants (IFAC), " ISA NO.530: revised Audit Sampling and Other Means of Testing ", IFAC, 2005, New York.

⁽²⁾ الأديمي، منصور ياسين، (مدى كفاءة اختيار عينات المراجعة في البنوك التجارية اليمنية) بحث علمي، 2006، ص 16.

⁽³⁾ يراجع في أسلوب المراجعة بالعينة كلاً من:

1- السقا، السيد أحمد، أبو الخير، مندر طه، مشاكل معاصرة في المراجعة، منشورات كلية التجارة، جامعة طنطا، 2002، ص 10-18.
2- الشافعي، جلال، الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية، ط1، الفصر للطباعة والدعاية والإعلان، 2006، ص 97.
3- الهواري، محمد نصر، ومحمد، محمد توفيق، أساسيات المراجعة- أصول المراجعة والرقابة الداخلية- الإطار العلمي والممارسة العلمية، مكتبة الشباب، 2006، ص 278-300.

3. اختيار مفردات العينة بشكل عشوائي :

وذلك حتى تكون العينة ممثلة للمجتمع المأخوذة منه، وفي حال كون المجتمع غير متجانس فمن الواجب تقسيمه إلى طبقات يتحقق لكل منها التجانس ثم التعامل مع كل منها كما لو كانت مجتمعاً مستقلاً بذاته.

4. فحص مفردات العينة :

يتم الفحص باستخدام أساليب الفحص الكمية، كالفحص المستندي أو المصادقات.

5. تقييم نتائج الفحص :

وفي ضوء النتائج التي يتوصل إليها الفاحص، فإنه يتم اتخاذ القرار الخاص بما انتهت إليه عملية الفحص وإصدار قرار الفحص وإعداد تقرير الفحص. وقد توصلت نتائج إحدى الدراسات العلمية التطبيقية⁽¹⁾ إلا أن الفحص الضريبي بالعينة يحقق العديد من المزايا من بينها:

1. زيادة جودة عملية الفحص والتدقيق الضريبي للعديد من الأسباب منها :

أ. تتناسب أعداد الفاحصين مع الملفات التي يتم فحصها.

ب. التركيز على الكيف دون الكم.

ج. البعد عن الفحص المكتبي.

وزيادة جودة عملية التدقيق الضريبي سترتب عليها خفض المتأخرات الضريبية لاقتناع الممول بعدالة التدقيق، إضافة إلى استقرار المجتمع الضريبي وزيادة الثقة بين أطرافه.

2. زيادة الحصيلة الضريبية للعديد من الأسباب منها :

أ. لتحصيل النهائي للملفات التي لن يتم فحصها، حيث لا يوجد لدى الممول أسباب تدعوه لعدم دفع المستحقات الضريبية المربوطة وفقاً لإقراره.

ب. خفض كل من المنازعات الضريبية وأمد التقاضي لعدالة الفحص الضريبي وعدم لجوء المدقق لإهدار الدفاتر.

ج. سرعة الفحص الضريبي لانخفاض عدد الملفات التي سيتم فحصها

3. خفض العبء الضريبي الملقى على عاتق الممول حيث تتم المحاسبة سنوياً دون حدوث تراكمات ضريبية.

4. يتلاءم الفحص الضريبي بالعينة مع التطور في حجم النشاط الاقتصادي كون الزيادة في أعداد الممولين زيادة

لا تتناسب مع أعداد الفاحصين والمطالبة بزيادة أعداد الفاحصين بنفس النسبة يتعارض مع مبدأ الاقتصاد في تحصيل الضريبة.

(1) عيسوي، احمد عصام الدين ، (الفحص الضريبي بالعينة - دراسة تطبيقية)، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة القاهرة ، كلية التجارة

- فرع بني سويف، العدد الأول، 2004، ص 197-198.

- ويرى بعض الكتاب⁽¹⁾ أن الأهداف الأساسية من نظام الفحص بالعينة تحقق الأغراض التالية:
1. التأكد من أن لكل الممولين فرصة واحدة في احتمال خضوعهم للفحص، ومن ثم تتوافر لكل منهم أسباب تحقيق العدالة وتنفيذ القانون بنفس الدرجة.
 2. قياس التهرب من الضريبة داخل كل مجموعة من مجموعات الفحص العشوائي، لتطوير أو اعتماد نظام أسلوب ونظام فحص إقرارات هذه المجموعة.
 3. تحقيق الردع الذي يمنع الممول من التفكير في مخالفة النظام الضريبي، إذ يكفي أن يشعر الممول أنه معرض للفحص في كل سنة وما قد يقع عليه من عقوبات نتيجة اكتشاف مخالفة إقراره للحقيقة⁽²⁾.
 4. الوقوف على السلوكيات والحيل المستحدثة التي يلجأ إليها المخالفون بهدف التهرب من الضريبة.
 5. تطوير أساليب الفحص بما يتضمن ترشيد استخدام الإدارة الضريبية لمواردها، أو لتحديد مستوى التزام الممولين على اختلاف أنواعهم ومستوياتهم بالقانون، وبالتالي يعتبر الفحص بالعينة وسيلة لتغيير طريقتها في تخصيص الموارد (الموظفين، قاعدة البيانات، وأدوات العمل)⁽³⁾.
- ويرى الباحث أن أسلوب المراجعة بالعينة كأسلوب حديث في مجال التدقيق الضريبي، يمكن أن يسهم في تطوير إجراءات التدقيق الضريبي إلا أن ذلك يقتضي ضرورة توعية الممولين بأهمية تقديم الإقرار الضريبي، في الوقت نفسه ينبغي على الإدارة الضريبية تغليظ عقوبة عدم تقديم الإقرار قبل تطبيق سياسة الفحص بالعينة، مع تبسيط الإقرار الضريبي والدفاتر المحاسبية والإلزام بمسكها لتتلاءم مع صغار المكلفين والذين يمثلون غالبية الممولين الذين لم يقدموا إقراراً.
- 4/3/3: قائمة التدفق النقدي :

لقد أصبح بديهياً أن قائمة التدفق النقدي، لها من أهمية في زيادة المحتوى الإعلامي الإضافي للقرارات والقوائم المالية، حيث تحقق ذلك بالدليل التجريبي من خلال العديد من الدراسات المحاسبية⁽⁴⁾، وغيرها من الدراسات المرتبطة بهذا الشأن.

(1) صديق، رمضان ، " الإدارة الضريبية الحديثة "، مرجع سبق ذكره ، ص168.

(2) Brain Erard & Jonathan S. Feinstein : **The role of moral sentiment and audit perception in tax compliance**, **Public Finance Review**, Vol. 49 Supplement, 1994, pp. 70-89.

(3) Brain Erard The influence of tax Audit on reporting behavior, in : Joel Slemord and Ann Arbor(eds) : Why People pay taxes : The compliant , University of Michigan Press, 2007..

(4) يراجع في قائمة التدفق النقدي وأثرها كلاً من :

- 1- شحاتة، احمد بسيوني ، نحو إطار عام لأثر المتغيرات وابعاد قيم المجتمع على الأنظمة والممارسات المحاسبية، مجلة البحوث المحاسبية، المجلة السعودية للمحاسبة، العدد الثاني ، يوليو 1997.
- 2- الدهراوي، كمال الدين مصطفى، دراسة تجريبية للمحتوى المعلوماتي لمؤشرات التدفقات النقدية، مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، 1996 .
- 3- فراج، عثمان محمد يسين، مدخل التدفقات النقدية كأداة لتطوير التقرير المالي في ظل المتغيرات البيئية الاقتصادية المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد الثامن والعشرون، العدد رقم 2، 1999.

وعلى الرغم مما حفل به الفكر المحاسبي بتلك الدراسات، والمتغيرات البيئية التي واكبت عملية الفحص والتدقيق الضريبي، فما زال المشرع الضريبي اليمني طبقاً لنص القانون الضريبي يتجاهل استخدام قائمة التدفق النقدي عند إجراء التدقيق الضريبي.

ويرى الباحث أنه بإمكان الإدارة الضريبية في اليمن (المدقق الضريبي)، الاستفادة من دلالة المحتوى الإخباري لقائمة التدفق النقدي وقائمة الدخل المحاسبي في تطوير إجراءات التدقيق الضريبي، من خلال الدور التأثيري المتوقع لزيادة منفعة المعلومات المحاسبية المستخدمة عند الفحص الضريبي، ويمكن إبراز الدور التأثيري من خلال المحاور التالية:

المحور الأول : محور تحليلي محاسبي :

تأسياً على أن الفحص الضريبي هو نوع من أنواع المراجعات تعتمد في نجاحها وزيادة فاعليتها وكفاءتها على توافر المعلومات المحاسبية، مما يجعل من الضروري أن يستعين الفاحص الضريبي بذات الأساليب الحديثة في مجال المراجعة التحليلية، بهدف توفير أدلة الإثبات الكافية لدعم قرار الفاحص الضريبي، وهنا يمكن أن يتطور الفحص والتدقيق الضريبي من خلال استخدام المؤشرات المالية والمحاسبية المستخرجة من قائمة التدفق النقدي.

وفي هذا الصدد يرى أحد الكتاب⁽¹⁾ من خلال دراسته الميدانية على عينة خاصة بخمسة وستين شركة صناعية أساسية، و 21 شركة تجزئة، لغرض إعداد 52 نسبة مالية لكل من التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية، بأنه يتم تحسين القابلية للمقارنة الزمانية والمكانية بواسطة النسب المحاسبية الناتجة من المعلومات المحاسبية بقائمة التدفق النقدي، ويضيف بأن مقاييس التدفقات النقدية تحتوى على معلومات إضافية ترتبط بعمليات التشغيل، والتي تعد مصدر تحديد صافي الدخل المحاسبي الناتج من العمليات والأنشطة العادية الخاضعة للضريبة.

ويشير بعض الباحثين⁽²⁾ إلى أنه يمكن استخراج النسب المحاسبية التالية من قائمة التدفق النقدي :

- 1 - نسب الكفاية: ومن أمثلتها (أ) نسبة كفاية التدفقات النقدية، (ب) نسبة الأرباح الموزعة، (ج) نسبة تغطية الديون، (د) نسبة الإهلاك للأصول الثابتة والمتداولة للتدفقات النقدية من العمليات.
- 2 - نسب الفاعلية : ومن أمثلتها (أ) نسبة التدفقات النقدية للمبيعات، (ب) نسبة الأرقام القياسية لعمليات، (ج) نسبة التدفقات النقدية للأصول.

⁽¹⁾ Kith A. Shriver , Stephen. W ,Wheeler & Curtis,L,Dreer G., " A Comparison of Historical Cost and Current Cost Financial Ratio Patterns Using A Refined Cash Flow ", Journal of Economic and Social Measurement , NO 19, 1993.

⁽²⁾ Done , E.,Giacomino and Mielke D.E., " Cash Flow Another Approach To Raito Analysis ", Journal of Accountancy ,March 2004.

ويضيف باحث آخر بأن المؤشرات المستخرجة من قائمة التدفق النقدي توفر إمكانية التنبؤ بالربح الضريبي المستقبلي من خلال التركيز على المفاهيم التقليدية والمفاهيم البديلة في إطار النماذج الإحصائية.

وبالتالي فإن استخدام تلك المؤشرات الناتجة من قائمة التدفق النقدي للفحص الضريبي إنما يحقق الغرض التحليلي الضريبي بدرجة أكثر موضوعية حيث تأخذ في اعتبارها الإيرادات المحصلة نقداً والمصروفات المسددة نقداً، فعلى ضوء نسبة الأرباح الموزعة - على سبيل المثال - يتحقق الفاحص الضريبي من قيمة الربح المحاسبي وبالتالي الربح الضريبي، كما يستطيع استخدام نسبة التدفقات النقدية للمبيعات في التحديد الموضوعي لقيمة مبيعات المنشأة خلال فترة الفحص الضريبي.

ومما سبق يرى الباحث أن قائمة التدفق النقدي تمثل أداة محاسبية مساعدة تحقق شكلاً من أشكال اختبارات التحقق، التي تفيد في إجراء المقارنات بين المعلومات المحاسبية المستخدمة لتحديد الوعاء الضريبي خلال السنة المالية محل المحاسبة الضريبية أو للمعلومات المحاسبية للفترات المالية السابقة لسنة الفحص الضريبي بما ينعكس بآثار إيجابية على عملية الفحص الضريبي.

المحور الثاني : كفاءة الإدارة الضريبية :

طبقاً لما أقرته الدراسات المحاسبية التجريبية⁽¹⁾، بأن قائمة التدفق النقدي يتحقق من استخدامها هدفان يرتبطان بسيولة المنشأة، وهما هدف المرونة المالية Assessing Financial Flexibility، وهدف السيولة Liquidity، وما أشارت إليه قائمة المفاهيم الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية لذات الغرض بأنه من أهم استخدامات المعلومات حول التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للفترة المالية هو المساعدة في تقييم درجة السيولة والمرونة المالية والربحية والمخاطرة للمشروع.

وتأسيساً على ما تقدم يرى الباحث أن استخدام قائمة التدفق النقدي كقائمة إضافية لقائمة الدخل المحاسبي عند إجراء الفحص الضريبي، تمثل مطلباً هاماً للإدارة الضريبية حيث تساعد في قياس قدرة الممول الضريبي على سداد العبء الضريبي المتوقع عليه، مما يترتب عليه انخفاض عنصر المخاطرة بشأن الحصيلة الضريبية، بل ومواجهة مشكلة المتأخرات الضريبية الناجمة عن تأخير الممولين المعسرين عن سداد مستحقات الضريبة، وكلما قل معدل المتأخرات الضريبية وزادت قيمة المتحصلات الضريبية كلما دل على كفاءة الإدارة الضريبية.

(1) العراقي، عراقي، "المحاسبة عن التدفقات النقدية - دراسة اختبارية -"، مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية، السنة السادسة عشر، العدد 262، 1990م، ص 54.

المحور الثالث : جودة أرباح الممول الضريبي :

إن استخدام قائمة التدفق النقدي عند الفحص الضريبي يمثل استجابة لمدخل التوسع في الإفصاح المحاسبي، بغرض توفير المعلومات المحاسبية للفاحص الضريبي، ويرى أحد الباحثين⁽¹⁾ بأن المنهج المحاسبي الحديث للإفصاح يجب أن يأخذ في اعتباره كل من المعايير الكمية والمعايير النوعية وأهداف المصالح في المعلومات المحاسبية، ويعتبر جودة الربح المحاسبي هو أحد دلائل المعايير الكمية التي يستطيع أن يسترشد بها الفاحص الضريبي لتحديد الوعاء الضريبي العادل، فالمحتوى الإعلامي الإضافي لقائمة التدفقات النقدية له من الأهمية، وذلك عن طريق دلالتها على جودة الأرباح، وحتى يمكن اختبار تلك الجودة للأرباح فإنه يمكن قياس المقدرة النقدية للدخل طبقاً للمعادلة التالية⁽²⁾:

النقدية الناتجة عن أنشطة التشغيل / رأسمال العامل الناتج عن أنشطة التشغيل والقابل للتحويل إلى نقدية X مضروباً في 100، وعلى ضوء النتائج التالية يمكن التقرير لجودة أو عدم جودة الأرباح :

1. كلما زادت نسبة التدفقات لنقدية من الأنشطة التشغيلية إلى صافي الدخل المحاسبي ، زادت جودة الربح المحاسبي.
2. كلما انخفضت نسبة التدفقات لنقدية من الأنشطة التشغيلية إلى صافي الدخل المحاسبي ، انخفضت جودة الأرباح.

ويرى الباحث أن الفاحص الضريبي يستطيع استخدام مؤشرات جودة الربح في الحكم على موضوعية الربح الضريبي وذلك استرشاداً بالقواعد التالية:

جدول رقم (6)

مؤشرات جودة الربح في الحكم على موضوعية الربح الضريبي

الحالة	المقياس	النتيجة	الحكم
الأولى	صافي الربح تدفق نقدي	مرتفع منخفض	شركة تستخدم قواعد محاسبية مشكوكاً فيها للاعتراف بالربح واستحقاق المصروفات.
الثانية	صافي الربح تدفق نقدي	مرتفع مرتفع	شركة تستخدم قواعد محاسبية جيدة لتقرير صافي الربح المحاسبي.
الثالثة	صافي الربح تدفق نقدي	منخفض مرتفع	شركة تستخدم قواعد محاسبية مشكوكاً فيها لتقرير صافي الربح المحاسبي.

الجدول من إعداد الباحث

(1) ناصف، محمد حسين، " حدود التوسع في الإفصاح المحاسبي في ضوء توافق أهداف المصالح في المعلومات المحاسبية -"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد 105، 1999، ص 14.

(2) Laopold, A., Bernstein and Joel G., Siegel, " The Concept of Earning Quality", " In CFA Reading In " Financial Statement Analysis , U.S.A., An AIMR Publication , 1998.

ومما تقدم يرى الباحث أن قائمة التدفقات النقدية تعتبر أداة مساعدة على تطوير الفحص الضريبي من خلال استخدام مؤشر جودة الربح للحكم على مصداقيه محتوى المعلومات المحاسبية، وذلك لما توفره من معلومات محاسبية ذات قوة تفسيرية إضافية ترتبط بالنشاط التشغيلي للمنشأة مقارنة بتلك المتوفرة عن معلومات محاسبية أعدت طبقاً لأساس الاستحقاق،

ولضمان دور قائمة التدفق النقدي في تطوير إجراءات التدقيق الضريبي، يرى الباحث ضرورة قيام الإدارة الضريبية بإلزام الممول بتقديمها مع القوائم المالية المرفقة للإقرار الضريبي لما توفره من معلومات عن المقبوضات والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة معينة، واختبار القدرة التنبؤية للتدفقات النقدية مقابل الأرباح المحاسبية، وبالتالي تحقق المعلومات المحاسبية الإضافية من قائمة التدفق النقدي في تطوير التدقيق الضريبي من خلال تحليل الاتجاهات المستقبلية للربح الضريبي.

تناولنا في الفصل الثاني من الرسالة مفهوم التهرب الضريبي، وصوره وأشكاله المختلفة، كما تعرفنا على دوافع التهرب الضريبي والآثار المترتبة على ممارسة مثل هذا السلوك، وآليات مكافحة التهرب الضريبي، كما عرضنا واقع الجهاز الضريبي في اليمن ومدى الحاجة إلى تطويره وأهمية إصلاح الإدارة الضريبية، وإمكانية تطوير إجراءات التدقيق الضريبي، وتطوير الإمكانات المادية والبشرية للإدارة الضريبية لرفع مستوى أدائها من خلال تبني الأساليب والطرق المحاسبية والإدارية الحديثة والمستجدة في الفكر المحاسبي والإداري، بغرض بناء إدارة ضريبية عصرية وفعالة قادرة على أداء أعمال التدقيق الضريبي بكل كفاءة وفاعلية، وتحقيق الأهداف المتوخاة من فرض الضريبة، واستغلال الإمكانات المتاحة بشكل يحد من التهرب الضريبي إلى أقل حد ممكن.

ولمعرفة ما إذا كانت الإدارة الضريبية في اليمن تقوم بتنفيذ إجراءات تدقيق ضريبي فعالة قائمة على أسس علمية ومنهجية للوصول إلى تحقيق الضريبة من الأشخاص المكلفين بها في الوقت المناسب والمكان المناسب بأسلوب علمي حضاري قائم على الأخلاق والعدل، سوف يقوم الباحث بإجراء تحليل لواقع إجراءات التدقيق الضريبي المتبعة في اليمن، وتحليل واقع التهرب الضريبي في البيئة اليمنية، كما سنقوم بتحليل فرضيات الدراسة، وعرض وتحليل النتائج التي توصلت إليها الدراسة الميدانية، ومن ثم عرض المقترحات والتوصيات العامة والخاصة التي يراها الباحث.

النتائج

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة ما إذا كانت إجراءات التدقيق المتبعة، تحد من التهرب الضريبي في حال تنفيذها من قبل المدقق الضريبي في اليمن، من خلال استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي، إضافة إلى ما يتبعه المدقق من إجراءات، كالتأكد من التزام المكلف بالمبادئ والفروض المحاسبية، وقيامه بالتدقيق المبني على وجود مخاطر، كالتهرب واستخدامه للإجراءات التحليلية لكشف التهرب إن وجد ومدى وجود نصوص تشريعية تنظم كل ذلك وتحكم جودة أداء التدقيق، لبيان ما إذا كانت الإدارة الضريبية تتمتع بالكفاءة المطلوبة لأداء أعمالها من عدمه.

ومن خلال اختبار فرضيات الدراسة خلص الباحث إلى الاستنتاجات التالية:

1. أن استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية، عند أداء أعمال التدقيق الضريبي تحد من التهرب الضريبي، وأن المدقق الضريبي يستند على هذه المعايير بحسب وجهة نظر مدققي ضريبة الدخل، إلا أن مدققي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة القائمين بتدقيق أعمال الإدارة الضريبية يرون غير ذلك، حيث أكدت الدراسة الميدانية أنهم لا يؤيدون قيام المدقق الضريبي بالاستناد على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق.
2. أكدت الدراسة الميدانية من خلال التحليل الإحصائي (تحليل الحساسية) لآراء العينة أن عينة مدققي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة لا تؤيد تمتع المدقق الضريبي بوجهة نظر غير متحيزة ويتحلى بالنزاهة والموضوعية عند أداء عمله حيث بلغ المتوسط (2,73) وهو أقل من المتوسط الفرضي (3)، كما هو واضح في الجدول رقم (المرفق بالملاحق).
3. تشير النتائج من خلال التحليل الإحصائي (تحليل الحساسية) لآراء العينة أن عينة مدققي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة لا تؤيد قيام المدقق الضريبي ببذل العناية المهنية عند أداء أعمال التدقيق حيث بلغ المتوسط (2,90) وهو أقل من المتوسط الفرضي (3)، كما هو واضح في الجدول المرفق بالملاحق.
4. يوجد اختلاف في آراء العينة حول قيام المدقق الضريبي بتقدير مخاطر الرقابة الداخلية كأساس لوضع برامج التدقيق، حيث بلغ متوسط آراء عينة الجهاز (2,88) بينما بلغ متوسط عينة مدقق الضريبة (3,29) وهو يزيد عن المتوسط الفرضي قليلاً، مما يؤكد رأي عينة الجهاز بعدم قيام المدقق الضريبي بتقدير مخاطر الرقابة الداخلية كأساس لوضع برامج التدقيق.

5. بينت نتائج الدراسة أن المدقق الضريبي لا يقوم بوضع استراتيجيات تدقيق قائمة على تحليل أوسع لأنواع المخاطر بما في ذلك وجود تهرب ضريبي.
6. اتفقت آراء عينة الدراسة على وجود قصور في نصوص التشريع الضريبي اليمني فيما يتعلق بتنظيم إجراءات التدقيق الضريبي تمثل بالآتي :
 - أ. عدم وجود معايير تقنن إجراءات التدقيق الضريبي المكتبي والميداني مما يجعل أعمال التدقيق تقوم على الارتجالية، ووفق الحكم الشخصي.
 - ب. أن عدم وجود معايير جودة تحكم إجراءات التدقيق الضريبي، يقلل من كفاءته وفاعليته في اكتشاف التهرب الضريبي.
 - ج. لا توجد إجراءات للتعامل مع المعاملات الوهمية التي يصطنعها المكلفون بقصد التهرب من الضريبة.
 - د. الاعتماد على الأساليب التقليدية، في أحسن الأحوال عند أداء أعمال التدقيق، وعدم تحديث هذه الأساليب أو استبدالها بالطرق والأساليب المستحدثة في هذا المجال.
 - هـ. أن عدم وجود معايير للتعيين الوظيفي يقلل من كفاءة وفاعلية عمليات التدقيق الضريبي.
 - و. أن عدم تغليظ عقوبة التهرب الضريبي من شأنها أن تدفع المكلف للتهاون بها وبالتالي زيادة حجم التهرب.
 - ز. عدم ورود نص ملزم للمكلفين بإرفاق قائمة التدفق النقدي بالإقرار الضريبي كأحد القوائم المالية المطلوبة، يجعل أدلة التدقيق منقوصة وبالتالي عدم كفاءة عمليات التدقيق الضريبي.
 - ح. عدم ورود نص عن أي مسؤولية قانونية يتحملها مدقق الحسابات الخارجي في حال مصادقته على أي بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري، تشجع على تماديه في اعتماد الإقرارات الضريبية التي تحمل في طياتها تهرباً من الضريبة.
7. اتفقت آراء عينة الدراسة حول: أن مدققي ضريبة الدخل يقومون بتنفيذ بعض الإجراءات التي من شأنها أن تحد من التهرب الضريبي، تمثلت بالآتي:
 - أن مدققي الضريبة يقومون بالتأكد من التزام المكلف بتطبيق القواعد والمبادئ المحاسبية عند القيام بعملية تدقيق حسابات المكلفين.
 - يقوم مدققو ضريبة الدخل بأداء أعمال التدقيق الضريبي المستندة على مخاطر، كالأخذ بالاعتبار طبيعة الحسابات ذات الدرجة العالية من المخاطر والتي من شأنها أن تكون عرضة للتحريف بقصد التهرب.

- يقوم المدقق الضريبي باستخدام الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات البيانات المالية بقصد التهرب، ومنها استخدام المقارنات، والعلاقات بين بنود القوائم المالية.
- 8. كانت آراء عينة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة حول قيام مدققي الضريبة بأداء أعمال التدقيق المستندة على المخاطر في الحد من التهرب كالأتي:
- § وجود تأييد جزئي وضعيف حول قيام المدقق الضريبي بأداء أعمال التدقيق بالاستناد على تقييم المخاطر التي من شأنها أن تسمح له بتصميم برامج أكثر عمقاً وشمولاً لكشف أي تهرب ضريبي.
- § وجود تأييد جزئي وضعيف حول قيام المدقق الضريبي بأخذ مخاطر الرقابة الداخلية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.
- 9. كانت آراء عينة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة حول قيام مدققي الضريبة باستخدام الإجراءات التحليلية في كشف تحريفات البيانات المالية بقصد التهرب كالأتي:
- § وجود تأييد جزئي وضعيف حول قيام المدقق الضريبي باستخدام طرق تحليل الاتجاه لبنود الإقرار الضريبي للتعرف على مدى معقولية الانحرافات بين القيم المتوقعة والفعلية .
- § وجود تأييد جزئي وضعيف حول قيام المدقق الضريبي باستخدام النسب المالية لكشف العلاقات غير الطبيعية بين بنود القوائم المالية .
- § وجود تأييد جزئي وضعيف حول قيام المدقق الضريبي باستخدام معدلات الدوران، كأداة محاسبية لكشف التغيرات في عناصر القوائم المالية لمعرفة الانحرافات التي قد تحمل في طياتها مجالات التهرب.
- 10. اتفقت آراء جميع عينة الدراسة حول عدم كفاءة الإدارة الضريبية في اليمن في أداء أعمال التدقيق الضريبي بكفاءة .

المراجع المصادر لأجنبية:

- 1- AICPA, **Codification of Statements on Auditing Standards**, AICPA, New York, 1987.
- 2- Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley " **Auditing and Assurance Services** " Person Education Inc., U.S.A 2006.
- 3- Beck, P. J., S. Davis and W Jun " **Experimental Evidence on Taxpayer Reports Under Uncertainty**", Accounting Review, July, 2008.
- 4- Boynton, William C. & Rymond N. Jonson & Walter G. Kell, "**Modern Auditing**", 7th ed., Jone Wiley & Sons, Inc. 2001,, New York.
- 5- Brain C. Spilker, " The Effects of Time Pressure and Knowledge on Key Word Selection Behavior in Tax Research", **The Accounting Review** , The American Accounting Association Vol 70 ,NO,1, January 1995.
- 6- Brain Erard &,Jonathan S. Feinstein : **The role of moral sentiment and audit perception in tax compliance**, **Public Finance Review**, Vol .49 Supplement, 1994.
- 7- Brain Erard The influence of tax Audit on reporting behavior, in : Joel Slemord and Ann Arbor(eds) : Why People pay taxes : The compliant , University of Michigan Press, 2007..
C.B ryan
- 8- Control Dilemma in Public Accounting and its Impact Auditor Behaviour, "**Accounting Organizations and Society** " Vol . 16, NO 7, 1991.
- 9- Cutmann ,p the Subterranean Economy, **Financial Analysis Journal**, Non / Dec, 1999.
- 10- D. Bowlin Oswald and Others " **Guid to Financial analysis** , " MCG raw – Hill – Book Company, New York 1990 .
- 11- Dale, Kennedy, Ralph and Yarwood. Stewart" **Financial Statements Farm Analysis and Interpretation**" Mcmualen, Richard .D. Irwin, INC., Homewood, Illionois, 1996.

- 12- Davidson, Sidney, and others **Managerial Accounting an Introduction to Concepts , Methods and Uses,** _" The Dryden press Hinsdal, Illionois, 1997.
- 13- Demery- , Paul, , **"Expect More State Tax audits"** Practical – Accountant . Jan 2009.
- 14- Donald, kieso, and Jerry, Weygandt, and Jerry Warfield ."**Intermediate Accounting** " Wiley International Edition , Tenth Edition . 2002, FASB UP Date .
- 15- Done , E.,Giacomino and Mielke D.E., " **Cash Flow Another Approach To Raito Analysis** ", Journal of Accountancy ,March 2004.
- 16- Engel, Eduardo& Hines, James **Understanding Tax Evasion Dynamics working papers, National Bureau of Economic Research, NBER,** Cambridge, 1999.
- 17- **Financial Accounting Standard Board,(FAS 109-1,2004), Uncertainty in Income Tax(FASB),2009.**
- 18- Financial Accounting Standards Boar ,**Statement of Financial Accounting Concepts Standards NO 95 Statement of Cash Flows,** Stamford C.T. FASB 1987.
- 19- Financial Accounting Standards Board, **Statement of Financial Accounting Standard No.109, Accounting For Income Taxes,** FASB. ,2008.
- 20- Gheryl W. Gray and Daniel Kaufmann **Corruption and development , PRE Monte 40** World Bank , Washington D., 1998.
- 21- H Taylor and Glezen "**Auditing integrated concepts and Procedures** " 4th Wiley1989.
- 22- International Accounting Standard Committee **(IAS 12) Income Tax, 2009.**
- 23- International Accounting Standards Committee, International Accounting Standards **No.12, Accounting for Income Taxes,** (IASC), July 2007.
- 24- International Accounting Standards Committee, International Accounting Standards **IAS 1 Amendment – Presentation of Financial Statements: Capital Disclosures** July 2007.
- 25- International Accounting Standards Committee, International Accounting Standards **IAS 1 Amendment – Presentation of Financial Statements: Capital Disclosures**2009.

- 26- International Accounting Standards Committee, International Accounting Standards **IAS 7 Statement of Cash Flows** ,July 2007.(effective date 1 January 2009) .
- 27- International Federation of Accountants (IFAC), " **ISA NO.530: revised Audit Sampling and Other Means of Testing** ", IFAC, 2005, New York.
- 28- International Federation of Accountants (IFAC), **Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements 2005**, IFAC,2005.
- 29- International Federation of Accountants (IFAC), **Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements 2005, IFAC,2005**.
- 30- James ,S, Nobes, C. **The Economics of Taxation**, Isted, Philip Allan, London, 1987.
- 31- Jams Gauntt and William Glezen, "**Analytical Auditing Procedures**", **Internal Auditor** February 2007.
- 32- Jit B.S Gill:, **Diagnostic framework for Revenue Administration Technical paper no 472**, The World Bank, June 2000, .
- 33- Jit B.S Gill:, **The nuts and bolts of Revenue Administration Reform**, The World Bank, January 2003.
- 34- John J. Monaco: "**The New Coordinated Examination Program**" Journal of Tax Executive, V .43, N, TEI INC, July 2007.
- 35- Kith A. Shriver , Stephen. W ,Wheeler & Curtis,L,Dreer G., " **A Comparison of Historical Cost and Current Cost Financial Ratio Patterns Using A Refined Cash Flow** ", Journal of Economic and Social Measurement , NO 19, 1993.
- 36- Laopold, A., Bernstein and Joel G., Siege., " **The Concept of Earning Quality**", " In CFA Reading In " Financial Statement Analysis , U.S.A., An AIMR Publication , 1998.
- 37- M Miller, P. Bailey ."**GAAS HBJ . P.I.O.I**1992,.
- 38- Miranda, Rowan, Hillman, Natalee, "**Reengineering Financial M management: Pittsburgh's Unisource 2010 project Government** " Finance Review Age 2000, .
- 39- Odd-, Helge Fjeldstad , Ivar kolstad and Siri Lange : **Autonomy, Incentives and Patronage, A study of Corruption in the Tanzania and Uganda Revenue Authorities, Research** No 9, 2003,p 34.
- 40- OECD **IN figures : Statistics of the member countries** , 2002,.

- 41- ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT **Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches**, 16 October, 2006.
- 42- Raymond." **Tax Evasion and Time Consistency of the Governments Income Tax Policy** " the Japanese Review Vol. 50, No 2, 1999,.
- 43- Romney, Marshall, **Business Process Reengineering**, internal- Auditor, Jun , 2005,.
- 44- Sally M Jones,. **Principles of Taxation** McGraw-Hill Companies, New York., 1998.
- 45- Sekaran Uma, **''Research Methods For Business: A Skill Building Approach''** 4th Edition , John Wiley and sons Inc. New York, 2009.
- 46- Tax Executive Institute Administrative Committee and Executive Tee Committee **"Proposed IRS General Accepted Auditing Standards for the Coordinated Examination Program"** Journal of Tax Executive,V.46, N. 2, TEI - INC 1994.
- 47- The Word Bank Staff : **Computerizing tax and Customs administration, Poverty Reduction and Economic Management (PREM)**, notes, NO. 44, 2000.

الفصل الأول

**إجراءات التدقيق الضريبي بالاستناد على معايير التدقيق الدولية
الحديثة والمعايير والمبادئ المحاسبية دورها في الحد من التهرب**

المبحث الأول : التدقيق الضريبي بالاستناد إلى معايير التدقيق الدولية

المبحث الثاني : دور المعايير والمبادئ المحاسبية في الحد من التهرب

المبحث الثالث : الضرائب والتدقيق الضريبي في التشريع اليمني

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

المبحث الأول : دراسة تحليلية لكل من واقع التدقيق الضريبي في اليمن - والتهرب الضريبي في البيئة اليمنية.

المبحث الثاني : منهجية الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة.

المبحث الثالث : عرض وتحليل نتائج اختبار الفرضيات، النتائج والتوصيات.

الفصل الثاني

الإطار العام للتهرب الضريبي - المفهوم - الأسباب - الآثار -

آليات مكافحة - تطوير إجراءات التدقيق الضريبي

المبحث الأول: التهرب الضريبي - المفهوم - أنواع التهرب وصوره - الأسباب

المبحث الثاني: آثار التهرب - طرق ووسائل مكافحة - معالجة التهرب

المبحث الثالث: أهمية تطوير وإصلاح الإدارة الضريبية اليمنية - تطوير إجراءات التدقيق

الضريبي

قائمة الملحق

رقم	عنوان الملحق	ص
1	الاستبيان الخاص بمدققي مصلحة الضرائب.....	244 - 249
2	الاستبيان الخاص بممراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.....	250 - 255
3	التحليل الإحصائي لعينتين المصلحة والجهاز (تحليل الحساسية)	256 - 263
4	التحليل الإحصائي لعينتين المصلحة والجهاز.....	264 - 266
5	جداول الفاقد الضريبي من العام 1990 - 2008م	267 - 271
6	إطارات عجز الموازنة - نسب الضرائب إلى الناتج المحلي - الطاقة والجهد الضريبي	272 - 274
7	ترجمة الملخص باللغة الإنجليزية.....	275 - 277

قائمة الجداول

رقم	عنوان الجدول	ص
1	إجراءات التدقيق الشائعة الاستخدام في التدقيق.....	30
2	النسب المالية ودورها في الحد من التهرب الضريبي.....	66
3	النصوص القانونية بإلزام المكلفين بضرورة تطبيق النظام المحاسبي.....	77
4	النصوص القانونية والتعليمات الصادرة من كافة الجهات بإلزام المكلفين تطبيق النظام المحاسبي.....	78
5	معدلات الأداء الشهرية في الإدارة العامة للضرائب على كبار المكلفين.....	127
6	مؤشرات جودة الربح في الحكم على موضوعية الربح الضريبي.....	156
7	مقارنة بين المعيار الدولي (12) والقانون رقم (31) لسنة 1991م وتعديلاته.....	159
8	الإقرارات الضريبية المخططة والمقدمة فعلياً للأعوام من 2004 - 2008م.....	167
9	الإنجازات الفنية لأعمال المحاسبة والربط خلال العام المالي 2008م.....	168
10	عدد المكلفين الذين لم يتم محاسبتهم للأعوام المالية من 2004 - 2008م.....	169
11	بيان تراكمات الملفات الضريبية من سنوات سابقة حتى نهاية العام المالي 2008م.....	169
12	هيكل الإيرادات الحكومية حسب التقسيم النمطي للفترة من عام 2004م - 2009م.....	175
13	الاستبيانات الموزعة ونسبة الردود.....	193
14	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.....	193
15	توزيع أفراد العينة حسب التخصصات العلمية.....	194
16	توزيع أفراد العينة حسب العمرية.....	194
17	توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي لعينة مدققو الضريبة.....	195
18	توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي لعينة الجهاز المركزي.....	195
19	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة.....	196
20	معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا لأداة الدراسة.....	197
21	اختبار T لعينة واحدة للفرضية الأولى.....	201
22	اختبار T لعينتين وتحليل التباين للفرضية الأولى.....	203
23	اختبار T لعينة واحدة للفرضية الأولى لأراء العينتين بشكل مستقل.....	205
24	اختبار T لعينة واحدة للفرضية الثانية.....	206
25	اختبار T لعينتين وتحليل التباين للفرضية الثانية.....	209
26	اختبار T لعينة واحدة للفرضية الأولى لأراء العينتين بشكل مستقل.....	210
27	اختبار T لعينة واحدة للفرضية الثالثة (الفرضية الفرعية الأولى).....	211
28	اختبار T لعينتين وتحليل التباين للفرضية الثالثة (الفرضية الفرعية الأولى).....	213
29	اختبار T لعينة واحدة للفرضية الثالثة (الفرضية الفرعية الأولى) لأراء العينتين بشكل مستقل.....	214
30	اختبار T لعينة واحدة بمتوسط فرضي (الفرضية الفرعية الثانية).....	215
31	اختبار T لعينتين وتحليل التباين للفرضية الثالثة (الفرضية الفرعية الثانية).....	216
22	اختبار T لعينة واحدة للفرضية الثالثة (الفرضية الفرعية الثالثة).....	218

220	اختار T لعينتين وتحليل التباين للفرضية الثالثة (الفرضية الفرعية الثالثة)	33
222	اختبار T لعينة واحدة للفرضية الرابعة	34
224	اختار T لعينتين وتحليل التباين للفرضية الرابعة	35
225	اختبار T لعينة واحدة للفرضية الرابعة لأراء العينتين بشكل مستقل	36
226	ملخص لاختبار فرضيات الدراسة	37

المراجع والمصادر

المراجع والمصادر العربية

أولاً: الكتب العربية

- 1- أبو صالح، محمد صبحي، وعوض، عدنان محمد، "مقدمة في الإحصاء مبادئ وتحليل باستخدام SPSS"، دار المسيرة، عمان، الطبعة الأولى، 2004.
- 2- أبو نصار، محمد، والخليلة، محمود "مبادئ المحاسبة- الأصول العلمية والعملية" ط1، الجزء الثاني، الجامعة الأردنية ، 1995.
- 3- اسماعيل، اسماعيل، وآخرون " التحليل المالي مدخل صناعة القرارات" ط1، مطبعة الطليعة، عمان ، 2000.
- 4- اشتوي، إدريس عبد السلام، " المراجعة معايير وإجراءات"، الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع والإعلان، بدون سنة نشر.
- 5- اشتوي، إدريس عبد السلام، " المراجعة معايير وإجراءات" ط4، دار النهضة العربية للنشر ، بيروت ، 1996.
- 6- بشور، عصام، وآخرون، " التشريع الضريبي"، جامعة دمشق، منشورات جامعة دمشق، ط5، 1996.
- 7- بشور، عصام " المالية العامة والتشريع الضريبي"، مطبعة الروضة، دمشق، 1999.
- 8- البطريق وآخرون، أحمد وآخرون، " النظم الضريبية " ، القاهرة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، 2003.
- 9- جادو، محمد نجيب، " ظاهرة التسرب الضريبي وآثارها المالية والاقتصادية"(دراسة تطبيقية) "، دار النهضة العربية، القاهرة، 2004.
- 10- جبران، د محمد علي " الإصلاح الضريبي في اليمن" ط1، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، 2009.
- 11- جمعة، احمد حلمي، " المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، دار الصفا للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
- 12- الجويسي، عبد الله ، " الإحصاء التحليلي المتقدم باستخدام برمجية SPSS " ، منشورات الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، طبعة 2010.
- 13- الحسني، صادق، "التحليل المالي والمحاسبي"، ط1، دار مجدلاوي للنشر، عمان، 1998.
- 14- الحفناوي، محمد يوسف ، " نظم المعلومات المحاسبية"، الدار الجامعية، مصر ، 2004.
- 15- الحياي، وليد ، "المحاسبة المتوسطة"، ط1، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك ، 2007.
- 16- الحياي، وليد، والبطمة، محمد عثمان، " التحليل المالي"، دار حنين، 1996.
- 17- خصاونة، جهاد سعيد " المالية العامة والتشريع الضريبي " دار وائل للطباعة والنشر، عمان " ، 1999.
- 18- الخطيب، خالد، والرفاعي، خليل، "علم تدقيق الحسابات النظري والعملية"، ط1، دار البداية ناشرون وموزعون و دار المستقبل للنشر والتوزيع ، عمان، 2009.
- 19- الراوي، حكمت احمد ، نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة، ط1، دار الثقافة للنشر، عمان، 2000.
- 20- الربيدي، محمد علي ، " المحاسبة الضريبية، طبقاً لأحكام القانون رقم (31) لسنة 1991م المعدل بأحكام القرار الجمهوري بالقانون رقم (12) لسنة 1999م بشأن ضرائب الدخل"، ط3، دار الفكر المعاصر، صنعاء، 2003.
- 21- سعد، محمد محي، " الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية) " ، الإسكندرية، مطبعة الإشعاع الفنية، 2005.
- 22- السقا، السيد أحمد، ابو الخير ، مدثر طه، "مشاكل معاصرة في المراجعة"، منشورات كلية التجارة، جامعة طنطا، 2002.
- 23- سلوم، حسين، " المالية العامة والقانون المالي الضريبي دراسة مقارنة" ط1 ، بيروت، دار الفكر اللبناني، 2003.
- 24- الشافعي، جلال، " الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية"، الجزء الأول، ط1، القصر للطباعة والدعاية والإعلان ، 2006.
- 25- الشافعي، جلال، " الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية"، الجزء الرابع طرائق وأساليب التدقيق الضريبي ط1، القصر للطباعة والدعاية والإعلان ، 2007.
- 26- الشافعي، جلال، "الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية"، الجزء الرابع طرائق وأساليب التدقيق الضريبي ط1، القصر للطباعة والدعاية والإعلان ، 2007.
- 27- الشافعي، جلال، " الموسوعة الفحص الضريبي المكتبي كوسيلة لتدقيق التقدير الذاتي للضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي"، ط1، المؤتمر الضريبي الرابع عشر ، الجمعية المصرية للمالية والضرائب وبرايس وترهاوس كوبرز، يونيو ، 2008.

- 28- الشافعي، جلال، "دراسات في المراجعة الحديثة"، الجزء الأول، "القصر للطباعة والدعاية والإعلان"، 2000.
- 29- الشافعي، جلال، "نظرية المحاسبة الضريبية"، الجزء الأول، "القصر للطباعة والدعاية والإعلان"، 2005.
- 30- صادق، مورييس، "موسوعة التهرب الضريبي"، القاهرة، دار الكتاب العربي، 1999.
- 31- الصبان، محمد، وشحاته، أحمد، "المحاسبة المالية القياس والاتصال المحاسبي"، الدار التجميعية، 1993.
- 32- الصبان، محمد سمير و جمعة إسماعيل إبراهيم، والسوافيري فتحي رزق، "الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي"، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1996.
- 33- صديق، رمضان، "الإدارة الضريبية الحديثة"، دار النهضة العربية، القاهرة، الكتاب الحائز على جائزة جامعة حلوان لأحسن الأبحاث، 2006.
- 34- عبد السميع، محمد رضا، "أساسيات في المحاسبة الضريبية - الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين"، طنطا، التوزيع بمعرفة المؤلف، 2007.
- 35- عبد الواحد، السيد عطية، "مبادئ واقتصاديات المالية العامة"، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000.
- 36- العروسي، أنور "الصورية ورقة ضد القانون المدني"، ط2، القاهرة، دار محمود للنشر والتوزيع، 1999.
- 37- العسلي، سيف، "اليمن والأزمة المالية العالمية الآثار والحلول"، مطابع دائرة التوجيه المعنوي، 2009.
- 38- العلي، عادل فليح، "المالية العامة والتشريع المالي والضريبي"، در الحامد، الطبعة الأولى، 2007.
- 39- العنقري، حسام بن عبد المحسن، "مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية" ط3، مطابع السروات، جدة، 2007.
- 40- فرحات، فوزت، "المالية العامة والتشريع الضريبي العام" ط1، بيروت، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع، 1997.
- 41- فهمي، مصطفى أبو زيد، وعثمان، حسين، "الإدارة العامة"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003.
- 42- كراجة، عبد الحكيم، والعبادي، هيثم، (المحاسبة الضريبية)، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
- 43- لطفي، أمين السيد احمد، "أسس القياس والفحص الضريبي لأرباح تنظيمات الأعمال بين معايير المحاسبة والمراجعة والمتطلبات القانونية"، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997.
- 44- لطفي، أمين السيد، "التطورات الحديثة في المراجعة" ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- 45- لطفي، أمين السيد، "المراجعة باستخدام التحليل الكمي ونظم دعم القرار" ط1، دار النهضة العربية، 1998.
- 46- لطفي، أمين السيد، "المراجعة في عالم متغير"، ط1، الكتاب الأول، القاهرة، 2002.
- 47- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، "المحاسبة المالية (1)"، الرياض، 2008.
- 48- المهاني، محمد خالد، "التهرب الضريبي وأساليب مكافحته" بحوث ودراسات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، العدد 466، 2010.
- 49- المهاني، محمد خالد، والخطيب، خالد، "المالية الهامة والتشريع الضريبي" منشورات جامعة دمشق، 2000.
- 50- الهواري، محمد نصر، ومحمد، محمد توفيق، "أساسيات المراجعة- أصول المراجعة والرقابة الداخلية- الإطار العلمي والممارسة العلمية"، مكتبة الشباب، 2006.

ثانياً: الكتب المترجمة

- 1- ارينز، الفين، لوبك، جيمس، "المراجعة مدخل متكامل"، ترجمة الديسبي، محمد، ط1، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000.
- "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وأخلاقيات المهنة"، ط2005، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
- 2- توماس، وليم، وهنكي، امرسون، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، ترجمة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 1998.
- 3- موسكوف، ستيفن، وسيمكن، مارك، "نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات- مفاهيم وتطبيقات"، ترجمة كمال الدين سعيد ومراجعة احمد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 1989.
- 4- هامر، مايكل، شامبي، جيمس، "إعادة هندسة نظم العمل في المنظمات الهنيرة" ترجمة شمس الدين عثمان، الشركة العربية للإعلام العلمي، شعاع، القاهرة، 1995.

ثالثاً: الدوريات

- 1- إبراهيم، محمد بهاء الدين، "استخدام أسلوب تحليل شبكات الأعمال في تخطيط الفحص الضريبي للضريبة على أرباح شركة الأموال" مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة جامعة الزقازيق، 1991.
- 2- الأديمي، منصور ياسين، (مدى كفاءة اختيار عينات المراجعة في البنوك التجارية اليمنية) بحث علمي، مجلة كلية التجارة والاقتصاد، جامعة صنعاء، 2006.

- 3- الأديمي، منصور ياسين، (دراسة تحليلية مقارنة لنظام الضرائب غير المباشرة) مجلة كلية التجارة والاقتصاد، جامعة صنعاء، العدد (15)، سبتمبر، 2000.
- 4- الأديمي، منصور ياسين، والتميمي، محفوظ صالح " اعتماد الإقرارات الضريبية من قبل المحاسب القانوني وأثرها على تحديد الحصيلة الضريبية والوعاء الضريبي- دراسة ميدانية"، بحث مقدم لمجلة الاقتصادي، جامعة عدن، 2009.
- 5- بامشموس، أحمد عمر، " (التهرب الضريبي على الدخل ووسائل مكافحته) " ، مجلة كلية التجارة والاقتصاد، جامعة صنعاء، العدد 16، مارس 2001.
- 6- الجربوع، يوسف محمد، مبدأ قياس وتحقق المصروفات بين التأييد والانتقاد، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (نشرة شهرية إلكترونية)، العدد 3، شباط، 2002.
- 7- الحاج، محمد سعيد، " التهرب الضريبي وأهمية مكافحته "، أبحاث ودراسات مجلة الوعي الضريبي، العددان (37-38)، ديسمبر 2008.
- 8- حلمي، خالد زغلول، " (التهرب الضريبي كمؤشر لعدم كفاءة منظومة الضرائب على الاستثمارات الوافدة) بحث مقدم لجامعة الدول العربية، ندوة التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة، 1995.
- 9- الخطيب، خالد " التهرب الضريبي (مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية) "، العدد الثاني، المجلد 16، 2000.
- 10- دردير، أمل صلاح، دراسة تحليلية لظاهرة التهرب الضريبي في البيئة المصرية، آثارها - أسبابها - مكافحتها، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد (55)، 2000.
- 11- الدهراوي، كمال الدين مصطفى، " دراسة تجريبية للمحتوى المعلوماتي لمؤشرات التدفقات " مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، 1996.
- 12- الدهراوي، كمال الدين مصطفى، دراسة تجريبية للمحتوى المعلوماتي لمؤشرات التدفقات النقدية، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، 1996.
- 13- دهمش، نعيم حسني، " القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً- قائمة التغير في المركز المالي من الناحية العلمية والعملية " نشر بدعم من معهد الدراسات المصرفية، عمان، الأردن، 1995.
- 14- دويدار، محمد لطفي، (دراسة تطبيقية لمدى الالتزام بمعايير المحاسبة الضريبية في الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين في مصر)، جامعة الأزهر، المجلة العلمية للتجارة الأزهر، كلية التجارة، فرع البنات، العدد 23، 1998.
- 15- الديسبيطي، محمد عبدا لقادر، (نموذج مقترح لترشيد قرار الفاحص الضريبي عن مدى أمانة النظم المحاسبية) المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 2009.
- 16- سعيد عبده، مجدولين، (الضرائب وأهميتها في تمويل التنمية في اليمن) ، جامعة عدن، مجلة الاقتصادي، كلية الاقتصاد، العدد الأول، 2005.
- 17- شحاتة، احمد بسيوني، نحو إطار عام لأثر المتغيرات وابعاد قيم المجتمع على الأنظمة والممارسات المحاسبية، مجلة البحوث المحاسبية، المجلة السعودية للمحاسبة، العدد الثاني، يوليو 1997.
- 18- عبد الخالق، أسامة علي، " تطبيق المعايير المحاسبية ضريبياً ضرورة لتحقيق الإفصاح المحاسبي والحد من المنازعات الضريبية مجلة المحاسب (مجلة علمية متخصصة تصدرها جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية)، القاهرة، العدد 19 يوليو- سبتمبر، 2003.
- 19- عبد الطيف، كمال فتحي، الفحص (التفتيش) لإغراض خاصة، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (مجلة محكمة)، العدد 147، الربع الثالث، 2009.
- 20- العراقي، عراقي، " المحاسبة عن التدفقات النقدية - دراسة اختبارية- "، مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية، السنة السادسة عشر، العدد 262، 1990.
- 21- عيسوي، احمد عصام الدين، (الفحص الضريبي بالعينة - دراسة تطبيقية)، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة القاهرة، كلية التجارة - فرع بني سويف، العدد الأول، 2004.
- 22- غادر، محمد ياسين، (تقييم دور أجهزة الرقابة في مجال تحقيق أهداف عملية المراجعة)، بحث منشور في مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، العدد 2 نيسان، 2005.
- 23- فراج، عثمان محمد يسين، مدخل التدفقات النقدية كأداة لتطوير التقرير المالي في ظل المتغيرات البيئية الاقتصادية المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد الثامن والعشرون، العدد رقم 2، 1999.

- 24- المتوكل، مصطفى حسين، (الهيكل الضريبي اليمني- النشأة والتطور والإمكانات الكامنة)، مجلة كلية التجارة والاقتصاد، جامعة صنعاء، العدد (27)، مارس 2007.
- 25- المتوكل، مصطفى حسين، (محددات الطاقة الضريبية في الدول النامية مع دراسة للطاقة الضريبية في اليمن)، بحث منشور في مجلة دراسات، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية، العدد (36)، ط1، 2000.
- 26- مصطفى، عبد العزيز السيد " المحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية، دراسة تحليلية مقارنة بالتطبيق على الشركات المساهمة العمانية الخاضعة لضريبة الدخل على الشركات، " مجلة المحاسبة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، السنة 37، العدد 51، 1997.
- 27- المليجي، فؤاد السيد، (مدى كفاية الإفصاح المحاسبي في ضوء معايير المحاسبة المحلية والحوافز الضريبية من وجهة نظر الفاحص الضريبي ، مع دراسة تطبيقية على صناعة السياحة في مصر) مجلة كلية التجارة والبحوث العلمية، 2000 كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد رقم 35، العدد الأول، 1998.
- 28- ناصف، محمد حسين، (حدود التوسع في الإفصاح المحاسبي في ضوء توافق أهداف المصالح في المعلومات المحاسبية -)، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد 105، 1999.
- 29- يوسف، أحمد، (المتطلبات القانونية في الإقرار الضريبي)، بحث علمي منشور في مجلة الوعي الضريبي، صنعاء، العددان 35-36، مارس 2008 .

رابعاً: الرسائل العلمية:

(أ). أطروحات دكتوراه:

- 1- باقوي، محسن عبد القادر ، "مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التظليل في القوائم المالية"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية الاقتصاد-جامعة دمشق، 2007.
- 2- جبران، محمد علي "التحاسب الضريبي :دراسة مقارنة لنظام ضريبة الدخل في اليمن والهند"، رسالة دكتوراه، غير منشورة، جامعة بونا 2006.
- 3- الضابط، مدين، " مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سوريا"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، كلية الاقتصاد- جامعة دمشق 2006م.
- 4- العليمي، عبد الرحيم عبد الجبار، "الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية الاقتصاد- جامعة دمشق، 2006.
- 5- محمد، محمد عبدالرؤوف " المنازعات الضريبية في التشريع المصري المقارن رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية الحقوق - جامعة عين شمس، ، 1997.
- 6- محمد، أحمد عبد الفتاح، " الإطار العام لمعايير التدقيق الضريبي في مصر، دراسة نظرية تطبيقية مع المقارنة بالفكر الإسلامي"، رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الأزهر ، 1995.

(ب) رسائل ماجستير:

1. عادل الزعيتري، "قياس الدخل الضريبي للمنشآت التجارية والصناعية في الجمهورية اليمنية- دراسة ميدانية مقارنة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة- جامعة أسيوط، مصر، 2003.
2. حداد، بسام عبدا لله، " دور إجراءات الرقابة والقواعد المحاسبية في الحد من التهرب الضريبي في الأردن " ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ،جامعة اليرموك ، 2006.
3. الرضا، الهام محمد علي، " أثر ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على الإيرادات العامة للدولة، دراسة تحليلية تطبيقية على اليمن خلال الفترة من 1990-2000م "، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النيلين ، السودان، 2006.

4. الروبي، شيماء ابراهيم، " استخدام التدقيق التحليلي كأداة لزيادة وكفاءة وفاعلية تخطيط مراجعة الضريبة العامة على المبيعات " ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة قناة السويس ، 2005.
5. واصل، علياء عبد الحميد، " دراسة تحليلية لمشكلات الفحص الضريبي في مجال الضريبة العامة على المبيعات " ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة بنها، 2008.
6. الناعي، محمود، " الأعداد والتدقيق الضريبي في إطار مبادئ المحاسبة وأصول المراجعة "، رسالة ماجستير، كلية التجارة - جامعة عين شمس، 1973.
7. بامشموس، عبدالله، " وسائل الرقابة الضريبية على ضرائب الدخل في الجمهورية اليمنية دراسة تحليلية، " رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة، جامعة بغداد، 1999.
8. بابقي، محسن، " مدى اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية، " رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة الجامعة المستنصرية، بغداد، 2002.
9. الرباعي، يوسف، " مخاطر التدقيق وأثرها في مصداقية النتائج " رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة، الجامعة المستنصرية، بغداد، 2002.
10. الجنيدى، قاسم محمد " التنبؤ بتعثر العميل المصرفي باستخدام نسب التحليل المالي (دراسة تطبيقية في المصارف التجارية اليمنية)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد - جامعة دمشق، 2007.
11. عبد الجبار، عبد الرحيم أحمد، " أثر التخطيط الضريبي على تخفيض عبء ضريبة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة في اليمن "، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، 2001.
12. منصور، ايهاب " العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل "، رسالة ماجستير جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2004.
13. المقال، على صالح " السياسات الضريبية والتنمية الاقتصادية في اليمن "، دراسة تحليلية قياسية للمدة (1990-2000م " رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القادسية، كلية الاقتصاد، بغداد، 2003.
14. حسين، محمد حسين، " الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني "، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2004.
15. المحارمة، وصفي " أسباب التهرب من ضريبة الدخل في الأردن وآثاره الاقتصادية " رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2003.
16. جمعة، محمد، " التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين أسبابه وطرق معالجته "، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2004.
17. عبد الغفور، حسام فايز " العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية "، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2008.
18. زيتون، ريم غسان " أثر تفعيل عملية التقدير الذاتي ومسؤولية المدقق في تعزيز ثقة المكلفين والحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الأردن - دراسة ميدانية "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة اليرموك، 2003.
19. قاسم، صلاح محمد توفيق " التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين "، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2003.
20. المخلافي، عبدا لسلام عثمان، " ظاهرة التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية (الأسباب - الآثار - المعالجات والحلول العملية " رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة الملكة أروى ، 2003.

خامساً: المؤتمرات والنشرات والوثائق الأخرى:

1. السعدني، مصطفى حسن بسيوني " مدى ارتباط الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات، بحث مقدم للمؤتمر الدولي (مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة)، جامعة الإمارات العربية المتحدة، 2007.
2. الشافعي، جلال، " الموسوعة الفحص الضريبي المكتبي كوسيلة لتدقيق التقدير الذاتي للضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي "، ط1، المؤتمر الضريبي الرابع عشر، الجمعية المصرية للمالية والضرائب & برايس وثرهاوس كوبرز، يونيو، 2008.
3. علي، عبد الرزاق إبراهيم، " التهرب الضريبي والبعد الأخلاقي للضريبة، بحث مقدم لمؤتمر الضرائب على الدخل، جامعة الإسكندرية، 2001.
4. الكعبي، عبد الجبار محمد علي " بحث (الشفافية الضريبية وأفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب) مقدم لمؤتمر نحو إستراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة النزاهة "، جامعة الرافدين، بغداد، 2008.
5. مكي، محمد فخري، " استخدام تكنولوجيا المعلومات في إعادة هندسة الأعمال "، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الرابع للمحاسبين المصريين، مايو، 2000.
6. نوري، جاد، جون، " تصاعدية أنظمة الضريبة على الدخل الفردي "، سلسلة أبحاث عن خبراء صندوق النقد الدولي (IMF) 2008.
7. هبة، حمدي، " معايير المحاسبة المصرية من وجهة نظر ضريبية " المؤتمر الضريبي الخامس عشر (الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005)، القاهرة، ديسمبر، 2007.

سادساً: القوانين والقرارات

1. القانون رقم (26) لعام 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات، العدد الثامن الجريدة الرسمية.
2. القانون رقم 31 لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، والقرارات والتعليمات التنفيذية (ط1، وزارة المالية، مصلحة الضرائب، مطابع مؤسسة الثورة للصحافة والطباعة والنشر، صنعاء، سبتمبر 2008م).
3. القانون رقم (31) لسنة 1992م بشأن نظام المحاسبين القانونيين.
4. القانون رقم (34) لسنة 1991م 1997م بشأن الشركات التجارية.
5. القانون رقم (39) لسنة 1992م بشأن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.
6. قرار وزير المالية رقم (7) لسنة 2004م بشأن الربط الذاتي لضرائب الدخل على كبار المكلفين.

سابعاً: التقارير

- 1- " التقرير السنوي عن مراجعة الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة "، الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، الملاحظات التفصيلية والتحليل المالي لنتائج تنفيذ الموازنة العامة للسلطة المركزية للعام المالي 2007.
- 2- " التقرير السنوي للجهاز المركزي للإحصاء التقرير الاقتصادي السنوي للعام 2007 "، الباب الثالث السياسات الاقتصادية الكلية للعام 2007.
- 3- إحصائية الحكومة، نشرة دورية ربع سنوية تصدر عن وزارة المالية- قطاع التخطيط، للأعوام من 1995-2010م.



المراجع والمصادر الأجنبية:

1. AICPA, **Codification of Statements on Auditing Standards**, AICPA, New York, 1987.
2. Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley " **Auditing and Assurance Services** " Person Education Inc., U.S.A 2006.
3. Beck, P. J., S. Davis and W Jun " **Experimental Evidence on Taxpayer Reports Under Uncertainty**", Accounting Review, July, 2008.
4. Boynton, William C. & Rymond N. Jonson & Walter G. Kell, "**Modern Auditing**", 7th ed., Jone Wiley & Sons, Inc. 2001,, New York.
5. Brain C. Spilker, " The Effects of Time Pressure and Knowledge on Key Word Selection Behavior in Tax Research", **The Accounting Review** , The American Accounting Association Vol 70 ,NO,1, January 1995.
6. Brain Erard & Jonathan S. Feinstein : **The role of moral sentiment and audit perception in tax compliance, Public Finance Review**, Vol .49 Supplement, 1994.
7. Brain Erard The influence of tax Audit on reporting behavior, in : Joel Slemord and Ann Arbor(eds) : Why People pay taxes : The compliant , University of Michigan Press, 2007..
8. C.B ryan
9. Control Dilemma in Public Accounting and its Impact Auditor Behaviour, " **Accounting Organizations and Society** " Vol . 16, NO 7, 1991.
10. Cutmann ,p the Subterranean Economy, **Financial Analysis Journal**, Non / Dec, 1999.
11. D. Bowlin Oswald and Others " **Guid to Financial analysis** , " MCG raw – Hill – Book Company, New York 1990 .
12. Dale, Kennedy, Ralph and Yarwood. Stewart" **Financial Statements Farm Analysis and Interpretation**" Mcmuallen, Richard .D. Irwin, INC., Homewood, Illionois, 1996.
13. Davidson, Sidney, and others **Managerial Accounting an Introduction to Concepts , Methods and Uses**, _" The Dryden press Hinsdal, Illionois, 1997.
14. Demery- , Paul , " **Expect More State Tax audits**" Practical – Accountant . Jan 2009.
15. Donald, kieso, and Jerry, Weygandt, and Jerry Warfield ." **Intermediate Accounting** " Wiley International Edition , Tenth Edition . 2002, FASB UP Date .
16. Done , E.,Giacomino and Mielke D.E., " **Cash Flow Another Approach To Raito Analysis** " , Journal of Accountancy ,March 2004.
17. Engel, Eduardo& Hines, James **Understanding Tax Evasion Dynamics working papers, National Bureau of Economic Research, NBER**, Cambridge, 1999.
18. **Financial Accounting Standard Board,(FAS 109-1,2004), Uncertainty in Income Tax(FASB),2009.**
19. Financial Accounting Standards Boar ,**Statement of Financial Accounting Concepts Standards NO 95 Statement of Cash Flows**, Stamford C.T. FASB 1987.
20. Financial Accounting Standards Board, **Statement of Financial Accounting Standard No.109, Accounting For Income Taxes**, FASB. ,2008.

21. Gheryl W. Gray and Daniel Kaufmann **Corruption and development , PRE Monte 40** World Bank , Washington D., 1998.
22. H Taylor and Glezen " **Auditing integrated concepts and Procedures** " 4th Wiley1989.
23. International Accounting Standard Committee **(IAS 12) Income Tax, 2009.**
24. International Accounting Standards Committee, International Accounting Standards **No.12, Accounting for Income Taxes, (IASC),** July 2007.
25. International Accounting Standards Committee, International Accounting Standards **IAS 1 Amendment – Presentation of Financial Statements: Capital Disclosures** July 2007.
26. International Accounting Standards Committee, International Accounting Standards **IAS 1 Amendment – Presentation of Financial Statements: Capital Disclosures**2009.
27. International Accounting Standards Committee, International Accounting Standards **IAS 7 Statement of Cash Flows** ,July 2007.(effective date 1 January 2009) .
28. International Federation of Accountants (IFAC), " **ISA NO.530: revised Audit Sampling and Other Means of Testing** ", IFAC, 2005, New York.
29. International Federation of Accountants (IFAC), **Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements 2005,** IFAC,2005.
30. International Federation of Accountants (IFAC), **Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements 2005, IFAC,2005.**
31. James ,S, Nobes, C. **The Economics of Taxation**, Isted, Philip Allan, London, 1987.
32. Jams Gauntt and William Glezen, " **Analytical Auditing Procedures** ", **Internal Auditor** February 2007.
33. Jit B.S Gill:, **Diagnostic framework for Revenue Administration Technical paper no 472,** The World Bank, June 2000, .
34. Jit B.S Gill:, **The nuts and bolts of Revenue Administration Reform,** The World Bank, January 2003.
35. John J. Monaco: " **The New Coordinated Examination Program**" Journal of Tax Executive, V .43, N, TEI INC, July 2007.
36. Kith A. Shriver , Stephen. W ,Wheeler & Curtis,L,Dreer G., " **A Comparison of Historical Cost and Current Cost Financial Ratio Patterns Using A Refined Cash Flow** ", Journal of Economic and Social Measurement , NO 19, 1993.
37. Laopold, A., Bernstein and Joel G., Siege., " **The Concept of Earning Quality**", " In CFA Reading In " Financial Statement Analysis , U.S.A., An AIMR Publication , 1998.
38. M Miller, P. Bailey " **GAAS HBJ . P.I.O.I**1992,.
39. Miranda, Rowan, Hillman, Natalee, " **Reengineering Financial M management: Pittsburgh's Unisource 2010 project Government** " Finance Review Age 2000, .
40. Odd-, Helge Fjeldstad , Ivar kolstad and Siri Lange : **Autonomy, Incentives and Patronage, A study of Corruption in the Tanzania and Uganda Revenue Authorities, Research** No 9, 2003,p 34.

41. OECD **IN figures : Statistics of the member countries**, 2002,.
42. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT **Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches**, 16 October, 2006.
43. Raymond." **Tax Evasion and Time Consistency of the Governments Income Tax Policy** " the Japanese Review Vol. 50, No 2, 1999,.
44. Romney, Marshall, **Business Process Reengineering**, internal- Auditor, Jun , 2005,.
45. Sally M Jones,. **Principles of Taxation** McGraw-Hill Companies, New York., 1998.
46. Sekaran Uma, **"Research Methods For Business: A Skill Building Approach"** 4th Edition , John Wiley and sons Inc. New York, 2009.
47. Tax Executive Institute Administrative Committee and Executive Tee Committee **"Proposed IRS General Accepted Auditing Standards for the Coordinated Examination Program"** Journal of Tax Executive,V.46, N. 2, TEI - INC 1994.
48. The Word Bank Staff : **Computerizing tax and Customs administration, Poverty Reduction and Economic Management (PREM)**, notes, NO. 44, 2000.

المراجع والمصادر

المراجع والمصادر العربية

أولاً: الكتب العربية

- 1- أبو صالح، محمد صبحي، وعوض، عدنان محمد، "مقدمة في الإحصاء مبادئ وتحليل باستخدام SPSS"، دار المسيرة، عمان، الطبعة الأولى، 2004.
- 2- أبو نصار، محمد، والخليلة، محمود "مبادئ المحاسبة - الأصول العلمية والعملية" ط1، الجزء الثاني، الجامعة الأردنية ، 1995.
- 3- اسماعيل، اسماعيل، وآخرون "التحليل المالي مدخل صناعة القرارات" ط1، مطبعة الطليعة، عمان ، 2000.
- 4- اشتوي، إدريس عبد السلام، "المراجعة معايير وإجراءات"، الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع والإعلان، بدون سنة نشر.
- 5- اشتوي، إدريس عبد السلام، "المراجعة معايير وإجراءات" ط4، دار النهضة العربية للنشر ، بيروت ، 1996.
- 6- بشور، عصام، وآخرون، "التشريع الضريبي"، جامعة دمشق، منشورات جامعة دمشق، ط5، 1996.
- 7- بشور، عصام "المالية العامة والتشريع الضريبي"، مطبعة الروضة، دمشق، 1999.
- 8- البطريق وآخرون، أحمد وآخرون، "النظم الضريبية" ، القاهرة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، 2003.
- 9- جادو، محمد نجيب، " ظاهرة التسرب الضريبي وآثارها المالية والاقتصادية" (دراسة تطبيقية) ، دار النهضة العربية، القاهرة، 2004.
- 10- جبران، د محمد علي "الإصلاح الضريبي في اليمن" ط1، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، 2009.
- 11- جمعة، احمد حلمي، "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، دار الصفا للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
- 12- الجويسي، عبد الله ، " الإحصاء التحليلي المتقدم باستخدام برمجية SPSS" ، منشورات الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، طبعة 2010.
- 13- الحسني، صادق، "التحليل المالي والمحاسبي"، ط1، دار مجدلاوي للنشر ، عمان، 1998.
- 14- الحفناوي، محمد يوسف ، " نظم المعلومات المحاسبية"، الدار الجامعية، مصر ، 2004.
- 15- الحياي، وليد ، "المحاسبة المتوسطة"، ط1، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك ، 2007.
- 16- الحياي، وليد، والبطمة، محمد عثمان، " التحليل المالي"، دار حنين، 1996.
- 17- خصاونة، جهاد سعيد " المالية العامة والتشريع الضريبي " دار وائل للطباعة والنشر، عمان" ، 1999.
- 18- الخطيب، خالد، والرفاعي، خليل، "علم تدقيق الحسابات النظري والعملي"، ط1، دار البداية ناشرون وموزعون و دار المستقبل للنشر والتوزيع ، عمان، 2009.
- 19- الراوي، حكمت احمد ، نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة، ط1، دار الثقافة للنشر، عمان، 2000.
- 20- الريبيدي، محمد علي ، " المحاسبة الضريبية، طبقاً لأحكام القانون رقم (31) لسنة 1991م المعدل بأحكام القرار الجمهوري بالقانون رقم (12) لسنة 1999م بشأن ضرائب الدخل"، ط3، دار الفكر المعاصر، صنعاء، 2003.
- 21- سعد، محمد محي، " الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية) " ، الإسكندرية، مطبعة الإشعاع الفنية، 2005.
- 22- السقا، السيد أحمد، ابو الخير ، مدثر طه، "مشاكل معاصرة في المراجعة"، منشورات كلية التجارة، جامعة طنطا، 2002.
- 23- سلوم، حسين، " المالية العامة والقانون المالي الضريبي دراسة مقارنة" ط1 ، بيروت، دار الفكر اللبناني، 2003.
- 24- الشافعي، جلال، " الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية"، الجزء الأول" ، ط1، القصر للطباعة والدعاية والإعلان ، 2006.
- 25- الشافعي، جلال، " الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية"، الجزء الرابع طرائق وأساليب التدقيق الضريبي" ط1، القصر للطباعة والدعاية والإعلان ، 2007.

- 26- الشافعي، جلال، "الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية"، الجزء الرابع طرائق وأساليب التدقيق الضريبي " ط1، القصر للطباعة والدعاية والإعلان ، 2007.
- 27- الشافعي، جلال، "الموسوعة الفحص الضريبي المكتبي كوسيلة لتدقيق التقدير الذاتي للضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي"، ط1، الملتقى الضريبي الرابع عشر ، الجمعية المصرية للمالية والضرائب & برابيس وترهاوس كوبرز، يونيو ، 2008.
- 28- الشافعي، جلال، "دراسات في المراجعة الحديثة"، الجزء الأول" ، القصر للطباعة والدعاية والإعلان ، 2000.
- 29- الشافعي، جلال، "نظرية المحاسبة الضريبية"، الجزء الأول" ، القصر للطباعة والدعاية والإعلان ، 2005.
- 30- صادق، مورييس، "موسوعة التهرب الضريبي"، القاهرة، دار الكتاب العربي، 1999.
- 31- الصبان، محمد، وشحاته، أحمد، "المحاسبة المالية القياس والاتصال المحاسبي"، الدار التجميعية، 1993.
- 32- الصبان، محمد سمير و جمعة إسماعيل إبراهيم، والسوافيري فتحي رزق ، " الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي"، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1996.
- 33- صديق، رمضان، " الإدارة الضريبية الحديثة"، دار النهضة العربية، القاهرة، الكتاب الحائز على جائزة جامعة حلوان لأحسن الأبحاث، 2006.
- 34- عبد السميع، محمد رضا، " أساسيات في المحاسبة الضريبية - الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين"، طنطا، التوزيع بمعرفة المؤلف، 2007.
- 35- عبد الواحد، السيد عطية، "مبادئ واقتصاديات المالية العامة"، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000.
- 36- العروسي، أنور " الصورية ورقة ضد القانون المدني"، ط2، القاهرة، دار محمود للنشر والتوزيع، 1999.
- 37- العسلي، سيف، " اليمن والأزمة المالية العالمية الآثار والحلول"، مطابع دائرة التوجيه المعنوي، 2009.
- 38- العلي، عادل فليح، "المالية العامة والتشريع المالي والضريبي"، در الحامد، الطبعة الأولى، 2007.
- 39- العنقري، حسام بن عبد المحسن، "مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية" ط3، مطابع السروات، جدة ، 2007.
- 40- فرحات، فوزت، " المالية العامة والتشريع الضريبي العام " ط1 ، بيروت، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع ، 1997.
- 41- فهمي، مصطفى أبو زيد، وعثمان، حسين ، "الإدارة العامة"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003.
- 42- كراجه، عبد الحكيم ،والعبادي، هيثم، (المحاسبة الضريبية)، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
- 43- لطفي، أمين السيد احمد، " أسس القياس والفحص الضريبي لأرباح تنظيمات الأعمال بين معايير المحاسبة والمراجعة والمتطلبات القانونية"، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997.
- 44- لطفي، أمين السيد، " التطورات الحديثة في المراجعة" ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2007.
- 45- لطفي، أمين السيد، " المراجعة باستخدام التحليل الكمي ونظم دعم القرار" ط1، دار النهضة العربية ، 1998.
- 46- لطفي، أمين السيد، " المراجعة في عالم متغير " ط1، الكتاب الأول، القاهرة، 2002.
- 47- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، "المحاسبة المالية (1)"، الرياض، 2008.
- 48- المهاني، محمد خالد، " التهرب الضريبي وأساليب مكافحته" بحوث ودراسات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، العدد 466، 2010.
- 49- المهاني، محمد خالد، والخطيب، خالد، " المالية الهامة والتشريع الضريبي " منشورات جامعة دمشق، 2000.
- 50- الهواري، محمد نصر، ومحمد، محمد توفيق، " أساسيات المراجعة- أصول المراجعة والرقابة الداخلية- الإطار العلمي والممارسة العلمية"، مكتبة الشباب، 2006.

ثانياً: الكتب المترجمة

- 1- اربنز، الفين، لوبك، جيمس، " المراجعة مدخل متكامل " ،ترجمة الديسبي، محمد، ط1، دار المريخ للنشر، الرياض ، 2000.
- 2- " إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وأخلاقيات المهنة"، ط 2005، ترجمة

- 3- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
توماس، وليم، وهنكي، امرسون، " المراجعة بين النظرية والتطبيق "، ترجمة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 1998.
- 4- موسكوف، ستيفن، وسيمكن، مارك، " نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات مفاهيم وتطبيقات، ترجمة كمال الدين سعيد ومراجعة احمد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 1989.
- 5- هامر، مايكل، شامبي، جميس، " إعادة هندسة نظم العمل في المنظمات "الهندرة" " ترجمة شمس الدين عثمان، الشركة العربية للإعلام العلمي، شعاع، القاهرة، 1995.

ثالثاً: الدوريات

- 1- إبراهيم، محمد بهاء الدين، " استخدام أسلوب تحليل شبكات الأعمال في تخطيط الفحص الضريبي للضريبة على أرباح شركة الأموال " مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة جامعة الزقازيق، 1991.
- 2- الأديمي، منصور ياسين، (مدى كفاءة اختيار عينات المراجعة في البنوك التجارية اليمنية) بحث علمي، مجلة كلية التجارة والاقتصاد، جامعة صنعاء، 2006.
- 3- الأديمي، منصور ياسين، (دراسة تحليلية مقارنة لنظام الضرائب غير المباشرة) مجلة كلية التجارة والاقتصاد، جامعة صنعاء، العدد (15)، سبتمبر، 2000.
- 4- الأديمي، منصور ياسين، والتميمي، محفوظ صالح" اعتماد الإقرارات الضريبية من قبل المحاسب القانوني وأثرها على تحديد الحصيلة الضريبية والوعاء الضريبي- دراسة ميدانية"، بحث مقم لمجلة الاقتصادية، جامعة عدن، 2009.
- 5- بامشموس، أحمد عمر، " (التهرب الضريبي على الدخل ووسائل مكافحته) "، مجلة كلية التجارة والاقتصاد، جامعة صنعاء، العدد 16، مارس 2001.
- 6- الجربوع، يوسف محمد، مبدأ قياس وتحقق المصروفات بين التأيد والانتقاد، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (نشرة شهرية إلكترونية)، العدد 3، شباط، 2002.
- 7- الحاج، محمد سعيد، " التهرب الضريبي وأهمية مكافحته "، أبحاث ودراسات مجلة الوعي الضريبي، العددان (37-38)، ديسمبر 2008.
- 8- حلمي، خالد زغلول، " (التهرب الضريبي كمؤشر لعدم كفاءة منظومة الضرائب على الاستثمارات الوافدة) بحث مقدم لجامعة الدول العربية، ندوة التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة، 1995.
- 9- الخطيب، خالد " التهرب الضريبي (مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية) ، العدد الثاني، المجلد 16، 2000.
- 10- دردير، أمل صلاح، دراسة تحليلية لظاهرة التهرب الضريبي في البيئة المصرية، آثارها - أسبابها - مكافحتها، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد (55)، 2000.
- 11- الدهراوي، كمال الدين مصطفى، " دراسة تجريبية للمحتوى المعلوماتي لمؤشرات التدفقات " مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، 1996.
- 12- الدهراوي، كمال الدين مصطفى، دراسة تجريبية للمحتوى المعلوماتي لمؤشرات التدفقات النقدية، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، 1996.
- 13- دهمش، نعيم حسني، " القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً- قائمة التغير في المركز المالي من الناحية العلمية والعملية" نشر بدعم من معهد الدراسات المصرفية، عمان، الأردن، 1995.
- 14- دويدار، محمد لطفي، (دراسة تطبيقية لمدى الالتزام بمعايير المحاسبة الضريبية في الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين في مصر)، جامعة الأزهر، المجلة العلمية للتجارة الأزهر، كلية التجارة، فرع البنات، العدد 23، 1998.
- 15- الديسبيطي، محمد عبدا لقادر، (نموذج مقترح لترشيد قرار الفاحص الضريبي عن مدى أمانة النظم المحاسبية) المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 2009.
- 16- سعيد عبده، مجدولين، (الضرائب وأهميتها في تمويل التنمية في اليمن) ، جامعة عدن، مجلة الاقتصادية، كلية الاقتصاد، العدد الأول، 2005.
- 17- شحاتة، احمد بسيوني، نحو إطار عام لأثر المتغيرات وابعاد قيم المجتمع على الأنظمة والممارسات المحاسبية، مجلة البحوث المحاسبية، المجلة السعودية للمحاسبة، العدد الثاني، يوليو 1997.

- 18- عبد الخالق، أسامة علي، " تطبيق المعايير المحاسبية ضريبياً ضرورة لتحقيق الإفصاح المحاسبي والحد من المنازعات الضريبية مجلة المحاسب (مجلة علمية متخصصة تصدرها جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية)، القاهرة، العدد 19 يوليو- سبتمبر، 2003.
- 19- عبد الطيف، كمال فتحي، الفحص (التفتيش) لإغراض خاصة، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (مجلة محكمة)، العدد 147، الربع الثالث، 2009.
- 20- العراقي، عراقي، " المحاسبة عن التدفقات النقدية - دراسة اختبارية. "، مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية، السنة السادسة عشر، العدد 262، 1990.
- 21- عيسوي، احمد عصام الدين ، (الفحص الضريبي بالعينة - دراسة تطبيقية)، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة القاهرة ، كلية التجارة - فرع بني سويف، العدد الأول، 2004.
- 22- غادر، محمد ياسين، (تقييم دور أجهزة الرقابة في مجال تحقيق أهداف عملية المراجعة)، بحث منشور في مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، العدد 2 نيسان، 2005.
- 23- فراج، عثمان محمد يسين، مدخل التدفقات النقدية كأداة لتطوير التقرير المالي في ظل المتغيرات البيئية الاقتصادية المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد الثامن والعشرون، العدد رقم 2، 1999.
- 24- المتوكل، مصطفى حسين، (الهيكل الضريبي اليمني- النشأة والتطور والإمكانات الكامنة)، مجلة كلية التجارة والاقتصاد، جامعة صنعاء، العدد (27)، مارس 2007.
- 25- المتوكل، مصطفى حسين، (محددات الطاقة الضريبية في الدول النامية مع دراسة للطاقة الضريبية في اليمن)، بحث منشور في مجلة دراسات، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية، العدد (36)، ط1، 2000.
- 26- مصطفى، عبد العزيز السيد " المحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية، دراسة تحليلية مقارنة بالتطبيق على الشركات المساهمة العمانية الخاضعة لضريبة الدخل على الشركات، " مجلة المحاسبة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، السنة 37، العدد 51، 1997.
- 27- المليجي، فؤاد السيد، (مدى كفاية الإفصاح المحاسبي في ضوء معايير المحاسبة المحلية والحوافز الضريبية من وجهة نظر الفاحص الضريبي ، مع دراسة تطبيقية على صناعة السياحة في مصر) مجلة كلية التجارة والبحوث العلمية، 2000 كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد رقم 35، العدد الأول، 1998.
- 28- ناصف، محمد حسين، (حدود التوسع في الإفصاح المحاسبي في ضوء توافق أهداف المصالح في المعلومات المحاسبية-)، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد 105، 1999.
- 29- يوسف، أحمد، (المتطلبات القانونية في الإقرار الضريبي)، بحث علمي منشور في مجلة الوعي الضريبي، صنعاء، العددان 35-36، مارس 2008 .

رابعاً: الرسائل العلمية:

(أ). أطروحات دكتوراه:

- 1- بابقي، محسن عبد القادر ، "مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التظليل في القوائم المالية"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية الاقتصاد-جامعة دمشق، 2007.
- 2- جبران، محمد علي "التحاسب الضريبي: دراسة مقارنة لنظام ضريبة الدخل في اليمن والهند"، رسالة دكتوراه، غير منشورة، جامعة بونا 2006.

- 3- الضابط، مدين، "مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سوريا"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، كلية الاقتصاد - جامعة دمشق 2006م.
- 4- العلمي، عبد الرحيم عبد الجبار، "الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية الاقتصاد - جامعة دمشق، 2006.
- 5- محمد، محمد عبدالرؤوف "المنازعات الضريبية في التشريع المصري المقارن رسالة دكتوراه غير منشورة"، كلية الحقوق - جامعة عين شمس، 1997.
- 6- محمد، أحمد عبد الفتاح، "الإطار العام لمعايير التدقيق الضريبي في مصر، دراسة نظرية تطبيقية مع المقارنة بالفكر الإسلامي"، رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الأزهر، 1995.
- 7- (ب) رسائل ماجستير:
1. عادل الزعيتري، "قياس الدخل الضريبي للمنشآت التجارية والصناعية في الجمهورية اليمنية - دراسة ميدانية مقارنة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة أسيوط، مصر، 2003.
2. حداد، بسام عبدا لله، "دور إجراءات الرقابة والقواعد المحاسبية في الحد من التهرب الضريبي في الأردن"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، 2006.
3. الرضا، الهام محمد علي، "أثر ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على الإيرادات العامة للدولة، دراسة تحليلية تطبيقية على اليمن خلال الفترة من 1990-2000م"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النيلين، السودان، 2006.
4. الروبي، شيماء إبراهيم، "استخدام التدقيق التحليلي كأداة لزيادة وكفاءة وفاعلية تخطيط مراجعة الضريبة العامة على المبيعات"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة قناة السويس، 2005.
5. واصل، علياء عبد الحميد، "دراسة تحليلية لمشكلات الفحص الضريبي في مجال الضريبة العامة على المبيعات"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة بنها، 2008.
6. الناعي، محمود، "الأعداد والتدقيق الضريبي في إطار مبادئ المحاسبة وأصول المراجعة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة - جامعة عين شمس، 1973.
7. بامشموس، عبدالله، "وسائل الرقابة الضريبية على ضرائب الدخل في الجمهورية اليمنية دراسة تحليلية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة، جامعة بغداد، 1999.
8. بابقي، محسن، "مدى اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة الجامعة المستنصرية، بغداد، 2002.
9. الرباعي، يوسف، "مخاطر التدقيق وأثرها في مصداقية النتائج"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة، الجامعة المستنصرية، بغداد، 2002.
10. الجندي، قاسم محمد، "التنبؤ بتعثر العميل المصرفي باستخدام نسب التحليل المالي (دراسة تطبيقية في المصارف التجارية اليمنية)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد - جامعة دمشق، 2007.
11. عبد الجبار، عبد الرحيم أحمد، "أثر التخطيط الضريبي على تخفيض عبء ضريبة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة في اليمن"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، 2001.
12. منصور، إيهاب، "العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل"، رسالة ماجستير جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2004.

13. المقال، على صالح " السياسات الضريبية والتنمية الاقتصادية في اليمن "، دراسة تحليلية قياسية للمدة (1990-2000م) رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القادسية، كلية الاقتصاد، بغداد، 2003.
14. حسين، محمد حسين، " الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني "، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2004.
15. المحارمة، وصفي " أسباب التهرب من ضريبة الدخل في الأردن وآثاره الاقتصادية " رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا- جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2003.
16. جمعة، محمد، " التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين أسبابه وطرق معالجته "، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2004.
17. عبد الغفور، حسام فايز " العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية "، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2008.
18. زيتون، ريم غسان " أثر تفعيل عملية التقدير الذاتي ومسؤولية المدقق في تعزيز ثقة المكلفين والحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الأردن- دراسة ميدانية "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة اليرموك، 2003.
19. قاسم، صلاح محمد توفيق " التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين "، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2003.
20. المخلافي، عبدا لسلام عثمان، " ظاهرة التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية (الأسباب - الآثار - المعالجات والحلول العملية " رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة الملكة أروى، 2003،

خامساً: المؤتمرات والنشرات والوثائق الأخرى:

1. السعدني، مصطفى حسن بسيوني " مدى ارتباط الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات، بحث مقدم للمؤتمر الدولي (مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة)، جامعة الإمارات العربية المتحدة، 2007.
2. الشافعي، جلال، " الموسوعة الفحص الضريبي المكتبي كوسيلة لتدقيق التقدير الذاتي للضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي "، ط1، المؤتمر الضريبي الرابع عشر، الجمعية المصرية للمالية والضرائب & برايس وتر هاوس كوبرز، يونيو، 2008.
3. علي، عبد الرزاق إبراهيم، " التهرب الضريبي والبعد الأخلاقي للضريبة، بحث مقدم لمؤتمر الضرائب على الدخل، جامعة الإسكندرية، 2001.
4. الكعبي، عبد الجبار محمد علي " بحث (الشفافية الضريبية وأفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب) مقدم لمؤتمر نحو إستراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة النزاهة "، جامعة الرافدين، بغداد، 2008.
5. مكي، محمد فخري، " استخدام تكنولوجيا المعلومات في إعادة هندسة الأعمال "، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الرابع للمحاسبين المصريين، مايو، 2000.
6. نوري، جاد، جون، " تصاعدية أنظمة الضريبة على الدخل الفردي "، سلسلة أبحاث عن خبراء صندوق النقد الدولي (IMF) 2008.
7. هببة، حمدي، " معايير المحاسبة المصرية من وجهة نظر ضريبية " المؤتمر الضريبي الخامس عشر (الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005)، القاهرة، ديسمبر، 2007.

سادساً: القوانين والقرارات

1. القانون رقم (26) لعام 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات، العدد الثامن الجريدة الرسمية.

2. القانون رقم 31 لسنة 1991 بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته، والقرارات والتعليمات التنفيذية (ط1، وزارة المالية، مصلحة الضرائب، مطابع مؤسسة الثورة للصحافة والطباعة والنشر، صنعاء، سبتمبر 2008م).
3. القانون رقم (31) لسنة 1992م بشأن نظام المحاسبين القانونيين.
4. القانون رقم (34) لسنة 1991م 1997م بشأن الشركات التجارية.
5. القانون رقم (39) لسنة 1992م بشأن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.
6. قرار وزير المالية رقم (7) لسنة 2004م بشأن الربط الذاتي لضرائب الدخل على كبار المكلفين.

سابعاً: التقارير

- 1- " التقرير السنوي عن مراجعة الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة "، الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، الملاحظات التفصيلية والتحليل المالي لنتائج تنفيذ الموازنة العامة للسلطة المركزية للعام المالي 2007.
- 2- " التقرير السنوي للجهاز المركزي للإحصاء التقرير الاقتصادي السنوي للعام 2007 "، الباب الثالث السياسات الاقتصادية الكلية للعام 2007.
- 3- إحصائية الحكومة، نشرة دورية ربع سنوية تصدر عن وزارة المالية- قطاع التخطيط، للأعوام من 1995- 2010م.

المراجع والمصادر الأجنبية:

1. AICPA, Codification of Statements on Auditing Standards, AICPA, New York, 1987.
2. Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley " Auditing and Assurance Services " Person Education Inc., U.S.A 2006.
3. Beck, P. J., S. Davis and W Jun " Experimental Evidence on Taxpayer Reports Under Uncertainty", Accounting Review, July, 2008.
4. Boynton, William C. & Rymond N. Jonson & Walter G. Kell, "Modern Auditing", 7th ed., Jone Wiley & Sons, Inc. 2001,, New York.
5. Brain C. Spilker, " The Effects of Time Pressure and Knowledge on Key Word Selection Behavior in Tax Research", The Accounting Review, The American Accounting Association Vol 70 ,NO,1, January 1995.
6. Brain Erard & Jonathan S. Feinstein : The role of moral sentiment and audit perception in tax compliance, Public Finance Review, Vol .49 Supplement, 1994.
7. Brain Erard The influence of tax Audit on reporting behavior, in : Joel Slemord and Ann Arbor(eds) : Why People pay taxes : The compliant , University of Michigan Press, 2007..
8. C.B ryan
9. Control Dilemma in Public Accounting and its Impact Auditor Behaviour, " Accounting Organizations and Society " Vol . 16, NO 7, 1991.
10. Cutmann ,p the Subterranean Economy, Financial Analysis Journal, Non / Dec, 1999.

11. D. Bowlin Oswald and Others " **Guid to Financial analysis ,** " MCG raw – Hill – Book Company, New York 1990 .
12. Dale, Kennedy, Ralph and Yarwood. Stewart" **Financial Statements Farm Analysis and Interpretation**" Mcmuallen, Richard .D. Irwin, INC., Homewood, Illionois, 1996.
13. Davidson, Sidney, and others **Managerial Accounting an Introduction to Concepts , Methods and Uses,** _" The Dryden press Hinsdal, Illionois, 1997.
14. Demery-, Paul , **"Expect More State Tax audits"** Practical – Accountant . Jan 2009.
15. Donald, kieso, and Jerry, Weygandt, and Jerry Warfield ." **Intermediate Accounting** " Wiley International Edition , Tenth Edition . 2002, FASB UP Date .
16. Done , E.,Giacomino and Mielke D.E., " **Cash Flow Another Approach To Raito Analysis** " , Journal of Accountancy ,March 2004.
17. Engel, Eduardo& Hines, James **Understanding Tax Evasion Dynamics working papers, National Bureau of Economic Research, NBER,** Cambridge, 1999.
18. **Financial Accounting Standard Board,(FAS 109-1,2004), Uncertainty in Income Tax(FASB),2009.**
19. Financial Accounting Standards Boar ,**Statement of Financial Accounting Concepts Standards NO 95 Statement of Cash Flows,** Stamford C.T. FASB 1987.
20. Financial Accounting Standards Board, **Statement of Financial Accounting Standard No.109, Accounting For Income Taxes,** FASB. ,2008.
21. Gheryl W. Gray and Daniel Kaufmann **Corruption and development , PRE Monte 40** World Bank , Washington D., 1998.
22. H Taylor and Glezen " **Auditing integrated concepts and Procedures** " 4th Wiley1989.
23. International Accounting Standard Committee **(IAS 12) Income Tax, 2009.**
24. International Accounting Standards Committee, International Accounting Standards **No.12, Accounting for Income Taxes, (IASC),** July 2007.
25. International Accounting Standards Committee, International Accounting Standards **IAS 1 Amendment – Presentation of Financial Statements: Capital Disclosures** July 2007.
26. International Accounting Standards Committee, International Accounting Standards **IAS 1 Amendment – Presentation of Financial Statements: Capital Disclosures**2009.
27. International Accounting Standards Committee, International Accounting Standards **IAS 7 Statement of Cash Flows** ,July 2007.(effective date 1 January 2009) .
28. International Federation of Accountants (IFAC), " **ISA NO.530: revised Audit Sampling and Other Means of Testing** ", IFAC, 2005, New York.
29. International Federation of Accountants (IFAC), **Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements 2005,** IFAC,2005.

30. International Federation of Accountants (IFAC), **Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements 2005, IFAC,2005.**
31. James ,S, Nobes, C. **The Economics of Taxation**, Isted, Philip Allan, London, 1987.
32. Jams Gauntt and William Glezen, **"Analytical Auditing Procedures"**, **Internal Auditor** February 2007.
33. Jit B.S Gill:, **Diagnostic framework for Revenue Administration Technical paper no 472**, The World Bank, June 2000, .
34. Jit B.S Gill:, **The nuts and bolts of Revenue Administration Reform**, The World Bank, January 2003.
35. John J. Monaco: **"The New Coordinated Examination Program"** Journal of Tax Executive, V .43, N, TEI INC, July 2007.
36. Kith A. Shriver , Stephen. W ,Wheeler & Curtis,L,Dreer G., **" A Comparison of Historical Cost and Current Cost Financial Ratio Patterns Using A Refined Cash Flow "**, Journal of Economic and Social Measurement , NO 19, 1993.
37. Laopold, A., Bernstein and Joel G., Siege., **" The Concept of Earning Quality"**, " In CFA Reading In " Financial Statement Analysis , U.S.A., An AIMR Publication , 1998.
38. M Miller, P. Bailey **." GAAS HBJ . P.I.O.I**1992,.
39. Miranda, Rowan, Hillman, Natalee, **"Reengineering Financial M management: Pittsburgh's Unisource 2010 project Government "** Finance Review Age 2000, .
40. Odd-, Helge Fjeldstad , Ivar kolstad and Siri Lange : **Autonomy, Incentives and Patronage, A study of Corruption in the Tanzania and Uganda Revenue Authorities, Research** No 9, 2003,p 34.
41. OECD **IN figures : Statistics of the member countries**, 2002,.
42. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND EVELOPMENT **Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches**, 16 October, 2006.
43. Raymond." **Tax Evasion and Time Consistency of the Governments Income Tax Policy "** the Japanese Review Vol. 50, No 2, 1999,.
44. Romney, Marshall, **Business Process Reengineering**, internal- Auditor, Jun , 2005,.
45. Sally M Jones,. **Principles of Taxation** McGraw-Hill Companies, New York., 1998.
46. Sekaran Uma, **"Research Methods For Business: A Skill Building Approach"** 4th Edition , John Wiley and sons Inc. New York, 2009.
47. Tax Executive Institute Administrative Committee and Executive Tee Committee **"Proposed IRS General Accepted Auditing Standards for the Coordinated Examination Program"** Journal of Tax Executive,V.46, N. 2, TEI - INC 1994.
48. The Word Bank Staff : **Computerizing tax and Customs administration, Poverty Reduction and Economic Management (PREM)**, notes, NO. 44, 2000.

قائمة المحتويات

ص	الموضوع
VI	قائمة المحتويات
VI	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
VI	قائمة المصطلحات التعريفية
VI	الملخص باللغة العربية

مقدمة الدراسة

1	1/1: التمهيد
2	2/1: مشكلة الدراسة
2	3/1: أهمية الدراسة
3	4/1: أهداف الدراسة
4	5/1: فرضيات الدراسة
5	6/1: الدراسات السابقة
13	7/1: منهجية الدراسة
14	8/1: مجتمع الدراسة
14	9/1: محددات الدراسة
15	10/1: هيكلية الدراسة

الفصل الأول

إجراءات التدقيق الضريبي بالاستناد على معايير التدقيق الدولية الحديثة والمعايير والمبادئ المحاسبية دورها في الحد من التهرب

17	المبحث الأول: التدقيق الضريبي بالاستناد إلى معايير الدولية
17	1/1: مفهوم عملية التدقيق
19	2/1: الافتراضات الأساسية للتدقيق
20	3/1: أوجه الشبه والاختلاف بين المراجعة والتدقيق الضريبي
21	4/1: مفهوم إجراءات التدقيق
22	5/1: التدقيق الضريبي بالاستناد إلى معايير التدقيق الدولية
43	المبحث الثاني: دور المعايير والمبادئ المحاسبية في الحد من التهرب
44	1/2: ضرائب الدخل في ظل المعايير المحاسبية والدولية والأمريكية
52	2/2: التأكد من ملاءمة المبادئ المحاسبية ودورها في الحد من التهرب
59	3/2: النظام المحاسبي وأثره في الحد من التهرب
60	4/2: التدقيق الضريبي باستخدام الأساليب المحاسبية ودورها في كشف التهرب الضريبي
68	المبحث الثالث: الضرائب والتدقيق الضريبي في التشريع اليمني
69	1/3: التشريعات الضريبية - النشوء والتطور
69	2/3: أنواع الضرائب في الجمهورية اليمنية

الفصل الثاني

الإطار العام للتهرب الضريبي - المفهوم - الأسباب - الآثار -

آليات مكافحة - وتطوير إجراءات التدقيق الضريبي

95	المبحث الأول: الإطار العام للتهرب الضريبي
96	1/1: مفهوم التهرب الضريبي في الفكر والتشريع الضريبي
97	2/1: التهرب الضريبي والتخطيط الضريبي
98	3/1: أشكال وصور التهرب الضريبي
103	4/1: التهرب وفق التشريع الضريبي اليمني
104	5/1: عوامل التهرب الضريبي
117	المبحث الثاني: آثار التهرب وطرق مكافحته
103	1/2: آثار التهرب الضريبي
105	2/2: وسائل مكافحة التهرب الضريبي
140	المبحث الثالث: تطوير الإدارة الضريبية وإجراءات التدقيق الضريبي
141	1/3: الحاجة إلى تطوير وإصلاح الإدارة الضريبية اليمنية
142	2/3: إمكانية تطوير إجراءات تطوير إجراءات التدقيق الضريبي
148	3/3: تطوير إجراءات التدقيق الضريبي

الفصل الثالث

الجانب العملي (الدراسة الميدانية)

158	المبحث الأول: دراسة تحليلية لواقع التدقيق الضريبي والتهرب في البيئة اليمنية
158	1/1: إجراءات التدقيق الضريبي لضريبة الأرباح التجارية والصناعية في اليمن
167	2/1: تحليل لإجراءات التدقيق الضريبي في اليمن
174	3/1: دراسة تحليلية لواقع التهرب الضريبي في البيئة اليمنية
188	المبحث الثاني: مجتمع وعينة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة الميدانية
188	1/2: أساليب جمع البيانات
189	2/2: تطوير أداة الدراسة
190	3/2: التعريف بأداة الدراسة
190	4/2: مجتمع الدراسة
192	5/2: عينة الدراسة
197	6/2: الاختبارات الخاصة بأداة القياس
198	7/2: الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات
200	المبحث الثالث: عرض وتحليل النتائج واختبار الفرضيات
200	1/3: عرض وتحليل النتائج
226	3/3: ملخص اختبار فرضيات الدراسة

النتائج والتوصيات

227	أولاً: النتائج.....
230	ثانياً: التوصيات.....
231	1/2: التوصيات العامة.....
232	2/2: التوصيات الخاصة.....
235	قائمة المصادر والمراجع.....
244	الملاحق.....
275	الملخص باللغة الإنجليزية.....