

**Journal of Business & Management (COES&RJ-JBM)**

**ISSN (E): 2306-7179 ISSN (P): 2306-8043**

**Publisher: Centre of Excellence for Scientific & Research Journalism, COES&RJ LLC**

**Online Publication Date & Issue: 1st January 2017, Vol.5, No.1, January 2017**

<http://centreforexcellence.net/J/JBM/JBM%20Mainpage.htm>

## **Estimations Effect of the Forensic Accounting Role on the realized of the tax disputes resolution in Jordan**

Dr. Abdulsattar A. Alkubaisi

### **Abstract:**

The study aimed to search in the estimations effect of the forensic accounting role on the realized resolution of tax disputes in Jordan according to the related parties points of view. The study population consisted of judges and forensic accountants regarding exploring estimations effect on the one hand, and the published data available about the size of realized for the years 2012 to 2015 (independent variables). The study, used the descriptive and analytical approach, using convenient statistical methods to analyze the data and abstracts conclusions and testing hypotheses, al that through the use of SPSS program, the most important result, There is a Big Gap between estimates and realization of forensic accounting role in the Dispute Resolution, The most important recommendation is, Necessity to find an integrate and adequate information system

### **Keywords:**

Income and sales tax, Forensic accounting, Tax disputes, Tax estimations

### **Citation:**

Alkubaisi, Dr. Abdulsattar A. (2017), Estimations Effect of the Forensic Accounting Role on the realized of the tax disputes resolution in Jordan ;Journal of Business & Management (COES&RJ-JBM) Vol.5, No.1, pp.21-42

## أثر التقديرات لدور المحاسبة القضائية على المتحقق في فصل القضايا الضريبية في الاردن

الدكتور عبدالستار عبدالجبار الكبيسي

قسم المحاسبة- كلية المال والاعمال- جامعة العلوم الإسلامية العالمية

### ملخص الدراسة

تهدف هذه الدراسة الى البحث في أثر التقديرات لدور المحاسبة القضائية على المتحقق في فصل القضايا الضريبية في الاردن وعلى اساس وجهات نظر مختلف الجهات ذات العلاقة. مجتمع الدراسة يتكون من القضاة والمحاسبين القضائيين فيما يتعلق باستطلاع الجهات المعنية فيما يتعلق بالتقديرات من جهة، ومن البيانات المنشورة والمتوفرة عن حجم القضايا المفصلة من جهة اخرى، اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وباستخدام الاساليب الاحصائية للملاءمة لتحليل البيانات واستخلاص النتائج واختبار الفرضيات ومن خلال الاستعانة ببرنامج SPSS، اهم نتائج الدراسة بينت وجود فجوة سلبية كبيرة بين المقدر والمتحقق لدور المحاسبة القضائية المقدر، مع تذبذب سلبي النتائج من سنة لأخرى، وتحقق للخصائز وتراكمها واهم التوصيات جاءت بالتأكد على ضرورة تحقيق العدالة من خلال التعجيل في فصل القضايا سواء لصالح المكلف او الدائرة ولذلك هناك ضرورة في توفير متطلبات ذلك وفي الوقت المناسب ومن حيث تعدد القضاة والمحاسبين القضائيين والنظام المحاسبي والمعلوماتي المتكامل، والمجموعة المستندية والدفترية المتكاملة ضمن نظام معلومات متكامل يوفر المعلومات الهامة والمتطابقة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات السليمة.

**الكلمات المفتاحية:** ضريبة الدخل والمبيعات، المحاسبة القضائية، القضايا الضريبية، التقديرات الضريبية.

### مقدمة

تشكل الإيرادات الضريبية وفي العالم جمع جزءا هاما وربما كبيرا وحتى كبيرا جدا من الإيرادات العامة او من الناتج المحلي الاجمالي، فهي في الولايات المتحدة الامريكية تشكل 25.4%، فرنسا 45%، لبنان 15.5%، ماليزيا 15.8%، وفي الاردن 15.3%، وهكذا هناك نسب اقل واخرى اكثر وفي بعضها تصل الى 100%، بالنتيجة لا يمكن الاستهانة بها اينما وجدت، ( 2016 INDEX of Economic Freedom )

<http://www.heritage.org/index/explore?view=by-variables>.

وفي كثير من الدول يرافق هذه الاهمية اهتمام بالخبرة المحاسبية متمثلة بدور المحاسبة القضائية وخصوصا في موضوع حل المنازعات الضريبية، حتى اصبحت واحدة من المهن الأكثر أمانا من بين 20 مهنة مرموقة في العالم من اجل المحافظة على الموارد عموما والضريبية خصوصا [www.investigation.com](http://www.investigation.com).

اما في الاردن فتأكد اهمية ودور الضرائب في الاقتصاد الوطني عندما نجد ان الإيرادات الضريبية قد بلغت (3638974) مليون دينار عام 2015، بينما الإيرادات العامة للدولة (عدا المنح الخارجية) بلغت (5909900) مليون دينار، اي بنسبة 62%، وبنسبة تطور سنوي وصل الى 20% للسنة 2015 مقارنة بسنة 2012 ( الكتاب السنوي لدائرة الضريبة وتنفيذ الموازنة العامة، وغرفة تجارة عمان – التقارير السنوية لإداء الاقتصاد الاردني <http://www.ammanchamber.org.jo> ). اما من حيث مكانة إيرادات ضريبة الدخل والمبيعات بالنسبة للإيرادات الضريبية ككل فهي اكبر من ذلك بكثير حيث تشكل اهم مصادر الإيرادات ضمن الإيرادات الضريبية ككل ففي عام 2015 شكلت ما نسبته 89% من اجمالي الإيرادات الضريبية بكافة انواعها <http://www.ammanchamber.org.jo>.

ومع ان الدولة في الاردن قد سعت الى تحقيق العدالة في فرض الضرائب وتحصيلها من خلال القوانين الخاصة تنظيم العلاقات القانونية بين السلطات الضريبية والمكلفين بدفع الضريبة. ولكن ومع كل تلك الاهمية للإيرادات الضريبية ومساعي الدولة في تحصيلها وتحقيق العدالة في فرضها، فان الدولة تخسر في هذا المجال نتيجة لحالات كثيرة من التهرب والتجنب والمنازعات الضريبية، والتأخر في الفصل او التحصيل او عدمه للقضايا الضريبية، حيث تزايدت اعداد القضايا غير المحصلة نسبة الى القضايا الضريبية الكلية عام 2015 بنسبة 245%، وبقيمة مقارنة بسنة 2012، وازدادت قيمتها بنسبة 340% لنفس الفترة. وفي احسن الاحوال فان نسبة قيمة غير المفصلة او غير المحصلة تصل الى 70% من قيمة القضايا الكلية، (الكتاب السنوي لدائرة ضريبة الدخل وسجلاتها). وايضا تؤثر هذه الحالة من القصور عدم الاهتمام بالمحاسبة القضائية وتقدير الدور المطلوب لها كما يجب، وبناء على ذلك ونظرا لأهمية الضرائب في الاقتصاد الوطني من جهة وتزايد حجم القضايا والقضايا غير المفصلة وان عملية التقدير او التخطيط للضريبة واثرها على القضايا المفصلة فعلا يعتبر امر هام في هذا الاطار من جهة اخرى، جاءت هذه الدراسة للبحث في أثر التقديرات المحاسبة القضائية في فض النزاعات القائمة وتزايدها، تبلورت فكرة هذه الدراسة للبحث في أثر التقديرات لدور المحاسبة القضائية على المتحقق في فصل القضايا الضريبية في الاردن.

مشكلة الدراسة

تتمثل مشكلة الدراسة بعدم وجود معلومات او دراسات تبحث في اثر التقديرات لدور المحاسبة القضائية على المتحقق في فصل القضايا الضريبية في الاردن، وهذا يعني غياب جزء مهم من الايرادات الضريبية عن العملية التخطيطية وفقا للمؤشرات التي تعرضها الدراسة، ويعود ذلك الى عدة امور اهمها وجود نقاط ضعف في نظام المعلومات والتي تتأكد من خلال نقص في دقة البيانات بمختلف انواعها، واختلاف التقديرات بين مختلف الجهات المعنية، جهات مختلفة تقدم نفس نوع المعلومات ولكن مع تفاوت في دقتها.

#### اهمية الدراسة

- اهمية الدراسة تتبلور من خلال اهميتها لأطراف عديدة اهمها:
- للدولة من اجل تحصيل الإيرادات وكما يجب.
- لدائرة الضريبة للبحث في وجود نظام متكامل لتوفير المعلومات المتطابقة المتكاملة وللتخطيط لمواردها وتهيئة مستلزمات تحقيق ذلك وضمان العدالة في فصل القضايا الضريبية.
- للمواطن من حيث اهمية تحقيق العدالة الضريبية بين الجميع.
- للباحثين عند توفير معلومات متكاملة موثوق بها للبحث العلمي الهادف

#### الاطار النظري للدراسة

##### اولاً: الضريبة

الضريبة هي ما يفرض من رسوم او يقتطع من اموال من ثروات الاشخاص تقوم به الدولة من اجل تحقيق اهداف عامة، وعلى مر التاريخ تفرض الدول على مواطنيها العديد من انواع الضرائب لتمويل الإنفاق الحكومي، تكون الضريبة مباشرة عندما تفرض على الدخل الشخصي أو دخل الشركات، والغير مباشرة تُفرض على سعر السلعة أو الخدمة. وهناك تنوع كبير بأنواع الضرائب في العالم، ففي الاردن مثلاً توجد اربعة انواع من الضرائب هي ضرائب على الدخل والارباح، وضرائب على السلع والخدمات(الضريبة العامة على المبيعات). وضرائب على التجارة والمعاملات الدولية(الضرائب الجمركية)، وضرائب على المعاملات المالية(ضريبة بيع العقار). ومع اهمية كافة انواع الضرائب لحزينة الدولة في الاردن مثلاً، نجد ان ضراب الدخل والمبيعات تشكل نسبة عالية جدا من الإيرادات الضريبية مجتمعة. ففي عام 2015 بلغت إيرادات الضرائب الكلية 4096 مليون دينار، منها 3638.6 مليون دينار ضرائب دخل ومبيعات، اي انها تشكل نسبة 89% من الاجمالي، ويبدو ان هذه النسبة بتزايد مستمر من سنة لأخرى(غرفة تجارة عمان، <http://www.ammanchamber.org.jo>).

##### دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن

بدأت دائرة ضريبة الدخل مع صدور اول قانون في عام 1933 حيث كانت قسماً يتبع لوزارة المالية، اصبحت دائرة مستقلة عام 1951 ودائرة ضريبة المبيعات في العام 2000، واندمجت اندماجاً في 2004/08/16 بدائرة واحدة هي دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، وكان آخر تعديل قانوني في سنة 2014 هو قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014 والانظمة والتعليمات الصادرة بموجبه قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (6) لسنة 1994 والتعديلات والانظمة والتعليمات الصادرة بموجبه (الجريدة الرسمية عدد 4672 تاريخ 2004/8/16)، والهدف هو تحقيق المساواة والعدالة بين المكلفين وتحفيز الاقتصاد الوطني وتشجيع المناخ الاستثماري وتقليص الازدواج الضريبي، وتوحيد الإجراءات وتبسيطها، وتخفيف العبء الضريبي من خلال زيادة الإعفاءات الشخصية لذوي الدخل المحدود والمتوسط. تعتبر هذه الدائرة اهم مصدر للموارد للدولة.

##### القضايا الضريبية والقضاء الضريبي

ان للضريبة نظام، وللنظام الضريبي الجيد قواعد لا بد من توفرها وتتمثل بقاعدة العدالة، وقاعدة الوضوح او الصراحة، وقاعدة الملاءمة، وقاعدة الاقتصاد في التحصيل. والخروج عن هذه القواعد من قبل دائرة الضريبة وخاصة ما يتعلق منها بالعدالة والوضوح يؤدي حتما الى حصول منازعات تؤدي بالتالي الى اللجوء الى القضاء وتسمى هنا بالقضايا الضريبية التي تتطلب البت والفصل، اما من طرف المكلف فان تلك النزاعات او القضايا تنشأ عن حالات التهرب الضريبي، وامتناع المكلف او اعتراضه على مقدار الضريبة المفروضة. اما القضاء الضريبي فهو القضاء المختص بأمور المنازعات الضريبية بين المكلف ودائرة الضريبة، وذلك عندما تقدم الدائرة شكوى الى القضاء ضد المكلف كما في حالة التهرب الضريبي، وتكون الدائرة هنا بموقع القضايا الحقوقية او الجزائية، وتكون الدائرة في حالة الدفاع امام القضاء عندما يطعن المكلف بالقرارات الصادرة بحقه عن الدائرة.

##### الاقارات الضريبية

ان دافع الضريبة او المكلف يكون ملزماً بتقديم الإقرار الضريبي عن الدخل من ربح او خسارة و تبرعات.... الخ في فترة محددة من العام حتى يتسنى تقييم المدفوعات الضريبية. وهذه الاقرارات تخضع لقواعد محددة على الأفراد والشركات، و يجب أن تُتبع عند إعداد الإقرارات الضريبية الخاصة بهم. بعد صدور قرار التدقيق من قبل مدققي الدائرة بعدم موافقة المكلف على هذا القرار يتم الطعن به ادارياً من قبل المكلف لهيئة الاعتراض لدى الدائرة،

وبعد نظر هيئة الاعتراض في قرار المدقق والموافقة على ما جاء في هذا القرار يحق للمكلف اللجوء لمحكمة البداية الضريبية للفصل في القضية.

#### التقديرات الضريبية

هي خطط لما ستكون عليه الضرائب لفترة مالية مقبلة سواء على اساس اعداد (ملفات) او على اساس قيم الضرائب (دينار)، وقد تعلق الامر بالدراسة فان هذه التقديرات هي للقضايا الضريبية (النزاعات التي لم يتم فصلها او البت فيها)، ولا يقصد بها تقدير الاعتراضات وعمل المقدرين ولجان التقدير بدءا من التقدير الاولي لما يدفعه المكلف ولغاية تقديمه للاعتراض الذي هو مرحلة متقدمة من مراحل التقدير الضريبي.

#### الخبرة المحاسبية

عندما يكون موضوع القضايا الضريبية المعروضة على المحكمة ابعد عن استيعابها، تظهر الحاجة لذوي الخبرة والاختصاص من اجل فهم كامل للقضايا لفض النزاعات الضريبية المعروضة عليها، فيتم طلب الخبير المحاسبى سواء من قبل الدائرة او من قبل المكلف. يجب ان يكون الخبير المحاسبى مسجلا في جمعية المحاسبين وتطبق عليه الشروط القانونية الخاصة بالخبرة (نظام الخبرة امام المحاكم النظامية وتعديلاته رقم (78) لسنة 2001).

#### منهجية TADAT

تعمل دائرة ضريبة الدخل والمبيعات على تطبيق هذه المنهجية، وهي اداة تقييم وتشخيص الادارة الضريبية طورها عدد من خبراء الضرائب الدوليين واعتمدها صندوق النقد الدولي، وهي منهجية جديدة لإجراء الدراسات والمقارنات المعيارية لتقييم عمل الادارات الضريبية حول العالم، وتأهيل العاملين للحصول على شهادة مقيم معتمد من صندوق النقد الدولي، والاردن من اوائل الدول في تطبيقها، أُنهِجَتِ التاداة لتضم 9 معايير خاصة بالتدائنات تشمل على 28 مؤشر رئيسياً و 47 مؤشر فرعياً، والمعيار التسعة هيسلاماً قاعدة بيانات التسجيل وفعالية إدارة المخاطر وتعزيز الالتزامات و تقديم الاقرارات الضريبية في موعدها وتسديد الضريبة كاملة في موعدها ودقة التصريح عن الدخل في الاقرارات الضريبية واسلوب حل النزاعات الضريبية وادارة الايرادات والمساءلة والشفافية.

#### ثانياً: المحاسبة القضائية

ارتبط وجود وتطور المحاسبة القضائية مع وجود الحاجة الى كشف ومنع عمليات الغش والاحتيال، والذي يعني التزييف للواقع المادي وذلك عن قصد أو إهمال للإساءة الى الضحية وبنية مسبقة وعلى عكس الخطأ الذي يكون بدون قصد او نية مسبقة، ويشمل ذلك غش الموظف والذي يرتكبه ضد المنظمة التي يعمل فيها، وغش الادارة باستخدام البيانات المالية للاحتيال على المساهمين والمقرضين وغيرهم، وغش المستثمر لخداع ضحاياهم باستثمارات كاذبة، و غش البائع، و غش الزبون، وغش الاشخاص بانتحال الشخصية او الهوية، وغش التجارة الإلكترونية. ترتكب عمليات الغش مثلاً جريمة أخرى بسبب وجود الضغوط، والدوافع، والفرص او الوسائل (Osborn, 2007). يعود تاريخ المحاسبة القضائية الى عام 1824 حيث تم العثور في غلاسكو - اسكتلندا على اثار شهادات اعطيت لمحاسبين انذاك تتعلق بإجراءات التحكيم والمشاركة في فض النزاعات بالمحاكم. كانت استعانة مصلحة الضرائب في الولايات المتحدة كأول المؤسسات التي استعانت بخدمات المحاسبين لمواجهة ما سمي بقصة كابوني عندما تم القبض على عصابة مشهورة في التهرب من دفع الضرائب سبباً رئيساً في انتشار المحاسبة القضائية في وقت مبكر من القرن العشرين (Frankly, 2001))

#### المفهوم

المحاسبة القضائية هي المحاسبة التحليلية، ومثل هذا التحليل يمثل أساساً للمناقشة والعرض في المحكمة والحوار والقرار وتسوية النزاعات في نهاية المطاف، وتعرف المحاسبة القضائية بانها مهنة تستخدم علم ومهارات المحاسبة والتدقيق والتحقيق من اجل كشف الاضرار الاقتصادية واعداد الآراء التي تعتمد في التحقيقات القانونية لدعم عمليات التقاضي والمحاسبة الاستقصائية. وقد عرّفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها المحاسبة التي تنطوي على تطبيق المعرفة المتخصصة ومهارات التحقيق في المحاسبة والتدقيق والتمويل والطرق الكمية والقانون، من أجل جمع وتحليل وتقييم مسألة الإثبات وتفسير وتوصيل النتائج التي يمكن استخدامها في الإجراءات القانونية أوفي تسوية المنازعات (www.aicpa.org). أن التسمية الصحيحة لها يجب أن تكون المحاسبة القضائية بدل العدالة أو الشرعية او الجنائية او غيرها، لأن تحقيق العدل يستدعي أولاً القضاء بالأمر ثم الحكم وتحقيق العدالة، وكلمة القضائية فيها تعني استخدام المحاسبة أساساً لدى المحاكم أو القضاء في فض النزاعات، وكلمة عدلية أو تحقيقية أو استقصائية وغيرها ناتجة عن تطبيق مهارات خاصة في المحاسبة وتدقيق الحسابات والمعرفة القانونية، والمهارات التحقيقية لجمع أدلة الإثبات وتحليلها وتقييمها وتفسير النتائج (الكبيسي، 2016).

#### تداخل وتكامل المهام

التكامل بين المحاسبة والتدقيق والتحقيق يمثل غلة او حصيلة المهارات المتخصصة المعروفة باسم المحاسبة القضائية. فهي تشمل كلا من المحاسبة وعملية التقاضي ودعم المحاسبة لعملية التحقيق، عليه هناك استفادة من المحاسبة والتدقيق ومهارات التحقيق وبنفس الدرجة من الأهمية لتوفير امكانية الاتصال والاستجابة الفورية في تقديم المعلومات المالية بوضوح ودقة لا عداد قاعة المحكمة. يمكن لمراجع الحسابات الخارجي الاحتراس من عمليات الغش أثناء

عمليات التدقيق الدورية. مع ان مهنة مراجعة الحسابات اتخذت موقف مفاده أنه ليس من مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي الكشف عن التزوير، ولكن ينبغي أن يقوم المراجع بتقييم إمكانية وجود الأخطاء المادية التي قد تظهر بسبب أخطاء غير مقصودة أو الغش، ثم توفير تأكيدات معقولة للكشف عن الأخطاء والمخالفات المادية. نعم يمكن لمراجع الحسابات الداخلي اكتشاف العديد من عمليات الاحتيال والغش لكن المشكلة هي ان الإدارة العليا ويمكنها أن تخفي عمليات الغش عن طريق الحد من الموارد المتاحة أو نطاق المراجعة، بينما المحاسبة القضائية ومن خلال التحقيق ولمعاملة واحدة صغيرة تبدو مشبوهة قد تكون الخيط الذي يكشف النقاب عن عملية احتيال كبيرة، وبالتالي هناك ثمة حاجة إلى فئة جديدة من المحاسبين لفحص دفاتر الشركة خصيصا لما يتعلق بالتزوير، انهم المحاسبون القضائيون (Okoye, 2011). **التدقيق القضائي**: وهو فحص الأدلة المتعلقة بتقديم تأكيد لتحديد المعايير التي سيتم تنفيذها بطريقة مناسبة في المحكمة، مثال ذلك، قد نحتاج الى تدقيق قضائي لفحص قيود المبيعات لتحديد مقدار الإيجار المدفوع بموجب عقد الإيجار وهو موضوع التناقض (Zysman, 2014, P:2)

#### الحاجة للمحاسبة القضائية

عديدة هي المجالات والجهات التي تكون فيها حاجة للمحاسبة القضائية نوجزها بالاتي تشارك المحاسبة القضائية بمجموعة واسعة من المهام والتحقيقات (Zysman, 2010, 6) واهمها:

- 1- التحقيقات الجنائية: مثل التحقيقات الجنائية بالنيابة عن قوات الشرطة.
- 2- مطالبات الإصابات الشخصية نتيجة الحوادث كتحديد حجم الخسائر الاقتصادية الناجمة عن حادث سيارة او غيره
- 3- الفصل الوظيفي التعسفي وغالبا ما تنطوي تلك الامور على مسائل مماثلة في حساب الأضرار الاقتصادية الناجمة عن ذلك.
- 4- مطالبات الموظف: الامر يتطلب التحقيق في قضايا التغطية والأسلوب المناسب لحساب الخسارة.
- 5- احتيال الموظف: التحقيقات التي تنطوي على تتبع الأموال، وتحديد الأصول.
- 6- الخلافات الزوجية عند البحث عن الاصول المفقودة واماكنها وتقييمها.
- 7- الخسائر التجارية الاقتصادية مثل النزاعات المتعلقة بالعقود، ومطالبات المقاولات الانشائية،
- 8- الإهمال المهني: وكثيرا ما تكون التحقيقات هنا من منظورين مختلفين وهما، اولا خرق المبادئ المحاسبية أو معايير المراجعة المقبولة. وثانيا الخسائر المادية.
- 9- الوساطة والتحكيم: وذلك لمساعدة الأفراد والمؤسسات التجارية لحل النزاعات كالنزاعات الضريبية بأقل قدر من المشاكل وفي الوقت المناسب.

#### القضاء والمحاسبة القضائية

دور المحاسبة القضائية في المحكمة هو تطبيق لاستخدامات المحاسبة، والتدقيق، ومهارات التحقق للحضور في قضايا قانونية تتمثل بدعم المقاضاة، والتحقق في النزاع للمساعدة في اتخاذ قرار الحكم. فالمساعدة في التحقيق تعني دراسة المواد القانونية ذات الصلة والوثائق المتعلقة بالقضية امام المحكمة وطرح الأسئلة المباشرة واستجواب المتهم. والنظر ما وراء الارقام وادراك جوهر الموضوعات. اما دعم المقاضاة يعني تحديد حجم الاضرار التي تتحملها الاطراف المعنية بالنزاع القانوني ويمكنها ان تساعد في فض النزاعات وحتى قبل الوصول الى قاعة المحكمة. ويمكن تلخيص هذا الدعم بما يلي (Sanchez and Trewin, 2004, p.233).

#### مهارات المحاسب القضائي

ان مهمة المحاسب القضائي التي تستدعي وجوده في اوساط القضاء والمباحث، تتطلب مهارات عديدة اهمها: الفهم العميق للبيانات المالية والأسواق.

- القدرة على تحليل البيانات المالية والنسب المتعلقة بها.
- فهم دقيق للعناصر القانونية المتعلقة بالغش.
- فهم اللوائح التي تؤثر على الشركات وسلوكها من قوانين الضرائب والحوكمة.
- تغطية أساليب المحاكم بيوتر وتدقيق الأموال والمعلومات من خلال وسائل الإعلام الإلكترونية.
- اساليب العثور على الأصول المخفية والقيمة الصحيحة للأصول.
- المعرفة بالجوانب العديدة للقانون الجنائي والإجراءات الجنائية.
- فهم السلوك البشري الذي يؤدي إلى الغش.

- الأخلاق العامة والقوانين الخاصة التي تغطي العديد من المهن في مجال التمويل والمحاسبة.
- مهارات الاتصال الشفوي التي تعتبر حاسمة بالنسبة لإجراء مقابلات وشهادات الخبراء في المحاكم.

والخلاصة مطلوب برنامج شامل في المحاسبة والقانون ومهارات التحقيق والاستقصاء والاتصال والقوانين المهنية والأسواق والشركات والتحليل المالي ونظم المعلومات واستخدام الكمبيوتر. (Ramaswamy, 2007) و (Asaolu), Owojori

وبالتالي تتطلب هذه المهمة مؤهلات تلخص بتعليم وتدريب متقدم ومستمر وخبرة في مجال المحاسبة والتدقيق أساسيات القانونية، ومهارات الاتصال الشفوية والمكتوبة، واتقان المشاركة والتفاعل مع فريق العمل والتحري وكيفية إدارة المخاطر وضبط الغش الإبداع والثقة بالإمام بالتشريع الذي يخص الأمور المالية والمحاسبية مثل قوانين

## Estimations Effect of the Forensic Accounting .....

التجارة والشركات ونظام مسك الدفاتر. التأهيل الأكاديمي والمهني والحصول على شهادة خبرة في مجال الاختصاص.

### تزايد الحاجة للمحاسبة القضائية

- (1) لقد حدثت تغيرات سريعة في بيئة الاعمال فانعكست على مهنة المحاسبة حتى اصبح المشهد يتصف  
اصبح موضوع الغش على رأس اهتمامات مجتمع الاعمال والشعب بعامة.
- (2) تهميش البيانات المحاسبية المالية في التقارير المقدمة من قبل الإدارة والمحللين وغيرهم.
- (3) التسريع بمتطلبات الاقتصاد العالمي مما جعل المحاسبين مضطرين على تطوير مجموعة كاملة جديدة من المهارات للتعامل مع هذه البيئة المتغيرة .
- (4) فقدان المستثمرين الثقة في إدارة الشركات والبيانات المالية الصادرة عنها. مع وجود عدد كبير من حالات الفشل ، والدعاوى والمحاكمات التي تجري كل يوم تنتجها العائدات غير المشروعة، إذن برزت والحالة هذه عمليات تزوير واسعة النطاق لم يشهدها التاريخ الطويل للمحاسبة ، لذا ليس من الغريب ان تجد الشركات نفسها هذه الأيام في المحاكم بصورة معادة. ولان المحاسبة القضائية هي من يهتم اساسا بكشف عمليات الغش والتحرير وبالتالي فلها الدور الرئيسي في هذا المشهد أو البيئة الجديدة هذه بالتالي لا بد وان يقع طلب كبير جدا على المحاسبة القضائية ، حتى اصبحت مهنة المحاسبة القضائية واحدة من المهن الأكثر أماناً من بين 20 مهنة مرموقة في العالم (Apostolou, 2005) (Ramaswamy, 2007) ، حتى دعى الامر الجهات المهنية والاكاديمية الى وضع شروط خاصة للحصول على رخصة محاسب قضائي.

### الدراسات السابقة

#### الدراسات باللغة العربية

- (1) دراسة قنديل(2014) بعنوان "المهارات المطلوبة من المحاسبين القانونيين الاردنيين للممارسة المحاسبية القضائية-دراسة ميدانية"

هدفت الدراسة الى التعرف على مدى امتلاك المحاسبين القانونيين الاردنيين للمهارات المطلوبة لممارسة المحاسبة القضائية، ركزت الدراسة على مجموعة من المهارات، ألا وهي الاخلاقيات المهنية، القيادة والعمل ضمن فريق، التعليم والتدريب المستمر، الخبرة الكافية في المحاسبة والتدقيق والقانون، وسرعة البديهة. اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي بالاعتماد على مسح ميداني من خلال استبانة وزعت على المدراء الماليين العاملين في الشركات المدرجة في بورصة عمان، والمحاسبين القانونيين الاردنيين المزاولين للمهنة وبلغ مجموع الاستبانات الموزعة 250 استبانة. اهم النتائج، ان مجتمع الدراسة اجمع على ان محور توفر عناصر الاخلاقيات المهنية من اهم المحاور المطلوبة من المحاسبين القانونيين الاردنيين لممارسة المحاسبة القضائية، ثم محور توفر مهارة القيادة والعمل، واوصت الدراسة بمجموعة من المتطلبات لرفع مهارات المحاسبين القانونيين الاردنيين.

- (2) دراسة الخالدي(2014) بعنوان " دور المحاسبة الابداعية في مواجهة ممارسات المحاسبة الابداعية والحد من اثارها على القوائم المالية- دراسة تطبيقية"

هدفت الدراسة اساسا الى التعرف على اساليب استخدام المحاسبة الابداعية للمعايير الدولية في إعداد القوائم المالية إبراز أهمية المحاسبة القضائية والوقوف على الدور الذي يقوم به المحاسبون القضائيين في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية عند إعداد القوائم المالية. تكون مجتمع الدراسة من (88) مستجيب من مدققي الحسابات الخارجيين ومن العاملين في سلك القانون والقضاء والمحكمين الماليين المعتمدين من وزارة العدل. بلغ عدد الاستبانات المستردة 65 والصالحة منها 53 ، استخدمت الدراسة الأدوات الإحصائية الوصفية . بينت نتائج الدراسة ان فضائح الغش للشركات العالمية وما ترتب عليها من دعاوى قضائية، قد خلق طلباً كبيراً على المهارات والخدمات التي تقدمها المحاسبة القضائية لدورها الحاسم في التحقيق بالفضائح المالية التي يشتبه فيها باختلاس الأصول، فضلاً عن ارتفاع معدلات الدعاوى والمنازعات القضائية التي أدت إلى حاجة القضاة إلى خبراء أو مستشارين من المحاسبين يمكن الاستفادة من خبرتهم ومهاراتهم وعمق قدرتهم في إجراء التحري. اما اهم توصيات الدراسة فتمثلت بالعمل على تطوير المناهج المحاسبية لإعداد محاسبين قضائيين Forensic Accountants مؤهلين للعمل كخبراء لدعم القضاء، وعلى العاملين في مجال المحاسبة القضائية أن يتوفر فيهم المؤهلات المطلوبة من خبرة محاسبية وخبرة في المراجعة وخبرات قانونية مميزة وخبرات في مجالات الحاسوب.

- (3) دراسة مساعدة

#### 2003(بغوان)

#### "مدى تأثير الاعتراف بمرحلة متقدمة من مراحل تقدير فائدة ضريبة الدخل في الأردن على التحصيلات الضريبية"

هدفت الدراسة للبيانات اثر الاعتراف بمرحلة متقدمة من مراحل تقدير فائدة ضريبة الدخل في الأردن على التحصيلات الضريبية. وقد أجريت الدراسة على عينة من مديري التقدير ورؤساء أقسام التحصيل (المقررين) ولجان تقدير الاعتراف بمرحلة متقدمة من مراحل تقدير فائدة ضريبة الدخل. وذلك لبيانات أثر المتغير اتمتة المستقلة التالية: عوامل مرتبطة بالإدارة، العوامل الخاصة بالكلف أو الموضع، العوامل الخاصة بمقدار الاعتراض، عوامل مرتبطة بتدقيق الاعتراف بمرحلة متقدمة من مراحل تقدير فائدة ضريبة الدخل. ولجان التدقيق ديوان المحاسبة أي أخير العوامل المرتبطة بتدقيق الاعتراف بمرحلة الأولى .



## Estimations Effect of the Forensic Accounting .....

- 3- هل الضريبة امتلكت الدافع الاول لتكليف المحاسب القضائي
  - 4- ما هي الامور التي يمكن تحديدها في حالات الضريبة التي تستخدم الخبير المحاسبي القضائي
  - 5- ما هي المهام التي قام بها المحاسب القضائي
  - 6- هل وجود خبير محاسبي فاعل يؤثر على نتيجة الحالة
- اهم محددات الدراسة هي عدم وجود مصدر واحد كامل يمثل رأي القضاء في الولايات المتحدة، شملت الدراسة استقصاء الغش، والالتزام بالنظام الحكومي، والاضرار التجارية، والاضرار الاقتصادية للأشخاص، وتقييم الاعمال. اظهرت النتائج ان استخدام خبراء المحاسبة القضائية في المرافعات الضريبية يشهد تزايد كبير في الفدراليات والولايات الامريكية على السواء، وعموما 80 % من الحالات التي تم التقرير عنها مع محاسب قضائي اجرت خلال الفترة من 2001 – 2010 وان 80 % منها يخص قضايا ضريبة الدخل، الغش الضريبي، وتحصيل الضرائب فهي الامور الأكثر تكرارا. تبين ان الشاهد الخبير كان فاعلا في كل الحالات حسب اراء دافعي الضرائب، بينما كان بنسبة 54% بالنسبة للقضاة. من اهم ما اوصت الدراسة هو البحث في اسباب اختيار المكلفين لشهادة المحاسب القضائي.

### (7) دراسة Sanchez and Zhang (2012) بعنوان "

#### "THE ROLE OF THE EXPERT WITNESS IN ACCOUNTING FRAUD CASES"

هدفت هذه الدراسة الى بيان دور ومؤهلات الشاهد الخبير مع اعطاء امثلة لأكبر حالاتي غش في العالم التي استخدم فيها الشاهد الخبير في حالات الغش المالي في المحكمة، وهما حالتا Enron and HealthSouth، حيث كان من بين انواع الغش المالي، هو الغش الضريبي وهو شائع غالبا الذي يسبب خسائر بالبلاريين سنويا، فهناك بين 2000 – 3000 حالة غش ضريبي استقصيت بين 2007 – 2010 مما شكل مزيد من الطلب على المحاسب القضائي الذي في الغالب يتم الطلب عليه كاستشاري قبل الذهاب للقضاء. وبالتالي تكون شهادته مطلوبة قبل العرض على المحكمة او بعد العرض عليها. لأغلب حالات الغش الضريبي، لمساعدة قاضي الدفاع من انجاز المهمة لأنه ليس خبير في القضايا المالية وبالتالي غير قادر لوحده على فض النزاع. المحاسب القضائي استخدم بشكل مهم في حالة الشركتين وفي حالتها المقاضاة والدفاع. كان المحاسب القضائي شاهدا في المعالجات المحاسبية وكذلك حالات التعويض. اوصت الدراسة انه بالإضافة الى المعرفة المهنية الملائمة، يجب ان يكون المحاسب القضائي في تعلم مستمر مع القوانين والتوجهات لكي يتمكن من اعطاء اقتراحات تحليلية للقضاء. كما اوصت بالدراسة بالتوسع في البحث ليشمل شركات اخرى.

#### منهج الدراسة

اتبعت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. وبما يتلاءم وطبيعة الموضوع وبياناته ووصفها وتحليلها، وباستخدام الاساليب الاحصائية الملاءمة من مقاييس نزعة مركزية، مقاييس التشتت كالانحراف المعياري للوقوف على مدى التجانس أو التشتت بين اجابات المستجيبين حول وسطها الحسابي، ومعامل الفا للتأكد من مدى الاتساق او الثبات بين اسئلة الاستبانة وبالتالي مدى مصداقيتها، وكذلك اساليب اختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال الاستعانة بالبرزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

#### اداة الدراسة

للجزء الاول من مجتمع الدراسة والمتعلق بالتقديرات، وبسبب عدم توفر بيانات موثقة عن تقديرات دور المحاسبة القضائية من حيث حجم وقيمة القضايا المقدر انجازها لفترات الدراسة للبحث في اثر ذلك على المتحقق في فصل القضايا الضريبية من وجهات نظر الاطراف ذات العلاقة، فقد اعتمدت استبانات تناسب مع هذا الهدف.

#### مقياس الاستبانة

تضمن المقياس اساسا (5) مستويات او مديات تتراوح قيمها من (1 - 5) : موافق جدا = 5 ، موافق 4 ، محايد 3 ، غير موافق 2 ، غير موافق تماما 1

ان تقييم اجابات الاستبانة وفقا لسلم ليكرت يكون بخمس درجات، والمتوسط هو (3) ويساوي (60%) ولكن بسبب عدم ورود اجابة في كل الاستبانات عن فقرة (غير موافق تماما)، وهو امر منطقي يتناسب وبيئة وموضوع البحث، والاعتماد فقط على (4) قيم بدون قيمة (غير موافق تماما)، عليه تكون الفئات المعتمدة هي كما يأتي:

من 0.0 الى 2.0 = من 0.0 الى 40% - غير موافق

أكثر من 2.0 الى 3.0 = أكثر من 40% الى 60% - محايد

أكثر من 3.0 الى 4.0 = أكثر من 60% الى 80% - موافق

أكثر من 4.0 الى 5.0 = أكثر من 80% الى 100% - موافق جدا

وبالتالي فان التقييم المتوسط أو المتوسط الاهمية يقع بين (3 و 4) أو بين (60% و 80%)، وهو بالنتيجة (3.5) و (70%) على التوالي.

### مجتمع وعينة الدراسة

- تم اعتماد مجتمعين للدراسة، الأول: للمتغيرات المستقلة والمتعلقة بتقديرات دور المحاسبة القضائية في فصل قضايا الضريبة، ويتكون من 4 فئات وهي فئة القضاة عموماً، والقضاة الضريبيين، والمحاسب القضائي عموماً، والمحاسب القضائي الضريبي (من مدققي هيئة الاعتراض لدى الدائرة لعدم وجود مسمى المحاسب القضائي فعلاً وفي كل الأحوال)، أما الثاني وهو المتغير التابع فيتمثل بالبيانات الفعلية المتاحة في سجلات دائرة ضريبة الدخل والمبيعات عن اعداد وقيم المتحقق في فصل القضايا الضريبية. أما عينة الدراسة فتكونت من:
- القضاة: قاضي، ومعاون قضائي وبنو وزارة العدل وبلغ عددهم الإجمالي 240، تكونت 400 من 80 مستجيب، تم اعتماد فقط 56 استبانة.
  - والثاني يتمثل بالمحاسبين القضائيين العاملين في مكاتب بوشركاء المحاسبين وعددهم حوالي 400 وايضا تم توزيع 80 استبانة 79 منها صالحة فقط، وبذلك يكون المجموع الكلي 135 استبانة
  - (زيتون، 2006، صص 18-19).
  - المدققين ومن معهم في هيئة الاعتراض، عينة عشوائية من 120 فرد من مجتمع الدراسة لتمثيل الفئة الأولى أعلاه، وقد تم استلام 109 استبانة استبعد منها 9 استبانة لعدم صلاحيتها، أصبحت العينة مكونة من 100 فرد.
  - للفئة الثانية تم اعتماد مجتمع الدراسة كاملاً وذلك لصغر حجم المجتمع إذ بلغ عدد القضاة الذين يعملون في محكمة البداية الضريبية 10 قضاة فقط.

### تحليل خصائص عينات الدراسة المتغيرات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة

**القضاة عموماً:** فمن خلال تحليل البيانات الخاصة بالخصائص الديموغرافية لهم، تبين ان وظائف المستجيبين كان لها علاقة مباشرة بموضوع الدراسة، حيث كان عدد القضاة (21)، وعدد معاوني القضاة (35)، وقد شكل من هو بوظيفة قاضي (38%)، وبوظيفة معاون قضائي (52%)، ومتوسط الخدمة لجميع المستجيبين بلغ (8) سنوات، والنسبة العظمى من شهادات القضاة كانت منها بكالوريوس في القانون او ما يعادلها والباقي وهو بنسبة قليلة بشهادات اعلى، اما شهادات معاوني القضاة فمنها (80%) بكالوريوس والباقي شهادات اقل وب تخصصات مختلفة، عليه وعلى العموم تدل تلك البيانات بالنتيجة على اهلية العينة في اعطاء الاجابات الملائمة عن اسئلة الدراسة.

**المحاسبين القضائيين عموماً:** اما بالنسبة للجزء الثاني من العينة، تدل المعلومات على ان وظائف المستجيبين كان لها علاقة مباشرة بموضوع الدراسة، حيث من هو بوظيفة محاسب (او محاسب رئيسي او مدير مالي) شكل (43%) ومن هو بوظيفة مدقق حسابات (مساعد مدير تدقيق، مدير تدقيق) شكل (57%) من اجمالي المستجيبين هنا، وسنوات الخدمة كانت من (5) الى ما يزيد عن (15) سنة، وشهادة البكالوريوس شكلت (81%)، والعليا (19%)، وغالبيتها العظمى بتخصص المحاسبة وبما يزيد عن (97%)، عليه وعلى العموم تدل تلك البيانات بالنتيجة على اهلية العينة في اعطاء الاجابات الملائمة عن اسئلة الدراسة.

**المحاسب القضائي الضريبي (من يمثل):** توجيهي أو أقل 2%، دبلوم كلية 9%، بكالوريوس 75%، ماجستير 10%، دكتوراه 4%، 88% من الفئة لديهم سنوات خبرة من 5 – 15 سنة. وتخصصاتهم 100% مناسب 70% محاسبة والباقي ادارة واقتصاد وقانون مما يعطي مؤشر عن قدرتهم على الإجابة بدقة ولديهم المعرفة الجيدة بما يتعلق بأمور التدقيق الضريبي وقانون ضريبة الدخل والمبيعات بسنوات الخبرة فقد تبين الغالبية العظمى منهم يمتلكون خبرة كبيرة مما يعني بأن أفراد عينة الدراسة يمتلكون خبرة كافية لتقييم مهارات المدقق الضريبي وهيئة الاعتراض في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات. أما فيما يتعلق بالتحصيل العلمي فقد أشارت النتائج بأن عينة الدراسة توزعت بين (70%) يحملون تخصص المحاسبة و (15%) تخصص القانون، و (15%) علوم مالية ومصرفية واقتصاد وإدارة الأعمال،

**القضاة الضريبي:** 60% دبلوم عالي (معهد قضائي)، 20% ماجستير، 20% دكتوراه، وهذا يبين بأن محكمة البداية الضريبية في الأردن تعتمد على الكفاءات المؤهلة لإنجاز قضاياها، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة يمتلكون مستوى تعليمي مرتفع يمكنهم من الإجابة على فقرات الاستبانة بموضوعية وحيادي. ومما جاء في توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة فقد تبين بأن (60%) منهم يمتلكون خبرة من 6- 10 سنوات، وأن (40%) يمتلكون خبرة من 11 سنة فأكثر، مما يعني بأن أفراد عينة الدراسة يمتلكون خبرة كافية لأداء مهامهم.

### مصادر بيانات الدراسة

#### البيانات الأولية:

لتوفير البيانات اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة فقد تم الاعتماد اولاً على الاستبانة الخاصة باستطلاع آراء عينة الدراسة بخصوص المتغيرات المستقلة، وللقضاة والمحاسبين القضائيين عموماً فان المرجع المعتمد يمثل بدراسة (الكبيسي، 2016)، اما بالنسبة للقضاء الضريبي والمحاسب القضائي الضريبي فاساسا اعتمدت نفس بيانات تلك الاستبانة والتي تم تطويرها جزئياً بدراسة (الحلي، 2016). وثانياً على البيانات الفعلية من واقع سجلات دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، للسنوات 2012 – 2015 وهي البيانات المتوفرة التي يمكن الوثوق بها والاعتماد عليها.

**ثانياً: البيانات الثانوية:**

تمثل الكتب والدوريات والرسائل الجامعية والمجلات العلمية والمقالات والمواقع الحديثة على الشبكة العنكبوتية التي تناولت موضوع الدراسة بشكل مباشر او غير مباشر.

**الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة**

لتحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات، استخدام الأساليب الإحصائية الملائمة من متوسطات حسابية، وانحرافات معيارية، وتكرارات ونسب مئوية، واختبار كرو نباخ الفا للتأكد من ثبات فقرات الاستبانة، وتحليل الارتباط وغيرها، من خلال الاستعانة ببرنامج SPSS.

**اختبار مصداقية بيانات الدراسة**

توفر الثبات الداخلي (المصدقية) في اداة الدراسة، تم حساب (cronbach alpha) الذي يبين قوة الترابط او التماسك بين فقرات الاستبانة (Sekaran,2003) والتي جاءت ولجميع اسئلة الاستبانة بنسبة حوالي(86 %) ويتضح ان الاداة تتصف بقيمة ثبات عالية جدا وذلك لان معامل الثبات المقبول في مثل هذه الدراسة تم تحديده وفقا للفقرة (أ) السابقة بمقدار  $Alpha > 0.70$ .

**فرضيات الدراسة:**

وفقاً لمشكلة الدراسة وأهدافها فإنه يمكن صياغة الفرضيات كما يلي:

الفرضية الرئيسة الاولى H01 : "لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لدور المحاسبة القضائية المقدر من وجهة نظر القضاء عموماً على المتحقق في القضايا الضريبية المفصلة " ، ويتفرع عنها:

H01-1 : "لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لدور المحاسبة القضائية المقدر من وجهة نظر القضاء عموماً على المتحقق في اعداد القضايا الضريبية المفصلة"

H01-2 : "لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لدور المحاسبة القضائية المقدر من وجهة نظر القضاء عموماً على المتحقق في قيمة القضايا الضريبية المفصلة"

الفرضية الرئيسة الثانية H02 : " لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لدور المحاسبة القضائية المقدر من وجهة نظر القضاء الضريبي على المتحقق في القضايا الضريبية المفصلة " ، ويتفرع عنها:

H02-1 : " لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لدور المحاسبة القضائية المقدر من وجهة نظر القضاء الضريبي على المتحقق في اعداد القضايا الضريبية المفصلة "

H02-2 : " لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لدور المحاسبة القضائية المقدر من وجهة نظر القضاء الضريبي على المتحقق في قيمة القضايا الضريبية المفصلة "

الفرضية الرئيسة الثالثة H03 : " لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لدور المحاسبة القضائية المقدر من وجهة نظر المحاسب القضائي عموماً على المتحقق في القضايا الضريبية المفصلة " ، ويتفرع عنها:

H03-1 : "لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لدور المحاسبة القضائية المقدر من وجهة نظر المحاسب القضائي عموماً على المتحقق في اعداد القضايا الضريبية المفصلة"

H03-2 : "لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لدور المحاسبة القضائية المقدر من وجهة نظر المحاسب القضائي عموماً على المتحقق في قيمة القضايا الضريبية المفصلة"

الفرضية الفرعية الرابعة H04 : " لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لدور المحاسبة القضائية المقدر من وجهة نظر المحاسب القضائي الضريبي على المتحقق في القضايا الضريبية المفصلة " ، ويتفرع عنها:

H04-1 : "لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لدور المحاسبة القضائية المقدر من وجهة نظر المحاسب القضائي الضريبي على المتحقق في اعداد القضايا الضريبية المفصلة"

H04-2 : "لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لدور المحاسبة القضائية المقدر من وجهة نظر المحاسب القضائي الضريبي على المتحقق في قيمة القضايا الضريبية المفصلة"

**تحليل البيانات ومناقشة النتائج**

تحليل البيانات الوصفية العامة لمتغيرات الدراسة

تحليل البيانات الوصفية للمتغيرات التابعة

**جدول رقم (1) اعداد وقيم (دينار) ملفات القضايا الضريبية للسنوات 2012 - 2015**

السنة	الملفات الواردة خلال السنة		الملفات المفصلة خلال السنة		الملفات المدورة للسنة اللاحقة	
	عدد	قيمة	عدد	قيمة	عدد	قيمة
2012	2317	299850641	2401	121787574	900	118268341
2013	2705	366408619	1577	87064652	2028	397612308
2014	2540	277763361	2504	210945687	2064	464429982
2015	3757	203169258	2713	265830094	3108	401769146

جدول رقم (4) سنواتوى الانجاز على اساس عدد ملفات القضايا الضريبية

السنة	عدد المنجز	العدد الكلي للسنة	% المنجز (ملف)
2012	2401	3301	0.73
2013	1577	3605	0.44
2014	2504	4568	0.55
2015ش	2713	5821	0.47
المعدل (4) سنوات	2717	4324	0.63

جدول (3) مستوى الانجاز على اساس قيمة القضايا الضريبية (دينار)

السنة	قيمة المنجز (المفصول)	الضرائب الكلية المفروضة للسنة	% المنجز
2012	121787574	299850641	41%
2013	87064652	484676960	18%
2014	210945687	675375669	31%
2015	265830094	667599240	40%
المجموع	685628007	2127502510	32% المتوسط

جدول (4) التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة المستقلة

المتغير	N	أدنى قيمة	أعلى قيمة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المقدر حسب وجهة نظر القضاء عموماً	7	3.86	4.29	4.01	.157
المقدر حسب وجهة نظر القضاء الضريبي	10	2.70	4.80	4.13	.589
المقدر حسب وجهة نظر المحاسب القضائي عموماً	7	3.90	4.28	4.06	.149
المقدر حسب وجهة نظر المحاسب القضائي الضريبي	20	3.59	4.11	3.87	.135
فصل قضايا ضريبية مستوى الانجاز على اساس عدد الملفات	4	0.44	0.73	.548	.130
فصل قضايا ضريبية مستوى الانجاز على اساس قيم الملفات	4	0.18	0.41	.325	.107

ان المعدل العام للمتوسط الحسابي للمقدر حسب وجهات النظر المختلفة للمستجيبين بلغ اكبر من 4 حيث يبين أن جميع المشتركين في الاجابة عن الاستبيان متقاربين في الآراء سواء من وجهة نظر القضاء عموماً أو القضاء الضريبي او من وجهة نظر المحاسب القضائي او المحاسب القضائي الضريبي، وكان اعلى متوسط هو 4.13 لإجابات القضاء الضريبي، وادناها بمتوسط 3.87 لإجابات المحاسب القضائي الضريبي واعلى قيمة 4.8 وبأدنى قيمة للإجابات 2.70 مما يؤشر وجود تفاوت في وجهات النظر من المستجيبين في القضاء الضريبي. كما ان الوسط حسابي لفصل قضايا الضريبية على اساس العدد والبالغ 0.548. هو اكبر من الوسط الفرضي للدراسة، وهو ايضا افضل مما هو عليه الحال على اساس قيم القضايا المفصولة الذي يقل عن الوسط الفرضي للدراسة، وستنضح كثير من المعلومات التفصيلية عند عرض بيانات فرضيات الدراسة ومناقشتها.

عرض وتحليل بيانات الفرضية الرئيسية الاولى ومناقشة نتائجها

الفرضية الرئيسية الاولى H01 : "لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لدور المحاسبة القضائية المقدر من وجهة نظر القضاء عموماً على المتحقق في القضايا الضريبية المفصولة "

جدول رقم (5) اجابيات القضاء عموماً على اسئلة الاستبانة ذات العلاقة

## Estimations Effect of the Forensic Accounting .....

ت	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	تتوفر في الاستشاري المالي ( الشاهد الخبير ) المؤهلات العالية المطلوبة لأداء المهمة	4.14	0.84
2	الاستشاري المالي (الشاهد الخبير ) ذو خبرة عالية في المحاسبة والتدقيق وملم بالنواحي القانونية التي تؤهله للمهمة	4.00	0.81
3	الاستشاري المالي (الشاهد الخبير ) ذو قدرة عالية على التدخل والنقاش وتغليب المضمون على الشكل من اجل ايجاد الحل العادل للقضية	3.86	0.88
4	لا تكفي المحكمة في فض النزاعات المالية فقط بالبيانات المالية المتوفرة وانما تستعين ببيانات ومعلومات اخرى تقدم من خلال تحقيقات وراء الشاهد الخبير	3.93	0.76
5	يعتمد على مكاتب المحاسبين القانونيين ومدقي الحسابات المعتمدين حصرا في فض النزاعات المتعلقة بالقطاع الخاص	4.00	0.81
6	يعتمد على ديوان المحاسبة حصرا في فض النزاعات المتعلقة بالقطاع الحكومي	4.29	1.00
7	يتوفر خبير مالي معين لدى المحكمة يعتمد لا بداء المشورة في فض النزاعات المالية	3.86	0.96
	المتوسط العام	4.01	0.87

واهم ما يتضح من تحليل البيانات اعلاه:

اولا: ان التقديرات لدور المحاسبة القضائية في فصل قضايا الضريبة من وجهة نظر القضاء عموما (المتغير المستقل) هي بمستوى جيد جدا يقدر بـ ( 80 %)، وهذا ما يتأكد من خلال المعدل العام للمتوسط الحسابي لإجابات الاسئلة والبالغ (4.01) ، وبانحراف مقبول ومتساوي تقريبا بين اجابات افراد العينة.

ثانيا: تحليل البيانات الكمية (المتغير التابع) يبين:

1. عموما لهذه الفرضية وكما هو الحال لكل الفرضيات الاخرى فان عدد القضايا الضريبية المفصولة (الفعلية) قد تذبذب من سنة لأخرى، كانت افضل السنوات 2012 وليس نحو الافضل وانما هناك فارق سلبي كبير مقارنة بالسنوات اللاحقة جميعا، وانهناك خسائر تتحقق نتيجة تأخير التحصيل (او ربما عدم التحصيل)، تقدر وعلى الاقل وفي احسن الاحوال بمعدل 1607 ملف سنويا، وهذا يعادل حوالي 37 % من معدل الملفات السنوية الكلية، وهذه المعلومات تصح لكل فرضيات الدراسة.

2. تحليل البيانات على اساس كل فرضية:

(أ) مناقشة النتائج على اساس عدد ملفات القضايا الضريبية

- لم يصل المنجز الفعلي من الملفات التي تم فصل قضاياها ولأي سنة من سنوات الدراسة الى مقدار التقديرات المعطاة من المستجيبين هنا والبالغة (80%) كرقم مجرد.

- المعدل الحقيقي للمنجز لكل سنوات الدراسة والذي بلغ 63 على اساس منوي يعادل في الواقع حوالي 51% محسوبا على اساس المقدر (80%) وليس على اساس (100) اي هناك فجوة سالبة بمقدار 49 %.

(ب) مناقشة النتائج على اساس قيم (دينار) القضايا الضريبية

- ان قيمة القضايا الضريبية المفصولة (الفعلية) تذبذبت من سنة لأخرى، تراوحت الفروقات بين 59% - 82 % . كانت افضل السنوات 2012 على الاطلاق وهناك فارق سلبي كبير مقارنة بالسنوات اللاحقة جميعا.

- لم تصل قيمة المنجز الفعلي لأي سنة من السنوات الى تقديرات المستجيبين من القضاء عموما

- المعدل للمنجز لكل سنوات الدراسة بلغ 33 %، اي هناك فجوة بمقدار 67 % كنسبة مئوية. اما مقارنة بالمقدر (80%) فسيمثل 27 % فقط.

- هناك خسائر نتيجة التأخر في التحصيل (وربما عدم التحصيل) تقدر بمعدل 67% وبقيمة تقارب 400 مليون دينار سنويا، وهذا المبلغ لم يتحقق من خلال القضايا المفصولة لأي سنة من سنوات الدراسة، وهذا يعني بعبارة اخرى ان الخسائر تأخذ شكل تراكمي.

ولتقييم اثر هذه النتائج القديرات (المتغيرات المستقلة) على المتحقق فعلا في فصل القضايا الضريبية (المتغيرات التابعة) سنختبر ذلك من خلال الفرضيتين الفرعيتين التاليتين للفرضية الرئيسية الاولى.

اختبار الفرضية الفرعية الاولى للفرضية الرئيسية الاولى:  
H01-1: "لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لدور المحاسبة القضائية المقدر من وجهة نظر القضاء عموما على المتحقق في اعداد القضايا الضريبية المفصلة"

جدول (6) العلاقة بين المقدر والمتحقق في اعداد القضايا المفصلة من وجهة نظر القضاء عموما

R	R2	Adj R	F	Sig	
.656 <sup>a</sup>	.430	.145	1.508	.344	المقدر لدور المحاسبة القضائية من وجهة نظر القضاء عموماً
		<b>T</b>	<b>Beta</b>	<b>Sig</b>	
		1.228	.700	.344	

نلاحظ ان قيمة علاقة الارتباط بين المتغيرين التابعين اعداد القضايا المفصلة من وجهة نظر القضاء عموما والمستقل المقدر لدور المحاسبة القضائية هو 0.656 وهي علاقة موجبة، اما مقدار ما تم تفسيره من المتغير التابع من خلال المتغير المستقل يبلغ 0.430 وهو قيمة متوسطة قريبة من النصف مما يشير الى متوسط تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع. ويلاحظ عدم وجود تأثير للمتغير المستقل على المتغير التابع وذلك لان قيمة F قليلة جداً وان مستوى المعنوية ل t هي  $sig = 0.344$  وهي اكبر من 5% وبذلك تقبل الفرضية العدمية لا يوجد تأثير. النموذج الخطي لمعادلة الانحدار البسيط

$$Y1 = -2.24 + 0.700X1$$

\* معادلة خط الانحدار التي تمثل العلاقة بين المتغير المستقل X والمتغير التابع Y فكلما زادت X بمقدار واحد تزيد Y بمقدار 0.700 .

اختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الاولى:

H01-2: "لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لدور المحاسبة القضائية المقدر من وجهة نظر القضاء عموما على المتحقق في قيمة القضايا الضريبية المفصلة"

جدول (7) العلاقة بين المقدر والمتحقق في قيمة القضايا المفصلة من وجهة نظر القضاء عموماً

R	R2	Adj R	F	Sig	
.229	.052	-.422	.110	.771	المقدر لدور المحاسبة القضائية من وجهة نظر القضاء عموماً
		<b>T</b>	<b>Beta</b>	<b>Sig</b>	
		.332	.200	.771	

نلاحظ ان قيمة معامل الارتباط بين المتغيرين التابعين اعداد القضايا المفصلة من وجهة نظر القضاء عموما والمستقل المقدر والمتحقق لدور المحاسبة القضائية هو 0.229 ، اما مقدار ما تم تفسيره من المتغير التابع من خلال المتغير المستقل يبلغ 0.052 وهو قيمة صغيرة جدا مما يشير الى عدم وجود تأثير للمتغير المستقل على المتغير التابع. ويلاحظ عدم وجود تأثير للمتغير المستقل على المتغير التابع وذلك لان قيمة F قليلة جداً وان مستوى المعنوية ل t هي  $sig = 0.771$  وهي اكبر من 5% وبذلك تقبل الفرضية العدمية لا يوجد تأثير. النموذج الخطي لمعادلة الانحدار البسيط

$$Y2 = -.471 + .200X2$$

\* معادلة خط الانحدار التي تمثل العلاقة بين المتغير المستقل X والمتغير التابع Y فكلما زادت X بمقدار واحد تزيد Y بمقدار 0.200 .

عرض وتحليل بيانات الفرضية الرئيسية الثانية ومناقشة نتائجها:

الفرضية الرئيسية الثانية H02 : " لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لدور المحاسبة القضائية المقدر من وجهة نظر القضاء الضريبي على المتحقق في القضايا الضريبية المفصلة "

## Estimations Effect of the Forensic Accounting .....

### جدول رقم ( 8 ) عرض بيانات الفرضية الرئيسية الثانية

ت	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	القضايا ذات الطبيعة المالية تشكل العدد الاكبر من بين القضايا التي تعرض على محكمة البداية الضريبية	4.60	0.70
2	لا تكتفي المحكمة في فض النزاعات الضريبية فقط بالبيانات المالية المتوفرة وانما تستعين أيضاً ببيانات ومعلومات اخرى تقدم من خلال المدقق الضريبي(الشاهد الخبير) وتقرير الخبرة	4.80	0.63
3	تتوفر الأدلة وبما يؤمن فض النزاعات الضريبية بعدالة	4.00	0.47
4	تتوفر الأدلة بالتفاصيل المطلوبة وبما يؤمن فض النزاعات الضريبية	4.20	0.42
5	يتوفر في تقرير الخبرة المحاسبية التفاصيل المطلوبة وبما يؤمن فض النزاعات الضريبية	3.90	0.57
6	يتوفر تقرير الخبرة المحاسبية بالكلفة الملائمة وبما يؤمن فض النزاعات الضريبية	4.70	0.48
7	يتوفر تقرير الخبرة المحاسبية في الوقت المناسب وبما يؤمن فض النزاعات الضريبية	2.70	0.95
8	يتم اعتماد تقرير الخبرة المحاسبية بالكامل كدليل في فض النزاعات الضريبية	4.20	0.42
9	يتم اعتماد جزء من تقرير الخبرة المحاسبية كدليل في فض النزاعات الضريبية	4.10	0.32
10	يعتبر المدقق الضريبي (الشاهد) من أدلة الإثبات في فض النزاعات الضريبية	4.10	0.32
	المتوسط العام	4.13	0.19

واهم ما يتضح من تحليل البيانات اعلاه:

اولاً: إن التقديرات لدور المحاسبة القضائية في فصل قضايا الضريبة من وجهة نظر القضاء عموماً (المتغير المستقل) هي بمستوى جيد جداً يقدر بـ ( 38 % )، وهذا ما يتأكد من خلال المعدل العام للمتوسط الحسابي لإجابات الاسئلة والبالغ ( 4.13 ) ، وبانحراف مقبول ومتساوي تقريباً بين اجابات افراد العينة.

ثانياً: تحليل البيانات الكمية (المتغير التابع) يبين:

1. عموماً لهذه الفرضية وكما هو بالنسبة لكل الفرضيات الاخرى فان عدد القضايا الضريبية المفصولة (الفعلية) قد تذبذب من سنة لأخرى، كانت افضل السنوات 2012 وليس نحو الافضل وانما هناك فارق سلبي كبير مقارنة بالسنوات اللاحقة جميعاً، وانهناك خسائر تتحقق نتيجة تأخير التحصيل (او ربما عدم التحصيل)، تقدر وعلى الاقل وفي احسن الاحوال بمعدل 1607 ملف سنوياً، وهذا يعادل حوالي 37 % من معدل الملفات السنوية الكلية، وهذه المعلومات تصح لكل فرضيات الدراسة.
2. تحليل البيانات على اساس كل فرضية:
  - (أ) مناقشة النتائج على اساس عدد ملفات القضايا الضريبية
    - لم يصل المنجز الفعلي من الملفات التي تم فصل قضاياها ولأي سنة من سنوات الدراسة الى مقدار التقديرات المعطاة من المستجيبين هنا والبالغة (83%) كرقم مجرد.
    - المعدل الحقيقي للمنجز لكل سنوات الدراسة والذي بلغ 63 على اساس منوي يعادل في الواقع حوالي 52% محسوباً على اساس المقدر (83%) وليس على اساس (100) اي هناك فجوة سالبة بمقدار 48 %.
  - (ب) مناقشة النتائج على اساس قيم (دينار) القضايا الضريبية
    - ان قيمة القضايا الضريبية المفصولة (الفعلية) تذبذبت من سنة لأخرى، تراوحت الفروقات بين 59% - 82 % . كانت افضل السنوات 2012 على الاطلاق وهناك فارق سلبي كبير مقارنة بالسنوات اللاحقة جميعاً.
    - لم تصل قيمة المنجز الفعلي لأي سنة من السنوات الى تقديرات المستجيبين من القضاء عموماً
    - المعدل للمنجز لكل سنوات الدراسة بلغ 33 % ، اي هناك فجوة بمقدار 67 % كنسبة مئوية. اما مقارنة بالمقدر (80%) فسيمثل 27 % فقط،

هناك خسائر نتيجة التأخر في التحصيل (وربما عدم التحصيل) تقدر بمعدل 67% وبقية تقارب 400 مليون دينار سنوياً، وهذا المبلغ لم يتحقق من خلال القضايا المفصلة لأي سنة من سنوات الدراسة، وهذا يعني عبارة أخرى ان الخسائر تأخذ شكل تراكمي.

ولتقييم اثر هذه النتائج التقديرات (المتغيرات المستقلة) على المتحقق فعلا في فصل القضايا الضريبية (المتغيرات التابعة) سنختبر ذلك من خلال الفرضيتين الفرعيتين التاليتين للفرضية الرئيسية الاولى.

**اختبار الفرضية الفرعية الاولى للفرضية الرئيسية الثانية:**

H02-1 : " لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لدور المحاسبة القضائية المقدر من وجهة نظر القضاء الضريبي على المتحقق في اعداد القضايا الضريبية المفصلة "

**جدول (9) العلاقة بين المقدر والمتحقق في اعداد القضايا المفصلة من وجهة نظر القضاء الضريبي**

R	R2	Adj R	F	Sig	
.056	.003	-.495	.006	.944	المقدر لدور المحاسبة القضائية من وجهة نظر القضاء الضريبي
		<b>T</b>	<b>Beta</b>	<b>Sig</b>	
		.079	.020	.944	<b>Constant)</b>

نلاحظ ان قيمة معامل الارتباط بين المتغيرين التابعين اعداد القضايا المفصلة من وجهة نظر القضاء الضريبي والمستقل المقدر والمتحقق لدور المحاسبة القضائية هو 0.056 ، اما مقدار ما تم تفسيره من المتغير التابع من خلال المتغير المستقل يبلغ 0.003 وهو قيمة شبه معدومة مما يشير الى عدم تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع. ويلاحظ عدم وجود تأثير للمتغير المستقل على المتغير التابع وذلك لان قيمة F قليلة جداً وان مستوى المعنوية وان مستوى المعنوية ل t هي  $\text{sig} = 0.944$  وهي اكبر من 5% وبذلك نقبل الفرضية العدمية لا يوجد تأثير.

**النموذج الخطي لمعادلة الانحدار البسيط**

$$Y1 = .460 + .020X1$$

\* معادلة خط الانحدار التي تمثل العلاقة بين المتغير المستقل X والمتغير التابع Y فكلما زادت X بمقدار واحد تزيد Y بمقدار 0.020.

**اختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الثانية:**

H02-2 : " لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لدور المحاسبة القضائية المقدر من وجهة نظر القضاء الضريبي على المتحقق في قيمة القضايا الضريبية المفصلة "

**جدول (10) العلاقة بين المقدر والمتحقق في قيمة القضايا المفصلة من وجهة نظر القضاء الضريبي**

R	R2	Adj R	F	Sig	
.428	.183	-.225	.449	.572	المقدر لدور المحاسبة القضائية من وجهة نظر القضاء الضريبي
		<b>T</b>	<b>Beta</b>	<b>Sig</b>	
		6.595	-.670	.572	<b>Constant)</b>

نلاحظ ان قيمة معامل الارتباط بين المتغيرين التابعين اعداد القضايا المفصلة من وجهة نظر القضاء الضريبي والمستقل المقدر والمتحقق لدور المحاسبة القضائية هو 0.428 ، اما مقدار ما تم تفسيره من المتغير التابع من خلال المتغير المستقل يبلغ 0.183 وهو قيمة قليلة مما يشير الى تأثير بسيط للمتغير المستقل على المتغير التابع. ويلاحظ عدم وجود تأثير متوسط للمتغير المستقل على المتغير التابع وذلك لان قيمة F متوسطة وان مستوى المعنوية وان مستوى المعنوية ل t هي  $\text{sig} = 0.572$  وهي اكبر من 5% وبذلك نقبل الفرضية العدمية لا يوجد تأثير.

**النموذج الخطي لمعادلة الانحدار البسيط**

$$Y2 = .875 + -.125X2$$

\* معادلة خط الانحدار التي تمثل العلاقة بين المتغير المستقل X والمتغير التابع Y فكلما زادت X بمقدار واحد تنقص Y بمقدار 0.125.

**عرض وتحليل بيانات الفرضية الرئيسية الثالثة ومناقشة نتائجها:**

## Estimations Effect of the Forensic Accounting .....

الفرضية الرئيسية الثالثة H03 : " لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لدور المحاسبة القضائية المقدر من وجهة نظر المحاسب القضائي عموما على المتحقق في القضايا الضريبية المفصلة "

جدول رقم ( 11 ): عرض بيانات الفرضية الرئيسية الثالثة

ت	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	تتوفر في الاستشاري المالي ( الشاهد الخبير ) المؤهلات العالية المطلوبة لأداء المهمة	4.28	0.86
2	الاستشاري المالي (الشاهد الخبير ) ذو خبرة عالية في المحاسبة والتدقيق ولمم بالنواحي القانونية التي تؤهله للمهمة	4.25	0.82
3	الاستشاري المالي (الشاهد الخبير ) ذو قدرة عالية على التدخل والنقاش وتغليب المضمون على الشكل من اجل ايجاد الحل العادل للقضية	3.90	0.78
4	لا تكتفي المحكمة في فض النزاعات المالية فقط بالبيانات المالية المتوفرة وانما تستعين ببيانات ومعلومات اخرى تقدم من خلال تحقيقات و آراء الشاهد الخبير	4.03	0.77
5	يعتمد على مكاتب المحاسبين القانونيين ومدققي الحسابات المعتمدين حصرا في فض النزاعات المتعلقة بالقطاع الخاص	4.01	0.81
6	يعتمد على ديوان المحاسبة حصرا في فض النزاعات المتعلقة بالقطاع الحكومي	3.97	0.85
7	يتوفر خبير مالي معين لدى المحكمة يعتمد لا بداء المشورة في فض النزاعات المالية	3.95	0.85
المتوسط العام		4.06	0.71

واهم ما يتضح من تحليل البيانات اعلاه:

اولا: ان التقديرات لدور المحاسبة القضائية في فصل قضايا الضريبة من وجهة نظر القضاء عموما (المتغير المستقل) هي بمستوى جيد جدا يقدر بـ ( 80 %)، وهذا ما يتأكد من خلال المعدل العام للمتوسط الحسابي لإجابات الاسئلة والبالغ ( 4.06 ) ، وبانحراف مقبول ومتساوي تقريبا بين اجابات افراد العينة.

ثانيا: تحليل البيانات الكمية ( المتغير التابع ) يبين:

1. عموما لهذه الفرضية كما هو الحال لكل الفرضيات الأخرى، فان عدد القضايا الضريبية المفصلة (الفعلية) قد تذبذب من سنة لأخرى، كانت افضل السنوات 2012 وليس نحو الافضل وانما هناك فارق سلبي كبير مقارنة بالسنوات اللاحقة جميعا، وانهناك خسائر تتحقق نتيجة تأخير التحصيل (او ربما عدم التحصيل)، تقدر وعلى الاقل وفي احسن الاحوال بمعدل 1607 ملف سنويا، وهذا يعادل حوالي 37 % من معدل الملفات السنوية الكلية، وهذه المعلومات تصح لكل فرضيات الدراسة.

2. تحليل البيانات على اساس كل فرضية:

(أ) مناقشة النتائج على اساس عدد ملفات القضايا الضريبية

- لم يصل المنجز الفعلي من الملفات التي تم فصل قضاياها ولأى سنة من سنوات الدراسة الى مقدار التقديرات المعطاة من المستجيبين هنا والبالغة (80%) كرقم مجرد.

- المعدل الحقيقي للمنجز لكل سنوات الدراسة والذي بلغ 63 على اساس منوي يعادل في الواقع حوالي 51% محسوبا على اساس المقدر (80%) وليس على اساس (100) اي هناك فجوة سالبة بمقدار 49 %.

(ب) مناقشة النتائج على اساس قيم (دينار) القضايا الضريبية

- ان قيمة القضايا الضريبية المفصلة (الفعلية) تذبذب من سنة لأخرى، تراوحت الفروقات بين 59% - 82 % . كانت افضل السنوات 2012 على الاطلاق وهناك فارق سلبي كبير مقارنة بالسنوات اللاحقة جميعا.

- لم تصل قيمة المنجز الفعلي لأي سنة من السنوات الى تقديرات المستجيبين من القضاء عموماً
- المعدل للمنجز لكل سنوات الدراسة بلغ 33 % ، اي هناك فجوة بمقدار 67 % كنسبة مئوية. اما مقارنة بالمقدر (80%) فسيتمثل 27 % فقط.
- هناك خسائر نتيجة التأخر في التحصيل (وربما عدم التحصيل) تقدر بمعدل 67% وبقيمة تقارب 400 مليون دينار سنوياً، وهذا المبلغ لم يتحقق من خلال القضايا المفصلة لأي سنة من سنوات الدراسة، وهذا يعني بعبارة اخرى ان الخسائر تأخذ شكل تراكمي.
- ولتقييم اثر هذه النتائج التقديرات (المتغيرات المستقلة) على المتحقق فعلا في فصل القضايا الضريبية (المتغيرات التابعة) سنختبر ذلك من خلال الفرضيتين الفرعيتين التاليتين للفرضية الرئيسية الاولى:
- اختبار الفرضية الفرعية الاولى للفرضية الثالثة:
- H03-1: "لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لدور المحاسبة القضائية المقدر من وجهة نظر المحاسب القضائي عموماً على المتحقق في اعداد القضايا الضريبية المفصلة"
- جدول (12) العلاقة بين المقدر والمتحقق في اعداد القضايا المفصلة من وجهة نظر المحاسب القضائي عموماً

R	R2	Adj R	F	Sig	
.299	.089	-.366	.196	.701	المقدر لدور المحاسبة القضائية من وجهة نظر المحاسب القضائي عموماً
		<b>T</b>	<b>Beta</b>	<b>Sig</b>	
		.443	.213	.701	<b>Constant</b>

نلاحظ ان قيمة معامل الارتباط بين المتغيرين التابعين اعداد القضايا المفصلة من وجهة نظر القضائي عموماً والمستقل المقدر والمتحقق لدور المحاسبة القضائية هو 0.299 ، اما مقدار ما تم تفسيره من المتغير التابع من خلال المتغير المستقل يبلغ 0.089 وهو قيمة قليلة جداً مما يشير الى عدم تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع. ويلاحظ عدم وجود تأثير متوسط للمتغير المستقل على المتغير التابع وذلك لان قيمة F قليلة وان مستوى المعنوية وان مستوى المعنوية ل t وهي 0.701 sig= وهي اكبر من 5% وبذلك نقبل الفرضية العدمية لا يوجد تأثير. النموذج الخطي لمعادلة الانحدار البسيط

$$Y1 = -.327 + .213X3$$

\* معادلة خط الانحدار التي تمثل العلاقة بين المتغير المستقل X والمتغير التابع Y فكلما زادت X بمقدار واحد تزيد Y بمقدار 0.213

اختبار الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الثالثة:

H03-2: "لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لدور المحاسبة القضائية المقدر من وجهة نظر المحاسب القضائي عموماً على المتحقق في قيمة القضايا الضريبية المفصلة"

جدول (13) العلاقة بين المقدر والمتحقق في قيم القضايا المفصلة من وجهة نظر المحاسب القضائي عموماً

R	R2	Adj R	F	Sig	
.164	.027	-.460	.055	.836 <sup>a</sup>	المقدر لدور المحاسبة القضائية من وجهة نظر المحاسب القضائي عموماً
		<b>T</b>	<b>Beta</b>	<b>Sig</b>	
		-.236	-.096	.836	

نلاحظ ان قيمة معامل الارتباط بين المتغيرين التابعين اعداد القضايا المفصلة من وجهة نظر المحاسب القضائي عموماً والمستقل المقدر لدور المحاسبة القضائية هو 0.164 ، اما مقدار ما تم تفسيره من المتغير التابع من خلال المتغير المستقل يبلغ 0.027 وهو قيمة قليلة جداً مما يشير الى عدم تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع. ويلاحظ عدم وجود تأثير متوسط للمتغير المستقل على المتغير التابع وذلك لان قيمة F قليلة وان مستوى المعنوية وان مستوى المعنوية ل t هي 0.836 sig= وهي اكبر من 5% وبذلك نقبل الفرضية العدمية لا يوجد تأثير.

## Estimations Effect of the Forensic Accounting .....

### النموذج الخطي لمعادلة الانحدار البسيط

$$Y2 = .718 + .096X3$$

\* معادلة خط الانحدار التي تمثل العلاقة بين المتغير المستقل X والمتغير التابع Y فكلما زادت X بمقدار واحد تنقص Y بمقدار 0.096.

عرض وتحليل بيانات الفرضية الرئيسية الرابعة ومناقشة نتائجها:

الفرضية الرئيسية الرابعة H04 : " لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لدور المحاسبة القضائية المقدر من وجهة نظر المحاسب القضائي الضريبي على المتحقق في القضايا الضريبية المفصلة "

جدول (14) عرض بيانات الفرضية الرئيسية الرابعة

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	السؤال	ت
0.53	4.04	الاستقلالية في العمل	1
0.64	3.93	الدقة في استخلاص النتائج	2
0.74	3.73	الالتزام بالسرية والصدق بالعمل	3
0.50	3.88	الالتزام بالنزاهة	4
0.35	3.91	الالتزام ببذل العناية المهنية اللازمة	5
0.39	4.03	امتلاك مهارات شخصية ذات طبيعة قيادية	6
0.75	3.99	امتلاك مهارات الاتصال والتواصل بين الفئات المختلفة	7
0.92	3.77	الإلمام بالإجراءات اللازمة المتعلقة بعمليات التحري الميداني القانوني	8
0.98	3.67	المعرفة والدراية بالتطورات المستمرة في تكنولوجيا المعلومات	9
0.47	3.89	المعرفة والدراية الجيدة بمستجدات أساليب التحقيق والتحري المالي	10
0.73	3.74	المعرفة والدراية الجيدة في التغيرات في قانون ضريبة الدخل والمبيعات	11
0.35	4.11	توفر الخبرة الكافية في كشف التلاعب والاحتيال	12
0.32	3.91	الإلمام والخبرة الكافية في التشريعات القانونية المختلفة	13
0.89	3.59	الإلمام والخبرة الكافية في النظام القضائي المعمول به في الأردن	14
0.54	3.97	توفر الخبرة والفراسة الكافية في الطبيعة الإنسانية	15
0.77	3.70	القدرة على التعرف على مؤشرات السلوك الإجرامي	16
0.51	3.84	امتلاك أساليب شخصية متعلقة في عملية التحقيق والتحري المالي	17
0.69	3.81	القدرة على تحليل وتفسير الأرقام المالية بشكل منطقي	18
0.28	3.94	القدرة على حل النزاعات التي تنتج عن التحريات والنقاش	19
0.57	3.90	سرعة البديهة والاستجابة للأحداث المستجدة	20
0.11	4.07	المتوسط العام	

واهم ما يتضح من تحليل البيانات اعلاه:

اولاً: ان التقديرات لدور المحاسبة القضائية في فصل قضايا الضريبة من وجهة نظر القضاء عموماً (المتغير المستقل) هي بمستوى جيد جداً يقدر ب ( 80 %)، وهذا ما يتأكد من خلال المعدل العام للمتوسط الحسابي لإجابات الاسئلة والبالغ (4.07) ، وبانحراف مقبول ومتساوي تقريبا بين اجابات افراد العينة.

ثانياً: تحليل البيانات الكمية (المتغير التابع) يبين:

1. عموماً لهذه الفرضية كما هو الحال لكل الفرضيات الاخرى فان عدد القضايا الضريبية المفصلة (الفعلية) قد تذبذب من سنة لأخرى، كانت افضل السنوات 2012 وليس نحو الافضل وانما هناك فارق سلبي كبير مقارنة بالسنوات اللاحقة جميعاً، وان هناك خسائر تتحقق نتيجة تأخير التحصيل (او ربما عدم التحصيل)، تقدر وعلى الاقل وفي احسن الاحوال بمعدل 1607 ملف سنوياً، وهذا يعادل حوالي 37 % من معدل الملفات السنوية الكلية، وهذه المعلومات تصح لكل فرضيات الدراسة.
2. تحليل البيانات على اساس كل فرضية:
- (أ) مناقشة النتائج على اساس عدد ملفات القضايا الضريبية
- لم يصل المنجز الفعلي من الملفات التي تم فصل قضاياها ولأي سنة من سنوات الدراسة الى مقدار التقديرات المعطاة من المستجيبين هنا والبالغة (80%) كرقم مجرد.
- المعدل الحقيقي للمنجز لكل سنوات الدراسة والذي بلغ 63 على اساس منوي يعادل في الواقع حوالي 51% محسوباً على اساس المقدر (80%) وليس على اساس (100) اي هناك فجوة سالبة بمقدار 49 %.

مناقشة النتائج على اساس قيم (دينار) القضايا الضريبية

- (ب) ان قيمة القضايا الضريبية المفصلة (الفعلية) تذبذبت من سنة لأخرى. تراوحت الفروقات بين 59% - 82 % . كانت افضل السنوات 2012 على الاطلاق وهناك فارق سلبي كبير مقارنة بالسنوات اللاحقة جميعاً.
- لم تصل قيمة المنجز الفعلي لأي سنة من السنوات الى تقديرات المستجيبين من القضاء عموماً
- المعدل للمنجز لكل سنوات الدراسة بلغ 33 % ، اي هناك فجوة بمقدار 67 % كنسبة مئوية. اما مقارنة بالمقدر (80%) فسيتمثل 27 % فقط
- هناك خسائر نتيجة التأخر في التحصيل (وربما عدم التحصيل) تقدر بمعدل 67% وبقية تقارب 400 مليون دينار سنوياً، وهذا المبلغ لم يتحقق من خلال القضايا المفصلة لأي سنة من سنوات الدراسة، وهذا يعني بعبارة اخرى ان الخسائر تأخذ شكل تراكمي.
- ولتقييم اثر هذه النتائج التقديرات (المتغيرات المستقلة) على المتحقق فعلاً في فصل القضايا الضريبية (المتغيرات التابعة) سنختبر ذلك من خلال الفرضيتين الفرعيتين التاليتين للفرضية الرئيسة الاولى.
- اختبار الفرضية الفرعية الاولى للفرضية الرئيسة الرابعة:
- H04-1: "لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لدور المحاسبة القضائية المقدر من وجهة نظر المحاسب القضائي الضريبي على المتحقق في اعداد القضايا الضريبية المفصلة"

جدول (15) العلاقة بين المقدر والمتحقق في اعداد القضايا المفصلة من وجهة نظر المحاسب القضائي

R	R2	Adj R	F	Sig	
.466	.217	-.174	.556	.534	المقدر لدور المحاسبة القضائية من وجهة نظر المحاسب القضائي
		T	Beta	Sig	
		.746	.472	.534	

نلاحظ ان قيمة معامل الارتباط بين المتغيرين التابعين اعداد القضايا المفصلة من وجهة نظر المحاسب القضائي والمستقل المقدر والمتحقق لدور المحاسبة القضائية هو 0.466 ، اما مقدار ما تم تفسيره من المتغير التابع من خلال المتغير المستقل يبلغ 0.217 وهو قيمة قليلة جداً مما يشير الى عدم تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع. وبلا حظ عدم وجود تأثير متوسط للمنتج المستقل على المتغير التابع وذلك لان قيمة F متوسطة وان مستوى المعنوية وان مستوى المعنوية ل t هي sig= 0.534 وهي اكبر من 5% وبذلك نقبل الفرضية العدمية لا يوجد تأثير. النموذج الخطي لمعادلة الانحدار البسيط

$$Y1 = -1.29 + .472X4$$

## Estimations Effect of the Forensic Accounting .....

\* معادلة خط الانحدار التي تمثل العلاقة بين المتغير المستقل X والمتغير التابع Y فكلما زادت X بمقدار واحد تزيد Y بمقدار 0.472

اختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الرابعة:

H04-2: "لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لدور المحاسبة القضائية المقدر من وجهة نظر المحاسب القضائي الضريبي على المتحقق في قيمة القضايا الضريبية المفصلة"

**جدول (16) العلاقة بين المقدر والمتحقق في قيم القضايا المفصلة من وجهة نظر المحاسب القضائي**

R	R2	Adj R	F	Sig	
.209	.044	-.435	.091	.791	المقدر لدور المحاسبة القضائية من وجهة نظر المحاسب القضائي
		<b>T</b>	<b>Beta</b>	<b>Sig</b>	
		.173	.302	.791	

نلاحظ ان قيمة معامل الارتباط بين المتغيرين التابعين القضايا المفصلة من وجهة نظر المحاسب القضائي والمستقل وهو المقدر لدور المحاسبة القضائية هو 0.209 ، اما مقدار ما تم تفسيره من المتغير التابع من خلال المتغير المستقل يبلغ 0.044 وهو قيمة قليلة جداً مما يشير الى عدم تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع. ويلاحظ عدم وجود تأثير متوسط للمتغير المستقل على المتغير التابع وذلك لان قيمة F قليلة وان مستوى المعنوية ل t وهي sig= 0.791 اكبر من 5% وبذلك نقبل الفرضية العدمية لا يوجد تأثير.

**النموذج الخطي لمعادلة الانحدار البسيط**

$$Y2 = -.349 + .173X4$$

\* معادلة خط الانحدار التي تمثل العلاقة بين المتغير المستقل X والمتغير التابع Y فكلما زادت X بمقدار واحد تزيد Y بمقدار 0.173

**خلاصة النتائج**

- 1- هناك تطابق كبير يكاد يكون كلي بين اراء المستجيبين حول تقديرات دور المحاسبة القضائية في فصل القضايا الضريبية حيث كان هذا التقدير للفرضيات الاربعة على التوالي 80% ، 83% ، 80% ، 80% .
- 2- هناك فجوة سلبية كبيرة بين المقدر والمتحقق ولكافة فرضيات الدراسة، لذلك اظهرت الاختبارات ولكافة الفرضيات (لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لدور المحاسبة القضائية المقدر من وجهة نظر جميع المستجيبين على المتحقق في اعداد وقيم القضايا الضريبية المفصلة)، ولذلك لاحظنا تذبذب النتائج من سنة لأخرى، مع عدم ايجابية هذه التذبذب، وتحقق وتراكم للخسائر.
- 3- على اساس اختبارات الفرضيات الفرعية يمكن القول انه للفرضيات الرئيسية وللدراسة ككل تعميم النتيجة (لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لدور المحاسبة القضائية المقدر من وجهة نظر جميع المستجيبين على المتحقق في اعداد وقيم القضايا الضريبية المفصلة)

**الاستنتاجات**

فيما يأتي اهم استنتاجات الدراسة:

1. عدم وجود تقديرات موثقة يمكن الاعتماد عليها لحجم (اعداد وقيم) القضايا الضريبية مع اختلاف في المعلومات المعطاة باختلاف. وعدم التقدير الصحيح هذا له علاقة اولا بضعف المؤهلات وتطبيق الاساليب الادارية الفاعلة وعندئذ لابد من التساؤل حول التادات وفي اي مستوى نحن منها ومتى سنصل بها الى الحد المقبول بخصوص تلك القضايا.
2. ان الاهتمام بدور المحاسبة القضائية الفعلي يكاد يكون بعيد عن الحد الأدنى المقبول بالرغم من ولا يتناسب مع وزن اهمية الايرادات الضريبية بالنسبة للإيرادات الكلية للدولة، وكذلك حجم القضايا الضريبية المدورة من سنة لأخرى.
3. ان الاتفاق شبه الكلي بين المستجيبين على التقديرات لدور المحاسبة القضائية في فصل القضايا الضريبية، يدل اما على اما المبالغة بتقديرات الاداء الفعلي وعدم استنادها الى بيانات حقيقية لعدم تتوفر البيانات اللازمة لها، او ان هناك اخفاقات في الانجاز الفعلي.
4. وجود فجوة كبيرة بين التقديرات والمتحقق حيث لا يساوي المتحقق الفعلي الا بحدود 50% او اقل من المقدر وهذا يعني ان المؤهلات والادوات تدل على ضعف القدرة على حل النزاعات التي تنتج عن التحريات والنقاش وبالتالي حصول خسارة متراكمة. حيث ان عدم دقة التقدير او عدم وجوده يعني هدر لجزء كبير من الاموال .
- 5.

#### -التوصيات

- 1- على ضوء النتائج والاستنتاجات المارة الذكر فان اهم ما توصي به الدراسة هو:  
العمل على توفير نظام معلومات متكامل قادر على المساعدة في تحقيق اهم ما في هذا الموضوع، وهو ضرورة ودقة التقدير للضرائب من جهة، واهمية تحقيق تحصيلها في الوقت المناسب وحسب ما هو مقدر من جهة ثانية ، وتحقيق العدالة في التحصيل من جهة ثالثة.
- 2- الاهتمام بدور المحاسبة القضائية في الاداء الضريبي لمواجهة التزايد في حجم القضايا غير المفصلة وتحقيق العدالة لكل الاطراف.
- 3- نشر معلومات كافية عن الضريبة وقضاياها والمفصول والمتأخر وتبويبها حسب اسبابها الرئيسية لفتح مجال اكبر امام الرقابة والبحث العلمي الهادف وإجراء المزيد من الدراسات والبحوث في موضوع المحاسبة القضائية لتدعيم ممارساتها في ميدان التطبيق العملي في فصل القضايا الضريبية.

#### المراجع العربية

1. درعاوي، داوود، 2003، "موقف القاضي من الأدلة الملزمة في الإثبات- دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة القدس.
2. زيتون ، عايش محمود، اساسيات الاحصاء الوصفي ، دار عمار للنشر والتوزيع ، عمان 2006 ، ص ص 18- 19.
3. الحلبي ليندا حسن نمر (2015)، "فاعلية المحاسبة القضائية في فض النزاعات الضريبية" دراسة ميدانية في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات والقضاء في الأردن"، اطروحة مقدمة الى جامعة العلوم الاسلامية العالمية كجزء من متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه في المحاسبة.
4. الكبيسي، عبدالستار عبدالجبار (2016)، "دراسة استقصائية ميدانية عن المحاسبة القضائية بمنهجية نظير القضاء والمحاسبة لقضايا في الأردن، المجلة الأردنية في ادارة الاعمال، المجلد 12 ، العدد 1 ، ص ص 1- 29 .
5. مساعده، عمر علي ذياب (2003) بعنوان "مدى تأثير الاعتراض كمرحلة متقدمة من مراحل التقدير في دائرة ضريبة الدخل في الأردن على التحصيلات الضريبية"، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة آل البيت، عمان، الأردن.
6. السيسي، نجوى، 2006، "دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية- دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الأول.
7. العكشة، وائل، 2004، "تعديل الأرباح المعلنة وتقدير ضريبة الدخل للشركات التجارية والصناعية والبنوك في الأردن"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان- الأردن.
8. قنديل، ربا ابراهيم عيسى. 2014 "المهارات المطلوبة من المحاسبين القانونيين الاردنيين للممارسة المحاسبية القضائية" دراسة ميدانية" قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة جدارا، كلية الاقتصاد والاعمال، قسم المحاسبة.
9. الخالدي، ناهض نمر محمد (2014) "دور المحاسبة الإبداعية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من اثارها على القوائم المالية- دراسة تطبيقية على مدققي الحسابات الخارجيين والعاملين في سلك القانون والقضاء الفلسطيني في قطاع غزة "مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات- العدد السادس، صص 9 – 50 .

#### المراجع باللغة الانكليزية

1. Brennan, Niamh (2005), Accounting Expertise in Litigation and Dispute Resolution, *Journal of Forensic Accounting*, Vol. VI, R.T. Edwards, Inc., Printed in U.S.A. pp. 333-356.
2. Crumbley, Larry , Forensic Accounting: Older Than You Think, *Journal of Forensic Accounting*, Vol. II (2001), © 2001 R.T. Edwards, Inc., Printed in U.S.A., pp. 181-202.
3. Crumbley, Larry and Apostolou, Nick (2001), "Cooking The Books And You Will Go Directly To Jail Without Passing Go", *Journal of Forensic Accounting*, Vol. II, R.T. Edwards, Inc., Printed in U.S.A., pp. 131-138.
4. Huefner, Ronald J. (2010). "The Forensic Audit: An Example from the Public Sector", *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, Vol. 2, Issue 1, , PP1-16.
5. Kessler News, November 1, , com/article/library/2001 articles. <http://www.Investigation>

## Estimations Effect of the Forensic Accounting .....

6. Muehlmann, Brigitte W. and Burnaby, Priscilla and Howe, Martha, (2012)," The Use of Forensic Accounting Experts in Tax Cases as Identified in Court Opinions", **Journal of Forensic & Investigative Accounting**, Vol. 4, Issue 2, Pp. 1- 34.
7. Muehlmann Brigitte W. and Priscilla A. Burnaby(2015) ,"Masters in Federal Tax Cases The Role of Special as Identified in Court Opinions"**Journal of Forensic & Investigative Accounting**, Vol. 7, Issue 2, July – December pp1-30
8. Nunn, Les; McGuire, Brian L.; Whitcomb, Carrie; Jost, Eric, (2006), "Forensic Accountants: Financial Investigators"; **Journal of Business & Economics Research** – February Volume4.
9. Okoye, E.I. & D.O. Gbegi· (2013) "Forensic Accounting: A Tool for Fraud detection and Prevention in the Public Sector. (A Study of Selected Ministries in Kogi State)" **International Journal of Academic Research in Business and Social Science** , Vol. 3 No.4, ISSN: 2222-6990 ([www.hrmar.com](http://www.hrmar.com)).
10. **Ole-Kristian Hope, Mark (Shuai) Ma and Wayne B. Thomas** (2013)," Tax Avoidance and Geographic Earnings Disclosure" Rotman School of Management University of Toronto May 28,Pp. 1-52, <http://ssrn.com/abstract=2021157>
11. Okoye, Emma Lk(2009):"The Role Of Forensic Accounting In Fraud Investigation And Litigation Support" **Nnamdi Azikiwe University-Department Of Accountancy** Vol.17 ,No.1 ,November.
12. Osborn, John(2007),"The Usefulness of Fraud Warning Signs in Forensic Accounting, **Journal of Forensic Accounting**, Vol.VIII, R.T. Edwards, Inc., Printed in U.S.A. , pp. 335-346
13. Owojori, A.A, and Asaolu, T. O. , (2009)"The Role of Forensic Accounting in Solving the Vexed Problem of Corporate World", **European Journal of Scientific Research**, ISSN 1450-216X Vol.29 No.2, © Euro Journals Publishing, Inc. , pp.183-187.
14. Ramaswamy, Vinita, (2007), "New Frontiers: Training Forensic Accountants within the Accounting Program", University of St. Thomas Houston , Journal of College Teaching & Learning ,volume4, PP. 31- 38.
15. Sanchez Maria H.and Zhang Shirley Wei (2012),"THE ROLE OF THE EXPERT WITNESS IN ACCOUNTING FRAUD CASES" **GLOBAL JOURNAL OF BUSINESS RESEARCH** , VOLUME 6 , NUMBER 1 ,Pp. 103 – 111

-----XX-----