

التهرب الضريبي وعلاقته بالوعي الضريبي بالمملكة العربية السعودية - دراسة ميدانية استكشافية

د/ فهدة بنت سلطان السديري	حنين بنت أحمد الماس
أستاذ مساعد	ماجستير المحاسبة التنفيذي
قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والإدارة	قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والإدارة
جامعة الملك عبدالعزيز - جدة - المملكة العربية السعودية	جامعة الملك عبدالعزيز - جدة - المملكة العربية السعودية

المستخلص:

يهدف هذا البحث إلى اكتشاف أثر مستوى الوعي الضريبي على مدى التزام الأفراد والمنشآت بالضريبة وبالتالي الحد من الهدر الضريبي. وتم توظيف المنهج الإيجابي لصياغة التساؤلات التي تمثل محاور الدراسة الاستكشافية، كما تم استخدام الاستبانة الالكترونية كأداة لجمع بيانات الدراسة من عينة عشوائية مكونة من ٩٤ من المحاسبين ومراجعي الحسابات في مكاتب المحاسبين القانونيين في مدينة جدة. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن مستوى إدراك المحاسبين ومراجعي الحسابات بالمملكة العربية السعودية لمفهوم وأهمية الوعي الضريبي مرتفع يرجع السبب لإدراكهم بأن الوعي الضريبي لا يقتصر على شريحة المكلفين فحسب، وإنما يمتد ليشمل قطاعات ومؤسسات الدولة والمجتمع كافة. كما أظهرت النتائج ان هناك قصور في تدريب كلا من المحاسبين ومراجعي الحسابات في مجال التهرب الضريبي وسبل مكافحته والذي يرجع إلى حداثة الضرائب بوضعها الحالي بالمملكة العربية السعودية.

كما وضحت أن مستوى تأثير التأهيل المهني على الوعي الضريبي وأساليب التهرب الضريبي لدى المحاسبين ومراجعي الحسابات في المملكة العربية السعودية مرتفع فكفاءة عمل المحاسب والمراجع تتوقف على مستوى تعليمه من جهة، وخبرته العملية من جهة أخرى. كما أن جودة التأهيل العلمي والعملية للمحاسب والمراجع يضمن أداء عمله على الوجه الأكمل و يساعد في تدعيم قدراتهم على اكتشاف ومنع قيام المكلفين بالتهرب الضريبي. كما أن مستوى التعليم الأكاديمي للمحاسبين ومراجعي الحسابات يؤثر على زيادة الوعي الضريبي.

Abstract:

This study aims to discover the impact of tax awareness level on the extent to which individuals and enterprises comply with taxation and thus reduce tax evasion. To achieve this, a positivist methodological approach has been applied. An electronic questionnaire was used as a tool for collecting the study data from a random sample of 94 accountants and auditors working in audit firms in Jeddah. The study reached several conclusions including: The level of awareness among accountants and auditors in Saudi Arabia of the concept and importance of tax awareness is high. The reason for this is that the understanding of accountants and auditors in creating tax awareness is not limited to taxpayers, but extends to sectors and institutions of the state and society. The results also showed that there is a lack of training both accountants and auditors in the field of tax evasion and ways of combating it, and this may be due to the recent tax regulations in Saudi Arabia .

It also explained that professional qualification increases tax awareness of methods of tax evasion among accountants and auditors in the Kingdom of Saudi Arabia. Efficiency of accountant and auditor depends on the level of education on one hand, and their practical experience on the other hand.

١. الإطار المنهجي للبحث

١-١ المقدمة:

من الأولويات التي تشغل صانعي السياسات المالية في البلدان المتقدمة والنامية على السواء تحقيق مستويات عالية من الامتثال الضريبي الطوعي والمحافظة على معدلات الامتثال الحالية، فضلا عن زيادة المستويات الهامشية، وهذا هو الحال لأنه بغض النظر عن طبيعة الاقتصاد، فإن الهدف الرئيسي للضرائب هو واحد وهو: رفع العائدات نحو تمويل السلع والخدمات العامة.

والواقع أن الضرائب تشكل جزء رئيسي من الوسائل التي تقوم الحكومات من خلالها بجمع الموارد النقدية لمواجهة النفقات اللازمة للمشاريع والبرامج. وعادة ما يتم تنفيذ هذه المشاريع والبرامج بهدف توفير خدمات متنوعة للمواطنين تتراوح من؛ البنية التحتية للطرق، وخدمات الصحة، والتعليم وغيرها (Juan et al., 2013). ويلزم استثمار كبير في الهياكل الأساسية الإنتاجية للمحافظة على هذا الوضع. وتمويل مشاريع البنية التحتية هذه، من عدة مصادر بما في ذلك الضرائب. وتحقيقا لهذه الغاية، ينظر إلى موقف دافعي الضرائب تجاه دفع الضرائب على أنه شرط مسبق رئيسي لجمع الإيرادات بفعالية في جميع البلدان والمملكة العربية السعودية ليست استثناء فهي من المتوقع ان تواجه تحديات فيما يتعلق بجمع الإيرادات الضريبية.

والالتزام الضريبي قد ولد مخاوف دولية ضخمة بالنسبة للسلطات الضريبية وصانعي السياسات لأن التهرب الضريبي يهدد بشكل خطير القدرة على زيادة الإيرادات العامة (Chau & Leung, 2009). إن الاقتصادات النامية والناشئة معرضة بشكل خاص لأنشطة التهرب والتجنب الضريبي لأن الخسائر الضريبية الناشئة عن أنشطة التهرب من الضرائب وتجنبها تسهم بشكل كبير في ضعف أداء تعبئة إيرادات الدولة في هذه البلدان.

إن تجارب الشعوب بينت أن كل مكلف سواء في البلدان المتطورة أو النامية يعمل جاهداً للتخلص من العبء الضريبي بالسبل كافة، ففي الولايات المتحدة الأمريكية هناك حوالي ١١٧ مليون مواطن يقدمون بشكل اختياري ٥٥٥ مليار دولار ويوقعون على اعتراف بأن الكشوف المقدمة صحيحة وكاملة. ومع ذلك فإن واحدا من كل ١٢ من هؤلاء المكلفين الموقنين على هذه الاعترافات يكذب. وهناك ٧ ملايين مكلف آخر لم يهتموا ولم يزعموا أنفسهم بتقديم كشف (الخطيب، ٢٠١٥) وان كانت نسبته في الدول النامية أعلى بكثير

من الدول المتقدمة. ومن خلال إحصائية صادرة عن الاتحاد الأوروبي تبين أن نسبة التهرب الضريبي محسوبة كنسبة الناتج القومي بلغت على مستوى الاتحاد الأوروبي بـ ١٦ % وتراوح بين دول الاتحاد بين ٤% في فنلندا و ٣٥% في اليونان، أما في البلدان النامية فلا يوجد إحصائيات خاصة بها، وقد قدر أحد خبراء الضرائب في مصر أن الفاقد الضريبي بسبب التهرب الضريبي في مصر يقدر بـ ٢٠ مليار جنيه مصري؛ أي ما نسبته ٤٠% من إجمالي الإيرادات المتوقعة (الحاج، ٢٠٠٩).

٢-١ هدف وأهمية البحث:

بالنظر إلى ظاهرة التهرب الضريبي وإلى ما ينجم عنها من آثار وخيمة على مختلف المستويات، فهي تتطلب دراسة واهتمام أكبر من أي وقت مضى، وكلما انخفضت درجة الوعي الضريبي لدى الممول، نظر إلى الضريبة باعتبارها استقطاع تحصل عليه مصلحة الضرائب دون أن يعود بأي نفع حقيقي على المجتمع، فإن مثل هذا الممول سوف يلجأ إلى كل أساليب الغش والتهرب مما يجعل الأمر على الإدارة الضريبية شاقاً عسيراً ويزيد من نفقات تحصيل الضرائب ويقلل من فرص نجاح النظام الضريبي، وقد أشارت عدة دراسات إلى انخفاض مستوى الوعي الضريبي مثل: دراسة (الخطيب، ٢٠١٥) ودراسة (الشيباني، ٢٠١٦)

وقد ارتفعت الإيرادات غير النفطية للحكومة أربعة مرات في السنوات الـ ٢٠ الماضية. ومع ذلك، فإنها تغطي نسبة قليلة (١٧%) من الإنفاق الحكومي في ٢٠١٥م. لذلك توجد حاجة ملحة لتوسيع قاعدة الإيرادات غير النفطية الحكومية التي بدأت في عام ٢٠١٦م ولزيادة إيرادات إضافية، تسعى الحكومة السعودية إلى القيام بذلك بطريقة تقلل من التأثير الاقتصادي السلبي، مع تشجيع السلوك الذي يتماشى مع قيم وأهداف رؤية المملكة ٢٠٣٠م (رؤية ٢٠٣٠). حيث قامت المملكة العربية السعودية بتطبيق ضريبة القيمة المضافة اعتباراً من ١ يناير ٢٠١٨م، وذلك باعتماد نسبة ضريبية تبلغ ٥% والتي تعد من أقل المعدلات عالمياً، حيث يعتبر تطبيق ضريبة القيمة المضافة عنصراً هاماً في البرامج التي تعتمدها الحكومة لتحسين الاستقرار المالي، والذي يساهم في دعم استراتيجية التحول الاقتصادي ضمن رؤية ٢٠٣٠م للمملكة، وذلك من خلال المساعدة على التحول نحو اقتصاد أكثر تنوعاً واستدامة وتتولى الهيئة العامة للزكاة والدخل مسؤولية إدارة و تطبيق تلك الضريبة في المملكة (الهيئة العامة للزكاة والدخل، ٢٠١٧).

لذلك من البديهي والضروري أن يتعرف عليها المعنيون بها ويحسنون فهمها وقبولها طوعاً وخياراً باعتبارها تشريع ينظم حقوق الفرد والمجتمع وواجباتهما، من خلال نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين وتوفير كوادر مدربة ذات كفاءة عالية. من هنا تظهر مشكلة البحث التي تتمثل في تحديد العلاقة بين التهرب الضريبي والوعي الضريبي بالمملكة العربية السعودية. ويهدف هذا البحث إلى تقييم مدى إدراك وتأهيل المحاسبين والمراجعين في المملكة العربية السعودية أكاديمياً ومهنياً بأساليب التهرب الضريبي. بالإضافة لتقييم مستوى الوعي الضريبي لدى كل من المحاسبين والمراجعين العاملين في مكاتب المحاسبة في المملكة العربية السعودية، وذلك بهدف اكتشاف أثر مستوى الوعي الضريبي على مدى التزام الأفراد والمنشآت بالضريبة وبالتالي الحد من الهدر الضريبي.

٣-١ مراجعة الأدبيات ذات العلاقة:

تناولت العديد من الدراسات التهرب الضريبي في الدول النامية ومنها دراسة العركوب وآخرون (٢٠١٢)، والتي توضح تباين المحددات الأساسية للتهرب الضريبي في البلدان النامية وما يمكن أن تظهره من معالجات يمكن اقتراحها بهدف النهوض بواقع أنظمة الضريبة في هذه البلدان. وقد اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي في صياغة البحث. وتكون مجتمع الدراسة من عدد من البلدان النامية منها الأردن ومصر وتونس والسودان وموريتانيا ونيجيريا ولبنان وسوريا والكويت وتركيا وإيران وجنوب أفريقيا وسنغافورة وزامبيا وكوريا وكينيا، تتفق هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في تناولها أحد محاور الدراسة وهو التهرب الضريبي واختلفت عنها في مجتمع الدراسة والهدف وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن التهرب الضريبي يعد ظاهرة تعاني منها معظم البلدان النامية والمتقدمة على حد سواء مع تباين نسبي قوي يتعلق بأسباب وعمق الآثار واتجاه هذه المشكلة وفعالية الوسائل المتاحة لمواجهة هذه المشكلة فضلاً عن سعي الحكومات إلى إيجاد التشريعات التي تحد من تلك الظاهرة لتقليل فرص التهرب من دفعها من قبل المكلفين. وأوصت الدراسة بضرورة أن يكون لدراسة ظاهرة التهرب الضريبي اهتمام أكبر من قبل المختصين في حقول المالية.

هدفت دراسة الندوي (٢٠١١)، الى التعرف على أهم العوامل في تحديد دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي بالمملكة العربية السعودية ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بتصميم استبانة للإجابة على أسئلة البحث ذات العلاقة، وقام الباحث بتطبيق الدراسة

الميدانية على فئة واحدة وهم الفاحصين الضريبيين بمصلحة الزكاة والدخل وخرجت الدراسة بمجموعة من النتائج كان من أهمها إن التأهيل العلمي والمهني لمراجع الحسابات الخارجي واستقامته من الناحية الأخلاقية والسلوكية واستقلاله وعدم وجود أي ضغوط عليه من العملاء يؤثر بشكل رئيسي على الالتزام الضريبي. وأبدت عينة الدراسة عدم موافقتها على جمع مراجع الحسابات لدور المراجع وفاحص الضريبة لنفس العميل وذلك يؤثر التساؤلات حول عدم تقييد مراجعي الحسابات الخارجيين بقواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة عامة وبتقديم الخدمات الضريبية إلى مصلحة الزكاة والدخل خاصة وذلك مما يعد مؤشراً هاماً للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ومؤشراً هاماً بتعديل النظام الضريبي ولائحته التنفيذية بعدم السماح لمراجع الحسابات الخارجيين بالقيام بمهنة المراجعة وتقديم الخدمات الضريبية للمكلفين الضريبيين في وقت واحد مما يستدعي الاختيار ما بينهما، وإلزام المكلف الضريبي بتوكيل إحدى الخدمتين لمراجع حسابات آخر يقوم بالمهمة، وذلك لوجوب استقلال مهنة المراجعة عن تقديم الخدمات الضريبية لتجنب التهرب الضريبي.

وركزت دراسة Fagbemi et al (2010) على فهم سلوك المكلف نحو التهرب الضريبي في نيجيريا، ويقوم هذا البحث بالحصول على الأدلة حول أخلاقيات التهرب من دفع الضرائب عن طريق الحصول على ردود من أصحاب الأعمال في ولاية Lagos واقتصرت الدراسة على الحكومات المحلية المحددة في ولاية Lagos، حيث استخدمت الأسلوب الإحصائي لاستخدام المتوسطات الحسابية واختبار فرضيات الدراسة، ناقشت الدراسة أخلاقيات التهرب الضريبي وفهم سلوك المكلف نحو التهرب الضريبي. وخلصت الدراسة إلى أن الفرضية الخاصة بأخلاقيات التهرب الضريبي تقول بأن التهرب الضريبي من الناحية الأخلاقية في بعض الأحيان يكون غير مقبول، وأن التهرب الضريبي يكون بدرجة عالية عندما يتواجد في الحكومة ممارسات فاسدة، وهذه الممارسات تعتبر المبرر للمكلف بتهربه الضريبي لأنه من غير العدالة أن يتحمل الضريبة بسبب هذه الممارسات الفاسدة وعدم مناسبة النظام الضريبي الموجود. كما فرقت الدراسة ما بين التجنب والتهرب الضريبي بأن التجنب ينحصر على تخفيض الضريبة ضمن القانون والتهرب تقليل الضريبة أو عدم دفعها بمخالفة القانون، وأوصى الباحث بأن تأخذ نتائج هذه الدراسة من أجل المساعدة في منع التهرب الضريبي وتطوير سياسات ضريبية تهدف إلى تقليل التهرب الضريبي.

في حين تناولت دراسة Gebeyehu (2008) أهمية المراجعة الضريبية بوصفها امتداداً لعملية المراجعة، في إبداء الرأي لنزاهة الحسابات ومصادقية البيانات المالية المعدة لغرض الضريبة، باعتبارها أداة قوية لزيادة إيرادات الإدارة الضريبية ومكافحة الغش والتهرب الضريبي، وقد هدفت هذه الدراسة للبحث في المفاهيم الأساسية للمراجعة الضريبية مع تبيان مختلف طرائق تطبيقها، وتحليل أهمية المراجعة الضريبية في مجال تعزيز قدرات الإدارة الضريبية. وخلص الباحث إلى تقديم ملاحظات ونتائج بناءة حول كفاءة وفعالية ممارسة المراجعة الضريبية، باعتبارها آلية تستطيع الدولة بها التصدي والتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي. توضح دراسة Tsakumis et al (2007) العلاقة بين الأبعاد الثقافية الوطنية والتهرب الضريبي، وتأثير المتغيرات القانونية والسياسية والدينية على التهرب الضريبي استناداً إلى بيانات من ٤٧ بلد. وبينت النتائج أنه كلما ارتفع مستوى عدم التيقن وانخفض مستوى النزعة الفردية والثقة في الحكومة والتدين، كلما ارتفع مستوى التهرب الضريبي عبر البلدان. ولا تزال هذه النتائج قوية في اتخاذ تدابير متعددة للتهرب الضريبي. وينبغي أن يجد صناع السياسات الحكومية نتائج هذه الدراسة مفيدة في تقييم احتمالات التهرب الضريبي من المنظورات الثقافية والقانونية والسياسية والدينية، وفي وضع سياسات للإصلاح الضريبي للحد من التهرب الضريبي.

على الرغم من تعدد الدراسات السابقة التي تناولت موضوع التهرب الضريبي إلا أن معظم هذه الدراسات تناولت موضوع التهرب الضريبي من عدة جوانب كواقع إجراءات التدقيق الضريبي، تعقيد النظام الضريبي وغيرها، بينما تناولت دراسات أخرى التهرب الضريبي مع متغيرات أخرى مثل: مكافحة التهرب الضريبي وتحقيق العدالة الاجتماعية، دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية لتجنب التهرب الضريبي، الأبعاد الثقافية الوطنية وتأثير المتغيرات القانونية والسياسية والدينية، أهمية المراجعة الضريبية. إن معظم الدراسات السابقة ركزت على جانب الوسائل المختلفة لمكافحة التهرب الضريبي، ولم تتطرق إلى دور الوعي الضريبي في الحد من التهرب الضريبي، وما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أنها جميعها لم تتناول الوعي الضريبي باعتباره متغيراً مستقلاً يؤثر على المتغير التابع متمثلاً في الحد من التهرب الضريبي وهو ما قامت عليه الدراسة الحالية.

١-٤ الإطار النظري للضريبة في المملكة العربية السعودية:

هناك العديد من التعاريف للضريبة ويمكن تعريف الضريبة بأنها عبارة عن فريضة نقدية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة بصفة نهائية مساهمة منه في تحمل التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة (أحمد، ٢٠٠٧). ويقترب هذا التعريف من أكثر التعريفات شهرة، وهو التعريف الذي قدمه الفرنسي جاستون جيز باعتباره الضريبة استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة (الخطيب وشامية، ٢٠٠٧).

ويمكن تعريف الضريبة وفقاً للمنظور الحديث بأنها "فريضة مالية نقدية يدفعها الأفراد جبراً للدولة أو إحدى هيئاتها العامة مساهمة في تحمل الأعباء العامة والتعبير عن التضامن الاجتماعي والمواطنة وفقاً للمقدرة التكلفة بدون مقابل وذلك لتحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية تابعة من مضمون فلسفتها السياسية" (العلي، ٢٠١١).

وتنقسم أنواع الضرائب في المملكة العربية السعودية حسب تقسيم الهيئة العامة للزكاة والدخل إلى:

الزكاة وعروض التجارة: يخضع للزكاة كل نشاط يقصد به الكسب من مال أو عمل ويخضع لجباية الزكاة الأشخاص الطبيعيين السعوديين المقيمين في المملكة ومن يعامل معاملتهم من مواطني دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية والشركات السعودية المقيمة في المملكة عن حصص الأشخاص السعوديين ومن يعامل معاملتهم من مواطني دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، وعن حصص الهيئات والمؤسسات الحكومية السعودية.

ضريبة الدخل: تطبق أحكام نظام ضريبة الدخل على شركات الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين فيها سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو اعتباريين، مقيمين أو غير مقيمين، ولا يدخل ضمن حصص الشركاء غير السعوديين في شركات الأموال المقيمة حصص الشركاء غير السعوديين التي يتم تملكها بقصد المضاربة من خلال التداول في أسهم الشركات المساهمة في السوق المالية السعودية. ولا تعد حصص غير السعوديين في الشركات السعودية المختلطة التي تشارك في شركة أموال مقيمة حصصاً سعودية لأغراض هذا النظام. كما تطبق أحكام النظام على الأشخاص غير المقيمين سواء كانوا طبيعيين أو اعتباريين،

سعوديين أو غير سعوديين، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها، أو يحققون دخلاً من مصادر في المملكة.

ويقصد بالنشاط الخاضع لضريبة الدخل، جميع أوجه النشاط على اختلاف أنواعها كالنشاط التجاري، والصناعي، والزراعي، والخدمي، وأعمال البنوك، والتأمين، والاستثمارات باختلاف أنواعها أو مجالاتها، وعمليات النقل، وتأجير الممتلكات المنقولة وغير المنقولة، الملموسة وغير الملموسة، وكذلك النشاط المهني، أو الحرفي، أو أي نشاط آخر مشابه القصد منه تحقيق الربح، كالوكالات وأعمال السمسرة ونحوها، ولا يشمل ذلك الاقتصار على فتح الحسابات البنكية بمختلف أنواعها (جاري، لأجل، ادخار) أو المتاجرة في أسهم شركة مسجلة في السوق المالية في المملكة من قبل شخص طبيعي مقيم.

ضريبة القيمة المضافة: التزمت المملكة العربية السعودية بتطبيق أدنى معدلات ضريبة القيمة المضافة في العالم بنسبة ٥% بدءاً من ١ يناير ٢٠١٨. وتتولى الهيئة العامة للزكاة والدخل مسؤولية إدارة وتطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، وذلك بالتعاون مع كافة الجهات المعنية بما في ذلك مصلحة الجمارك. وتُفرض ضريبة القيمة المضافة في كل مرحلة من مراحل سلسلة التوريد، ابتداءً من الإنتاج ومروراً بالتوزيع وحتى مرحلة البيع النهائي للسلعة أو الخدمة (الهيئة العامة للزكاة والدخل، ٢٠١٨).

ومن المهم التطرق للتهرب الضريبي والذي يمثل "محاولة المكلف عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً بإتباع طرق وأساليب تخالف أحكام النظام الضريبي، تحمل طابع الغش والاحتيال" (الخطيب، ٢٠٠٠). وعرف أيضاً بأنه "فعل يتعارض مع القانون حيث يمتنع المكلف عن دفع الضريبة أو تقليل الضريبة لقيمة أقل من القيمة التي يجب أن يلتزم بها" (McLaren, 2008). كما عرف التهرب الضريبي محاسبياً "بأنه المخالفة الناجمة عن إخفاء المعلومات المقدمة للإدارة الضريبية أو تحريفها بهدف تقليل مبلغ الضريبة أو إخفاء مخالفة سابقة" (محمد، ٢٠١٣).

ويمكن إيجاز طرق التهرب الضريبي فيما يلي: تقديم الممول الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات الحقيقية التي أخفاها عن علم مصلحة الضرائب. إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات والمستندات قبل انقضاء الأجل المحدد لتتقدم دين الضريبة، توزيع أرباح على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه من الأرباح، اصطناع أو تغيير فواتير الشراء

أوالبيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر، إخفاء نشاط أو أكثر مما يخضع للضريبة (حماد، ٢٠٠٥).

١-٥ منهجية وفرضيات البحث:

وفي هذا البحث سيتم توظيف النظرية الإيجابية (Positive Theory) كما تم توضيحها في بحث (إبراهيم، ١٩٩٠؛ المطيري ومتولي، ٢٠٠٢) وتعتمد هذه النظرية على الشرح والتفسير والتنبؤ بظاهرة معينة عن طريق مراجعة الدراسات السابقة ومعطيات الواقع بهدف التوصل إلى تعاريف محددة ومن ثم تحديد متغيرات الظاهرة التابعة والمستقلة. ويعتمد المنهج الإيجابي على كل من الشرح والتنبؤ، فقد وضع (هلالي، ١٩٩٤، ٨٤) أن الشرح يتناول تقديم سبباً لما لوحظ من ظواهر محاسبية. وقد يقف المنهج الإيجابي عند هذا الحد أي شرح وتفسير الظاهرة فقط أو يمتد للتنبؤ بسلوكها مستقبلاً. والتنبؤ يقصد به التنبؤ بظواهر لم تُلاحظ بعد، وذلك لا يعني أن التنبؤ يكون قاصراً على المستقبل، وإنما التنبؤ بظاهرة قد حدثت فعلاً ولكن لم يتم تجميع نتائج متجانسة عن وجودها.

وتجدر الإشارة إلى أن هذا البحث يعد من البحوث الاستكشافية والتي تعتمد بشكل أساسي على صياغة التساؤلات بدلاً من صياغة الفروض، حيث وضع ذلك (حافظ، ٢٠١٢، ٢٧-٢٨) باعتباره الدراسات الاستكشافية تركز بشكل أساسي على جمع المعلومات وتعد التساؤلات أو الفروض أساساً لخطوات أخرى قادمة، بل إن الباحث يبني عليها. وإذا كانت أهداف البحث استطلاع أو استكشاف أمر معين فإنه يكون مناسباً استخدام التساؤلات. وبناءً على ما سبق وتحقيقاً لأهداف البحث، واستناداً إلى مضمون ومقتضيات النظرية الإيجابية، تمت صياغة التساؤلات التالية كأساس لتحديد الجوانب التي سيتم تناولها أثناء إجراء الدراسة الميدانية التي يقدمها البحث:

١. ما مدى إدراك المحاسبين ومراجعي الحسابات العاملين بالمملكة العربية السعودية لمفهوم وأهمية الوعي الضريبي.
٢. ما مدى إدراك المحاسبين ومراجعي الحسابات العاملين بالمملكة العربية السعودية لأساليب التهرب الضريبي.
٣. ما مدى تأثير التعليم الأكاديمي على الوعي الضريبي وأساليب التهرب الضريبي لدى المحاسبين والمراجعين في المملكة العربية السعودية.
٤. ما مدى تأثير التأهيل المهني على الوعي الضريبي وأساليب التهرب الضريبي لدى المحاسبين والمراجعين في المملكة العربية السعودية.

وعلى ذلك تم في إجراء الدراسة الميدانية الاعتماد على استخدام استبيان صممت بما يتناسب مع مضمون التساؤلات الأربع المذكورة تمهيداً للإجابة عنها وتحليل ومناقشة نتائجها إحصائياً.

ولقد احتوى الاستبيان في صورته النهائية على المحاور التالية:

المحور الأول: مفهوم وأهمية الوعي الضريبي وتكون من ٦ عبارات تقيس البعد.

المحور الثاني: أساليب التهرب الضريبي وتكون من ٨ عبارات تقيس البعد.

المحور الثالث: تأثير التعليم الأكاديمي على الوعي الضريبي وأساليب التهرب الضريبي وتكون من ٥ عبارات تقيس البعد.

المحور الرابع: تأثير التأهيل المهني على الوعي الضريبي وأساليب التهرب الضريبي لدى المحاسبين والمراجعين في المملكة العربية السعودية وتكون من ٥ عبارات تقيس البعد.

وتضمنت كل مفردة في كل بعد خمسة اختيارات وهي تعتمد على مقياس ليكرت (Likert) خماسي التدرج (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) وتأخذ الدرجات على الترتيب (٥، ٤، ٣، ٢، ١).

تم تفرغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج التحليل الإحصائي **Statistical Package for the Social Sciences (SPSS)**، وبسبب أن مقياس ليكرت هو مقياس ترتيبي تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

المتوسط الحسابي: تم استخدام المتوسط الحسابي نظراً لاختلاف أهمية كل مفردة عن أهمية المفردات الأخرى، أو كون هذه المفردات مقرونة بأوزان مختلفة فيستخدم هذا النوع في حالة وجود مقياس (ليكرت) "Likert" للتدرج الخماسي لاستجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات متغيرات الدراسة الأساسية "المحاور" مثل (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق (بشدة)، حيث يعبر الرقم (٥) عن أعلى درجة (موافق بشدة)، بينما يعبر الرقم (١) عن أقل درجة (غير موافق بشدة). وهذا أفضل بكثير من الاعتماد على التكرارات فقط، وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد عينة الدراسة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية، مع العلم بأنه يفيد في ترتيب العبارات حسب أعلى متوسط.

الانحراف المعياري: وهو من أفضل مقاييس التشتت للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد عينة الدراسة لكل عبارة عن متوسطها.

٢- تحليل الدراسة الميدانية

للحصول على نتائج الدراسة تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات الناتجة من خلال تطبيق الاستبانة على عينة الدراسة، حيث تم استخدام برنامج SPSS. ولتفسير نتائج الدراسة والحكم على مستوى الاستجابة، تم ترتيب المتوسطات الموزونة على مستوى الفقرات في كل محور من محاور الدراسة، وتحديد درجة التوافر حسب المحك المعتمد للدراسة.

فيما يلي عرض للنتائج التي تم التوصل إليها من خلال إجابة أفراد عينة الدراسة عن الأسئلة وفقاً لترتيبها:

١-٢ توصيف العينة:

١-١-٢ المؤهل:

جدول رقم (١) يبين توزيع أفراد العينة حسب المؤهل

النسبة %	العدد	المؤهل العلمي
10.63%	10	دبلوم
53.19%	50	بكالوريوس
28%	27	ماجستير
7.45%	7	دكتوراه
100%	94	المجموع

يتضح من الجدول رقم (١) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل، حيث أن نسبة من يحملون بكالوريوس بلغت (53.19 %) كأعلى نسبة، يليهم من يحملون ماجستير (28 %)، ثم من يحملون دبلوم بنسبة (10.63 %)، وأخيراً من يحملون دكتوراه بنسبة (7.45 %) وهي أقل نسبة في فئات حملة المؤهلات العلمية.

٢-١-٢ الوظيفة:

جدول رقم (٢) يبين توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة الحالية	التكرارات	النسبة المئوية%
محاسب	40	42.6 %
مراجع حسابات	16	17 %
مدير مالي	9	9.6 %
أخرى	29	30.9 %
المجموع	94	100 %

يتضح من الجدول (٢) توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة، حيث أن من يشغلون وظيفة محاسب جاءوا كأعلى نسبة (42.6 %)، يليهم من يشغلون مهن أخرى بنسبة (30.9 %)، ثم من يشغلون وظيفة مراجع حسابات بنسبة (17 %)، أخيراً من يشغلون وظيفة مدير مالي بنسبة (9.6 %).

٢-١-٣ عدد سنوات الخدمة:

جدول رقم (٣) يبين توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخدمة

سنوات الخدمة	التكرارات	النسبة المئوية%
أقل من ٥ سنوات	37	39.3 %
من ٥ - أقل من ١٠ سنوات	28	29.8 %
من ١٠ سنوات - أقل من ١٥ سنة	16	17 %
من ١٥ سنة إلى أقل من ٢٠ سنة	7	7.4 %
٢٠ سنة فما فوق	6	6.4 %
المجموع	94	100 %

يتضح من الجدول (٣) توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة، فالذين عدد سنوات خبرتهم أقل من ٥ سنوات كانت نسبتهم (39.3 %) ثم من ٥ - أقل من ١٠ سنوات جاءوا بنسبة (29.8 %)، يليهم من عدد سنوات خبرتهم من ١٠ سنوات - أقل من ١٥ سنة (17 %)، أما من عدد سنوات خبرتهم من ١٥ سنة إلى أقل من ٢٠ سنة فقد جاءوا بنسبة (7.4 %) وأخيراً من عدد سنوات خبرتهم ٢٠ سنة فما فوق فقد جاءوا بنسبة (6.4 %).

٢-٢ تحليل محاور الدراسة الميدانية:

١-٢-٢ المحور الأول: مفهوم وأهمية الوعي الضريبي:

جدول رقم (٤) يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد العينة اتجاه مفهوم وأهمية الوعي الضريبي

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
١	تنطلق فكرة فرض الضرائب من وجود مصلحة عامة واحدة وعلى الجميع المشاركة في تحمل أعباءها كل وفق مقدرته المالية	3.74	.97	موافق	5
٢	من المهم أن يقتنع كل مكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه	3.78	1.04	موافق	3
٣	اعتقاد المكلف أن الضريبة لا تسهم على نحو كبير في تغطية احتياجات الدولة تقلل التزامه الضريبي	3.57	1.21	موافق	6
٤	زيادة الثقة بين المكلفين ومصلحة الزكاة والدخل تزيد من الالتزام الضريبي لدى المكلفين	4.01	.89	موافق	1
٥	معرفة المكلفين بحقوقهم وواجباتهم الضريبية تزيد التزامهم الضريبي	4.00	.91	موافق	2
٦	المحاسبين في المملكة العربية السعودية يدركون أهمية الالتزام بالوفاء بمتطلبات الضريبة	3.74	.95	موافق	4
	المتوسط الكلي	3.82			

يتضح من الجدول رقم (٤) ما يلي:

- أكدت إجابات أفراد عينة الدراسة موافقتهم على "زيادة الثقة بين المكلفين ومصلحة الزكاة والدخل تزيد من الالتزام الضريبي لدى المكلفين"، وجاء ذلك في الترتيب الأول بمتوسط حسابي قدره (4.01) وانحراف معياري (.89).
- أظهرت إجابات المبحوثين موافقتهم على معرفة المكلفين بحقوقهم وواجباتهم الضريبية تزيد التزامهم الضريبي". وجاء ذلك في الترتيب الثاني بمتوسط حسابي قدره (4.00) وانحراف معياري (.91).
- أوضحت استجابات عينة الدراسة موافقتهم على "من المهم أن يقتنع كل مكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه". وجاء ذلك في الترتيب الثالث بمتوسط حسابي قدره (3.78) و انحراف معياري (1.04).

- بينت إجابات أفراد العينة موافقتهم على " المحاسبين في المملكة العربية السعودية يدركون أهمية الالتزام بالوفاء بمتطلبات الضريبة ". وجاء ذلك في الترتيب الرابع بمتوسط حسابي قدره (3.74) وبانحراف معياري (.95).

- كشفت استجابات عينة الدراسة عن موافقتهم على "تنطلق فكرة فرض الضرائب من وجود مصلحة عامة واحدة وعلى الجميع المشاركة في تحمل أعباءها كل وفق مقدرته المالية". وجاء ذلك في الترتيب الخامس بمتوسط حسابي قدره (3.74) وبانحراف معياري (.97).

- وأخيراً جاءت استجابات عينة الدراسة معبرة عن موافقتهم على "اعتقاد المكلف أن الضريبة لا تسهم على نحو كبير في تغطية احتياجات الدولة تقلل التزامه الضريبي". وجاء ذلك في الترتيب السادس والأخير بمتوسط حسابي قدره (3.57) وبانحراف معياري (1.21).

٢-٢-٢ المحور الثاني: أساليب التهرب الضريبي:

جدول رقم (٥) يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد العينة اتجاه

أساليب التهرب الضريبي

الترتيب	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط	الفقرة	رقم الفقرة
3	موافق	.83	3.45	يقوم بعض الممولين بتصنيف مبيعات خاصة للضريبة إلى مبيعات معفية	1
7	محايد	.94	3.33	يلجأ بعض الممولين إلى تقديم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو مستندات مصنعة	2
6	محايد	.91	3.35	يقوم البعض بتوزيع أرباح على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه من الأرباح	3
2	موافق	.95	3.50	يقوم بعض الممولين باصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر	4
1	موافق	.93	3.55	يتم إخفاء نشاط أو أكثر مما يخضع للضريبة من قبل بعض الممولين	5
8	محايد	1.04	3.14	إتلاف أو إخفاء السجلات أو الدفاتر قبل الأجل المحدد	6
4	محايد	1.02	3.37	عدم تقدم المكلف لتسجيل النشاط في الوقت المحدد	7
5	محايد	1.03	3.37	تغيير المواصفات للسلع المستوردة كنوعها ووزنها	8
			3.38	المتوسط الكلي	

يتضح من الجدول رقم (٥) ما يلي:

- أكدت إجابات أفراد عينة الدراسة موافقتهم على "يتم إخفاء نشاط أو أكثر مما يخضع للضريبة من قبل بعض الممولين"، وجاء ذلك في الترتيب الأول بمتوسط حسابي قدره (3.55) وبانحراف معياري (0.93).

- أظهرت إجابات المبحوثين موافقتهم على "يقوم بعض الممولين باصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر"، وجاء ذلك في الترتيب الثاني بمتوسط حسابي قدره (3.50) وبانحراف معياري (0.95).

- أوضحت استجابات عينة الدراسة موافقتهم على "يقوم بعض الممولين بتصنيف مبيعات خاصة للضريبة إلى مبيعات معفية"، وجاء ذلك في الترتيب الثالث بمتوسط حسابي (3.45) وبانحراف معياري (0.83).

- بينت إجابات أفراد العينة موافقتهم على "عدم تقدم المكلف لتسجيل النشاط في الوقت المحدد" وجاء ذلك في الترتيب الرابع بمتوسط حسابي قدره (3.37) وبانحراف معياري (1.02).

- كشفت استجابات عينة الدراسة عن موافقتهم على "تغيير المواصفات للسلع المستوردة كنوعها ووزنها"، وجاء ذلك في الترتيب الخامس، بمتوسط حسابي قدره (3.37) وبانحراف معياري (1.03).

- أشارت إجابات المبحوثين إلى موافقتهم على "يقوم البعض بتوزيع أرباح على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه من الأرباح"، وجاء ذلك في الترتيب السادس بمتوسط حسابي قدره (3.35) وبانحراف معياري (0.91).

- كشفت استجابات عينة الدراسة عن موافقتهم على "يلجأ بعض الممولين إلى تقديم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو مستندات مصطنعة". وجاء ذلك في الترتيب السابع بمتوسط حسابي قدره (3.33) وبانحراف معياري (0.94).

- وأخيراً جاءت استجابات عينة الدراسة معبرة عن موافقتهم على "إتلاف أو إخفاء السجلات أو الدفاتر قبل الأجل المحدد". وجاء ذلك في الترتيب الثامن والأخير بمتوسط حسابي قدره (3.14) وبانحراف معياري (1.04).

٢-٢-٣ المحور الثالث: تأثير التعليم الأكاديمي على الوعي الضريبي
وأساليب التهرب الضريبي:

جدول رقم (٦) يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد العينة اتجاه تأثير التعليم الأكاديمي على الوعي الضريبي وأساليب التهرب الضريبي

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
1	توفر الجامعات السعودية تعليم ضريبي ملائم لطلبة المحاسبة	2.68	1.25	محايد	4
2	يحرص المحاسب على تطبيق كافة المهارات المهنية المكتسبة خلال الدراسة في بيئة العمل	3.26	1.18	محايد	2
3	يلبي التعليم المهني متطلبات تطوير المهارات المعرفية والإدراكية	3.11	1.07	محايد	3
4	يطبق المحاسب المؤهل مهنياً كافة أسس ومبادئ ومعايير المحاسبة الضريبية	3.46	1.00	موافق	1
5	يتم تزويد طلبة المحاسبة في المملكة العربية السعودية بالمهارات اللازمة لاكتشاف التهرب الضريبي	2.56	1.23	غير موافق	5
	المتوسط الكلي	3.01			

يتضح من الجدول رقم (٦) ما يلي:

- أكدت إجابات أفراد عينة الدراسة موافقتهم على " يطبق المحاسب المؤهل مهنياً كافة أسس ومبادئ ومعايير المحاسبة الضريبية "، وجاء ذلك في الترتيب الأول بمتوسط حسابي قدره (3.46) وانحراف معياري (1.00).
- أظهرت إجابات المبحوثين موافقتهم على " يحرص المحاسب على تطبيق كافة المهارات المهنية المكتسبة خلال الدراسة في بيئة العمل"، وجاء ذلك في الترتيب الثاني بمتوسط حسابي قدره (3.26) وانحراف معياري (1.18).
- أوضحت استجابات عينة الدراسة موافقتهم على " يلبي التعليم المهني متطلبات تطوير المهارات المعرفية والإدراكية"، وجاء ذلك في الترتيب الثالث بمتوسط حسابي قدره (3.11) بنسبة قدره وانحراف معياري (1.07).

- بينت إجابات أفراد العينة موافقتهم على " توفر الجامعات السعودية تعليم ضريبي ملائم لطلبة المحاسبة "، وجاء ذلك في الترتيب الرابع بمتوسط حسابي قدره (2.68) و بانحراف معياري (1.25).

- وأخيراً كشفت استجابات عينة الدراسة عن موافقتهم على " يتم تزويد طلبة المحاسبة في المملكة العربية السعودية بالمهارات اللازمة لاكتشاف التهرب الضريبي" وجاء ذلك في الترتيب الخامس والأخير بمتوسط حسابي قدره (2.56) وبانحراف معياري (1.23).

٢-٢-٤ المحور الرابع: تأثير التأهيل المهني على الوعي الضريبي وأساليب التهرب الضريبي لدى المحاسبين والمراجعين في المملكة العربية السعودية:

جدول رقم (٧) يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد العينة اتجاه تأثير التأهيل المهني على الوعي الضريبي وأساليب التهرب الضريبي لدى المحاسبين والمراجعين في المملكة العربية السعودية

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
1	يلعب التأهيل الضريبي للمرجع دوراً هاماً في الكشف عن التهرب الضريبي لدى العميل	4.12	.75	موافق	4
2	توفر الجهات المهنية المحاسبية في المملكة العربية السعودية دورات وبرامج توعوية متخصصة لرفع الوعي الضريبي لدى المحاسبين والمراجعين	3.46	1.03	موافق	5
3	التعليم المهني المستمر يطور من قدرات المحاسب والمراجع على اكتشاف التلاعب الضريبي	4.27	.67	موافق بشدة	3
4	يجب أن يكون لدى فاحص الضرائب الاستعداد لتطوير نفسه ومعرفته	4.46	.68	موافق بشدة	2
5	يلزم فاحص الضرائب أن يكون لديه إلمام بالقطاعات الاقتصادية المختلفة، مما ينعكس أثره إيجاباً على مقدار وعيه وبالتالي على موضوعية القرار الذي سيتخذه	4.45	.68	موافق بشدة	1
	المتوسط الكلي	4.15			

يتضح من الجدول رقم (٧) ما يلي:

- أكدت إجابات أفراد عينة الدراسة موافقتهم بشده على "يلزم فاحص الضرائب أن يكون لديه إلمام بالقطاعات الاقتصادية المختلفة، مما ينعكس أثره إيجابا على مقدار وعيه وبالتالي على موضوعية القرار الذي سيتخذه"، وجاء ذلك في الترتيب الأول بمتوسط حسابي قدره (4.45) وبانحراف معياري (0.68).
- أظهرت إجابات المبحوثين موافقتهم بشدة على "يجب أن يكون لدى فاحص الضرائب الاستعداد لتطوير نفسه ومعرفة"، وجاء ذلك في الترتيب الثاني بمتوسط حسابي قدره (4.46) وبانحراف معياري (0.68).
- أوضحت استجابات عينة الدراسة موافقتهم على "التعليم المهني المستمر يطور من قدرات المحاسب والمراجع على اكتشاف التلاعب الضريبي"، وجاء ذلك في الترتيب الثالث بمتوسط حسابي قدره (4.27) و بانحراف معياري (0.67).
- بينت إجابات أفراد العينة موافقتهم على "يلعب التأهيل الضريبي للمراجع دوراً هاماً في الكشف عن التهرب الضريبي لدى العميل" وجاء ذلك في الترتيب الرابع بمتوسط حسابي قدره (4.12) وبانحراف معياري (0.75).
- وأخيراً كشفت استجابات عينة الدراسة عن موافقتهم على "توفر الجهات المهنية المحاسبية في المملكة العربية السعودية دورات وبرامج توعوية متخصصة لرفع الوعي الضريبي لدى المحاسبين والمراجعين"، وجاء ذلك في الترتيب الخامس والأخير بمتوسط حسابي قدره (3.46) وبانحراف معياري (1.03).

٣ - النتائج والتوصيات

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مدى إدراك وتأهيل المحاسبين والمراجعين في المملكة العربية السعودية أكاديمياً ومهنياً بأساليب التهرب الضريبي. بالإضافة لتقييم مستوى الوعي الضريبي لدى كل من المحاسبين والمراجعين العاملين في مكاتب المراجعة المحلية في المملكة العربية السعودية، وذلك بهدف اكتشاف أثر مستوى الوعي الضريبي على مدى التزام الأفراد والمنشآت بالضريبة وبالتالي الحد من الهدر الضريبي. وتكون مجتمع هذه الدراسة من المحاسبين و مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة المحلية المرخص لها في مدينة جدة، لمعرفة آرائهم حول التهرب الضريبي وعلاقته بالوعي الضريبي بالمملكة العربية السعودية، حيث تم اختيار ٩٤ منهم بأسلوب العينة العشوائية ليكونوا عينة الدراسة ومن ثم تم تحليل نتائج الاستبانة والخروج بتوصيات البحث.

وتوصلت الدراسة لمجموعة من النتائج يمكن إجمالها فيما يلي:

١. مستوى إدراك المحاسبين ومراجعى الحسابات بالمملكة العربية السعودية لمفهوم وأهمية الوعي الضريبي مرتفع، ويرجع السبب إلى أن إدراك المحاسبين والمراجعين في خلق الوعي الضريبي لا يقتصر على شريحة المكلفين فحسب، على الرغم من الأولوية التي تعطى عادة لنشر الوعي بين صفوفهم، وإنما يمتد ليشمل قطاعات ومؤسسات الدولة والمجتمع كافة، وذلك من منطلق كون الضريبة وأداؤها تمثل واجباً وطنياً وأخلاقياً يقوم على أساس مبدأ التكامل الاجتماعي وإن المجتمع معني ومسئول عن ضمان أداء هذا الواجب من قبل كل من يترتب عليه، إذا كان الناس ينظرون إلى التهرب الضريبي بأنه عمل غير أخلاقي فإن مستوى الإذعان الضريبي بين المكلفين سيرتفع حتى عندما تكون احتمالات اكتشاف التهرب الضريبي من قبل الإدارة الضريبية منخفضة أو عندما تكون الجزاءات قليلة القسوة. فالوعي الضريبي يعني الإدراك الكامل من قبل الأفراد لمسؤولية المالية إزاء المجتمع والدولة. وهو لا ينفك عن الوعي بالمواطنة والانتماء والمشاركة في منظومة الحقوق والواجبات وينشأ هذا الوعي من خلال شعور المواطن بدرجة التزام الدولة ومؤسساتها في تحقيق برامج

التنمية والعمل على رفاهية المجتمع وتحقيق طموحاته ورفع مستواه الحضاري بكل أشكاله، فإن تحقيق تلك المهام تستلزم موارد وجهود تنظيمية وفعاليات وهذا يأتي من الضريبة. كما أنه من الأهمية بمكان لنجاح أي برنامج للإصلاح الضريبي أن يدرك الأفراد أن الضرائب التي يدفعونها ستصرف لتزويدهم بالخدمات العامة.

٢. مستوى إدراك المحاسبين ومراجعي الحسابات العاملين بالمملكة العربية السعودية لأساليب التهريب الضريبي متوسط مما يدل على ان هناك قصور في تدريب كلا من المحاسبين ومراجعي الحسابات في مجال التهريب الضريبي وسبل مكافحته، ويمكن أن يكون ذلك سبب في زيادة التهريب الضريبي حيث إنه يمكن أن لا يستطيع فاحص الضريبة اكتشاف التلاعب في الحسابات التي يقدمها المكلف أو وكيله للضريبة في حالة عدم تأهيله وزيادة معرفته بأشكال التهريب الضريبي وسبل اكتشافها ومعالجتها، وربما يرجع ذلك إلى حداثة الضرائب بوضعها الحالي بالمملكة العربية السعودية.

٣. مستوى تأثير التعليم الأكاديمي على الوعي الضريبي وأساليب التهريب الضريبي لدى المحاسبين ومراجعي الحسابات في المملكة العربية السعودية محايد وقد يعود ذلك إلى أن نسبة الحاصلين على دراسات عليا (ماجستير ودكتوراه) هم النسبة الاقل في حين أن بقية أفراد العينة مؤهلهم إما دبلوم أو بكالوريوس وهم النسبة الأكبر.

٤. مستوى تأثير التأهيل المهني على الوعي الضريبي وأساليب التهريب الضريبي لدى المحاسبين ومراجعي الحسابات في المملكة العربية السعودية مرتفع فكفاءة عمل المحاسب والمراجع تتوقف على مستوى تعليمه من جهة، و خبرته العملية من جهة أخرى. كما أن جودة التأهيل العلمي والعملية للمحاسب والمراجع يضمن أداء عمله على الوجه الأكمل، إذ أن التأهيل العلمي للمحاسب والمراجع يضمن توافر قدر مناسب من المعرفة بالعلوم التي ترتبط بطبيعة عمله مع ضمان استمرار عملية التعليم بما يحقق دائماً المستوى الملائم للأداء المهني، ويعد

التأهيل المهني للمحاسب وللمراجع مهماً لأنه يساعد في تدعيم قدراتهم على اكتشاف ومنع قيام المكلفين بالتهرب الضريبي.

في ضوء ما تقدم من نتائج خرجت الدراسة بعدة توصيات وهي كالتالي:

- ضرورة توفر الخبرة لكل من المحاسبين ومراجعي الحسابات، من أجل الإحاطة بالأساليب التي قد يلجأ إليها المكلفون للتهرب من الضريبة، وبالتالي التركيز عليها عند مراجعة حساباتهم.
- على المحاسبين ومراجعي الحسابات الاشتراك بانتظام في الاجتماعات، والندوات التي تعقدها المنظمات المهنية، التي تهتم ليس فقط بالمحاسبة الضريبية، وإنما بالعلوم ذات العلاقة بها كإدارة الأعمال، والاقتصاد، والإحصاء، وغيرها.
- تفعيل دور التوعية الضريبية بكل وسائل الإعلام المتاحة، وإشراك المؤسسات المهنية، والغرف التجارية، والمحاسبين القانونيين، وكل من لهم علاقة بهذا الموضوع.
- ضرورة قيام الجهات المختصة، ومصالحة الزكاة والدخل بإتباع سياسات، وبرامج لدعم وتحفيز البحث العلمي في مجال الضريبة عمومًا، وفي مجال تطوير، ومساهمة المحاسبة في معالجة المشاكل المحاسبية في هذا المجال، لإغناء، وتطوير الفكر الضريبي، وتطبيقاته.
- تطوير التعليم الأكاديمي المحاسبي وخاصة فيما يتعلق بمجال الضريبة.

المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

المراجع الأولية:

الهيئة العامة للزكاة والدخل (٢٠١٧). نشرة ضريبة القيمة المضافة النسخة رقم (٢)،

متاح على: <https://www.vat.gov.sa/sites/default/files/2017-09/GAZT-VAT-Newsletter-Edition-2-final.pdf>

نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/ ١١٣) وتاريخ ١١/٢/١٤٣٨هـ

الهيئة العامة للزكاة والدخل (٢٠١٨). متاح على: <https://www.gazt.gov.sa/ar>

رؤية المملكة العربية السعودية ٢٠٣٠ (٢٠١٨). وثيقة برنامج تحقيق التوازن المالي،

متاح على: <https://vision2030.gov.sa/ar/bb2020>

الكتب والبحوث المنشورة:

إبراهيم، عبد الجبار إبراهيم (١٩٩٠). نحو استخدام مناهج بديلة في بحوث الإدارة

والمحاسبة: المنهج التفسيري والمنهج الانتقادي. مجلة التجارة والتمويل،

ملحق ٩٩٨، ٧-٤١.

إبراهيم، نبيل عبد الرؤوف (٢٠١٥). الضريبة على القيمة المضافة: VAT التنظيم

الفني - آليات التطبيق - معوقات ومقترحات، الاقتصاد والمحاسبة - مصر، ع

٦٦٠، ص ١ - ١٥.

أحمد، عادل (٢٠٠٧)، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية.

البطريق، يونس أحمد، (٢٠٠٤)، النظم الضريبية. الدار الجامعية للطباعة والنشر،

بيروت.

بلواضح، الجيلاني، وميمون نبيلة (٢٠١٣)، مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود

القضاء على البطالة. بحث مقدم إلى الملتقى العلمي الأول بعنوان: إستراتيجية

الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة، المنعقد في جامعة منتوري،

الجزائر، خلال الفترة ٢٣ - ٢٥ نيسان ٢٠١٣.

- الحاج، طارق (٢٠٠٩)، المالية العامة، عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع.
- حافظ، عبد الرشيد (٢٠١٢). أساسيات البحث العلمي. جدة: مركز النشر العلمي-جامعة الملك عبدالعزيز.
- خطابي صارة (٢٠٠٨)، الرقابة الجبائية دورها في مكافحة الغش الجبائي، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة اللسانس في علوم التسيير، الجزائر.
- حماد، طارق، (٢٠٠٥)، مشكلات ضريبية معاصرة. الطبعة الأولى، القاهرة: دار الكتب المصرية.
- خصاونة، جهاد، (٢٠٠٠)، المالية العامة والتشريع الضريبي. الطبعة الأولى، عمان.
- الخطيب، خالد (٢٠٠٠)، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، ع ١٦، ص ١٥٧ - ١٨٧.
- الخطيب، خالد (٢٠١٥) ، التهرب الضريبي منشورات مجلة القضاء المدني - سلسلة دراسات وأبحاث - المغرب، ع ٧، ٤٩-٦٥.
- الخطيب، خالد شحادة، و شامية، أحمد زهير(٢٠٠٧)، أسس المالية العامة، ط ٦، دار وائل للنشر.
- رضا، بوعزيزي، (٢٠٠٩)، التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع النقود والمالية.
- سعيد، فرهود محمد، (٢٠٠٦)، المالية العامة، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، حلب، سوريا.
- السلطان، سلطان، (٢٠٠٩)، المحاسبة الضريبية النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، القاهرة.
- سويسي ، نفيسة (٢٠١٠) ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي، رسالة ماجستير في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة ورقلة، الجزائر.

- الشرقاوي، عبد الحكيم مصطفى (٢٠٠٦)، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية.
- الشيواني، ختار (٢٠١٦)، التهرب الضريبي، مجلة الحكمة للدراسات الإقتصادية - مؤسسة كنوز الحكمة للنشر والتوزيع - الجزائر، ع٨، ص ١٨٣ - ١٩٩.
- العلي، عادل فليح (٢٠١١)، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الجزء الأول، ط ١، دار إثراء للنشر والتوزيع.
- العمور، سالم عميرة (٢٠٠٧)، ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل: دراسة تحليلية على قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- عوادي مصطفى ورحال ناصر (٢٠١١). الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، النشر والتوزيع مكتبة بن موسى السعيد، الوادي.
- فالح، إبراهيم (٢٠٠٣)، موضوعية قرار مأمور التقدير الجزافي في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس.
- قطاونة، عادل محمد، عفانة، عدي حسين (٢٠٠٨)، المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، عمان.
- محرم، ماجد علي محمد (٢٠٠٤)، بناء نموذج للرقابة الضريبية للحد من التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان: الأردن.
- محمد، ايمان يحيى (٢٠١٣)، التهرب الضريبي (أسبابه واليات مكافحته)، مجلة الإدارة والاقتصاد الجامعة المستنصرية، المجلد ٣٦، العدد ٩٤. بغداد، العراق.
- المطيري، عبيد ومتولي، طلعت (٢٠٠٢). المناهج البحثية المعاصرة (التفسيري والنقدي) وغيابها عن البحوث العربية في المحاسبة. المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الخامس (العدد الأول)، ٣٧-١.

مقبل ، عبدالواسع احمد(٢٠١٢م) ، التهرب الضريبي ، مجلة الاقتصاد ، كلية الاقتصاد
بجامعة عدن ، اليمن ع٥.

منصور، إيهاب خضر (٢٠٠٣)، العقوبات الضريبية ومدى فعاليتها في مكافحة التهرب
من ضريبة الدخل في فلسطين رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة النجاح
الوطنية، نابلس .

المهاني، محمد خالد (٢٠١٠)، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة
العربية للتنمية الإدارية، القاهرة.

مهاني، محمد خالد، الخطيب، خالد، العدي، إبراهيم (٢٠١١)، المحاسبة الضريبية،
جامعة دمشق.

هلالي، حسين (١٩٩٤). أثر المدخل الإيجابي على البحوث المحاسبية: الفجوة بين
النظرية والتطبيق العملي. آفاق جديدة للدراسات التجارية، ٦(١)، ٦٦-١٣٩.

يحيى، بوقنداقي وغزالي، أحمد، والشريف، كمال، (٢٠٠٥)، مدى فعالية الرقابة
الجبائية في مكافحة الغش الجبائي، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم
التسيير، المركز الجامعي بالمدينة.

ثانيا: المراجع الأجنبية:

Brooks, N., & Hwong, T. (2006). *The social benefits and economic costs of taxation: A comparison of high-and low-tax countries*: Canadian Centre for Policy Alternatives.

Chau, K., & Leung, P. (2009). A critical review of Fischer tax compliance model: A research synthesis. *Journal of accounting and taxation*.

Coskun, C., & Savasan, F. (2009). *Tax Morale: Empirical Evidence from Turkey*. Paper presented at the Annual Meeting of the European Public Choice Society.

- Fagbemi, T. O., Uadiale, O. M., & Noah, A. O. (2010). The ethics of tax evasion: Perceptual evidence from Nigeria. *European journal of social sciences*, 17(3), 360-371.**
- Gebeyehu, M. (2008). „Tax Audit Practice and Its Significance in Increasing Revenue in Ethiopia: The Case of Addis Ababa City Administration“. *For the Partial Fulfillment of Msc. in Accounting and Finance.***
- Juan AMM, María GR, Francisco SG (2013). Ghana's Advance to Middle-income Status Requires Firm Policies. Retrieved from IMFSurvey Magazine: <http://www/imf.org/external/pubs/ft/survey/so/2013/car061213a.htm>**
- McLaren, J. (2008). The distinction between tax avoidance and tax evasion has become blurred in Australia: why has it happened. *J. Australasian Tax Tchrs. Ass'n*, 3, 141.**
- Murphy, K. (2005). Regulating more effectively: The relationship between procedural justice, legitimacy, and tax non-compliance. *Journal of law and Society*, 32(4), 562-589.**
- Tsakumis, G. T., Curatola, A. P., & Porcano, T. M. (2007). The relation between national cultural dimensions and tax evasion. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 16(2), 131-147.**