

## أثر سمات المحاسب القضائي في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب وشركات المراجعة بالجمهورية اليمنية: دراسة ميدانية

الاستلام: 29/يونيو/2024  
التحكيم: 20/أغسطس/2024  
القبول: 28/أغسطس/2024

Abdullah Hassan Al-Raimi Al-Manhourid<sup>(\*,1)</sup>  
Sultan Ali Faraj Al-Sorihi<sup>2</sup>  
Sawsan Salah Ahmed Salah Al-Dahab<sup>3</sup>

عبدالله حسن الريمي المنهوري<sup>(\*،1)</sup>  
سلطان علي فرج السريحي<sup>2</sup>  
سوسن صلاح أحمد صلاح الذهب<sup>3</sup>

© 2024 University of Science and Technology, Sana'a, Yemen. This article can be distributed under the terms of the [Creative Commons Attribution License](#), which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original author and source are credited.

© 2024 جامعة العلوم والتكنولوجيا، اليمن، صنعاء. يمكن إعادة استخدام المادة المنشورة حسب رخصة مؤسسة المشاع الإبداعي شريطة الاستشهاد بالمؤلف والمجلة.

1 Assistant Prof. of Accounting, University of Science and Technology, Sana'a, Yemen  
2 Associate Prof. of Accounting, University of Science and Technology, Sana'a, Yemen  
3 MA Scholar in Accounting, University of Science and Technology, Sana'a, Yemen

1 أستاذ المحاسبة المساعد، كلية العلوم الإدارية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، اليمن  
2 أستاذ المحاسبة المشارك، كلية العلوم الإدارية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، اليمن  
3 باحثة بجامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، اليمن

\* عنوان المراسلة: [a.almnhori@gmail.com](mailto:a.almnhori@gmail.com)

## أثر سمات المحاسب القضائي في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب وشركات المراجعة بالجمهورية اليمنية: دراسة ميدانية

### الملخص:

هدفت الدراسة إلى تحديد وقياس أثر سمات المحاسب القضائي في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب وشركات المراجعة في الجمهورية اليمنية، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد اعتمدت على الاستبانة الإلكترونية أداة لجمع البيانات من المجتمع الذي يتكون من (384) مراجعاً خارجياً في مكاتب وشركات المراجعة باستخدام طريقة الحصر الشامل، وبلغ عدد الاستبانات المستردة (329) مفردة، وكان عدد الاستبانات الصالحة للتحليل (260) استبانة، وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية في العلوم الإنسانية (SPSS)، حيث تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد لاختبار الفرضيات، وقد أظهرت نتائج الدراسة الميدانية وجود أثر إيجابي لسمات المحاسب القضائي (المهارات، والمؤهلات) في الحد من التهرب الضريبي، حيث كان للمهارات أثر إيجابي مرتفع في الحد من التهرب الضريبي، يليها المؤهلات ولاسيما من يحملون شهادة (CFA)، كما أظهرت النتائج كذلك عدم وجود أثر لسمات المحاسب القضائي (الخبرات، والسلوكيات) في الحد من التهرب الضريبي بحسب رأي مجتمع الدراسة، وكشفت الدراسة أن أكثر الأبعاد ارتباطاً بالحد من التهرب الضريبي بحسب وجهة نظر مجتمع الدراسة هي مبررات التهرب الضريبي، يليها فرص التهرب الضريبي، ويليها قدرات التهرب الضريبي ثم ضغوطات التهرب الضريبي، وقد أوصت الدراسة بضرورة تأسيس جمعية مهنية متخصصة تُعنى بتنظيم مهنة المحاسبة القضائية في الجمهورية اليمنية، واعتماد مادة المحاسبة القضائية ضمن المناهج التعليمية المحاسبية، وتفعيل التدريب الميداني للقائمين بمهام المحاسبين القضائيين.

**الكلمات المفتاحية:** سمات المحاسب القضائي، التهرب الضريبي، مكاتب وشركات المراجعة، اليمن.

## The Impact of Forensic Accountant Characteristics on Reducing Tax Evasion from the Perspective of External Auditors Working in Audit Firms and Companies in the Republic of Yemen: A Field Study

### Abstract:

The study aimed to identify and measure the impact of forensic accountant characteristics on reducing tax evasion from the perspective of external auditors working in audit firms and companies in the Republic of Yemen. To achieve the study's objectives, an electronic questionnaire was used as a data collection tool from a population of 384 external auditors in audit firms and companies using a complete enumeration method. The number of retrieved questionnaires was 329, and the number of questionnaires valid for analysis was 260. The data were analyzed using the SPSS, where multiple regression analysis was used to test the hypotheses. The results of the field study showed a positive impact of forensic accountant characteristics (skills and qualifications) on reducing tax evasion. Skills had a high positive impact on reducing tax evasion, followed by qualifications, especially those holding a CFA certificate. The results also showed no impact of forensic accountant characteristics (experience and behaviors) on reducing tax evasion according to the study population's opinion. The study revealed that the most related dimensions to reducing tax evasion, according to the study population's perspective, are the justifications for tax evasion, followed by tax evasion opportunities, tax evasion capabilities, and then tax evasion pressures. The study recommends the need to establish a specialized professional association concerned with organizing the forensic accounting profession in the Republic of Yemen, adopting the forensic accounting subject within accounting curricula, and activating field training for those performing the duties of forensic accountants.

**Keywords:** Forensic accountant characteristics, tax evasion, audit firms and companies, Yemen.

## المقدمة:

انتشرت في دول العالم المعاصر العديد من الفضائح المالية، ومن أهمها ظاهرة التهرب الضريبي التي لطالما انتشرت عبر التاريخ بمجموعة واسعة من الأنشطة والطرق التي يلجأ إليها المكلفين غير الراغبين في دفع نصيبهم العادل من الضرائب، كالتقليل من الدخل، والمباغة في الخصومات، والتلاعب في المستندات المالية كمحاولة لخرق القانون بقصد وحيد وهو التخفيض من نسبة الضرائب المستحقة عليهم للدولة (أبو مصبح، 2022؛ بومعراي، 2020).

وقد عرف الخرسان (2018) التهرب الضريبي بأنه: استخدام المكلف لطرق احتيالية أو تصريحات كاذبة للتخلص من دفع الضريبة.

وقد جاء في التقرير العالمي للتهرب الضريبي لعام 2024م أن الشركات العالمية متعددة الجنسيات حولت (35%) في عام 2022م من الأرباح الأجنبية التي حققتها خارج بلد مقرها الرئيسي، ومن الشركات التي حولت أرباحها إلى الخارج شركة أبل الأمريكية، وشركة (BMW) الألمانية، وشركة تويوتا اليابانية، وفي عام 2022م ووفقاً لأفضل التقديرات المتاحة بلغ إجمالي الأرباح المنقولة تهرباً من الضريبة على مستوى العالم تريليون دولار، وبلغت الخسائر الضريبية الناجمة عن تهرب تلك الشركات ما يعادل (10%) من عائدات الضرائب التي تم جمعها من الشركات على مستوى العالم (Alstadsæter et al., 2024). وجاء في تقرير نشرته هيئة الإذاعة البريطانية (BBC) أن شركات التكنولوجيا العملاقة (فيسبوك، جوجل، ومايكروسوفت) تتهرب من دفع (2.8) مليار دولار (هيئة الإذاعة البريطانية [BBC]، 2020).

ولغرض الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية، فقد أشارت عدد دراسات، منها دراسة زموري وشرواطي (2023) ودراسة Khersiat (2018) إلى إمكانية الحد من التهرب الضريبي بواسطة محاسبين قضائيين يمتلكون المؤهلات المهنية والخبرات والمهارات والمعرفة بكافة العلوم المرتبطة بالمهنة التي تمكنهم من مواجهة تحديات المهنة، وبعضاً من السلوكيات التي يتحلّى بها المحاسب القضائي لتأدية مهامه بموضوعية وكفاءة مهنية عالية؛ لذا فإن الهدف الذي تسعى إليه هذه الدراسة، يتمثل في: قياس أثر سمات المحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية.

## الإطار النظري والدراسات السابقة:

### مفهوم التهرب الضريبي:

يتباين مفهوم التهرب الضريبي بحسب المجال أو التخصص، فمن وجهة النظر الضريبية يرى الريدي والحاج (2014، 61) بأنه: "قيام المكلف بتخفيض أو عدم سداد الضريبة المستحقة عن طريق تقاضي الضريبة أو الاحتيال، وإخفاء المادّة الخاضعة للضريبة أو التقليل منها بما يخالف أحكام القانون والتشريعات الضريبية"، ومن الناحية المحاسبية والمالية العامة يرى العنزي (2023، 275) بأنه: "يعبر عن مجموعة من الممارسات التي يقوم بها المكلف بغرض تقليل العبء الضريبي المستحق عليه لصالح خزينة الدولة أو عدم دفعه نهائياً مستخدماً أساليب احتيالية". ومما سبق يمكن تعريف التهرب الضريبي بأنه: تعمد المكلف عدم تقديم الإقرار الضريبي في الموعد القانوني أو تقديم إقرار صوري لا يتطابق مع القوائم المالية الحقيقية لنشاطه؛ بقصد التأثير على مقدار الضريبة بالتخفيض، ويعود ذلك لضغوطات ومبررات وفرص وقدرات للمكلفين تسهم في انعدام رغبتهم في تحمل المسؤولية الاجتماعية.

### أهمية مكافحة التهرب الضريبي:

في محاولات للحد من ظاهرة التهرب الضريبي أنشأت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (Organization for Economic Cooperation and Development [OECD]) في عام 2010م اتفاقية المساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الضريبية (OECD, 2021)، وأطلق البنك الدولي برنامج الضرائب العالمي (Global Tax Program [GTP])؛ لتقديم خدمات استشارية ومساعدة فنية تهدف إلى تحسين أداء

المؤسسات الضريبية (World Bank, 2021)، كما وضعت منظمة مجموعة العمل المالي (Financial Action Task Force [FATF]) معايير دولية لمكافحة التسرب النقدي العالمي، وقد تم عقد العديد من الاتفاقيات الدولية لمكافحة التهرب الضريبي، أبرزها قانون الامتثال الضريبي للحسابات الأجنبية (Foreign Account Tax Compliance Act [FATCA])، ثم عقدت اتفاقية معايير الإبلاغ المشترك (Common Reporting Standards [CRS])، ولأهمية الحد من التهرب الضريبي في اليمن؛ فإن نظام المعلومات الذي تسعى مصلحة الضرائب اليمنية لتنفيذه بشكل متكامل يمثل تحولا نوعيا في مواجهة ظاهرة التهرب الضريبي، وفي فبراير 2024م تم توقيع وثيقة متطلبات النظام الضريبي الآلي المتكامل لمصلحة الضرائب (وكالة سبأ، 2024).

### أسباب التهرب الضريبي:

أوضحت دراسة الخطيب (2000، 165)، أن للتهرب الضريبي أسبابا متعددة، أهمها:

1. "الأسباب الأخلاقية: وهي ضعف الوعي أو الإدراك الضريبي والأخلاق المالية لدى المكلفين، ويرجع ذلك إلى اعتقاد المكلف بأنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها، أو عدم شعوره بأن الدولة تقدم له خدمات، وعدم وجود عدالة ضريبية بين المكلفين.
2. الأسباب السياسية: من حيث استخدام الدولة للأموال العامة وإساءة استخدامها.
3. الأسباب التشريعية: من حيث عدالة القانون الضريبي بين المكلف والإدارة الضريبية؛ لأنه يميز بين المكلفين الخاضعين للقانون الواحد تبعا لوضعهم المادي والعائلي، وكلما أكد القانون على هذه الجوانب زاد في التفريق بين المواطنين وكان مدعاة للتهرب."

### آثار التهرب الضريبي:

إن ظاهرة التهرب الضريبي بالغة الخطورة سواء أكانت من الناحية الاقتصادية أم الاجتماعية، أم المالية، ويمكن بيان آثار التهرب الضريبي من خلال الآتي:

#### 1- الآثار الاقتصادية:

للهرب الضريبي آثار سلبية تتعلق باقتصاد البلد المعني، يمكن تحليلها كما يلي (تبوكيوت وسماعيلي، 2017؛ 11-12):

أ- انخفاض حجم الإيرادات العامة التي تجنيها الدولة من المكلفين مؤديا إلى تخفيض الاستثمارات التي تنفذها، وكذلك النفقات؛ مما يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي وعرقلة مشاريع الدولة الاقتصادية.

ب- التأثير على المنافسة الاقتصادية: فالشركة التي لا تدفع الضريبة تقل تكلفتها إنتاجا بالنسبة لتكلفة الإنتاج للشركة الدافعة للضريبة لأن أموال الضريبة غير مدفوعة تذهب كربح وإيراد لها، وهذا يجعل لها ميزة تنافسية على حساب غيرها.

#### 2- الآثار الاجتماعية:

"إن الضريبة هي أحد العناصر التي تفرضها الدولة من أجل تقليل التفاوت بين الطبقات الاجتماعية المختلفة وتحقيق العدالة الاجتماعية، فعدم المساواة يحل إخلالا كبيرا بفكرة العدالة في توزيع الضرائب، إذ يتحمل العبء الأكبر منها المكلفون الذين لا يستطيعون التهرب، أو الحريصون على أداء واجبهم الاجتماعي والضريبي من خلال دفع الضريبة" (النجار، 2003، 53).

#### 3- الآثار المالية:

يؤدي التهرب الضريبي إلى نقص الحصيلة في الإيرادات وما ينشأ عن ذلك من آثار سلبية تظهر العجز المالي الناجم عن زيادة النفقات العامة ونقص الإيرادات؛ مما يدفع الدولة لزيادة معدلات الضريبة، أو فرض ضرائب جديدة لتعويض النقص في الحصيلة الضريبية، وقد ينجم عن ذلك زيادة في الأعباء الضريبية لاسيما بالنسبة للمكلفين الملتزمين بالضريبة (العلي، 2002).

## مقاييس (التهرب الضريبي)

بالنظر إلى الدراسات السابقة التي تناولت مقاييس التهرب الضريبي، يلاحظ أن دراسة عسكر ويعقوب (2022) والسريحي (2020) تناولت ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين، وعدم المساواة بين المكلفين، وضعف علاقة الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وتناولت دراستي ناصر ومرهون (2021)، جبران (2010) ضعف التشريعات الضريبية، وعدم تبسيط القوانين، وفي الدراسة الحالية تم قياس التهرب الضريبي من خلال الاعتماد على الدراسات السابقة (جبران، 2010؛ السريحي، 2020؛ عسكر ويعقوب، 2022؛ ناصر ومرهون، 2021)، واستنادا على نظرية السمات، ونظرية الماس الاحتمالية، ومعيار المراجعة الدولي (240)، التي أشارت إلى أنه يمكن قياس التهرب الضريبي من خلال ضغوطات التهرب الضريبي، ومبررات التهرب الضريبي، وفرص التهرب الضريبي، والقدرة على التهرب الضريبي.

## سمات المحاسب القضائي:

عرف معهد المراجعين الخارجيين الأمريكيين (American Institute of Certified Public Accountants [AICPA], 2010) المحاسبة القضائية بأنها: تطبيق المعرفة المتخصصة، ومهارات التحقيق التي يمتلكها المحاسب القانوني لجمع، وتحليل، وتقييم المسألة بشكل واضح، وتفسير وتوصيل النتائج التي يصل إليها للمحكمة ومجلس الإدارة أو الجهات القضائية التنفيذية الأخرى. أما المحاسب القضائي فقد عرفه (Popoola et al., 2013, 6-7) بأنه: "شخص ماهر في ممارسة التحقيق وإجراء المقابلات والمهارات التحليلية المتعلقة بمجال السجلات المحاسبية، وجمع وتقييم الأدلة المالية، والقدرة على تقديم رأيه كخبير في قضايا الاحتيال المالي، وكذلك المهارات الشخصية والفكرية والتقنية المتعلقة بالحاسوب ومهارات الاتصال".

وفي السياق ذاته، أشار فوده وآخرون (2019) في دراستهم إلى أن هناك حاجة متزايدة للطلب على خدمات المحاسب القضائي؛ لأن المراجع الخارجي غير قادر على التصدي لكافة أنواع الغش والجرائم المالية، فبات من الضروري توافر سمات للمحاسب القضائي تزيد من كفاءته وفاعليته في مكافحة الجرائم المالية يمكن التنطرق لها في الآتي:

### 1. مؤهلات المحاسب القضائي:

وهي تتمثل في حصول المحاسب القضائي على العديد من الشهادات التي تتطلبها المهنة، والتي تثبت معرفته وقدرته على مواجهة تحديات مهنة المحاسبة القضائية، سواء كان ذلك في المحاسبة أو القانون، ومهارات التحقيق للكشف عن الاحتيال المزعوم، ووفقا لنظرية السمات ونظرية الماسة الاحتمالية ونتائج دراسة (Khersiat (2018) ونتائج دراسة (Muehlmann et al. (2018) فإن توافر المؤهلات اللازمة في المحاسب القضائي لها دور بارز في الحد من التهرب الضريبي.

### 2. خبرات المحاسب القضائي:

عرف (Rasmussen and Leauanae (2004, 2-6) خبرة المحاسب القضائي بأنه "التطبيق الفعال للمحاسبة القضائية على أرض الواقع"، وتشير بعض الدراسات إلى أن المحاسب القضائي يجب أن يمارس المهنة ثلاث سنوات على الأقل، حيث إن عنصر الخبرة هو الفيصل لدى المحاسبين القضائيين، وأشارت دراسة (Imane (2023) بأن المحاسب القضائي هو المكلف بالتحقيق في كشف التهرب الضريبي بأمر من جهة قضائية، ولا يمارس هذه المهنة محاسب عادي؛ بل يمارسها شخص لديه خبرات واسعة في المحاسبة والمراجعة والتحقيق، وبأن يتمتع بدرجة كبيرة من الخبرة، وعلى معرفة كاملة وكافية بالقوانين والأنظمة وتحديثاتها؛ وذلك من أجل اتخاذ قرار قضائي، وأكدت دراسة زموري وشرواطي (2023)، ودراسة (Khersiat (2018) ودراسة (Muehlmann et al. (2018) على أهمية خبرة المحاسب القضائي في الحد من التهرب الضريبي، وهذا ما تؤيده نظرية السمات ونظرية الماسة الاحتمالية من وجود أثر لخبرات المحاسب القضائي في الحد من التهرب الضريبي.

### 3. مهارات المحاسب القضائي:

تتطلب مهارات المحاسب القضائي معارف ممتازة في المحاسبة والمراجعة، وقدرات مطورة في التحقيق تجعل منه قادرا على التقاط الأفكار والبداهيات بسرعة كبيرة؛ مما يتطلب أن يكون لدى المحاسب القضائي خلفية أصيلة عن الحاسب وتكنولوجيا المعلومات والمتابعة المستمرة للتطور والتغيرات السريعة في هذا المجال، وينبغي على المحاسب القضائي المعرفة الكافية بالقوانين والتشريعات إضافة إلى الإجراءات القانونية، وكذلك مهارة تقييم الاعمال، وذلك لأن الكثير من التفاصيل المالية المستخدمة عادة ما تحتاج إلى إعادة بنائها وتحليلها بدقة (Leuanae & Rasmussen, 2004).

وتعد المهارة في إجراء المقابلات طريقة فعالة لجمع الأدلة والمعلومات سواء كانت مكتوبة أو شفوية، فيجب أن يكون لدى المحاسب القضائي القدرة على الاستماع بشكل فعال والتواصل بوضوح ودقة في الوقت المناسب، ومهارة محاكاة تفكير المحتال، ومهارات عرض النتائج، التي تعني القدرة على عرض النتائج بسلسلة للأطراف المعنية، وتمثل بمهارة الاتصال الفعال لعرض أدلة الإثبات والتقارير أمام الجهات القضائية، بالإضافة إلى مهارات التحقيق (أحمد، 2013)، وقد توصلت كل من Imane (2023)، Taiwo (2020)، Khersiat, et al. (2018)، أبو مصبح (2022)، ونور والفبان (2022) إلى أن لمهارات المحاسب القضائي دورا بارزا في الحد من التهرب الضريبي، ونجد أن نظرية السمات، ونظرية الماس الاحتمالية مؤيدتان لتلك النتائج.

### 4. سلوكيات المحاسب القضائي:

يمكن الاستناد على نظرية السمات في تعريف سلوكيات المحاسب القضائي، حيث تشير النظرية إلى أن السمة هي النواة المكونة لشخصية المحاسب القضائي وهي التي تتمثل في صفاته الذاتية والأخلاقية التي يتحلى بها، وصفاته المهنية الواجب الالتزام بها لضمان جودة المهنة، فالتزامه بمبدأ الموضوعية يعد من أهم العوامل التي يجب أن يتسم بها المحاسب القضائي والابتعاد عن كافة المؤثرات الشخصية والإجانبية، وبأن يؤدي مهامه الموكلة إليه دون تحيز أو تعارض للمصالح (المحله، 2023)، إضافة إلى ضرورة أن يتحلى المحاسب القضائي بالعديد من الصفات الأخلاقية: كالأمانة والصدق والثابرة ورباطة الجأش (Taiwo et al., 2020; المسني، 2020)، ووفقا للنتائج التي توصلت إليها دراسة كل من المحله (2023)، والمسني (2020)، بالإضافة إلى ما نصت عليه المعايير (International Ethics Standards Board for Accountants [IESBA], 2022; Institute of Internal Auditors [IIA], 1200, 1100, 2021) وكذلك استنادا إلى نظريتي (السمات، والماسية الاحتمالية) التي أشارت إلى الدور الذي تلعبه سلوكيات المحاسب القضائي في الحد من التهرب الضريبي.

مما سبق يتضح الدور الإيجابي لتوافر سمات المحاسب القضائي (المهارات والسلوكيات) في الحد من التهرب الضريبي.

### النظريات المفسرة لمتغيرات الدراسة:

#### 1. نظرية السمات:

اهتم علماء النفس بدراسة السمات الشخصية وتحديد السمات التي يتميز بها فرد عن آخر، ومن هؤلاء العلماء (جوردن ألبورت، وأيزنل، وكاتل) وغيرهم، حيث أكد كاتل (Cattel) على أن بناء السمة هو أساس في بناء الشخصية، ويمكن أن تكون السمة استعدادا فطريا أو مكتسبا، وتعتمد هذه النظرية على فكرة ثبات الشخصية، مع اختلاف الأفراد فيما يمتلكون من سمات (أحمد، 2002)، حيث برز اتجاه جديد ركز على دراسة السمات التي تميز القادة، سمي لاحقا بمدخل نظرية السمات للقادة، وتقبل الباحثون حقيقة أن السمات القيادية ليست مورثة بالكامل، ولكن يمكن أن تكتسب من خلال التعلم والخبرة، وبذلك اتجه اهتمام الباحثين نحو تحديد سمات عامة تميز القادة (Luthans, 1989)، وقد عرفها الصباب وآخرون (2013، 4) بأنها "النظرية التي تقوم على افتراض أن هناك قدرة على اكتساب الخصائص والسمات المميزة من خلال التعلم والتجربة والتدريب، مما يجعل الفرد يمتلك الخصائص التي يريدها".

وترتبط نظرية السمات بالحد من ظاهرة التهرب الضريبي من خلال سمات المحاسب القضائي الواجب توافرها في شخصيته، وهي: (المؤهلات المهنية، والخبرات، والمهارات، والسلوكيات الأخرى). بحيث يستطيع المحاسب القضائي الذي يمتلك هذه السمات اتخاذ القرارات الصائبة التي تساعد القضاء في إصدار الأحكام القضائية؛ مما يعزز من مواجهة التحديات المتعلقة بقضايا التهرب الضريبي.

## 2. نظرية الماس الاحتيالية:

تم تقديم نظرية الماس الاحتيالية (Fraudulent Diamond Theory [FDT]) لأول مرة بواسطة Hermanson و Wolfe في مجلة (CPA) في ديسمبر عام 2004م وينظر إليها على أنها نسخة موسعة من نظرية مثلث الاحتيال (FTT) المتمثلة في (الضغط، والمبرر، والفرصة)، ففي هذه النظرية تمت إضافة عنصر يسمى القدرة إلى مكونات الاحتيال الثلاثة لنظرية الاحتيال حيث يرى Hermanson و Wolfe (2004) أن الضغط قد يخلق لدى المحتال رغبة في استغلال فرص الاحتيال، ويوجد لنفسه المبررات لذلك لتخفيف شعوره بالذنب تجاه ارتكابه للاحتيال. ولئن يحدث الاحتيال مالم يكن هناك عنصر رابع وهو القدرة؛ أي يجب أن يتمتع مرتكب الاحتيال بالقدرة على ارتكاب الاحتيال.

وترتبط نظرية الماس الاحتيالية بالدراسة الحالية في أن المكلف المتهرب من الضرائب لن ينجح في التهرب من الضرائب مالم يملك القدرة على التهرب بشكل غير شرعي، بالإضافة إلى الضغوطات والمبررات والفرص للمتهرب، وتأتي سمات للمحاسب القضائي لتحديد ذلك من خلال استعانتها بمحاسب قضائي ذي مؤهلات وخبرات مهنية ومهارات وسلوكيات تساعد على اكتشاف قضايا التهرب، ومن ذلك يتبين قوة تأييد نظرية الماس الاحتيالية لأثر سمات المحاسب القضائي في الحد من التهرب الضريبي.

## مشكلة الدراسة:

يعد انتشار التهرب الضريبي القضية الرئيسية للدراسة حيث أشارت دراسة كل من الناصر (2024)، ودراسة (Salawati et al. (2021)، و (Matar (2023) إلى زيادة معدلات التهرب الضريبي، واليمن ليس بمنأى مما يحدث من تهرب ضريبي في مختلف دول العالم، حيث أشارت دراسة الفقيه (2014) إلى أن نسبة التهرب الضريبي تفوق (75%) من الإيرادات الضريبية، وأن الضريبة المحصلة هي (20%) فقط؛ أي أن (80%) هي نسبة ضائعة.

وتوصلت دراسة السريحي (2020) إلى أن نسبة التهرب الضريبي في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية بين عامي 2010م و2013م تصل إلى (52%)؛ أي أن نسبة الفاقد الضريبي يصل إلى أكثر من نصف الإيرادات الضريبية المحصلة إلى الناتج الإجمالي بالمقارنة مع الطاقة الضريبية المتاحة، والناتج عن ظاهرة التهرب الضريبي، وأشارت دراسة جبران (2010) إلى أن المشكلة لا تكمن فقط في قلة عدد من يسددون الضرائب بشكل حقيقي، ولكن المشكلة تكمن أيضاً في أن عدد من يتقدمون بإقراراتهم الضريبية لا يزيد على (12%) من المكلفين الواجب أن يقدموا إقراراتهم الضريبية.

وجاء في كشف الإيرادات الضريبية المعلقة بمصلحة الضرائب خلال عام 2020م و2021م وحتى نوفمبر 2022م بأن الإجمالي الكلي للإيرادات الضريبية المعلقة بلغ (3,980,840,126) ريال (مصلحة الضرائب اليمنية، 2021-إ).

وفي ذات السياق أشار التقرير النهائي للجنة المكلفة بحصر الملفات بوحدة التحريات والمكافحة الصادر من مصلحة الضرائب في 2021/3/21م إلى أن هناك تهرباً ضريبياً لكبار المكلفين على الرغم من الضريبة كبيرة جداً، في حين أنها تستمر في ترحيلها من سنة لأخرى، وأوصى التقرير بالعمل على تقليص حالات التهرب الضريبي (مصلحة الضرائب اليمنية، 2021-ب).

وقد أشارت دراسة مجلي (2023) إلى أهمية تقليص فرص التهرب الضريبي من خلال الأنظمة المؤتمتة، كما أشارت الدراسات التي تناولت موضوع التهرب الضريبي في البيئة اليمنية، كدراسة جبران (2010)،

مجلي (2023)، والسريحي (2020)، (2010)، والمكردي (2018) والتي توصلت إلى ارتفاع حجم التهرب الضريبي في اليمن، وأشارت إلى أن إحدى وسائل الحد من التهرب الضريبي هي: سمات المحاسب القضائي، حيث توصلت دراستي المسني (2020)، وداوود (2017) إلى تحلي المراجعين الخارجيين اليمنيين بالسمات المطلوبة للفصل في النزاعات المالية بشكل عام، كما أشارت دراسة كل من Imane et al. (2023)، و Khersiat (2020)، وأبو مصبح (2022) إلى الدور الذي تؤديه سمات المحاسب القضائي في الحد من التهرب الضريبي.

وبالنظر إلى الدراسات السابقة التي تناولت سمات المحاسب القضائي في الحد من التهرب الضريبي نجد أنها تناولت سمات المحاسب القضائي بشكل عام، فاعتمدت الدراسة الحالية في تقسيمها على ما أشار إليه Crumbley et al. (2007) في دراسته نقلا عن الجبوري والخالدي (2013)؛ أن المحاسب القضائي المؤهل لأداء المهام وفرض النزاع ذات الطابع المالي يشبه كعكة الزفاف المكونة من ثلاث طبقات: الطبقة السفلية الكبيرة تمثل الخلفية المحاسبية القوية، والطبقة المتوسطة تمثل المعرفة في مجال المراجعة، أما الطبقة العليا وهي الطبقة الأصغر، فهي تمثل الفهم الأساسي للبيئة القانونية، في حين أن الكريمة التي تغطي سطح الكعكة تمثل مهارات الاتصال.

وهذا يعني أن تلك السمات هي مزيج يجمع بين المحاسبة والمراجعة والقانون، وبناء عليه تم توزيع سمات المحاسب القضائي من خلال المؤهلات المهنية المختلفة، والخبرات، والمهارات في المحاسبة والمراجعة والقانون، بالإضافة إلى السلوكيات المهنية والذاتية، ومن هذا المنطلق جاءت هذه الدراسة لتتناول أثر سمات المحاسب القضائي في الحد من التهرب الضريبي في البيئة اليمنية، إذ تشير نظرية السمات لجوردن ألبورت، وأيزنل، وكاتل، ونظرية الماس الاحتمالية لـ Wolfe و Hermanson (2004)، ومعيار المراجعة الدولي (240) مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2023) إلى أن هناك إطارا فكريا شاملا للحد من التهرب الضريبي، وذلك من خلال تناول أثر المؤهلات والخبرات والمهارات والسلوكيات للمحاسب القضائي؛ لما يترتب على هذه السمات من مميزات عديدة وجمعة تمكن المحاسب القضائي من العمل بكفاءة وفعالية للكشف عن الجرائم المالية وتحقيق العدالة المالية والضريبية؛ ولذا سعت هذه الدراسة إلى قياس أثر سمات المحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية.

## تساؤلات الدراسة:

بناء على مشكلة الدراسة تم صياغة التساؤلات الرئيسة والفرعية الآتية:

- ❖ التساؤل الرئيس الأول: ما أثر المؤهلات المهنية للمحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية؟ وينبثق منه التساؤلات الفرعية الآتية:
  1. ما أثر المؤهل المهني [CFA] شهادة محلل مالي معتمد للمحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية؟
  2. ما أثر المؤهل المهني [CIA] شهادة محاسب داخلي معتمد للمحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية؟
  3. ما أثر المؤهل المهني [CMA] شهادة محاسب إداري معتمد للمحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية؟
- ❖ التساؤل الرئيس الثاني: ما أثر خبرات المحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية؟

- ❖ التساؤل الرئيس الثالث: ما أثر مهارات المحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية؟ وينبثق منه التساؤلات الفرعية الآتية:
1. ما أثر مهارات المحاسب القضائي في المحاسبة في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية؟
  2. ما أثر مهارات المحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية؟
  3. ما أثر مهارات المحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية؟
- ❖ التساؤل الرئيس الرابع: ما أثر سلوكيات المحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية؟ وينبثق منه التساؤلات الفرعية الآتية:
1. ما أثر السلوكيات المهنية للمحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية؟
  2. ما أثر السلوكيات الذاتية للمحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية؟
- ❖ التساؤل الرئيس الخامس: هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية في متوسطات إجابات مجتمع الدراسة حول الحد من التهرب الضريبي تعزى للمتغيرات الديموغرافية (مكان العمل، والمؤهل الأكاديمي)؟

## أهداف الدراسة

- بناء على مشكلة الدراسة وتساؤلاتها تم صياغة الأهداف الرئيسية الآتية:
- ❖ الهدف الرئيس الأول: قياس أثر المؤهلات المهنية للمحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية. وينبثق منه الأهداف الفرعية الآتية:
1. قياس أثر المؤهل المهني (CFA) شهادة محلل مالي معتمد) للمحاسب القضائي في الحد من التهرب الضريبي في مكاتب وشركات المراجعة في الجمهورية اليمنية.
  2. قياس أثر المؤهل المهني (CIA) شهادة محاسب داخلي معتمد) للمحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية.
  3. قياس أثر المؤهل المهني (CMA) شهادة محاسب إداري معتمد) للمحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية.
- ❖ الهدف الرئيس الثاني: قياس أثر خبرات المحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية؟
- ❖ الهدف الرئيس الثالث: قياس أثر مهارات المحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية؟ وينبثق منه الأهداف الفرعية الآتية:
1. قياس أثر مهارات المحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية.
  2. قياس أثر مهارات المحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية.
  3. قياس أثر مهارات المحاسب القضائي في القانون في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية.

❖ الهدف الرئيس الرابع: ما أثر سلوكيات المحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية. وينتق منه الأهداف الفرعية الآتية:

1. قياس أثر السلوكيات المهنية للمحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية.
2. قياس أثر السلوكيات الذاتية للمحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية.

❖ الهدف الرئيس الخامس: قياس الفروق ذات الدلالة الإحصائية في متوسطات إجابات مجتمع الدراسة حول الحد من التهرب الضريبي تعزى للمتغيرات الديموغرافية (مكان العمل، والمؤهل الأكاديمي).

## أهمية الدراسة:

### أولاً: الأهمية النظرية:

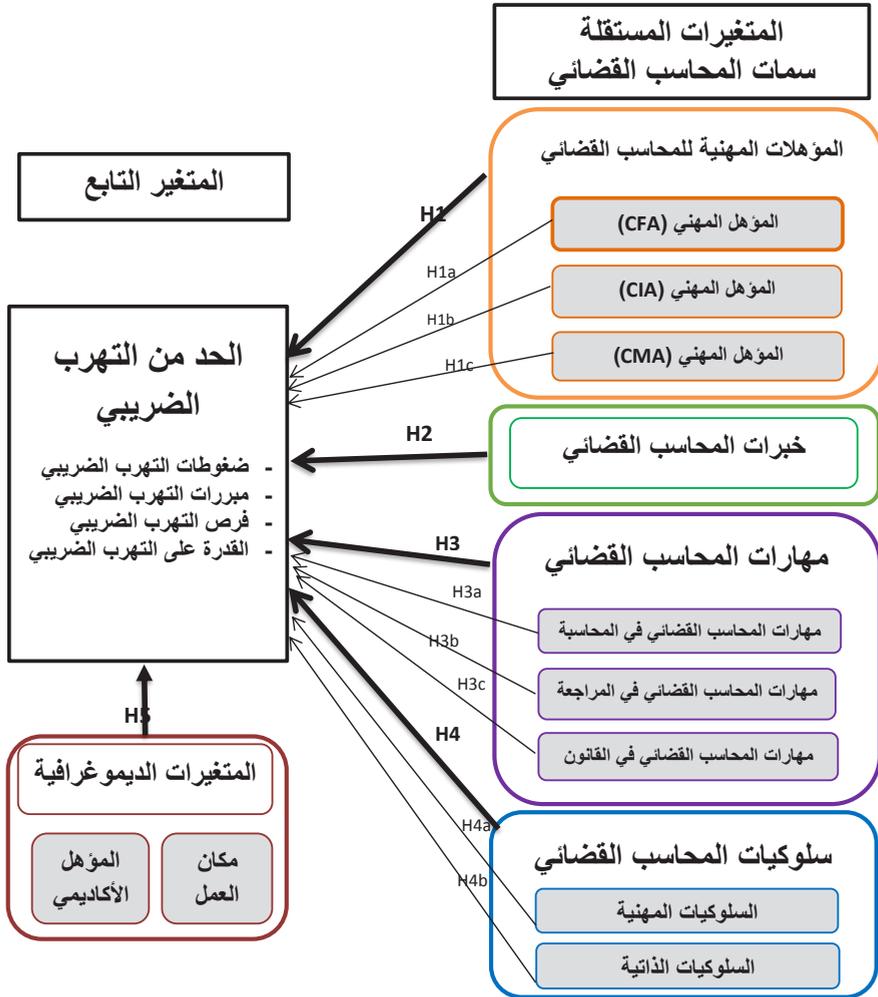
1. تناولت الدراسة التهرب الضريبي كمتغير تابع؛ وذلك لأن معرفة ضغوطات ومبررات وفرص وقدرات المتهربين من دفع الضرائب تساعد على تفسير وتحليل سلوك المتهربين في الحد من التهرب الضريبي.
2. قد تكون هذه الدراسة نقطة انطلاق الباحثين في مجال المحاسبة القضائية.
3. تتناول الدراسة موضوع سمات المحاسب القضائي كمتغير مستقل يعنى بمواكبة الاتجاهات الحديثة في الفكر المحاسبي؛ كونه من المواضيع المثارة عالمياً التي حظيت باهتمام الباحثين والمنظمات العلمية والمهنية.

### ثانياً: الأهمية العملية:

1. محاولة تهيئة بيئة الأعمال في الجمهورية اليمنية لمزاولة فعاليات فرع جديد للمحاسبة وهو المحاسبة القضائية والتي تمارس وفق ضوابط وشهادات معينة.
2. تساعد مصلحة الضرائب في تحسين آليات الكشف عن التهرب الضريبي؛ مما يؤدي إلى زيادة حصيلة الإيرادات الضريبية للدولة.
3. يمكن أن تقدم هذه الدراسة إرشادات للحد من التهرب الضريبي؛ وذلك من خلال محاولة تخفيف الضغوطات على المكلفين، ومعالجة المبررات التي تؤثر بنسبة عالية على حجم التهرب الضريبي بحسب ما توصلت إليه هذه الدراسة، ومحاولة إيجاد الحلول السريعة للحد من الفرص التي تمثل طريق أمن للمتهربين، ومحاولة الحد من قدرات المتهربين من خلال تدريب موظفي الضرائب على الطرق المختلفة التي يستخدمها المتهربين للتخلص من دفع الضريبة؛ مما قد يسهم في توفير معلومات لكافة الأطراف ذات العلاقة.
4. الوقوف على أهم ضغوطات ومبررات وفرص وقدرات المتهربين من دفع الضرائب والعمل على الحد منها من خلال تفعيل سمات المحاسب القضائي في البيئة اليمنية.
5. قد تساعد هذه الدراسة الجهات المهنية المحاسبية في تطوير المعايير المهنية والأخلاقية للمراجعين الخارجيين القائمين بمهام المحاسب القضائي.

## النموذج المعرفي:

يمكن توضيح علاقة متغيرات الدراسة من خلال النموذج المعرفي في الشكل (1):



شكل (1): النموذج المعرفي للدراسة

## فرضيات الدراسة:

بناء على العلاقة بين متغيرات الدراسة التي تم تناولها في النموذج المعرفي للدراسة، فقد تم صياغة فرضيات الدراسة الحالية استناداً إلى نظريات: (السمات، الماس الاحتيالية)، والعديد من الدراسات السابقة، كدراسة (Imane (2023)، وزموري وشرواطي (2023)، وأبكر وآخرون (2022)، والمنسي (2020)، وفوده وآخرون (2019)، وذلك على النحو الآتي:

- H1: هناك أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للمؤهلات المهنية للمحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية.
- H1a: هناك أثر إيجابي مؤهل [CFA] شهادة محلل مالي معتمد) للمحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية.
- H1b: هناك أثر إيجابي مؤهل [CIA] شهادة مراجع داخلي معتمد) للمحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية.
- H1c: هناك أثر إيجابي مؤهل [CMA] شهادة محاسب إداري معتمد) للمحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية.
- H2: هناك أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لخبرات المحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية.
- H3: هناك أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمهارات المحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية.
- H3a: هناك أثر إيجابي لمهارات المحاسب القضائي في المحاسبة في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية.
- H3b: هناك أثر إيجابي لمهارات المحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية.
- H3c: هناك أثر إيجابي لمهارات المحاسب القضائي في القانون في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية.
- H4: هناك أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لسلوكيات المحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية.
- H4a: هناك أثر إيجابي لسلوكيات المهنية للمحاسب القضائي في المحاسبة في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية.
- H4b: هناك أثر إيجابي لسلوكيات الذاتية للمحاسب القضائي في المحاسبة في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية.
- H5: هناك فروق ذات دلالة إحصائية في متوسطات إجابات مجتمع الدراسة حول الحد من التهرب الضريبي تعزى للمتغيرات الديموغرافية (مكان العمل، والمؤهل الأكاديمي).

## التعريفات الإجرائية لمصطلحات الدراسة:

### المتغير التابع (التهرب الضريبي):

يمكن تعريف التهرب الضريبي إجرائياً بأنه تعمد المكلف عدم تقديم الإقرار الضريبي في الموعد القانوني أو تقديم إقرار صوري لا يتطابق مع القوائم المالية الحقيقية لنشاطه؛ بقصد التأخير على مقدار الضريبة بالتخفيض، ويمكن قياس التهرب الضريبي من خلال الأبعاد المتمثلة في: ضغوطات التهرب الضريبي، ومبررات التهرب الضريبي، وفرص التهرب الضريبي، والقدرة على التهرب الضريبي (Wolfe & Hermanson, 2004, Matar, 2023؛ السريحي، 2020؛ عسكر ويعقوب، 2022).

ويشيرُ بعد (ضغوطات التهرب الضريبي) إلى المسؤوليات أو الأعباء التي يتكبدها المكلف مما قد يثنيه عن الامتثال الضريبي، ويمكن قياس هذا البعد من خلال مؤشر ضغوطات التهرب الضريبي الاقتصادية المتمثلة بالظروف الاقتصادية للمكلف والدولة وارتفاع الرسوم الجمركية والضغوطات الاقتصادية على المحاسبين القانونيين، وكذلك غموض التشريعات الضريبية والازدواج الضريبي (Wolfe & Hermanson, 2004؛ جبران، 2010؛ تيدا رويال، 2024).

أما بعد (مبررات التهرب الضريبي) فيمكن تعريفه بأنه محاولة المكلفين المتهربين ضريبياً إيجاد الحجج والأسباب التي تبرر تهربهم من دفع الضرائب، وقد تم قياس هذا البعد من خلال مؤشر سياسة الإنفاق الضريبي المتمثلة في سوء تخصيص الإيرادات الضريبية، وضعف الخدمات التي تقدمها الدولة للأفراد، وعدم المساواة، وكذا مؤشر المبررات الذاتية المتمثلة في تدني المستوى العلمي والثقافي والوعي الضريبي وحب المال (Wolfe & Hermanson, 2004؛ جبران، 2010؛ الريبيدي والحاج، 2014؛ الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2023).

كما يمكن تعريف بُعد (فرص التهرب الضريبي) بأنها توافر الظروف المناسبة والمواتية المتاحة أمام المكلفين نتيجة لقصور ما في إمكانية تحقيق هدفهم بالتهرب من دفع الضريبة، حيث توفر لهم الممر الآمن للتهرب الضريبي، وقد تم قياس هذا البعد من خلال مؤشري: ثغرات التشريع، وضعف كفاءة الجهاز الضريبي (Wolfe & Hermanson, 2004؛ Matar, 2023؛ جبران، 2010؛ المكودي، 2018؛ الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2023).

أما بعد (القدرة على التهرب الضريبي) فيمكن تعريفها بأنها الإخفاء المحاسبي من خلال تضخيم المصاريف وإخفاء المعاملات والسجلات المحاسبية، ويمكن قياسه من خلال مجموعة من الطرق والأساليب كعدم مسك السجلات المحاسبية، وإخفاء بعض مصادر الدخل بشكل كامل أو جزئي (Wolfe & Hermanson, 2004؛ أبو نصار وآخرون، 1996؛ مصلحة الضرائب اليمنية، 2021-ب).  
المتغير المستقل (سمات المحاسب القضائي):

يمكن تعريف سمات المحاسب القضائي إجرائياً بأنها: توافر وصقل مجموعة من المقومات العلمية والعملية في المحاسبة والمراجعة والقانون، والسلوكيات الشخصية الداعمة للمحاسب القضائي التي تمكنه من فصل النزاعات المالية في القضاء، ويمكن قياسها من خلال توافر الأبعاد الآتية: المؤهلات، والخبرات، والمهارات، والسلوكيات (Wolfe & Hermanson, 2004؛ Khersiat, 2018؛ المستني، 2020).

ويمكن تعريف البعد الأول (مؤهلات المحاسب القضائي) بأنه حصول المحاسب القضائي على الشهادات المهنية التي تعمل على تهيئته للعمل في المحاكم للفصل في قضايا النزاع ذات الطابع المالي، وسيتم قياسها بالمقياس الاسمي Hair et al. (2006)، والمؤهلات المهنية (شهادة محلل مالي معتمد [CFA])، (شهادة مراجع داخلي معتمد [CIA])، (شهادة محاسب اداري معتمد [CMA]).

أما البعد الثاني (خبرات المحاسب القضائي) فيمكن تعريفه بأنه ما يمارسه ويتقنه المحاسب القضائي في المجالات المرتبطة بمهنة المحاسبة في المجال القضائي وسيتم قياس هذا البعد بالمقياس الاسمي (Hair et al., 2006) من خلال مؤشر عدد سنوات الخبرة في المحاسبة والمراجعة والقانون.

كما يمكن تعريف البعد الثالث (مهارات المحاسب القضائي) بأنها ما يمتلكه المحاسب القضائي من قدرات متنوعة في المحاسبة والمراجعة والقانون تمكنه من فصل النزاعات المالية في القضاء، وسيتم قياس هذا البعد من خلال مؤشرات المهارات في المحاسبة والمراجعة والقانون (Al Jundi, 2023؛ Taiwo et al., 2020؛ Luthans, 1989؛ المستني، 2020؛ نصر وعبدالكافي، 2022).

أما البعد الرابع (السلوكيات) فيمكن تعريفه بأنه ما يتحلل به المحاسب القضائي من أخلاقيات مهنية وذاتية وسيتم قياسها من خلال مؤشر السلوكيات المهنية كالموضوعية، والسرية، والكفاءة المهنية، والشك المهني، ومؤشر السلوكيات الذاتية كالتأبؤ، والأمانة، والصدق، ورباطة الجأش (Al Jundi, 2023؛ IIA, 1200, 2021؛ Taiwo et al., 2020؛ IESBA, 2022؛ أحمد، 2013؛ المحله، 2023؛ المستني، 2020؛ نصر وعبدالكافي، 2022).

## منهجية الدراسة وإجراءاتها:

### منهج الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى قياس أثر سمات المحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية، وسيتم تحقيق هذا الهدف باستخدام المنهج الوصفي التحليلي.

### مجتمع الدراسة:

تم اختيار مجتمع الدراسة المتمثل في المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب وشركات المراجعة لأنهم المزاوون لمهنة المحاسب القضائي في الجمهورية اليمنية، وبالنظر لأغلب الدراسات التي تناولت المحاسبة القضائية مع التهرب الضريبي نجد أن مجتمع الدراسة يتمثل بالمراجعين الخارجيين كما في دراسة Khersiat (2018) ودراسة Al-Sharairi (2017).

ولغرض جمع البيانات من وحدة التحليل فقد استخدمت الدراسة الإحائية أسلوب الحصر الشامل لمجتمع الدراسة المتمثل بالمراجعين الخارجيين في الجمهورية اليمنية العاملين في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية، حيث تم التوزيع الإلكتروني لأداة الدراسة على (384) مراجعاً خارجياً في مكاتب وشركات المراجعة، وبلغت عدد الاستبانة المسترددة (329) استبانة، أما الاستبانة الصالحة للتحليل فقد بلغت (260) استبانة، وتم تحليلها لغرض الوصول إلى تحقيق هدف الدراسة المبحوثة. والجدول (1) يوضح ذلك.

جدول (1): مجتمع الدراسة

عدد أفراد المجتمع	الاستبانة الموزعة	الاستبانة المسترددة	الاستبانة الصالحة للتحليل
384	384	329	260

### إعداد أداة جمع البيانات:

تم الاعتماد على الاستبانة لجمع البيانات الأولية، ولعلاج الجوانب التحليلية من العديد من الدراسات السابقة كدراسة أبو مصبح (2022)، بومعراي (2020)، عسكر ويعقوب (2022)، ناصر ومرهون (2021)، والسريحي (2020)، والتي تعد مقياساً لبيان أثر سمات المحاسب القضائي في الحد من التهرب الضريبي، وقد تم تحكيم بنود الاستبانة عن طريق مجموعة من المحكمين بلغت (23) محكماً متخصصاً في الجانب الأكاديمي والمهني، وتم صياغة الاستبانة بعد مراعاة الأسس اللازمة لصياغتها المتمثلة في تحديد محاور الاستبانة الرئيسية، وفي وضع أسئلة تغطي جميع أبعاد ومؤشرات الدراسة، وتم تقسيم الأسئلة إلى مجموعات بما يتناسب مع المتغيرات وأبعادها ومؤشرات، وتم تجنب الأسئلة المركبة أو ذات المدلول الغامض، وتم التدرج فيها من العام إلى الخاص (سيكاران، 2010)، وبناء عليه فقد تم تقسيم الاستبانة إلى ثلاثة أجزاء كما هو موضح في الجدول.

جدول (2): مكونات محاور الاستبانة وعدد فقراتها

المحور	القسم	المحتوى	الفقرات
1	الثاني	المتغيرات الديموغرافية (المؤهل الأكاديمي، مكان العمل)	
2	الثاني	الحد من التهرب الضريبي	
		بُعد ضغوطات التهرب الضريبي	5
		بُعد مبررات التهرب الضريبي	6
		بُعد فرص التهرب الضريبي	4
		بُعد القدرة على التهرب الضريبي	12

جدول (2): يتبع

المحور 3	القسم الثالث	المحتوى	الفقرات
	A	بُعد المهارات	10
	B	بُعد السلوكيات	7

وحدة التحليل:

وفقا لمجتمع الدراسة فإن وحدة التحليل للدراسة تتمثل في الأفراد القائمين بالمراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب وشركات المراجعة بالجمهورية اليمنية؛ وذلك لأن البيانات التي تم جمعها حول سمات المحاسب القضائي والحد من التهرب الضريبي هي متغيرات تقاس على مستوى الأفراد.

صدق الأداة وثباتها:

تبين مصفوفة الارتباط في الجدول (3-أ) اختبار صدق تمايز أبعاد الدراسة.

جدول (3-أ): نتائج اختبار صدق تمايز أبعاد الدراسة

الأبعاد	ضغوطات التهرب الضريبي	مبررات التهرب الضريبي	فرص التهرب الضريبي	القدرة على التهرب الضريبي	السلوكيات	المهارات
ضغوطات التهرب الضريبي	1					
مبررات التهرب الضريبي	.527**	1				
فرص التهرب الضريبي	.413**	.493**	1			
القدرة على التهرب الضريبي	.415**	.517**	.623**	1		
السلوكيات	.206**	.199**	.143*	.252**	1	
المهارات	.301**	.318**	.265**	.461**	.677**	1

من الجدول (3-أ) يشير معامل الارتباط إلى قوة العلاقة بين متغيرين أو أكثر، وفي سياق هذه الدراسة، تم استخدام معاملات الارتباط لقياس العلاقة بين أبعاد الدراسة المختلفة التي تشمل ضغوطات التهرب الضريبي، والسلوكيات للمحاسب القضائي، والمهارات، والقدرة على التهرب الضريبي، والحد من التهرب الضريبي. وحقيقة أن معاملات الارتباط بين هذه الأبعاد تقع بين (0.300) و(0.900)، فأنها تشير إلى وجود علاقة إيجابية بينها معتدلة إلى قوية؛ وهذا يعني أن هناك ارتباطا وترباطا بين هذه الأبعاد، ولكنها لا تتداخل بشكل كبير مع بعضها البعض.

ويعزى ذلك إلى وجود صدق التمايز بين الأبعاد موثوقية النتائج ودقتها؛ وهذا يعني أن كل بُعد من أبعاد الدراسة يقيس جانبا مختلفا ومستقلا عن الجوانب الأخرى؛ مما يقلل من احتمال وجود تداخل أو ارتباط كبير قد يؤثر على النتائج بشكل عام، ويمكننا أن نستنتج أن أبعاد الدراسة الستة هي أبعاد مستقلة وموثوقة، وكل بُعد منها يقيس ما وضعت لقياسه بشكل دقيق، وهذا يعزز صحة الدراسة وموثوقية النتائج التي تم الحصول عليها، كما أنه يشير إلى أن الأبعاد مترابطة ومتكاملة، ولكنها لا تتداخل بشكل كبير؛ مما يعطي صورة شاملة ومتعددة الجوانب لظاهرة التهرب الضريبي والعوامل المؤثرة فيها والجدول (3-أ) يبين اختبار الثبات لأبعاد ومتغيرات الدراسة.

### جدول (3-ب): اختبار الثبات لأبعاد ومتغيرات الدراسة

عدد الفقرات	معامل الثبات (Cronbach's Alpha)	البعد
5	.705	ضغوطات التهرب الضريبي
7	.754	مببرات التهرب الضريبي
4	.688	فرص التهرب الضريبي
12	.855	القدرة على التهرب الضريبي
10	.891	المهارات
7	.878	السلوكيات

يتضح من الجدول (3-ب) تحقق الثبات والاتساق الداخلي للفقرات، حيث جاءت قيمة معامل ألفا كرونباخ أكبر من (0.700) باستثناء فرص التهرب الضريبي؛ نظراً لأن عدد فقراتها قليلة؛ فلو زاد عدد الفقرات زائد معامل ألفا كرونباخ، وبالتالي تؤكد هذه النتيجة ان أداء الدراسة تقيس ما وضعت لقياسه في فترات زمنية مختلفة، وستعطي النتائج نفسها أو نتائج قريبة منها إذا ما أعيد تطبيقها على نفس الأفراد وتحت نفس الظروف، مما يزيد من دقة النتائج وموثوقيتها.

معدل الاستجابة:

نلاحظ من خلال الجدول (4) بأن نسبة الاستبانات الصالحة للتحليل (79%)؛ وهي تناسب الغرض من اختبار فرضيات الدراسة.

### جدول (4): معدل الاستجابة للاستبانة

الصالحة للاستعمال		الاستبانات المفقودة		عدد أفراد المجتمع المستجيبين	مجتمع الدراسة
نسبة	عدد	نسبة	عدد		
79 %	260	21 %	69	329	المراجعين الخارجيين العاملين في شركات ومكاتب المراجعة الخارجية

### الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم استخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha)، ومعامل ارتباط بيرسون، واختبار تجانس التباين، والانحدار المتعدد، واختبار الالتواء والتفلطح (Skewness & Kurtosis)، واختبار التوزيع الطبيعي، ومعامل تضخم التباين (Variance Inflation Factor [VIF]).

### عرض نتائج الدراسة ومناقشتها:

اختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها:

1. اختبار الدلالة الإحصائية لنموذج الدراسة بنموذج الانحدار المتعدد للفرضيات الرئيسة للدراسة:

تم إجراء تحليل الانحدار المتعدد من أجل دراسة أثر سمات المحاسب القضائي كمتغير مستقل من خلال الأبعاد الآتية: (المؤهلات المهنية، الخبرات، المهارات، والسلوكيات) في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية؛ لاختبار فرضيات الدراسة كما هو موضح في الجدول (5).

جدول (5): نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد للفرصيات الرئيسية للدراسة

معامل الارتباط (R)	معامل التحديد المصحح (R <sup>2</sup> )	F	الدلالة	سمات المحاسب القضائي	Beta	T	الدلالة
.458 <sup>a</sup>	.191	11.213	<.001	مؤهل شهادة محلل مالي معتمد (CFA)	.119	2.074	.039
				مؤهل شهادة مراجع داخلي معتمد (CIA)	.070	1.240	.216
				مؤهل شهادة محاسب إداري معتمد (CMA)	.056	.990	.323
				الخبرات	-.074	-1.287	.199
				المهارات	.418	7.324	<.001
				السلوكيات	.055	.974	.331

من الجدول (5) يتضح وجود ارتباط متوسط بين سمات المحاسب القضائي المتمثل في متغيرات: (المؤهلات المهنية، الخبرات، المهارات، والسلوكيات) وبين الحد من التهرب الضريبي، حيث جاءت قيمة معامل الارتباط تساوي (0.458)، وجاءت قيمة معامل التحديد تساوي (0.191)، وهذا يؤكد على أن سمات المحاسب القضائي إجمالاً تفسر ما نسبته (19.1%) من التباين في الحد من التهرب الضريبي، وجاءت قيمة (F) دالة إحصائياً عند مستوى دلالة أقل من (0.05)؛ وهذا يشير إلى أن واحداً أو أكثر من هذه السمات يؤثر بدلالة إحصائية في الحد من التهرب الضريبي.

ويتضح من الجدول (5) أن هناك أثراً دالاً إحصائياً للمؤهلات المهنية للمحاسب القضائي إجمالاً، وبتحويلها إلى متغيرات ثنائية (Dummy Variables) تبين وجود أثر دال إحصائياً لمؤهل شهادة محلل مالي معتمد (CFA) في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية، حيث جاءت قيمة معامل الانحدار (بيتا = 0.119)، وجاءت قيمة ت (2.074) دالة إحصائياً، وهذا يؤكد قبول الفرضية الرئيسية الأولى التي تنص على أن: "هناك أثراً إيجابياً ذا دلالة إحصائية للمؤهلات المهنية للمحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية، وهذا يتوافق مع نظرية السمات، ونظرية الماسّة الاحتمالية، ومع نتائج دراسة Khersiat (2018) بأن هناك أثراً ذا دلالة إحصائية لمؤهلات المحاسب القضائي في الحد من التهرب الضريبي.

ومن النتائج في الجدول (5) يتضح عدم وجود أثر دال إحصائياً لخبرات المحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية، حيث جاءت قيمة معامل الانحدار (بيتا = -0.074)، وجاءت قيمة ت (1.287) غير دالة إحصائياً؛ مما يؤكد رفض الفرضية الرئيسية الثانية التي تنص على أن: "هناك أثراً إيجابياً ذا دلالة إحصائية لخبرات المحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية"، وهذا يعني أن خبرات المحاسب القضائي لا تحد من التهرب الضريبي، وقد يُعزى ذلك إلى عدم تنوع أفراد المجتمع أو وجود تفاوت بمستوى الخبرات، بالإضافة إلى استخدام المتهرب الوسائل التكنولوجية الحديثة للتهرب الضريبي؛ فتصبح قضايا التهرب الضريبي معقدة، وتقع خارج نطاق خبرة المحاسب القضائي؛ مما يستدعي ضرورة التحاق المحاسبين القضائيين دورات تدريبية لتعزيز قدرتهم على مواجهة تحديات المهنة.

وقد اختلفت نتائج هذه الدراسة مع ما توصلت إليه دراسة Khersiat (2018)، ودراسة زموري وشروطي (2023)، ومع نظرية السمات، ونظرية الماسّة الاحتمالية من وجود أثر ذي دلالة إحصائية لخبرات المحاسب القضائي في الحد من التهرب الضريبي.

وأظهرت النتائج في الجدول (5) وجود أثر دال إحصائياً لمهارات المحاسب القضائي في الحد من التهرب الضريبي، حيث جاءت قيمة معامل الانحدار بيتا تساوي (0.418)، وجاءت قيمة (ت = 7.324) دالة إحصائياً؛ مما يؤكد قبول الفرضية الرئيسية الثالثة والتي تنص على أن: "هناك أثراً إيجابياً ذا دلالة إحصائية لمهارات المحاسب القضائي في الحد من التهرب الضريبي في مكاتب وشركات المراجعة في الجمهورية اليمنية".

وهذا يعني أنه باعتبار بقية المتغيرات ثابتة، إذا زاد مستوى المهارة بنسبة (100%) زاد مستوى الحد من التهرب الضريبي بنسبة (41.8%)، وهذه النتائج تتفق مع نظرية السمات، ونظرية الماسة الاحتياطية، كما تتفق أيضاً مع ما توصلت إليه دراسة نور والغبان (2022) من أن لمهارات المحاسب القضائي دوراً في الحد من التهرب الضريبي، وتتفق أيضاً مع دراسات كل من Imane (2023)، Taiwo et al. (2020)، Kheriat (2018)، وأبو مصبح (2022) التي توصلت جميعها إلى أن هناك أثراً ذا دلالة إحصائية لمهارات المحاسب القضائي في الحد من التهرب الضريبي.

وفي سياق هذه الدراسة، قد تشمل مهارات المحاسب القضائي مهارات التحقيق والتدقيق الضريبي، وفحص وتفسير وتحليل للبيانات المالية، واستخدام تكنولوجيا المعلومات، والتواصل الفعال مع الجهات المعنية، وهذه المهارات يمكنها تمكين المحاسب القضائي من الكشف عن أي مخالفات أو تلاعب في البيانات المالية، وتقديم الأدلة والتوصيات المتبعة للجهات المعنية.

ومن النتائج في الجدول (5) يتضح عدم وجود أثر دال إحصائياً لسلوكيات المحاسب القضائي في الحد من التهرب الضريبي، حيث جاءت قيمة معامل الانحدار (بيتا = 0.055)، وجاءت قيمة (ت = 0.974) غير دالة إحصائياً؛ مما يؤكد رفض الفرضية الرئيسية الرابعة التي تنص على أن: "هناك أثراً إيجابياً ذا دلالة إحصائية لسلوكيات المحاسب القضائي في الحد من التهرب الضريبي في مكاتب وشركات المراجعة في الجمهورية اليمنية"، وقد يُعزى ذلك إلى وجود ضغوط سياسية أو اقتصادية لأفراد المجتمع تضعف التزامهم بهذه السلوكيات.

وقد يعود ذلك أيضاً لأسباب أخرى تُعزى للمتغير التابع (التهرب الضريبي) لتعقيد الممارسات الضريبية، فالتهرب الضريبي ليس سلوكاً بسيطاً أو سطحياً، بل ينطوي على العديد من الممارسات المعقدة والمتطورة، ونتيجة لذلك فإن سلوكيات المحاسب القضائي غير كافية لإحداث أثر واضح إحصائياً مما يقلل من أثر سلوكيات المحاسب القضائي في الحد من التهرب الضريبي، ولا تتفق نتائج هذه الدراسة مع ما توصلت إليه دراسة Taiwo et al. (2020) التي أشارت إلى أن هناك أثراً ذا دلالة إحصائية لسلوكيات المحاسب القضائي في الحد من التهرب الضريبي.

## 2. اختبار الفرضيات الفرعية:

### أ. اختبار ومناقشة الفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الأولى:

نصت الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الأولى على أن: "هناك أثراً إيجابياً لمؤهل (CFA) شهادة محلل مالي معتمد للمحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية"، ويتضح من الجدول (5) وجود أثر دال إحصائياً لمؤهل شهادة محلل مالي معتمد (CFA) في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية، حيث جاءت قيمة معامل الانحدار (بيتا = 0.119)، وجاءت قيمة (ت = 2.074) دالة إحصائياً، وهذا يؤكد قبول الفرضية، وفي سياق هذه الدراسة، يبدو أن المحاسبين القضائيين الحاصلين على مؤهل (CFA) يتمتعون بقدرات ومهارات تمكنهم من المساهمة بشكل أكثر فعالية في الحد من التهرب الضريبي، من خلال قدراتهم على تحليل البيانات المالية بشكل أكثر دقة، وفهم المعاملات المالية المعقدة، والكشف عن أي مخالفات أو تلاعب في البيانات المالية، كما أنه قد يكون الحاصلون على مؤهل (CFA) أكثر قدرة على التواصل الفعال مع الجهات المعنية، مما قد يساهم في تعزيز الامتثال الضريبي.

كما نصت الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الأولى على أن: "هناك أثرا إيجابيا لمؤهل (CIA) شهادةً مراجع داخلي معتمد) للمحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية"، كما تبين النتائج في الجدول (5) عدم وجود أثر دال إحصائيا لمؤهل شهادةً مراجع داخلي معتمد (CIA)، على الحد من التهرب الضريبي حيث جاءت قيمة معامل الانحدار (بيتا = 0.70)، وجاءت قيمة (ت = 1.240) غير دالة إحصائيا، مما يؤكد رفض الفرضية.

كما نصت الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية الأولى على أن: "هناك أثرا إيجابيا لمؤهل (CMA) شهادةً محاسب إداري معتمد) للمحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية"، ومن النتائج في الجدول (5) يتضح عدم وجود أثر دال إحصائيا لمؤهل شهادةً محاسب إداري معتمد (CMA) على الحد من التهرب الضريبي، حيث جاءت قيمة معامل الانحدار (بيتا = 0.56)، وجاءت قيمة (ت = 990) غير دالة إحصائيا؛ مما يؤكد رفض الفرضية، وقد يعزى عدم وجود أثر دال إحصائيا للمؤهلين الأخيرين إلى عدم اهتمام المحاسبين القضائيين بالحصول على المؤهلات المهنية (CIA) و(CMA)، أو عدم إدراك المحاسبين القضائيين لأثر المؤهلين في الحد من التهرب الضريبي، وكذا وجود عوامل أخرى تضعف أثر المؤهلات المهنية (CIA) و(CMA) في الحد من التهرب الضريبي، تتمثل هذه العوامل في انتشار الفساد الإداري، وضعف ضوابط الرقابة الداخلية.

#### ب. اختبار ومناقشة الفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الثالثة:

تم إجراء تحليل الانحدار المتعدد من أجل دراسة أثر سمات المحاسب القضائي كمتغير مستقل من خلال المؤشرات الآتية: (المهارات في المحاسبة، المهارات في المراجعة، والمهارات في القانون) في الحد من التهرب الضريبي لاختبار فرضيات الدراسة كما في الجدول (6).

جدول (6): اختبار الفرضيات الفرعية من الفرضية الرئيسية الثالثة

معامل	معاملات الانحدار		تباين الانحدار			ملخص النموذج			
	الدلالة	T	معامل الانحدار	المؤشرات	الدلالة	درجة الحرية	F	معامل التحديد المصحح	معامل الارتباط
1.088	<.001	10.406	.320	المهارات في المحاسبة	<.001 <sup>b</sup>	(3,256)	52.083	.379	616 <sup>c</sup>
2.169	.520	.644	.045	المهارات في المراجعة					
2.194	.038	2.091	.129	المهارات في القانون					

يلاحظ من الجدول (6) أن قيمة F دالة إحصائيا عند دلالة (>.001)؛ مما يؤكد على أن واحداً أو أكثر من المتغيرات المستقلة له تأثير على المتغير التابع، وأن هناك أثر دال إحصائيا لمهارات المحاسب القضائي إجمالاً، وهذا يؤكد قبول الفرضية. والجدول (7) يوضح تفاصيل أثر المتغير المستقل (مهارات المحاسب القضائي) من خلال مؤشرات (المهارات في المحاسبة، المهارات في المراجعة، والمهارات في القانون) في المتغير التابع.

جدول (7): تفاصيل أثر مهارات المحاسب القضائي في الحد من التهرب الضريبي

النموذج	المؤشرات	المعاملات غير المعيارية		المعاملات المعيارية بيتا Beta	قيمة T	مستوى الدلالة	إحصائية الخطية المتداخلة
		الخطأ المعياري	$\beta$				
VIF	التابع	.216	1.880		8.709	<.001	التباين المسموح
1.088	المهارات في المحاسبة	.031	.320	.535	10.406	<.001	.919
2.169	المهارات في المراجعة	.070	.045	.047	.644	.520	.461
2.194	المهارات في القانون	.062	.129	.153	2.091	.038	.456

فيما يتعلق بالفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الثالثة التي تنص على أن "هناك أثراً إيجابياً لمهارات المحاسب القضائي في المحاسبة في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية"، يتضح من الجدول (7) وجود أثر دال إحصائياً للمهارات في المحاسبة في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية، حيث جاءت قيمة معامل المسار بيتا ( $\beta = .320$ )، وجاءت قيمة ( $T = 10.406$ ) دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ( $>.001$ )؛ وهذا يعني أن الزيادة في المهارات في المحاسبة للمحاسب القضائي بوحده واحد قد ينشأ عنها زيادة في الحد من التهرب الضريبي بنسبة (32%) مما يعني قبول الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الثالثة، وتتفق هذه النتائج مع نتائج دراسة نور والغبان (2022) التي توصلت إلى وجود تأثير إحصائي للمهارات المحاسبية في الحد من التهرب الضريبي، وهذه النتائج تتفق مع نظرية السمات، والماسة الاحتمالية.

أما فيما يتعلق بالفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الثالثة التي تنص على أن "هناك أثراً إيجابياً لمهارات المحاسب القضائي في المراجعة في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية"، فيتضح من الجدول (7) عدم وجود أثر دال إحصائياً للمهارات المحاسبية القضائية في المراجعة في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية، حيث جاءت قيمة معامل المسار بيتا ( $\beta = .045$ )، وجاءت قيمة ( $T = .644$ ) غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (.520)؛ وهذا يعني أن الزيادة في المهارات في المراجعة للمحاسب القضائي بوحده واحد قد ينشأ عنها نقص في الحد من التهرب الضريبي بنسبة (4.5%)؛ مما يعني رفض الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الثالثة، وهذه النتائج تتعارض مع ما توصلت إليه دراسة نور والغبان (2022) التي توصلت إلى وجود تأثير إحصائي للمهارات المراجعة في الحد من التهرب الضريبي، وقد يعزى ذلك إلى أن المحاسبين القضائيين يهتمون بمهارات التحقيق والتحري للتحقيق في جرائم الاحتيال أكثر من اهتمامها بتطوير المهارات في التدقيق.

وفيما يتعلق بالفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية الثالثة التي تنص على أن "هناك أثراً إيجابياً لمهارات المحاسب القضائي في القانون في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية"، فيتضح من الجدول (7) وجود أثر دال إحصائياً للمهارات في القانون في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية، حيث جاءت قيمة معامل المسار بيتا ( $B = .129$ ) وجاءت قيمة ( $T = 2.091$ ) دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (.038)؛ وهذا يعني أن الزيادة في المهارات في القانون للمحاسب القضائي بوحده واحد قد ينشأ عنها زيادة في الحد من التهرب الضريبي بنسبة (38%)؛ مما يعني قبول الفرضية الفرعية الثالثة، وهذه النتائج تتفق مع نظرية السمات، ونظرية الماسة الاحتمال، كما لا تتفق أيضاً مع ما توصلت إليه دراسة نور والغبان (2022) بأنه ليس هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للمهارات القانونية في الحد من التهرب الضريبي.

والجدول (8) يوضح ملخص نموذج الدراسة للفرضية الرئيسية الثالثة.

جدول (8): ملخص نموذج الدراسة (Model Summary) للفرضية الرئيسية الثالثة

النموذج	الارتباط R	معامل التحديد R Square	قيمة R المعدلة Adjusted R Square	الخطأ المعياري المقدر Std. Error of Estimate
1	.616 <sup>a</sup>	.379	.372	.36209

a = المؤشرات = المهارات في المحاسبة، والمهارات في المراجعة، والمهارات في القانون.

b = المتغير التابع : الحد من التهرب الضريبي.

من نتائج الجدول (8) نلاحظ أن قيمة معامل الارتباط الكلية (R) تعني وجود علاقة ارتباط إيجابية قوية لأبعاد مهارات المحاسب القضائي مع المتغير التابع (الحد من التهرب الضريبي) بلغت (.616)، بينما بلغ معامل التحديد (.379)، في حين جاء معامل التحديد المصحح (.372)؛ مما يعني أن المؤشرات التفسيرية (المهارات في المحاسبة، المهارات في المراجعة، والمهارات في القانون) استطاعت أن تفسر ما نسبته (37.9%) من التباين الحاصل في الحد من التهرب الضريبي؛ مما يؤكد أن القوة التفسيرية للنموذج قوية، وتم استخدام تحليل التباين (ANOVA)؛ لتقييم الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية (F)، ويتضح من الجدول (9) أن قيمة  $F = 52.083$  دالة إحصائياً ( $> .001$ )؛ مما يؤكد قوة التفسير لنموذج الانحدار المتعدد من الناحية الإحصائية.

جدول (9): اختبار (ANOVA) يبين قوة تفسير أثر مؤشرات المهارات في الحد من التهرب الضريبي

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط القيم المربعة	قيمة F	مستوى الدلالة
1	20.485	3	6.828	52.083	<.001 <sup>b</sup>
	33.564	256	.131		
	54.049	259			

(المؤشرات): المهارات في المحاسبة، والمهارات في المراجعة، والمهارات في القانون.

(المتغير التابع): الحد من التهرب الضريبي.

ج. اختبار ومناقشة الفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الرابعة:

تم إجراء تحليل الانحدار المتعدد لاختبار أثر سلوكيات المحاسب القضائي كمتغير مستقل من خلال المؤشرات الآتية: (السلوكيات المهنية، والسلوكيات الذاتية) في الحد من التهرب الضريبي، كما في الجدول (10).

جدول (10): اختبار الفرضيات الفرعية من الفرضية الرئيسية الرابعة

معامل	ملخص النموذج		تباين الانحدار		معاملات الانحدار	
	معامل التحديد	معامل الارتباط	درجة الحرية	الدلالة	معامل الانحدار	T
تضخم التباين	.059	.257	(2,257)	<.001	السلوكيات المهنية	.076
					السلوكيات الذاتية	.200

يلاحظ من الجدول (10) أن قيمة F دالة إحصائياً عند دلالة ( $> .001$ )؛ مما يؤكد أن واحداً أو أكثر من المؤشرات له تأثير على المتغير التابع، وهذا يؤكد قبول الفرضية، والجدول (11) يوضح تفاصيل أثر بُعد

-مهارات المحاسب القضائي- من خلال مؤشرات (السلوكيات المهنية، والسلوكيات الذاتية) في المتغير التابع.

جدول (11): تفاصيل أثر سلوكيات المحاسب القضائي في الحد من التهرب الضريبي

النموذج	المؤشرات	المعاملات غير المعيارية		المعاملات المعيارية بيتا Beta	قيمة T	مستوى الدلالة	إحصائية الخطية المتداخلة
		الخطأ المعياري	$\beta$				
1	التابع	.296	2.612		8.816	<.001	VIF
	السلوكيات المهنية	.090	.076	.074	.844	.400	.466
	السلوكيات الذاتية	.090	.200	.197	2.235	.026	.466

(المتغير التابع): الحد من التهرب الضريبي.

فيما يتعلق بالفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الرابعة التي تنص على أن "هناك أثر إيجابيا ذا دلالة إحصائية لسلوكيات المحاسب القضائي في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية"، يتضح من الجدول (11) أن قيمة معامل الانحدار بيتا بلغت (0.076 =  $\beta$ )، وجاءت قيمة T غير دالة إحصائيا (.)، وهذا يشير إلى أن الزيادة بنسبة (100%) للسلوكيات المهنية للمحاسب القضائي ستؤدي إلى زيادة بنسبة (6.7%) في الحد من التهرب الضريبي، وبالتالي نرفض الفرضية، ولا تتفق نتائج هذه الدراسة مع ما توصلت إليه دراسة Taiwo et al. (2020) التي أشارت إلى أن هناك أثر ذا دلالة إحصائية للسلوكيات المهنية للمحاسب القضائي في الحد من التهرب الضريبي؛ وبالتالي ترفض الفرضية (H4a)، وقد يُعزى ذلك إلى صعوبة قياس السلوكيات المهنية للمحاسب القضائي المتمثلة بالموضوعية، والسرية، والكفاءة المهنية، والشك المهني؛ لأنها تعبر عن صفات داخلية للمحاسب القضائي، ولا يمكن ملاحظتها بشكل مباشر، أو قد يرجع ذلك إلى عدم التزام المحاسبين القضائيين بمعايير السلوك المهني.

وفيما يتعلق بالفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الرابعة والتي تنص على أن "هناك أثر إيجابيا للسلوكيات المهنية للمحاسب القضائي في المحاسبة في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية"، فيتضح من الجدول (11) أن قيمة معامل الانحدار بيتا بلغت (200 =  $\beta$ )، وجاءت قيمة T = (2.235) دالة إحصائيا = (.026)؛ وهذا يشير إلى أن الزيادة بنسبة (100%) للسلوكيات الذاتية للمحاسب القضائي ستؤدي إلى زيادة بنسبة (20%) في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية، وبالتالي نقبل الفرضية، وهذه النتيجة تدعم الفرضية الرئيسية الرابعة، وتتفق نتائج هذه الدراسة مع نظريات: (السمات، والماسة الاحتمالية)، كما أن نتائج الدراسة تتطابق مع معايير: (IIA, 1200, 2021)، وتتفق مع ما توصلت إليه دراسة Taiwo et al. (2020) التي أشارت إلى أن هناك أثر ذا دلالة إحصائية للسلوكيات الذاتية للمحاسب القضائي في الحد من التهرب الضريبي. والجدول (12) يوضح ملخص نموذج الدراسة (Model Summary) للفرضية الرئيسية الرابعة.

جدول (12): ملخص نموذج الدراسة (Model Summary) للفرضية الرئيسية الرابعة

النموذج	الارتباط R	معامل التحديد R Square	قيمة R المعدلة Adjusted R Square	الخطأ المعياري المقدر Std. Error of Estimate
1	.257 <sup>a</sup>	.066	.059	.44320

a = المؤشرات = السلوكيات المهنية، السلوكيات الذاتية.

b = المتغير التابع : الحد من التهرب الضريبي.

من نتائج الجدول (12) نلاحظ أن قيمة معامل الارتباط الكلية (R) تعني وجود علاقة ارتباط ضعيفة لأبعاد سلوكيات المحاسب القضائي المهنية والذاتية للمحاسب القضائي مع المتغير التابع الحد من التهرب الضريبي، حيث بلغ (0.257<sup>o</sup>)، بينما بلغ معامل التحديد (0.066)، في حين جاء معامل التحديد المصحح (0.059)، مما يعني أن المتغيرات المستقلة التفسيرية (السلوكيات المهنية والذاتية) استطاعت أن تفسر ما نسبته (5.9%) من التباين الحاصل في الحد من التهرب الضريبي، وهي أقل من (10%)؛ مما يؤكد أن القوة التفسيرية للنموذج ضعيفة، وتم استخدام تحليل التباين (ANOVA)؛ لتقييم الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F، ويتضح من الجدول (13) أن قيمة F، دالة إحصائياً (P<.001)؛ مما يؤكد أن القوة التفسيرية منخفضة لنموذج الانحدار الخطي المتعدد من الناحية الإحصائية. جدول (13): اختبار (ANOVA) لتوضيح قوة تفسير أثر أبعاد السلوكيات في الحد من التهرب الضريبي

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط القيم المربعة	قيمة F	مستوى الدلالة
1 الانحدار	3.567	2	1.783	9.079	<.001
البواقي	50.482	257	.196		
الإجمالي	54.049	259			

(المؤشرات): السلوكيات المهنية، السلوكيات الذاتية.

(المتغير التابع): الحد من التهرب الضريبي.

د. اختبار ومناقشة الفرضية الرئيسية الخامسة:

تم اختبار الفرضية الرئيسية الخامسة التي تنص على أن: "هناك فروقا ذات دلالة إحصائية في متوسطات إجابات مجتمع الدراسة حول الحد من التهرب الضريبي تعزى للمتغيرات الديموغرافية (مكان العمل، والمؤهل الأكاديمي"، وذلك على النحو الآتي:  
أولاً: نتائج الفروق بحسب مكان العمل كما يوضح ذلك الجدول (14).

جدول (14): اختبار الفروق في مستوى الحد من التهرب الضريبي بحسب مكان العمل

مكان العمل	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	ف	الدلالة
شركة مراجعة دولية	34	3.9036	.42866	.993	.372
شركة مراجعة محلية	61	3.8982	.45214		
مكتب مراجعة فردي	165	3.8173	.46398		
الإجمالي	260	3.8476	.45682		

يبين الجدول (14) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى الحد من التهرب الضريبي تعزى إلى متغير مكان العمل، حيث جاءت قيمة ف=0.993. غير دالة إحصائياً (0.372)؛ وهذا يعني أن مجتمع الدراسة متجانس وإن اختلف مكان العمل.

ثانياً: نتائج الفروق بحسب المؤهل الأكاديمي:

جدول (15): اختبار الفروق في مستوى الحد من التهرب الضريبي بحسب المؤهل الأكاديمي

المؤهل الأكاديمي	العدد	المتوسط	الانحراف	ف	الدلالة
بكالوريوس	150	3.8078	.42004	3.090	.028
دبلوم عال بعد البكالوريوس	2	3.7146	.26222		
ماجستير	68	3.8227	.48422		
دكتوراه	40	4.0459	.50873		
الإجمالي	260	3.8476	.45682		

يبين الجدول (15) وجود فروق دالة إحصائية في الحد من التهرب الضريبي تعزى إلى متغير المؤهل الأكاديمي؛ حيث جاءت قيمة  $F = (3.090)$  دالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.28)، حيث جاء المتوسط الحسابي للمؤهل الأكاديمي "دكتوراه" بالترتبة الأعلى (4.0459) وانحراف معياري (50873)، وجاء المتوسط الحسابي للمؤهل الأكاديمي "دبلوم عال بعد البكالوريوس" بالترتبة الأدنى (3.7146)، وانحراف معياري (26222)، ولعلاقة لصالح من تؤول الفروق تم استخدام اختبار أقل الفروق كما في الجدول (20).

جدول (16): نتائج اتجاه الفروق في الحد من التهرب الضريبي بحسب المؤهل الأكاديمي

المؤهل الأكاديمي (أ)	المؤهل الأكاديمي (ب)	(أ-ب) فرق المتوسط	الدلالة
بكالوريوس	بكالوريوس	.23813*	.003
دكتوراه	دبلوم عال بعد البكالوريوس	.33134	.312
ماجستير	ماجستير	.22327*	.014

تبين النتائج في الجدول (16) أن الفروق جاءت لصالح مؤهل الدكتوراه على مؤهلي: البكالوريوس والماجستير، وقد يُعزى ذلك إلى أن المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية والحاصلين على درجة الدكتوراه يتمتعون بمستوى عميق من الخبرة في مجال المحاسبة القضائية والتهرب الضريبي؛ مما يمنحهم فهماً أفضل في كشف التهرب الضريبي من خلال الآليات والاستراتيجيات المتقدمة، بالإضافة إلى أن برامج الدكتوراه تركز بشكل أكبر على البحث والتحليل المتقدم؛ مما يجعلهم من ذوي النظرة الشمولية العميقة.

## الاستنتاجات:

- 1- المراجعون الخارجيون الحاصلون على مؤهل (CFA) هم أكثر قدره على التواصل الفعال مع الجهات المعنية؛ مما قد يسهم في الحد من التهرب الضريبي.
- 2- استخدام المنهبر الوسائل التكنولوجية الحديثة للتهرب الضريبي تجعل قضايا التهرب معقدة تقع خارج نطاق خبرة المحاسب القضائي.
- 3- مهارات المحاسب القضائي المتمثلة بالمهارات الأساسية في المحاسبة والقانون تمكن المحاسب القضائي من الكشف عن أي مخالفات أو تلاعب في البيانات المالية، وتقديم الأدلة والتوصيات المقنعة للجهات المعنية.
- 4- على الرغم من أهمية تحلي المحاسب القضائي بالسلوكيات المهنية والذاتية إلا أنه من الصعب إثبات أثرها على الحد من التهرب الضريبي لصعوبة قياسها.

## التوصيات:

1. ضرورة بذل المؤسسات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة في صنعاء مزيداً من الجهود لتشجيع حصول المراجع الخارجي باعتباره القائم بعمل المحاسب القضائي على المؤهلات المهنية عبر تقديم حوافز أو دعم مالي.
2. ضرورة اكساب المراجع الخارجي مزيداً من الخبرات لكشف أساليب التهرب الضريبي.
3. تدريب المراجعين الخارجيين القائمين بعمل المحاسب القضائي من خلال توفير برامج تدريبية مكثفة لتعزيز خبراتهم في المحاسبة القضائية بشكل عام، وتعزيز مهاراتهم في المراجعة بشكل خاص.
4. ضرورة بذل المؤسسات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة في صنعاء مزيداً من الجهود لتعزيز التزام المحاسب القضائي بالسلوكيات المهنية لما لها من دور فعال في الحد من الجرائم المالية والضريبية.
5. تعزيز التعاون الفعال بين الإدارة الضريبية والمراجعين الخارجيين لتعزيز الفهم المشترك للدور الذي يمكن أن تلعبه سمات المحاسب القضائي في الحد من التهرب الضريبي.

## الإسهام البحثي:

قام عبدالله المنهوري وسلطان السريحي وسوسن الذهب بوضع المقدمة وبناء الخلفية النظرية وصياغة المشكلة البحثية وتحديد المنهجية للدراسة، وقامت سوسن الذهب بجمع البيانات، وقام جميع الباحثين بتحليل البيانات وعرض وتفسير النتائج ومناقشتها وصياغة الاستنتاجات والتوصيات، وأخيراً، رُوِّجت المسودة النهائية للدراسة من قبل عبدالله المنهوري وسلطان السريحي.

## المراجع:

- أبكر، صديق آدم محمد، عمر، أحمد محمد علي، وعبد المنعم، أسامة عبد القادر (2022)، واقع تطبيق المحاسبة القضائية في المصارف السودانية: دراسة ميدانية على عينة من المصارف العاملة بالنيل الأزرق، *المجلة العربية للنشر العلمي*، (42)، 863-880.
- أبو مصبح، إبراهيم يونس محمد (2022)، إطار مقترح لاستخدام المراجعة القضائية في الحد من التهرب الضريبي: دراسة ميدانية، كلية الإدارة والتمويل [رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأقصى، غزة، فلسطين].
- أبو نصار، محمد، مشاعله، محمد، والشهوان، فراس (1996)، *الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق* (ط1)، عمان، الأردن: المتحدّد للاستشارات.
- أحمد، خالد محمد علي (2013)، دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة، 7-8 أبريل، كلية التجارة، جامعة بني سويف بالتعاون مع اتحاد الجامعات العربية، مصر.
- أحمد، زهره شهاب (2002)، دراسة مقارنة السمات الشخصية لدى لاعبات الجمناستك الفني والإيقاعي: بحث مسحي لمنتخبات كلية التربية الرياضية في الجمناستك الفني والإيقاعي، *مجلة التربية الرياضية*، 11 (2)، 149-166.
- بومعراي، أميمة (2020)، أثر تطبيق المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي: دراسة استطلاعية من وجهة نظر أكاديمية ومهنية لعينة من ولايات الجزائر [رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر].
- تبوكيوت، فاطمة، وسمايلي، زاهية (2017)، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب والغش الضريبيين: دراسة حالة بديرية الضرائب لولاية بومرداس [رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بومرداس، الجزائر].
- تيدا رويال. (2024)، تأثير الرسوم الجمركية على التجارة العالمية والاقتصاديات، استرجع بتاريخ 22 مايو 2024م، من <https://shorturl.at/zFOIR>
- جبران، محمد علي صالح (2010)، التهرب الضريبي في اليمن: دراسة تحليلية، *مجلة كلية التجارة والاقتصاد بجامعة صنعاء*، (33).
- الجبوري، نصيف، والخالدي، صلاح (2013)، دور المحاسبة القضائية في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي، *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية*، 19 (70)، 473-457.
- الخرسان، محمد حلو داود (2018)، المحاسبة الضريبية والتهرب الضريبي في العراق (ط1)، بغداد، العراق: دار الكتب والوثائق.
- الخطيب، خالد (2000)، التهرب الضريبي، *مجلة دمشق*، 16 (2)، 187-157.
- داوود، وليد حسين (2017)، مدى توافر مقومات تطبيق مهنة المحاسبة القضائية في الجمهورية اليمنية [رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم المالية والمصرفية، صنعاء، اليمن].
- الريبيدي، محمد، والحاج، محمد (2014)، المحاسبة الضريبية (ط9)، صنعاء، اليمن: الأمين للنشر والتوزيع.

- زموري، موني، وشرواطي، خير الدين (2023)، مساهمة الخبرة المحاسبية القضائية في حل المنازعات الضريبية: دراسة حالة بمكتب خبير محاسبي قضائي بولاية البليدة، مجلة دراسات جبائية، 12(22)، 202-224.
- السريحي، سلطان علي أحمد (2020)، أثر مصداقية الإقرار الضريبي في الحد من التهرب الضريبي لضريبة الأرباح التجارية والصناعية بالجمهورية اليمنية، مجلة الدراسات الاجتماعية، 26(3)، 117-136.
- سيكاران، أوما (2010)، طرق البحث في الإدارة - مدخل بناء المهارات البحثية، ترجمة إسماعيل بسيوني، وعبد الله العزاز، الرياض، السعودية: دار المريخ للنشر.
- الصاب، أحمد، دياب، عبد الحميد، ميمني، خالد، وحبيب، شكيل (2013)، أساسيات الإدارة الحديثة، جدة، السعودية: دار خوارزم العلمية للنشر.
- عسكر، حميد ظامي، ويعقوب، فيحاء عبد الله (2022)، كفاءة الفاحص الضريبي وأثرها في الحد من التهرب الضريبي، مجلة دراسات محاسبية ومالية، 15(53)، 43-60.
- العلي، عادل فليح (2002)، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، الموصل، العراق: الدار الجامعية للطبع والنشر.
- العنزي، شمس بنت عياد (2023)، طرق اثبات التهرب الضريبي في المملكة العربية السعودية، المجلة العربية للنشر العلمي، 59(6)، 269-303.
- الفيقيه، على (2014)، التهرب الضريبي، مجلة المالية، (152)، 17-18.
- فوده، شوقي السيد، العجمي، هالة عبد الفتاح، وأبو زيد، هالة نصرالدين بدير (2019)، مدخل لاستخدام المراجعة القضائية في اكتشاف حالات التهرب الضريبي: دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية، مجلة الدراسات المحاسبية المعاصرة، (6)، 406-455.
- المجلى، بشرى محمد (2023)، دور نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في الحد من التهرب الضريبي: دراسة ميدانية على شركات الاتصال اليمنية [رسالة ماجستير غير منشورة]، الأكاديمية اليمنية للدراسات العليا، صنعاء، اليمن.
- المحل، متعب فيصل عبد الله (2023)، أثر التزام المراجع الخارجي بمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة ميدانية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الجمهورية اليمنية [رسالة ماجستير غير منشورة]، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، اليمن.
- المسني، فائزة محمد عبد الهادي (2020)، مدى توفر متطلبات المحاسبة القضائية في البيئة اليمنية: دراسة ميدانية، مجلة كلية التجارة والاقتصاد، (52)، 53-118.
- مصلحة الضرائب اليمنية (2021-أ)، كشف بالإيرادات الضريبية المتعلقة خلال عام 2020م و2021م و2022م، صنعاء، اليمن.
- مصلحة الضرائب اليمنية (2021-ب)، التقرير النهائي للجنة المكلفة بحصر الملفات بوحدة التحريات والمكافحة، صنعاء، اليمن.
- المكردي، محمد علي (2018)، قياس التهرب الضريبي في اليمن وطرق علاجه للفترة (1990-2015)، الآداب، (7)، 300-353.
- الناصر، أقدس حسين هادي (2012)، دور آليات الحوكمة الداخلية في التهرب الضريبي من خلال ممارسات تمهيد الدخل [رسالة ماجستير غير منشورة]، جامعة بغداد، العراق.
- ناصر، أنور عباس، ومرهون، أزهر غيلان (2021)، التهرب الضريبي ومدى تأثيره على الإيرادات المالية في العراق: دراسة استطلاعية لعينة من مكلفي الضريبة. المؤتمر العلمي الدولي حول استراتيجيات التحول من الاقتصاد الريعي إلى اقتصاد متعدد الموارد (المجلد 3، العدد الخاص، 61-76)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة وارث الأنبياء، كربلاء، العراق.

- النجار، سرمد عباس جواد (2003)، *التهرب الضريبي وآثاره الاقتصادية في بلدان عربية مختارة مع إشارة خاصة للعراق* [رسالة ماجستير غير منشورة]، الجامعة المستنصرية، العراق.
- نصر، ضحى الغنای طلاق، وعبدالكايف، أشرف سالم (2022)، *مدى توفر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية للكشف عن حالات الاحتيال المالي في ليبيا، مجلة جامعة سرت للعلوم الإنسانية، 12(2)، 33-43.*  
<https://doi.org/10.37375/sujh.v12i2.179>
- نور، فرقد جميل عبد، والغبان، ثائر صبري محمود كاظم (2022)، *علاقة المحاسبة القضائية بكشف الغش الضريبي، مجلة دراسات محاسبية ومالية، 17(60)، 30-47.*
- هيئة الإذاعة البريطانية [BBC]. (2020، أكتوبر 27)، *فيسبوك وغوغل ومايكروسوفت تتهرب من دفع 3 مليارات دولار ضرائب للدول الفقيرة، استرجع بتاريخ 30 مايو 2023م، من* <https://www.bbc.com/arabic/science-and-tech-54691706>
- الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. (2023)، *معيان المراجعة الدولي رقم 240 مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية.* <https://shorturl.at/Cze7c>
- وكالة سبأ. (2024)، *توقيع وثيقة متطلبات النظام الضريبي الآلي المتكامل لمصلحة الضرائب، استرجع بتاريخ 23 يونيو 2024م، من* <https://www.saba.ye/ar/news3306597>

- Al Jundi, N. A. (2023). The extent of meeting the forensic accounting requirements in courts: Evidence from the developing countries. *Business Strategy Review*, 4(1), 39-49. <https://doi.org/10.22495/cbsrv4i1art4>
- Al-Sharairi, M. E. (2018). The role of forensic accounting in limiting tax evasion in the Jordanian public industrial shareholding companies through the perspective of Jordanian auditors. *International Journal of Economics and Finance*, 10(1), 233-243. <https://doi.org/10.5539/ijef.v10n1p233>
- Alstadsæter, A., Godar, S., Latitude, A. C. L., Nicolaides, P., & Zucman, G. (2024). *Global tax evasion report 2024*. Eu-Tax Observatory, Paris, France.
- American Institute of Certified Public Accounting [AICPA]. (2010). *Serving as an expert witness or consultant.* <https://shorturl.at/jfqag>
- Hair, J. E., Anderson, R. E., Tatham, R. L., Black, W. C., & Babin, B. J. (2006). *Multivariate data analysis* (7<sup>th</sup> ed.). New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- Imane, Y. (2023). The role of forensic accounting in detecting tax evasion and fraud-a case study in the office of a forensic accountant expert. *Journal of Contemporary Business & Economic Studies*, 6(2), 230-245.
- Institute of Internal Auditors [IIA]. (2021). *Opinions for Individual IIA Standards.* <https://shorturl.at/MMLrG>
- International Ethics Standards Board for Accountants [IESBA] (2022). *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants.* <https://shorturl.at/dzXGi>
- Khersiat, O. M. (2018). The role of the forensic accountant in the detection of tax fraud in financial statements: A survey study in the Jordanian accounting and auditing offices and firms. *International Journal of Economics and Finance*, 10(5), 145-153.

- Leauanae, J. L., & Rasmussen, D. G. (2004). Expert Witness Qualification and Selection. *Journal of Financial Crime*, 2, 166. <https://doi.org/10.1108/13590790510624954>.
- Luthans, F. (1989). *Organizational behavior* (5<sup>th</sup> ed.). Singapore: McGraw-Hall, Book Co.
- Matar, D. O. (2023). The role of forensic accounting in reducing tax evasion (Crimes and penalties). *International Multilingual Academic Journal*, 8(01), 98-115.
- Muehlmann, B., Burnaby, P. A., & Howe, M. A. (2018). The use of forensic accounting experts in tax cases as identified in court opinions. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 4(2), 1-34.
- Organization for Economic Cooperation and Development [OECD]. (2021). *Transparency and exchange of information for tax purposes multilateral co-operation changing the world*. <https://shorturl.at/4rldx>
- Popoola, O. M. J., Che-Ahmad, A., & Samsudin, R. S. (2013, April). Forensic accounting knowledge and skills on task performance fraud risk assessment: Nigerian public sector experience. In *Proceedings of the Global Symposium on Social Sciences (IBSSS, 2013)*, Okinawa, Japan.
- Salawati, S., Sritharan, N., Sheung, S. C. C., & Mohamed, A. S. (2021). Does tax knowledge motivate tax compliance in Malaysia? *Research in World Economy*, 12(1), 238–251. <https://doi.org/10.5430/rwe.v12n1p238>
- Taiwo, A. O. & Ebenezer, A. & Israel, A. (2020). Forensic accounting skills and tax evasion detection in Lagos State, Nigeria, *International Journal of Business & Economic Development*. 8(2), 90-99.
- Wolfe, D. T., & Hermanson, D. R. (2004). The fraud diamond: Considering four elements of fraud. *The CPA Journal*, 74(12), 38-42
- World Bank. (2021). *The Global Tax Program*. <https://www.worldbank.org/en/programs/the-global-tax-program>

### Arabic References in Roman Scripts:

- Abkar, Siddiq Adam Muhammad, Umar, Ahmad Muhammad Ali, wa-Abd al-Munim, Usamah Abd al-Qadir (2022). Waqi' tatbiq al-muhasabah al-qadai'iyah fi al-masraf al-Sudaniyyah: Dirasah maydaniyah ala 'ayyinah min al-masraf al-amilah balnyle al-Azraq. *Al-Majallah Al-Arabiyah Lil-Nashr Al-Ilmi*, (42), 863-880.
- Abu Musbih, Ibrahim Yunus Muhammad (2022). *Itar muqtarah li-istikhdam al-murajah al-qadai'iyah fi al-hadd min al-taharrub al-daribi: Dirasah maydaniyah, Kulliyat al-Idarah wa-al-Tamwil* [Risalat majister ghayr mansurah, Jami'at al-Aqsa, Ghazzah, Filastin].

- Abu Nasssar, Muhammad, Msh'alh, Muhammad, wa-al-Shhwan, Firas (1996). *Al-dara'ib wa-muhasabatuha bayna al-nazariyah wa-al-tatbiq* (Al-tab'ah al-ula). Amman, al-Urdun: Al-Muttahidah Lil-Istisharat.
- Ahmad, Khalid Muhammad Ali (2013). *Dawr al-muhasabah al-qadai'iyah fi al-hadd min mumarasat al-fasad al-mali*. Waraqah amal muqaddimah lil-Mu'tamar al-Dawli al-Awwal fi al-Muhasabah wa-al-Murajah, 7-8 Abril, Kulliyat al-Tijarah, Jami'at Bani Suwayf bi-al-Ta'awun ma'a Ittihad al-Jami'at al-Arabiyah, Misr.
- Ahmad, Zahrah Shihab (2002). Dirasah muqaranah al-simat al-shakhsiyah lada la'abat al-jimnastik al-Fanni wa-al-yqa'i: Bahth mashi li-muntakhabat Kulliyat al-Tarbiyah al-Riyadhiyah fi al-jimnastik al-Fanni wa-al-yqa'i. *Majallat al-Tarbiyah al-Riyadhiyah*, 11(2), 149-166.
- Al-Ali, Adil Fulayh (2002). *Al-maliyah al-ammah wa-al-tashri' al-mali wa-al-daribi*. al-Mawsil, al-Iraq: al-Dar al-Jami'iyah lil-Tab' wa-al-Nashr.
- Al-Anzi, Shams bint Id (2023). Turuq ithbat al-taharrub al-daribi fi al-Mamlakah al-Arabiyah al-Saudiyah. *Al-Majallah al-Arabiyah lil-Nashr al-Ilmi*, 59(6), 269-303.
- Al-Faqih, Ala (2014). Al-taharrub al-daribi. *Majallat al-Maliyah*, (152), 17-18.
- Al-Hayah al-Saudiyah lil-Murajin wa-al-Muhasibin (2023). *Mi'ar al-murajah al-dawli raqm 240 mas'uliyat al-maraji' dhat al-alaaqah balghash 'inda murajah al-qawa'im al-maliyah*. <https://shorturl.at/Cze7c>
- Al-Juburi, Nasif, wa-al-Khalidi, Salah (2013). Dawr al-muhasabah al-qadai'iyah fi iktishaf 'amaliyat al-ihthiyal al-mali. *Majallat al-Ulum al-Iqtisadiyah wa-al-Idariyah*, 19(70), 457-473.
- Al-Kharsan, Muhammad Hulw Dawud (2018). *Al-muhasabah al-daribiyah wal-thrb al-daribi fi al-Iraq* (Al-tab'ah al-ula). Baghdad, al-Iraq: Dar al-Kutub wa-al-Watha'iq.
- Al-Khatib, Khalid (2000). Al-Taharrub al-daribi. *Majallat Dimashq*, 16(2), 157-187.
- Al-Majlisi, Bushra Muhammad (2023). *Dawr nazm al-ma'alumat al-muhasabiya al-iliktruniya fi al-hadd min al-Taharrub al-daribi: Dirasah maydaniyah ala sharikat al-ittisal al-Yamaniyah* [Risalat majister ghayr manshurah, Al-Akadimiyah al-Yamaniyah lil-Dirasat al-Ulya, San'a, al-Yaman].
- Al-Makrady, Muhammad Ali (2018). Qiyas al-Taharrub al-daribi fi al-Yaman wa-turuq ilajuh lil-fatrah (1990-2015). *Al-Adab*, (7), 300-353.
- Al-Mhalah, Muta'ib Faisal Abd Allah (2023). *Athar iltizam al-maraji' al-khariji bi-mabadi' Akhlaqiyat mihnat al-murajah fi al-hadd min mumarasat Idarat al-arbah: Dirasah maydaniyah min wijhat nazar al-murajin al-kharjiyin fi al-Jumhuriyah al-Yamaniyah* [Risalat majister ghayr manshurah, Jami'at al-Ulum wa-al-Tiknolojiyah, San'a, al-Yaman].

- Al-Msny, Fa'izah Muhammad Abd al-Hadi (2020). Mada tawaffur Mutatallabat al-muhasabah al-qadai'iyah fi al-bi'ah al-Yamaniyah: Dirasah maydaniyah. *Majallat Kulliyat al-Tijarah wa-al-Iqtisad*, (52), 53-118.
- Al-Najjar, Sarmad Abbas Jawad (2003). *Al-Taharrub al-daribi wa-atharuh al-iqtisadiyah fi buldan Arabiyah mukhtarah ma'a ishara khasah lil-Iraq* [Risalat majister ghayr manshurah], al-Jami'ah al-Mustansiriyah, al-Iraq.
- Al-Nasir, Aqdas Hussain Hadi (2012). *Dawr aliyalat al-Hawkamah al-dakhiliyah fi al-Taharrub al-daribi min khilal mumarasat tamhid al-dakhl* [Risalat majister ghayr manshurah, Jami'at Baghdad, al-Iraq].
- Al-Rubaydi, Muhammad, wa-al-Hajj, Muhammad (2014). *Al-muhasabah al-daribiyah* (Al-tab'ah al-tasi'ah). San'a, al-Yaman: Al-Amin lil-Nashr wa-al-Tawzi'.
- Al-Sarihi, Sultan Ali Ahmad (2020). Athar misdaqiyat al-iqrar al-daribi fi al-hadd min al-Taharrub al-daribi li-daribat al-arbah al-Tijariyah wa-al-sina'iyah bi-al-Jumhuriyah al-Yamaniyah. *Majallat al-Dirasat al-Ijtima'iyah*, 26(3), 117-136.
- Alsbab, Ahmad, Diyab, Abd al-Hamid, Maymani, Khalid, wa-Habyb, Shakil (2013). *Asasiyyat al-Idarah al-hadithah*. Jiddah, al-Saudiyah: Dar Khuwarizm al-Ilmiyah lil-Nashr.
- Askar, Hamid Tami, wa-Yaqub, Fayha Abd Allah (2022). Kafa'at al-Fahis al-daribi wa-atharuh fi al-hadd min al-Taharrub al-daribi. *Majallat Dirasat Muhasbiyah wa-Maliyah*, 15(53), 43-60.
- Bwmarafy, Umaymah (2020). *Athar tatbiq al-muhasabah al-qadai'iyah wa-dawruha fi al-hadd min Zaharat al-Taharrub al-daribi: Dirasah istital'iyah min wihat nazar Akadimiyat wmhnyh li'ayyinah min wilayat al-Jazair* [Risalat majister ghayr manshurah, Jami'at al-Arabi ibn Mahidi, Umm al-Bawaqi, al-Jazair].
- Dawud, Walid Husayn (2017). *Mada tawafir Muqawwimat tatbiq mihnath al-muhasabah al-qadai'iyah fi al-Jumhuriyah al-Yamaniyah* [Risalat majister ghayr manshurah, Kulliyat al-Ulum al-Maliyah wa-al-Masriyah, Sana, al-Yaman].
- Fawdah, Shawqi al-Sayyid, al-Ajamiy, Halah Abd al-Fattah, wa-Abu Zayd, Halah Nasraldin Budayr (2019). Madkhal li-istikhdam al-murajah al-qadai'iyah fi iktishaf halat al-Taharrub al-daribi: dirasah maydaniyah fi bi'at al-A'mal al-Misriyah. *Majallat al-Dirasat al-Muhasibiyah al-Muasirah*, (6), 406-455.
- Hayat al-Idhah al-Britaniyah [BBC]. (2020, Uktubir 27). *Fysbwk wghwghl wmaykrwswft thrb min Daf 3 milyarat dular qararib lil-duwal al-faqirah*. Astrj' bi-tarikh 30 May 2023, min <https://www.bbc.com/arabic/science-and-tech-54691706>

- Jubran, Muhammad Ali Salih (2010). Al-Taharrub al-daribi fi al-Yaman: Dirasah tahliyah. *Majallat Kulliyat al-Tijarah wa-al-iqtisad bi-Jami'at Sana*, (33).
- Maslahat al-Darab al-Yamaniyah (2021a). *Kashf baryadat al-daribiyah al-Mu'allqah khilal 'am 2020 wa-2021 wa-2022*. Sana, al-Yaman.
- Maslahat al-Darab al-Yamaniyah (2021b). *Al-taqrir al-nihai lil-Lajnah al-Mukallafah bhusr al-milaffat bi-Wahdat al-Tahariyat wa-al-mukafahah*. Sana, al-Yaman.
- Nasir, Anwar Abbas, wa-Mrhwn, Azhar Ghailan (2021). Al-Taharrub al-daribi wa-mada ta'thiri 'ala al-iradat al-maliyah fi al-Iraq: Dirasah istital'iyah li'ayyinah min mkaly al-Daribah. *Al-Mu'tamar al-Ilmi al-dawli hawla Istiratyijāt al-Tahawwul min al-Iqtisad al-Riy'i ila Iqtisad Mut'aaddid al-Mawarid* (Al-mujallad 3, al-'adad al-khas, 61-76), Kulliyat al-Idarah wa-al-Iqtisad, Jami'at Warith al-Anbiya', Karbala', al-Iraq.
- Nasr, Duha al-Ghannay Talak, wa-Abdalkafy, Ashraf Salim (2022). Mada tawaffur muqawwimat tatbiq al-muhasabah al-qadai'yah lil-kashf 'an halat al-ihtiyal al-mali fi Libay. *Majallat Jami'at Sirt lil-Ulum al-Insaniyah*, 12(2), 43-33. <https://doi.org/10.37375/sujh.v12i2.179>
- Nur, Farqad Jamil Abd, wa-al-Ghban, Thair Sabri Mahmoud Kazim (2022). Alaqat al-muhasabah al-qadai'yah bi-kashf al-ghishsh al-daribi. *Majallat Dirasat Muhasbiyah wa-Maliyah*, 17(60), 30-47.
- Sykaran, Uma (2010). *Turuq al-Bahth fi al-Idarah – madkhal bina' al-maharat al-bahthiyah*. Tarjamat Ismail Basyuni, wa-Abd Allah al'azaz. Al-Riyadh, al-Saudiyah: Dar al-Mirrikh lil-Nashr.
- Tbwkywt, Fatima, wa-Sma'ily, Zahiyah (2017). *Dawr al-tahqiq al-Muhasib fi Mukafahat al-Taharrub wa-al-ghishsh al-daribiyyin: Dirasah halat bmdryh al-dara'ib li-Wilayat Bwmrdas* [Risalat majister ghayr manshurah, Jami'at Bwmrads, al-Jazair].
- Tyda Ruwayal. (2024). *Ta'thir al-rusum al-jumrukiyah 'ala al-tijarah al-alamiyah wa al-iqti sadayat*. Astrj' bi-tarikh 22 May 2024, min <https://shorturl.at/zFOIR>
- Wakalat Saba' (2024). *Tawqi' wathiqah Mutatallabat al-nizam al-daribi al-Ali al-mutakamil li-maslahat al-dara'ib*. Astrj' bi-tarikh 23 Yuniyu 2024, min <https://www.saba.ye/ar/news3306597>
- Zammuri, Mwnir, wa-Shrawaty, Khayr al-Din (2023). Musahamat al-Khibrah al-muhasibiyah al-qadai'yah fi hall al-munaza'at al-daribiyah: Dirasah halat bi-Maktab khabir Muhasib qadai'y bi-Wilayat al-Bulaydah. *Majallat Dirasat Jiba'iyat*, 12(22), 202-224.