

دور إدارة الخسوع الضريبي والتخطيط في الحد من
التهرب الضريبي في الكويت

The Roll of Tax Undergo and Planning Department in
Preventing Tax Evasion in Kuwait

إعداد

أحمد جمعان محمد خلف

الرقم الجامعي (401120104)

إشراف

الدكتور علي عبدالغني اللايذ

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير المحاسبة

قسم المحاسبة والتمويل

كلية الأعمال

جامعة الشرق الأوسط

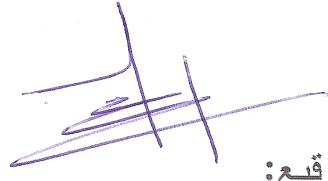
2014

التفويض

أنا أحمد جمعان محمد خلف أفوض جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا بتزويد نسخ من رسالتي ورقياً وإلكترونياً للمكتبات، أو المنظمات، أو الهيئات والمؤسسات المعنية بالأبحاث والدراسات العلمية عند طلبها.

الاسم: أحمد جمعان محمد خلف

التاريخ: 1 / 2 / 2014


التوقيع:

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها: دور إدارة الخُضوع الضريبي والتخطيط في الحد

من التهرب الضريبي في الكويت

وقد أُجيزت بتاريخ 1 / 2 / 2014

التوقيع

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم

رئيساً ومشرفاً

الدكتور علي عبدالغني اللايذ

عضواً

الدكتور خالد جمال الجعارات

ممتحناً خارجياً

الدكتور عادل محمد القطاونة

شكر وتقدير

الحمد والشكر لله سبحانه وتعالى الذي منحني العلم والقدرة على إتمام هذا الجهد المتواضع، وأتقدم بعظيم الشكر والعرفان إلى أستاذي الفاضل الدكتور علي اللايذ الذي كرمني بالأشراف على هذا الجهد طيلة فترة إعداده، حيث كان لنصائحه القيمة الأثر الأكبر في إخراج هذه الرسالة بالشكل المطلوب.

كما أتقدم بجزيل الامتنان والتقدير للأساتذة الكرام أعضاء الهيئة التدريسية في قسم المحاسبة في جامعة الشرق الأوسط على حسن المعاملة وطيبها، والشكر موصول كذلك للأساتذة أعضاء لجنة المناقشة الموقرة ممثلة بالدكتور خالد جمال الجعارات والدكتور عادل محمد القطاونة على جهودهم الطيبة في قراءة هذه الرسالة، كما أشكر كل من قدم لي المساعدة في إنجاز هذا الجهد سواء بالتشجيع أو المساندة ، فلهم جزيل الشكر وكل التقدير والامتنان.

لا يفوتني أن أتقدم بالشكر والامتنان إلى إدارة هذا الصرح العلمي الكبير، جامعة الشرق الأوسط ممثلة برئيسها ونائبيه الأفاضل على جهودهم الطيبة في رعاية طلاب الجامعة.

الإهداء

إلى وطني العزيز: الكويت

إلى والدي ووالدتي أطال الله في عمرهما، اللذين أفهماني بعفوية صادقة أن العلم هو الحياة،

وأنارا أمام عيني شموع الأمل.

أهدي رسالتي هذه رمزاً للمحبة والوفاء واعترافاً مني بفضلهما عليّ.

واليكم يا من تزالون بجانبني ترقبون نجاحي وتقدمي، وتقدمون لي كل الوقت...

وكل الحب....وكل الدعم....

إلى إخواني وأخواتي وأصدقائي الأعزاء

لهم جميعاً أهدي عملي المتواضع هذا

مع المحبة والعرفان

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
ب	التفويض
ح	قرار لجنة المناقشة
د	شكر وتقدير
هـ	الإهداء
و	فهرس المحتويات
ط	قائمة الجداول
ي	قائمة الأشكال
ك	الملخص باللغة العربية
ل	الملخص باللغة الإنجليزية
الفصل الأول: الإطار العام للدراسة	
2	1-1 المقدمة
4	2-1 مشكلة الدراسة وعناصرها
5	3-1 أهداف الدراسة
5	4-1 أهمية الدراسة
6	5-1 فرضيات الدراسة
8	6-1 أنموذج الدراسة
9	7-1 المصطلحات الإجرائية
11	8-1 حدود الدراسة
الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة	
13	المبحث الأول: الإطار النظري
13	1-2 تمهيد
15	2-2 مفهوم الضريبة
18	3-2 خصائص الضريبة

21	2-4 مفهوم التخطيط الضريبي
22	2-5 عناصر التخطيط الضريبي
25	2-6 استراتيجيات التخطيط الضريبي
27	2-7 مفهوم التهرب الضريبي
29	2-8 أسباب التهرب الضريبي
30	2-9 طرق التهرب الضريبي
32	2-10 آثار التهرب الضريبي
34	2-11 وسائل محاربة التهرب الضريبي
36	2-12 صور الرقابة الضريبية
39	2-13 نبذة عن مهام واختصاصات إدارة الخسوع الضريبي والتخطيط في دولة الكويت
45	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
45	أولاً: الدراسات باللغة العربية
53	ثانياً: الدراسات باللغة الانجليزية
58	ثالثاً: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
الفصل الثالث: منهجية الدراسة	
60	3-1 منهج الدراسة
60	3-2 وحدة التحليل
61	3-3 مجتمع الدراسة والعينة
62	3-4 أداة الدراسة
62	3-5 صدق وثبات الأداة
64	3-6 المعالجة الإحصائية
64	3-7 إجراءات الدراسة
الفصل الرابع: عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات	
68	4-1 خصائص أفراد عينة الدراسة
73	4-2 التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

84	3-4 اختبار الفرضيات
الفصل الخامس: النتائج والتوصيات	
90	1-5 النتائج
93	2-5 التوصيات
المراجع والملاحق	
95	المراجع باللغة العربية
98	المراجع باللغة الأجنبية
101	ملحق استبانة الدراسة
107	أسماء محكمي الاستبانة

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الجدول
61	مجموع الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل	الجدول (1-3)
63	قيمة معامل الثبات للاتساق الداخلي لكل متغير	الجدول (2-3)
68	توزيع عينة الدراسة حسب العمر	الجدول (1 - 4)
69	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	الجدول (2 - 4)
70	توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	الجدول (3 - 4)
71	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص	الجدول (4 - 4)
72	توزيع عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية	الجدول (5 - 4)
73	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغيرات المستقلة (العوامل المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط)	الجدول (6 - 4)
74	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية (العوامل التشريعية)	الجدول (7 - 4)
76	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية (العوامل الشخصية)	الجدول (8 - 4)
78	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية (العوامل القانونية)	الجدول (9 - 4)
80	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية (العوامل الإدارية)	الجدول(10 - 4)
82	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير التابع (الحد من التهرب الضريبي)	الجدول(11 - 4)
84	نتائج تحليل الانحدار المتعدد (Multiple Regression) لأثر العوامل المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت.	الجدول(12 - 4)

85	نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لتأثير العوامل التشريعية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت	الجدول(4- 13)
86	نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لتأثير العوامل الشخصية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت	الجدول(4- 14)
87	نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لتأثير العوامل القانونية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت	الجدول(4- 15)
88	نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لتأثير العوامل الإدارية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت	الجدول(4- 16)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الشكل
8	أنموذج الدراسة	الشكل (1-2)

الملخص باللغة العربية

دور إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت

إعداد: أحمد جمعان محمد خلف

إشراف الدكتور: علي عبدالغني اللايذ

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت، وذلك من وجهة نظر العاملين في دائرة الخضوع الضريبي والذين يمارسون الرقابة والتدقيق على أعمال الشركات العاملة في الكويت، ولتحقيق هذا الهدف فإن الباحث تعامل مع نوعين من البيانات هما البيانات الثانوية والبيانات الأولية، والتي تم جمعها من خلال الدراسة الميدانية باستخدام استبانة. وتكون مجتمع الدراسة من جميع العاملين في دائرة الخضوع الضريبي والذين يمارسون الرقابة والتدقيق على أعمال الشركات العاملة في الكويت، أما العينة فتكونت من (77) مستجيباً. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها:

- 1- وجود أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل التشريعية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت.
 - 2- عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل الشخصية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت.
 - 3- وجود أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل القانونية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت.
 - 4- عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل الإدارية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت.
- وقدمت الدراسة عدداً من التوصيات منها:

- 1- قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في دولة الكويت بإعداد الدراسات والبحوث اللازمة حول التشريع الضريبي للحد من التهرب الضريبي.
- 2- قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بإجراء مسوحات ميدانية لتهيئة الشارع العام عند فرض أنواع جديدة من الضرائب للحد من التهرب الضريبي.
- 3- ضرورة أن تتفق التشريعات الضريبية في دولة الكويت بأصول مهنة المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية للحد من التهرب الضريبي.

Abstract

The Roll of Tax Undergo and Planning Department in Preventing Tax Evasion in Kuwait

Prepared by: Ahammad Jammaan Mohammad Khalf
Supervised By: Dr. Ali Al-laith

This study aimed to identify the roll of tax undergo and planning department in preventing tax evasion, so from the standpoint of employees in the Department of submission of tax and who exercise control and audit the actions of the companies operating in Kuwait , and to achieve this goal , the researcher dealing with two types of data are secondary data and primary data , which was collected during the field study and using a questionnaire. The study population consisted of all employees in the Department of Taxation and undergo who exercise control and audit the actions of the companies operating in Kuwait , while the sample of (77) responsive . The study found a number of results, most notably:

1- There is statistically significant effect of the factors associated with managing undergo legislative and tax planning in reducing tax evasion in Kuwait.

2- There is no statistically significant effect of the factors associated with the management of personal tax planning to undergo in reducing tax evasion in Kuwait.

3- There is statistically significant effect of the factors associated with managing undergo legal and tax planning in reducing tax evasion in Kuwait.

4- There is no statistically significant effect of the factors associated with managing undergo administrative and tax planning in reducing tax evasion in Kuwait.

The study made a number of recommendations including:

1- Do undergo management and tax planning in the State of Kuwait to prepare the necessary studies and research on the tax legislation to curb tax evasion.

2- Do undergo management and tax planning to conduct field surveys to create a public street when imposing new kinds of taxes to reduce tax evasion.

3- The need to be consistent tax legislation in the State of Kuwait with assets accounting profession and international auditing standards to reduce tax evasion.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1-1 المقدمة

2-1 مشكلة الدراسة

3-1 أهداف الدراسة

4-1 أهمية الدراسة

5-1 فرضيات الدراسة

6-1 أنموذج الدراسة

7-1 حدود الدراسة

8-1 المصطلحات الإجرائية

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1-1 المقدمة

لقد أولى جميع الاقتصاديين في أغلب الدول المتقدمة النظام الضريبي اهتماماً خاصاً في دراساتهم المالية، لا سيما بعد أن تخلت الدولة عن أفكارها الحيادية فيما يتصل بدورها في النشاط الاقتصادي، وانتقالها من مرحلة الدولة الحارسة إلى مرحلة الدولة المتدخلة، حيث لم يقتصر اهتمام الدولة بموضوع الضرائب باعتبارها إيراداً تمول به نفقاتها العامة، بل باعتبارها أيضاً من أدوات السياسة الاقتصادية والاجتماعية (المومني، 2004، ص1).

ونتيجة عن التوسع في نطاق وأنواع الضرائب ظاهرة خطيرة سميت التهرب الضريبي التي أصبحت تهدد اقتصاديات الدول المختلفة، وذلك من خلال تحايل المكلفين بالضريبة على الإدارة الجبائية مستخدمين في ذلك طرق وأساليب مختلفة سواء كان ذلك بطريقة مشروعة (التهرب الضريبي) Tax evasion أو بطريقة غير مباشرة " الاحتيال الضريبي"، Tax avoidance وذلك يحول دون تحقيق الدولة لأهدافها الاقتصادية والاجتماعية الذي تسعى لمعالجة هذه الظاهرة بتحديد كل طاقاتها وإمكاناتها المادية والبشرية والوقوف على الأسباب الحقيقية التي أدت إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني.

كذلك فإن تحديد نقاط الضعف في النظام الضريبي المطبق في الشركات يُعد من المؤشرات المهمة التي تشير على أداء هذه الشركات المالي، من خلال استفادة الشركات في تحقيق وفورات ضريبية في ضوء أحكام قوانين الضرائب المطبقة. كميلاً عد التخطيط الضريبي

من الوسائل التي تستعملها الإدارة الناجحة للاستفادة من المزايا والتغيرات القانونية التي تساعد في إتباع سياسة استثمارية مناسبة تؤدي إلى تخفيض الالتزام الضريبي أو حتى تجنب الضريبة بأكملها. إذ إن التخطيط الضريبي يمثل محاولة الممول لتخفيض قيمة الضريبة المستحقة وفقاً للقوانين المطبقة مستفيداً من الثغرات القانونية وما تنتجه القوانين والتعليمات الضريبية من امتيازات (Jeffrey، 2008، p:119).

وتقوم إدارة الخسوع الضريبي والتخطيط في دولة الكويت بإعداد الدراسات والبحوث اللازمة حول التشريع الضريبي، ووضع الأسس والنظم المتعلقة بتخطيط سير العمل الإداري والفني ونشر الوعي اللازم، وحصر الشركات العاملة في دولة الكويت وإخضاعها لمرسوم ضريبة الدخل رقم (3) لسنة 1955 والتفسيرات الملحقة به، وإصدار الشهادات الضريبية، وإجراء مسوحات ميدانية لتهيئة الشارع العام لفرض أنواع جديدة من الضرائب، والإشراف على عقد المؤتمرات الخاصة بالضريبة (وزارة المالية الكويتية، 2012).

وقد بدأت ظاهرة التهرب الضريبي بالانتشار وبالتزامن مع النمو المتسارع للاقتصاد الكويتي وتزايد دخول عدد ملحوظ من الشركات الكويتية والأجنبية إلى السوق العمل الكويتي، وذلك استناداً إلى المرسوم رقم (3) لسنة 1955 بشأن ضريبة الدخل الكويتية المفروضة على كل هيئة أو مؤسسة أينما كان تأسيسها وتزاول العمل أو التجارة في الكويت. وكردة فعل لهذه الظاهرة أحدثت إدارة الخسوع الضريبي والتخطيط مجموعة من الإجراءات بهدف الحد من التهرب الضريبي.

1-2 مشكلة الدراسة وعناصرها

تكمن المشكلة لدى إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الكويت، وتحديدًا في دائرة مراقبة الخضوع التي تختص في حصر ومتابعة الشركات العاملة في دولة الكويت وإخضاعها لمرسوم ضريبة الدخل رقم (3) لسنة 1955 والتفسيرات الملحقة به، حيث يكتنف الأعمال المتعلقة بإصدار الشهادات الضريبية قراءة وفهم واستيعاب لجميع فصول هذا القانون وغيره من القوانين ذات الأثر الضريبي في الدولة، لرسم الخطط القائمة على تحقيق الاستفادة المثلى من الموارد المالية المتاحة بصورة اقتصادية وذات كفاءة وفعالية.

من هنا برزت مشكلة هذه الدراسة التي تتلخص بشكل أساسي في الإجابة على التساؤل الرئيس الآتي: هل يوجد أثر للعوامل المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت؟

ولتحقيق الغرض من الدراسة قام الباحث بطرح عدد من الأسئلة الفرعية وكما يلي:

السؤال الأول: هل يوجد أثر للعوامل التشريعية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت؟

السؤال الثاني: هل يوجد أثر للعوامل الشخصية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت؟

السؤال الثالث: هل يوجد أثر للعوامل القانونية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت؟

السؤال الرابع: هل يوجد أثر للعوامل الإدارية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت؟

1-3 أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- 1- التعرف على أثر سياسات إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت، وذلك من وجهة نظر العاملين في دائرة الخضوع الضريبي والذين يمارسون الرقابة والتدقيق على أعمال الشركات العاملة في الكويت.
- 2- إلقاء الضوء على دور إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط فيما يتعلق بالحد من التهرب الضريبي في دولة الكويت.

1-4 أهمية الدراسة

تتبع أهمية هذه الدراسة من التعرف على الدور الفعال لإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت، إذ انه مهما بلغت مهارة المشرعين عند صياغة القوانين ذات الأثر الضريبي، فانه من الممكن ظهور ثغرات قانونية يمكن أن يستفيد منها القائمين على الشركات إذا تم بناء استراتيجيات ورسم سياسات للتخطيط الضريبي الفعال.

كما تتبع أهمية هذه الدراسة من كون التخطيط الضريبي الجيد ينعكس بالضرورة على استفادة الشركة من التغطية التمويلية عند تحقيق الوفورات الضريبية، مما يكون له أثر بالغ في حدوث إثراء للمساهمين إذا ما حدث وفر ضريبي ينعكس بشكل مباشر على زيادة التوزيعات للسهم أو زيادة حقوق الملاك، كذلك فإن هذه الدراسة تكتسب أهميتها من خلال النظر إلى الأمور التالية:

1- إنها تسلط الضوء على إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في دولة الكويت، وترفد القائمين عليها بالملاحظات والتقييم المناسب الذي ينعكس على تطوير أدائها في المستقبل للحد من التهرب الضريبي في الكويت.

2- إمكانية إضافة قدر من المعلومات حول دراسة أثر إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت، من وجهة نظر العاملين في دائرة الخضوع الضريبي والذين يمارسون الرقابة والتدقيق على أعمال الشركات العاملة في الكويت.

1-5 فرضيات الدراسة

تستند هذه الدراسة على فرضية عدمية رئيسة H_0 مفادها انه: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت. وقد انبثق عن هذه الفرضية عدد من الفرضيات الفرعية وهي كما يلي:

الفرضية الأولى:

HO1 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) للعوامل التشريعية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت

الفرضية الثانية:

HO2 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) للعوامل الشخصية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت

الفرضية الثالثة:

HO3 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) للعوامل القانونية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت

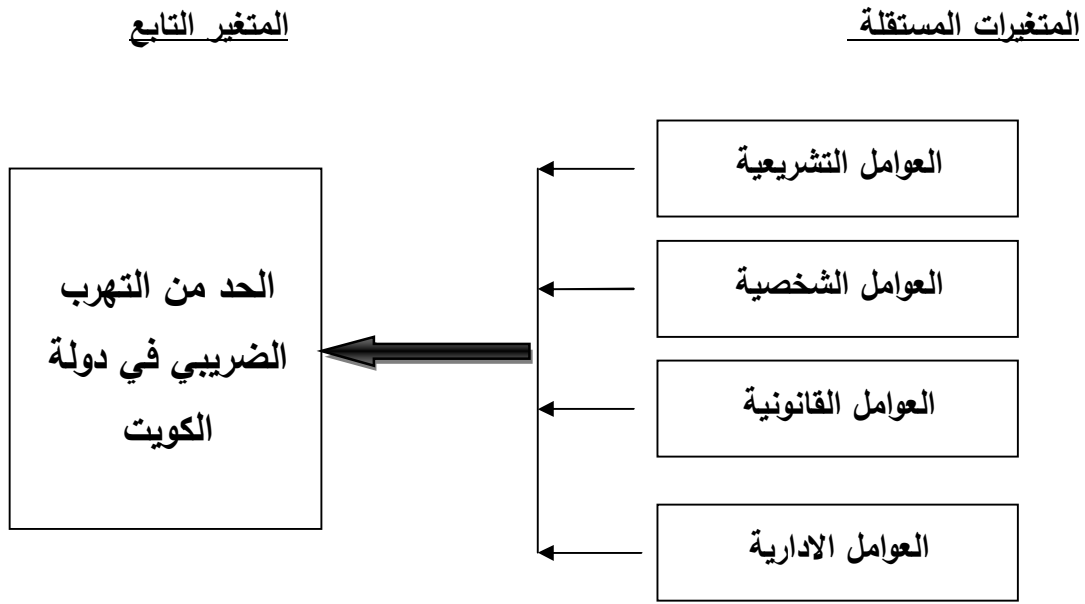
الفرضية الرابعة:

HO4 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) للعوامل الادارية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت

6-1 أنموذج الدراسة

في ضوء فرضيات البحث ومشكلته فقد تم تصميم نموذج الدراسة من خلال الشكل

(1) الذي يوضح تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع على النحو الآتي:



الشكل رقم (1)

أنموذج الدراسة

المصدر: الأنموذج من إعداد الباحث.

7-1 المصطلحات الإجرائية

قام الباحث بتحديد المعاني الإجرائية للمصطلحات المستخدمة في الدراسة وكما يلي:

الضريبة: هي فريضة نقدية، يلتزم الأفراد بدفعها إلى الدولة، أو إلى إحدى الهيئات العامة مساهمةً منهم في تحمل النفقات العامة، ودون أن يعود عليهم بالضرورة نفع خاص مقابل دفع الضريبة، وهي تفرض تحقيقاً لأغراض مالية أو اقتصادية أو اجتماعية (جبل، والمهر، 2005، ص 190).

التخطيط الضريبي: الإجراءات والسياسات التي تتيح للإدارة المالية تخفيض مبلغ الإلتزام الضريبي لأقصى قدر ممكن والإستفادة من التسهيلات والثغرات القانونية الواردة بالقوانين واللوائح التنظيمية (Harvey, 2010, p: 29).

إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط: وهي إدارة مختصة بالرقابة والتفتيش الضريبي على الشركات العاملة في دولة الكويت وتعمل على نشر التوعية وإجراء المسوحات الميدانية الضريبية وإصدار التشريعات الضريبية (مفكرة المصطلحات الرقابية والمالية، الصادرة عن وزارة المالية الكويتية، 2012).

العوامل التشريعية: وتتمثل بمجموعة من العوامل المتعلقة بالتشريعات الواجب توفرها في دائرة الخضوع الضريبي والتخطيط التابعة لوزارة المالية في دولة الكويت، وهذه العوامل الخاصة بقانوني ضريبة الدخل، وضريبة المبيعات والأنظمة والتعليمات التي يصدرها الوزير بناءً على تنسيب المدير لتنفيذ أحكامها، وتتمثل بمطلب الثبات النسبي، ومطلب الوضوح،

والتوافق مع معايير التقارير المالية الدولية والتوافق مع معايير التدقيق الدولية (إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الكويت، 2013).

العوامل الشخصية: وهي مجموعة من العوامل المتعلقة بالصفات الشخصية الواجب توفرها في العاملين في دائرة الخضوع الضريبي والتخطيط التابعة لوزارة المالية في دولة الكويت والمكلفين بمتابعة التصرفات وسير الأعمال المالية في الوحدات الحكومية، كالمؤهلات العلمية، والتخصص العلمي، والخبرة الفنية والعلمية المكتسبة، القدرات الذهنية والحكم الشخصي والتحلي بالمعايير الأخلاقية كالنزاهة والأمانة والاستقامة (إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الكويت، 2013).

العوامل القانونية: وهي مجموعة من العوامل القانونية الواجب توفرها في دائرة الخضوع الضريبي والتخطيط التابعة لوزارة المالية في دولة الكويت، وهي ترتبط بالمعرفة بالقوانين والأنظمة المتعارف عليها الواجب توافرها لدى العاملين في دائرة الخضوع الضريبي التابعة لوزارة المالية في دولة الكويت والمكلفين بمتابعة التصرفات وسير الأعمال المالية في الوحدات الحكومية، والتي تؤهلهم لأداء الدور المطلوب منهم وتسمح بممارسة العمل التدقيقي بكفاءة وفعالية (إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الكويت، 2013).

العوامل الإدارية: وهي مجموعة من العوامل والمهام التي تتطلبها مهنة التدقيق الضريبي، والواجب توفرها في العاملين في دائرة الخضوع الضريبي والتخطيط التابعة لوزارة المالية في دولة الكويت كالدورات التدريبية، حجم العمل، أسلوب العمل، متابعة التطورات العلمية والتكنولوجية وتوفير نظام كفاء للمعلومات (إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الكويت، 2013).

المقدر: أي موظف أو أي لجنة من الموظفين يفوضه أو يفوضها المدير خطياً بتقدير الضريبة وتدقيقها (وزارة المالية الكويتية، 2012).

التهرب الضريبي: هو محاولة الممول أو المكلف بالضريبة التخلص من أعباء الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها (مفكرة المصطلحات الرقابية والمالية، الصادرة عن وزارة المالية الكويتية، 2012).

1-8 حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

1- **الحدود المكانية:** اقتصرت هذه الدراسة على دائرة الخضوع الضريبي والتخطيط التابعة لوزارة المالية في دولة الكويت.

2- **الحدود البشرية:** تشمل آراء العاملين في دائرة الخضوع الضريبي والتخطيط التابعة لوزارة المالية في دولة الكويت والمكلفين بمتابعة التصرفات وسير الأعمال المالية في الوحدات الحكومية.

3- **الحدود الزمانية:** تم إجراء هذه الدراسة خلال الفترة الواقعة ما بين شهر شباط 2013 وشهر كانون الثاني 2014.

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

المبحث الأول: الإطار النظري

- 1-2 تمهيد
- 2-2 مفهوم الضريبة والنظام الضريبي
- 3-2 خصائص الضريبة
- 4-2 مفهوم التخطيط الضريبي
- 5-2 عناصر التخطيط الضريبي
- 6-2 استراتيجيات التخطيط الضريبي
- 7-2 مفهوم التهرب الضريبي
- 8-2 أسباب التهرب الضريبي
- 9-2 أنواع التهرب الضريبي
- 10-2 طرق التهرب الضريبي
- 11-2 آثار التهرب الضريبي
- 12-2 وسائل محاربة التهرب الضريبي
- 13-2 صور الرقابة الضريبية
- 14-2 نبذة عن مهام واختصاصات إدارة الخسوع الضريبي والتخطيط في دولة الكويت

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

- أولاً: الدراسات باللغة العربية
- ثانياً: الدراسات باللغة الانجليزية
- ثالثاً: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

يهدف هذا الفصل إلى التعريف بمفهوم الضريبة وخصائصها والنظام الضريبي، كما يتضمن بيان مفهوم التخطيط الضريبي وعناصره واستراتيجياته، كذلك تم الحديث عن التهرب الضريبي من حيث المفهوم والأسباب وطرق التهرب الضريبي، إضافة إلى بيان آثار التهرب الضريبي ووسائل محاربهه وصور الرقابة الضريبية، كما سيتم في هذا الفصل تقديم نبذة عن مهام واختصاصات إدارة الخسوع الضريبي والتخطيط في دولة الكويت، واستعراض أهم الدراسات السابقة التي أجريت حول موضوع الدراسة الحالية.

المبحث الأول: الإطار النظري

1-2 تمهيد

تعدّ أجهزة الرقابة الضريبية بمثابة أجهزة إنذار للتعرف على الأخطاء والانحرافات في أداء الوحدات الحكومية، إذ تسعى هذه الرقابة لمنع ارتكاب الأخطاء أو إساءة استعمال الأموال العامة والموارد وحمايتها من الضياع والاختلاس، وكلمة رقابة تعني الإشراف والفحص والتفتيش والمراجعة والتحقق، وتعتبر نظاماً يحتوي على عناصر مكملة لبعضها البعض وقد تختلف من مؤسسة إلى أخرى حسب حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها، وطريقة تخزين ومعالجة البيانات والمتطلبات التنظيمية والقانونية التي تحكم عمل المؤسسة (زيدان، 2001، ص26).

لقد كان من نتيجة التوسع في حجم الإنفاق الحكومي والاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي وتعدد المستويات الإدارية، وكذلك لغايات ضبط الإنفاق العام، ومراعاة تقييم الأداء والمساءلة وأيضاً الحاجة إلى التغذية العكسية، أن أصبحت إدارة المؤسسة المختصة في الشؤون الضريبية غير قادرة على التعرف على نواحي القصور والمعوقات التي تواجه التنفيذ وتحليل نتائج الأداء الفعلي لخططها، لذلك فإن الرقابة المالية التي تمارسها إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط تتطلب قيامها بمتابعة الخطط المالية عند تنفيذها خطوة بخطوة، بهدف التعرف على الأخطاء والانحرافات والثغرات التي قد تقع بها الإدارة المالية، والعمل على التغلب عليها في الوقت المناسب، واتخاذ الإجراءات التصحيحية قبل أن يستفحل خطرهما، مما يضمن سلامة المركز المالي للمؤسسات العامة، ويؤدي إلى تحقيق التوازن والمحافظة على المركز المالي (Ramammorti, 2004, P: 324)

بشكل أكثر تحديداً يتطلب متابعة تنفيذ الخطط المالية رصد ما تقوم به إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط من جهود وأدوات مرتبطة بسن التشريعات الملزمة، ونشر التوعية، والمسوحات الميدانية، والتي تؤدي في مجملها إلى تحقيق نتائج أفضل في الخطط الموضوعية والتحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقاعدة المقررة، وتبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها، والتحقق من أن العمل يسير وفقاً للأهداف المرسومة بكفاية وفي الوقت المحدد لها (حماد، 2004، ص16).

وتبحث إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط باستمرار عن أدوات أكثر فاعلية تمكنها من التأكد من حسن تنفيذ السياسات الضريبية الموضوعية، وبالتالي تحقيق الأهداف المتعلقة بالمصادقية والعدالة وتمكينها من الكشف عن مواطن الخلل والضعف في العمليات الإدارية،

وكذلك الأشخاص القائمين على تنفيذ هذه العمليات مما يساعد في تصحيح المسارات والانحرافات أثناء تنفيذ الخطط الموضوعة بكفاءة (مجلة الرقابة، 2000، ص17).

ويتسع موضوع الرقابة ليشمل قضايا التهرب الضريبي، إذ يتضح مدى ارتباط الرقابة بالتخطيط في اعتبار أن التخطيط يتطلب وضع خطة وأهداف محددة مسبقاً، تضعها الإدارة وتدل على سلامة التنفيذ للخطة الموضوعة ومدى الالتزام في تنفيذها، ولا يقتصر دورها على متابعة التنفيذ وتشخيص الانحرافات ومعالجتها بل يتعداها للكشف عن صحة عمليه التخطيط وقدرتها على تحقيق الأهداف المحددة (Parker, 2001, p: 18).

2-2 مفهوم الضريبة

يعود فرض الضرائب إلى أقدم العصور التاريخية، فقد وجدت الضرائب مع انقسام المجتمع إلى طبقتين طبقة تملك وأخرى لا تملك، ثم مع ظهور الدولة (السلطة العامة) حيث يرى البعض أن الضريبة تمثل جوهر الدولة اقتصادياً، وتطورت مع تطور أهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية. فالرومان اعتبروا الضريبة عملاً من أعمال السيادة العامة تفرضها السلطة المركزية، بقصد تغطية النفقات العامة والدفاع عن الإمبراطورية. ولعل أهم ما يميز فرض الضرائب في العصر القديم، أنه كان تعبيراً خالصاً عن إرادة السلطة دون أي اعتبار لرضا المكلفين، ودون مراعاة لمقدرتهم التكليفية. أما بالنسبة لأهم الاقتطاعات الضريبية التي سادت في العصر الروماني فهي ضريبة الرؤوس التي كانت تُفرض على كل شخص، بغض النظر عن كونه يملك ثروة أم لا يملك. إلى جانب بعض الضرائب الجمركية، ورسم المرور.

ونتيجةً لازدياد أعباء السلطة في العصور المتوسطة، فقد ازدادت الحاجة إلى موارد إضافية، وازدلت أهمية الضرائب كحصيلة، وقد اتخذ فرض الضريبة في هذه المرحلة طابعاً طبقياً، حيث اقتصر أمر إلزامها على طبقات معينة من الشعب دون غيرها (جبل، والمهر، 2005، ص190).

في القرن الخامس عشر، وخِلافاً لما كان عليه الحال في القرن الرابع عشر - حيث كان الملك يحصل على الضريبة بشكل استثنائي وكانت تعتبر بمثابة هبة - أصبحت الضريبة ذات طابع عام، حيث أقر في إنكلترا عام (1429) فرض ضريبة الملكية بشكل دائم، وأصبح للملك سلطة إصدار قوانين فرض الضرائب، وبعد قيام الثورة الصناعية في إنكلترا، والثورة الفرنسية، ظهر ما يسمى بنظام الاقتصاد الحر وتكريس مفهوم الطابع الإلزامي للضرائب القائم على أساس نظرية التعادل (نعوش، 2007، ص7).

اعتبر ميرابو في مؤلفه عن نظرية الضريبة الصادر عام (1716) بأن: "الضريبة ليست سوى مبلغ يُدفع مسبقاً للدولة لضمان الحصول على حماية السلطة العامة"، في حين اعتبر بعض المفكرين الأوروبيين أن الدولة بجبايتها للضرائب تقرر عقد تأمين، يتم بمقتضاه إجراء عملية تأمين للمواطن من المخاطر التي يتعرض لها مقابل دفع الضريبة، علماً أن هذه النظرية تعرضت لكثير من الانتقادات. وفي إطار العلاقة بين المكلف بالضريبة والدولة، فإن رأي آدم سميث يستند على أن المواطن يقوم بأداء الضريبة لقاء استفادته من الخدمات التي تقدمها الدولة له، وهو في رأيه بمثابة عقد يبرم بين الدولة والمواطن (سعيد، 2006، ص155).

يشير (البطريق، 2004، ص12) إلى أن العديد من كتاب القرن التاسع عشر ذهبوا إلى أن الضريبة: " إنما هي ثمن لخدمات الدولة التي تهدف إلى إشباع الحاجات العامة، وهذا ما أبرزه برودن في كتاب نظرية الضريبة الذي صدر عام (1868)، ومع تزايد دور الدولة وتدخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، ازدادت الالتزامات المترتبة على خزينة الدولة وتطور المفهوم العام للاقتطاع الضريبي ليصبح إلزامياً بغض النظر عن كون قيمة هذا الاقتطاع تعادل أو لا تعادل قيمة الخدمات الاجتماعية التي سيستفيد منها المكلف، وأصبحت بذلك الضريبة تمثل فريضة من المال تحصل عليها الدولة من الأفراد، دون مقابل شخصي، كما أضفت المهام التقليدية للدولة في أوائل القرن العشرين على مفهوم الضريبة طابعاً حياً تقليدياً متأثراً بدور الدولة نفسها، وهذا الطابع الحيادي للضريبة يتنازع مبدآن: وفرة الحصيلة، والعدالة في التكاليف الضريبي.

تلك هي أهم التطورات التي طرأت على الضريبة خلال مراحل التاريخ المختلفة من ضريبة اختيارية للحاكم، إلى فريضة يملها واجب التضامن الاجتماعي، ومن ضريبة تؤدي كمقابل للخدمات التي تقدمها الدولة، إلى استنادها أو ارتباطها بمساهمة الأفراد في الأعباء العامة حسب مقدرتهم التكاليفية، وفق ما يتطلبه مفهوم العدالة السائد.

أما بالنسبة للمفهوم المعاصر للضريبة، فإنه يمكن القول إن الدولة اتجهت بعد الأزمة الاقتصادية العالمية الكبرى التي حدثت عام (1929)، وهي بصدد مواجهة تلك الأزمة، إلى الإمعان في سياسة التدخل في النشاط الاقتصادي نتيجةً لثبوت عجز الاقتصاد الرأسمالي عن تحقيق التوازن التلقائي، ونتيجةً للدور التدخلية الذي أخذت تلعبه الدولة في المجتمع الرأسمالي المعاصر، واتساع نشاطها، فقد ازدادت الأعباء موازنتها، واتخذت الضريبة مفهوماً معاصراً

يقوم على اعتبارها إحدى المصادر الرئيسية للتمويل، ووسيلة فعالة تستطيع الدولة من خلالها التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وهذا يعني أن المفهوم المعاصر للضريبة برغم إقراره للمبادئ التقليدية للضريبة وهما وفرة الحصيلة والعدالة، إلا أنه أضاف إليها مبدأً جديداً لا يتعارض معهما وهو مبدأ التدخل الذي أعطى الأولوية في إطار المبادئ التي يقوم عليها المفهوم المعاصر للضريبة (جبل، والمهر، 2005، ص192).

2-3 خصائص الضريبة

يشير (البطريق، 2004، ص12) إلى أن خصائص الضريبة تتمثل بالآتي:

1- **الضريبة فريضة نقدية:** شأنها في ذلك شأن موارد الدولة الأخرى، تتجلى في صورة نقود بالرغم من أنها لم تكن كذلك في النظم القديمة، حيث كانت تُجبي بشكل عيني، على أساس التزام الأفراد بتسليم أشياء معينة، أو جزء من المحصول، وهذه الأشكال كانت تتفق وطبيعة الاقتصاديات العينية وسيادة القطاع الزراعي، وشيوع نظام المقايضة في تلك العصور، إلا أنه مع تقدم المجتمعات وتطور الحياة الاقتصادية وانتشار استعمال النقود، ظهرت عيوب الجباية العينية، ولأسباب متعددة أهمها:

- تحمل الإدارة الجبائية لنفقات باهظة في نقل وحفظ المحصول.
- عدم تحقيق الضريبة للعدالة بين المكلفين وذلك لإلزامهم بدفع مقدار محدد من المحصول بغض النظر عن مقدار الإنتاج، وبالرغم من تفاوت تكاليف إنتاجهم.

2- الضريبة فريضة إلزامية: فالالتزام بأداء الضريبة واجب على جميع المكلفين، ما دامت قد توافرت لديهم الشروط التي حددها النظام القانوني لكل ضريبة، كما أن عنصر الإلزام يبدو واضحاً من خلال استقلال الدولة بوضع نظامها القانوني، من حيث تحديد وعائها ومعدلاتها وكيفية تحصيلها، دون الرجوع في ذلك إلى الأفراد المكلفين بدفعها، بيد أن عنصر الإلزام لا ينفي المبدأ الدستوري القاضي بضرورة موافقة الشعب ممثلاً بنوابه على فرض الضرائب، وعدم إمكان فرضها بواسطة السلطة التنفيذية وحدها.

3- الضريبة فريضة بلا مقابل: أي أن المواطن يقوم بدفع الضريبة دون أن يكون ذلك لقاء حصوله على منفعة خاصة تقدمها الدولة له، وذلك تأكيداً لبعدها فكرة الضريبة عن العقد أو الثمن، وإقامتها على أسس من التضامن الاجتماعي وفقاً للأيديولوجية السائدة في المجتمع، إلا أن المكلف قد يتمتع بالخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة المرافق والخدمات العامة، وذلك باعتباره عضواً في المجتمع، وليس باعتباره ممولاً للضرائب، فلا يجوز النظر إلى مدى انتفاع الفرد بالخدمات العامة لتقدير مقدار الضريبة التي يتعين عليه دفعها، بل يُنظر إلى مدى قدرته على تحمل الأعباء العامة.

4- الضريبة تُمكن الدولة من تحقيق الصالح العام: تحصل الدولة على الضرائب إضافةً إلى غيرها من الإيرادات العامة، لتمويل نفقاتها العامة بهدف تحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية مختلفة، تعود بالنفع العام على المجتمع، كحماية الصناعة الوطنية، من خلال سياسة الضرائب الجمركية، أو بهدف تقليل التفاوت في الدخل بين فئات المجتمع المختلفة.

بالنسبة للقواعد التي تحكم فرض الضرائب، أو القواعد التي يترتب على المشرع مراعاتها، وهو بصدد تقرير النظام الضريبي في الدولة، فإنه يشار إلى أن آدم سميث هو أول

من صاغ مجموعة متكاملة من القواعد الضريبية، وهي العدالة واليقين والملاءمة الاقتصادية، إذ إن تفسير مضمون كل قاعدة من هذه القواعد وكما يلي:

1- قاعدة العدالة: يُقصد بالعدالة، مساهمة كل فرد من أفراد المجتمع في تحمل الأعباء العامة تبعاً لمقدرتهم التكبيلية، والأخذ بهذه القاعدة الضريبية أمر مطلوب حكماً لأي نظام ضريبي، في أي زمان ومكان، إلا أن تطبيق مضمونها أخذ أبعاده الحقيقية مع التطور الاقتصادي والاجتماعي الذي حدث في أواخر القرن الثامن عشر في بعض الدول الأوروبية، والجدير بالذكر إن فكرة العدالة الضريبية لم تكن موضع اتفاق بين كتاب المالية العامة، فقد ذهب بعضهم إلى تصور العدالة على أنها وجوب الأخذ بنسبية الضريبة، أي أن تكون النسبة المقطوعة الخاضعة للضريبة واحدة وذلك مهما بلغ مقدارها، وخاصةً في أعقاب الثورة الفرنسية، حيث لاحظ مفكروها عدم عدالة النظام الضريبي ولجأه بحق الشعب إبان العهد الملكي، بسبب الإعفاءات الضريبية التي كانت تُمنح للنبل ورجال الدين. أما في العصر الحديث، فقد دعا كتاب المالية إلى تطبيق الضريبة التصاعدية واعتبروها أكثر تحقيقاً للعدالة من الضريبة النسبية، لأن مبدأ التصاعد الضريبي يقضي بالتمييز في المعاملة الضريبية بين المكلفين فيكلف ذوو الدخل المرتفع بمعدل ضريبي مرتفع، وبالعكس، يكلف ذوو الدخل المنخفض بمعدل ضريبي منخفض (البطريق، 2004، ص18).

2- قاعدة اليقين: وهي قاعدة تدعو إلى ضرورة أن تكون الضريبة معلومة وواضحة ولا غموض فيها بالنسبة إلى المكلف بها، فمن الضروري أن يكون الفرد المخاطب بها على بينة بالتزاماته الضريبية على وجه التحديد، حتى يلائم أوضاعه المالية بما يمكنه من الوفاء بتلك الالتزامات، وكي يتحقق اليقين يجب أن تضع الدولة في متناول المكلفين جميع القوانين

المنظمة للضرائب، وما يتفرع عنها من لوائح وتعليمات وذلك عن طريق النشر في الجريدة الرسمية أو غيرها من وسائل النشر الأخرى (البطريق، 2004، ص19).

3- قاعدة الملاءمة في الدفع: من الضروري أن يتم تنظيم الضرائب والأحكام المتعلقة بها على نحو يتلاءم مع أحوال المكلفين المادية ونفسياتهم، سواء من حيث اختيار وعائها، أو أسلوب تحديده، وكذلك النواحي المرتبطة بكيفية الجباية وموعدها وإجراءاتها (سعيد، 2006، ص165).

4- الاقتصاد من نفقات التحصيل: فالقاعدة الضريبية إذا لم تكن سهلة التطبيق فإن ذلك يؤدي إلى المغالاة في الروتين والإجراءات والتعقيدات البيروقراطية، الأمر الذي يؤدي إلى تحمل الإدارة المالية لنفقات باهظة في سبيل تطبيق نظامها الضريبي، ومراعاة هذه القاعدة هو الذي يضمن للضرائب فعاليتها، كمورد مهم وأساسي تعتمد عليه الدولة دون أن تضيع جزءاً كبيراً منه في سبيل الحصول عليه (سعيد، 2006، ص165).

ويرى الباحث أن احترام الدولة لهذه القواعد عند قيامها بفرض أي نوع من الضرائب هو الذي يخفف من حدة هذه الأعباء ويجعلها أكثر قبولاً للمكلفين بها، في حين أن الإخلال بهذه القواعد يعني تعسفاً في استخدام الدولة لحقها في فرض الضرائب عليهم.

2-4 مفهوم التخطيط الضريبي

تعد الضريبة فريضة نقدية يتم دفعها دون الحصول على منفعة مباشرة ولكن منفعتها تتعكس بطريق غير مباشر على الأفراد، ولكن إذا تمثلت بكونها عبء على دافعيها، فإنه

يسعى جاهداً إلى التخلص منها ولكن بطريقة مشروعة حتى لا يقع تحت طائلة القانون ويعاقب على عدم الالتزام بدفعها، وتسعى الشركات إلى التخلص منها بالطريقة المشروعة من خلال التخطيط الضريبي.

يقصد بالتخطيط الضريبي محاولة المكلف تخفيض الضريبة والاستفادة مما يتيح القوانين الضريبية والقوانين ذات الصلة ولوائحها التنفيذية والتعليمات التفسيرية والتنفيذية الضريبية والكتب الدورية والمنشورات التي تصدرها الإدارة الضريبية، وبالتالي فالتخطيط الضريبي تحليل منطقي لوضع خطة مالية من منظور تحقيق منافع ضريبية، لمواءمة الأهداف المالية، ويعتبر الغرض من التخطيط الضريبي هو اكتشاف كيفية تحقيق مكاسب مالية من تخفيض الالتزامات الضريبية (Weinstein, 2005, p: 37).

2-5 عناصر التخطيط الضريبي

تشمل عناصر التخطيط الضريبي ما يلي:

- 1- التخطيط لتجنب دفع الضريبة إذا أمكن ذلك قانوناً.
- 2- الاستفادة من التكاليف واجبة الخصم من الوعاء الضريبي واستخدام بنود تكلفة يتم استقطاعها بدلا من بنود لا تعد تكلفة مثل: التمويل بالاقتراض بدلا من التمويل الذاتي.
- 3- تأجيل استحقاق الضريبة ما أمكن من خلال الاعتراف بجميع التكاليف والمصروفات في السنوات الأولى لعمر المشروع خاصة في حالات الإعفاء الضريبي للمشروع لفترات معينة باستخدام طرق تقييم المخزون.

4- الاستفادة من جميع الإعفاءات المقررة بالقانون الضريبي والقوانين ذات الصلة.

5- اختيار الشكل القانوني المناسب لمنشآت الأعمال.

تعتبر عملية التخطيط الضريبي عملية مستمرة ولا تتوقف على فترة محددة أو على

معالجة بند معين مالياً أو محاسبياً وإنما تأخذ في الاعتبار كل القرارات الإدارية والتي تعرف

بالاستراتيجيات الضريبية مثل:

1- المقارنة بين شراء الأصول الثابتة أو الاستئجار وأيهما أفضل من الناحية الضريبية.

2- المقارنة بين طرق البيع النقدي وبالتقسيم طويل الأجل.

3- تحديد سياسة توزيع الأرباح وحجز الاحتياطيات القانونية والاختيارية.

4- شراء الأصول من خلال القروض أو الاستئجار أو التأجير التمويلي.

5- إعادة تبويب مصروف الرواتب وما في حكمها ومكافآت مجالس الإدارة وبدلاتها وخاصة

للشركات العاملة في المناطق الحرة لتحقيق وفورات ضريبية.

6- ترحيل خسائر السنوات التي يتم اختيارها كعينة فحص، للسنوات التالية باعتبارها خسائر

معتمدة.

التخطيط الضريبي هو مفهوم بعيد كل البعد عن التهرب الضريبي فهو يعتمد على

وضع الإجراءات والسياسات التي تتيح للإدارة المالية تخفيض مبلغ الإلتزام الضريبي لأقصى

قدر ممكن والإستفادة من التسهيلات والثغرات القانونية الواردة بالقوانين واللوائح التنظيمية

(Harvey, 2010, p: 29).

ويشير (Belkaoui, 2004, p: 135) إلى التخطيط الضريبي بأنه ينطوي على

تصور من تنفيذ استراتيجيات مختلفة من أجل تقليل قيمة الضرائب المدفوعة لفترة معينة

للشركات، مع مراعاة تقليل الالتزامات الضريبية لتوفير المزيد من الأموال لتغطية النفقات، والاستثمار، أو النمو، وفي هذه الطريقة، يساهم التخطيط الضريبي في إيجاد مصادر لرأس المال العامل. وهناك نوعين من القواعد الأساسية تنطبق على التخطيط الضريبي، تتمثل فيما يلي:

النوع الأول: ويتمثل في تحميل العام المالي بنفقات الإهلاك عند شراء آلات ومعدات قبل نهاية السنة مما يعمل على تخفيض الوعاء الضريبي لذات السنة،

النوع الثاني: يتعين على الشركة إرجاء الضرائب عندما يكون ذلك ممكناً، فتأجيل سداد الضريبة يمكن الشركة من استخدام هذا المال وبدون فائدة، إلى أن تكون الضريبة واجبة السداد.

كما أن هناك مجالات للتخطيط الضريبي منها اختيار الأساليب المحاسبية كسياسة تقييم المخزون، وتوقيت شراء المعدات، وتوقيت الاعتراف بالإيراد، والحفاظ على المكاسب من تطبيق اتفاقيات منع الازدواج الضريبي وتطبيق أسعار التحويل في حالة عدم الإلتزام بطريقة محددة قانوناً للأسعار المحايدة بين الأشخاص المرتبطة والتعديلات المستمرة بين أطراف العلاقة للشركات المرتبطة من شركات زميلة إلى تابعة وأفرع ومراكز خدمات ومكاتب تمثيل للاستفادة المستمرة من مزايا التخطيط الضريبي.

ويعرف الباحث التخطيط الضريبي بأنه تنظيم شئون الممول بحيث يمكنه الاستفادة من القانون الضريبي في تعظيم العائد بعد الضريبة، وبالتالي فهو وسيلة للبحث عن طرق قانونية للاستفادة من عدم دفع الضريبة المستحقة أو على الأقل تخفيضها، ومثال ذلك

الاستفادة من الإعفاءات المختلفة أو توقيت تسجيل التدفق النقدي لخضوعه لشرائح ضريبية منخفضة.

2-6 استراتيجيات التخطيط الضريبي

يرى (Williams et al, 2010, p: 719) أن هناك عدد من استراتيجيات التخطيط الضريبي تتمثل بما يلي:

أولاً: استراتيجيات من أجل الحصول على تخفيضات ضريبية

وهي استراتيجيات تقوم على تخفيض الضريبة والاستفادة مما يتيح القوانين والتعليمات الضريبية عندما يتم التقدير الضريبي وهو يختلف من تشريع إلى آخر فعندما لا يعترف التشريع الضريبي بخصم الفائدة على القرض كمصروف ولا يسمح بتنزيله من الدخل فإنه يمكن المفاضلة بين التمويل بالقروض والتمويل الذاتي.

ثانياً: استراتيجيات من أجل الحصول على خصومات ضريبية (الائتمان الضريبي)

وهي استراتيجيات تقوم على خصم ضرائب أو مصروفات المعفي من الضرائب ويؤثر على ضريبة الدخل لدافعي الضرائب، ويقوم على خصم ضرائب يمثل نفقات تتكبدها دافعي الضرائب، وهي مبالغ متغيرة التي يمكن طرحها، أو خصم من الدخل الإجمالي الخاص بالمكلف. والائتمان الضريبي هو مفهوم مماثل، ولكن يختلف من حيث أنه يقلل من الضريبة المستحقة، بدلاً من تخفيض الدخل الخاضع للضريبة، هذا المبلغ من وفورات ضريبية لا يعتمد على معدل دافعي الضرائب.

ثالثاً: استراتيجيات لنقل الدخل بعيداً عن خضوعه لمعدلات مرتفعة من الضريبة.

وهي استراتيجيات لنقل الأرباح والخسائر بين السنوات الضريبية، أو لتأجيل الضريبة أو الاستفادة من معدلات الضريبة أكثر مواءمة، ومستخدمه أسعار التحويل بين الشركات المرتبطة أو فترة الإعفاء الضريبي.

رابعاً: استراتيجيات لتخفيض عبء الخضوع للأرباح الرأسمالية.

وتتم تلك الاستراتيجيات من خلال آليات محددة في تأجيل الاعتراف بالإيراد والخضوع لمعدل ضريبة منخفض، أو زيادة الاقتطاعات (التكاليف واجبة الخصم والإعفاءات) من خلال الصيغ القانونية والثغرات المتاحة بالتشريع أو مرونة معايير المحاسبة أو من خلال تخفيض الاستقطاعات خلال فترات الإعفاء الضريبي أو الاستفادة من اتفاقيات منع الازدواج الضريبي، كذلك من خلال مبادلة الأصول بدلاً من بيعها وخاصة للشركات ذات العلاقة أو من خلال الدخول لأسواق خارجية بمكاتب تمثيل بدلاً من إنشاء فروع أو تكوين استثمارات بالخارج أو استخدام أسعار التحويل لتبادل السلع والخدمات، فعملية إدارة الضريبة عملية معقدة ومحفوفة بالمخاطر على مستوى الشركات العالمية ولاسيما العربية، وعليه تلجأ الشركات إلى التخطيط الضريبي لتفادي الالتزام بدفع ضريبة مرتفعة، ولذا تذهب لعمليات التخطيط الضريبي لتحقيق وفورات ضريبية تستفيد منها لجلب منافع في الأجل القصير وأيضاً في الأجل الطويل (Bashar, 2008, p: 91).

2-7 مفهوم التهرب الضريبي

التهرب الضريبي كلمة واسعة المعنى، وتشمل العديد من الممارسات التي يشكل البعض منها جريمة بالمعنى القانوني، كالاختيال الضريبي الذي يعني التزوير والتدليس وخيانة الأمانة، بينما ينحصر البعض الآخر في دائرة السلوكيات التي لا تطالها عادة يد القانون، كالتجنب الضريبي القانوني، وسواء كانت هذه السلوكيات قانونية أو غير قانونية فإنه يجمعها جميعاً أنها تتم لهدف اقتصادي، أي بهدف تحقيق مآرب مالية لمرتكبيها أو لتقويت منافع مشروعة للغير (بلواضح، وميمون، 2013، ص1).

يُعد موضوع التهرب الضريبي من أهم الموضوعات التي تثار في علم المالية العامة والضرائب، وبالأخص عندما يجري الحديث عن موارد الدولة وأهميتها في تحقيق التنمية الاقتصادية باعتبارها الوسيلة الأساسية لزيادة الدخل القومي، وتتبع أهمية الضرائب من كونها تشكل أهم مصدر من مصادر تمويل الخزنة العامة للدولة ويؤدي التهرب من دفعها إلى حدوث نقص في إيرادات الدولة وإضعاف قوتها في مواجهة الأعباء العامة، وتدهور مستوى المعيشة واتساع الهوة بين الفقراء والأغنياء وتقليص دور الدولة في مجال الخدمات كالصحة والتعليم والإخلال بالمساواة والعدالة بين المكلفين (Michael، 2005، p: 51).

يؤدي التهرب الضريبي إلى حالة من عدم تحقق العدالة وضرورة العمل على ملاحقة فئة المتهربين، أو قيام الدولة بفرض المزيد من الضرائب الجديدة، الأمر الذي يزيد من الأعباء الضريبية على المكلفين مع بقاء نفس الظروف أمام المتهربين في ازدياد التهرب من دفع الضرائب.

كذلك يعد التهرب الضريبي من أحد ظواهر الحياة الاقتصادية المعاصرة، وهي مشكلة تعاني منها جميع الدول النامية منها والمتقدمة، ويشمل جميع الشركات والمؤسسات على مختلف أنواعها وأشكالها، ويعد من الجرائم الاقتصادية لما له من نتائج ضارة على المجتمع وقد تناول الباحثين مجموعة من التعاريف للتهرب الضريبي اجتمعت على نفس المضمون ولكنها اختلفت في صياغتها، والتي تشير إلى إن التهرب الضريبي "تعتمد المكلف من التهرب من أداء الضرائب المستحقة عليه كلها أو بعضها بأية وسيلة" (الخضور، 1999، ص45)

ويشير (العمور، 2007، ص36) إلى أن التهرب الضريبي هو "تخلص المكلف كليا أو جزئيا من أداء الضريبة، دون نقل عبئها إلى غيره، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها".

ويعرف التهرب الضريبي بأنه " الفعل الذي يقوم به المكلف وذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسسة معتمدة على حرية الإدارة، تسمح له باختيار وضعية جبائية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة" (بلواضح، وميمون، 2013، ص2).

ويشير (محرم، 2004، ص61) إلى أن مفهوم التهرب الضريبي هو " تخلص المكلف من التزامه القانوني بعدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا بإتباع طرق وأساليب احتيالية مخالفة للقانون".

ويعرف الباحث التهرب الضريبي على أنه "قيام الممول أو المكلف بالضريبة من التخلص من مقدار الضريبة المستحقة عليه ومن القيام بأعبائها وعدم الالتزام القانوني بأدائها والتهرب من دفعها كليا أو جزئيا، بوسائل مخالفة للتشريعات والقوانين".

2-8 أسباب التهرب الضريبي

يمكن تقسيم أسباب التهرب الضريبي إلى ما يلي:

أولاً: نفسية وأخلاقية:

يعد المستوى الأخلاقي لأفراد المجتمع من العوامل الهامة في تحديد نطاق التهرب الضريبي، لكون الضريبة تخلق لدى المكلف شعوراً بالضعف تجاه السلطات التي تملك جميع وسائل الإكراه لإجباره على دفع جزء من المال للدولة، إذ ينظر إلى الضريبة على أنها أداة لاغتصاب الأموال وإفقار الشعوب يرجع هذا التفكير إلى الأسباب التاريخية التي ورثتها الشعوب عن الاستعمار فكان الاستعمار الفرنسي مثلاً في الجزائر يستعمل الضريبة كوسيلة لمصادر ونهب أموال الأفراد، مما انعكس سلباً على المجتمع إتجاه فرض الضريبة باعتبارها اقتطاع مالي دون مقابل، وهذا ما أدى إلى إحساسهم بأن الضريبة تحد من حريتهم ويذهب البعض إلى اعتقادهم في عدم عدالتها (محرم، 2004، ص 67).

ثانياً: اقتصادية:

يرتبط التهرب الضريبي بالبنية الاقتصادية للمجتمع فإذا كانت نسبة كبيرة من أفراد المجتمع هم الذين يتقاضون أجوراً، فإن التهرب الضريبي في هذه الفئة صعب جداً والسبب يعود إلى أن تلك الأجور يتم اقتطاع الضريبة المستحقة عليها من مصدرها، ولكن يزداد التهرب الضريبي في المهن التجارية والصناعية والمهن الحرة والتي يمكن أن تتهرب كونها هي التي تقدم الإقرار الضريبي (Simon, 2004, P: 131).

ثالثا: اجتماعية:

يلعب المحيط الاجتماعي دورا هاما في ترسيخ ظاهرة التهرب الضريبي وشيوعها بين الأفراد، وهذا يتعزز بضعف الوعي الضريبي الذي يتناسب مع الشعور الوطني (يحيى وآخرون، 2005، ص43).

رابعا: سياسية:

وهذا يرمي بالبلاد إلى زيادة وتفاقم حالات التهرب وهذا لإحساسهم بضعف السلطة العامة وعجزها على استغلالها الأمثل للموارد (يحيى وآخرون، 2005، ص43).

2-9 طرق التهرب الضريبي

أولا: التهرب عن طريق المعاملات المحاسبية:

تتعدد طرق التهرب الضريبي والتي تمتد من التخفيض القليل لمبالغ المبيعات، أو الاستيراد دون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبيا مروراً بتضخم الأعباء القابلة للخصم". ويتم التهرب عن طريق المعاملات المحاسبية من خلال:

1- **تخفيض الإيرادات:** تعد الطريقة الأحسن والأكثر استعمالا التي من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفعها كليا يتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير، أي البيع نقدا ولا يترك أثر العملية، هذه الطريقة تمكنه من إخفاء جزء كبير من أعماله، وكذلك تسجل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية وهذا بعد الاتفاق المبرم مع الزبون (رضا، 2009، ص26).

2- **تضخيم التكاليف:** للمكلف حق الخصم لبعض التكاليف والأعباء من الربح الخاضع للضريبة، وهذه الرخصة تجعل المكلف يسرع إلى الرفع من نسبة التكاليف والأعباء ويحاول دوماً تضخيم أعبائه بكل الوسائل والطرق، وهذا يتم وفقاً للشروط التالية: (رضا، 2009، ص27).

- أن تكون موضوعة في صالح نشاط المؤسسة.

- أن تكون لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.

- أن تتصل بأعباء فعلية مرفقة بمبررات ووثائق رسمية.

- أن تكون في حدود السقف الذي حدده القانون.

ثانياً: التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية:

يعتمد هذا النوع من التهرب على ممارسة عمليات وهمية للحصول على محاسبة دون فواتير، كما يمارس المكلف عدة نشاطات دون إعلام الإدارة الجبائية، وذلك بإخفاء جزء من البضاعة ليتم بيعها في السوق أو ما يعرف بالسوق الموازية، والتهرب عن طريق عمليات مادية يقصد به خلق وضعية قانونية تظهر مخالفة الوضعية الحقيقية، وتتمثل في إخفاء السلع أو مواد أولية التي تخضع للضريبة سواء كان هذا الإخفاء جزئياً أو كلياً، وكما يلي: (بلواضح، وميمون، 2013، ص4)

- **الإخفاء الجزئي:** يتمثل في إخفاء جزء من أملاكه أو جزء من المخزونات التي

هي في الواقع تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك في السوق السوداء.

- **الإخفاء الكلي:** يقوم أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية

ليصعب الوصول إليها، وبالتالي إنتاجها دون فواتير ويسمى "الاقتصاد السري غير

الشرعي" بعيد عن كل مراقبة وهكذا تحرم خزينة الدولة من إيرادات مالية لتمويل مشاريعها.

ثالثا: التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية: ويكون ذلك من خلال: (السلطان، 2009، ص65)

- تصنيف مبيعات خاصة للضريبة إلى مبيعات معفية.

- توزيع الشركة لأرباحها على المساهمين شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة حينما يتعلق بالرواتب والأجور.

2-10 آثار التهرب الضريبي

يؤدي التهرب الضريبي إلى عدة آثار يمكن تلخيصها على النحو التالي:

أولاً: الآثار الاقتصادية:

ويكون ذلك من خلال كبح روح المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية، حيث نجد أن المؤسسات المتهربة تحقق درجات امتياز على حساب المؤسسات التي تقوم بواجباتها الضريبية، فالمؤسسات التي تبحث عن تعظيم أرباحها باستعمال أنجع الطرق تجد أن التهرب الضريبي من أنجع الوسائل لتعظيم ربحها وبصفة سريعة، وهناك عديد من آثار للتهرب الضريبي من الناحية الاقتصادية يمكن حصرها بما يلي: (محرّم، 2004، ص39)

1- أثره على تمويل التنمية: ويعتبر ذلك من أهم آثار التهرب الضريبي على خزينة

الدولة، حيث يؤدي التهرب إلى انخفاض العوائد أو الحصيلة الضريبية وبالتالي إلى

انخفاض قدرة الدولة على استمرارية تمويل استثماراتها الأساسية وعجزها عن القيام بوظائفها وواجباتها على أكمل وجه.

2- أثره على حافز الإنتاج: عندما يتسع نطاق التهرب الضريبي، فإن الدولة ستسعى إلى تعويض ما نقص من مواردها عن طريق فرض ضرائب جديدة أو زيادة معدلات احتساب الضرائب. في هذه الحالة من الممكن أن تتجاوز هذه المعدلات الحدود المناسبة للمحافظة على عوامل الإنتاج مما يؤدي إلى إضعاف الاستثمار في مجال الإنتاج.

ثانيا: الآثار الاجتماعية والنفسية:

يشير (يحيى وآخرون، 2005، ص49) إلى إن التهرب الضريبي يؤدي إلى آثار اجتماعية ونفسية تحيط بغالبية أفراد المجتمع، حيث يقدم الشخص المتهرب ضريبيا نمودجا سيئا للسلوك الأخلاقي، يؤدي إلى الإخلال بقواعد العدالة والمساواة بين أفراد المجتمع ويزيد من أعداد المتهربين ويقلل من الثقة بالدوائر الحكومية، كما إن عدم المساواة الخاصة بالتهرب الضريبي يحدث إخلالا كبيرا بفكرة العدالة في توزيع الضرائب، إذ يتحمل العبء الأكبر منها دائما المكلفين الذي لا يستطيعون التهرب أو الحريصون على أداء واجبهم الاجتماعي والوطني في أداء الضريبة، ومن الآثار أيضا:

- تدهور الحس الجبائي لدى المكلفين.
- تدهور عامل الصدق في المعاملات.
- تعميق الفوارق الاجتماعية.

ثالثاً: الآثار المالية:

وتتمثل بالخسارة في الخزينة العامة وفقدانها حصيلتها المعتبرة من المداخيل المتوقفة على الحصائل الضريبية، مما يؤدي هذا إلى التضخم النقدي لنسب الإصدار النقدي الذي ليس له مقابل، إضافة إلى أنه يؤدي إلى ارتفاع نسبة الديون كطريقة تنتهجها الدولة لسد الفراغ الكبير المالي الذي يسببه التهرب في الخزينة العامة (محرم، 2004، ص40).

2-11 وسائل محاربة التهرب الضريبي

هناك العديد من الوسائل التي يمكن من خلالها محاربة التهرب الضريبي وهي كما يلي:

أولاً: الرقابة الضريبية:

تعد الرقابة الضريبية أحد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الضريبية إلى المحافظة على حقوق الخزينة، من خلال محاربة التهرب الضريبي، أو التخفيف على الأقل من حدته، فالرقابة تعتبر وسيلة للإدارة الضريبية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المصرح بها في تصريحات المكلفين، وتسمح أيضاً بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات، والمتمثل في وقوف جميع الممولين على قدم المساواة أمام الضريبة، وسعياً من طرف القانون لتنظيم عملية الرقابة، هناك طراً قانونياً، لا يمكن من خلاله للمقدين أو أعوان الجباية الحياد عنه لممارسة أي شكل من أشكال التعسف بحجة تطبيق القانون فأوجب عليهم بذلك إتباع إجراءات معينة لإتمام أو تنفيذ عملية الرقابة، وفي نفس الإطار فقد حدد القانون أشكالاً وصوراً متابعة ومتكاملة، وألزم المقدر إتباعها أثناء عملية الرقابة، وتتمتع الإدارة بصلاحيات

وحقوق اتجاه المكلفين أثناء تحقيقها لمهمتها الرقابية لكن في إطار من الضمانات لحماية المكلف، باستبعاد الممارسات التعسفية اتجاهه بحجة أدائها لمهمة الرقابة، ومن بين هذه الحقوق: وفيما يلي بيان لهذه الحقوق: (المهاني، 2010، ص115)

1- حق الاطلاع: وهو الحق المخول للإدارة الضريبية أثناء ممارستها لمهمتها وذلك بالإطلاع على دفاتر المكلف ومستنداته، وإذا اقتضت الضرورة يمكن أخذ نسخ الدفاتر والوثائق من طرف الغير "المؤسسات، الإدارات والهيئات الحكومية" وذلك للوصول إلى أقصى المعلومات اللازمة لتحديد الوعاء الضريبي بطريقة دقيقة، ويمكن الإشارة بأن حق الاطلاع يقتصر على مجرد الحصول على كشوف لكتابات ووثائق حسابية دون تعليق أو إجراء أية مقارنة، كما لا يمكن أن يمارس إلا من قبل الأعوان الذين هم برتبة مراقب على الأقل مع خضوعهم لسر مهني، وفي حالة رفض المكلف لحق الاطلاع تطبق عليه العقوبات المزدوجة المنصوص عليها في القانون (المهاني، 2010، ص114).

2- حق الرقابة: لكون نسبة كبيرة من الضرائب الموجودة في النظام الجبائي تقوم على أساس تصريحات وإقرارات من طرف المكلف، وهذا الأخير الذي يبقى دوما متحررا في عين الإدارة الضريبية، مما يستوجب إخطار إحاطتها بوسائل لتقدير مدى صحة الإقرارات من بين هذه الوسائل حق الرقابة الذي يتمثل في مجمل العمليات التي من شأنها التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة ويأخذ حق الرقابة شكلين هما:

- **الشكل الأول:** التحقيق في العمليات المحاسبية عن طريق مجموعة من العمليات يكون الهدف من ورائها المعاينة في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية،

ومقارنتها بعناصر الاستغلال للتأكد من صحة التصريحات المكتتبه من أجل تحديد وعاء الضريبة.

- **الشكل الثاني:** يتمثل في التدقيق المععمق لمجمل الوضعية الجبائية، والذي يهدف للكشف عن الفارق الموجود بين المداخل المصرح بها من جانب، والوضعية المالية الحقيقية للمكلف من جانب آخر "نمط مستوى معيشته، ممتلكاته إلى غير ذلك".

3- حق استدراك الأخطاء: وهو الوسيلة الممنوحة للإدارة لإجراء التقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة وخاطئة، ويتمثل هذا الحق في الإمكانية الممنوحة للإدارة الجبائية في إعادة النظر في الاقتطاع سواءً بتعديل أو بإنهاء اقتطاع جديد (السلطان، 2009، ص139).

ويرى الباحث أن مكافحة التهرب الضريبي تتطلب معالجة أسبابه جميعها، وذلك من خلال إصدار تشريعات ضريبية جديدة تتسم بالوضوح والبساطة وتخفيض معدلات الضريبة، وتحققه أكبر قدر من النزاهة والشفافية في التعليمات والإجراءات.

2-12 صور الرقابة الضريبية

تأخذ الرقابة الجبائية أشكالاً وصوراً عديدة يتوجب استعمالها في الوقت المناسب، وحسب أهميتها في حدود ما هو مقرر في التشريعات والتقنيات المنظمة لها والتي تتمثل في ثلاث أشكال متتابعة ومتكاملة هي:

أولاً: الرقابة الشكلية

هي أول عملية تخضع لها التصريحات المكتتبه وتشكل مجمل التدخلات التي تهدف إلى إحداث تصحيحات مادية للأخطاء والنقائص المرتكبة أثناء كتابة وتقديم المكلفين، والتحقق من هوية وعنوان المكلف وكذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد وعاء الضريبة، والغرض من هذا النوع من الرقابة هو التصحيح الشكلي للتصريحات دون إجراء أية مقارنة بين ما تحمله من محتويات، وتلك التي تتوفر لدى الإدارة، وتتم هذه الرقابة سنويا باعتبارها أول عملية رقابة تخضع لها التصريحات، ولا تهدف إلى التأكد من صحة المعطيات والمعلومات التي تحملها، وإنما للكيفية التي قدمت من خلالها هذه المعطيات أو المعلومات (يحيى وآخرون، 2005، ص53).

ثانياً: الرقابة على الوثائق

يعد هذا النوع من الرقابة ثاني إجراء تقوم به الإدارة الضريبية بعد الرقابة الشكلية، ويتجلى دور هذه الرقابة في مجموعة الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، والتي تقوم من خلالها الإدارة بمقارنة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف، والمعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارات والهيئات والمؤسسات العامة أو الخاصة، والمتعلقة بالمعاملات أو الصفقات المبرمة بين المكلف وهذه الهيئات والتي تكون في شكل كشوفات، وبإمكان المحقق طلب بعض التوضيحات والتبريرات من المكلف إذا لزم الأمر لا سيما المتعلقة بنمط المعيشة أو بعض الأعباء المخصصة، كما يحق له ما يلي: (المهائني، 2010، ص164)

- **طلب المعلومات:** يتسنى للمصلحة الضريبية التي تحقق في تصريحات المكلفين أن تتقدم بطلب المعلومات حول النقاط أو المسائل التي يشوبها غموض، ويمكن لهذه الأخيرة أن تكون كتابية أو شفوية لا تخضع المكلف بالضريبة إلى أي عقوبة في حالة عدم الرد على هذا الطلب، لكن قد تلجأ الإدارة إلى مراسلته من أجل التوضيح أو التبرير.

- **طلب تبريرات وتوضيحات:** يحق للمفتش ان يطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا كما يمكن أن يطلب الاطلاع على الوثائق المحاسبية المتعلقة بها، يستوجب في الطلبات المكتوبة أن تبين بوضوح المسائل التي يرى المفتش أنه من الضروري الحصول على توضيحات أو تبريرات من شأنها، ويحدد المكلف بالضريبة أجلا لا يقل عن 30 يوما من أجل تقديم رده، وإذا ما انقضت هذه المدة دون أي رد يحدد المفتش أساس فرض الضريبة، وفي حالة عدم تجاوب هذه الإجراءات مع التساؤلات المطروحة يلجأ المحقق إلى نوع آخر من الرقابة والمتمثلة في الرقابة بعين المكان.

ثالثا: الرقابة بعين المكان

على خلاف الرقابة على الوثائق، فإن الرقابة بعين المكان تتم خارج مكاتب الإدارة الضريبية، مما يسمح للمراقبين بالتنقل إلى المقرات المهنية لإجراء بحوث ميدانية، من أجل التأكد من صحة ودراسة المعلومات المصرح بها، وهذا بمقارنتها مع العناصر الخارجية، وتظهر صورة هذه الرقابة في إجراء المفتش لخصومات تخص العناصر المادية للاستغلال الخاص بالمؤسسة عن طريق متابعة تحركات البضائع في مختلف مراحل التسويق، ومراقبة الصفقات التي تتم بين المنتجين والمسوقين... حيث يعتبر هذا الإجراء الوسيلة الوحيدة

الممكنة لمعرفة رقم الأعمال الحقيقي، وتعد هذه الطريقة أكثر فعالية بالنسبة للإدارة الضريبية، حيث تساعدها على التأكد من صحة التصريحات وكشف حالات التهرب (المهايني، 2010، ص165).

2-13 نبذة عن مهام واختصاصات إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في دولة

الكويت

ورد في (النشرة التعريفية الصادرة عن إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الكويت، لعام 2013) أبرز مهام واختصاصات إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الكويت وكما يلي:

أولاً: مراقبة التخطيط

وتختص هذه المراقبة في إعداد الدراسات والبحوث اللازمة حول التشريع الضريبي، ووضع الأسس والنظم لتخطيط سير العمل الإداري والفني ونشر الوعي الضريبي، كما تختص بالعلاقات العامة والعلاقات الخارجية والتنسيق بين جهات الاختصاص، والبرامج التدريبية اللازمة والندوات التي تؤهل موظفي إدارة الضريبة للقيام بمهامهم. وتلحق بمراقبة التخطيط أربعة أقسام، هم كالتالي:

1- قسم الدراسات والبحوث، ويختص بما يلي:

- وضع الخطة السنوية والخطة التشغيلية لإدارتي الضريبة والإشراف على متابعة تنفيذها.

- تحديد الإنجازات ربع السنوية وفقاً للخطة التشغيلية والإنجازات السنوية.
 - إصدار الكتيبات المتعلقة بالإنجازات السنوية.
 - وضع نموذج خاص بدولة الكويت لتقدير الإيراد الضريبي.
 - إجراء البحوث والدراسات للأنظمة الضريبية المقارنة وبيان مدى الاستفادة منها في تطوير التشريع الكويتي وتطبيقاته.
 - دراسة التشريع الضريبي والقرارات والتعاميم المنظمة ومتابعة تطبيقها وإعداد التقارير والتوصيات اللازمة.
- 2- قسم متابعة التدريب، ويختص بما يلي:**
- متابعة الإعداد للندوات التدريبية الخاصة بالضرائب للوقوف على المفاهيم الضريبية والمحاسبية الحديثة.
 - متابعة إعداد البرامج التدريبية المتخصصة للموظفين والتغلب على مشكلة ندرة البرامج في المجال الضريبي.
 - متابعة إعداد وتنفيذ الدورات التدريبية المناسبة بالتنسيق مع الشركات والمؤسسات بشأن الإعداد والتنظيم الذي يغطي الاحتياج التدريبي الفعلي للعاملين لتحقيق أقصى استفادة ممكنة.
 - وضع قاعدة بيانات خاصة بالمناهج العلمية والتدريبية.
 - توفير البيانات الخاصة بتحديد الاحتياجات من القوى العاملة.

3- قسم الإعلام الضريبي، ويختص بما يلي:

- نشر الوعي الضريبي لشرائح المجتمع المختلفة وقياس ردود أفعال المجتمع تجاه الضريبة في الكويت من خلال التعريف الدوري للجهات الخارجية بالضريبة بفتح قنوات اتصال بين إدارة الضريبة والممول وذلك لفهم وتطبيق القانون الضريبي والاستفادة من مزايا الاتفاقيات الدولية.
- إجراء مسوحات ميدانية لاستطلاع الرأي العام تجاه قضايا محددة على سبيل المثال تأهيل الشارع العام لفرض أنواع جديدة من الضرائب.
- الإشراف على الندوات والمشاركة في المعارض التي لها علاقة بالضريبة والإعداد لعقد المؤتمرات الضريبية.

4- قسم السكرتارية، ويختص بما يلي:

- الإشراف على أعمال السكرتارية والاستقبال مع وضع آلية لتوزيع الوارد والصادر وأعمال الطباعة بإدارتي الضريبة كلا فيما يخصه.
- الإشراف على مهام الترجمة نظراً لحاجة الإدارتين الملحة إلى ترجمة العقود والاتفاقيات والمستندات المقدمة للمحاكم.
- حفظ وتنظيم وتسجيل الملفات الخاصة بالشركات الخاضعة للضريبة.
- القيام بتنظيم العلاقة بين إدارتي الضريبة والجهات ذات الاختصاص بالوزارة بالإضافة إلى تنظيم العلاقة بين الممولين أو الوفود الزائرة من خلال تقديم الخدمات لموظفي الإدارة مثل تأشيرات السفر للمهام الرسمية - حجوزات الطيران ... الخ وعمل برامج اجتماعية لموظفي الإدارتين.

- استقبال وتوديع الضيوف الذين يحضرون إلى البلاد بدعوة من الوزارة لعقد الاتفاقيات الضريبية وإتمام إجراءات دخولهم ومغادرتهم.
- الإعداد والترتيب للمفاوضات واللقاءات التي تعقدها إدارتي الضريبة مع الوفد الزائر والقيام بعمل برامج هذه الزيارة.
- دعم العمل بروح الفريق الواحد لإدارتي الضريبة وتوثيق روابط الإدارتين بالإدارات والجهات الأخرى.
- إعداد وتجميع الأخبار الصحفية التي تهم أعمال إدارتي الضريبة والأخرى التي تبرز أعمالهم.

ثانياً: مراقبة الخسوع:

- وتختص هذه المراقبة في حصر ومتابعة الشركات العاملة في دولة الكويت ولخضاعها لمرسوم ضريبة الدخل رقم (3) لسنة 1955 والتفسيرات الملحقة به، بالإضافة إلى إصدار الشهادات الضريبية. وتلحق بالمراقبة ثلاثة أقسام، هي كالتالي:

1- قسم خسوع الشركات، ويختص بما يلي:

- دراسة عقود مقاولي الباطن وعقود الوكالات
- دراسة كتب لجنة المناقصات المركزية ومراسلة الشركات الخاضعة أنشطتها للمرسوم.
- دراسة كتب الشركات الجديدة.
- إخضاع العقود الجديدة مع القطاع الخاص والقطاع العام.
- الاجتماع مع الشركات الجديدة لمناقشة الخسوع.

- إعداد مذكرات داخلية بمبدأ خضوع الشركات.
- استيفاء البيانات اللازمة لفتح ملفات للشركات الجديدة وتحويلها لقسم المتابعة.
- عمل الزيارات الميدانية للجهات قطاع عام / قطاع خاص.
- مراجعة وتدقيق عقود التأسيس للشركات الكويتية.

2- قسم متابعة الشركات، ويختص بما يلي:

- متابعة الشركات الخاضعة للضريبة للتأكد من استمراريتها بالنشاط أو مزاولتها لأنشطة جديدة ومتابعتها لتقديم الإقرارات الضريبية عن نشاطها.
- توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتحويل الشركات لإدارة الفحص والمطالبات الضريبية - مراقبة الفحص - لإعداد التقدير الجزافي عليها.
- تحويل الشركات غير الملتزمة لإدارة الفحص والمطالبات الضريبية - مراقبة المطالبات الضريبية - لرفع قضايا التهرب الضريبي.
- دراسة اعتراض الشركات على مبدأ الخضوع.
- إعداد نماذج التسجيل للشركات الخاضعة.

3- قسم إصدار الشهادات الضريبية، ويختص بما يلي: (النشرة التعريفية الصادرة عن إدارة

الخضوع الضريبي والتخطيط في الكويت، 2013)

- دراسة طلب الشركات الكويتية لشهادة براءة الذمة والتأكد من عدم مزاولتها الأنشطة الخاضعة للضريبة لإحكام عملية تهرب الشركات من خضوعها للمرسوم.
- مراجعة وتدقيق عقود التأسيس للشركات الكويتية.
- إصدار شهادات الضريبة.

- إصدار شهادات إعادة التصدير .
- إصدار شهادات متخصصة للشركات الكويتية المتضامنة مع شركات أجنبية للإفراج عن محجوز الضمان الخاص بالشركة الكويتية.
- تحويل الوكالات الخاضعة لقسم الخضوع.
- وضع قائمة بأسماء الشركات غير المتعاونة.

ثالثاً: مراقبة الاتفاقيات الدولية

وتختص هذه المراقبة بعقد المفاوضات والجولات الخاصة باتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي واتفاقيات تشجيع وحماية الاستثمارات واتفاقيات الطيران التي تبرم بين دولة الكويت والدول الاخرى. ويلحق بالمراقبة قسمين هما كالتالي:

1- قسم الاتفاقيات الضريبية، ويختص بما يلي:

- إجراء الدراسات والبحوث والمقارنات المتعلقة باتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي وبيان مدى الاستفادة منها.
- دراسة المشاريع الخاصة بالاتفاقيات.

- متابعة أعمال اللجنة الدائمة لاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي

2- قسم اتفاقيات الاستثمار، ويختص بما يلي:

- إجراء الدراسات والبحوث والمقارنات المتعلقة باتفاقيات تشجيع وحماية الاستثمارات وبيان مدى الاستفادة منها.
- دراسة المشاريع الخاصة بالاتفاقيات.
- متابعة أعمال اللجنة الدائمة لاتفاقيات تشجيع وحماية الاستثمارات.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

قام الباحث بالاطلاع على الكثير من الأدبيات والدراسات التي ناقشت موضوع

الدراسة الحالية، ومن هذه الدراسات ما يلي:

أولاً: الدراسات باللغة العربية

- دراسة (الخضور، 1999)، بعنوان: ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل: أسبابها وحجمها.

هدفت هذه الدراسة إلى تقدير حجم التهرب الضريبي في الأردن خلال السلسلة الزمنية ما بين 1976-1997، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها وجود تهرب ضريبي تصاعدي للسنوات محل الدراسة باستثناء عدد محدود من السنوات وبلغ مجموع التهرب الضريبي المقدر من ضريبة الدخل للسلسلة الزمنية المذكورة حوالي 270 مليون دينار أردني أي ما يعادل 17% من إجمالي إيرادات ضريبة الدخل وكذلك تبين أن التهرب يزداد حجمه مع ازدياد أسعار الضريبة أو فرض ضرائب جديدة. يلاحظ الباحث أن هذه الدراسة أجريت من وجهة نظر اقتصادية ولم تتطرق الدراسة إلى الضرائب غير المباشرة ولم تقترح طرقاً لمعالجة التهرب.

- دراسة (زيتون، 2003)، بعنوان: أثر تفعيل عملية التقدير الذاتي ومسؤولية المدقق في

تعزيز ثقة المكلفين والحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الأردن.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أهمية تفعيل عملية التقدير الذاتي في تعزيز ثقة

المكلفين والحد من ظاهرة التهرب من وجهة نظر كل من مقدري ضريبة الدخل الممارسين

ومدقي الحسابات القانونيين المتعاملين مع الضريبة، ولتحقيق هذه الأهداف تم تطوير استبانة الدراسة وتوجيهها لعينة الدراسة، وتم توزيع (235) استبانة على مقدي ضريبة الدخل، وخلصت الدراسة إلى أن عملية تفعيل التقدير الذاتي تساعد على حد ظاهرة التهرب الضريبي من جهة فئتي الدراسة (المقدين والمدققين) من وجهة نظر فئتي الدراسة (المقدين والمدققين)، ويساعد التفعيل دور المدقق في المصادقة على البيانات في الحد من التهرب الضريبي كذلك من وجهة نظر فئتي الدراسة. وتوصلت الدراسة إلى من أهم المشاكل والمعوقات التي تواجه المقدين في محاولتهم الحد من التهرب الضريبي هي عدم كفاية المعلومات لدى دائرة ضريبة الدخل، وتدني ثقة المكلفين بدائرة ضريبة الدخل. وقد أوصت الدراسة بضرورة استمرار دائرة ضريبة الدخل في توجيهها نحو تفعيل عملية التقدير الذاتي، بالإضافة إلى ضرورة تفعيل أنظمة المعلومات لدى ضريبة الدخل بشكل يضمن الحصول على معلومات كافية وضرورة تعزيز الوعي الضريبي لدى المكلفين لزيادة ثقتهم بالدائرة.

- دراسة (محرم، 2004)، بعنوان: **بناء نموذج للرقابة الضريبية للحد من التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية.**

هدفت هذه الدراسة إلى بناء نموذج للرقابة الضريبية للحد من التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية وبتطبيق ذلك على القطاع الصناعي وذلك من خلال دراسة الأسباب والعوامل التي تدفع المكلف باللجوء إلى التهرب من ضريبة الدخل ودراسة أهم طرق وأشكال التهرب من ضريبة الدخل وذلك مع زيادة وتنوع النشاط الاقتصادي المحلي والدولي، كما هدفت إلى دراسة الإجراءات والوسائل الرقابية للحد من التهرب من ضريبة الدخل وتطبيق

الوسائل والطرق الرقابية على القطاع الصناعي في المملكة الأردنية الهاشمية، حيث خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها يتضمن أسس الفحص الضريبي التي على الفاحص الضريبي إتباعها من أجل الحصول على تقديرات واقعية وحقيقية، ومن أبرز توصياتها كان التعمق في الاعتماد على طريقة القياس المحاسبي في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ونشر الوعي الضريبي بين المواطنين وتعريفهم بأهداف الضريبة المختلفة ومشاركة المحاسبين في المسؤولية القانونية في حال وجود أي تلاعب في الحسابات والتشديد على العقوبات المفروضة على المتهربين والتطبيق الفعلي للنصوص القانونية ضد المتهربين.

- دراسة (جويفل، 2005) بعنوان: **التهرب الضريبي لدى شركات الأشخاص في الأردن.**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الأصول العلمية للمحاسبة المالية بشكل عام والأصول العلمية للمحاسبة الضريبية بشكل خاص وبيان أثر معايير المحاسبة الدولية على القوائم المالية لشركات الأشخاص ومساهمة النظم الضريبية بشكل عام والنظام الضريبي الأردني بشكل خاص في استخدام الضرائب كأداة فاعلة في اقتصاديات الأردن في المجالين التشريعي والتطبيقي ودرجة معالجته لظاهرة التهرب الضريبي لدى شركات الأشخاص، وتوصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها تقدير حجم التهرب من ضريبة الدخل في الأردن للأعوام (1998 - 2003) لدى قطاع الأفراد المكون من شركات الأشخاص والمنشآت الفردية والمهن الحرة بواقع (110) مليون دينار أردني وبنسبة تقدر بحوالي (41%) من قيمة الضريبة المحصلة من هذه الفئة، وأوصت الدراسة للحد من التهرب الضريبي في الأردن بمجموعة من التوصيات أهمها وضع معايير محاسبة محلية منبثقة من

معايير المحاسبة الدولية من خلال تشريع ملزم لبعض فئات المكلفين ومنها شركات الأشخاص والزامهم بتطبيق نظم المعلومات المحاسبية وفق إجراءات رقابية صارمة.

- دراسة (جمعة، 2005) بعنوان: **التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين: أسبابه وطرق معالجته.**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طبيعة التهرب من الضريبة لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين ومحاولة الكشف عن الأسباب التي تكمن وراء ذلك لما لهذه الظاهرة من آثار سيئة على الاقتصاد الوطني، ومن خلال ذلك أظهرت نتائج الدراسة أن هناك قصور في نصوص القانون الضريبي الفلسطيني ولا سيما فيما يتعلق بالتنازلات والإعفاءات المخصصة لأصحاب المهن الحرة كذلك هناك نقص في نصوص القانون فيما يتعلق بجباية الضريبة على أصحاب المهن الحرة كما وأظهرت نتائج الدراسة من الناحية الميدانية عدم وجود التنسيق الكافي بين الدوائر الضريبية والدوائر الحكومية الأخرى، ومن أهم التوصيات التي أوصى بها الباحث هي تطوير نظام معلوماتي مشترك بين الدوائر الضريبية والدوائر الحكومية الأخرى للاستعلام عن دخول المكلفين.

- دراسة (حداد، 2006)، بعنوان: **دور الإجراءات الرقابية والقواعد المحاسبية في الحد من التهرب الضريبي في الأردن.**

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور الإجراءات الرقابية الضريبية والقواعد المحاسبية في الحد من التهرب الضريبي في الأردن. كما وهدفت الدراسة إلى التعرف فيما إذا كان هناك

فروقات ذات دلالة إحصائية من وجهة نظر مدقي الحسابات ومقدي ضريبة الدخل حول الإجراءات الرقابية الضريبية والقواعد المحاسبية في الحد من التهرب الضريبي، ومن أهم النتائج الرئيسية التي توصل إليها الباحث التزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق الدولية عند قيامهم بعملية التدقيق للحد من التهرب الضريبي كما وافقت آراء مدقي الحسابات ومقدي ضريبة الدخل على أن وجود ثغرات في قانون ضريبة الدخل يساعد في حدوث التهرب الضريبي، وعلى ضوء النتائج خلصت الدراسة إلى تقديم أهم التوصيات وهي ضرورة اطلاع مدقق الحسابات على كافة ما يصدر من معايير المحاسبة والتدقيق الصادرة عن المعاهد المهنية في العالم ومن خلال الاشتراك بالمجلات العلمية والمشاركة في حضور الندوات والمؤتمرات لأن ذلك سينعكس بالتأكيد إيجابيا على أداء مدقق الحسابات.

- دراسة، (العمور، 2007)، بعنوان: **ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل: دراسة تحليلية على قطاع غزة.**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الأساليب الرئيسية التي تكمن وراء انتشار ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في قطاع غزة وطرائق الحد من هذه الظاهرة لما لها من أثر سلبي على إيرادات السلطة الوطنية الفلسطينية والتي تنعكس بدورها على الموازنة العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية بزيادة العجز في الموازنة وما يترتب على ذلك من محاولات لسد هذا العجز عن طريق اللجوء للاقتراض من البنوك المحلية أو مؤسسات الإقراض الدولية وما يترتب على ذلك من تحمل السلطة الوطنية فوائده القروض وكذلك التدخل في السياسة المالية للسلطة الوطنية في حالة الاقتراض من المؤسسات الدولية، ومن أهم النتائج التي

خلصت إليها هذه الدراسة أن عدم توفر الاستقرار السياسي والأمني في قطاع غزة يؤدي إلى انتشار ظاهرة التهرب الضريبي كما أن عدم وجود سيادة كاملة للسلطة الفلسطينية على أراضيها يزيد من التهرب الضريبي، وخلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها زيادة الشفافية في إنفاق المال العام وتوضيح سبل إنفاق هذا المال لما له من دور في إقناع المكلفين بأن الضريبة التي يدفعونها لا يساء استخدامها وتذهب للمصلحة العامة وأوصت هذه الدراسة بترسيخ مبدأ العدالة الضريبية في التعامل مع المكلفين من قبل دائرة ضريبة الدخل مما يساعد على زيادة التزام المكلفين بدفع ما عليهم من ضريبة دخل.

- دراسة (سلامة، 2011) بعنوان: مكافحة التهرب الضريبي تحقق العدالة الاجتماعية.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أن مكافحة التهرب الضريبي تحقق العدالة الاجتماعية، واعتمدت الباحثة على المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة والمنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة ووضع الفروض واتبعت المنهج الاستقرائي لاختبار مدى صحة الفروض والإحصاء الوصفي والتحليلي كأداة إحصائية في جمع وتحليل البيانات. ومن أهم النتائج التي خلصت إليها هذه الدراسة أن النظام الضريبي يمثل احد أدوات السياسة التي يمكن للدول استخدامها لتوجيه الحياة الاقتصادية، فمن خلال المعاملة الضريبية للمشروعات يمكن التأثير بالاستثمار داخل الدولة، وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بأجور ومرتببات موظفي المصلحة الضريبية وتقديم الحوافز المالية لتحسين مستوى الأداء حتى لا يكونوا عرضة لأي إغراءات من قبل المكلفين.

- دراسة (إبراهيم، 2012)، بعنوان: نموذج مقترح لقياس أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المتداولة في سوق المال المصري (دراسة ميدانية تطبيقية).

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مفهوم التخطيط الضريبي وأهميته وأهدافه وسياساته واستراتيجياته، كما هدفت إلى تصميم نموذج لقياس أثر التخطيط الضريبي لقياس كفاءة وفعالية الأداء المالي في شركات الاستثمار المتداولة في سوق المال المصري. استندت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي من خلال التعرض لاستقراء العديد من الدراسات السابقة للتعرف على ما توصلت إليه ومدى إمكانية استنتاج النموذج المقترح بعد اختبار فروض الدراسة وإثبات صحته من عدمه. وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد تأثير معنوي للتخطيط الضريبي على الأداء المالي متمثل في (زيادة معدل نمو توزيعات السهم، وارتفاع القيمة السوقية له) لشركات الاستثمار المتداول سهمها في سوق المال المصري، كما تبين أنه يوجد تأثير معنوي للتخطيط الضريبي على الأداء المالي متمثل في (ارتفاع مضاعف السهم وزيادة عدد مرات تداوله) لشركات الاستثمار المتداول سهمها في سوق المال المصري. وأوصت الدراسة بضرورة استكمال تلك الدراسات لأغراض التخطيط الضريبي لضريبة المبيعات وهي التي لم يتناولها الباحث في دراسته.

- دراسة (العركوب، 2012)، بعنوان: التهرب الضريبي دراسة في محدداته وآثاره الاقتصادية والاجتماعية في بلدان نامية مختارة للمدة 1990-2008.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح تباين المحددات الأساسية للتهرب الضريبي في البلدان النامية وما يمكن أن تظهره من معالجات يمكن اقتراحها بهدف النهوض بواقع أنظمة

الضريبية في هذه البلدان إذ تعاني أغلبية الدول التي خضعت للدراسة الى محدودية مصادر التمويل وعدم استقرارية مردوداتها بالشكل الذي يلاءم احتياجات هذه البلدان التي تعاني من شح الموارد المالية. وقد اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي في صياغة البحث وذلك بالرجوع إلى الكتب العلمية ذات العلاقة بموضوع الدراسة، واعتمدت الدراسة التصنيف المعتمد من قبل البنك الدولي. 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، 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 وفاعلية الوسائل المتاحة لمواجهة هذه المشكلة فضلا عن سعي الحكومات إلى إيجاد التشريعات التي تحد من تلك الظاهرة لتقليل فرص التهرب من دفعها من قبل المكلفين. وأوصت الدراسة بضرورة ان يكون لدراسة ظاهرة التهرب الضريبي اهتمام اكبر من قبل المختصين في حقول المالية.

- دراسة (بلواضح، وميمون، 2013)، بعنوان: **مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة.**

هدفت هذه الدراسة إلى بيان كيفية مساهمة مكافحة التهرب الضريبي في القضاء على البطالة والحد منها، وتعتبر هذه الدراسة من الدراسات النظرية التي بحثت في مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي والبطالة وأسباب ظاهرة التهرب الضريبي وآثارها على الاقتصاد الوطني، كذلك بيان مساهمة الجباية في الحد من البطالة. وقد توصلت الدراسة إلى

إن الممول الرئيسي للخزينة العمومية للدولة هو قبل الجباية ممول، ولذلك فإن محاولة التملص والتهرب من دفعها سوف يحرم الخزينة العمومية من مبالغ كبيرة، مما يؤثر سلبا على تحقيق التنمية الاقتصادية وخلق فرص عمل جديدة. كما تضمنت النتائج أن التهرب الضريبي يشكل تحديا كبيرا أمام الدول والحكومات، مما يتطلب منها توفير جميع السبل والطرق والآليات الفعالة لمكافحته والحد من اتساعه، حتى تستفيد الخزينة العامة من الجزء المتهرب منه، وبالتالي تحقيق التوازن والعدالة الجبائية، كما تبين أن الجباية تساهم بشكل كبير في الحد من اتساع ظاهرة البطالة لما توفره من مزايا وتحفيزات وإعفاءات جبائية وشبه جبائية للمكلفين وأصحاب المشاريع، مما يخفض من تكاليفهم الجبائية ويساعدهم على خلق مناصب عمل جديدة والحد من البطالة.

ثانيا: الدراسات باللغة الانجليزية

- دراسة، (Hanousek & palda, 2004) بعنوان:

"Quality of Government Services and the Civic Duty to pay Taxes in the Czech and Slovak Republics, and other Transition Countries":

تناولت هذه الدراسة نوعية الخدمات التي قدمتها الحكومة للمواطنين ورغبة المواطنين في التهرب من دفع الضريبة، وشملت هذه الدراسة (1089) تشيكي و (501) سلوفاكي، واستخدمت الاستبانة كأداة للدراسة حيث تم توزيعها وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: إن المواطنين يتهربون من دفع الضريبة

إذا اعتقدوا بأنهم لا يحصلون على خدمات حكومية ممتازة، كما تبين إن المواطنين الذين يتلقون خدمات جيدة أكثر رغبة بدفع ما عليهم من ضرائب، كذلك أشارت النتائج إلى إن زيادة الخدمات العامة المحسوسة بنسبة (20%) تؤدي إلى تخفيض التهرب من دفع الضريبة بنسبة (13%)، كما انه يمكن زيادة إيرادات الدولة من الضرائب عند زيادة نوعية الخدمات المقدمة للمواطنين حيث إن تقديم خدمات عامة جيدة يشجع المواطنين على الالتزام أكثر بدفع ما عليهم من ضرائب. وأوصت الدراسة بضرورة استكمال بناء البنية التحتية للمنظومة الضريبية للفحص والإجراءات الضريبية وتفعيل نظام الملفات الضريبية من فحص وربط وتحصيل لتخفيض تكلفة التحصيل الضريبي.

- دراسة (Richard & Saadtm, 2005)، بعنوان:

"Income tax evasion determinants new evidence"

هدفت هذه الدراسة إلى إيجاد اثر معدل التهرب الضريبي على معدل الدخل الحكومي من ضريبة الدخل خلال الفترة ما بين عام 1960-1997م في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث قام الباحثان بدراسة سلوك التهرب الضريبي باستخدام ثلاثة نماذج بالاستعانة بالدراسات التي أجريت سابقاً والتي تضمنت دراسة سلوك التهرب الضريبي، وعن طريق الاستفتاء والاستبانة، ودراسة نموذج يدعى (ديجون وليستر) الذي تم إعداده عام 1994م، حيث استخدم بيانات ضريبة الدخل، وقد توصلت الدراسة إلى بعض النتائج من بينها: إن التهرب الضريبي يتناقص كلما كان هناك تدقيق مستمر، كما تبين أن التهرب الضريبي في الولايات المتحدة الأمريكية ازدادت نتيجة دخولها في أزمات سياسية كالحرب على فيتنام وقضية ما

تسمى فضيحة ووترغيت، كذلك تبين ان هناك حاجة ماسة لاتخاذ قرارات سياسية بناءه،ومراجعة السياسات الضريبية الحالية.

- دراسة (Martine & Regine, 2009) بعنوان:

Tax-Compliant Transfer Pricing and responsibility Accounting.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر الامتثال الضريبي لأسعار التحويل على محاسبة المسؤولية، عندما تستخدم الشركات متعددة الجنسية مجموعة واحدة من أسعار التحويل للامتثال الضريبي، حيث قام الباحثان بإجراء دراسة حالة تم تطبيقها على إحدى الشركات المتعددة الجنسية في الولايات المتحدة الأمريكية معتمدين على ما يعرف بمبدأ Arm's Length Transaction، الذي يعبر عن جاهزية أسعار التحويل للامتثال الضريبي، تقاديا لأية مخاطر مثل الازدواج الضريبي، والسمعة السيئة المترتبة على عدم الامتثال الضريبي، كما أن هذا المبدأ يفيد بأن المعاملات التجارية الداخلية للشركة يتم تسعيرها وفقا لأسعار وظروف السوق على اعتبارها مؤسسات ربحية. وقد خلصت الدراسة إلى أن تثبيت أسعار التحويل تقاديا لأية إشارات من شأنها أن توحى للسلطات الضريبية بوجود نوع من التلاعب الضريبي، وذلك يعمل على إضعاف استقلالية مدير مركز الربحية في الشركة، الأمر الذي يساعد على إحباطهم وإعاقة اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة. كما تبين أن عملية توحيد هوامش الربح على مستوى الشركة ككل، وان لاقت ترحيباً من الإدارة، إلا أنها أسهمت وبشكل كبير في إحباط وإعاقة اتخاذ القرارات السليمة على مستوى مراكز الربحية المختلفة.

- دراسة (Christopher et al, 2012) بعنوان:

“The incentives for tax planning

قدمت الدراسة عرضاً مختصراً للحوافز الضريبية لأغراض التخطيط الضريبي التي تنشرها الإدارة الضريبية بالمملكة المتحدة سنوياً لعرض المزايا التي تستفيد منها المنشآت العاملة بالمملكة المتحدة في مجال الإعفاءات والخصومات، وتناولت الدراسة التعرض لقياس الأداء المالي للشركات المدرجة بالبورصة التي تقدم لها حزمة الحوافز الضريبية. وتعتبر هذه الدراسة من الدراسات الميدانية التي اختار الباحث فيها الإدارة الضريبية بالمملكة المتحدة لتطبيق دراسته عليها، مستخدماً ما يعرف بتحليل المحتوى للكشف عن البيئة التشغيلية داخل الشركات المدرجة بالبورصة وبالتالي التوصل إلى النتائج المرجوة. وتوصلت الدراسة إلى إن الشركات التي تستفيد من الحوافز الضريبية هي من أكثر الشركات تداولاً بالبورصة. وأوصت الدراسة بضرورة تعيين مستشار ضريبي للشركات المدرجة بالبورصة للمحافظة على موارد وأصول تلك الشركات ولتحقيق وفورات ضريبية تساهم في تعزيز الأداء المالي، مما يؤثر بشكل فعال في إثراء المساهمين وتحقيق معدلات نمو مرتفعة.

- دراسة، (Abdul Wahab & Holland, 2012) بعنوان:

“Tax planning, corporate governance and equity value”

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طبيعة العلاقة بين التخطيط الضريبي وحوكمة الشركات وقيمة المنشأة للشركات المتداول أسهمها في بورصة لندن في بريطانيا، ولتحقيق الهدف المرجو من هذه الدراسة فقد قام الباحث بدراسة ميدانية عمل بعدها على تطوير نموذج

يوظف دور التخطيط الضريبي للحد من التهرب الضريبي. واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لاختبار فرضيات الدراسة. وتوصلت إلى إن التخطيط الضريبي يساهم بقدر كبير في تعظيم قيمة المنشأة من خلال تعزيز الأداء المالي للشركة ولكن بشرط أن تكون المنشأة طبقت قواعد الحوكمة لعدم تقديم معلومات ذات تباين بين المديرين والمراجعين الداخليين، وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بتطبيق استراتيجيات التخطيط الضريبي لكي تحقق المنشأة قفزات في الأداء المالي تعزز سهمها في السوق.

- دراسة، (McGuire et al, 2012)

“Tax Avoidance: Does Tax-Specific Industry Expertise Make a Difference?”

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى أهمية تقديم خبرة التجنب الضريبي من مستشاري الضرائب للأنشطة الصناعية لتحقيق نموّ في دنيا الأعمال ينعكس على ارتفاع قيمة سهم الشركة بالسوق، واستخدم الباحثون المنهج الاستنباطي الاستقرائي، والوصفي التحليلي باستخدام أسلوب العينة للوصول إلى النتائج التي تثبت صحة الفروض. وتوصلت الدراسة إلى إن الخبرة الضريبية تؤثر بشكل مباشر في ربحية الشركة وفقاً للمحتوى المعلوماتي لمقدمي الخدمات الضريبية والتي تلعب دوراً هاماً في الأداء المالي للشركة ولا سيما وإذا كان سهمها متداول في السوق المالي. وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالتخطيط الضريبي من خلال حضور الدورات التدريبية لإدارات الضرائب والتعرف على جميع المستجدات الضريبية من خلال حضور المؤتمرات والندوات الضريبية والاشتراك بالجمعيات

المهنية الضريبية الدولية والمحلية للتعرف على كل ما جديد في مجال الضريبة على إختلاف أنواعها.

ثالثاً: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

على الرغم من تعدد الدراسات السابقة التي تناولت موضوع التخطيط الضريبي إلا أن معظم هذه الدراسات تناولت موضوع التخطيط الضريبي من عدة جوانب كالعوائد الضريبية، الوعي بالقوانين الضريبية، السياسات الضريبية وغيرها.

أن معظم الدراسات السابقة ركزت على الجانب القانوني لموضوع التخطيط الضريبي، ولم تتطرق إلا في حالات نادرة لدور التخطيط في الحد من التهرب الضريبي، وما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أنها جميعها لم تتناول التخطيط الضريبي باعتباره متغيراً مستقلاً يؤثر على المتغير التابع متمثلاً في الحد من التهرب الضريبي وهو ما قامت عليه الدراسة الحالية.

كما إن ما يميز هذه الدراسة كونها -في حدود علم الباحث- من أوائل الدراسات التي تتناول دور إدارة الخسوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في دولة الكويت، وستساهم هذه الدراسة بشكل كبير في لفت أنظار العاملين في إدارة الخسوع الضريبي والتخطيط في دولة الكويت إلى أهمية التخطيط الضريبي باعتباره أداة فعالة في الحد من التهرب الضريبي.

الفصل الثالث

منهجية الدراسة

1-3 منهج الدراسة

2-3 وحدة التحليل

3-3 مجتمع الدراسة والعينة

4-3 أداة الدراسة

5-3 صدق وثبات الأداة

6-3 المعالجة الإحصائية

7-3 إجراءات الدراسة

الفصل الثالث

منهجية الدراسة

يتناول الباحث في هذا الفصل وصفا للمنهجية التي سوف يستخدمها في إجراء هذه الدراسة، إذ يتضمن وصفا لنوع وطبيعة الدراسة ومجتمع الدراسة والعينة، وكذلك أداة جمع البيانات ومدى ثباتها وصدقها، كما يتضمن الطرق المتبعة في جمع البيانات والأساليب الإحصائية لتحليل البيانات.

3-1 منهج الدراسة

بالنظر إلى طبيعة هذه الدراسة والأهداف التي تتوخى تحقيقها والتي تتناول دور إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت، من وجهة نظر العاملين في دائرة الخضوع الضريبي والذين يمارسون الرقابة والتدقيق على أعمال الشركات العاملة في الكويت، فإن الباحث اعتمد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، حيث قام بالاطلاع على الدراسات المختلفة في مجال الخضوع الضريبي والتخطيط والتهرب الضريبي. وطبق المنهج التحليلي في تحليل الاستبيان الذي تم توزيعه كجانب من الدراسة التطبيقية، حيث تم التعرف على دور هذه الإدارة في الحد من التهرب الضريبي في الكويت.

3-2 وحدة التحليل

تتكون وحدة التحليل من جميع العاملين في دائرة الخضوع الضريبي والذين يمارسون الرقابة والتدقيق على أعمال الشركات العاملة في الكويت.

3-3 مجتمع الدراسة والعينة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع العاملين في دائرة الخضوع الضريبي والذين يمارسون الرقابة والتدقيق على أعمال الشركات العاملة في الكويت والبالغ عددهم (96) عاملاً (وزارة المالية الكويتية، 2012)، حيث تم توزيع الاستبانات على المجتمع كاملاً وبطريقة المسح الشامل، وقد تم توزيع الاستبانات على المجتمع كاملاً وبطريقة المسح الشامل، أي تم توزيع (96) استبانة وتم استرداد (80) استبانة بنسبة (83.33%) ومن خلال فرز الاستبانات تم استبعاد (3) استبانات لعدم صلاحيتها أو لعدم اكتمال تعبئتها، وبذلك استقرت العينة على (77) مستجيباً، والتي خضعت للتحليل وبنسبة (80.21%) من هذا المجتمع الكلي، ويوضح الجدول رقم (3-1) مجموع الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل الإحصائي والنسب المئوية من إجمالي عدد الاستبانات الموزعة.

الجدول (3-1)

مجموع الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

الاستبانات الصالحة للتحليل		الاستبانات المستردة		الاستبانات الموزعة		الفئة
النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	
80.21%	77	83.33%	80	100%	96	العاملين في دائرة الخضوع الضريبي والتخطيط

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

3-4 أداة الدراسة

قام الباحث بجمع البيانات اللازمة لهذه الدراسة من خلال تصميم وتطوير استبانة غطت الفرضيات التي استندت عليها، وباستخدام عبارات تقييميه لتحديد أهمية إجابات العينة المبحوثة. وتم اعتماد مقياس ليكرت المكون من خمس درجات لتحديد درجة الأهمية النسبية لكل فقرة من فقرات الاستبانة (مؤثر بشدة 5 علامات، مؤثر 4 علامات، مؤثر إلى حد ما 3 علامات، غير مؤثر علامتان، غير مؤثر جداً علامة واحدة). والملحق رقم (1) يبين نموذج الاستبانة كما تم توزيعه على العينة.

3-5 صدق وثبات الأداة

وللتأكد من مدى صلاحية الاستبانة كأداة لجمع البيانات اللازمة للدراسة الحالية تم اختبارها، وذلك بعرضها على عدد من أساتذة الجامعات الأردنية وتم الأخذ بمقترحاتهم وتوصياتهم القيمة وإجراء التعديلات اللازمة على فقراتها. والملحق رقم (2) يبين أسماء المحكمين.

كما تم اختبار الاتساق الداخلي لمعرفة مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات باستخدام معامل كرونباخ ألفا، لقياس مدى ثبات أداة القياس. وقد بلغت درجة اعتمادية هذه الاستبانة وفقاً لمعيار كرونباخ ألفا (91.3%) وهي نسبة عالية يمكن الاعتماد عليها. ويلاحظ من قيم كرونباخ ألفا كما هو موضح في الجدول (3-2) بأن معاملات الثبات لجميع متغيرات الدراسة كانت جيدة وهي مناسبة لأغراض الدراسة.

جدول (2-3)

قيمة معامل الثبات للاتساق الداخلي لكل متغير

معامل كرونباخ ألفا	اسم المتغير	تسلسل الفقرات
%84.1	العوامل التشريعية	10-1
%92.1	العوامل الشخصية	20-11
%82.9	العوامل القانونية	27-21
%89.3	العوامل الإدارية	35-28
%90.7	الحد من التهرب الضريبي	44-36
%91.3	المعدل العام لمعامل الثبات	44-1

أما فيما يتعلق بالحدود التي اعتمدها هذه الدراسة عند التعليق على المتوسط الحسابي للمتغيرات الواردة في نموذج الدراسة فقد حدد الباحث ثلاث مستويات هي (ضعيف، متوسط، عالٍ) وبناءً على المعادلة الآتية:

طول الفئة = (الحد الأعلى للبدل - الحد الأدنى للبدل) / عدد المستويات

$$1.33 = 3/4 = 3/(1-5)$$

ضعيفة من (1) - إلى أقل من (2.33).

متوسطة من (2.34) إلى (3.67).

عالٍ من (3.68) إلى (5).

3-6 المعالجة الإحصائية:

تم إدخال البيانات التي تم جمعها من خلال الدراسة الميدانية في الحاسوب، وتم معالجتها ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وباستخدام الأساليب الآتية:

- 1- المتوسط الحسابي من أجل تحديد أهمية العبارات الواردة في الاستبانة.
- 2- الانحراف المعياري من أجل تحديد مدى تشتت الإجابات عن المتوسط الحسابي للبيانات.
- 3- التكرارات والنسب المئوية وذلك لوصف آراء العينة المبحوثة حول متغيرات الدراسة.
- 4- تحليل الانحدار الخطي المتعدد Multiple Regression: وذلك من أجل اختبار أثر العوامل المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت.

- 5- تحليل الانحدار الخطي البسيط Simple Regression : وذلك من أجل اختبار تأثير كل متطلب من متطلبات ممارسة مهنة التدقيق في الحد من التهرب الضريبي في الكويت.
- 6- اختبار ألفا كرونباخ: وذلك من أجل اختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس متغيرات الدراسة.

3-7 إجراءات الدراسة

أولاً: نوع الدراسة: دراسة ميدانية تقوم على دراسة دور إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت، من وجهة نظر العاملين في دائرة الخضوع الضريبي والذين يمارسون الرقابة والتدقيق على أعمال الشركات العاملة في الكويت

ثانياً: أساليب جمع البيانات والمعلومات: اعتمد الباحث في هذه الدراسة على نوعين

من البيانات هما البيانات الثانوية والبيانات الأولية:

1- البيانات الأولية: وهي البيانات التي قام الباحث بجمعها من خلال الدراسة الميدانية

وباستخدام الاستبانة التي تم تصميمها لغرض الدراسة الحالية، حيث تم توزيع الاستبانات

على عينة الدراسة من خلال الباحث شخصياً.

2- البيانات الثانوية: وهي البيانات التي سوف تستخدم لتكوين الإطار النظري للدراسة،

حيث رجع الباحث إلى المكتبات المختلفة للاطلاع ومراجعة الأدبيات السابقة، وتم الاستعانة

بالمصادر الآتية:

أ- المراجع والمصادر المتعلقة بالمحاسبة والكتب العلمية والمنهجية المختصة في

علم المحاسبة، وخصوصاً التي تبحث في الخضوع الضريبي والتخطيط والتهرب

الضريبي والتخطيط.

ب- الدوريات العالمية المتخصصة والنشرات التي كتبت حول الخضوع الضريبي

والتخطيط والتهرب الضريبي.

ج- الإحصاءات الرسمية الصادرة عن وزارة المالية الكويتية وإدارة دائرة الخضوع

الضريبي والتخطيط.

د- الرسائل العلمية (ماجستير ودكتوراه) التي تبحث في موضوع الدراسة والمتوفرة في

الجامعات المختلفة.

هـ- الإنترنت والمواقع الإلكترونية.

الفصل الرابع

عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات

1-4 خصائص أفراد عينة الدراسة

2-4 التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

3-4 اختبار الفرضيات

الفصل الرابع

عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات

بعد أن تمت عملية جمع المعلومات والبيانات اللازمة لهذه الدراسة تم تحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة ضمن برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، حيث قام الباحث باستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

1- تم اعتماد اختبار الانحدار المتعدد Multiple Regression لاختبار الفرضية الرئيسية موضوع الدراسة، وذلك بحساب قيم F test التي تقيس مستوى معنوية العلاقة بين مجموعة المتغيرات المستقلة والمتغير التابع التي تضمنها نموذج الانحدار المتعدد المستخدم في هذه الدراسة، كما تم اعتماد اختبار الانحدار البسيط Simple Regression لاختبار الفرضيات الفرعية، وذلك بحساب قيم T test التي تقيس إمكانية وجود تأثير بين كل متغير مستقل على المتغير التابع، وتشير قاعدة القرار للاختبارين إلى رفض الفرضية العدمية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_a إذا كانت قيم (F و T) المحسوبتين أكبر من قيمهما الجدولية وذلك عند مستوى معنوية (Sig.) 5%، ومستوى ثقة 95% (Malhotra, 2003, p: 503).

2- تم احتساب معامل التحديد المتعدد (R^2) Coefficient Of Multiple Determination والذي يمثل نسبة التباين في متغير الدراسة التابع، والذي يمكن تفسيره من قبل المتغيرات المستقلة ويقاس قوة العلاقة في نموذج الانحدار

3- تمت دراسة الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة بايجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عبارة من العبارات الواردة باستبانة الدراسة.

1-4 خصائص أفراد عينة الدراسة

يمكن تلخيص النتائج التي تم التوصل إليها على النحو التالي:

أولاً: العمر

الجدول (1-4)

توزيع عينة الدراسة حسب العمر

المتغير	الفئات	التكرارات	النسبة المئوية %
العمر	25 سنة فأقل	9	11.7%
	26 - 35 سنة	29	37.6%
	36 - 45 سنة	17	22.1%
	46 - 55 سنة	10	13.0%
	56 سنة فأكثر	12	15.6%
	المجموع	77	100%

يلاحظ من الجدول أعلاه أن الفئة العمرية بين 26 - 35 سنة تشكل ما نسبته 37.7% من حجم العينة ثم تليها الفئة التكرارية والتي تمثل الأعمار ما بين 36-45 سنة حيث بلغت نسبتها 22.1% من إجمالي حجم العينة، وفئة 56 سنة فأكثر بنسبة 15.6% أما فئة 46 - 55 سنة فقد شكلت نسبة 13.0%، وأخيراً جاءت الفئة التكرارية 25 سنة فأقل وشكلت ما نسبته 11.7% من إجمالي حجم العينة من العاملين في دائرة الخضوع الضريبي والذين يمارسون الرقابة والتدقيق على أعمال الشركات العاملة في الكويت، وهذه النتائج تشير إلى أن العينة يمثلها نسبة كبيرة من الشباب وهي المطلوبة لدائرة الخضوع الضريبي.

ثانياً: المؤهل العلمي

الجدول (4-2)

توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المتغير	الفئات	التكرارات	النسبة المئوية %
المؤهل العلمي	دبلوم	22	28.6%
	بكالوريوس	50	64.9%
	ماجستير	4	5.2%
	دكتوراه	1	1.3%
	المجموع	77	100%

يتبين من خلال الجدول السابق رقم (4-2) إن حملة الشهادة الجامعية الأولى (البكالوريوس) هم الأكثر في عينة الدراسة، حيث بلغ عددهم (50) مستجيباً، وبنسبة بلغت 64.9%، ثم جاء حملة الشهادة الجامعية المتوسطة (الدبلوم) وبلغ عددهم (22) مستجيباً، وبنسبة بلغت 28.6%، ثم جاء حملة الشهادات العليا (الماجستير والدكتوراه) وشكلوا معاً ما نسبته 6.5%، وهذا يدل على أن العاملين في دائرة الخضوع الضريبي والذين يمارسون الرقابة والتدقيق على أعمال الشركات العاملة في الكويت التي تمثل عينة الدراسة لديهم التأهيل العلمي المناسب للقيام بأعمالهم، وهذا مؤشر على إن مجتمع الدراسة مؤهل علمياً للإجابة على أسئلة الدراسة.

ثالثاً: سنوات الخبرة

الجدول (3-4)

توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

المتغير	الفئات	التكرارات	النسبة المئوية %
سنوات الخبرة	5 سنوات فأقل	16	20.8%
	6-10 سنوات	10	13.0%
	11-15 سنة	26	33.8%
	16-20 سنة	15	19.4%
	21 سنة فأكثر	10	13.0%
	المجموع	77	100%

يتبين من الجدول أعلاه أن (26) مستجيباً من عينة الدراسة تتراوح سنوات خبرتهم في العمل من 15-11 سنة سنوات حيث شكلت نسبتهم (33.8%) من إجمالي حجم العينة المبحوثة، بينما بلغ عدد من يملكون 5 سنوات فأقل 16 مستجيباً ويشكلون نسبة (20.8%) من إجمالي حجم العينة، في حين بلغ عدد من يمتلكون خبرة 16-20 سنة (15) مستجيباً وبنسبة (19.5%) بينما بلغ أعداد الفئة أقل من 5 سنوات (10) مستجيبين، وكذلك الأمر بالنسبة للفئة 6-10 سنوات وبنسبة بلغت (13.0%) من إجمالي حجم العينة المبحوثة لكل فئة. وهذا مؤشر على أن عينة الدراسة من العاملين في دائرة الخضوع الضريبي والذين يمارسون الرقابة والتدقيق على أعمال الشركات العاملة في الكويت، تمتلك خبرات جيدة في مجال عملهم تتعكس أثارها على مستوى أداءهم.

الجدول (4-4)

توزيع عينة الدراسة حسب التخصص

المتغير	الفئات	التكرارات	النسبة المئوية %
التخصص	محاسبة	18	23.4%
	إدارة أعمال	16	20.8%
	اقتصاد	14	18.2%
	مالية ومصرفية	8	10.4%
	نظم معلومات	8	10.4%
	تخصصات مختلفة	13	16.8%
	المجموع	77	100%

يتبين من الجدول أعلاه أن أعلى نسبة بلغت 23.4 % وهي لتخصص المحاسبة ثم جاء تخصص إدارة الأعمال ونسبة بلغت 20.8%، بعدها جاء تخصص الاقتصاد ونسبة بلغت 18.2%، ثم جاء بعدها تخصص العلوم المالية والمصرفية ونظم معلومات ونسبة بلغت 10.4%، لكل تخصص، أما حملة الشهادات من تخصصات مختلفة فشكّلوا ما نسبته 16.9% من إجمالي حجم عينة الدراسة. وهذا مؤشر على أن عينة الدراسة من العاملين في دائرة الخضوع الضريبي والذين يمارسون الرقابة والتدقيق على أعمال الشركات العاملة في الكويت مؤهلين من ناحية التخصصات المالية والإدارية وهذا يمنحهم القدرة على العمل في مجال الرقابة والتدقيق، وبالتالي فإن ذلك يمنحهم ميزة إضافية في القدرة على التعامل مع معطيات هذه المهنة.

خامسا: الشهادات المهنية

الجدول (4-5)

توزيع عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية

المتغير	الفئات	التكرارات	النسبة المئوية %
الشهادات المهنية	CFA	6	7.8%
	CISA	4	5.2%
	CMA	6	7.8%
	CPA	10	13.0%
	CIA	19	24.7%
	لا يوجد شهادة	32	41.5%
	المجموع		77

يتبين من الجدول أعلاه أن اغلب عينة الدراسة من العاملين في دائرة الخضوع الضريبي والذين يمارسون الرقابة والتدقيق على أعمال الشركات العاملة في الكويت لا يحملون شهادات مهنية في التدقيق، حيث بلغ عدد المستجيبين الذين لا يحملون تأهيل مهني 32 مستجيباً وبنسبة 41.6% من حجم العينة. في حين بلغ عدد الذين يحملون شهادة CIA ما مجموعه 19 مستجيباً وبنسبة 24.7% من حجم العينة المبحوثة، فيما بلغ الذين يحملون شهادة CPA ما مجموعه 10 مستجيبين وبنسبة 13.0% من حجم العينة المبحوثة، فيما شكل المستجيبون الذين يحملون شهادتي CMA و CFA ما نسبته 7.8% من حجم العينة المبحوثة، وشكل المستجيبون الذين يحملون شهادة CISA ما نسبته 5.2% من حجم العينة المبحوثة.

2-4 التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

أولاً: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغيرات العوامل المرتبطة بإدارة الخضوع

الضريبي والتخطيط

جدول (4-6)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغيرات المستقلة (العوامل المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط)

الترتيب	المستوى	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	ت
1	عال	0.84658	3.7246	العوامل التشريعية	1
2	متوسط	0.9447	3.5649	العوامل الشخصية	2
4	متوسط	1.11908	3.47122	العوامل القانونية	3
3	متوسط	1.05073	3.49676	العوامل الإدارية	4
متوسط		0.99027	3.5643	العوامل المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط	

يشير الجدول (4-6) إلى أن قيم المتوسط الحسابي للعوامل المرتبطة بإدارة الخضوع

الضريبي والتخطيط كانت بمستوى متوسط، فقد تراوحت متوسطاتها الحسابية ما بين

(3.7246 - 3.47122) وجاء متغير العوامل التشريعية بالمستوى المرتفع وبمتوسط حسابي

بلغ (3.7246)، ثم جاء متغير العوامل الشخصية وبمتوسط حسابي بلغ (3.5649) ثم جاء

متغير العوامل الإدارية وبمتوسط حسابي بلغ (3.49676) وأخيراً جاء متغير العوامل

القانونية وبمتوسط حسابي بلغ (3.47122). ومن أجل التعرف على أثر العوامل المرتبطة

بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت بشكل مفصل

وكل على حده وهي على النحو الآتي:

ثانياً: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للعوامل التشريعية

جدول (4-7)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية (العوامل التشريعية)

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	المستوى
1	قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في دولة الكويت بإعداد الدراسات والبحوث اللازمة حول التشريع الضريبي للحد من التهرب الضريبي.	3.3636	.82572	10	متوسط
2	اعتماد إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط على إصدار الشهادات الضريبية للحد من التهرب الضريبي.	4.0130	.83498	2	مرتفع
3	قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بإجراء مسوحات ميدانية لتهيئة الشارع العام لفرض أنواع جديدة من الضرائب للحد من التهرب الضريبي.	3.5455	1.05812	8	متوسط
4	قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بسن تشريعات لمراقبة الشركات الأجنبية للحد من التهرب الضريبي	3.7532	.76358	5	مرتفع
5	قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بسن تشريعات خاصة بالرقابة على الدخل الضريبي على الشركات العاملة في دولة الكويت	4.0390	.8498	1	مرتفع
6	اتفاق التشريعات الضريبية الكويتية مع أصول مهنة المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية للحد من التهرب الضريبي.	3.3896	.97543	9	متوسط
7	الالتزام بالتشريعات الضريبية الكويتية التي تؤيد الاستعانة بمدققي حسابات خارجيين في بعض القضايا الشائكة.	3.8442	.68949	3	مرتفع
8	اعتماد إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط على التشريعات الضريبية التي تتسم بوجود أنظمة وتعليمات واضحة للحد من التهرب الضريبي.	3.7273	.75457	7	مرتفع
9	اعتماد إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط على التشريعات الضريبية التي تتصف بالثبات النسبي وعدم التغيير المستمر للحد من التهرب الضريبي.	3.8312	.69590	4	مرتفع
10	التزام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بالتشريعات الضريبية التي تنص على وجوب تدقيق حسابات المكلفين للحد من التهرب الضريبي.	3.7403	1.01829	6	مرتفع
	العوامل التشريعية	3.7246	0.84658		مرتفع

يتضح من الجدول السابق رقم (4-7) أن قيم المتوسط الحسابي التي تم التوصل إليها، قد تراوحت ما بين (3.3636) و (4.0390) وتبين أن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بهذا المتغير قد جاءت بمستوى مرتفع إذ بلغ المتوسط الحسابي العام وللدرجة الكلية (3.7246) وبانحراف معياري (0.84658) وذلك من وجهة نظر العاملين في دائرة الخضوع الضريبي والذين يمارسون الرقابة والتدقيق على أعمال الشركات العاملة في الكويت.

كما تبين أن فقرات هذا المتغير قد تراوحت متوسطاتها الحسابية بين المستوى المتوسط والمستوى المرتفع، وبلغ أعلى متوسط حسابي للفقرة (5) ونصها " قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بسن تشريعات خاصة بالرقابة على الدخل الضريبي على الشركات العاملة في دولة الكويت "، في حين أن أدنى متوسط حسابي كان للفقرة (1) ونصها " قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في دولة الكويت بإعداد الدراسات والبحوث اللازمة حول التشريع الضريبي للحد من التهرب الضريبي".

ويرى الباحث أن وجود تشريعات خاصة بالرقابة على الدخل الضريبي على الشركات العاملة في دولة الكويت، مهمة جدا ليسترشد بها العاملون في إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط عند وضع خطة العمل وتنفيذ عملية الرقابة والتدقيق على أعمال الشركات العاملة في الكويت، ويجب أن ينسجم عمل العاملين في الدائرة مع هذه التشريعات، فوضوحها يخفف عليه من أعباء التدقيق والتحاسب الضريبي.

ثالثاً: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير العوامل الشخصية

جدول (4-8)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية (العوامل الشخصية)

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	المستوى
11	استقلالية المقدر وحياديته وعدم انحيازه إلى المكلف أو أي جهة أخرى ذات علاقة بالتدقيق الضريبي.	4.1429	.86928	1	مرتفع
12	رغبة المقدر في إنجاز أقل عدد من الملفات.	3.7013	.85939	2	مرتفع
13	حصول المقدر على المؤهل العلمي المناسب لممارسة التخطيط الضريبي.	3.6494	.72122	3	متوسط
14	توفر الخبرة الشخصية لدى المقدر في الضريبة.	3.6234	.79536	4	متوسط
15	مدى توفر التأهيل الفني والمحاسبي لقيام المقدر الضريبي بعمله	3.4026	.89236	8	متوسط
16	معرفة المقدر بطبيعة عمل المكلف يسهل عملية تقدير الضريبة	3.4286	1.06904	7	متوسط
17	مدى إلمام المقدر بمواد القانون على قيامه بعملية التقدير الضريبي	3.3636	1.09915	9	متوسط
18	وجود لوائح وتعليمات لمنع المقدر الضريبي من إعطاء تقديرات غير صحيحة شخصية.	3.5065	.98172	6	متوسط
19	التزام المقدر بمعايير وقواعد السلوك الأخلاقي كالنزاهة والاستقامة.	3.5714	1.12891	5	متوسط
20	حصول المقدر على حوافز مجدية لتنمية الدافعية لديه لتحقيق التميز في العمل.	3.2597	1.03113	10	متوسط
العوامل الشخصية		3.5649	0.9447	متوسط	

يتضح من الجدول السابق أن قيم المتوسط الحسابي التي تم التوصل إليها، قد تراوحت ما بين (3.2597) و (4.1429) تبين أن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بهذا المتغير قد جاءت بمستوى متوسط، إذ بلغ المتوسط الحسابي العام وللدرجة الكلية (3.5649) وبانحراف معياري (0.9447) وذلك من وجهة نظر العاملين في دائرة الخضوع الضريبي والذين يمارسون الرقابة والتدقيق على أعمال الشركات العاملة في دولة الكويت.

كما تبين أن فقرات هذا المتغير قد تراوحت متوسطاتها الحسابية بين المستوى المتوسط والمستوى المرتفع، وبلغ أعلى متوسط حسابي للفقرة (11) ونصها " استقلالية المقدر وحياديته وعدم انحيازه إلى المكلف أو أي جهة أخرى ذات علاقة بالتدقيق الضريبي"، في حين أن أدنى متوسط حسابي كان للفقرة (20) ونصها " حصول المقدر على حوافز مجدية لتنمية الدافعية لديه لتحقيق التميز في العمل ".

ويرى الباحث أن استقلالية المقدر وحياديته وعدم انحيازه إلى المكلف أو أي جهة أخرى ذات علاقة بالتدقيق الضريبي، يتطلب أن تتضمن التشريعات عقوبات رادعة للسلوكيات التي تتنافى مع سلوكيات وأخلاقيات المهنة، بعد أن تنص على الالتزام والتحلي بالموضوعية والنزاهة والعدالة والأمانة والمحافظة على أسرار المكلفين وغيرها من الصفات الحميدة، لأن عدم الاهتمام بهذه المتطلبات تجعل العاملين في دائرة الخضوع الضريبي والذين يمارسون الرقابة والتدقيق يتصرفون دون الشعور بالمساءلة وعدم الخوف من العقوبة، فيتصرف وفق ما يملئ عليه هواه أو مصلحته.

رابعاً: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير العوامل القانونية

جدول (4-9)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية (العوامل القانونية)

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	المستوى
21	قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بحصر الشركات العاملة في دولة الكويت وإخضاعها لمرسوم ضريبة الدخل للحد من التهرب الضريبي.	3.2597	1.26077	7	متوسط
22	قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بالتحقق من أن العمل فيها يسير وفقاً للأهداف المرسومة بكفاية للحد من التهرب الضريبي.	3.3766	1.18142	5	متوسط
23	قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بمتابعة الخطط المالية للشركات عند تنفيذها خطوة بخطوة للحد من التهرب الضريبي.	3.7792	1.04659	1	مرتفع
24	قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بتحديد الجوانب القانونية للضريبة للشركات للحد من التهرب الضريبي.	3.3766	1.25697	5	متوسط
25	قيام إدارة الخضوع الضريبي برقابة الأداء على نشاطات المؤسسات العامة وفق قوانين نافذة وكافية	3.5065	1.02114	3	متوسط
26	توافر أنظمة وتعليمات واضحة ومكتوبة لدى إدارة الخضوع الضريبي لتنظيم الرقابة على أداء المؤسسات العامة	3.5325	1.02063	2	متوسط
27	وجود لجنة مركزية استشارية في مجال المحاسبة والقانون للقضايا الضريبية الشائكة في إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط.	3.4675	1.04610	4	متوسط
	العوامل القانونية	3.47122	1.11908		متوسط

يتضح من الجدول السابق أن قيم المتوسط الحسابي التي تم التوصل إليها، قد تراوحت ما بين (3.2597) و (3.7792) وتبين أن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بهذا المتغير قد جاءت بمستوى متوسط، إذ بلغ المتوسط الحسابي العام وللدرجة الكلية (3.47122) وانحراف معياري (1.11908) وذلك من وجهة نظر العاملين في دائرة الخضوع الضريبي والذين يمارسون الرقابة والتدقيق على أعمال الشركات العاملة في الكويت.

كما تبين أن فقرات هذا المتغير قد تراوحت متوسطاتها الحسابية بين المستوى المتوسط والمستوى المرتفع، وبلغ أعلى متوسط حسابي للفقرة (23) ونصها " قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بمتابعة الخطط المالية للشركات عند تنفيذها خطوة بخطوة للحد من التهرب الضريبي"، في حين أن أدنى متوسط حسابي كان للفقرة (21) ونصها " قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بحصر الشركات العاملة في دولة الكويت ولخضاعها لمرسوم ضريبة الدخل للحد من التهرب الضريبي".

ويرى الباحث أهمية قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بمتابعة الخطط المالية للشركات، وذلك لان الضريبة لها أهداف عديدة كالهدف المالي والاقتصادي والسياسي والإجتماعي، وعدم الميل للجباية المالية، فالميل للجباية المالية على حساب الأهداف الأخرى، يشجع على التهرب الضريبي ويقلل من مستوى الفناعة والالتزام الطوعي لدى المكلفين، ويشجع الإدارة الضريبية على المغالاة بفرض الضرائب وعدم مراعاة الأوضاع المالية والاجتماعية للمكلفين.

خامسا: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير العوامل الإدارية

جدول (4-10)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية (العوامل الإدارية)

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	المستوى
28	قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بوضع الأسس والنظم لتخطيط سير العمل الإداري للحد من التهرب الضريبي.	3.4286	1.15198	5	متوسط
29	التزام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بالعمل الفني في المجال الضريبي ليقوم الموظفون بواجبهم في الحد من التهرب الضريبي.	3.6364	.99880	3	متوسط
30	قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بتحقيق الأهداف المتعلقة بالمصادقية في العمليات الإدارية للمكلفين للحد من التهرب الضريبي.	3.1558	1.08900	8	متوسط
31	إتباع إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط سياسة خاصة في الإشراف على عقد المؤتمرات الخاصة بالضريبة للحد من التهرب الضريبي.	3.3896	1.19380	6	متوسط
32	متابعة إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط الأخطاء والانحرافات التي تقع بها الإدارة المالية في دائرة الخضوع الضريبي للحد من التهرب الضريبي.	3.7403	.76782	1	مرتفع
33	قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بتصحيح الأخطاء الضريبية لدى الدائرة قبل استفحال خطرها للحد من التهرب الضريبي.	3.7273	1.11964	2	مرتفع
34	التزام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بنشر الوعي اللازم بين العاملين في المجال الضريبي ليقوموا بواجبهم في الحد من التهرب الضريبي.	3.5195	1.07128	4	متوسط
35	منح الحوافز المادية والمعنوية وتوفير بيئة عمل مناسبة للعاملين لممارسة واجباتهم في الحد من التهرب الضريبي.	3.3766	1.01358	7	متوسط
	العوامل الإدارية	3.4967	1.0507		متوسط

يتضح من الجدول السابق أن قيم المتوسط الحسابي التي تم التوصل إليها، قد تراوحت ما بين (3.1558) و (3.7403)، وتبين أن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بهذا المتغير قد جاءت بمستوى متوسط، إذ بلغ المتوسط الحسابي العام وللدرجة الكلية (3.4967) وبانحراف معياري (1.0507) وذلك من وجهة نظر العاملين في دائرة الخضوع الضريبي والذين يمارسون الرقابة والتدقيق على أعمال الشركات العاملة في دولة الكويت.

كما تبين أن فقرات هذا المتغير قد تراوحت متوسطاتها الحسابية بين المستوى المتوسط والمستوى المرتفع، وبلغ أعلى متوسط حسابي للفقرة (32) ونصها " متابعة إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط الأخطاء والانحرافات التي تقع بها الإدارة المالية في دائرة الخضوع الضريبي للحد من التهرب الضريبي"، في حين أن أدنى متوسط حسابي كان للفقرة (30) ونصها " قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بتحقيق الأهداف المتعلقة بالمصادقية في العمليات الإدارية للمكلفين للحد من التهرب الضريبي ".

ويرى الباحث أهمية العاملين الذين يمارسون الرقابة والتدقيق على أعمال الشركات العاملة في الكويت ولكي يتسنى لهم ممارسة مهنتهم بفاعلية، يحتاجون إلى أن تتوفر لديهم المعلومات الملائمة عن حجم العمل الذي يقوم به المكلف وحجم العطاءات التي رست عليه.

سادسا: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير التابع: الحد من التهرب الضريبي

جدول (4-11)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير التابع (الحد من التهرب الضريبي)

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	المستوى
36	توفر الإدارة العليا في إدارة الخضوع الضريبي مستلزمات ومتطلبات الرقابة على الأداء.	3.6623	.71838	6	متوسط
37	تقوم الإدارة العليا في إدارة الخضوع الضريبي بمتابعة إجراءات الرقابة على قيام المؤسسات العامة بدفع الضريبة.	3.6753	.90962	5	متوسط
38	تمنح الإدارة العليا إدارة الخضوع الضريبي مدققي الإدارة الاستقلالية الكافية لممارسة الرقابة على قيام المؤسسات العامة بدفع الضريبة.	3.4416	1.11796	9	متوسط
39	يوجد ضمن موازنة إدارة الخضوع الضريبي بنود لمخصصات الرقابة المالية على الأداء	3.7143	1.02414	2	مرتفع
40	توفر الإدارة العليا في إدارة الخضوع الضريبي خطط مستقبلية لتطوير إجراءات الرقابة على المؤسسات العامة	3.5584	1.05747	7	متوسط
41	تحرص الإدارة العليا على متابعة مدى دقة مدققي إدارة الخضوع الضريبي في الرقابة على المؤسسات العامة.	3.5455	1.10674	8	متوسط
42	توجد سجلات خاصة تسجل فيها كافة أعمال الرقابة المالية الخاصة بالمؤسسات العامة	3.6883	1.02930	4	مرتفع
43	هناك صلاحيات كافية لمدققي إدارة الخضوع الضريبي للقيام بتحديد الضرائب على المؤسسات العامة	3.7143	.94392	3	مرتفع
44	تتبنى إدارة الخضوع الضريبي قوانين وتشريعات متطورة ومناسبة لفرض الضريبة على المؤسسات العامة	4.0519	.74155	1	مرتفع

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	المستوى
	المتغير التابع: الحد من التهرب الضريبي	3.67243	0.96100	متوسط	

يتضح من الجدول السابق أن قيم المتوسط الحسابي التي تم التوصل إليها، قد تراوحت ما بين (3.4416) و (4.0519) وتبين أن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بهذا المتغير قد جاءت بمستوى متوسط، إذ بلغ المتوسط الحسابي العام (3.67243) وانحراف معياري (0.96100) وذلك من وجهة نظر العاملين في دائرة الخضوع الضريبي والذين يمارسون الرقابة والتدقيق على أعمال الشركات العاملة في الكويت. كما تبين أن فقرات هذا المتغير قد تراوحت متوسطاتها الحسابية بين المستوى المتوسط والمستوى المرتفع، وبلغ أعلى متوسط حسابي للفقرة (44) ونصها " تتبنى إدارة الخضوع الضريبي قوانين وتشريعات متطورة ومناسبة لفرض الضريبة على المؤسسات العامة"، في حين أن أدنى متوسط حسابي كان للفقرة (38) ونصها " تمنح الإدارة العليا إدارة الخضوع الضريبي مدققي الإدارة الاستقلالية الكافية لممارسة الرقابة على قيام المؤسسات العامة بدفع الضريبة ".

ويرى الباحث أهمية أن تتبنى إدارة الخضوع الضريبي قوانين وتشريعات متطورة ومناسبة لفرض الضريبة على المؤسسات العامة، لان الإيرادات الضريبية التي يتم تحصيلها خلال العام تعتبر من المؤشرات التي نستطيع الحكم على مدى إذعان وانصياع المكلفين لقرارات التدقيق الضريبي، وبالتالي قاموا بدفع ما استحق عليهم من ضرائب ولم يتم الاعتراض على هذه التقديرات، لقناعتهم بعدالة التقدير الضريبي وأن التعديلات التي طرأت على الإقرارات المقدمة، هي تعديلات عادلة ومبنية على أدلة وقرائن إثبات واقعية فلا مجال

للاعتراض على هذه الضرائب وبالتالي قاموا بدفعها وأسهمت بذلك في الحد من التهرب الضريبي.

3-4 اختبار الفرضيات

أولاً: اختبار الفرضية الرئيسية:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل المرتبطة بإدارة الخسوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت.

للإجابة عن هذه الفرضية تم إجراء تحليل الانحدار المتعدد (Multiple Regression) والذي تظهر نتائجه بالجدول (4-12) التالي:

جدول (4-12)

نتائج تحليل الانحدار المتعدد (Multiple Regression) لأثر العوامل المرتبطة بإدارة الخسوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت.

المتغيرات المستقلة	R	R ²	F المحسوبة	F الجدولية	Sig.
العوامل المرتبطة بإدارة الخسوع الضريبي والتخطيط	.868	.754	30.068	3.84	0.000

يتضح من الجدول السابق بأن قيمة (F) المحسوبة كانت 30.068، وهي أكبر من قيمتها الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل المرتبطة بإدارة الخسوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت ". وهذا ما يؤكد قيمة مستوى الدلالة (Sig.) البالغة صفرًا إذ إنها أقل من 0.05. كما تشير النتائج إلى أن التباين في المتغيرات المستقلة (R²)

يفسر ما نسبته (0.754) من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع في تعزى بقية التغيرات إلى عوامل أخرى.

ثانياً: اختبار الفرضية الأولى:

HO1 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل التشريعية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت

ولاختبار هذه الفرضية قام الباحث باستخدام تحليل الانحدار البسيط (Simple Regression) ، وذلك لمعرفة أثر هذه العوامل، حيث تبين النتائج التي يتضمنها الجدول (4-13) هذه النتائج.

الجدول (4 - 13)

نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لتأثير العوامل التشريعية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت

Sig.	T الجدولية	T المحسوبة	R ²	R	المتغير المستقل
.000	1.648	5.529	.290	.538	العوامل التشريعية

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق أن قيمة T المحسوبة هي (5.529) فيما بلغت قيمتها الجدولية (1.648)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على " أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل التشريعية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت "، إذ بلغت قيمة الدلالة (Sig.) صفراً وهي أقل من 5%. كما تشير النتائج إلى

أن التباين في المتغير المستقل (R^2) يفسر ما نسبته (.290) من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع في حين تعزى بقية التغيرات إلى عوامل أخرى.

ثالثاً: اختبار الفرضية الثانية:

HO2 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل الشخصية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت

ولاختبار هذه الفرضية قام الباحث باستخدام تحليل الانحدار البسيط (Simple Regression) ، وذلك لمعرفة أثر هذه العوامل، حيث تبين النتائج التي يتضمنها الجدول (14-4) هذه النتائج.

الجدول (4 - 14)

نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لتأثير العوامل الشخصية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت

المتغير المستقل	R	R^2	T المحسوبة	T الجدولية	Sig.
العوامل الشخصية	.058	.003	.505	1.648	.615

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق أن قيمة T المحسوبة هي (.505) فيما بلغت قيمتها الجدولية (1.648)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن قيمة T المحسوبة أقل من قيمة T الجدولية، لذلك فإنه يتم قبول الفرضية العدمية التي تنص على أنه " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل الشخصية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت "، إذ بلغت قيمة مستوى الدلالة (Sig.) المعنوية (.615) وهي أكبر من 5% . كما تشير النتائج إلى

أن التباين في المتغير المستقل (R^2) يفسر ما نسبته (0.003) من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع في حين تعزى بقية التغيرات إلى عوامل أخرى.

رابعاً: اختبار الفرضية الثالثة:

HO3 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل القانونية المرتبطة بإدارة الخسوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت

ولاختبار هذه الفرضية قام الباحث باستخدام تحليل الانحدار البسيط (Simple Regression) ، وذلك لمعرفة أثر هذه العوامل، حيث تبين النتائج التي يتضمنها الجدول (15-4) هذه النتائج.

الجدول (4 - 15)

نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لتأثير العوامل القانونية المرتبطة بإدارة الخسوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت

المتغير المستقل	R	R^2	T المحسوبة	T الجدولية	Sig.
العوامل القانونية	.521	.271	5.283	1.648	.000

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق أن قيمة T المحسوبة هي (5.283) فيما بلغت قيمتها الجدولية (1.648)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على " أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل القانونية المرتبطة بإدارة الخسوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت "، إذ بلغت قيمة الدلالة (Sig.) صفراً وهي أقل من 5%. كما تشير النتائج إلى

أن التباين في المتغير المستقل (R^2) يفسر ما نسبته (271). من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع في حين تعزى بقية التغيرات إلى عوامل أخرى.

خامسا: اختبار الفرضية الرابعة:

HO4 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل الإدارية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت

ولاختبار هذه الفرضية قام الباحث باستخدام تحليل الانحدار البسيط (Simple Regression) ، وذلك لمعرفة هذا أثر هذه العوامل، حيث تبين النتائج التي يتضمنها الجدول (4-16) هذه النتائج.

الجدول (4 - 16)

نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لتأثير العوامل الإدارية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت

Sig.	T الجدولية	T المحسوبة	R ²	R	المتغير المستقل
.118	1.648	1.581	.032	.180	العوامل الإدارية

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق أن قيمة T المحسوبة هي (1.581) فيما بلغت قيمتها الجدولية (1.648)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن قيمة T المحسوبة أقل من قيمة T الجدولية، لذلك فإنه يتم قبول الفرضية العدمية التي تنص على أنه " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل الإدارية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت "، إذ بلغت قيمة الدلالة (Sig.) المعنوية (.118) وهي أكبر من 5%. كما تشير النتائج إلى أن التباين في

المتغير المستقل (R^2) يفسر ما نسبته (0.032) من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع في حين تعزى بقية التغيرات إلى عوامل أخرى.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

1-5 النتائج

2-5 التوصيات

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

يمكن تلخيص أهم نتائج الدراسة وفق ما تم التوصل إليه من خلال إجابات عينة

الدراسة بما يلي:

1-5 النتائج

أولاً: العوامل المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط

أظهرت النتائج الخاصة بالعوامل المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط أن قيم المتوسط الحسابي كانت متوسطة، وجاء متغير العوامل التشريعية بالمستوى المرتفع ثم جاء متغير العوامل الشخصية بالمستوى المتوسط ثم جاء متغير العوامل الإدارية بالمستوى المتوسط وأخيراً جاء متغير العوامل القانونية بالمستوى المتوسط.

ويرى الباحث أن العوامل المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط تقوم على إتباع أسلوب الرقابة والتدقيق المستمر في بعض الشركات كالمصانع الكبرى والمستشفيات والمراكز التجارية الضخمة.

ثانياً: العوامل التشريعية

أظهرت النتائج الخاصة بالعوامل التشريعية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط أن قيم المتوسط الحسابي للفقرات المتعلقة بهذا المتغير قد جاءت بمستوى مرتفع، كما تبين أهمية قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بسن تشريعات خاصة بالرقابة على الدخل الضريبي على الشركات العاملة في دولة الكويت واعتمادها على إصدار الشهادات الضريبية للحد من التهرب الضريبي.

ويرى الباحث أهمية وجود أدلة وقرائن إثبات مؤيدة لصحة القوائم المالية من البيانات المحاسبية الأساسية إلى جانب كافة المعلومات المساعدة المتاحة للمدقق، وتعتبر من أدلة الإثبات المؤيدة لصحة القوائم المالية كل من دفاتر اليومية، ودفاتر الأستاذ العام والمساعدة، والسجلات المحاسبية الأخرى مثل حسابات التكاليف وغيرها.

ثالثاً: العوامل الشخصية

أظهرت النتائج الخاصة بالعوامل الشخصية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط أن قيم المتوسط الحسابي للفقرات المتعلقة بهذا المتغير قد جاءت بمستوى متوسط، كما تبين أهمية استقلالية المقدر وحياديته وعدم انحيازه إلى المكلف أو أي جهة أخرى ذات علاقة بالتدقيق الضريبي.

ويرى الباحث أن التوجهات تنادي بضرورة الاستقلالية والموضوعية، وتمتع المقدر باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بالأعمال، وأن المؤشرات كذلك تبين عدم وجود علاقات قد تفقد الموضوعية والاستقلال عند القيام بالأعمال.

رابعاً: العوامل القانونية

أظهرت النتائج الخاصة بالعوامل القانونية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي

والتخطيط أن قيم المتوسط الحسابي للفقرات المتعلقة بهذا المتغير قد جاءت بمستوى متوسط، كما تبين أهمية قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بمتابعة الخطط المالية للشركات عند تنفيذها خطوة بخطوة للحد من التهرب الضريبي.

ويرى الباحث أن العوامل القانونية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط تتطلب أن يقوم المقدر بالتأكد من وجود الأصل فعلياً داخل الشركة وأنه صالح للاستعمال، كأن يقوم بجرد الأصول الثابتة أو المخزون أو النقدية.

خامساً: العوامل الإدارية

أظهرت النتائج الخاصة بالعوامل الإدارية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط أن قيم المتوسط الحسابي للفقرات المتعلقة بهذا المتغير قد جاءت بمستوى متوسط، كما تبين أهمية متابعة إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط للأخطاء والانحرافات التي تقع بها الإدارة المالية في دائرة الخضوع الضريبي مع قيامها بتصحيح الأخطاء الضريبية لدى الدائرة قبل استفحال خطرها للحد من التهرب الضريبي.

ويرى الباحث أهمية العوامل الإدارية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط تتطلب من الإدارة الضريبية المحافظة على الاستقرار الوظيفي للمقررين من ذوي الخبرات والكفاءات في هذه المهنة، وتوفير كافة السبل اللازمة لضمان عدم استقالتهم أو تقاعدهم مبكراً وتسريحهم من الدائرة بأي صورة كانت، كونهم بخبراتهم وكفاءاتهم هذه، ليس فقط تخسرها الدائرة وإنما يصبحون مستشارين في القطاع الخاص للقضايا المالية والضريبية.

سادساً: الحد من التهرب الضريبي

أظهرت النتائج الخاصة بالمتغير التابع وهو الحد من التهرب الضريبي أن قيم

المتوسط الحسابي قد جاءت بمستوى متوسط، كما تبين أهمية أن تتبنى إدارة الخضوع الضريبي قوانين وتشريعات متطورة ومناسبة لفرض الضريبة على المؤسسات العامة وأن يكون ضمن موازنة إدارة الخضوع الضريبي بنود لمخصصات الرقابة المالية على الأداء.

أما فيما يتعلق باختبار الفرضيات فقد أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت، وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة، كما أظهرت النتائج ما يلي:

أ- وجود أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل التشريعية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت.

ب- عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل الشخصية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت.

ج- وجود أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل القانونية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت.

د- عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل الإدارية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت.

2-5 التوصيات

يوصي الباحث بما يلي:

- 1- قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في دولة الكويت بإعداد الدراسات والبحوث اللازمة حول التشريع الضريبي للحد من التهرب الضريبي.
- 2- قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بإجراء مسوحات ميدانية لتهيئة الشارع العام عند فرض أنواع جديدة من الضرائب للحد من التهرب الضريبي.
- 3- اعتماد إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط على التشريعات الضريبية التي تتسم بوجود أنظمة وتعليمات واضحة للحد من التهرب الضريبي.
- 4- منح المقدر الحوافز المادية والمعنوية المجدية لتنمية الدافعية لديه لتحقيق التميز في العمل وتوفير بيئة عمل مناسبة للعاملين لممارسة واجباتهم في الحد من التهرب الضريبي.
- 5- قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بتحديد الجوانب القانونية للضريبة على الشركات والتحقق من أن العمل فيها يسير وفقاً للأهداف المرسومة بكفاية للحد من التهرب الضريبي.
- 6- تشكيل محاكم ضريبية مختصة تتبع القضاء الإداري تنظر في الاعتراضات الضريبية بدلاً من وزارة المالية.
- 7- رفع كفاءة الكادر العامل في إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط وتوفير التأهيل الفني والمحاسبي لقيام المقدر الضريبي بعمله مع وضع الأسس والنظم لتخطيط سير عمل الإداري وتوفير مستلزمات ومتطلبات الرقابة على الأداء للحد من التهرب الضريبي.
- 8- قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بمنح مدققي الإدارة الاستقلالية الكافية لممارسة الرقابة على قيام المؤسسات العامة بدفع الضريبة مع متابعة مدى دقة مدققي إدارة الخضوع الضريبي في الرقابة على المؤسسات العامة.

9- توفر الإدارة العليا في إدارة الخضوع الضريبي خطط مستقبلية لتطوير إجراءات الرقابة على المؤسسات العامة ورفع كفاءة التجهيزات المكتبية وخاصة التجهيزات الحاسوبية وربطها بشبكة ضريبية موحدة.

10- ضرورة أن تتفق التشريعات الضريبية في دولة الكويت بأصول مهنة المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية للحد من التهرب الضريبي.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

1. البطريق، يونس أحمد، (2004). **النظم الضريبية**. الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت.
2. إبراهيم، نبيل عبد الرؤوف، (2012)، نموذج مقترح لقياس أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المتداولة في سوق المال المصري (دراسة ميدانية تطبيقية) بحث مقدم إلى جمعية الضرائب المصرية لمؤتمر يومي: 16 و 17 سبتمبر 2012، بعنوان: "المنظومة الضريبية المستقبلية وأثرها على الاقتصاد والاستثمار".
3. بلواضح، الجيلاني، وميمون نبيلة، (2013)، **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 23-25 نيسان 2013.

4. جبل، علاء الدين، والمهر، محسن، (2005). دراسة تحليلية لإجراءات تحقق ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (27) العدد (2)، ص ص 185-214.
5. جمعة، محمد عبد الله محمود (2005). التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
6. جوفيل، إبراهيم يوسف (2005). التهرب الضريبي لدى شركات الأشخاص في الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان: الأردن.
7. حداد، بسام عبد الله (2006). دور الإجراءات الرقابية والقواعد المحاسبية في الحد من التهرب الضريبي في الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان: الأردن.
8. حماد، أكرم إبراهيم، (2004)، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، عمان: دار جبهة للنشر والتوزيع.
9. الخضور، راجح أحمد، (1999). ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل: أسبابها وحجمها، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان: الأردن.
10. رضا، بوعزيزي، (2009)، التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع النقود والمالية.
11. زغدود، علي، (2006)، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية. الطبعة الثانية، الجزائر.

12. زيتون، ريم غسان (2003). أثر تفعيل عملية التقدير الذاتي ومسؤولية المدقق في تعزيز ثقة المكلفين والحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة اليرموك، إربد: الأردن.
13. زيدان، زياد أمين عبد الغني، (2001)، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في الجامعات الخاصة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت: المفرق، الأردن.
14. العركوب، هاشم محمد عبدالله، (2012)، التهرب الضريبي دراسة في محدداته وآثاره الاقتصادية والاجتماعية في بلدان نامية مختارة للمدة 1990-2008، مجلة دراسات إقليمية، مركز الدراسات الإقليمية بجامعة الموصل، العراق، مجلد8، العدد 26. ص ص 69 - 95.
15. السلطان، سلطان، (2009)، المحاسبة الضريبية النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، القاهرة.
16. سعيد، فرهود محمد، (2006)، المالية العامة، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، حلب، سوريا.
17. سلامة، إيمان محمد السعيد، (2011)، مكافحة التهرب الضريبي يحقق العدالة الاجتماعية، مجلة الفكر المحاسبي، مصر، مجلد 15 عدد خاص، ص ص 232-245.
18. العمور، سالم عميرة (2007). ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل: دراسة تحليلية على قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

19. محرم، ماجد علي محمد (2004). بناء نموذج للرقابة الضريبية للحد من التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان: الأردن.
20. مفكرة المصطلحات الرقابية والمالية، (2012)، الصادرة عن وزارة المالية الكويتية، إدارة التدريب والمنظمات الدولية.
21. المومني، بشار طلال، (2004)، مشكلات التعاقد الالكتروني: دراسة مقارنة، عالم الكتاب، اربد، الأردن.
22. المهاني، محمد خالد، (2010)، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة.
23. النشرة التعريفية الصادرة عن إدارة الخسوع الضريبي والتخطيط في الكويت، (2013)، مهام واختصاصات، إدارة الموارد البشرية، قسم التدريب.
24. نعوش، صباح، (2007). الضرائب في الدول العربية. المركز الثقافي العربي، بيروت.
25. يحيى، بوقنداقجي وغزالي، أحمد، والشريف، كمال، (2005)، مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالمدينة.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1. Abdul Wahab, Nor Shaipah & Holland, Kevin (2012), “Tax planning, [corporate governance and equity value](#)” **The British Accounting Review**, Vol. 44, Issue 2, P: 111-124.
2. Bashar H. Malkawi, Haitham A. Haloush, (2008). “The case of income tax evasion in Jordan: symptoms and solutions” **[Journal of Financial Crime](#)**. Vol, 15, [Issue, 3](#). p: 115-138.
3. Belkaoui, Ahmed Riahi, (2004), “[Relationship between tax compliance internationally and selected determinants of tax morale](#)” **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, Vol, 13, Issue 2, P: 135-143.
4. Christopher S. Armstrong, Jennifer L. Blouin, David F. Larcker, (2012), “[The incentives for tax planning](#)” **Journal of Accounting and Economics**, Vol, 53, Issues 1–2, P: 391-411.
5. Jacqueline Haverals, (2007), “[IAS/IFRS in Belgium: Quantitative analysis of the impact on the tax burden of companies](#)” **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, Vol. 16, Issue 1, P: 69-89.
6. Harvey M. Silets, Michael C. Drew, (2010). “Offshore Asset Protection Trusts: Tax Planning or Tax Fraud?” **[Journal of Money Laundering Control](#)**, Volume: 5 [Issue: 1](#). pp: 29-46
7. Jeffrey, Simser, (2008), “Tax evasion and avoidance typologies” **[Journal of Money Laundering Control](#)**, Vol, 11, [Issue, 2](#), p: 119-142.
8. Malhotra N., (2003), **Marketing Research**, 4th ed, Prentice Hall.

9. Martine Cools, & Regine Slagmulder, (2009). Tax-Compliant Transfer Pricing and Responsibility Accounting, **Journal of Management Accounting Research**, Vol. 21, p: 151-178.
10. [McGuire, Sean T](#); [Omer, Thomas C](#); Wang, (2012)._“Tax Avoidance: Does Tax-Specific Industry Expertise Make a Difference?” [The Accounting Review](#), Vol, [87. No. 3](#) . p: 975-1003.
11. Michael, Acenzo (2005). Relationships between tax administration and tax, manila, Philippine.
12. Parker, X.L,(2001), An e-Risk Primer (Altamonte Springs, FL: **The Institute of Internal Auditors Research Foundation**, vol. 67, 2001, pp: 783-801, www.ifac.com.
13. Ramammorti, Sridhar,(2004), The Pervasive Impact of Information Technology on Internal Auditing, **The Institute of Internal Auditors Research Foundation**, (Vol. 79, No. 2), PP: 473-495. www.ifac.com.
14. Richard and Saadtm,(2005), Income tax evasion determinants new evidence, **The journal of American academy of business Cambridge**, Vol, 5, No 2, PP: 211-242.
15. Simon, James (2004). Tax Compliance, Self-Assessment and Tax, Administration in New Zealand, **Journal of finance and management in public services**. Vol, 2, No 1, PP: 91-122.
16. Weinstein, Mark, (2005), "[Individual & Business Tax Planning Libraries](#)" **CPA Technology Advisor**, Vol, 15. No.7, p: 37.
17. [Williams, Michael G](#); [Hughes, John S](#); [Levine, Carolyn B](#). (2010),” Influence of Capital Gains Tax Policy on Credibility of Unverified Disclosures” [The Accounting Review](#), Vol, [85. No. 2](#) , pp: 719-743

الملحق رقم (1)

استبانة الدراسة

جامعة الشرق الأوسط
كلية الأعمال / قسم المحاسبة

بسم الله الرحمن الرحيم

أختي المستجيبة:

أخي المستجيب:

تحية احترام وتقدير،،،

استبانة حول موضوع:

دور إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في
الكويت

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من
التهرب الضريبي في الكويت، يرجى التكرم بالإجابة على الأسئلة المرفقة علماً بأنه سيتم
التعامل مع هذه البيانات بسرية تامة ولإغراض البحث العلمي فقط.

وشكراً لتعاونكم

الباحث

أحمد جمعان محمد خلف

القسم الأول: البيانات الشخصية

الخاصية	توزيع الخاصية
1- العمر	<input type="checkbox"/> 25 سنة فأقل <input type="checkbox"/> 26 - 35 سنة <input type="checkbox"/> 36-45 سنة <input type="checkbox"/> 46 - 55 سنة <input type="checkbox"/> 56 سنة فأكثر
2- المؤهل العلمي	<input type="checkbox"/> دبلوم <input type="checkbox"/> بكالوريوس <input type="checkbox"/> ماجستير <input type="checkbox"/> دكتوراه
3- سنوات الخبرة	<input type="checkbox"/> 5 سنوات فأقل <input type="checkbox"/> 6-10 سنوات <input type="checkbox"/> 11-15 سنة <input type="checkbox"/> 16-20 سنة <input type="checkbox"/> 21 سنة فأكثر
4- التخصص	<input type="checkbox"/> محاسبة <input type="checkbox"/> إدارة أعمال <input type="checkbox"/> اقتصاد <input type="checkbox"/> مالية ومصرفية <input type="checkbox"/> نظم معلومات <input type="checkbox"/> أخرى اذكرها.....
5- الشهادات المهنية	<input type="checkbox"/> CFA <input type="checkbox"/> CISA <input type="checkbox"/> CMA <input type="checkbox"/> CPA <input type="checkbox"/> CIA <input type="checkbox"/> لا يوجد شهادة

القسم الثاني: معلومات حول متغيرات الدراسة.

يرجى قراءة العبارات وبيان مدى موافقتكم عن كل منها على المقياس المحاذي، وذلك بوضع إشارة (√) إزاء الجواب المناسب.

هل يوجد أثر للعوامل المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت ؟

التسلسل	العبرة	مؤثر جداً	مؤثر	مؤثر إلى حد ما	غير مؤثر	غير مؤثر جداً
العوامل التشريعية						
1	قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في دولة الكويت بإعداد الدراسات والبحوث اللازمة حول التشريع الضريبي للحد من التهرب الضريبي.					
2	اعتماد إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط على إصدار الشهادات الضريبية للحد من التهرب الضريبي.					
3	قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بإجراء مسوحات ميدانية لتهيئة الشارع العام لفرض أنواع جديدة من الضرائب للحد من التهرب الضريبي.					
4	قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بسن تشريعات لمراقبة الشركات الأجنبية للحد من التهرب الضريبي					
5	قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بسن تشريعات خاصة بالرقابة على الدخل الضريبي على الشركات العاملة في دولة الكويت					
6	اتفاق التشريعات الضريبية الكويتية مع أصول مهنة المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية للحد من التهرب الضريبي.					
7	الالتزام بالتشريعات الضريبية الكويتية التي تؤيد الاستعانة بمدققي حسابات خارجيين في بعض القضايا الشائكة.					
8	اعتماد إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط على التشريعات الضريبية التي تتسم بوجود أنظمة وتعليمات واضحة للحد من التهرب الضريبي.					

					اعتماد إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط على التشريعات الضريبية التي تتصف بالثبات النسبي وعدم التغيير المستمر للحد من التهرب الضريبي.	9
					التزام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بالتشريعات الضريبية التي تنص على وجوب تدقيق حسابات المكلفين للحد من التهرب الضريبي.	10
العوامل الشخصية						
					استقلالية المقدر وحياديته وعدم انحيازه إلى المكلف أو أي جهة أخرى ذات علاقة بالتدقيق الضريبي.	11
					رغبة المقدر في إنجاز أقل عدد من الملفات.	12
					حصول المقدر على المؤهل العلمي المناسب لممارسة التخطيط الضريبي.	13
					توفر الخبرة الشخصية لدى المقدر في الضريبة.	14
					مدى توفر التأهيل الفني والمحاسبي لقيام المقدر الضريبي بعمله	15
					معرفة المقدر بطبيعة عمل المكلف يسهل عملية تقدير الضريبة	16
					مدى إلمام المقدر بمواد القانون على قيامه بعملية التقدير الضريبي	17
					وجود لوائح وتعليمات لمنع المقدر الضريبي من إعطاء تقديرات غير صحيحة شخصية.	18
					التزام المقدر بمعايير وقواعد السلوك الأخلاقي كالنزاهة والاستقامة.	19
					حصول المقدر على حوافز مجدية لتنمية الدافعية لديه لتحقيق التميز في العمل.	20
العوامل القانونية						
					قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بحصر الشركات العاملة في دولة الكويت وإخضاعها لمرسوم ضريبة الدخل للحد من التهرب الضريبي.	21
					قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بالتحقق من أن العمل فيها يسير وفقا للأهداف المرسومة بكفاية للحد من التهرب الضريبي.	22
					قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بمتابعة الخطط المالية للشركات عند تنفيذها خطوة بخطوة للحد من التهرب الضريبي.	23
					قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بتحديد الجوانب القانونية للضريبة للشركات للحد من التهرب الضريبي.	24

				قيام إدارة الخضوع الضريبي برقابة الأداء على نشاطات المؤسسات العامة وفق قوانين نافذة وكافية	25
				توافر أنظمة وتعليمات واضحة ومكتوبة لدى إدارة الخضوع الضريبي لتنظيم الرقابة على أداء المؤسسات العامة	26
				وجود لجنة مركزية استشارية في مجال المحاسبة والقانون للقضايا الضريبية الشائكة في إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط.	27
العوامل الإدارية					
				قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بوضع الأسس والنظم لتخطيط سير عمل الإداري للحد من التهرب الضريبي.	28
				التزام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بالعمل الفني في المجال الضريبي ليقوموا بواجبهم في الحد من التهرب الضريبي.	29
				قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بتحقيق الأهداف المتعلقة بالمصادقية في العمليات الإدارية للمكلفين للحد من التهرب الضريبي.	30
				إتباع إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط سياسة خاصة في الإشراف على عقد المؤتمرات الخاصة بالضريبة للحد من التهرب الضريبي.	31
				متابعة إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط الأخطاء والانحرافات التي تقع بها الإدارة المالية في دائرة الخضوع الضريبي للحد من التهرب الضريبي.	32
				قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بتصحيح الأخطاء الضريبية لدى الدائرة قبل استفحال خطرهما للحد من التهرب الضريبي.	33
				التزام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط بنشر الوعي اللازم بين العاملين في المجال الضريبي ليقوموا بواجبهم في الحد من التهرب الضريبي.	34
				منح الحوافز المادية والمعنوية وتوفير بيئة عمل مناسبة للعاملين لممارسة واجباتهم في الحد من التهرب الضريبي.	35

المتغير التابع: الحد من التهرب الضريبي					
				36	توفر الإدارة العليا في إدارة الخضوع الضريبي مستلزمات ومتطلبات الرقابة على الأداء.
				37	تقوم الإدارة العليا في إدارة الخضوع الضريبي بمتابعة إجراءات الرقابة على قيام المؤسسات العامة بدفع الضريبة.
				38	تمنح الإدارة العليا إدارة الخضوع الضريبي مدققي الإدارة الاستقلالية الكافية لممارسة الرقابة على قيام المؤسسات العامة بدفع الضريبة.
				39	يوجد ضمن موازنة إدارة الخضوع الضريبي بنود لمخصصات الرقابة المالية على الأداء
				40	توفر الإدارة العليا في إدارة الخضوع الضريبي خطط مستقبلية لتطوير إجراءات الرقابة على المؤسسات العامة
				41	تحرص الإدارة العليا على متابعة مدى دقة مدققي إدارة الخضوع الضريبي في الرقابة على المؤسسات العامة.
				42	توجد سجلات خاصة تسجل فيها كافة أعمال الرقابة المالية الخاصة بالمؤسسات العامة
				43	هناك صلاحيات كافية لمدققي إدارة الخضوع الضريبي للقيام بتحديد الضرائب على المؤسسات العامة
				44	تتبنى إدارة الخضوع الضريبي قوانين وتشريعات متطورة ومناسبة لفرض الضريبة على المؤسسات العامة

انتهت الاستبانة شاكرًا لكم تعاونكم

الملحق رقم (2)

أسماء الأساتذة محكمي استبانة الدراسة

الجامعة	الاسم	التسلسل
جامعة عمان العربية	الأستاذ الدكتور بشير عبد العظيم البنا	1
جامعة عمان العربية	الدكتور طارق ضرغام	2
جامعة آل البيت	الدكتور قاسم العواقله	3
جامعة الإسراء	الدكتور عثمان النبالي	4
جامعة البلقاء التطبيقية	الدكتور زهير حدرب	5