



كلية إدارة الأعمال

دور نظام الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق الدولية في الحد من التهرب الضريبي: دراسة تطبيقية على آراء المدققين الخارجيين في سلطنة عُمان

رسالة

مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول

على درجة الماجستير في إدارة الأعمال تخصص إدارة الأعمال

إعداد

عبير بنت حمد بن محمد النعماني

إشراف الدكتور

نشأت المصري

1447 هـ / 2026م



كلية إدارة الأعمال

دور نظام الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق الدولية في الحد من التهرب الضريبي: دراسة تطبيقية على آراء المدققين الخارجيين في سلطنة عُمان

رسالة

مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول

على درجة الماجستير في إدارة الأعمال تخصص إدارة الأعمال

إعداد

عبير بنت حمد بن محمد النعماني

إشراف الدكتور

نشأت المصري

1447 هـ / 2026م

الإجازة

دور نظام الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق الدولية في الحد من التهرب الضريبي: دراسة
تطبيقية على آراء المدققين الخارجيين في سلطنة عُمان

إعداد الطالبة/ عبير بنت حمد بن محمد النعماني

نوقشت هذه الرسالة بتاريخ (24 / ديسمبر / 2025م) وتم إجازتها.

المشرف: الدكتور/ نشأت المصري

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم	التوقيع
1. الدكتور نشأت المصري (مشرفاً)	
2. الدكتور مناف العقيلي (مناقشاً خارجياً)	
3. الدكتور هايل طشطوش (مناقشاً داخلياً)	
4. الدكتور ياسر محمد (محكماً)	

الإقرار

أقر أن المادة العلمية الواردة في هذه الرسالة قد تم تحديد مصدرها العلمي، وأن محتوى الرسالة غير مقدم للحصول على أي درجة علمية أخرى، وأن مضمون هذه الرسالة يعكس آراء الباحث الخاصة وهي ليست بالضرورة الآراء التي تتبناها الجهة المانحة.

الباحثة/ عبيد بنت حمد بن محمد النعماني

التوقيع/

الإهداء

إلى من كان لهم الفضل بعد الله تعالى في بلوغي هذه المرحلة العلمية.
إلى والديّ العزيزين، حفظهما الله، اللذين كانا ولا يزالان مصدر الدعاء الصادق، والدعم المتواصل،
وغرس القيم التي كانت أساس هذا الإنجاز.
وإلى زوجي الكريم، شريك مسيرة الحياة، وسند الرحلة العلمية، الذي لم يدّخر جهداً في دعمي
وتشجيعي، وتهئية السبل التي أعاننتني على المثابرة والاستمرار، فله مني خالص الشكر وعظيم
الامتنان.

وإلى ابنتيّ الغاليتين، قرّة عيني وملهمتي في السعي والإنجاز، اللتين كان لصبرهن وتفهمهن أثر بالغ
في إتمام هذا العمل، أسأل الله أن يجعل ما بذلته قدوةً لهن ونوراً في دروبهن العلمية والعملية.

وإلى أسرتي الكريمة، وإلى كل من علّمني حرفاً، ووجّهني بعلمٍ نافع، وساهم في بناء معرفتي وتنمية
فكري، وإلى كل من قدّم لي الدعم والمساندة خلال مسيرتي العلمية،
أهدي هذا الجهد المتواضع، راجيةً من الله العليّ القدير أن يجعله علماً نافعاً، وعملاً خالصاً لوجهه
الكريم، وأن ينفع به كل من يطلع عليه.

الشكر والتقدير

الحمد لله وحده، والشكر لله على ما أنعم به من توفيق ونعمة القدرة على إتمام هذا العمل.
وأقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى المشرف على رسالتي، الدكتور نشأت المصري، على ما بذله من جهد علمي متميز، وما قدمه من توجيه وإرشاد ومتابعة دقيقة، وملاحظات قيّمة كان لها بالغ الأثر في إخراج هذه الرسالة بالصورة العلمية المنشودة.

وأقدم بخالص الشكر والتقدير إلى الأساتذة محكمي أداة الدراسة (الاستبانة): الدكتور عبدالله بن محمد الشكيلي، الدكتور سعيد بن عبدالله السيفي، والدكتور حمود بن عبدالله الشكري، على ما قدموه من آراء علمية بناءة وملاحظات قيّمة ساهمت في تحسين أداة الدراسة ورفع مستوى صدقها وثباتها.

كما أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقّرين: الدكتور نشأت المصري مشرفاً، الدكتور مناف العقيلي مناقشاً خارجياً، الدكتور هایل طشطوش مناقشاً داخلياً، والدكتور ياسر محمد محكمًا،

على ما تفضلوا به من ملاحظات علمية موضوعية وإرشادات قيّمة أسهمت في إغناء الرسالة وتعزيز جودتها العلمية.

وأقدم بالشكر والامتنان إلى جامعة الشرقية، ممثلة في أعضاء الهيئة الأكاديمية والإدارية، على ما وفّرت من بيئة علمية داعمة ومساندة أسهمت في إنجاز هذه الدراسة.
ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر إلى جميع الجهات والمؤسسات التي تعاونت معي في جمع البيانات وتيسير إجراءات الدراسة، وإلى كل من قدم لي الدعم والمساندة خلال مراحل إعداد هذه الرسالة، سائلةً الله أن يجزي الجميع خير الجزاء.

المخلص

دور نظام الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق الدولية في الحد من التهرب الضريبي: دراسة تطبيقية

على آراء المدققين الخارجيين في سلطنة عُمان

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل مدى التزام المدققين الخارجيين في سلطنة عُمان بتطبيق مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار (COSO) ومعايير التدقيق الدولية، واستكشاف العلاقة بين هذا الالتزام وظاهرة التهرب من ضريبة القيمة المضافة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛ واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت استبانة لجمع البيانات من عينة قوامها (120) مدققاً خارجياً مرخصاً.

أظهرت نتائج الدراسة أن مستوى التزام المدققين الخارجيين بتطبيق نظام الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق الدولية كان مرتفعاً، حيث بلغ المتوسط الحسابي لتطبيق نظام الرقابة الداخلية (3.559) بانحراف معياري (0.823)، بينما بلغ المتوسط الحسابي لتطبيق معايير التدقيق الدولية (4.028) بانحراف معياري (0.574)؛ كما أشارت النتائج إلى أن التهرب الضريبي المرتبط بضريبة القيمة المضافة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة يُعد مرتفعاً أيضاً، بمتوسط حسابي (4.162) وانحراف معياري (0.532)، ما يعكس وجود تحديات ضريبية قائمة تدركها عينة الدراسة.

وبيّنت نتائج تحليل الارتباط وجود علاقة موجبة ضعيفة وغير دالة إحصائياً بين نظام الرقابة الداخلية والتهرب الضريبي ($p = 0.178$, $p = 0.050$)، مما يدل على أن نظام الرقابة الداخلية لم يُظهر تأثيراً واضحاً في تقليل التهرب الضريبي.

الجديد في هذه الدراسة يتمثل في الدمج بين ثلاثة محاور مهمة: الرقابة الداخلية، ومعايير التدقيق الدولية، والتهرب الضريبي، وربطها بسياق المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ظل التحولات التشريعية الأخيرة بسلطنة عُمان، خاصة بعد تطبيق ضريبة القيمة المضافة.

وتوصي الدراسة بضرورة تعزيز فاعلية نظام الرقابة الداخلية وتطوير أدوات تطبيق معايير التدقيق الدولية بما يتوافق مع خصوصية هذه المؤسسات، إلى جانب رفع الوعي الضريبي للمُلاك لتحسين مستوى الامتثال وتقليل فرص التهرب.

الكلمات المفتاحية: نظام الرقابة الداخلية، معايير التدقيق الدولية، التهرب الضريبي، المدققون الخارجيون، سلطنة عُمان.

Abstract

This study aims to examine the extent to which external auditors in the Sultanate of Oman comply with the application of internal control systems based on the COSO framework and International Auditing Standards (IAS), and to explore the relationship between this compliance and the phenomenon of value-added tax (VAT) evasion among small and medium-sized enterprises (SMEs). The study employed a descriptive-analytical methodology, using a questionnaire distributed to a sample of 120 licensed external auditors. The findings revealed that the level of compliance with the application of internal control systems and IAS was high. The mean score for applying internal control systems was 3.559 (standard deviation = 0.823), while the mean score for applying IAS was 4.028 (standard deviation = 0.574). The results also indicated a high level of VAT-related tax evasion among SMEs, with a mean of 4.162 (standard deviation = 0.532), reflecting auditors' awareness of existing tax challenges in this sector.

Correlation analysis showed a weak positive and statistically insignificant relationship between the internal control system and tax evasion ($\rho = 0.178$, $p = 0.050$), suggesting that the internal control system has not demonstrated a statistically significant effect in reducing tax evasion in SMEs.

What distinguishes this study is the integration of three critical axes—internal control systems, international auditing standards, and tax evasion—and examining their interrelations within the specific context of SMEs in Oman, especially after the introduction of VAT.

The study recommends enhancing the effectiveness of internal control systems and developing the application of IAS in a manner that aligns with the nature of SMEs. It also calls for improving tax awareness among SME owners to reduce evasion and promote tax compliance.

Keywords: Internal Control System, International Auditing Standards, Tax Evasion, External Auditors, Sultanate of Oman.

قائمة المحتويات

ب.....	الإجازة
ج.....	الإقرار
د.....	الإهداء
ه.....	الشكر والتقدير
و.....	الملخص
ح.....	Abstract
ط.....	قائمة المحتويات
ل.....	قائمة الجداول
م.....	قائمة الأشكال
م.....	قائمة الملاحق
1.....	الفصل الأول: إشكالية الدراسة وأهميتها
2.....	1.1 المقدمة
4.....	2.1 مشكلة الدراسة:
5.....	3.1 أسئلة الدراسة:
6.....	4.1 أهداف الدراسة:
7.....	5.1 فرضيات الدراسة:
8.....	6.1 أهمية الدراسة:
9.....	7.1 حدود الدراسة:
10.....	8.1 متغيرات الدراسة:
13.....	9.1 أنموذج الدراسة
13.....	10.1 مصطلحات الدراسة:
17.....	11.1 منهجية الدراسة:
17.....	12.1 خاتمة الفصل الأول:

19	الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة.....
20	1.2 مقدمة
21	2.2 الرقابة الداخلية.....
21	1.2.2 مفهوم الرقابة الداخلية
23	2.2.2 معايير التدقيق الدولية.....
29	3.2 التهرب الضريبي
29	1.3.2 المفهوم، الأسباب والآثار
32	2.3.2 ضريبة القيمة المضافة والامتثال الضريبي في سلطنة عُمان
34	2.3.3 الفجوة الضريبية كأداة لقياس التهرب
37	4.3.2 دور نظم الرقابة والتدقيق في تقليل الفجوة الضريبية.....
39	5.3.2 العلاقة بين التهرب الضريبي وأهداف رؤية عُمان 2040
41	4.2 الدراسات السابقة
41	1.4.2 الدراسات باللغة العربية.....
47	2.4.2 الدراسات باللغة الانجليزية.....
53	3.4.2 التعليق على الدراسات السابقة واستخلاص الفجوة البحثية
56	4.4.2 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة
58	5.2 ملخص الفصل الثاني
60	الفصل الثالث: منهجية الدراسة وإجراءاتها
61	1.3 مقدمة الفصل
61	2.3 منهجية الدراسة
62	3.3 مجتمع الدراسة وعينتها
64	4.3 أداة الدراسة (الاستبانة)
65	5.3 الصدق والثبات
71	6.3 الأساليب الإحصائية المستخدمة
72	7.3 خاتمة الفصل الثالث

73	8.3 التحديات التي تواجهها الدراسة:
76	الفصل الرابع: تحليل النتائج وعرضها
76	1.4 مقدمة
77	2.4 التحليلات الأولية للبيانات
80	3.4 عرض نتائج السؤال الأول:
85	4.4 عرض نتائج السؤال الثاني:
87	5.4 عرض نتائج السؤال الثالث وفرضياته
92	الفصل الخامس: مناقشة النتائج والتوصيات
92	1.5 مناقشة نتيجة السؤال الأول:
94	2.5 تفسير نتيجة السؤال الثاني:
96	3.5 مناقشة نتيجة السؤال الثالث وفرضيته:
97	4.5 مساهمات الدراسة:
98	5.5 المحددات والتوصيات:
100	6.5 البحوث المقترحة
101	6.6 الخاتمة
103	قائمة المراجع
103	المراجع العربية:
105	المواقع الإلكترونية:
106	المراجع الإنجليزية:
108	الملاحق
108	الملحق (1): الاستبانة بصورتها النهائية
112	الملحق (2): قائمة المحكمين
113	الملحق (3): الموافقة الأخلاقية

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	ت
25	جدول رقم (1): المقارنة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	1.
55	الجدول رقم (2): المقارنة بين الدراسات السابقة	2.
67	جدول رقم (3) نتائج صدق الاتساق الداخلي لمتغيرات الدراسة	3.
70	جدول رقم (4) معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لمتغيرات الدراسة	4.
77	الجدول (5) : نتائج اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات	5.
80	جدول رقم (6) المقياس الاحصائي لوصف استجابات أفراد عينة الدراسة	6.
81	جدول رقم (7) متوسطات تطبيق نظام الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق الخارجي	7.
82	جدول رقم (8) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات نظام الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق الدولية	8.
85	جدول رقم (9) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير التهرب الضريبي وفقراته	9.
88	جدول (10) ملخص نموذج الانحدار الخطي المتعدد (Model Summary)	10.
88	جدول (11): تحليل التباين (ANOVA) للنموذج	11.
89	جدول (12): معاملات الانحدار الخطي المتعدد Multiple Linear Regression Coefficients	12.

قائمة الأشكال

ت	عنوان الشكل	الصفحة
1.	الشكل رقم (1): أنموذج الدراسة	13
2.	الشكل رقم (2): معايير التدقيق المتعارف عليها:	25
3.	الشكل رقم (3): مراحل التدقيق في تقييم الرقابة الداخلية	27
4.	الشكل رقم (4) مخطط مراحل تقييم الرقابة الداخلية	28
5.	الشكل رقم (5): خطوات وأساليب عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية	29
6.	شكل (4) الشكل البياني (Histogram) لأداة الدراسة	78
7.	شكل (5) مخطط المقارنة (Detrended Normal Q-Q Plot)	78

قائمة الملاحق

ت	عنوان الملحق	الصفحة
1.	الملحق (1): الاستبانة بصورتها النهائية	108
2.	الملحق (2): قائمة المحكمين	112
3.	الملحق (3): الموافقة الأخلاقية	113

الفصل الأول: إشكالية الدراسة وأهميتها

المقدمة	1.1
مشكلة الدراسة	2.1
أسئلة الدراسة	3.1
أهداف الدراسة	4.1
فرضيات الدراسة	5.1
أهمية الدراسة	6.1
حدود الدراسة	7.1
متغيرات الدراسة	8.1
أنموذج الدراسة	9.1
مصطلحات الدراسة	10.1
المنهجية الدراسة	11.1
خاتمة الفصل الأول	12.1

1.1 المقدمة

يُعد التهرب الضريبي من أخطر الظواهر التي تواجه الأنظمة المالية والاقتصادية في مختلف دول العالم، لما له من تأثير سلبي على الاستقرار المالي للدولة وكفاءة السياسات الاقتصادية، ويؤدي التهرب الضريبي إلى تقليل الإيرادات العامة التي يمكن أن تُستخدم في تمويل مشاريع البنية التحتية والخدمات العامة، مما يؤثر سلبًا على معدلات التنمية الاقتصادية والاستدامة المالية، ويأتي دور الرقابة الداخلية كأحد الحلول الفعالة التي تساعد في تقليل هذه الظاهرة من خلال تعزيز الامتثال المالي وتحسين جودة التقارير الضريبية، فالرقابة الداخلية تعمل على توفير نظام إداري ومالي يضمن الالتزام بالتشريعات الضريبية، مما يقلل من فرص التحايل والاحتيايل في التقارير الضريبية (البشير، 2025).

وفي هذا الإطار، تُعد معايير التدقيق الدولية من الأدوات الأساسية التي تساهم في ضبط العمليات المالية داخل المؤسسات، حيث توفر إطارًا رقابيًا يضمن تحقيق الشفافية المالية، ويدعم عمليات الفحص والتحليل الدقيق للبيانات المحاسبية والضريبية، ويساعد تطبيق هذه المعايير على تحسين مستوى الامتثال الضريبي وتقليل حالات الغش والاحتيايل المحاسبي، مما يؤدي إلى زيادة موثوقية البيانات المالية وتعزيز ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح (دهش وفرحان، 2021).

وفي سلطنة عُمان، تمثل الإصلاحات المالية والاقتصادية محورًا رئيسيًا في تحقيق مستهدفات رؤية عُمان 2040، التي تهدف إلى تعزيز الحوكمة المالية، وتحقيق الاستدامة الاقتصادية، وتنويع مصادر الدخل القومي، ويُعتبر تطوير النظام الضريبي وتقليل معدلات التهرب الضريبي جزءًا أساسيًا من هذه الرؤية، حيث تسعى الحكومة إلى تعزيز فعالية النظام الضريبي من خلال تحسين مستوى الامتثال

الضريبي، وتعزيز دور الرقابة الداخلية، وتطبيق معايير التدقيق الدولية لضمان الشفافية في التعاملات المالية (وثيقة رؤية عُمان 2040). ومن هنا تبرز أهمية دراسة العلاقة بين الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق والتهرب الضريبي، لفهم كيف يمكن توظيف هذه الأدوات في دعم جهود الحكومة لتحقيق أهدافها التنموية.

تُشير العديد من الدراسات إلى أن ضعف الرقابة الداخلية يُعدُّ من الأسباب الرئيسية لانتشار ظاهرة التهرب الضريبي، حيث يؤدي غياب الأنظمة الرقابية الفعالة إلى ثغرات في النظام المالي، مما يسمح للشركات والأفراد بتجنب دفع الضرائب أو تقليل الالتزامات الضريبية بشكل غير قانوني (شنيشل وآخرون، 2024). ومن جهة أخرى فإن تطبيق معايير التدقيق الدولية يُساهم في تعزيز المصادقية في إعداد التقارير الضريبية، حيث يوفر إطارًا يضمن تنفيذ عمليات التدقيق بكفاءة، ويساعد في الكشف عن حالات التهرب الضريبي واتخاذ الإجراءات اللازمة لمكافحتها (Alzakwani & Matriano, 2021).

عليه، تهدف هذه الدراسة إلى تحليل دور نظام الرقابة الداخلية في تطبيق معايير التدقيق الدولية على التهرب الضريبي في سلطنة عُمان، مع التركيز على دور هذه الأدوات في تعزيز الامتثال الضريبي، وتحقيق الشفافية المالية، والحد من فرص التحايل الضريبي. كما تسلط الدراسة الضوء على كيف يمكن توظيف هذه الممارسات لدعم رؤية عُمان 2040 في بناء نظام مالي مستدام وقادر على تحقيق التنمية الاقتصادية الشاملة.

2.1 مشكلة الدراسة:

يُعد التهرب الضريبي من أبرز التحديات التي تواجه الأنظمة الضريبية في الدول النامية، حيث يُضعف قدرة الحكومات على تعبئة الموارد المالية وتمويل المشاريع التنموية، ويؤثر سلبًا في العدالة الاقتصادية والاجتماعية (أحمد ومأمون، 2023). وفي سلطنة عُمان، تنامت الحاجة إلى إصلاح النظام الضريبي في ظل الاعتماد طويل الأمد على الإيرادات النفطية، ما دفع الحكومة إلى تبني مجموعة من الإصلاحات الهيكلية لتحقيق الاستدامة المالية، من أبرزها تطبيق ضريبة القيمة المضافة في أبريل 2021 (موقع جهاز للضرائب، 2021).

تزامن ذلك مع تزايد التوجه نحو بناء نظام رقابي فعال يحد من فرص التحايل والغش، خاصة في ظل نمو قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الذي يمثل حوالي 90% من إجمالي المنشآت المسجلة في السلطنة (وزارة التجارة والصناعة وترويج الاستثمار، 2023). ويواجه هذا القطاع تحديات واضحة في الامتثال الضريبي نتيجة ضعف النظم المحاسبية، وقلة الخبرة في التعامل مع المتطلبات الجديدة، وهنا تبرز أهمية نظم الرقابة الداخلية باعتبارها أداة تنظيمية تُعزز الالتزام وتقلل من مخاطر التهرب الضريبي، خاصة عند تطبيقها وفق إطار COSO المعتمد عالميًا لتقييم بيئة الرقابة وتحديد المخاطر التشغيلية (COSO، 2017).

في المقابل، تلعب معايير التدقيق الدولية دورًا محوريًا في تقييم مدى فعالية هذه الأنظمة، وعلى وجه الخصوص المعيار الدولي للتدقيق، الذي يُمكن المدقق من فهم بيئة الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر الجوهرية المرتبطة بالاحتيال والتهرب (IFAC، 2022). إلا أن الدراسات التطبيقية في البيئة العُمانية،

التي تدمج بين الرقابة الداخلية، معايير التدقيق، وقياس أثر التهرب الضريبي من خلال مؤشرات مثل الفجوة الضريبية (Tax Gap)، لا تزال محدودة.

من هنا تنبع مشكلة الدراسة من الحاجة إلى تحليل مدى فعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في سلطنة عُمان في الحد من التهرب الضريبي المرتبط بضريبة القيمة المضافة، من خلال تطبيق معايير التدقيق الدولية، مع محاولة ربط النتائج بالسياق الوطني الأوسع المتعلق بتحقيق أهداف رؤية عُمان 2040 التي تؤكد على بناء اقتصاد متنوع ومستدام، وتعزيز الحوكمة المالية (رؤية عُمان 2040).

3.1 أسئلة الدراسة:

في ظل التحديات التي يفرضها التهرب الضريبي وأهمية الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق في مكافحته، تسعى هذه الدراسة إلى الإجابة عن السؤال الرئيسي التالي:

السؤال الرئيسي:

➤ "ما مدى فعالية أنظمة الرقابة الداخلية في الحد من التهرب الضريبي المرتبط بضريبة القيمة المضافة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بسلطنة عُمان؟"

الأسئلة الفرعية:

1. ما مدى التزام المدققين الخارجيين في سلطنة عُمان بتطبيق نظام الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق

الدولية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

2. كيف يُقَيِّم المدققون الخارجيون في سلطنة عُمان مستوى التهرب الضريبي الفعلي المرتبط بضريبة

القيمة المضافة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؟"

3. ما مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق الخارجي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

في الحد من حالات التهرب الضريبي من وجهة نظر المدققين الخارجيين

4.1 أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل دور نظام الرقابة الداخلية في تطبيق معايير التدقيق للحد من التهرب

الضريبي في سلطنة عُمان، مع التركيز على مدى مساهمته في تحقيق مستهدفات رؤية عُمان

2040، وبناءً على ذلك تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

الهدف الرئيسي:

➤ تقييم فعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في سلطنة عُمان في

الحد من التهرب الضريبي المرتبط بضريبة القيمة المضافة، من خلال تطبيق معايير التدقيق

الدولية.

الأهداف الفرعية:

1. تحديد مستوى التزام المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في سلطنة عُمان بتطبيق مكونات نظام

الرقابة الداخلية وفق إطار COSO، بما يشمل بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة،

المعلومات والاتصال، وأنشطة المتابعة.

2. تقييم مدى التزام المدققين الخارجيين في سلطنة عُمان بتطبيق معايير التدقيق الدولية عند

فحص وتقييم بيئة الرقابة الداخلية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

3. استكشاف أبرز الأساليب والممارسات التي تتبعها المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في سلطنة

عُمان للتهرب من ضريبة القيمة المضافة.

قياس مستوى التزام المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في القطاعين التجاري والخدمي بالإفصاح

الضريبي، وتحليل أثره على حجم الفجوة الضريبية المرتبطة بضريبة القيمة المضافة.

5.1 فرضيات الدراسة:

استنادًا إلى مشكلة الدراسة وأهدافها، تسعى هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية،

ومعايير التدقيق، والحد من التهرب الضريبي في سلطنة عُمان، ومدى توافق ذلك مع مستهدفات رؤية

عُمان 2040، وعليه تقوم الدراسة على اختبار الفرضية الرئيسية التالية:

الفرضية الرئيسية:

الفرضية الصفرية: (H_0)

➤ "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام الرقابة الداخلية وتطبيق معايير التدقيق الدولية

وبين التهرب الضريبي المرتبط بضريبة القيمة المضافة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في

سلطنة عُمان".

الفرضيات الفرعية:

H0-1: لا توجد أساليب تهرب ضريبي شائعة ذات دلالة إحصائية تتبعها المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في سلطنة عُمان فيما يتعلق بضريبة القيمة المضافة.

H0-2: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى التزام المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالإفصاح الضريبي وحجم الفجوة الضريبية الناتجة عن ضريبة القيمة المضافة.

6.1 أهمية الدراسة:

تبرز أهمية هذه الدراسة من خلال مساهمتها في تحليل فعالية أنظمة الرقابة الداخلية وتطبيق معايير التدقيق الدولية في الحد من التهرب الضريبي المرتبط بضريبة القيمة المضافة، مع تركيز خاص على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في سلطنة عُمان، والتي تمثل الشريحة الأكبر من المكلفين الضريبيين، وتتمثل أهمية الدراسة في بعدين أساسيين: البعد العلمي (الأكاديمي) والبعد العملي (التطبيقي).

أولاً: الأهمية العلمية (الأكاديمية)

1. الإسهام في سد فجوة معرفية قائمة في الأدبيات العربية والعُمانية حول العلاقة بين الرقابة الداخلية (وفق إطار COSO)، ومعيّار التدقيق الدولي، ومدى تأثيرهما على الامتثال الضريبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

2. تقديم نموذج علمي تحليلي يدمج بين مفاهيم التدقيق والمحاسبة والضرائب ضمن بيئة محلية محددة، وهو ما يعزز من القيمة النظرية للدراسة ويساهم في تطوير المجال البحثي.

3. توسيع دائرة الفهم حول أدوات قياس التهرب الضريبي، مثل استخدام مؤشر الفجوة الضريبية، ومدى موافقته لتقييم الأداء الرقابي الضريبي.

4. الربط العلمي المباشر بين أدوات الرقابة والتدقيق وبين أهداف رؤية عُمان 2040، ما يضيفي

على الدراسة طابعاً استراتيجياً مرتبطاً بالتحول الاقتصادي في السلطنة.

ثانياً: الأهمية العملية (التطبيقية)

1. تقديم نتائج وتوصيات موجهة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، تساعد في تحسين أنظمتها

الداخلية وضمان امتثالها الضريبي في ظل تطبيق ضريبة القيمة المضافة.

2. دعم الجهات الرقابية والضريبية، مثل جهاز الضرائب وجهاز الرقابة المالية والإدارية، في

تطوير السياسات والأدوات الرقابية المناسبة لهذه الفئة من المكلفين.

3. تعزيز دور المدققين الداخليين والخارجيين من خلال توضيح كيفية توظيف المعيار لفهم بيئة

الرقابة وتحديد نقاط الضعف التي قد تؤدي إلى التهرب.

4. المساهمة في الجهود الوطنية لتعزيز الشفافية المالية، وتقليل الفاقد الضريبي، وتحقيق استدامة

الإيرادات بما يتوافق مع أهداف المحور الاقتصادي لرؤية عُمان 2040.

7.1 حدود الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحليل دور نظام الرقابة الداخلية في تطبيق معايير التدقيق للحد من التهرب

الضريبي في سلطنة عُمان، مع التركيز على مدى مساهمته في تحقيق مستهدفات رؤية عُمان

2040. ولضمان تحقيق أهداف البحث ضمن إطار علمي واضح، تم تحديد حدود الدراسة وفقاً للأنواع

التالية:

أولاً: الحدود الموضوعية: تركز الدراسة على دور أنظمة الرقابة الداخلية في الحد من التهرب الضريبي من خلال تطبيق معايير التدقيق الدولية، مع دراسة تأثير ذلك على الامتثال الضريبي في المؤسسات العُمانية.

ثانياً: الحدود المكانية: تمثل سلطنة عُمان الإطار الجغرافي للدراسة، حيث يتم تحليل المؤسسات العاملة داخل السلطنة، سواء في القطاع العام أو الخاص، ومدى التزامها بتطبيق أنظمة الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق في مواجهة التهرب الضريبي.

ثالثاً: الحدود الزمنية: تمتد الدراسة خلال الفترة من شهر فبراير 2025م إلى شهر أكتوبر 2025م.

رابعاً: الحدود البشرية: تشمل الحدود البشرية لهذه الدراسة العاملين في الإدارات المالية والرقابية والمحاسبية في المؤسسات العُمانية، سواء في القطاع العام أو الخاص، إضافة إلى المدققين الداخليين والخارجيين، والمسؤولين في الجهات الرقابية والضريبية مثل جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة وجهاز الضرائب.

8.1 متغيرات الدراسة:

تعتمد هذه الدراسة على تحليل العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق (**المتغير المستقل**) وتأثيرهما على التهرب الضريبي (**المتغير التابع**)، مع مراعاة انعكاس هذه العلاقة على تحقيق أهداف رؤية عُمان 2040، ويمكن تحديد متغيرات الدراسة على النحو التالي:

المتغير المستقل:

• **فعالية نظام الرقابة الداخلية:** ويُقاس بأبعاد إطار **COSO**: بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال، أنشطة المتابعة.

• **معايير التدقيق الدولية:** تشمل فهم بيئة الرقابة، تحديد المخاطر الجوهرية، تقييم تصميم وتنفيذ الضوابط الداخلية.

المتغير التابع:

• **التهرب الضريبي المرتبط بضريبة القيمة المضافة:** ويقاس مؤشرات الفجوة الضريبية (Tax Gap)، مقارنة بين الإيرادات المقدرة والمُحصلة فعلياً، مستوى الامتثال الضريبي لدى الشركات الصغرى والمتوسطة.

علاقة المتغيرات:

ترتكز هذه الدراسة على تحليل العلاقة التفاعلية بين ثلاثة أنواع من المتغيرات: المتغيرات المستقلة (فعالية نظام الرقابة الداخلية وتطبيق معايير التدقيق الدولية)، والمتغير التابع (التهرب الضريبي المرتبط بضريبة القيمة المضافة)، بالإضافة إلى متغيرات ضابطة (حجم المؤسسة والقطاع الاقتصادي) من المتوقع أن تؤثر على طبيعة وشدة العلاقة بين المتغيرين الأساسيين.

أولاً: العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع

1. **فعالية نظام الرقابة الداخلية** ← **التهرب الضريبي** يُتوقع وجود علاقة عكسية بين فعالية نظام

الرقابة الداخلية ومستوى التهرب الضريبي، حيث إن تطبيق مكونات إطار COSO (مثل بيئة

الرقابة وتقييم المخاطر والرقابة المستمرة) يساهم في تعزيز الانضباط المالي داخل المؤسسات،

والحد من فرص التلاعب الضريبي أو التأخير في السداد، وبالتالي خفض فجوة الامتثال الضريبي.

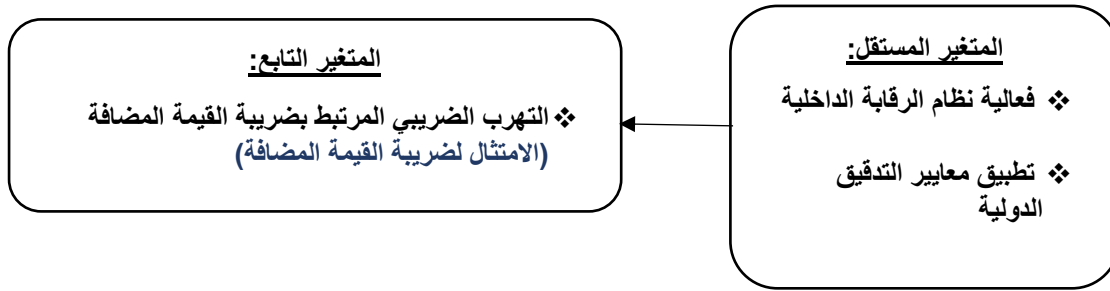
2. **معايير التدقيق الدولية ← التهرب الضريبي** يؤدي الالتزام بتطبيق المعايير، الذي يتضمن فهم بيئة الرقابة، وتحديد المخاطر الجوهرية، وتقييم الضوابط الداخلية، إلى تحسين جودة التدقيق الخارجي وتعزيز الشفافية، مما ينعكس على تقليل السلوكيات غير المشروعة في التقارير الضريبية، وبالتالي يُتوقع أيضًا وجود علاقة عكسية بين هذا المتغير ومستوى التهرب.
3. **العلاقة التراكمية للمستقلين على التابع** تشير فرضية الدراسة إلى أن وجود نظام رقابة فعال، مصحوبًا بتطبيق دقيق لمعايير التدقيق الدولية، يساهم بصورة أكثر فعالية في تقليص الفجوة الضريبية، خصوصًا في ضوء تحديات تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في سلطنة عُمان.

ثانيًا: دور المتغيرات الضابطة (الحجم والقطاع الاقتصادي)

1. **حجم المؤسسة** قد تؤثر قدرة المؤسسة على الالتزام الضريبي حسب حجمها؛ فالمؤسسات الكبيرة غالبًا ما تمتلك أنظمة رقابة وهيكلاً تنظيمياً يساعد في تطبيق أفضل لمتطلبات الالتزام، بينما قد تفقر المؤسسات الصغيرة لهذه الإمكانيات، وعليه يُتوقع أن يعدل حجم المؤسسة قوة العلاقة بين الرقابة والتدقيق من جهة، والتهرب من جهة أخرى.
2. **القطاع الاقتصادي** طبيعة القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة قد تؤثر على سلوكها الضريبي؛ فمثلاً، في القطاع الخدمي قد تكون فرص التلاعب أعلى من القطاع الصناعي بسبب الطابع

غير الملموس للمعاملات، وبالتالي فإن القطاع الاقتصادي يعمل كمتغير ضابط يُمكن أن يفسر تباين العلاقة بين المتغيرات الرئيسة في قطاعات مختلفة.

9.1 أنموذج الدراسة



الشكل رقم (1): أنموذج الدراسة

المصدر: من إعداد الباحثة

10.1 مصطلحات الدراسة:

تعتمد هذه الدراسة على مجموعة من المصطلحات الأساسية التي تشكل الإطار النظري والعملي للبحث، والتي يتم تعريفها وفقًا للمعايير الأكاديمية والممارسات المعمول بها في مجالات الرقابة الداخلية، التدقيق، والامتثال الضريبي، فيما يلي تعريف المصطلحات الرئيسية المستخدمة في الدراسة:

1.10.1 نظام الرقابة الداخلية:

يشير نظام الرقابة الداخلية إلى مجموعة من الإجراءات والسياسات والضوابط التي تتبناها المؤسسات لضمان الامتثال التنظيمي، وحماية الأصول، وتحقيق الكفاءة التشغيلية، وتعزيز دقة التقارير المالية (دهش وفرحان، 2021). ويهدف هذا النظام إلى الحد من التلاعب

المالي، ومنع الغش، وتقليل مخاطر التهرب الضريبي من خلال تطبيق مبادئ الحوكمة والمساءلة، وفقاً للجنة المنظمات الراعية لإطار COSO ، فإن نظام الرقابة الداخلية يتكون من خمسة عناصر رئيسية: بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال، والمتابعة.

2.10.1 معايير التدقيق الدولية:

تُعرف معايير التدقيق الدولية بأنها مجموعة من المبادئ والإرشادات التي تهدف إلى توحيد إجراءات التدقيق وضمان جودتها على مستوى المؤسسات المالية والمحاسبية، وتساعد هذه المعايير في تحسين موثوقية القوائم المالية، وكشف المخالفات المالية، والحد من الغش والتلاعب (شنيشل وآخرون، 2024). وتشمل هذه المعايير عدة مجالات مثل تقييم المخاطر، الفحص المالي، الضوابط الرقابية، وإجراءات الإبلاغ عن المخالفات، مما يساهم في تعزيز دور المدقق في الحد من التهرب الضريبي.

3.10.1 التهرب الضريبي:

يُعرف التهرب الضريبي بأنه محاولة الأفراد أو الشركات تقليل التزاماتهم الضريبية بشكل غير قانوني، من خلال إخفاء الدخل، أو تقديم بيانات مالية مضللة، أو استغلال الثغرات القانونية (أحمد ومأمون، 2023). ويُعد التهرب الضريبي من أكبر التحديات التي تواجه الأنظمة المالية، حيث يؤدي إلى تقليل الإيرادات العامة، ويؤثر سلباً على خطط التنمية الاقتصادية، ويزيد من العبء الضريبي على الملتزمين بالقوانين، وتعتبر الرقابة الداخلية وتطبيق معايير التدقيق من أهم الأدوات التي يمكن أن تحد من ظاهرة التهرب الضريبي عبر تحسين الامتثال الضريبي وكشف المخالفات.

4.10.1 الامتثال الضريبي:

يشير الامتثال الضريبي إلى التزام الأفراد والشركات بدفع الضرائب المستحقة وفقاً للتشريعات الضريبية المعمول بها، ويشمل تقديم إقرارات ضريبية دقيقة، والالتزام بمواعيد الدفع، والإفصاح عن المعلومات المالية بشكل شفاف (Alzakwani & Matriano, 2021) ويعتمد الامتثال الضريبي على مدى كفاءة النظام الضريبي، وفعالية آليات التدقيق والمحاسبة، ومدى تطبيق العقوبات على المخالفين.

5.10.1 المؤسسات الصغيرة والمتوسطة:

تشير إلى فئة من الشركات التي تتصف بحجم محدود من حيث عدد العاملين والإيرادات السنوية، في سلطنة عُمان تُعرّف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وفق تصنيف هيئة تنمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة استناداً إلى عدد الموظفين والمبيعات السنوية، وتعتبر هذه المؤسسات ذات أهمية خاصة في هذه الدراسة نظراً لأنها تمثل النسبة الأكبر من المكلفين الخاضعين لضريبة القيمة المضافة، وتواجه تحديات متزايدة في الامتثال للمتطلبات الضريبية.

6.10.1 ضريبة القيمة المضافة (Value Added Tax – VAT) :

هي ضريبة غير مباشرة تُفرض على السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل سلسلة التوريد، وتم تطبيقها في سلطنة عُمان ابتداءً من أبريل 2021، بنسبة 5%، كجزء من جهود تنويع الإيرادات العامة، وهي محور هذه الدراسة لقياس مدى الامتثال الضريبي والتهرب في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بعد تطبيقها.

7.10.1 إطار COSO للرقابة الداخلية (COSO Framework) :

هو إطار عالمي معتمد لتصميم وتقييم نظم الرقابة الداخلية، طورته لجنة COSO يتكون من خمسة مكونات رئيسية: بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال، والمتابعة. ويُستخدم هذا الإطار في هذه الدراسة لقياس فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

8.10.1 معيار التدقيق الدولي:

هو أحد معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، ويُعنى بـ"تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، ويُستخدم في هذه الدراسة لقياس مدى مساهمة عملية التدقيق في كشف الثغرات في النظام الضريبي وممارسات التهرب الضريبي.

9.10.1 الفجوة الضريبية (Tax Gap)

تمثل الفرق بين الإيرادات الضريبية المتوقعة نظرياً (استناداً إلى الأنشطة الاقتصادية الفعلية) والإيرادات التي يتم تحصيلها فعلياً. تُستخدم كمؤشر كمي لقياس مستوى التهرب الضريبي، وتُعد أداة تحليلية مهمة في هذه الدراسة لتقييم مدى كفاءة النظام الضريبي في سلطنة عُمان.

10.10.1 رؤية عُمان 2040:

تمثل رؤية عُمان 2040 الإطار الاستراتيجي الذي يهدف إلى تحقيق نمو اقتصادي مستدام، وتنويع مصادر الدخل، وتعزيز الحوكمة المالية والإصلاحات الاقتصادية، ومن بين أهداف الرؤية، تعزيز الشفافية المالية، وتحسين الامتثال الضريبي، والحد من الفساد المالي والإداري (وثيقة رؤية عُمان 2040). ولذلك فإن تحسين أنظمة الرقابة الداخلية وتطبيق معايير التدقيق للحد من التهرب الضريبي يمثل جزءاً أساسياً من الإصلاحات المالية المرتبطة بهذه الرؤية.

11.1 منهجية الدراسة:

تعتمد الدراسة على الوصفي التحليلي ، من خلال تصميم استبانة موجهة إلى عينة من مسؤولي الشؤون المالية والمحاسبية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المسجلة في سلطنة عُمان والخاضعة لضريبة القيمة المضافة، وسيتم استخدام أدوات إحصائية مثل تحليل الانحدار الخطي البسيط والمتعدد لقياس تأثير متغيرات الرقابة الداخلية والتدقيق على مؤشرات التهرب الضريبي، وأيضاً سيتم قياس فعالية الرقابة الداخلية استناداً إلى أبعاد إطار COSO (مثل: بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة)، وقياس أثر التهرب الضريبي من خلال تحليل الفجوة الضريبية بين الإيرادات المتوقعة والمحصلة فعلياً.

12.1 خاتمة الفصل الأول:

تتاول هذا الفصل الإطار التمهيدي للدراسة، حيث تم عرض مقدمة عامة عن التهرب الضريبي كأحد التحديات الاقتصادية المؤثرة على فعالية الأنظمة المالية في الدول النامية، مع التركيز على السياق المحلي لسلطنة عُمان، وتم التطرق إلى أهمية الرقابة الداخلية وتطبيق معايير التدقيق الدولية كأدوات رقابية يمكن أن تساهم في الحد من ممارسات التهرب الضريبي، لا سيما بعد تطبيق ضريبة القيمة المضافة في السلطنة عام 2021.

انطلقت الدراسة من مشكلة بحثية واضحة، تم تضيق نطاقها لتتناول المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كونها تمثل الغالبية العظمى من المكلفين الضريبيين في عُمان، وتواجه تحديات حقيقية في الامتثال، وتبلورت مشكلة الدراسة في الحاجة إلى تحليل فعالية نظام الرقابة الداخلية، وفق إطار COSO ، ومدى

مساهمة تطبيق معيار التدقيق الدولي في تحسين الامتثال وتقليل الفجوة الضريبية المرتبطة بضريبة القيمة المضافة، مع ربط ذلك بمستهدفات رؤية عُمان 2040.

كما تم تحديد أسئلة الدراسة وأهدافها وفرضياتها بناءً على هذا الإطار، بما يعكس العلاقة السببية بين المتغيرات المستقلة (الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق) والمتغير التابع (التهرب الضريبي)، مع توضيح طبيعة العلاقة التحليلية بين هذه المتغيرات في نموذج الدراسة النظري.

وتضمن الفصل أيضًا تحديد حدود الدراسة بأنواعها (الموضوعية، المكانية، الزمنية، البشرية)، إلى جانب عرض أبرز مصطلحات الدراسة لتعزيز الفهم النظري والمنهجي للقارئ.

ويمهد هذا الفصل للانتقال إلى الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة، حيث سيتم تناول النظريات الأساسية المرتبطة بالرقابة الداخلية والتدقيق والامتثال الضريبي، بالإضافة إلى استعراض الأدبيات العلمية والدراسات السابقة التي ناقشت العلاقة بين هذه المتغيرات في سياقات محلية وإقليمية ودولية، بهدف بناء قاعدة معرفية صلبة تدعم التحليل في الفصول اللاحقة.

الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة

1.2 المقدمة

2.2 الرقابة الداخلية

3.2 التهرب الضريبي

4.2 الدراسات السابقة

5.2 خاتمة الفصل

1.2 مقدمة

يُعد هذا الفصل أحد المرتكزات الرئيسة في بناء الهيكل العلمي للدراسة، حيث يُقدم الأساس النظري الذي تستند إليه عملية التحليل والتفسير لاحقًا في الجانب الميداني، وفي ضوء طبيعة المشكلة البحثية، يسعى هذا الفصل إلى توضيح المفاهيم النظرية المرتبطة بكل من نظام الرقابة الداخلية، ومعايير التدقيق الدولية، والتهرب الضريبي المرتبط بضريبة القيمة المضافة، وذلك ضمن السياق المؤسسي والاقتصادي الخاص بسلطنة عُمان.

لقد اهتمت العديد من الدراسات السابقة بتحليل أثر الرقابة الداخلية على الأداء المالي، أو بدراسة دور التدقيق في تحسين جودة التقارير المالية، أو بالكشف عن سلوك التهرب الضريبي كظاهرة اقتصادية تؤثر على الإيرادات العامة للدولة، ومع ذلك تُظهر مراجعة الأدبيات أن هناك نقصًا واضحًا في الدراسات التي دمجت بين هذه المتغيرات الثلاثة - الرقابة الداخلية، معايير التدقيق، والتهرب الضريبي - ضمن نموذج تحليلي موحد، خاصة في البيئة العُمانية التي شهدت مؤخرًا تحولًا ضريبيًا كبيرًا مع تطبيق ضريبة القيمة المضافة اعتبارًا من عام 2021.

تأتي هذه الدراسة لسد هذه الفجوة، من خلال تحليل العلاقة التفاعلية بين نظام الرقابة الداخلية وتطبيق معايير التدقيق الدولية من جهة، ومستوى التهرب الضريبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من جهة أخرى، بما يُسهم في تقديم رؤية شاملة يمكن أن تستفيد منها الجهات التنظيمية والرقابية في تعزيز الامتثال الضريبي.

وعليه فإن هذا الفصل لا يقتصر على العرض النظري للمفاهيم، بل يُسهم مباشرة في تحقيق أهداف الدراسة، حيث يُوفّر قاعدة معرفية ضرورية لفهم العلاقات بين المتغيرات الرئيسة، ويساعد في بلورة

النموذج المفاهيمي الذي سيتم اختباره لاحقاً ميدانياً؛ كما يُعزز هذا الإطار من إمكانية ربط النتائج بمستهدفات رؤية عُمان 2040، لا سيما في الجوانب المرتبطة بتعزيز الشفافية المالية، وزيادة كفاءة التحصيل الضريبي، والحد من الاعتماد على الإيرادات النفطية.

2.2 الرقابة الداخلية

1.2.2 مفهوم الرقابة الداخلية

تُعد الرقابة الداخلية من أهم المرتكزات التي تعتمد عليها المؤسسات لضمان تحقيق أهدافها الاستراتيجية والتشغيلية والمالية، من خلال وضع مجموعة من السياسات والإجراءات المصممة للتحكم في العمليات، والحد من المخاطر، وضمان الامتثال للتشريعات النازمة، وقد تطوّر مفهوم الرقابة الداخلية من كونه أداة محاسبية تقليدية إلى كونه نظاماً إدارياً شاملاً يُسهم في تعزيز الشفافية والحوكمة المؤسسية (البلوشي، 2023؛ COSO، 2017).

وعرّفت لجنة (COSO) (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) الرقابة الداخلية بأنها: "عملية تُنفَّذ بواسطة مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وجميع العاملين في المنشأة، وهي مصممة لتوفير درجة معقولة من التأكيد بشأن تحقيق أهداف المنشأة في مجالات: فعالية وكفاءة العمليات، موثوقية التقارير المالية، والامتثال للقوانين واللوائح (COSO، 2017).

ويتكون إطار COSO من خمسة مكونات مترابطة تُشكّل الهيكل الأساسي لنظام رقابي فعال، وهي:

1. **بيئة الرقابة:** تمثل الأساس الذي تُبنى عليه باقي مكونات النظام الرقابي، وتشمل النزاهة، القيم

الأخلاقية، هيكل السلطة والمسؤولية، وسياسات الموارد البشرية.

2. **تقييم المخاطر:** يتعلق بقدرة المؤسسة على تحديد وتحليل المخاطر التي قد تعيق تحقيق

الأهداف، ووضع الإجراءات المناسبة للحد من تلك المخاطر.

3. **أنشطة الرقابة:** تتضمن السياسات والإجراءات التي تضمن تنفيذ التوجيهات الإدارية وتساعد

في الحد من المخاطر المحددة، مثل الفصل بين المهام، والإجراءات التوثيقية، والمراجعة

الداخلية.

4. **المعلومات والاتصال:** يشمل هذا المكون كيفية جمع ونقل ومعالجة المعلومات ذات الصلة التي

تساعد في تنفيذ أنشطة الرقابة وصنع القرار.

5. **أنشطة المتابعة:** تهدف إلى تقييم مدى فعالية الرقابة الداخلية بشكل مستمر من خلال المراجعة

الداخلية أو التقييم الذاتي المنتظم.

يُوفّر هذا الإطار مرونة في التطبيق ويساعد المؤسسات على تعزيز الكفاءة التشغيلية، دقة التقارير

المالية، والامتثال الضريبي، وهو ما يجعل من اعتماده ضرورة خاصة في البيئات التي تواجه تحديات

تنظيمية ومالية متغيرة مثل سلطنة عُمان، التي تتجه نحو تطوير أنظمة الامتثال الضريبي في ظل

تطبيق ضريبة القيمة المضافة ومواجهة ممارسات التهرب الضريبي (العبري، 2022؛ COSO،

2017).

في سياق هذه الدراسة يُمثّل إطار COSO الأساس النظري الذي سيتم من خلاله قياس فعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وتحليل علاقتها بمستوى الامتثال الضريبي والحد من التهرب في ظل التزامات ضريبة القيمة المضافة.

"ويُعد غياب الرقابة الداخلية الفعالة – لا سيما في بيئة الرقابة وتقييم المخاطر – من أبرز العوامل التي تؤدي إلى توسيع الفجوة الضريبية، إذ يُمكن ضعف الرقابة بعض المكلفين من الامتناع عن تسجيل جميع معاملاتهم الضريبية، أو التلاعب في خصم ضريبة المدخلات دون رصد".

2.2.2 معايير التدقيق الدولية

تُعد معايير التدقيق الدولية من أهم الأدوات المهنية المعتمدة عالمياً لتنظيم عمليات التدقيق وتحقيق الجودة والشفافية في مراجعة البيانات المالية، وتصدر هذه المعايير عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من خلال مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB)، وتُستخدم على نطاق واسع في المؤسسات المالية والمحاسبية لضمان اتساق العمل المهني ومصادقيته، مع توفير درجة عالية من الاطمئنان لمستخدمي القوائم المالية (شنيشل وآخرون، 2024).

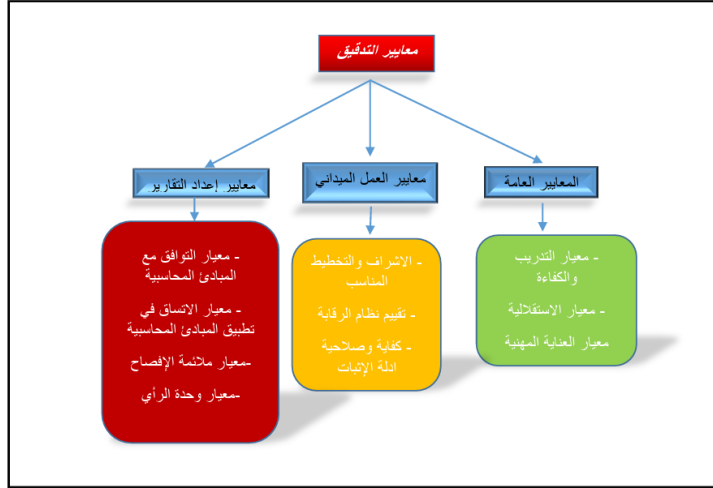
من بين هذه المعايير يُعد المعيار الدولي للتدقيق من أكثر المعايير أهمية وتأثيراً، خاصة أنه يركّز على مرحلة التخطيط الأولي لعملية التدقيق، وهو معنون بـ: "تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها".

وينص هذا المعيار على أن على المدقق أن يقوم بجمع وفهم معلومات كافية عن الهيكل التنظيمي للمؤسسة، بيئة الرقابة الداخلية، العمليات التشغيلية، الأنظمة المحاسبية، وعوامل المخاطر، وذلك بهدف تقييم احتمالية وجود تحريفات جوهرية ناتجة عن الغش أو الخطأ، سواء في الحسابات أو في عرض

القوائم المالية (Ibra, 2024).

أهم محاور المعايير:

1. فهم المنشأة وبيئتها: يشمل ذلك البيئة الخارجية والداخلية، طبيعة العمليات، والأهداف والاستراتيجيات، وتأثيرها على المخاطر المالية.
 2. فهم نظام الرقابة الداخلية: يتضمن تقييم مدى كفاءة وفاعلية النظام الداخلي في رصد ومنع التحريفات، مع التركيز على تصميم وتنفيذ الضوابط.
 3. تحديد مخاطر التحريف الجوهرية: يطلب المعيار من المدقق استخدام الحكم المهني في تقييم هذه المخاطر وتحديد النقاط الحرجة التي تتطلب تركيزاً أكبر خلال عملية التدقيق.
 4. توثيق الفهم والتقييم: يلزم المعيار المدققين بتوثيق كل ما يتعلق بفهمهم للبيئة الرقابية وتقييم المخاطر بشكل دقيق لتبرير الإجراءات اللاحقة.
- وقد أظهرت الدراسات الحديثة أن تطبيق هذا المعيار، خاصة في البيئات ذات المخاطر الضريبية المرتفعة، يُسهم في الكشف المبكر عن الثغرات الرقابية، ويُعزز من قدرة المدقق على التوصية بإجراءات تصحيحية تقلل من احتمالات التهرب الضريبي (شنيشل وآخرون، 2024؛ Ibra, 2024).
- وفي السياق العُماني يبرز أهمية هذا المعيار بشكل خاص مع تطبيق ضريبة القيمة المضافة عام 2021، مما يجعل التدقيق أداة رئيسية لفهم مدى التزام المؤسسات، خصوصاً الصغيرة والمتوسطة، بقوانين الضرائب وتحديد الممارسات التي قد تُعد تهريباً ضريبياً.



الشكل رقم (2): معايير التدقيق المتعارف عليها:

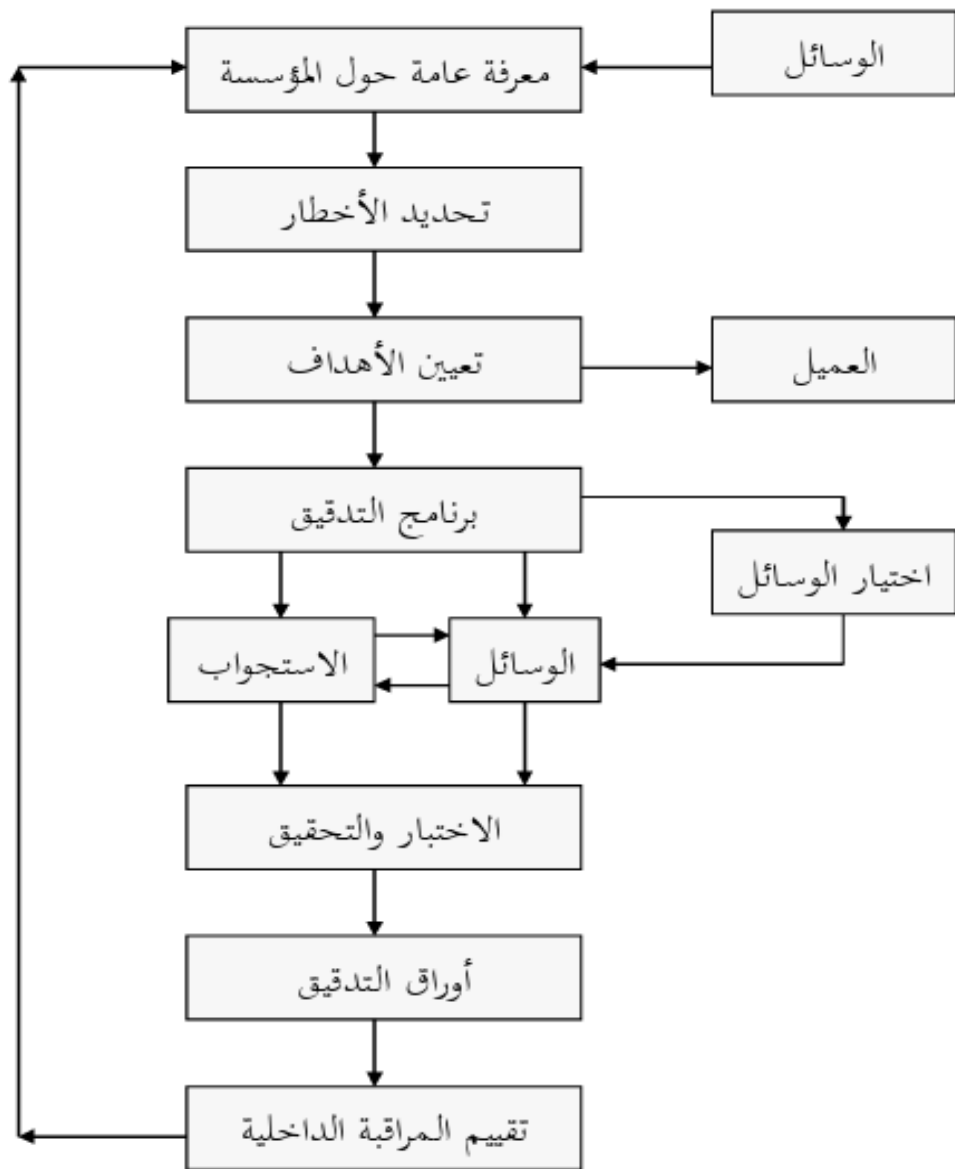
المصدر: أسماء, بوقلوط, & غردة ريان. (2023). دور وظيفة التدقيق في إدارة المخاطر بالمؤسسة

جدول رقم (1): المقارنة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

م	البند	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي	مساهمة كل نوع في الحد من التهرب الضريبي
1	الهدف	- تحسين كفاءة الأداء والرقابة الداخلية . - كشف الأخطاء والانحرافات. - دعم اتخاذ القرار.	- إبداء رأي محايد حول عدالة القوائم المالية . - التحقق من الالتزام بالمعايير المحاسبية.	التدقيق الداخلي يكتشف الثغرات التشغيلية التي قد تُستغل للتهرب، أما الخارجي يكشف التحريفات المؤثرة في البيانات المالية.

2	العلاقة بالمنشأة	موظف تابع للمنشأة ويعمل ضمن هيكلها الإداري.	مستقل تمامًا ويعمل من خارج المنشأة.	الداخلي يُراقب باستمرار، بينما الخارجي يضيف عنصر الحياد والشفافية أمام الجهات الرقابية والضريبية.
3	نطاق وحدود العمل	شامل لكافة العمليات والأنشطة داخل المنشأة وفق خطة معتمدة.	يقتصر على ما يؤثر على القوائم المالية، ويخضع لمعايير مهنية محددة.	الداخلي يُقيّم الأنظمة التي تؤثر في الالتزام الضريبي، أما الخارجي يتحقق من الإفصاح الضريبي ومصادقية التقارير.
4	توقيت التنفيذ	يتم على مدار السنة بشكل دوري ومخطط.	يتم عادةً في نهاية السنة المالية.	استمرارية التدقيق الداخلي تساعد في الاكتشاف المبكر، بينما يُشكل التدقيق الخارجي تدقيقًا نهائيًا قبل التبليغ الضريبي.
5	الجهات المستفيدة	الإدارة العليا وأقسام الرقابة داخل المنشأة.	الجهات الخارجية مثل المساهمين، الدائنين، والجهات التنظيمية.	كلاهما يعزز الشفافية؛ الداخلي يدعم الالتزام الداخلي، والخارجي يُمثل ضمانًا للجهات الضريبية.

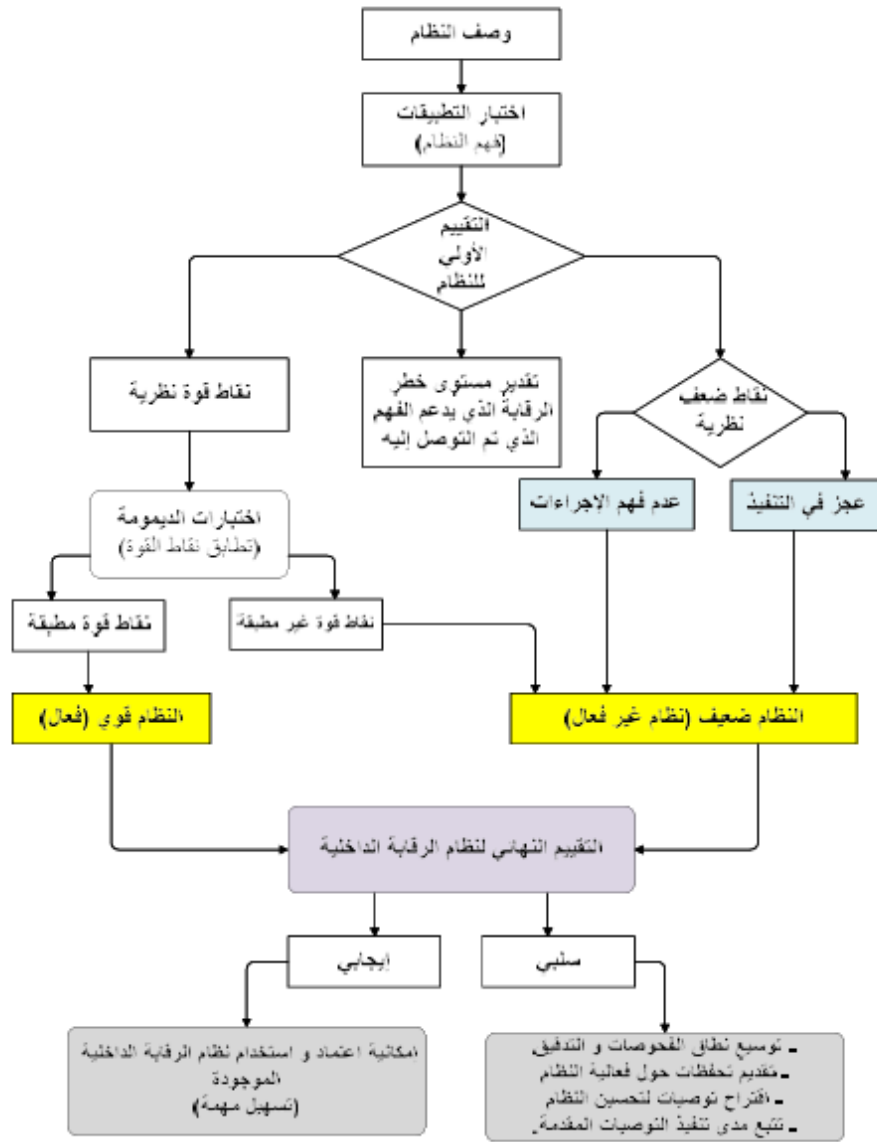
المصدر: أسماء، بوقلوط، & غردة ريان. (2023). دور وظيفة التدقيق في إدارة المخاطر بالمؤسسة



مخطط : مراحل التدقيق في تقييم الرقابة الداخلية

الشكل رقم (3): مراحل التدقيق في تقييم الرقابة الداخلية:

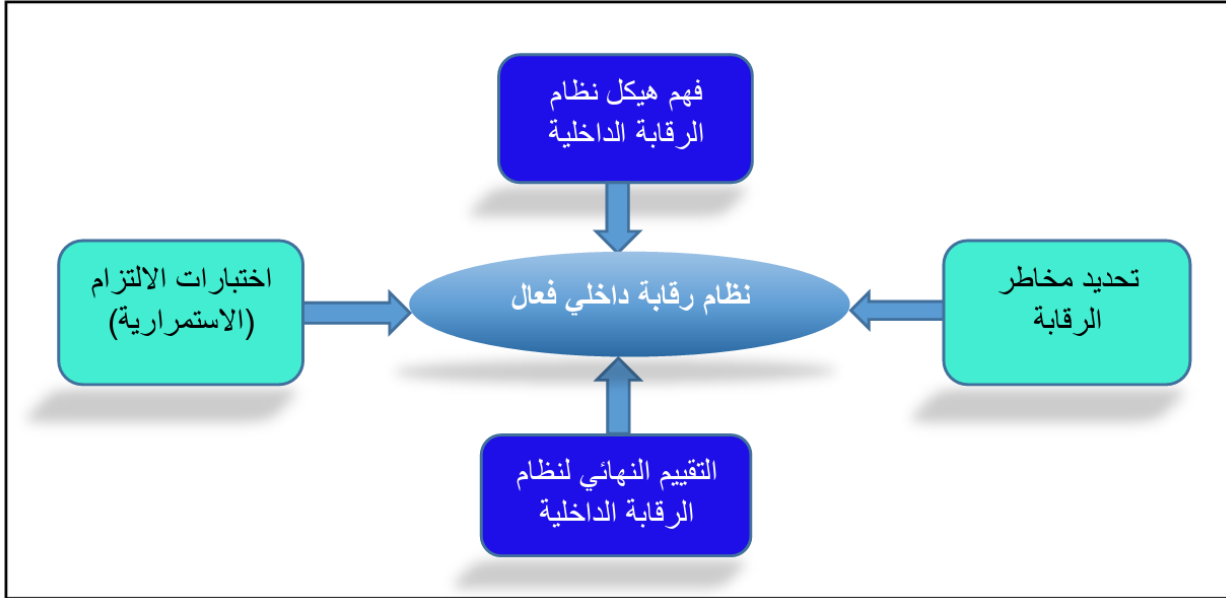
المصدر: أسماء, بوقلوط, & غردة ريان. (2023). دور وظيفة التدقيق في إدارة المخاطر بالمؤسسة



مخطط مراحل تقييم الرقابة الداخلية

الشكل رقم (4) مخطط مراحل تقييم الرقابة الداخلية:

المصدر: أسماء, بوقلوط, & غردة ريان. (2023). دور وظيفة التدقيق في إدارة المخاطر بالمؤسسة



الشكل رقم (5): خطوات وأساليب عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية

المصدر: أسماء, بوقلوط, & غردة ريان. (2023). دور وظيفة التدقيق في إدارة المخاطر بالمؤسسة

3.2 التهرب الضريبي

1.3.2 المفهوم، الأسباب والآثار

يُعد التهرب الضريبي من أبرز الإشكالات المالية التي تؤثر سلبًا على الاقتصادات الوطنية، نظرًا لتأثيره المباشر على الإيرادات العامة للدولة، وقدرتها على تمويل مشاريع التنمية، ويُقصد بالتهرب الضريبي تلك الممارسات التي يقوم بها الأفراد أو المؤسسات بهدف تقليل الالتزامات الضريبية بصورة غير قانونية، من خلال إخفاء جزء من الدخل، أو تقديم بيانات غير دقيقة، أو استغلال الثغرات التنظيمية بقصد تفادي دفع الضرائب المستحقة (أحمد & مأمون، 2023؛ بلحريش، 2024).

"حيث أظهرت دراسة حديثة أن التهرب الضريبي يكلف عُمان 250 مليون ريال سنويًا، مع ارتفاع نسبة الفجوة إلى 2.5% في 2023 (جهاز الضرائب، 2024)، مما يعكس ضعفًا في آليات الرقابة الداخلية وفقًا لإطار (COSO)".

يختلف التهرب الضريبي عن التجنب الضريبي؛ فبينما يُعد الأول مخالفة قانونية، يُعتبر الثاني سلوكًا قانونيًا يعتمد على استغلال الثغرات في التشريعات الضريبية لتحقيق وفورات ضريبية مشروعة، وقد بات التهرب الضريبي يشكل تحديًا كبيرًا أمام العديد من الدول، خصوصًا في ظل تطور أدوات التلاعب المالي، وتوسع الاقتصاد غير الرسمي، وضعف نظم الرقابة المحاسبية في بعض المنشآت.

أولاً: مفهوم التهرب الضريبي

عرّفه الحارث (2021) بأنه: "كل فعل يقوم به المكلف بهدف التخلص كليًا أو جزئيًا من عبء الضريبة بصورة غير قانونية، ويترتب عليه ضياع حق الدولة في جزء من الإيرادات العامة." كما يشير أحمد ومأمون (2023) إلى أن التهرب يتم غالبًا من خلال تقديم إقرارات غير دقيقة، أو عدم تسجيل بعض المعاملات المالية، أو عبر التحايل على النصوص القانونية المتعلقة بالإعفاءات والاستثناءات. "وفي ظل اعتماد نظام ضريبة القيمة المضافة على سلسلة الفواتير والتحصيل المرحلي، فإن أي ثغرة رقابية في سلسلة التوريد أو ضعف في تدقيق الفواتير قد يؤدي إلى فجوة ضريبية محسوسة، ما يجعل من دور الرقابة الداخلية والتدقيق عاملاً حاسماً في الحفاظ على كفاءة النظام".

ثانياً: أسباب التهرب الضريبي

تشير الأدبيات إلى عدة أسباب تقف خلف ظاهرة التهرب الضريبي، أهمها:

1. ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات، وعدم وجود آليات فعّالة لرصد المعاملات المالية

(قبايلي، 2022).

2. قصور في تطبيق معايير التدقيق، مما يتيح للمكلفين التحايل على الالتزامات دون اكتشافها (شنيشل وآخرون، 2024).

3. تعقيد التشريعات الضريبية وعدم وضوحها، وهو ما يجعل بعض المكلفين يلجأون إلى التحايل بدلاً من الامتثال.

4. انخفاض الوعي الضريبي والثقافة المالية لدى شريحة من المؤسسات، لا سيما الصغيرة والمتوسطة.

5. العبء الضريبي المرتفع في بعض الحالات، مما يدفع المكلفين إلى البحث عن وسائل غير قانونية للتقليل من الالتزامات.

ثالثاً: الآثار المترتبة على التهرب الضريبي

ينتج عن التهرب الضريبي آثار متعددة على المستويين الاقتصادي والاجتماعي، من أبرزها:

- تراجع الإيرادات العامة للدولة، مما يحدّ من قدرتها على تمويل الخدمات الأساسية كالصحة والتعليم والبنية التحتية.
- الإخلال بمبدأ العدالة الضريبية، حيث يتحمّل المكلفون الملتزمون عبء المكلفين المتخلفين عن السداد.

- إضعاف الثقة بين الدولة والمجتمع، لا سيما إذا رُصدت حالات تهرب واسعة دون محاسبة.
- تشويه المنافسة السوقية، حيث تُحقّق المؤسسات المتهربة ميزة تنافسية غير عادلة مقارنة بالمؤسسات الملتزمة.

- تفاقم الفجوة الضريبية، أي الفرق بين الإيرادات المتوقعة والمحصلة فعلياً، وهو ما يؤثر على

التخطيط المالي (Thottoli, 2022) .

2.3.2 ضريبة القيمة المضافة والامتثال الضريبي في سلطنة عُمان

تُعد ضريبة القيمة المضافة (VAT) من الضرائب غير المباشرة التي تُفرض على استهلاك السلع والخدمات في مختلف مراحل سلسلة التوريد، بدءًا من الإنتاج وحتى البيع النهائي للمستهلك، وتُعد هذه الضريبة أداة مالية فعالة لتوسيع القاعدة الضريبية وزيادة الإيرادات العامة للدولة دون التأثير المباشر على دخل الأفراد، كما أنها تُساهم في تقليل الاعتماد على الإيرادات النفطية، وتعزيز الاستقرار المالي (جهاز ضرائب، 2021).

في سلطنة عُمان دخل نظام ضريبة القيمة المضافة حيّز التنفيذ في أبريل 2021، بنسبة موحدة بلغت 5%، ضمن حزمة من الإصلاحات المالية التي تبنتها الحكومة في إطار تحقيق الاستدامة المالية وتنويع الإيرادات وفق مستهدفات رؤية عُمان 2040 (وثيقة رؤية عُمان 2040). وقد شمل تطبيق الضريبة معظم السلع والخدمات، مع وجود بعض الإعفاءات لقطاعات استراتيجية مثل التعليم، والصحة، والسلع الأساسية.

بحسب التقارير غير الرسمية وتصريحات من مسؤولين في جهاز الضرائب، لا تزال سلطنة عُمان تواجه تحديات في الحد من التهرب الضريبي، خاصة مع تطبيق ضريبة القيمة المضافة اعتبارًا من 2021، وقدرت بعض التقديرات الأولية نسبة الفجوة الضريبية بما يقارب 1.8% - 2.5% من الناتج المحلي الإجمالي، وهي نسبة مؤثرة على الإيرادات المستهدفة (جهاز ضرائب، 2021).

ومن صور التهرب المسجلة:

- ❖ عدم تسجيل بعض الشركات في النظام الضريبي.
- ❖ إصدار فواتير بدون رقم ضريبي.
- ❖ التلاعب في بيانات الإقرارات أو عدم الإبلاغ عن مبيعات نقدية.

❖ استخدام شركات وهمية لتقليل ضريبة المدخلات.

ويُعد الامتثال الضريبي في هذا السياق من المفاهيم الأساسية لضمان نجاح تطبيق الضريبة، ويشير إلى مدى التزام المكلفين (الأفراد، المؤسسات، الشركات) بتسجيل منشأتهم، وتقديم الإقرارات الضريبية الدقيقة، وسداد المستحقات في المواعيد المحددة، وفقاً لما تنص عليه القوانين واللوائح المعتمدة من جهاز الضرائب العُماني (جهاز الضرائب، 2024).

وقد واجهت السلطنة في المراحل الأولى من التطبيق عدة تحديات أثرت على مستويات الامتثال الضريبي، أبرزها:

1. ضعف الوعي الضريبي لدى شريحة من المؤسسات، خاصة الصغيرة والمتوسطة، والتي تمثل أكثر من 90% من إجمالي المنشآت المسجلة في البلاد (وزارة التجارة والصناعة وترويج الاستثمار، 2024).

2. غياب الأنظمة المحاسبية الرقمية المتكاملة لدى بعض المكلفين، ما أثر على دقة الإقرارات.

3. ضعف تطبيق أنظمة الرقابة الداخلية وعدم التزام بعض المؤسسات بمعايير التدقيق، مما أدى إلى فجوات في الامتثال.

وتشير الدراسات إلى أن الامتثال الضريبي يتأثر بمجموعة من العوامل التنظيمية والسلوكية، من بينها: بساطة النظام الضريبي، فعالية الرقابة، وجود حوافز أو عقوبات، ومدى فهم المكلفين لحقوقهم وواجباتهم (Thottoli, 2022) ومن هنا تبرز أهمية تطوير أدوات رقابية وتدقيقية تتواءم مع واقع المؤسسات العُمانية وتساهم في تعزيز الامتثال وتقليل التهرب الضريبي.

وتسعى الحكومة من خلال جهاز الضرائب إلى تبني سياسات تنقيفية وتشريعية لتعزيز الالتزام الطوعي، إلى جانب الاعتماد على التكامل الرقمي والتدقيق الآلي لرصد المخالفات، كما يعكس تطبيق الضريبة

جزءًا من التوجه الأوسع نحو بناء اقتصاد حديث ومنضبط ماليًا وفق المبادئ التي تنص عليها رؤية عُمان 2040، والتي تؤكد على تنمية الإيرادات غير النفطية وتحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي.

تعزيز الامتثال الضريبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

في ظل التحديات المرتبطة بضعف الامتثال الضريبي لدى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، يُعدّ تعزيز الالتزام الضريبي هدفًا استراتيجيًا لجهاز الضرائب في سلطنة عُمان. ومن أبرز السبل الممكنة لتحقيق ذلك:

❖ تبني برامج تدريب رقمي موجهة لأصحاب ومديري هذه المؤسسات حول كيفية تقديم الإقرارات الضريبية بشكل إلكتروني.

❖ تبسيط الإجراءات الضريبية من خلال أنظمة إلكترونية موحدة للفترة والإفصاح.

❖ إطلاق حملات توعوية دورية تشرح مزايا الالتزام وأثره على تجنب الغرامات وتحقيق العدالة السوقية.

❖ تحفيز الامتثال الطوعي عبر ربطه بامتيازات استثمارية أو تمويلية.

وتُشير التجارب الدولية إلى أن توفير دعم فني رقمي، ومنصات استشارية سهلة الوصول للمكلفين، يُقلل من حالات التهرب الناتج عن الجهل أو التعقيد الإجرائي، ويرفع من مستوى الشفافية، وهو ما تسعى إليه السلطنة ضمن مستهدفات رؤية عُمان 2040.

2.3.3 الفجوة الضريبية كأداة لقياس التهرب

تمثل الفجوة الضريبية (Tax Gap) أحد أهم المؤشرات الكمية التي تُستخدم في تقييم كفاءة النظام الضريبي ومدى الالتزام الضريبي في أي دولة، وتُعرف الفجوة الضريبية بأنها الفرق بين الإيرادات

الضريبية التي يُتوقع تحصيلها نظريًا في ظل الامتثال الكامل للقوانين، والإيرادات الفعلية التي يتم جمعها من المكلفين خلال فترة زمنية معينة (Thottoli, 2022) .

ويُعد هذا المفهوم أداة مركزية لفهم حجم التهرب الضريبي والتجنب الضريبي على حد سواء، كما يُستخدم كمقياس لتقدير مدى فعالية التشريعات والأنظمة الرقابية في ضبط الامتثال، وقد بدأت العديد من الدول، بما في ذلك سلطنة عُمان، بالاهتمام بمفهوم الفجوة الضريبية مع التوجه نحو تعزيز الشفافية الضريبية والحد من الاعتماد على الإيرادات النفطية.

يمكن الإشارة إلى أن سلطنة عُمان قد اتخذت خطوات لتعزيز العدالة الضريبية وتقليل الفجوة الضريبية، من خلال إصدار قانون الضريبة التكميلية الذي يفرض حدًا أدنى للضريبة بنسبة 15% على الشركات متعددة الجنسيات، ويهدف هذا القانون إلى سد الفجوة بين الضريبة المحلية والنسبة المقررة عالميًا، وضمان عدم انتقال الإيرادات الضريبية إلى خارج السلطنة، وتعزيز التنافسية الاقتصادية عبر تطبيق ضريبة عادلة (جهاز الضرائب، 2024) (وزارة التجارة والصناعة وترويج الاستثمار، 2024).

أولاً: أنواع الفجوة الضريبية

تشير الدراسات إلى وجود نوعين رئيسيين من الفجوة الضريبية:

1. **الفجوة الضريبية الإجمالية:** وتشمل التهرب الضريبي الكامل الناتج عن عدم التسجيل أو عدم

الإبلاغ عن النشاط الاقتصادي.

2. **الفجوة الضريبية الصافية:** تأخذ في الاعتبار الإيرادات التي يتم تحصيلها لاحقًا من خلال

المراجعات أو التدقيقات الضريبية.

ثانيًا: استخدام الفجوة الضريبية في تحليل التهرب

تُعتبر الفجوة الضريبية أداة تحليلية فاعلة لقياس:

➤ مدى فعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات، خصوصًا تلك التي تعاني من ضعف في

الضبط المالي (إسلام وآخرون، 2024).

➤ كفاءة عمليات التدقيق الضريبي في رصد المخالفات والممارسات الاحتياطية.

➤ توزيع العبء الضريبي الفعلي بين القطاعات الاقتصادية، ومدى العدالة في النظام الضريبي.

➤ تطور مستويات الامتثال الضريبي بمرور الوقت، وتأثير السياسات الحكومية الجديدة مثل

تطبيق ضريبة القيمة المضافة.

وقد أظهرت دراسات في السياق العُماني أن من أبرز أسباب الفجوة الضريبية: عدم الإفصاح الكامل

عن الإيرادات، ضعف الإقرارات الضريبية، قلة الوعي المحاسبي، وضعف الرقابة الداخلية، لا سيما في

المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تمثل جزءًا كبيرًا من القاعدة الضريبية (جهاز الضرائب، 2021؛

Thottoli, 2022).

في هذه الدراسة سيتم توظيف مفهوم الفجوة الضريبية كمؤشر أساسي لقياس مستوى التهرب الضريبي،

وتحليل العلاقة بينه وبين فعالية نظام الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق الدولية، وذلك لتقييم مدى نجاح

هذه الأدوات في الحد من الفاقد الضريبي في سلطنة عُمان.

ثالثاً: نظرية الوكالة (Agency Theory) وعلاقتها بالتهرب الضريبي

تُعد نظرية الوكالة من النظريات الأساسية في الاقتصاد المؤسسي، وقد طُورت لفهم العلاقة بين

"الأصيل (Principal) و"الوكيل (Agent)"، حينما يُفوض الأصيل الوكيل لاتخاذ قرارات بالنيابة

عنه، وتفترض النظرية أن الوكيل قد لا يتصرف دائماً بما يتوافق مع مصلحة الأصيل، لا سيما في

ظل عدم تماثل المعلومات (Information Asymmetry) وغياب الرقابة الكافية.

في السياق الضريبي يُمكن النظر إلى الدولة/جهاز الضرائب بوصفها "الأصيل"، والمؤسسات أو المكلفين الضريبيين باعتبارهم "الوكلاء"، وبينما تُفترض مسؤولية الوكلاء في الإبلاغ بدقة عن التزاماتهم الضريبية، إلا أن تعارض المصالح يدفع بعضهم إلى ممارسة التهرب الضريبي سعيًا لتعظيم مكاسبهم الخاصة.

تُفسر نظرية الوكالة هذه السلوكيات باعتبارها تكاليف وكيلة (Agency Costs) ناتجة عن ضعف في آليات الرقابة والشفافية، ويُمكن تقليص هذه التكاليف من خلال:

- تعزيز الرقابة الداخلية: عبر تنفيذ إطار واضح لضبط العمليات المالية وتقييم المخاطر.
- تعزيز التدقيق الخارجي: من خلال تطبيق معايير مهنية صارمة، لضمان التحقق من صحة الإفصاح المالي والضريبي.

ومن هذا المنطلق فإن الدراسة الحالية تستند إلى نظرية الوكالة في تفسير كيف يمكن لنظام رقابة فعال وتطبيق مهني لمعايير التدقيق أن يُقللا من فرص التهرب، عبر تقليص فجوة الثقة بين المكلفين والدولة، والحد من التصرفات الانتهازية التي تُسهم في اتساع الفجوة الضريبية.

4.3.2 دور نظم الرقابة والتدقيق في تقليل الفجوة الضريبية

تُعد نظم الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق من الركائز الأساسية التي يُعتمد عليها في تحسين الامتثال الضريبي، والحد من التهرب، وتقليل ما يُعرف بـ"الفجوة الضريبية" التي تُعبر عن الفارق بين الإيرادات الضريبية المقدرة وتلك المُحصلة فعليًا، إذ تسهم هذه النظم في تعزيز الشفافية والمصادقية في إعداد التقارير الضريبية، والكشف المبكر عن الأخطاء والانحرافات المالية التي قد تؤدي إلى خسائر في الإيرادات (ستار & فراحان، 2021؛ Ibra, 2024).

أولاً: مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تقليل الفجوة الضريبية

عندما تُصمَّم نظم الرقابة الداخلية وفق إطار علمي مثل **COSO**، فإنها تُعزز من قدرة المؤسسة على:

- تحديد المخاطر المالية والضريبية وتقييمها بدقة، مما يحدّ من فرص التهرب.
- إرساء ضوابط فعالة على تسجيل الإيرادات والمصروفات، وهو ما يُسهم في تقليل التقديرات غير الدقيقة للإيرادات الخاضعة للضريبة.
- تعزيز المساءلة الداخلية، حيث يتم الفصل بين المهام والتوثيق الكامل للعمليات المالية.
- الامتثال للتشريعات الضريبية بصفة دورية، خاصة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي قد تعاني من ضعف البنية الإدارية.

وقد أكدت الدراسات أن ضعف الرقابة الداخلية غالباً ما يكون مدخلاً رئيسياً لحدوث التهرب الضريبي واتساع الفجوة الضريبية، بينما تُسهم الأنظمة القوية في تقليصها بشكل واضح (Islam et al., 2024؛ بلحريش، 2024).

ثانياً: دور معايير التدقيق الدولية في دعم الشفافية الضريبية

تلعب معايير التدقيق الدولية، دوراً محورياً في تقليل الفجوة الضريبية من خلال:

- تقييم مدى كفاءة نظم الرقابة الداخلية الخاصة بالإفصاح الضريبي.
- تحديد مخاطر التحريف الجوهرية في الإقرارات المالية والضريبية.
- توجيه المدققين إلى الفجوات المحتملة في الالتزام الضريبي من خلال أدوات جمع الأدلة ومقارنة البيانات.
- التوصية بإجراءات تصحيحية تعزز من كفاءة الامتثال المؤسسي للقوانين الضريبية.

وقد أظهرت الأدلة التجريبية أن تطبيق معايير التدقيق الدولية في المؤسسات التي تُعاني من فجوات ضريبية، أدى إلى تحسين موثوقية الإقرارات الضريبية، وزيادة وعي الإدارات التنفيذية بمخاطر الإخلال بالالتزامات المالية (شنيشل وآخرون، 2024؛ Ibra, 2024).

في سياق سلطنة عُمان: تُعد هذه الأدوات الرقابية ذات أهمية خاصة في البيئة العُمانية، خصوصًا بعد تطبيق ضريبة القيمة المضافة، حيث تواجه الجهات الضريبية تحديات تتعلق بمدى التزام المؤسسات، لا سيما الصغيرة والمتوسطة، بالإفصاح الكامل عن معاملاتها، ومن هنا فإن تعزيز الرقابة الداخلية وتطبيق معايير التدقيق يُمثّلان خط الدفاع الأول ضد التهرب، والوسيلة الأنجع لتقليص الفجوة الضريبية وتحقيق استدامة مالية متوازنة.

5.3.2 العلاقة بين التهرب الضريبي وأهداف رؤية عُمان 2040

تُعد رؤية عُمان 2040 إطارًا وطنيًا شاملاً يهدف إلى إحداث تحوّل اقتصادي مستدام يقوم على تنويع مصادر الدخل، وتعزيز كفاءة الإنفاق العام، وتقليل الاعتماد على الإيرادات النفطية: ومن أبرز المحاور التي تركز عليها الرؤية: الحوكمة، الاستدامة المالية، الشفافية، وتحسين الأداء المؤسسي (وثيقة رؤية عُمان 2040).

ويأتي النظام الضريبي في قلب هذه الأهداف، كونه أداة رئيسية لتمويل الدولة بعيدًا عن الموارد النفطية المتقلبة. ومن هذا المنطلق، فإن الحد من التهرب الضريبي يُعد مطلبًا استراتيجيًا لتحقيق الرؤية، إذ لا يمكن ضمان العدالة والاستدامة المالية دون امتثال ضريبي شامل من مختلف فئات المكلفين.

أولاً: التهرب الضريبي كعائق أمام الرؤية

إن استمرار ممارسات التهرب الضريبي يُفضي إلى مجموعة من التحديات التي تعيق تحقيق رؤية 2040، من أبرزها:

➤ تراجع الإيرادات العامة، مما يُضعف قدرة الدولة على تمويل المشاريع التنموية والبنية التحتية.

➤ تشويه بيئة الأعمال، نتيجة لعدم عدالة التنافس بين الشركات الملتزمة وغير الملتزمة.

➤ إضعاف الثقة المجتمعية في النظام الضريبي، وهو ما ينعكس سلباً على مستويات الامتثال الطوعي.

➤ تفاقم الفجوة المالية بين الإيرادات والنفقات، مما يتعارض مع أهداف الرؤية في الاستقرار المالي والحوكمة الرشيدة (Al-Saadi & Khudari, 2020) .

ثانياً: آليات الربط بين الحد من التهرب والرؤية

من أجل تحقيق أهداف رؤية عُمان 2040، تؤكد السياسات المالية الحالية على ضرورة:

1. تعزيز أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات، لا سيما في قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

2. تطبيق معايير التدقيق الدولية لضمان الكشف المبكر عن ممارسات الغش والاحتيال.

3. تقليص الفجوة الضريبية باستخدام أدوات تحليلية دقيقة، تسهم في رفع كفاءة التحصيل الضريبي.

4. رفع مستويات الامتثال الطوعي من خلال التوعية، والحوافز، والتدقيق التلقائي المدعوم بالذكاء الاصطناعي.

5. تطوير التشريعات الضريبية بما يتماشى مع المعايير الدولية ويغلق الثغرات التي تُستغل في التهرب الضريبي.

وبالتالي فإن العلاقة بين الحد من التهرب الضريبي وتحقيق رؤية عُمان 2040 هي علاقة سببية وتكاملية؛ فكل تحسّن في كفاءة النظام الضريبي وانخفاض في التهرب، يقرب السلطنة من تحقيق استدامة مالية حقيقية، وبيئة أعمال عادلة، ومجتمع ضريبي واعٍ.

4.2 الدراسات السابقة

1.4.2 الدراسات باللغة العربية

1. دراسة (بلحريش كوثر، وبلحريش ملاك، 2024). بعنوان: "دور الرقابة الجبائية في الحد من

التهرب الضريبي - دراسة ميدانية بقطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة"

تُعالج هذه الدراسة واحدة من أبرز الإشكاليات التي تواجه الأنظمة الضريبية في الدول النامية، وهي ضعف فاعلية الرقابة الجبائية، خاصة في قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الذي يمثل شريحة كبيرة من النشاط الاقتصادي غير الرسمي، وتمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل: إلى أي مدى تُسهم الرقابة الجبائية التقليدية في كشف حالات التهرب الضريبي داخل هذا القطاع؟

سعت الدراسة لتحقيق أهداف رئيسية منها:

- تشخيص فعالية أدوات الرقابة الجبائية الحالية.
- تحديد نقاط القوة والقصور في آليات التدقيق والتحصيل الضريبي.
- اقتراح حلول لتحسين الرقابة الجبائية من خلال التحديث الرقمي.

اتبعت الباحثتان المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم توزيع استبيانات على عينة من المحاسبين والمفتشين الجبائيين والمكلفين بالضريبة في عدد من المؤسسات الجزائرية، كما تم استخدام أدوات

تحليل إحصائية لاستخلاص العلاقات بين أدوات الرقابة ومعدلات التهرب، وأظهرت النتائج أن الرقابة الجبائية ما زالت تعتمد على آليات تقليدية وورقية، تفتقر إلى الفعالية في بيئة اقتصادية رقمية متطورة، كما أظهرت أن ضعف التنسيق بين الجهات الرقابية، وضعف الكفاءة التقنية لدى الموظفين، من أبرز أسباب عدم اكتشاف المخالفات الضريبية في الوقت المناسب، وأكدت النتائج أن الرقابة التقليدية غير قادرة على تتبّع المعاملات الإلكترونية أو التجارية المستترة، ما يفتح المجال للتهرب الضريبي المنظم. أوصت الدراسة بتطوير منظومة الرقابة الجبائية من خلال إدخال النظم المحوسبة، وتدريب الموظفين على استخدام أدوات التدقيق الرقمي، وربط البيانات بين الإدارات الضريبية والمصرفية، لضمان الكشف الآلي عن الثغرات.

علاقتها بالدراسة الحالية: تُقدم هذه الدراسة مدخلاً مهماً لتحليل واقع الرقابة الجبائية على المؤسسات الصغيرة، وهو ما يتقاطع مباشرة مع بحثنا من حيث الفئة المستهدفة وآليات التهرب.

2. دراسة (إسلام، زينب، خالد، وآخرون، 2024). بعنوان: أثر تطبيق إطار COSO للرقابة

الداخلية على جودة التقارير المالية – دراسة حالة المصرف التجاري الوطني الليبي

تُعد هذه الدراسة من الدراسات المتخصصة في اختبار فاعلية تطبيق إطار COSO ، وهو الإطار العالمي المعتمد للرقابة الداخلية، وقياس تأثيره على جودة التقارير المالية وموثوقيتها، وقد اختار الباحثون المصرف التجاري الوطني الليبي كنموذج تطبيقي للدراسة، نظرًا لحجمه ومكانته في القطاع المالي.

أهداف الدراسة تمثلت في:

- اختبار مدى تطبيق المصرف لمكونات إطار COSO الخمسة.
- قياس مدى تحسّن دقة وشفافية التقارير المالية نتيجة هذا التطبيق.

➤ تحليل العلاقة بين الرقابة الداخلية وجودة الإفصاح المالي.

اعتمدت الدراسة على منهج دراسة الحالة، وتم استخدام استبانة موجهة إلى موظفي الإدارات المالية والمراجعة الداخلية، مع تحليل تقارير مالية سابقة قبل وبعد تطبيق الإطار، وأظهرت النتائج أن التزام المصرف بتطبيق مكونات إطار COSO مثل: بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، نظم المعلومات، والمتابعة - ساهم في تحسين الرقابة وتقليل الأخطاء والاختلاسات، ورفع مستوى الثقة في التقارير المقدمة إلى الجهات التنظيمية.

كما بينت الدراسة أن ضعف أي من هذه المكونات يؤدي إلى ثغرات تؤثر على جودة المعلومات المالية وتُعزز فرص التلاعب والتهرب الضريبي، أوصت الدراسة بتبني إطار COSO بشكل رسمي في المؤسسات المالية، ومواءمته مع السياقات المحلية، وتوفير التدريب المستمر للموظفين على تطبيقه. علاقتها بالدراسة الحالية: تُعد هذه الدراسة مرجعية أساسية لمتغير الرقابة الداخلية في بحثنا، وتوفر دليلاً علمياً على فاعلية إطار COSO في تحسين الانضباط المالي وتقليل فرص التهرب.

3. دراسة (أحمد، ومأمون، 2023). بعنوان: تأثير التهرب الضريبي على التنمية الاقتصادية "مجلة

البحوث القانونية والاقتصادية - جامعة المنصورة، 13(85)، 1-46.

جاءت هذه الدراسة في ظل التحديات التي تواجهها العديد من الدول النامية بسبب ضعف الإيرادات العامة، واعتمادها المفرط على المصادر الريعية، وقد ركزت على التهرب الضريبي كواحد من أبرز أسباب هذا القصور في التمويل الحكومي؛ وطرحت الدراسة إشكالية مفادها: كيف يؤثر انتشار التهرب الضريبي على معدلات النمو الاقتصادي والتنمية المستدامة في الدول العربية؟

من أهداف الدراسة:

➤ تحليل أسباب التهرب الضريبي وتأثيره على الاقتصاد الكلي.

➤ دراسة العلاقة بين انخفاض الإيرادات الضريبية ومعدلات الإنفاق التنموي.

➤ تقديم حلول عملية للحد من التهرب الضريبي ورفع كفاءة التحصيل.

استخدمت الدراسة المنهج التحليلي المقارن، حيث تم جمع بيانات من خمس دول عربية حول نسب التهرب، ومقارنتها بمؤشرات التنمية مثل الإنفاق على التعليم، والصحة، والبنية التحتية، ونمو الناتج المحلي؛ اعتمد الباحثان على تقارير رسمية صادرة عن المؤسسات المالية الدولية والبنك الدولي، وأظهرت النتائج أن الدول التي تعاني من معدلات تهرب ضريبي مرتفعة تواجه مشكلات في تمويل المشاريع التنموية، وتُسجل عجزاً سنوياً متكرراً في الميزانية، ما يدفعها إلى الاستدانة وتقليص الخدمات، كما تبين أن التهرب الضريبي يُخلّ بمبدأ العدالة ويزيد من العبء على الملتزمين، ويؤثر على الثقة المجتمعية في الدولة، وأشارت الدراسة إلى أن ضعف الرقابة الداخلية، وغياب نظم التحصيل الرقمي، وغياب الوعي الضريبي، من أبرز الأسباب التي تؤدي إلى تفشي هذه الظاهرة، وأوصت الدراسة بتوسيع القاعدة الضريبية، وتحسين آليات التحصيل، وفرض رقابة فعالة، ورفع كفاءة الجهات الضريبية من خلال التكوين المستمر واستخدام التكنولوجيا الحديثة.

علاقة الدراسة بدراستنا الحالية: تقدم الدراسة إطاراً تحليلياً مباشراً للمتغير التابع "التهرب الضريبي"، وتوضح آثاره الممتدة على التنمية، مما يدعم أهمية دراسة الرقابة والتدقيق كوسيلة للحد منه في سلطنة عُمان.

4. دراسة (الحارث محمد رضا كاظم، 2021). بعنوان: التخطيط الاستراتيجي للمضرائب وأثره في الحد

من التهرب الضريبي "مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، العدد 57، ص 1-13.

ناقشت هذه الدراسة أهمية وجود رؤية استراتيجية ضريبية شاملة تُوجّه السياسات المالية نحو الحد من التهرب الضريبي، خاصة في ظل بيانات تشهد عدم استقرار اقتصادي وتشريعي، وركزت الدراسة على

العراق كنموذج، حيث يعاني النظام الضريبي من ضعف في التطبيق، وتداخل الصلاحيات، وانتشار الاقتصاد غير الرسمي.

هدفت الدراسة إلى:

- تحديد مدى وجود استراتيجية وطنية واضحة لإدارة الضرائب.
 - قياس أثر غياب أو ضعف هذه الاستراتيجية على التهرب الضريبي.
 - اقتراح مكونات استراتيجية وطنية فاعلة في هذا المجال.
- اعتمدت الدراسة على تحليل نوعي لمحتوى السياسات الضريبية، كما استعان الباحث بمقابلات شبه موجهة مع خبراء ضرائب ومسؤولين ماليين، وأظهرت النتائج أن غياب الخطط الاستراتيجية أدى إلى تناقض في تطبيق القوانين، وغياب التنسيق بين الدوائر الضريبية، مما يخلق ثغرات قانونية يتم استغلالها من قبل المكلفين للتهرب من الالتزامات الضريبية. كما أشار إلى ضعف أدوات المتابعة والتقييم، وأوصت الدراسة بضرورة إعداد استراتيجية وطنية متكاملة لإصلاح النظام الضريبي، تشمل تحديث التشريعات، وتوحيد الإجراءات، وتحفيز الامتثال الطوعي، إلى جانب تطوير الموارد البشرية، وتطبيق أساليب الرقابة التنبؤية.

علاقتها بالدراسة الحالية: تبرز هذه الدراسة البُعد الاستراتيجي في معالجة التهرب الضريبي، والذي يمكن ربطه في بحثنا كإطار مكمل لأدوات الرقابة والتدقيق، ويدعم ربط البحث برؤية عُمان 2040.

5. دراسة (ستار عليوي دهش، وعماد محمد فرحان، 2021). بعنوان: تأثير الرقابة الداخلية بالاحتياال وفق معايير التدقيق الداخلي "مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، 13(39)، 245-

تناولت الدراسة إشكالية شائعة في المؤسسات الحكومية والخاصة، وهي تزايد حالات الاحتيال المالي وضعف الضبط الرقابي، وهدفت إلى اختبار ما إذا كانت معايير التدقيق الداخلي عند تطبيقها تساهم فعلياً في الحد من هذا الاحتيال، حيث انطلقت الدراسة من فرضية أن الرقابة الفعالة هي الخط الدفاعي الأول ضد الممارسات غير القانونية داخل المؤسسات، وسعت الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، أهمها: قياس فاعلية الرقابة الداخلية، وتحليل تأثير تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية، وتحديد العلاقة بين كفاءة التدقيق ومعدلات الاحتيال، كما استخدم الباحثان منهجاً وصفيًا تحليليًا، حيث تم تصميم استبانة ميدانية طبقت على عينة من الموظفين في الأقسام المحاسبية والمالية والمراجعة الداخلية في عدد من المؤسسات العراقية، تم استخدام أدوات إحصائية لاختبار الفرضيات باستخدام برامج تحليل مثل SPSS .

وأظهرت النتائج أن تطبيق معايير التدقيق الداخلي يساهم بشكل ملموس في اكتشاف المخالفات وتقليل حجم التجاوزات، وبيّنت الدراسة أن المؤسسات التي تطبق بصرامة عناصر الرقابة كالفصل بين المهام، والتوثيق، والمراجعة الدورية، حققت نتائج أفضل في ضبط العمليات وتقليل فرص الاحتيال، كما أشارت النتائج إلى أن غياب نظام رقابي متكامل أو ضعف في تطبيق المعايير يُمثل ثغرة خطيرة تسمح بوقوع تلاعبات مالية. وتؤثر هذه الثغرات مباشرة على جودة التقارير المالية ومصداقيتها أمام الجهات الرقابية، وأوصت الدراسة بأهمية تطوير أنظمة الرقابة الداخلية بما يتلاءم مع المعايير العالمية، وتدريب الكوادر المالية على مبادئ التدقيق الفعال، وفرض رقابة صارمة على تنفيذ السياسات المالية.

علاقة الدراسة بدراستنا الحالية: تقدم هذه الدراسة دعامة أساسية لمتغير "الرقابة الداخلية" في بحثنا، وتؤكد أهمية استخدامها كأداة فاعلة للحد من التهرب الضريبي من خلال تحسين الانضباط المالي الداخلي.

2.4.2 الدراسات باللغة الانجليزية

1. دراسة (Ibra, 2024) . بعنوان: دور نظام الرقابة الداخلية وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق في

الحد من التهرب الضريبي"

ركزت هذه الدراسة على بيان العلاقة بين تطبيق معايير التدقيق الدولية، خصوصاً والحد من التهرب الضريبي، ويُعد هذا المعيار من الأدوات المحورية في تقييم وفهم بيئة الرقابة الداخلية في المؤسسات، وسعت الدراسة إلى تحليل مدى مساهمة هذا المعيار في تمكين المدققين من التعرف على المخاطر الجوهرية المرتبطة بالتحريفات في التقارير المالية، بما فيها البيانات الضريبية، واستخدمت الدراسة منهجاً تحليلياً يعتمد على تحليل حالات تطبيقية لعدد من الشركات في بيئات ضريبية غير مستقرة، مع التركيز على مستوى الامتثال والتزام هذه الشركات بتطبيق المعيار، حيث أظهرت النتائج أن الشركات التي تعتمد بشكل منهجي على ISA 315 كانت أكثر قدرة على الكشف عن الانحرافات والتهرب، وأن المعيار يوفر هيكلًا منهجيًا فعالاً لفهم العمليات والرقابة، مما يُساهم في الحد من السلوكيات الضريبية غير المشروعة، وأوصت الدراسة بإدماج المعيار بشكل صريح ضمن برامج التدريب الضريبي في المؤسسات، وربطه بأنظمة الرقابة الداخلية، وتطبيقه بمرونة ليتناسب مع طبيعة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

2.دراسة المعمرى (2023): أثر ضعف نظم الرقابة الداخلية في انتشار ممارسات التهرب الضريبي

في المؤسسات الصغيرة في سلطنة عُمان

هدفت هذه الدراسة الميدانية إلى استكشاف أثر ضعف نظم الرقابة الداخلية على انتشار ممارسات التهرب الضريبي في المؤسسات الصغيرة بسلطنة عُمان، خاصة في ظل التحديات الاقتصادية التي

تواجه هذا القطاع. استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، واستند إلى استبانة وزعت على (120) من المحاسبين والمدققين العاملين في المؤسسات الصغيرة؛ وتوصلت النتائج إلى أن ضعف تطبيق نظم الرقابة الداخلية، وغياب الإجراءات الموحدة للمحاسبة، يسهمان في زيادة فرص التهرب الضريبي، لا سيما في القطاعات التجارية والخدمية. كما تبين أن بعض المؤسسات لا تعتمد على مدققين خارجيين معتمدين، ما يؤدي إلى تدني جودة التقارير المالية ويزيد من فرص الإخفاء المالي. وأوصت الدراسة بضرورة تطوير بيئة الرقابة، الداخلية في المؤسسات الصغيرة، وتفعيل دور المدققين الخارجيين في الإشراف المستمر على الأداء المالي، وتكثيف الرقابة الحكومية على الالتزام الضريبي

3. دراسة (Thottoli, 2022). بعنوان: "التزام الشركات المدرجة في سلطنة عُمان بضريبة القيمة المضافة: الدور المتطور لمسؤول الامتثال"

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل واقع التزام الشركات المدرجة في سلطنة عُمان بتطبيق ضريبة القيمة المضافة التي تم اعتمادها حديثاً، مع تسليط الضوء على دور مسؤول الامتثال في تحسين جودة التنفيذ الضريبي، واستخدمت الدراسة منهجاً كمياً من خلال إجراء مسح ميداني على مجموعة من المدراء الماليين ومسؤولي الامتثال في الشركات العُمانية، وتم تحليل الاستجابات باستخدام تقنيات إحصائية متقدمة، وأظهرت النتائج أن هناك تفاوتاً في مستويات الالتزام، حيث كانت الشركات التي تعتمد على نظم رقابة داخلية رقمية، وتُوظف مسؤول امتثال مدرب، أكثر التزاماً وانضباطاً؛ في المقابل عانت الشركات الصغيرة من فجوات تنظيمية ساهمت في خفض نسبة الامتثال، وأشارت الدراسة إلى أن غياب التكامل بين الإدارة المالية والامتثال الضريبي هو من العوامل الرئيسية التي تؤثر على دقة الإقرارات، وأوصت بضرورة تطوير قدرات مسؤولي الامتثال، وتحديث نظم الرقابة الداخلية، وتعزيز التعاون بين الشركات وجهاز الضرائب في سلطنة عُمان.

4.دراسة (Alyaarubi, Alkindi & Ahmed, 2021) . بعنوان: جودة التدقيق الداخلي وإدارة

الأرباح: أدلة من سلطنة عُمان"

تناولت هذه الدراسة العلاقة بين جودة أنظمة التدقيق الداخلي وممارسات إدارة الأرباح، وركزت على الشركات العُمانية المُدرجة في السوق المالي، وسعت الدراسة إلى اختبار ما إذا كانت جودة التدقيق الداخلي تُسهم في الحد من التلاعب بالأرباح، والذي قد يرتبط بشكل غير مباشر بممارسات تهرب ضريبي أو تحريف مالي، كما اعتمدت الدراسة على منهج كمي، مع تحليل بيانات مالية تمتد لخمس سنوات، إلى جانب استبيانات موجهة إلى مدققي الحسابات الداخليين ومدراء الشؤون المالي، وأظهرت النتائج أن هناك علاقة عكسية بين جودة التدقيق الداخلي وممارسات إدارة الأرباح، وأن المؤسسات التي تمتلك أنظمة تدقيق قوية تُظهر التزامًا أكبر بالقوانين والأنظمة الضريبية، أوصت الدراسة بتقوية استقلالية وحدات التدقيق الداخلي، وتوسيع نطاق عملها ليشمل الأنشطة الضريبية، مما يُسهم في تحسين الشفافية وخفض فرص التهرب. علاقتها بالدراسة الحالية: تؤكد هذه الدراسة أهمية جودة التدقيق الداخلي كعامل مؤثر في السلوك الضريبي للمؤسسات، وتدعم فرضيتنا حول تأثير أنظمة الرقابة على التهرب الضريبي.

دراسة عبد الله (2021): مدى الالتزام بمعايير التدقيق الدولية وأثره في جودة المعلومات المالية في

المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

تناولت هذه الدراسة العلاقة بين الالتزام بمعايير التدقيق الدولية وجودة المعلومات المالية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي من خلال توزيع استبانة على (170) مدققًا ومحاسبًا، أظهرت النتائج أن الالتزام بمعايير التدقيق الدولية (ISA) يسهم بدرجة كبيرة في رفع موثوقية المعلومات المالية ويحد من احتمالات التلاعب والغش المحاسبي. كما بينت الدراسة أن

المؤسسات التي تلتزم بتطبيق المعايير الدولية تحقق شفافية أكبر في عرض البيانات المالية وتكسب ثقة المستخدمين الخارجيين مثل المستثمرين والبنوك، وأوصت الدراسة بضرورة تدريب المدققين في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على تطبيق معايير التدقيق الحديثة، وتبني إجراءات رقابية داخلية تتكامل مع متطلبات تلك المعايير لتحسين جودة التقارير المالية.

دراسة عبد الرحمن (2021): العلاقة بين كفاءة النظام المحاسبي الداخلي ومستوى التهرب الضريبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

استهدفت الدراسة الكشف عن العلاقة بين كفاءة النظام المحاسبي الداخلي ومستوى التهرب الضريبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. اعتمد الباحث المنهج الارتباطي التحليلي، وطبق استبانة على عينة مكونة من (190) محاسبًا ومدققًا في مؤسسات قطاع الخدمات والتجارة، وأظهرت النتائج وجود علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين كفاءة النظام المحاسبي الداخلي ومستوى التهرب الضريبي، إذ تبين أن المؤسسات التي تمتلك أنظمة محاسبية متكاملة ودقيقة تكون أقل عرضة لممارسات التهرب الضريبي. كما أكدت النتائج أن ضعف التدريب الضريبي للمحاسبين يؤدي إلى أخطاء في إعداد الإقرارات، بعضها متعمد وبعضها ناتج عن الجهل بالإجراءات، وأوصت الدراسة بضرورة تطوير الأنظمة المحاسبية الداخلية بما يضمن التتبع الدقيق للعمليات المالية، وتحسين الرقابة الإدارية على إعداد التقارير الضريبية.

5. دراسة (Alzakwani & Matriano, 2021). بعنوان: أثر الرقابة الداخلية من خلال الأنظمة

المحاسبية الرقمية على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في سلطنة عُمان ركزت الدراسة على فعالية أنظمة الرقابة الداخلية الرقمية ومدى قدرتها على تحسين الامتثال المالي والضريبي داخل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في عُمان، حيث سعت الدراسة لتحديد العلاقة بين

اعتماد الأنظمة المحوسبة ومستوى الشفافية الضريبية وجودة المعلومات المحاسبية، واعتمدت على استبيانات ميدانية وتحليل مقارن بين مؤسسات تعتمد أنظمة رقمية وأخرى تستخدم إجراءات يدوية تقليدية، وأظهرت النتائج أن المؤسسات التي دمجت الأنظمة الرقمية في إدارة حساباتها أظهرت انخفاضاً في معدلات الأخطاء، وتحسُّناً في جودة الإفصاح، وارتفاعاً في نسب الامتثال الضريبي، كما أشارت الدراسة إلى أن التحول الرقمي يمثل خطوة أساسية لتحسين الرقابة الداخلية، ولكن هناك حاجة ماسة إلى التدريب والدعم الفني لضمان فاعلية التنفيذ. علاقتها بالدراسة الحالية: هذه الدراسة مهمة في بحثنا كونها تستهدف نفس الفئة (المؤسسات الصغيرة والمتوسطة)، وتؤكد أن البنية التحتية الرقمية عنصر داعم لنظام الرقابة والتدقيق الذي ندرسه كمتغير مستقل.

6.دراسة (Al-Saadi & Khudari, 2020) . بعنوان: أثر الحوكمة الجيدة في ضمان النمو

الاقتصادي في سلطنة عُمان: دراسة أولية"

ناقشت الدراسة العلاقة بين تطبيق مبادئ الحوكمة الجيدة مثل الشفافية، والمساءلة، والرقابة الداخلية، وتحقيق الاستقرار المالي والنمو في سلطنة عُمان، حيث سعت الدراسة إلى تحليل مدى تأثير نظم الرقابة والحوكمة على كفاءة استخدام الموارد العامة، وتقييم دورها في مكافحة الفساد وتحسين البيئة الاستثمارية، واعتمدت على مؤشرات الحوكمة الدولية وبيانات الاقتصاد الكلي.

أظهرت النتائج أن الدول التي تعتمد ممارسات حوكمة رشيدة تتمتع بإدارة ضريبية أفضل، ومستويات تهرب ضريبي أقل، وقدرة أكبر على جذب الاستثمار، وأوصت الدراسة بترسيخ نظم الرقابة الداخلية ضمن أطر الحوكمة المؤسسية، وتوسيع استخدام أدوات التدقيق التنبؤية، وتحسين التنسيق بين الجهات الرقابية، علاقتها بالدراسة الحالية: تُوفر هذه الدراسة دعماً نظرياً قوياً لربط الرقابة الداخلية بالتحقيق في

الاستدامة المالية، وتعزز الربط بين نتائج بحثنا وأهداف رؤية عُمان 2040.

7.دراسة المهدي (2020): فاعلية نظام الرقابة الداخلية وأثره في جودة المراجعة المالية

هدفت الدراسة إلى قياس درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات التجارية والخدمية الخليجية، ودراسة أثر تلك الفاعلية على جودة عمليات المراجعة المالية. استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي، واستعانت باستبانة طبقت على عينة من (210) مدققين ماليين ومراجعين داخليين في القطاعين العام والخاص، توصلت النتائج إلى وجود علاقة طردية قوية بين فاعلية الرقابة الداخلية ومستوى جودة المراجعة المالية، حيث إن وجود أنظمة رقابة قوية يسهل مهمة المدقق الخارجي في جمع الأدلة وتقليل مخاطر التحريف الجوهرية. كما أكدت الدراسة أن كفاءة العاملين في وحدات التدقيق الداخلي، واستخدام النظم الإلكترونية في الرقابة، تعد من أهم العوامل التي تعزز جودة التقارير المالية النهائية، وأوصت الدراسة بضرورة تطوير أطر الرقابة الداخلية بما يتناسب مع متطلبات معايير التدقيق الدولية، وتبني أنظمة رقابة رقمية تعتمد على التقنيات الحديثة لضمان كفاءة المراجعة وجودتها.

8.دراسة العنزي (2020): دور التدقيق الخارجي في الحد من التهرب الضريبي في المؤسسات

الصغيرة والمتوسطة

استهدفت هذه الدراسة بيان الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تقليل ظاهرة التهرب الضريبي لدى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في دول الخليج العربي. استخدم الباحث المنهج الوصفي الارتباطي، واستند إلى استبانة شملت (150) من المدققين الخارجيين ومفتشي الضرائب، أظهرت النتائج أن التدقيق الخارجي يساهم في تعزيز الالتزام الضريبي من خلال إلزام المؤسسات بالإفصاح الدقيق عن الإيرادات والنفقات، مما يقلل من فرص إخفاء الدخل أو تضخيم المصروفات. كما تبين أن وجود رقابة مستقلة وفعالة من قبل المدققين الخارجيين يساعد على رفع درجة الشفافية والمساءلة، ويحد من ممارسات الغش المالي المرتبطة بالضرائب، وأوصى الباحث بضرورة تقوية العلاقة بين وحدات التدقيق

الخارجي والجهات الضريبية الرسمية، وتفعيل برامج تدريبية متخصصة للمدققين في مجال فحص الضرائب والكشف عن حالات التهرب.

9. دراسة العسيري (2020): التهرب الضريبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ضوء تطبيق ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي

هدفت الدراسة إلى تحليل واقع التهرب الضريبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بعد تطبيق ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي. استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي، واعتمدت على بيانات استقصائية وتحليل تقارير ضريبية رسمية خلال السنوات الأولى من تطبيق النظام الضريبي الجديد، أظهرت النتائج أن التهرب الضريبي ظل مرتفعاً نسبياً في المؤسسات الصغيرة، خاصة خلال السنتين الأوليين من التطبيق، بسبب ضعف الوعي الضريبي، وعدم جاهزية الأنظمة المحاسبية، وغياب التدريب المتخصص للعاملين في المحاسبة والضرائب. كما بينت الدراسة أن ضعف نظم الرقابة الداخلية يتيح المجال للممارسات غير النظامية، مثل تسجيل فواتير وهمية أو إخفاء بعض المبيعات لتقليل الالتزامات الضريبية؛ وأوصت الدراسة بضرورة تكثيف حملات التوعية الضريبية، وتطوير أنظمة المحاسبة الإلكترونية، ورفع كفاءة المفتشين الضريبيين لمتابعة تطبيق الضريبة بصورة أكثر فاعلية.

3.4.2 التعليق على الدراسات السابقة واستخلاص الفجوة البحثية

يتضح من استعراض الدراسات السابقة، سواء العربية أو الأجنبية، أن هناك اهتماماً متزايداً بدور الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق الدولي في الحد من التهرب الضريبي، كما يتكرر التأكيد على العلاقة الوثيقة بين فعالية هذه النظم وكفاءة الامتثال الضريبي، وقد تناولت بعض الدراسات الموضوع من زاوية الرقابة

المالية الداخلية (مثل دراسة ستار ودهش، 2021؛ Islam et al., 2024)، في حين ركزت دراسات أخرى على التأثيرات الاقتصادية للتهرب الضريبي (أحمد ومأمون، 2023) أو على دور معايير التدقيق الدولية (Ibra, 2024).

كما تناولت بعض الدراسات السياق المحلي في سلطنة عُمان (Alyaarubi et Thottoli, 2022) مما يضيف أهمية إضافية على نتائجها، ويؤكد أن البيئة العُمانية تمثل ساحة بحثية خصبة لفهم تحديات التهرب الضريبي والامتثال، إلا أن معظم هذه الدراسات ورغم أهميتها كانت تركز على أحد الجانبين دون الدمج الشامل بين نظام الرقابة الداخلية، وتطبيق معايير التدقيق الدولية، وتأثيرهما المتكامل على التهرب الضريبي، خصوصًا في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تشكل العمود الفقري للاقتصاد العُماني.

الفجوة البحثية التي يسعى هذا البحث إلى سدها تتمثل في:

- الدمج بين المتغيرات الثلاثة (نظام الرقابة الداخلية، معايير التدقيق الدولية، التهرب الضريبي) في نموذج تحليلي موحد.
- التركيز على سلطنة عُمان، في ظل تطبيق ضريبة القيمة المضافة حديثًا والتغيرات الضريبية الجذرية التي يشهدها النظام المالي.
- استهداف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تحديدًا، التي غالبًا ما يتم تهميشها في الدراسات الأكاديمية، رغم أهميتها في الاقتصاد الوطني.
- ربط النتائج بمستهدفات رؤية عُمان 2040، خاصة في ما يتعلق بتحقيق الاستدامة المالية، والشفافية، وتنويع الإيرادات.

بناءً على ما سبق فإن الدراسة الحالية تسعى إلى تقديم إطار تطبيقي شامل يدمج بين الضبط الداخلي والتدقيق الاحترافي، ويُقدّم توصيات عملية للحد من التهرب الضريبي من منظور علمي ومنهجي يخدم السياسات العامة والاقتصادية للسلطنة.

الجدول رقم (2): المقارنة بين الدراسات السابقة

ت	عنوان الدراسة	المتغيرات الرئيسية	النتائج الرئيسية	الفجوة البحثية التي تملأها الدراسة الحالية
1.	ستار ودهش (2021)	الرقابة الداخلية، الاحتيال المالي	ضعف الرقابة الداخلية يزيد من احتمالات الاحتيال	دمج الرقابة الداخلية بمعايير التدقيق في بيئة واحدة
2.	بلحريش وبلحريش (2024)	الرقابة الجبائية، التهرب الضريبي	غياب الرقابة الجبائية يزيد فرص التهرب	عدم بناء نموذج متكامل يربط الرقابة بالتهرب
3.	الحارث كاظم (2021)	التخطيط الضريبي، التهرب الضريبي	التخطيط الضريبي الجيد يقلل التهرب	ربط التخطيط بالتدقيق ومعايير الامتثال
4.	كوثر وملاك (2024)	الرقابة الجبائية، الالتزام الضريبي	الرقابة تعزز الامتثال الضريبي	نقص الدراسات الميدانية في عُمان حول الامتثال
5.	أحمد ومأمون (2023)	التهرب الضريبي، التنمية الاقتصادية	التهرب يُضعف النمو الاقتصادي	غياب الربط المباشر مع الأدوات الرقابية

6.	Ibra (2024)	ISA 315، التهرب الضريبي	تطبيق ISA 315 يحد من التهرب الضريبي	تحليل ISA 315 ضمن السياق العُماني للمؤسسات الصغيرة
7.	Thottoli (2022)	الامتثال لضريبة القيمة المضافة	الامتثال يرتبط بدور مسؤول الضرائب	ربط دور الامتثال بجودة الرقابة في الشركات الصغيرة
8.	Alyaarubi et al. (2021)	جودة التدقيق، إدارة الأرباح	جودة التدقيق تقلل من التلاعب المالي	عدم استهداف البيئة العُمانية بالشكل الكافي
9.	Alzakwani & Matriano (2021)	الرقابة الداخلية، النظام المحاسبي	نظم الرقابة الرقمية تعزز الشفافية الضريبية	غياب دراسة العلاقة السببية في البيئة العُمانية
10.	Alshabibi et al. (2022)	التهرب الضريبي، تنوع مجالس الإدارة	التنوع في المجالس قد يضعف الالتزام الضريبي	نقص في نماذج التفاعل بين الحوكمة والتهرب في الخليج

المصدر: من إعداد الباحثة

4.4.2 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

تتميز هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات السابقة في عدد من الجوانب المنهجية والميدانية والموضوعية، ما يجعلها إضافة نوعية في الأدبيات العربية والعُمانية المتعلقة بالرقابة الضريبية، وتتمثل أبرز جوانب التميز فيما يلي:

1. دمج متكامل بين ثلاث متغيرات رئيسية في نموذج تحليلي واحد: بخلاف الدراسات التي تناولت

إما الرقابة الداخلية أو معايير التدقيق أو التهرب الضريبي بشكل منفصل، فإن هذه الدراسة تُعد

من أوائل الدراسات التي تسعى إلى تحليل العلاقة التفاعلية بين:

➤ فعالية نظام الرقابة الداخلية (COSO)

➤ تطبيق معايير التدقيق الدولية

➤ مستوى التهرب الضريبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

2. التركيز على البيئة العُمانية في سياق ما بعد تطبيق ضريبة القيمة المضافة (2021)، حيث

تشهد السلطنة تحولات كبيرة في نظمها الضريبية، مما يمنح الدراسة أهمية زمنية ومكانية،

ويُعزز من قابليتها للتطبيق العملي والمساهمة في صناعة القرار.

3. استهداف قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وهو قطاع حيوي غالبًا ما تم تجاهله في

الدراسات السابقة، رغم أنه يمثل أكثر من 90% من الكيانات الاقتصادية المسجلة في سلطنة

عُمان، ويُعد من أكثر القطاعات عرضة للتهرب بسبب ضعف الأنظمة الداخلية.

4. الربط المباشر بنتائج رؤية عُمان 2040، من خلال تقييم كيف تُسهم أدوات الرقابة والتدقيق

في تحقيق أهداف الاستدامة المالية، والحوكمة، والشفافية، وهي أهداف محورية في الرؤية

الوطنية.

5. استخدام أدوات تحليل إحصائي حديثة في اختبار النموذج المفاهيمي المقترح، مما يُضفي على

الدراسة صبغة علمية دقيقة، ويمنح نتائجها قوة تفسيرية يمكن الاستفادة منها في رسم سياسات

ضريبية أكثر فعالية.

6. الجانب التطبيقي العملي، حيث لا تقتصر الدراسة على الجانب النظري، بل تنطلق من الواقع العُماني لتقديم توصيات تنفيذية قابلة للتطبيق من قِبل الجهات المعنية مثل جهاز الضرائب، والمؤسسات الرقابية، والمراجعين الداخليين.

5.2 ملخص الفصل الثاني

تناول هذا الفصل الإطار النظري والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، حيث تم استعراض المفاهيم الأساسية للمتغيرات الثلاثة الرئيسة: نظام الرقابة الداخلية، ومعايير التدقيق الدولية، وظاهرة التهرب الضريبي.

وقد تمّ في البداية توضيح مفهوم الرقابة الداخلية، مع التركيز على إطار COSO الذي يُعدّ من أكثر الأطر العالمية اعتمادًا في تصميم وتقييم نظم الرقابة، وتمت مناقشة مكوناته الخمسة ودورها في ضبط الأداء المالي والإداري داخل المؤسسات، ثم تم التطرق إلى معايير التدقيق الدولية؛ كما عُرض بالتفصيل مفهوم التهرب الضريبي، وأسبابه، وآثاره الاقتصادية والاجتماعية، ودور أدوات الرقابة والتدقيق في الحد منه، إضافة إلى مناقشة الفجوة الضريبية كأداة تحليلية مهمة في قياس حجم التهرب، وتناول الفصل أيضًا سياق تطبيق ضريبة القيمة المضافة في سلطنة عُمان، والتحديات المرتبطة بالامتثال، خاصة في قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

وعلى صعيد الدراسات السابقة، فقد تم استعراض مجموعة من الدراسات العربية والأجنبية التي تناولت المتغيرات الثلاثة، حيث ركز بعضها على الرقابة الداخلية، وأخرى على التدقيق، وأخرى على التهرب

الضريبي، وتم استخلاص الفجوة البحثية التي تسعى هذه الدراسة إلى سدّها من خلال الربط بين هذه المتغيرات في نموذج تحليلي واحد يختص بالبيئة العُمانية.

وفي نهاية الفصل، تم عرض أهم ما يُميز هذه الدراسة عن غيرها، من حيث الدمج بين المتغيرات، والتركيز على قطاع مهم (المؤسسات الصغيرة والمتوسطة)، والارتباط برؤية عُمان 2040، مما يمنحها بعدًا تطبيقيًا واستراتيجيًا.

وسيمهد هذا الفصل النظري للفصل الثالث، حيث سيتم فيه تفصيل المنهجية البحثية المستخدمة لاختبار العلاقات التي نوقشت نظريًا في هذا الفصل، من خلال بناء النموذج المفاهيمي، وتحديد العينة، وتصميم أداة الدراسة، واختيار الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل البيانات واختبار الفرضيات.

الفصل الثالث: منهجية الدراسة وإجراءاتها

1.3 مقدمة الفصل

2.3 منهجية الدراسة

3.3 مجتمع الدراسة

4.3 أداة الدراسة

5.3 الصدق والثبات

6.3 الأساليب الإحصائية المستخدمة

7.3 خاتمة الفصل الثالث

1.3 مقدمة الفصل

يُعد هذا الفصل من أهم الفصول في الدراسات العلمية، حيث يُوضح المنهجية التي تم اتباعها في تنفيذ البحث، والطريقة التي اعتمدت عليها الباحثة في جمع البيانات وتحليلها، بما يُسهم في تحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن تساؤلاتها واختبار فرضياتها؛ كما يُمثل هذا الفصل القاعدة العلمية التي يُبنى عليها صدق نتائج الدراسة ومدى إمكانية تعميمها.

وفي ضوء طبيعة مشكلة الدراسة وأهدافها، تم اختيار منهجية علمية تُمكن من استكشاف العلاقة بين فعالية نظام الرقابة الداخلية، وتطبيق معايير التدقيق الدولية، والحد من التهرب الضريبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في سلطنة عُمان، وقد تم بناء نموذج مفاهيمي يتضمن المتغيرات الثلاثة، مع تصميم أداة قياس مناسبة (استبانة)، وتحديد العينة التي تمثل مجتمع الدراسة، وتحديد الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات.

يتضمن هذا الفصل وصفًا دقيقًا لمجتمع الدراسة وعينتها، وأداة الدراسة وخصائصها، بالإضافة إلى إجراءات الصدق والثبات، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

2.3 منهجية الدراسة

يعتمد اختيار المنهج العلمي في أي دراسة على طبيعة المشكلة والهدف من البحث وطبيعة المتغيرات المراد دراستها، وهو ما يوجه الباحث نحو استخدام منهج محدد أو مزيج من المناهج، وبالنظر إلى أهداف الدراسة الحالية، التي تسعى إلى تحليل العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وتطبيق معايير التدقيق الدولية وتأثيرهما في الحد من التهرب الضريبي، فقد تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي.

يُعد المنهج الوصفي التحليلي من أكثر المناهج استخدامًا في الدراسات التطبيقية في العلوم الإدارية والمحاسبية، حيث يهدف إلى وصف الظاهرة المدروسة وتحليل أبعادها، والتعرف على العلاقة بين المتغيرات، واختبار الفرضيات المتعلقة بها، من خلال جمع البيانات الميدانية وتحليلها باستخدام أدوات إحصائية مناسبة.

وقد تم في هذه الدراسة بناء نموذج مفاهيمي يتضمن متغيرًا مستقلًا (نظام الرقابة الداخلية)، ومتغيرًا تابعًا (التهرب الضريبي)، وتم تطوير استبانة ميدانية لجمع البيانات من عينة ممثلة من العاملين في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في سلطنة عُمان.

كما تم استخدام برنامج SPSS في تحليل البيانات، واختبار الفرضيات باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة، مثل المتوسطات الحسابية، والانحراف المعياري، وتحليل الانحدار، واختبار T، ومعامل الارتباط.

يهدف هذا الأسلوب المنهجي إلى تقديم نتائج دقيقة وموضوعية تُسهم في دعم توصيات علمية قابلة للتطبيق، بما يخدم أهداف الدراسة ويساعد في تطوير السياسات الضريبية والرقابية في سلطنة عُمان.

3.3 مجتمع الدراسة وعينتها

أولاً: المجتمع

يُقصد بمجتمع الدراسة جميع الأفراد الذين تنطبق عليهم خصائص البحث، والذين يتم جمع البيانات منهم فعليًا. وفي ضوء أهداف هذه الدراسة التي تهدف إلى تحليل العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق الدولية وأثرهما في الحد من التهرب الضريبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، فإن

مجتمع الدراسة يتكوّن من المدققين الخارجيين المعتمدين العاملين في سلطنة عُمان، ممن يقومون بتدقيق حسابات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

وقد تم تحديد مجتمع الدراسة من المدققين الخارجيين نظرًا لكونهم الجهة المهنية المسؤولة عن تطبيق معايير التدقيق الدولية، والأكثر قدرة على تقييم فعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الخاضعة للتدقيق، إضافةً إلى اطلاعهم المباشر على الممارسات المحاسبية والضريبية، مما يؤهلهم لتقديم تقييم موضوعي حول وجود مؤشرات التهرب الضريبي أو الفجوة الضريبية.

ويُعد هذا المجتمع ملائمًا لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، لارتباطه المباشر بمتغيرات الدراسة، وقد تم تحديده ضمن الإطار المكاني لسلطنة عُمان، والإطار الزمني للفترة من (2021-2024)، وهي الفترة التي شهدت تطبيق ضريبة القيمة المضافة وتفعيل دور الجهات الرقابية.

ثانياً: العينة:

تم استخدام أسلوب العينة غير الاحتمالية القصدية (Purposive Non-Probability Sample) في اختيار عينة الدراسة، نظرًا لخصوصية موضوع البحث وحاجته إلى مشاركين يمتلكون معرفة وخبرة مهنية متخصصة. وقد تمثلت عينة الدراسة في المدققين الخارجيين المعتمدين، ممن يمارسون عملهم المهني في سلطنة عُمان ويقومون بتدقيق حسابات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في مختلف القطاعات الاقتصادية (تجاري، صناعي، خدمي).

وقد تم اختيار هؤلاء المدققين لكونهم الفاعل المباشر في تطبيق معايير التدقيق الدولية، كما أنهم الأقرب إلى تقييم فعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الخاضعة لتدقيقهم، ويملكون بالتالي تصوراً موضوعياً حول مدى التزام هذه المؤسسات بالمتطلبات الضريبية، ومدى وجود مؤشرات على التهرب أو الفجوة الضريبية.

بلغ حجم العينة النهائية (120) مدققًا خارجيًا، تم التواصل معهم من خلال توزيع الاستبانة إلكترونياً وورقياً بالتنسيق مع مكاتب التدقيق المرخصة والمسجلة لدى الجهات المختصة، مع مراعاة التوزيع الجغرافي والتنوع في سنوات الخبرة والتخصصات المهنية.

ويُعد هذا النوع من العينات ملائماً للدراسات الكمية التحليلية التي تتطلب معرفة مهنية دقيقة، كما أن حجم العينة كافٍ لإجراء التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات باستخدام الأدوات المناسبة مثل معامل بيرسون وتحليل الانحدار الخطي.

4.3 أداة الدراسة (الاستبانة)

اعتمدت هذه الدراسة على الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات الأولية من أفراد العينة، وذلك لكونها من أكثر الأدوات شيوعاً ودقة في البحوث الكمية، وتسهم في الحصول على معلومات موثوقة حول آراء واتجاهات المشاركين فيما يتعلق بموضوع الدراسة.

وقد تم تصميم الاستبانة بما يتوافق مع الإطار النظري والمتغيرات الرئيسة في الدراسة، وهي:

1. نظام الرقابة الداخلية (المتغير المستقل)

2. التهرب الضريبي (المتغير التابع)

وقد تم بناء الاستبانة استناداً إلى عدد من الأدبيات والدراسات السابقة ذات الصلة، مع إجراء التعديلات

اللازمة لتلائم البيئة العُمانية والسياق المؤسسي المستهدف (مثل: ستار ودهش، 2021؛ Ibra,

2024؛ COSO).

تكوّنت الاستبانة من ثلاثة محاور رئيسة، بالإضافة إلى قسم خاص بالبيانات الديموغرافية:

❖ **المحور الأول: نظام الرقابة الداخلية** ويحتوي على عدد من العبارات التي تقيس مدى وجود

وتفعيل عناصر الرقابة الداخلية وفق إطار COSO (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، الأنشطة

الرقابية، المعلومات والاتصال، الرقابة المستمرة).

❖ **المحور الثاني: معايير التدقيق الدولية** ويقيس هذا المحور مدى معرفة المؤسسة بالمعايير

الدولية، ومدى تطبيق إجراءات تقييم المخاطر وفهم طبيعة الأعمال حسب متطلبات المعيار.

❖ **المحور الثالث: التهرب الضريبي** ويتضمن عبارات تقيس سلوكيات التهرب أو العوامل التي

تسهم فيه، مثل ضعف الالتزام بالإفصاح، واستغلال الثغرات القانونية، وضعف الرقابة.

تمت صياغة فقرات الاستبانة باستخدام مقياس ليكرت الخماسي، بدرجات تتراوح بين:

(1 = لا أوافق بشدة، 5 = أوافق بشدة)، وذلك بهدف تسهيل التحليل الكمي للبيانات، وتوحيد نمط

الإجابة.

وقد خضعت الاستبانة للمراجعة من قبل مجموعة من المحكمين المتخصصين في مجالات المحاسبة،

والتدقيق، والإحصاء لضمان صدق الأداة من حيث الصياغة، والملاءمة، والشمولية، كما تم إجراء

اختبار استطلاعي للتأكد من وضوح الفقرات وقابليتها للفهم من قبل العينة المستهدفة، وسيتم عرض

نتائج الصدق والثبات في الفقرات التالية من هذا الفصل.

5.3 الصدق والثبات

يُعد التحقق من الصدق والثبات لأداة الدراسة من الخطوات الأساسية في إعداد الأبحاث الكمية، إذ

يُعطي ذلك ثقة علمية في قدرة الأداة على قياس المتغيرات المستهدفة بدقة وموضوعية.

أولاً: الصدق (Validity)

يقصد بالصدق مدى قدرة أداة الدراسة على قياس ما وضعت لقياسه فعلاً، وفي هذه الدراسة تم التحقق من الصدق الظاهري (Face Validity) والصدق المحتوى (Content Validity) ، وذلك على النحو الآتي:

❖ تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين من أساتذة الجامعات والمتخصصين في المحاسبة، والتدقيق، والقياس التربوي، وطلب منهم تقييم البنود من حيث الصياغة، ومدى وضوحها، وتغطيتها لمحاور الدراسة.

❖ بناءً على ملاحظات المحكمين، تم إجراء التعديلات اللازمة على بعض الفقرات اللغوية، وإعادة صياغة بعض البنود لتكون أكثر وضوحاً ودقة.

وبذلك يمكن القول إن الاستبانة تتمتع بقدر عالٍ من الصدق الظاهري والمضموني، كونها استندت إلى الأدبيات ذات العلاقة، وتمت مراجعتها من قبل مختصين.

ثانياً: صدق الاتساق الداخلي (Internal Consistency Validity)

يتحقق صدق الاتساق الداخلي من معاملات الارتباط البينية بين الدرجات المتحصلة من الفقرات والدرجة الكلية على الاستبانة أو أبعادها. وتشير نتائج التناسق الداخلي إلى قوة الارتباط من واقع الدلالة الإحصائية القائمة بين كل متغير أو بعد وفقراته.

أظهرت نتائج العلاقات الارتباطية لاختبار بيرسون وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين كل من الدرجة الكلية لنظام الرقابة الداخلية مع فقراته، وعليه تستبقى جميع الفقرات كما في الجدول (3).

جدول رقم (3) نتائج صدق الاتساق الداخلي لمتغيرات الدراسة

المتغير	الفقرة	معامل الارتباط مع الدرجة الكلية	النتيجة
نظام الرقابة الداخلية	تتوفر لدى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بيئة رقابية تضمن الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية.	0.779**	استبقاء الفقرة
	تقوم المؤسسات بوضع هياكل تنظيمية واضحة تعزز من الرقابة الداخلية.	0.815**	استبقاء الفقرة
	يتم تقييم المخاطر المرتبطة بالأنشطة التشغيلية بشكل منتظم.	0.837**	استبقاء الفقرة
	تحدد المؤسسات أهدافاً واضحة تساعد في اكتشاف المخاطر التشغيلية، المالية والضريبية.	0.822**	استبقاء الفقرة
	تُطبق المؤسسات إجراءات رقابية مناسبة للحد من التهرب الضريبي.	0.811**	استبقاء الفقرة
	يتم توثيق العمليات المالية بما يسهم في دعم شفافية الرقابة.	0.893**	استبقاء الفقرة
	تعتمد المؤسسات أنظمة معلومات تضمن الإبلاغ الدقيق عن البيانات المالية.	0.866**	استبقاء الفقرة
	توجد قنوات فعّالة للتواصل بين الإدارات المختلفة بشأن الجوانب المالية والضريبية.	0.785**	استبقاء الفقرة
	تقوم المؤسسات بإجراء مراجعة دورية لأنظمة الرقابة الداخلية.	0.858**	استبقاء الفقرة

استبقاء الفقرة	0.650**	تؤدي الرقابة الداخلية دوراً فاعلاً في الكشف عن محاولات التهرب الضريبي.	
استبقاء الفقرة	0.820**	يلزم المدققون الخارجيون بفهم بيئة الرقابة الداخلية قبل بدء عملية التدقيق.	معايير التدقيق الدولية
استبقاء الفقرة	0,788**	يتم تحديد المخاطر الجوهرية المرتبطة بضريبة القيمة المضافة وفقاً لمعايير الترقيق.	
استبقاء الفقرة	0.808**	يقوم المدققون بتقييم تصميم وتنفيذ الضوابط الداخلية لدى المؤسسات.	
استبقاء الفقرة	0.804**	يؤخذ في الاعتبار مدى فعالية الرقابة الداخلية عند تخطيط أعمال التدقيق.	
استبقاء الفقرة	0.812**	يقوم المدققون الخارجيون باختبار فعالية الضوابط الداخلية المتعلقة بالالتزام الضريبي.	
استبقاء الفقرة	0.759**	تُستخدم النتائج المتحصلة من تقييم المخاطر لتحديد طبيعة ومدى اختبارات التدقيق.	
استبقاء الفقرة	0.634**	يسهم تطبيق معايير التدقيق في تعزيز الامتثال الضريبي للمؤسسات.	
استبقاء الفقرة	0.515**	يساهم التدقيق الفعّال وفق المعايير الدولية في تقليص فرص التهرب الضريبي	
استبقاء الفقرة	0.522**	تُلزم جميع المؤسسات بالإفصاح الكامل عن إيراداتها الخاضعة للضريبة.	التهرب الضريبي
استبقاء الفقرة	0.698**	تلجأ بعض المؤسسات إلى إصدار فواتير غير رسمية بهدف التهرب من الضريبة.	

استبقاء الفقرة	**0.624	يفتقر بعض من تنطبق عليهم تطبيق ضريبة القيمة المضافة إلى الوعي الكافي بموجبات ضريبة القيمة المضافة.
استبقاء الفقرة	**0.803	ضعف الرقابة الداخلية يسهم في زيادة فرص التهرب الضريبي.
استبقاء الفقرة	**0.751	تدني مستوى التدقيق المحاسبي يؤدي إلى ارتفاع نسبة التهرب الضريبي.
استبقاء الفقرة	**0.344	يتم تسجيل جميع المعاملات المالية ضمن النظام المحاسبي الرسمي.
استبقاء الفقرة	**0.621	توجد حالات لتأخير متعمد في تقديم الإقرارات الضريبية.
استبقاء الفقرة	**0.727	يعمد بعض المكلفين إلى التقليل المتعمد من قيمة المشتريات والإيرادات.
استبقاء الفقرة	**0.666	التهرب الضريبي يشكل تحدياً رئيسياً أمام تحقيق أهداف الإيرادات العامة.
استبقاء الفقرة	**0.593	ينعكس التهرب الضريبي سلباً على قدرة الدولة في تمويل البرامج التنموية.

يشير الجدول (3) إلى أن جميع فقرات أداة الدراسة قد أظهرت معاملات ارتباط موجبة ودالة إحصائياً مع درجات مجالاتها، وهو ما يؤكد تمتع الأداة بصدق اتساق داخلي مرتفع، ويعكس قدرتها على قياس أبعاد الدراسة بدقة وثبات. وبالتالي، تُعد الأداة صالحة للاستخدام في التطبيق الميداني لقياس المتغيرات

الرئيسية للدراسة (نظام الرقابة الداخلية، معايير التدقيق الدولية، والتهرب الضريبي) من وجهة نظر المدققين الخارجيين.

ثانيًا: الثبات (Reliability)

الثبات هو أحد أهم خصائص أدوات القياس الجيدة في البحوث النفسية والتربوية، ويحسب مدى اتساق الأداة في قياس ما صممت لقياسه عبر تكرار التطبيق أو ضمن مكوناتها الداخلية. ويعكس الثبات مدى خلو الأداة من الأخطاء العشوائية، وكلما زادت درجة الثبات، زادت موثوقية النتائج المستخرجة منها. ومعامل كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha) هو أكثر الأساليب انتشارا لقياس الاتساق الداخلي (Field, 2018).

وفي هذه الدراسة استخدمت الباحثة معامل ألفا كرونباخ، لانتشار استخدامه في العلوم الإنسانية والاجتماعية. وحول معيار تقييم النتائج المستخلصة للحكم على جودة المقياس وثباته، فتشير قيمة ألفا بمقدار (0.9) إلى ثبات ممتاز للمقياس، وقيمة ألفا ما بين (0.9 - 0.8) بأنها قيمة جيدة، أما إذا تراوحت بين (0.8 - 0.7) فنحكم عليها بأنها قيمة مقبولة، والنتيجة التي تكون أقل من (0.6-0.7) فهي قيمة ضعيفة، بينما قيمة ألفا كرونباخ التي تكون قيمتها أقل من (0.5) فيحكم عليها بأنها نتيجة غير مقبولة، وأن المقياس غير ثابت (شيراز، 2015).

والجدول التالي يبين حساب الثبات بمعامل ألفا كرونباخ ببرنامج SPSS:

جدول رقم (4) معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لمتغيرات الدراسة

المتغير	عدد الفقرات	معامل الثبات (كرونباخ ألفا)	النتيجة
نظام الرقابة الداخلية	10	0.942	مرتفع جدا

مرتفع	0.885	8	معايير التدقيق الدولية
مرتفع	0.822	10	التهرب الضريبي

يتضح من الجدول أن قيم معاملات الثبات لجميع أبعاد الأداة تراوحت بين (0.822) و(0.942)، وهي قيم مرتفعة وتُشير إلى درجة عالية من الاتساق الداخلي بين فقرات المقياس، حيث يُعد الحد المقبول للثبات وفقاً لمعايير (Nunnally, 1978) هو (0.70) على الأقل. وعليه، تُعد الأداة صالحة وموثوقة للتحليل الإحصائي.

6.3 الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات وهدف الدراسة، وذلك لمعالجة البيانات المجمعة من الاستبانة وتحليلها واختبار فرضيات الدراسة. وقد تم إجراء التحليل باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) الإصدار (26)، وذلك وفقاً لما يلي: استخدمت الباحثة في دراستها الأساليب الإحصائية الآتية:

1- ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لقياس درجة الثبات والاتساق الداخلي لأداة

الاستبانة، كما تم عرضه سابقاً في القسم 3.5.

2- المتوسط الحسابي (Mean): هو أحد مقاييس النزعة المركزية، ويُحسب بجمع القيم العددية

جميعها ثم قسمتها على عددها. يُستخدم لتحديد مستوى متغيرات الدراسة (Gravetter &

(Wallnau, 2017)

3- الانحراف المعياري (Standard Deviation) : هو مقياس للتشتت يُظهر مدى تباعد

البيانات عن المتوسط الحسابي. كلما زادت قيمته، زاد تباعد البيانات؛ وكلما قلت، كانت القيم

أقرب إلى المتوسط (Field, 2018).

4- تحليل الانحدار المتعدد (Multiple Regression Analysis) هو أسلوب إحصائي

يهدف إلى دراسة أثر متغيرين مستقلين أو أكثر في متغير تابع واحد، وذلك لتقدير مدى

مساهمة كل متغير مستقل في تفسير التباين في المتغير التابع، ويستخدم هذا التحليل لتحديد

قوة واتجاه العلاقة بين المتغيرات، والتنبؤ بقيمة المتغير التابع استناداً إلى قيم المتغيرات

المستقلة (Field, 2018) .

5- معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient): هو طريقة إحصائية

تقيس التشابه أو الارتباط بين عنصرين من عناصر البيانات بمقارنة خصائصهما وحساب

درجة تتراوح بين -1 و $+1$. تشير الدرجة العالية إلى تشابه كبير، بينما تشير الدرجة القريبة

من الصفر إلى عدم وجود ارتباط.

7.3 خاتمة الفصل الثالث

استعرض هذا الفصل المنهجية العلمية التي تم اتباعها في إجراء الدراسة، بدءاً من تحديد المنهج

الملائم لطبيعة المشكلة البحثية، وصولاً إلى الأدوات والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل

البيانات واختبار الفرضيات.

وقد تم اختيار المنهج الوصفي التحليلي كإطار عام للدراسة، نظرًا لملاءمته لطبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة الثلاثة: نظام الرقابة الداخلية، ومعايير التدقيق الدولية، والتهرب الضريبي، وذلك ضمن البيئة الاقتصادية العُمانية، وتحديدًا في قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

كما تم تحديد مجتمع الدراسة بأنه جميع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المسجلة في سلطنة عُمان خلال الفترة (2021-2024)، بينما تم تحديد عينة الدراسة بطريقة ملائمة لتمثيل هذا المجتمع، وتم تطوير استبانة ميدانية كأداة رئيسة لجمع البيانات، بعد التأكد من صدقها وثباتها عبر عرضها على مجموعة من المحكمين، وإجراء اختبار ميداني لحساب معامل الثبات (ألفا كرونباخ).

وشمل الفصل أيضًا بيانًا تفصيليًا للأساليب الإحصائية التي سيتم استخدامها في تحليل البيانات، مثل المتوسطات والانحرافات المعيارية، اختبار بيرسون، والانحدار الخطي والمتعدد، وذلك بغرض الإجابة عن الأسئلة واختبار الفرضيات وتحقيق أهداف الدراسة.

ويمثل هذا الفصل الأساس المنهجي الذي سيتم من خلاله تحليل البيانات في الفصل الرابع، واستخلاص النتائج في ضوء النموذج المفاهيمي للدراسة.

8.3 التحديات التي تواجهها الدراسة:

1. غياب البيانات الرسمية الدقيقة عن الفجوة الضريبية في سلطنة عُمان، سواء من حيث نسب التهرب أو تقديرات التحصيل المتوقع، وهو ما حدّ من إمكانية استخدام منهج كمي دقيق لقياس الفجوة، واضطر الباحث إلى اعتماد مؤشرات تقديرية مستخلصة من الاستبانة.

2. صعوبة الوصول إلى عينة عشوائية ممثلة، نظرًا لخصوصية مجتمع الدراسة (المؤسسات

الصغيرة والمتوسطة) وتفاوت درجة استعدادها للمشاركة في الدراسات ذات الطابع الضريبي،

وهو ما استلزم استخدام أسلوب العينة القصدية غير الاحتمالية.

3. حساسية موضوع الدراسة، إذ إن التهرب الضريبي يُعد سلوكًا غير قانوني، وقد يؤثر ذلك على

مدى شفافية بعض المشاركين في التعبير عن واقع ممارسات مؤسساتهم، رغم تأكيد سرية

الإجابات.

4. تفاوت وعي المشاركين بمفاهيم معايير التدقيق الدولية، خاصة في المؤسسات التي لا تستعين

بمدققين محترفين بشكل دوري، مما قد يؤثر على دقة الإجابات في هذا المحور.

5. الاعتماد على أداة واحدة (الاستبانة) لجمع البيانات، في ظل غياب بيانات إدارية رسمية من

الجهات الضريبية، مما يفرض على الباحث توخي الحذر في التعميم، ويعزز الحاجة لتحليل

النتائج في ضوء القيود المعرفية المفروضة على الدراسة.

رغم هذه التحديات، فقد تم اتخاذ تدابير منهجية لتعزيز صدق وثبات الأداة، وضمان تنوع العينة،

واستخدام أساليب تحليل إحصائي مناسبة، مما يرفع من موثوقية النتائج ويُحقق أهداف البحث.

الفصل الرابع: تحليل النتائج وعرضها

1.4 مقدمة

2.4 التحليلات الأولية للبيانات

3.4 عرض نتائج السؤال الأول

4.4 عرض نتائج السؤال الثاني

5.4 عرض نتائج السؤال الثالث وفرضياته

الفصل الرابع: تحليل النتائج وعرضها

1.4 مقدمة

هدف هذا الفصل إلى عرض نتائج الدراسة وتحليلها ومناقشتها في ضوء أهدافها وأسئلتها الرئيسية، وذلك استنادًا إلى البيانات التي جمعت من أفراد عينة الدراسة من المدققين الخارجيين العاملين في سلطنة عمان. كما يسعى هذا الفصل إلى إبراز مدى تطبيق نظام الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق الدولية، وتقييم مستوى التهرب الضريبي الفعلي المرتبط بضريبة القيمة المضافة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، إضافة إلى تحديد مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الحد من حالات التهرب الضريبي من وجهة نظر المدققين الخارجيين.

وقد تم تحليل البيانات باستخدام برنامج (SPSS) الإحصائي، حيث شملت الإجراءات الإحصائية الوصفية حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحديد اتجاهات استجابات أفراد العينة نحو فقرات الاستبيان، إلى جانب استخدام بعض الاختبارات الاستدلالية المناسبة للإجابة عن أسئلة الدراسة، مثل اختبارات التوزيع الطبيعي، وتحليل الارتباط، وتحليل الانحدار لتحديد طبيعة العلاقة والأثر بين المتغيرات الرئيسية للدراسة.

وقد تم ترتيب النتائج وعرضها وفقًا لتسلسل أسئلة الدراسة على النحو الآتي:

أولاً: عرض نتائج السؤال الأول المتعلق بمدى التزام المدققين الخارجيين بتطبيق نظام الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق الدولية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

ثانياً: عرض نتائج السؤال الثاني المتعلق بتقييم المدققين الخارجيين لمستوى التهرب الضريبي الفعلي المرتبط بضريبة القيمة المضافة.

ثالثاً: عرض نتائج السؤال الثالث الذي يتناول فاعلية نظام الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق الدولية في الحد من حالات التهرب الضريبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من وجهة نظر المدققين الخارجيين.

2.4 التحليلات الأولية للبيانات

قبل الشروع في اختبار فرضيات الدراسة والإجابة عن أسئلتها، تم إجراء مجموعة من التحليلات الإحصائية الأولية للتأكد من سلامة البيانات وصلاحيها للتحليل. شملت هذه التحليلات التحقق من صدق وثبات أداة الدراسة، وفحص القيم المتطرفة، واختبار التوزيع الطبيعي للبيانات، إلى جانب وصف الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة.

التوزيع الطبيعي للبيانات

تم اختبار مدى اتباع متغيرات الدراسة للتوزيع الطبيعي باستخدام اختباري Kolmogorov-Smirnov وShapiro-Wilk، وذلك للتحقق من صلاحية البيانات لاستخدام الاختبارات المعلمية.

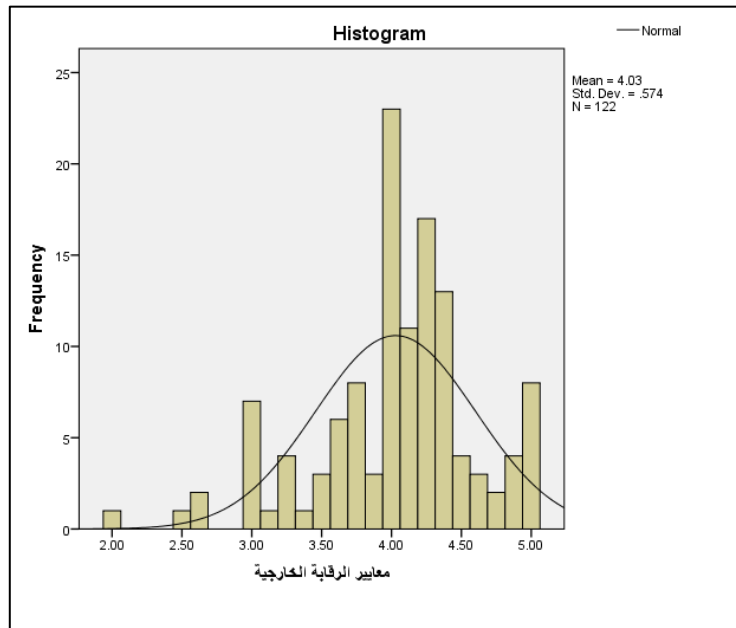
الجدول (5) : نتائج اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

النتيجة	شابيرو- ويلك Shapiro-Wilk Sig.	كولموغوروف - سميرونوف Kolmogorov-Smirnov.	المتغير
غير طبيعي	0.000	0.000	نظام الرقابة الداخلية
غير طبيعي	0.000	0.000	معايير التدقيق الدولية
غير طبيعي	0.000	0.000	التهرب الضريبي

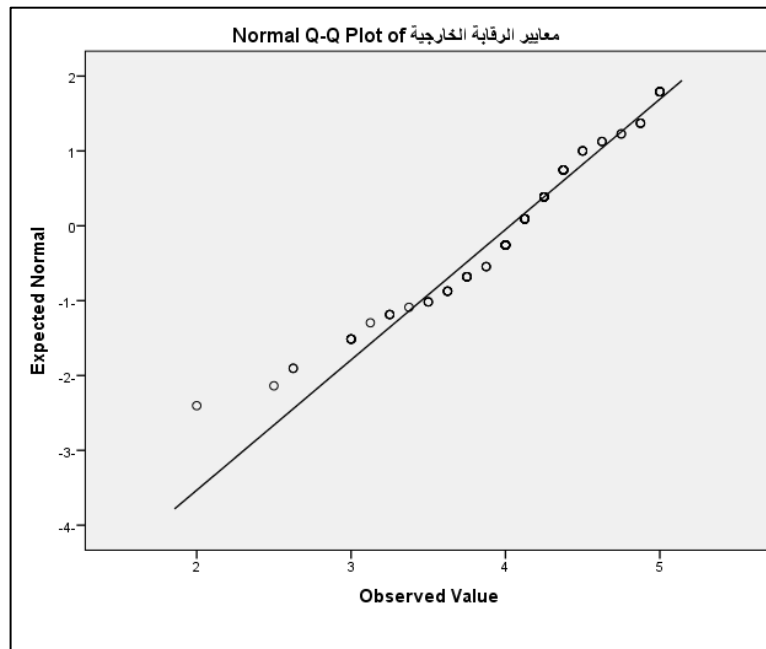
تُظهر نتائج اختبار [شابيرو- ويلك / كولموغوروف - سميرونوف] للتحقق من التوزيع الطبيعي إحصائيًا

أن قيم الدلالة (Sig) لجميع المتغيرات كانت أقل من (0.05)، وكذلك الرسوم البيانية (Histogram,

Q-Q plot) أظهرت انحرافًا واضحًا عن التوزيع الطبيعي، كما في الأشكال الآتية:



شكل (4) الشكل البياني (Histogram) لأداة الدراسة



شكل (5) مخطط المقارنة (Detrended Normal Q-Q Plot)

مما يشير إلى أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي بدقة. وبناء على ذلك، تم اعتماد الأساليب الإحصائية غير المعلمية لعدم تحقق شرط التوزيع الطبيعي.

القيم المتطرفة

القيم الشاذة هي قيم تكون خارج نطاق المتوسط الحسابي بسبب التواء شديد في البيانات ويبعدها عن شكل التوزيع الطبيعي، وتشير القيم المتطرفة إلى القيم القصوى التي تقع بشكل غير طبيعي خارج السياق العام لتوزيع المتغيرات، ويمكن الكشف عن القيم المتطرفة أثناء إجراءات تفرغ وإدخال البيانات في أحد الأنظمة الإحصائية مثل برنامج (SPSS)، ويشير كلاين (2016) Kline إلى وجود نوعين من القيم المتطرفة وهي القيم المتطرفة القصوى لمتغير واحد والقيم المتطرفة لأكثر من متغير، والتي تشمل مزيج غير عادي من القيم المتطرفة لعدد من المتغيرات، حيث أن التعامل مع هذه القيم المتطرفة لا يتم جزافاً أو عشوائياً، وإنما عن طريق بعض القواعد المتعارف عليها إحصائياً والمقبولة على نطاق واسع، وتعد قيمة (z - score) القياسية التي لا تقع ضمن القيم المقبولة قيم متطرفة (الشهومي، 2020).

وللكشف عن القيم المتطرفة في هذه الدراسة، تم تجميع عناصر كل محور من محاور الدراسة وكذلك عناصر كل بعد من أبعاد هذه المحاور لتمثيل متغير واحد، وبرنامج SPSS، استخدمت الباحثة قاعدة المدى الربيعي rule (1.5×IQR) لتحديد القيم المتطرفة عن طريق (boxplot)، وتم معالجة الاستجابات التالية: (4، 14، 57، 71، 77، 80، 109).

3.4 عرض نتائج السؤال الأول:

الذي نص على: " ما مدى التزام المدققين الخارجيين في سلطنة عُمان بتطبيق نظام الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق الدولية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة؟"

للإجابة على هذه السؤال استخدمت الباحثة المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للتوصل إلى مدى التزام المدققين الخارجيين بتطبيق نظام الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق الدولية. ولتفسير النتيجة تم الاعتماد على المقياس الإحصائي وفق الجدول (6)، وتم بناء هذا المقياس حسب مقياس ليكرت الخماسي من خلال حساب المدى بين درجات المقياس (5-1=4)، ثم تم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية أي (5÷4=0.8)، ثم تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس بداية من (1) ونهاية المقياس (5) لتحديد الحد الأعلى للخلية (Ozen et al, 2012)

جدول رقم (6) المقياس الاحصائي لوصف استجابات أفراد عينة الدراسة

الدرجة	مدى المقياس	وصف درجة الاستجابة
5	5.00-4.20	مرتفعة جدا
4	4.19-3.40	مرتفعة
3	3.39-2.60	متوسطة
2	2.59-1.80	منخفضة
1	1.79-1.00	منخفضة جدا

فجاءت نتائج المتوسطات الحسابية لتطبيق الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق الدولية كالتالي:

جدول رقم (7) متوسطات تطبيق نظام الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق الخارجي

النتيجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
مرتفعة	0.823	3.559	نظام الرقابة الداخلية
مرتفعة	0.574	4.028	معايير التدقيق الخارجي

جاءت نتائج الدراسة لتوضح أن مستوى التزام المدققين الخارجيين في سلطنة عُمان بتطبيق نظام الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق الدولية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة كان مرتفعاً. فقد بلغ المتوسط الحسابي لتطبيق نظام الرقابة الداخلية (3.559) بانحراف معياري (0.823)، مما يشير إلى أن المدققين الخارجيين يؤلون أهمية واضحة لتنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية في بيئة العمل المهني، ويحرصون على ضمان سلامة النظم الرقابية في المؤسسات محل التدقيق. كما بلغ المتوسط الحسابي لتطبيق معايير التدقيق الدولية (4.028) بانحراف معياري (0.574)، وهو متوسط مرتفع يدل على التزام قوي من قبل المدققين بتطبيق تلك المعايير في أعمالهم التدقيقية.

وبناءً على ذلك، يمكن القول إن المدققين الخارجيين في سلطنة عُمان يتمتعون بمستوى عالٍ من الالتزام بتطبيق كلٍ من نظام الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق الدولية، الأمر الذي يعزز جودة التقارير المالية ويسهم في الحد من الأخطاء والمخالفات المالية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. وبحساب متوسطات فقرات نظام الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق الدولية، جاءت النتائج كما في الجدول

الآتي:

جدول رقم (8) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات نظام الرقابة الداخلية ومعايير

التدقيق الدولية

النتيجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	
مرتفعة	1.030	3.483	تتوفر لدى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بيئة رقابية تضمن الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية.	نظام الرقابة الداخلية
مرتفعة	0.989	3.500	تقوم المؤسسات بوضع هياكل تنظيمية واضحة تعزز من الرقابة الداخلية.	
مرتفعة	0.981	3.516	يتم تقييم المخاطر المرتبطة بالأنشطة التشغيلية بشكل منتظم.	
مرتفعة	1.054	3.516	تحدد المؤسسات أهدافاً واضحة تساعد في اكتشاف المخاطر التشغيلية، المالية والضريبية.	
مرتفعة	1.058	3.409	تُطبق المؤسسات إجراءات رقابية مناسبة للحد من التهرب الضريبي.	
مرتفعة	0.988	3.549	يتم توثيق العمليات المالية بما يسهم في دعم شفافية الرقابة.	
مرتفعة	1.053	3.459	تعتمد المؤسسات أنظمة معلومات تضمن الإبلاغ الدقيق عن البيانات المالية.	
مرتفعة	0.984	3.598	توجد قنوات فعالة للتواصل بين الإدارات المختلفة بشأن الجوانب المالية والضريبية.	
مرتفعة	0.989	3.524	تقوم المؤسسات بإجراء مراجعة دورية لأنظمة الرقابة الداخلية.	
مرتفعة	1.019	4.032	تؤدي الرقابة الداخلية دوراً فاعلاً في الكشف عن محاولات التهرب الضريبي.	
مرتفعة جدا	0.808	4.412	يلزم المدققون الخارجيون بفهم بيئة الرقابة الداخلية قبل بدء عملية التدقيق.	

مرتفعة	0.875	3.901	يتم تحديد المخاطر الجوهرية المرتبطة بضريبة القيمة المضافة وفقاً لمعايير الترتيق.	معايير التدقيق الدولية
مرتفعة	0.773	3.926	يقوم المدققون بتقييم تصميم وتنفيذ الضوابط الداخلية لدى المؤسسات.	
مرتفعة	0.753	3.929	يؤخذ في الاعتبار مدى فعالية الرقابة الداخلية عند تخطيط أعمال التدقيق.	
مرتفعة	0.771	3.844	يقوم المدققون الخارجيون باختبار فعالية الضوابط الداخلية المتعلقة بالالتزام الضريبي.	
مرتفعة	0.731	3.901	تُستخدم النتائج المتحصلة من تقييم المخاطر لتحديد طبيعة ومدى اختبارات التدقيق.	
مرتفعة جداً	0.741	4.213	يسهم تطبيق معايير التدقيق في تعزيز الامتثال الضريبي للمؤسسات.	
مرتفعة جداً	0.698	4.393	يساهم التدقيق الفعال وفق المعايير الدولية في تقليص فرص التهرب الضريبي	

يتضح من الجدول رقم (8) أن المتوسطات الحسابية لفقرات نظام الرقابة الداخلية تراوحت بين (3.409) و(4.032)، وهي تقع جميعها ضمن المستوى المرتفع، مما يشير إلى أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في سلطنة عُمان تطبق بدرجة جيدة مكونات وأسس نظام الرقابة الداخلية، وإن كانت بعض الجوانب بحاجة إلى مزيد من التطوير.

فقد حصلت الفقرة التي تنص على أن "الرقابة الداخلية تؤدي دوراً فاعلاً في الكشف عن محاولات التهرب الضريبي" على أعلى متوسط (4.032) بانحراف معياري (1.019)، وهو ما يعكس إدراك المدققين الخارجيين لأهمية الدور الرقابي في الحد من التهرب الضريبي، ودلالة على وجود وعي متنامٍ لدى المؤسسات بفاعلية الرقابة في هذا المجال.

بينما جاءت الفقرة التي تشير إلى أن "المؤسسات تُطبق إجراءات رقابية مناسبة للحد من التهرب الضريبي" بأدنى متوسط (3.409)، مما قد يدل على وجود تفاوت في مدى تطبيق الإجراءات الرقابية الموجهة تحديداً نحو معالجة مخاطر التهرب الضريبي، أو ضعف نسبي في فاعلية تنفيذ تلك الإجراءات على أرض الواقع.

كما أظهرت النتائج ارتفاع المتوسطات في الفقرات المتعلقة بـ التواصل بين الإدارات المختلفة (3.598) وتوثيق العمليات المالية (3.549) وإجراء المراجعة الدورية للرقابة الداخلية (3.524)، مما يشير إلى اهتمام المؤسسات بتحسين بيئة العمل الرقابية وتعزيز الشفافية والمساءلة، وهي من المؤشرات الدالة على جودة نظام الرقابة الداخلية.

أما فيما يتعلق بـ معايير التدقيق الدولية، فقد تراوحت المتوسطات الحسابية بين (3.844) و(4.412)، وهو ما يعكس مستوى مرتفعاً جداً من الالتزام بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق في بيئة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

وقد جاءت الفقرة التي تنص على أن "المدققين الخارجيين يلزمون بفهم بيئة الرقابة الداخلية قبل بدء عملية التدقيق" في المرتبة الأولى بمتوسط (4.412) وانحراف معياري (0.808)، وهو ما يدل على التزام قوي من المدققين بمتطلبات المعايير الدولية المتعلقة بمرحلة التخطيط وفهم بيئة العمل قبل تنفيذ مهام التدقيق.

كما حصلت الفقرة التي تنص على أن "يساهم التدقيق الفعّال وفق المعايير الدولية في تقليص فرص التهرب الضريبي" على متوسط مرتفع جداً بلغ (4.393) بانحراف معياري (0.698)، مما يعزز من القناعة لدى المدققين بأن الالتزام بالمعايير الدولية يساهم في رفع كفاءة عمليات التدقيق وتحسين الالتزام الضريبي للمؤسسات.

بالمقابل، جاءت أقل الفقرات متوسطاً في هذا البعد هي الفقرة المتعلقة بـ "اختبار فعالية الضوابط الداخلية المتعلقة بالالتزام الضريبي" بمتوسط (3.844)، مما يشير إلى وجود مساحة لتحسين الممارسات التطبيقية في تقييم فعالية الضوابط الضريبية، رغم الوعي المرتفع بأهميتها.

4.4 عرض نتائج السؤال الثاني:

الذي نص على: " كيف يُقَيِّم المدققون الخارجيون في سلطنة عُمان مستوى التهرب الضريبي الفعلي المرتبط بضريبة القيمة المضافة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؟" الهدف هو الوصول إلى تقدير المتوسط العام والاتجاه العام للاستجابات لمعرفة ما إذا كان مستوى التهرب الضريبي (كما يُقيمه المدققون) مرتفعاً أو متوسطاً أو منخفضاً، فلإجابة على هذا السؤال تم استخراج المتوسط الحسابي والانحراف لمتغير المعيارى للتهرب الضريبي وفقراته.

جدول رقم (9) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير التهرب الضريبي وفقراته

النتيجة	الانحراف المعيارى	المتوسط الحسابى	الفقرات	
مرتفعة	1.093	3.860	تلتزم جميع المؤسسات بالإفصاح الكامل عن إيراداتها الخاضعة للضريبة.	1
مرتفعة	0.910	4.073	تلتجأ بعض المؤسسات إلى إصدار فواتير غير رسمية بهدف التهرب من الضريبة.	2
مرتفعة	0.784	4.139	يفتقر بعض من تتطبق عليهم تطبيق ضريبة القيمة المضافة إلى الوعي الكافي بموجبات ضريبة القيمة المضافة.	3
مرتفعة	0.800	4.344	ضعف الرقابة الداخلية يسهم في زيادة فرص التهرب الضريبي.	4

مرتفعة	0.776	4.385	تدني مستوى التدقيق المحاسبي يؤدي إلى ارتفاع نسبة التهرب الضريبي.	5
مرتفعة	0.992	3.663	يتم تسجيل جميع المعاملات المالية ضمن النظام المحاسبي الرسمي.	6
مرتفعة	0.856	4.163	توجد حالات لتأخير متعمد في تقديم الإقرارات الضريبية.	7
مرتفعة جدا	0.825	4.213	يعتمد بعض المكلفين إلى التقليل المتعمد من قيمة المشتريات والإيرادات.	8
مرتفعة جدا	0.711	4.401	التهرب الضريبي يشكل تحدياً رئيسياً أمام تحقيق أهداف الإيرادات العامة.	9
مرتفعة جدا	0.759	4.426	ينعكس التهرب الضريبي سلباً على قدرة الدولة في تمويل البرامج التنموية.	10
مرتفعة	0.532	4.162	متغير التهرب الضريبي ككل	

يتضح من الجدول رقم (9) أن المتوسط العام لمتغير التهرب الضريبي بلغ (4.162) بانحراف معياري (0.532)، وهو مستوى مرتفع، مما يشير إلى أن المدققين الخارجيين في سلطنة عُمان يُقيّمون مستوى التهرب الضريبي الفعلي المرتبط بضرية القيمة المضافة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بأنه مرتفع نسبياً، وتحليل فقرات المتغير، يتضح أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (3.663) و(4.426)، وجميعها ضمن المستوى المرتفع، مما يعكس درجة اتفاق عالية بين المدققين على وجود ظاهرة التهرب الضريبي بدرجات متفاوتة. فقد حصلت الفقرة التي تنص على أن "ينعكس التهرب الضريبي سلباً على قدرة الدولة في تمويل البرامج التنموية" على أعلى متوسط بلغ (4.426) بانحراف معياري (0.759)، تلتها الفقرة التي تشير إلى أن "التهرب الضريبي يشكل تحدياً رئيسياً أمام تحقيق أهداف الإيرادات العامة" بمتوسط (4.401)،

أما الفقرات التي حصلت على أدنى المتوسطات، فهي: "تسجيل جميع المعاملات المالية ضمن النظام المحاسبي الرسمي" بمتوسط (3.663) و"الإفصاح الكامل عن الإيرادات الخاضعة للضريبة" بمتوسط (3.860).

5.4 عرض نتائج السؤال الثالث وفرضياته

السؤال الثالث الذي نص على: "ما مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية ومعايير الرقابة الخارجية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الحد من حالات التهرب الضريبي من وجهة نظر المدققين الخارجيين؟"

الفرضيات المقابلة:

الفرضية الصفرية: (H_0) لا يوجد تأثير واضح لنظام الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق الخارجي على الحد من حالات التهرب الضريبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من وجهة نظر المدققين الخارجيين.

الفرضية البديلة: (H_1) يوجد تأثير واضح لنظام الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق الخارجي على الحد من حالات التهرب الضريبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من وجهة نظر المدققين الخارجيين.

للتحقق من مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية ومعايير الرقابة الخارجية في الحد من التهرب الضريبي، تم استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Linear Regression)، باعتباره الأسلوب الإحصائي الأنسب لدراسة أثر أكثر من متغير مستقل في متغير تابع واحد، وقد تم اختبار النموذج باستخدام بيانات عينة الدراسة البالغة (120) مفحوصاً، بعد التأكد من تحقق افتراضات الانحدار المتعلقة بتعدد التوازي (Multicollinearity) واستقلالية الأخطاء (Durbin-Watson).

جدول (10) ملخص نموذج الانحدار الخطي المتعدد (Model Summary)

النموذج	R	R ²	الانحراف المعياري للتقدير	إحصائية-Durbin-Watson
1	0.330	0.109	0.506	1.552

المصدر: مخرجات برنامج SPSS (2025)

يوضح الجدول أن نموذج الانحدار يفسر نسبة محدودة (حوالي 10%) من التغير في التهرب الضريبي، وأن العلاقة بين المتغيرات ضعيفة لكنها موجبة، كما أن النموذج مقبول من حيث استقلالية الأخطاء وعدم وجود مشاكل إحصائية في البيانات.

جدول (11): تحليل التباين (ANOVA) للنموذج

المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية (df)	متوسط المربعات	قيمة F	Sig.
الانحدار	3.732	2	1.866	7.276	0.001
الباقى	30.517	119	0.256	—	—
المجموع الكلى	34.249	121	—	—	—

المصدر: مخرجات برنامج SPSS (2025) .

وضح جدول (11) نتائج تحليل التباين (ANOVA) لاختبار معنوية نموذج الانحدار الخطي المتعدد، وتشير النتائج إلى أن قيمة F المحسوبة بلغت (7.276) عند مستوى دلالة (Sig. = 0.001)، وهي أقل من مستوى المعنوية المعتمد ($\alpha = 0.05$) ويدل ذلك على أن النموذج ككل معنوي إحصائياً، أي أن المتغيرين المستقلين (نظام الرقابة الداخلية ومعايير الرقابة الخارجية) يسهمان معاً في تفسير جزء من

التغير في التهرب الضريبي لدى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وبناءً على ذلك، يمكن القول إن نموذج

الانحدار ملائم لتفسير العلاقة بين متغيرات الدراسة.

جدول (12) : معاملات الانحدار الخطي المتعدد Multiple Linear Regression Coefficients

المتغير Independent Variable	معامل الانحدار B	الخطأ المعياري Std. Error	معامل الانحدار المعياري Beta (β)	T اختبار	مستوى الدلالة Sig.	معامل التحمل Tolerance	عامل تضخم البيانات VIF
الثابت (Constant)	2.935	0.327	—	8.984	0.000	—	—
نظام الرقابة الداخلية Internal Control System	0.000	0.068	-0.004	-0.004	0.997	0.674	1.483
معايير الرقابة الخارجية External Control Standards	0.306	0.098	0.330	3.134	0.002	0.674	1.483

المصدر: مخرجات برنامج (SPSS 2025) .

أُجري تحليل الانحدار الخطي المتعدد لقياس أثر كل من نظام الرقابة الداخلية ومعايير الرقابة الخارجية

في المتغير التابع. وقد أظهرت النتائج أن نموذج الانحدار يتمتع بسلامة إحصائية من حيث عدم وجود

مشكلة التعدد الخطي بين المتغيرات المستقلة، حيث بلغت قيمة معامل تضخم التباين (Variance

Inflation Factor – VIF) لكل من المتغيرين (1.483)، وهي قيمة أقل من الحد المقبول إحصائياً،

كما بلغت قيمة معامل التحمل (0.674) (Tolerance)، وهي أعلى من (0.10)، مما يدل على

استقلالية المتغيرات المستقلة وصلاحيته للدخول في نموذج الانحدار.

وفيما يتعلق بتأثير المتغيرات المستقلة، أظهرت النتائج أن نظام الرقابة الداخلية لم يكن له أثر ذو دلالة

إحصائية في المتغير التابع، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار غير المعياري (0.000) B = ، وقيمة –

(0.004)، عند مستوى دلالة Sig (0.997) وهو ما يشير إلى ضعف تأثير هذا المتغير وعدم معنويته إحصائيًا.

في المقابل، كشفت النتائج عن وجود أثر إيجابي ذي دلالة إحصائية لـ معايير الرقابة الخارجية في المتغير التابع، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار غير المعياري (0.306)، ومعامل الانحدار المعياري (0.330)، وبلغت قيمة t (3.134) عند مستوى دلالة (0.002)، مما يدل على أن تحسن مستوى معايير الرقابة الخارجية يسهم بصورة مباشرة وموجبة في تعزيز المتغير التابع. وبناءً على ذلك، يمكن الاستنتاج أن معايير الرقابة الخارجية تعد المتغير الأكثر تأثيراً في المتغير التابع ضمن نموذج الانحدار الحالي، في حين لم يُظهر نظام الرقابة الداخلية أثرًا ذا دلالة إحصائية.

الفصل الخامس : مناقشة النتائج والتوصيات

1.5 مناقشة نتيجة السؤال الأول

2.5 مناقشة نتيجة السؤال الأول الثاني

3.5 مناقشة نتيجة السؤال الثالث

4.5 مساهمة الدراسة

5.5 المحددات والتوصيات

6.5 البحوث المقترحة

الفصل الخامس: مناقشة النتائج والتوصيات

يتناول هذا الفصل مناقشة النتائج التي توصلت إليها الدراسة الحالية وتفسيرها في ضوء أهدافها ومتغيراتها، وفي ضوء الإطار النظري ونتائج الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة، بالإضافة إلى تقديم مجموعة من التوصيات والمقترحات في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها، وتمت مناقشة النتائج وفقاً لتسلسل أسئلتها على النحو التالي:

1.5 مناقشة نتيجة السؤال الأول:

ما مدى التزام المدققين الخارجيين في سلطنة عُمان بتطبيق نظام الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق الدولية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أظهرت نتائج الدراسة أن مستوى التزام المدققين الخارجيين في سلطنة عُمان بتطبيق نظام الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق الدولية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة كان مرتفعاً، حيث بلغ المتوسط الحسابي لتطبيق نظام الرقابة الداخلية (3.559) بانحراف معياري (0.823)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لتطبيق معايير التدقيق الدولية (4.028) بانحراف معياري (0.574). وتشير هذه النتائج إلى أن المدققين الخارجيين في سلطنة عُمان يولون اهتماماً كبيراً بتنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية وتطبيق المعايير المهنية الدولية، بما يعزز جودة الأداء التدقيقي وموثوقية التقارير المالية. تتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه العديد من الدراسات السابقة التي أكدت أن الالتزام بمعايير التدقيق الدولية ونظم الرقابة الداخلية يرتبط إيجابياً بجودة التقارير المالية وفاعلية نظم الحوكمة، فقد توصلت دراسة عبد الله (2021) إلى أن الالتزام بمعايير التدقيق الدولية يعد من أهم العوامل التي ترفع من موثوقية

المعلومات المالية وتقلل من احتمالات الغش المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وأشارت دراسة المهندي (2020) إلى أن فعالية نظام الرقابة الداخلية ترتبط ارتباطاً مباشراً بمستوى التزام المدققين الخارجيين بالإجراءات المعيارية للتدقيق، مما يعزز الثقة في نتائج المراجعة ويقلل من فرص التلاعب المحاسبي، ودعمت دراسة أحمد ومأمون (2023) النتائج الحالية، حيث أوضحت أن تطبيق معايير التدقيق الدولية يرفع من كفاءة المدققين في اكتشاف الأخطاء الجوهرية، ويزيد من جودة المخرجات المالية في بيئات الأعمال العربية.

أما دراسة (Al-Twaijri & Al-Farah (2022)، فقد بينت أن المؤسسات التي تطبق نظام رقابة داخلية فعالاً وتلتزم بمعايير التدقيق الدولية تحقق مستويات أعلى من الشفافية والمساءلة، ما يقلل من فرص التهرب الضريبي ويعزز ثقة أصحاب المصلحة في البيانات المالية.

ويمكن عزو هذه النتيجة إلى نضج بيئة التدقيق وتطور العمل المؤسسي في سلطنة عُمان، ومدى الوعي المهني لدى المدققين الخارجيين بأهمية الالتزام بالمعايير الدولية وأسس الرقابة الداخلية في الحد من المخاطر المالية والمحاسبية. ويمكن تفسير هذا المستوى المرتفع من الالتزام بعدة عوامل رئيسية، من أبرزها:

التأثير الإيجابي لمعايير التدقيق الدولية (ISA)، إذ تمثل هذه المعايير إطاراً مرجعياً موحدًا يوجه المدققين في جميع مراحل العمل التدقيقي، بدءاً من التخطيط حتى إعداد التقرير النهائي، مما يساهم في توحيد الممارسات ورفع مستوى الوثوقية.

وعي المدققين الخارجيين بالدور الحيوي لنظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء والتلاعب المالي والحد من حالات التهرب الضريبي أو الفساد الإداري، وهو ما يدفعهم إلى تبني ممارسات رقابية فعالة ومتكاملة.

تتامي المسؤولية القانونية والمهنية للمدققين، حيث أصبحت مساءلة المدققين أمام الجهات التنظيمية والمهنية أكثر وضوحاً، الأمر الذي يعزز التزامهم بالتطبيق الدقيق لمعايير التدقيق والرقابة الداخلية لتجنب المساءلة أو فقدان الثقة المهنية.

من هذا المنطلق، يمكن القول إن المدققين الخارجيين في سلطنة عُمان يتمتعون بمستوى مهني مرتفع من الالتزام بالمعايير والضوابط الرقابية، ما يسهم في تعزيز الشفافية والإفصاح المالي، ويحد من الأخطاء الجوهرية والانحرافات المحاسبية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

وخلاصة القول أن ارتفاع مستوى التزام المدققين الخارجيين بتطبيق نظام الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق الدولية في سلطنة عُمان يعكس نضج الممارسات المهنية في بيئة التدقيق المحلي، ويؤكد أهمية هذه النظم في رفع جودة التقارير المالية وتقليل فرص الخطأ أو الغش المالي. كما تتفق هذه النتائج مع ما ورد في الدراسات السابقة التي شددت على أن الالتزام بمعايير التدقيق ونظم الرقابة يمثل حجر الأساس لتحقيق الشفافية والنزاهة المالية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

2.5 تفسير نتيجة السؤال الثاني:

كيف يُقَيَّم المدققون الخارجيون في سلطنة عُمان مستوى التهرب الضريبي الفعلي المرتبط بضريبة القيمة المضافة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؟ فقد أظهرت نتائج الدراسة أن المتوسط العام لمتغير التهرب الضريبي بلغ (4.162) بانحراف معياري (0.532)، وهو مستوى مرتفع، مما يدل على أن المدققين الخارجيين في سلطنة عُمان يُقَيِّمون مستوى التهرب الضريبي الفعلي المرتبط بضريبة القيمة المضافة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بأنه مرتفع نسبياً.

تتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه عدة دراسات سابقة في السياقين العربي والدولي، التي أكدت أن التهرب الضريبي يُعد ظاهرة متنامية في قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، نتيجة ضعف الرقابة الداخلية أو غياب الوعي الضريبي. مثل دراسة العسيري (2020) إلى أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في دول الخليج تُظهر مستويات مرتفعة من التهرب الضريبي، خصوصًا في السنوات الأولى من تطبيق ضريبة القيمة المضافة، بسبب غياب الخبرة المحاسبية وضعف تطبيق معايير الرقابة، ودراسة عبد الرحمن (2021) أن ارتفاع التهرب الضريبي يرتبط سلبًا بكفاءة أنظمة المحاسبة الداخلية، وأن ضعف تدريب المحاسبين على التعامل مع ضريبة القيمة المضافة يؤدي إلى أخطاء جوهرية أو تحايل مقصود في الإقرارات الضريبية، ودراسة (Alhassan & Abdul-Rahim (2022 التي دعمت هذا الاتجاه، إذ وجدت أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في البيئات النامية تميل إلى التهرب الضريبي عندما تفتقر إلى نظم رقابة مالية قوية أو عندما تكون إجراءات التحصيل الضريبي معقدة وغير شفافة، كما أكدت دراسة المعمري (2023) في السياق العُماني أن بعض المؤسسات الصغيرة لا تطبق النظم المحاسبية الموحدة، وأن ضعف الرقابة الداخلية يسهم في انتشار ممارسات التهرب الضريبي، خاصة في ظل التحديات الاقتصادية وتراجع هامش الربح في بعض القطاعات.

ويمكن تفسير هذا المستوى المرتفع من التهرب الضريبي - وفقًا لتقديرات المدققين - إلى أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ما زالت تواجه صعوبات في الالتزام الضريبي الكامل، سواء بسبب ضعف الوعي التشريعي أو غياب الأنظمة المحاسبية الدقيقة أو قصور في تطبيق نظم الرقابة الداخلية. ويمكن تفسير هذه النتيجة من خلال عدد من العوامل، منها: حداثة تطبيق ضريبة القيمة المضافة في سلطنة عُمان (2021)، إذ ما زالت المؤسسات، ولا سيما الصغيرة منها، في مرحلة التكيف مع المتطلبات الجديدة، ما يجعلها أكثر عرضة للأخطاء أو التجاوزات الضريبية، وضعف الكفاءة المحاسبية لبعض المؤسسات

الصغيرة والمتوسطة، حيث يفتقر كثير منها إلى الكوادر المتخصصة في المحاسبة الضريبية، مما يخلق ثغرات في توثيق العمليات وتقديم الإقرارات بدقة، وارتفاع الأعباء المالية والتكاليف التشغيلية التي تواجه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ما يدفع بعضها إلى التحايل على النظام الضريبي في محاولة لتقليل الالتزامات المالية أو تحسين التدفقات النقدية قصيرة المدى. بناء على ذلك، يمكن القول إن التهرب الضريبي في بيئة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لا يرتبط فقط بعوامل قانونية أو رقابية، بل يمتد إلى الجوانب الثقافية والإدارية والمحاسبية والتنظيمية.

وعليه، فإن النتيجة الحالية تبرز الحاجة إلى تعزيز الدور الرقابي والتوعوي للهيئات الحكومية والمهنية، عبر: تكثيف برامج التدريب الضريبي للعاملين في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ودعم تطبيق نظم المحاسبة الإلكترونية المتكاملة لتقليل الأخطاء والتلاعب، وتطوير شراكة بين المدققين الخارجيين والجهات الضريبية لرفع كفاءة الكشف المبكر عن التهرب.

3.5 مناقشة نتيجة السؤال الثالث وفرضيته:

ما مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق الخارجي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الحد من حالات التهرب الضريبي من وجهة نظر المدققين الخارجيين. أشارت النتيجة إلى أن معامل الانحدار لنظام الرقابة الداخلية ($B = -0.0004$, $Sig. = 0.997$) غير دال إحصائياً، مما يعني عدم وجود تأثير ذي معنوية إحصائية لهذا المتغير في الحد من التهرب الضريبي. بينما أظهرت معايير التدقيق الخارجي تأثيراً معنوياً موجباً ($B = 0.306$, $\beta = 0.330$, $Sig. = 0.002$)، مما يدل على أن ارتفاع فاعلية معايير الرقابة الخارجية يسهم في الحد من حالات التهرب الضريبي لدى المؤسسات

الصغيرة والمتوسطة . وبناء على ذلك، نرفض الفرضية الصفرية فيما يتعلق بمعايير الرقابة الخارجية ونقبل الفرضية البديلة بوجود تأثير معنوي، بينما نقبل الفرضية الصفرية بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية لعدم دلالاته إحصائياً.

تتفق هذه النتائج مع ما توصلت إليه عدة دراسات سابقة، منها: دراسة (العنزي، 2020) التي أكدت أن فاعلية التدقيق الخارجي تمثل أحد أهم أدوات الحد من التهرب الضريبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وكذلك دراسة إسلام وآخرون (2024) التي أشارت إلى أن ضعف الرقابة الداخلية في المنشآت الصغيرة يرجع إلى محدودية الكفاءات وضعف الالتزام بالإجراءات النظامية.

يمكن تفسير هذه النتيجة إلى أن ضعف أنظمة الرقابة الداخلية يزيد من فجوة المعلومات في المؤسسة، مما يسمح بممارسات غير قانونية مثل التهرب الضريبي. وبما أن التدقيق الخارجي يوفر رقابة مستقلة خارجية، فإنه يقلل من هذه الفجوة ويعزز من شفافية المعلومات المحاسبية، وبالتالي يحد من التهرب الضريبي، وبالتالي تُظهر نتائج هذا السؤال أن فاعلية أنظمة الرقابة في الحد من التهرب الضريبي لدى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعتمد بدرجة أكبر على الرقابة الخارجية المتمثلة في معايير التدقيق المهني المستقلة أكثر من اعتمادها على الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، وبذلك يتضح أن تطوير آليات التدقيق الخارجي وتعزيز الالتزام بمعايير يسهمان في تحقيق شفافية مالية أكبر وتقليل فرص التهرب الضريبي، في حين تحتاج أنظمة الرقابة الداخلية إلى مزيد من التطوير والتدريب لتصبح ذات تأثير فعّال.

4.5 مساهمات الدراسة:

تتجلى القيمة العلمية والعملية لهذه الدراسة في النقاط الآتية:

1. الإضافة المعرفية للمكتبة العُمانية: تُعد من الدراسات السبّاقة التي تربط بين آليات التدقيق الحديثة وظاهرة التهرب الضريبي في ظل تطبيق ضريبة القيمة المضافة (VAT) الحديثة في سلطنة عُمان.

2. تشخيص واقع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: قدمت الدراسة كشفاً دقيقاً لمستوى التهرب الضريبي في هذا القطاع الحيوي، مما يوفر قاعدة بيانات للمنظمين وصناع القرار حول التحديات الضريبية الفعلية.

3. تقييم فجوة الأداء الرقابي: كشفت الدراسة عن وجود "فجوة" بين الالتزام النظري بالمعايير وبين الفعالية الواقعية في الحد من التهرب، حيث أثبتت النتائج أن أنظمة الرقابة الحالية لم تحقق الأثر الإحصائي المرجو في تقليص التهرب الضريبي.

4. توجيه مهنة التدقيق الخارجي: تساهم الدراسة في توعية المدققين الخارجيين بضرورة عدم الاكتفاء بالتدقيق الروتيني، والتركيز على المؤشرات النوعية للتهرب الضريبي خاصة في البيئات التنظيمية المتوسطة والصغيرة.

5.5 المحددات والتوصيات:

المحددات:

توجد بعض العوامل التي يجب أخذها بالاعتبار عند تعميم النتائج:

1. **المحدد الموضوعي:** ركزت الدراسة على ضريبة القيمة المضافة فقط، بينما قد تختلف النتائج عند

دراسة أنواع أخرى من الضرائب (مثل ضريبة الدخل).

2. **المحدد البشري (صدق الاستجابة):** اعتمدت الدراسة على آراء المدققين الخارجيين، وهي تخضع

لتقديراتهم الشخصية وخبراتهم الفردية، مما قد يحمل نوعاً من التحيز التقديري.

3. **المحدد القطاعي:** اقتصر الجانب التطبيقي على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، والتي تتميز بضعف

هيكلها في أنظمتها المحاسبية مقارنة بالشركات الكبرى والمساهمة.

4. **المحدد الزمني:** أجريت الدراسة في مرحلة زمنية مبكرة من تطبيق ضريبة القيمة المضافة في

السلطنة، مما قد لا يعكس استقرار الممارسات الضريبية على المدى الطويل.

التوصيات:

توصيات موجهة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة:

1. ضرورة تعزيز أنظمة الرقابة الداخلية من خلال تدريب الكوادر المالية والإدارية على تطبيق

الإجراءات الرقابية الحديثة لضمان فعالية الكشف المبكر عن حالات التلاعب الضريبي.

2. إنشاء وحدات رقابة داخلية مستقلة تتبع مباشرة للإدارة العليا أو لمجلس الإدارة لضمان الحياد

في العمل الرقابي.

3. العمل على استخدام أنظمة محاسبية إلكترونية تسهل تتبع المعاملات وتزيد من الشفافية في

إعداد التقارير المالية.

توصيات موجهة للمدققين الخارجيين والجهات الرقابية:

1. تشجيع مكاتب التدقيق على الالتزام الدقيق بمعايير التدقيق الدولية لما لها من دور فعال في الحد

من الممارسات الضريبية غير القانونية.

2. زيادة التنسيق بين المدققين الخارجيين والهيئات الضريبية لتبادل المعلومات حول الثغرات المالية المحتملة.

3. تطوير برامج تدريب وتأهيل مستمرة للمدققين الخارجيين بما يتوافق مع التطورات في معايير التقارير المالية والضرائب.

توصيات موجهة لصناع القرار والجهات الحكومية:

1. سنّ تشريعات داعمة لتعزيز الرقابة الداخلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وربطها بعمليات الإفصاح المالي الإلزامي.

2. تشجيع اعتماد معايير التدقيق الخارجي الدولية كشرط أساسي لاعتماد البيانات المالية لدى الجهات الرسمية.

3. إطلاق برامج رقابية حكومية توعوية تبين أثر التهرب الضريبي على الاقتصاد الوطني ووسائل الحد منه.

6.5 البحوث المقترحة

1. دراسة العلاقة بين ثقافة الالتزام التنظيمي والسلوك الأخلاقي للعاملين وبين مستوى التهرب الضريبي.

2. تحليل دور التكنولوجيا المالية (FinTech) والأنظمة الإلكترونية في دعم الرقابة الداخلية واكتشاف حالات التهرب.

3. بحث أثر الاستقلالية المهنية للمدقق الخارجي في تعزيز جودة التقارير المالية وتقليل فرص التهرب.

6.6 الخاتمة

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل العلاقة بين مدى التزام المدققين الخارجيين بتطبيق نظام الرقابة الداخلية القائم على إطار (COSO) ومعايير التدقيق الدولية، وتأثير ذلك على مستوى التهرب الضريبي المرتبط بضريبة القيمة المضافة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في سلطنة عُمان. وقد أظهرت النتائج أن التزام المدققين الخارجيين بتطبيق نظام الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق كان مرتفعاً، في حين أن مستوى التهرب الضريبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لا يزال يشكل تحدياً ملحوظاً.

ورغم أهمية نظام الرقابة الداخلية، إلا أن نتائج تحليل العلاقة بينه وبين التهرب الضريبي لم تكن دالة إحصائياً، مما يشير إلى وجود فجوة في فاعلية تلك الأنظمة عند التطبيق الواقعي داخل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أو إلى تحديات تتعلق بضعف الالتزام من قبل أصحاب المؤسسات أنفسهم، أو محدودية دور المدقق الخارجي في التأثير المباشر على السلوك الضريبي.

تميزت الدراسة بدمج ثلاث محاور مترابطة: أنظمة الرقابة، ومعايير التدقيق، وسلوك التهرب الضريبي، مما مكن من تقديم رؤية متكاملة لفهم البيئة المحاسبية والضريبية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ضوء المتغيرات الاقتصادية والتشريعية الحديثة في عُمان، ولا سيما بعد تطبيق ضريبة القيمة المضافة. وتوصي الدراسة بضرورة تعزيز كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية بما يتلاءم مع طبيعة هذه المؤسسات، وتكييف معايير التدقيق لتكون أكثر مرونة وملاءمة للبيئات التشغيلية الصغيرة، إلى جانب تنفيذ برامج

توعوية وتنقيفية لرفع مستوى الوعي الضريبي لدى أصحاب المؤسسات والعاملين فيها. كما توصي بتوسيع نطاق الدراسات المستقبلية لتشمل عوامل إضافية قد تؤثر في التهرب الضريبي، مثل الثقافة التنظيمية أو جودة الإفصاح المالي.

إن نتائج هذه الدراسة تُعدّ مساهمة معرفية مهمة في مجال المحاسبة والتدقيق، ويمكن أن تسهم في تحسين جودة التقارير المالية، وتعزيز الشفافية والامتثال الضريبي، بما يدعم بيئة الأعمال المستدامة في سلطنة عُمان، تحقيقاً لرؤية عُمان 2040 في شقها المتعلق بالحوكمة والشفافية المالية.

قائمة المراجع

المراجع العربية:

- أحمد، & أحمد مأمون. (2023). تأثير التهرب الضريبي على التنمية الاقتصادية. *مجلة البحوث القانونية والاقتصادية (المنصورة)*، 13(85)، 46.1-
- أسماء، بوقلوط، & غردة، ريان. (2023). دور وظيفة التدقيق في إدارة المخاطر بالمؤسسة (رسالة ماجستير، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوسوف-ميلة).
- إسلام، صداقة، زينب، رحيل، & خالد. (2024). أثر تطبيق إطار COSO للرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية: دراسة حالة المصرف التجاري الوطني الليبي. *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية*، 11(1)، 79.60-
- البشير، خالد البشير، & محمد، عبد الحميد علي. (2025). دور نظم المعلومات المحاسبية في الحد من التهرب الضريبي. *مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية*، 6(1)، 212.196-
- بلاوي، خديجة، كليمان، نورة، بلبالي، & عبد الرحيم/مؤطر. (2022). دور التدقيق الداخلي في تعزيز نظام الرقابة الداخلية (رسالة ماجستير، جامعة أحمد دراية-أدرار).
- بلال، ايوب، بوشنه، شعيب، محمودي، & حسبن/مؤطر. (2021). تقييم دور التدقيق الداخلي في نظام الرقابة الداخلية (رسالة ماجستير، جامعة أحمد دراية-أدرار).
- بلحريش، كوثر، & بلحريش، ملاك. (2024). دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي. *بوعافية، عبد الرحمان، شلال، محمد اسلام، قالون، & جيلالي/مؤطر. (2023). أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية (رسالة ماجستير، جامعة أحمد دراية-أدرار).*

- المعمري، ح. (2023). أثر ضعف نظم الرقابة الداخلية في انتشار ممارسات التهرب الضريبي في المؤسسات الصغيرة في سلطنة عُمان. *مجلة البحوث الاقتصادية والإدارية*، (4)15، 201-220.
- المهندي، ع. (2020). فاعلية نظام الرقابة الداخلية وأثره في جودة المراجعة المالية. *مجلة البحوث المحاسبية*، (2)7، 90-108.
- العنزي، ف. (2020). دور التدقيق الخارجي في الحد من التهرب الضريبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. *مجلة الاقتصاد والحوكمة*، (1)8، 112-130.
- العسيري، ر. (2020). التهرب الضريبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ضوء تطبيق ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي. *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية*، (3)12، 77-95.
- عبد الرحمن، ن. (2021). العلاقة بين كفاءة النظام المحاسبي الداخلي ومستوى التهرب الضريبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. *مجلة جامعة الملك سعود للدراسات الإدارية*، (2)33، 140-158.
- عبد الله، س. (2021). مدى الالتزام بمعايير التدقيق الدولية وأثرها في جودة المعلومات المالية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. *مجلة دراسات محاسبية ومالية*، (1)9، 55-72.
- قبايلي. (2022). تقييم أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المدقق الداخلي في ظل استعمال المؤسسة لتكنولوجيا المعلومات والاتصال (رسالة دكتوراه).
- ليلى، محمد شنيشل، أحمد، جميل حايك، & يحيى، حسين زلزلي. (2024). أثر معايير التدقيق الدولية في تعزيز دور المدقق على اكتشاف الاحتيال والتلاعب في البيانات المالية. *مجلة منار الشرق للدراسات الإدارية والتجارية*، (3)2، 54-83.

م. م. الحارث، محمد رضا كاظم. (2021). التخطيط الاستراتيجي للضرائب وأثره في الحد من التهرب الضريبي (*Journal of Accounting and Financial Studies (JAFS)*), 16(57)، 1-13.

مراكش، محمد ساعد، بن عيسى، بن خيرة، يوسف عماد، شيشة، & نوال. (2022). التدقيق الداخلي كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

يحي، بن نوي، لقمان، & عوشت. (2024). دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة

المحاسبية: دراسة حالة مؤسسة سونلغاز-غرداية. (رسالة ماجستير، جامعة غرداية).

ستار، عليوي دهش، & عماد، محمد فرحان. (2021). تأثير الرقابة الداخلية بالاحتيايل وفق معايير

التدقيق الداخلي. *مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية*، 13(39)، 270.245-

المواقع الإلكترونية:

جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة. (د.ت). الموقع الإلكتروني الرسمي.

<https://www.sai.gov.om/>

جهاز الضرائب. (د.ت). الموقع الإلكتروني الرسمي.

<https://tms.taxoman.gov.om/portal/ar/home>

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

(COSO). (2017). Enterprise risk management: Integrating with strategy and performance.

<https://www.coso.org/>

وزارة التجارة والصناعة وترويج الاستثمار. (د.ت). الموقع الإلكتروني الرسمي.

<https://www.tejarah.gov.om/>

سلطنة عُمان. المكتب التنفيذي لرؤية عُمان 2040. (2020). رؤية عُمان 2040.

<https://www.oman2040.om/>

المراجع الإنجليزية:

- Al-Saadi, A. S. A., & Khudari, M. (2020). Impact of good governance in ensuring economic growth for Oman: The preliminary study. *Psychology and Education*, 57(9), 1132–1140.
- Alshabibi, B., Pria, S., & Hussainey, K. (2022). Nationality diversity in corporate boards and tax avoidance: Evidence from Oman. *Administrative Sciences*, 12(3), 111.
- Alsarmi, Y. N. A., & Ahemed, E. R. (2022). Determinants of efficiency of tax's collection in Oman. *Journal of Accounting and Business Education*, 7(1), 59–71.
- Alyaarubi, H. J., Alkindi, D. S., & Ahmed, E. R. (2021). Internal auditing quality and earnings management: Evidence from Sultanate of Oman. *Journal of Governance and Integrity*, 4(2), 115–124.
- Alzakwani, A., & Matriano, M. (2021). The impact of internal control through computerized accounting system among small and medium enterprises in

- Oman. *International Journal of Research in Entrepreneurship & Business Studies*, 2(3), 65–74.
- Cohen, J. (1988). *Statistical power analysis for the behavioral sciences* (2nd ed.). Lawrence Erlbaum Associates.
- Field, A. (2018). *Discovering statistics using IBM SPSS statistics* (5th ed.). SAGE Publications.
- Gravetter, F. J., & Wallnau, L. B. (2017). *Statistics for the behavioral sciences* (10th ed.). Cengage Learning.
- Ibra, O. (2024). *Role of the internal control system in accordance with International Auditing Standard No. 315 in reducing tax evasion*.
- Pallant, J. (2020). *SPSS survival manual: A step by step guide to data analysis using IBM SPSS* (7th ed.). Open University Press.
- Thottoli, M. M. (2022). A study on listed companies' compliance with value-added tax: The evolving role of compliance officer in Oman. *Public Administration and Policy*, 25(1), 89–98.

الملاحق

الملحق (1): الاستبانة بصورتها النهائية

القسم الأول: البيانات الديموغرافية

يرجى وضع علامة (✓) أمام الخيار المناسب:

1. الجنس

☐ ذكر ☐ أنثى

2. العمر

☐ أقل من 30 سنة ☐ من 30 إلى 39 سنة ☐ من 40 إلى 49 سنة ☐ 50 سنة فأكثر

3. المؤهل العلمي

☐ دبلوم ☐ بكالوريوس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه

4. عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق

☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات

5. عدد سنوات الخبرة في المجال الضريبي

☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات

6. مدى خبرتك مع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات

القسم الثاني: محاور الاستبانة

يرجى تحديد مدى موافقتك على كل عبارة باستخدام المقياس التالي:

(1) لا أوافق بشدة - (2) لا أوافق - (3) محايد - (4) أوافق - (5) أوافق بشدة

أولاً: نظام الرقابة الداخلية - وفق إطار (COSO)

م	العبارة	(1) لا أوافق بشدة	(2) لا أوافق	(3) محايد	(4) أوافق	(5) أوافق بشدة
1.	تتوفر لدى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بيئة رقابية تضمن الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية.	☐	☐	☐	☐	☐
2.	تقوم المؤسسات بوضع هياكل تنظيمية واضحة تعزز من الرقابة الداخلية.	☐	☐	☐	☐	☐
3.	يتم تقييم المخاطر المرتبطة بالأنشطة التشغيلية بشكل منتظم.	☐	☐	☐	☐	☐
4.	تحدد المؤسسات أهدافاً واضحة تساعد في اكتشاف المخاطر التشغيلية، المالية والضريبية.	☐	☐	☐	☐	☐
5.	تُطبق المؤسسات إجراءات رقابية مناسبة للحد من التهرب الضريبي.	☐	☐	☐	☐	☐
6.	يتم توثيق العمليات المالية بما يسهم في دعم شفافية الرقابة.	☐	☐	☐	☐	☐
7.	تعتمد المؤسسات أنظمة معلومات تضمن الإبلاغ الدقيق عن البيانات المالية.	☐	☐	☐	☐	☐
8.	توجد قنوات فعالة للتواصل بين الإدارات المختلفة بشأن الجوانب المالية والضريبية.	☐	☐	☐	☐	☐
9.	تقوم المؤسسات بإجراء مراجعة دورية لأنظمة الرقابة الداخلية.	☐	☐	☐	☐	☐
10.	تؤدي الرقابة الداخلية دوراً فاعلاً في الكشف عن محاولات التهرب الضريبي.	☐	☐	☐	☐	☐

ثانيًا: معايير التدقيق الدولية على الصغيرة والمتوسطة

م	العبارة	(1) لا أوافق بشدة	(2) لا أوافق	(3) محايد	(4) أوافق	(5) أوافق بشدة
1.	يلزم المدققون الخارجيون بفهم بيئة الرقابة الداخلية قبل بدء عملية التدقيق.	☐	☐	☐	☐	☐
2.	يتم تحديد المخاطر الجوهرية المرتبطة بضريبة القيمة المضافة وفقًا لمعايير الترتيق.	☐	☐	☐	☐	☐
3.	يقوم المدققون بتقييم تصميم وتنفيذ الضوابط الداخلية لدى المؤسسات.	☐	☐	☐	☐	☐
4.	يؤخذ في الاعتبار مدى فعالية الرقابة الداخلية عند تخطيط أعمال التدقيق.	☐	☐	☐	☐	☐
5.	يقوم المدققون الخارجيون باختبار فعالية الضوابط الداخلية المتعلقة بالالتزام الضريبي.	☐	☐	☐	☐	☐
6.	تُستخدم النتائج المتحصلة من تقييم المخاطر لتحديد طبيعة ومدى اختبارات التدقيق.	☐	☐	☐	☐	☐
7.	يساهم تطبيق معايير التدقيق في تعزيز الامتثال الضريبي للمؤسسات.	☐	☐	☐	☐	☐
8.	يساهم التدقيق الفعال وفق المعايير الدولية في تقليص فرص التهرب الضريبي.	☐	☐	☐	☐	☐

ثالثًا: التهرب الضريبي المرتبط بضريبة القيمة المضافة

م	العبارة	(1) لا أوافق بشدة	(2) لا أوافق	(3) محايد	(4) أوافق	(5) أوافق بشدة
1.	تلتزم جميع المؤسسات بالإفصاح الكامل عن إيراداتها الخاضعة للضريبة.	☐	☐	☐	☐	☐

☐	☐	☐	☐	☐	2. تلجأ بعض المؤسسات إلى إصدار فواتير غير رسمية بهدف التهرب من الضريبة.
☐	☐	☐	☐	☐	3. يفنقر بعض من تنطبق عليهم تطبيق ضريبة القيمة المضافة إلى الوعي الكافي بموجبات ضريبة القيمة المضافة.
☐	☐	☐	☐	☐	4. ضعف الرقابة الداخلية يسهم في زيادة فرص التهرب الضريبي.
☐	☐	☐	☐	☐	5. تدني مستوى التدقيق المحاسبي يؤدي إلى ارتفاع نسبة التهرب الضريبي.
☐	☐	☐	☐	☐	6. يتم تسجيل جميع المعاملات المالية ضمن النظام المحاسبي الرسمي.
☐	☐	☐	☐	☐	7. توجد حالات لتأخير متعمد في تقديم الإقرارات الضريبية.
☐	☐	☐	☐	☐	8. يعتمد بعض المكلفين إلى التقليل المتعمد من قيمة المشتريات والإيرادات.
☐	☐	☐	☐	☐	9. التهرب الضريبي يشكل تحدياً رئيسياً أمام تحقيق أهداف الإيرادات العامة.
☐	☐	☐	☐	☐	10. ينعكس التهرب الضريبي سلباً على قدرة الدولة في تمويل البرامج التنموية.

الملحق (2): قائمة المحكمين

م	الاسم	جهة العمل
1	الدكتور/ عبدالله بن محمد الشكيلي	جامعة نزوى - كلية الاقتصاد والإدارة ونظم المعلومات
2	الدكتور/ سعيد بن عبدالله السيفي	جامعة التقنية والعلوم التطبيقية - بنزوى
3	الدكتور/ حمود بن عبدالله الشكري	جامعة التقنية والعلوم التطبيقية - كلية التربية - بالمرستاق

الملحق (3): الموافقة الأخلاقية



RESEARCH ETHICS & BIOSAFETY COMMITTEE (UREBC)

CERTIFICATE OF ETHICAL APPROVAL

Date:	13/07/25
Project No.:	
Project Title:	دور نظام الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق في الحد من التهريب الضريبي: (دراسة تطبيقية على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في سلطنة عمان)
Principal Investigator (PI)/Researcher	أ. عبير النعماني

This is to certify that the research proposal associated with the project above has been reviewed by the Research Ethics and Biosafety Committee (UREBC) of A' Sharqiyah University and the ethical approval of this proposal has been approved under the code number (ASU/UREBC/25/103).

Note: The research should be carried out in accordance with the approved proposal. Any proposed change(s) to research design must be re-reviewed by the UREBC prior to implementation. While implementation you must consider the following:

- Report immediately to UREBC any adverse or unexpected events resulting from the research on human or/and animals.
- Notify the chair of UREBC upon completion or termination of the research project.

Dr. Rayya Al Balushi
Chair of University Ethics & Biosafety Committee
A' Sharqiyah University, Ibra, Oman
Email: Rayya.albalushi@asu.edu.om
Phone: +968 2540 1183