



بسم الله الرحمن الرحيم  
جمهورية السودان  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة شندي

كلية الدراسات العليا  
بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

بعنوان :

دور المحاسبة الضريبية في تقليل التهرب من ضريبة  
أرباح الأعمال  
دراسة ميدانية (ديوان الضرائب - السودان)

إعداد الطالب :

عبد اللطيف أزهرى عبد الرحمن عبد اللطيف

إشراف الدكتور :

أبوبكر عثمان محمد عثمان

أستاذ المحاسبة المشارك

جامعة شندي

1444هـ - 2023م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## الاستهلال



قال الله تعالى : (إِنَّا عَرَضْنَا الْأَمَانَةَ عَلَى السَّمَاوَاتِ وَالْأَرْضِ وَالْجِبَالِ فَأَبَيْنَ أَنْ  
يَحْمِلْنَهَا وَأَشْفَقْنَ مِنْهَا وَحَمَلَهَا الْإِنْسَانُ إِنَّهُ كَانَ ظَلُومًا جَهُولًا (72))

صدق الله العظيم

سورة الأحزاب ، الآية (72)

## الإهداء

إلى من وهبني كل شئ نبيل ..  
إلى نور عيني وضياؤها ...  
إلى من أحمل اسمه بكل افتخار ..  
إلى من تكبد المشاق من أجل أن يوفر لنا ما نحتاجه...  
إلى روح والدي العزيز  
إلى حبيبتي ورونق حياتي ..  
إلى من سقتني الدفء والحنان...  
إلى من علمتني الحب في زمن الألم...  
إلى من أروضتني الأمل من حضن النعم ...  
أمي الحبيبة  
إلى من جمعني بهم القدر ..  
فكانوا جزءاً من حياتي..  
زوجتي الغالية وأولادي  
إلى من منحوني معنى الصداقة ومعنى الأصالة ..  
إلى الجواهر التي بين الحمى وفخر صحبتي ..  
وصدق النقاء إليكم ..  
إلى إخواني وأصدقائي

## الشكر والتقدير

الشكر أجزله لله فاطر السماوات والأرض  
ممهد لي الطريق ومسهل لي ما أصبو إليه  
القائل في كتابه العزيز (ولئن شكرتم  
لأزيدنكم)

يتقدم الباحث بالشكر من بعد الله سبحانه  
وتعالى

لجامعة شندي متمثلة في كلية الدراسات  
العليا التي أتاحت لي الفرصة لنيل  
الدرجة العلمية والشكر للدكتور: أبوبكر  
عثمان محمد عثمان الذي رعى البحث منذ أن كان  
فكرة إلي أن صار واقعا ملموساً ولم يبخل  
بفكره وجهده ووقته فكان خير معين  
والشكر موصول لأسرة مكتبة الدراسات  
العليا وأسرة مكتبة الجودة والبشائر  
والأستاذ محمد عبد الوهاب وإلي كل من تعاون  
معي وأسهم في تسهيل مهمتي وساعدني في  
إخراج وطباعة هذا البحث ولم يسع المجال  
لذكرهم والحمد والشكر لله من قبل ومن  
وبعد وآخر دعواي إن الحمد لله رب  
العالمين.

## فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الاستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د	فهرس الموضوعات
هـ	فهرس الجداول
و	فهرس الأشكال
ز	المستخلص 1
ح	Abstract
المقدمة	
1	الإطار المنهجي للبحث
5	الدراسات السابقة
الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة الضريبية	
12	المبحث الأول : مفهوم وأهمية الضرائب
21	المبحث الثاني : انواع الضرائب واسس قياس الضريبة
الفصل الثاني : الإطار النظري للتهرب الضريبي	
30	المبحث الأول : مفهوم وأسباب التهرب الضريبي
41	المبحث الثاني : مفهوم وأهمية ضريبة أرباح الأعمال
الفصل الثالث : الرقابة المحاسبية علي ضريبة أرباح الأعمال	
51	المبحث الاول : مفهوم الرقابة المحاسبية وأهدافها
61	المبحث الثاني : أسس وإجراءات الرقابة المحاسبية
الفصل الرابع : الدراسة الميدانية	
70	المبحث الأول : نبذة عن ديوان الضرائب (القومي) و إجراءات الدراسة الميدانية
76	المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات
الخاتمة	
82	أولاً : النتائج
83	ثانياً : التوصيات
84	قائمة المصادر والمراجع
92	الملاحق

## فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
76	التوزيع التكراري لاجابات أفراد عينة البحث وفق متغير العمر	(1/2/4)
77	التوزيع التكراري لاجابات أفراد عينة البحث وفق متغير التخصص العلمي	(2/2/4)
78	التوزيع التكراري لاجابات أفراد عينة البحث وفق متغير المؤهل العلمي	(3/2/4)
79	التوزيع التكراري لاجابات أفراد عينة البحث وفق متغير المسمى الوظيفي	(4/2/4)
80	التوزيع التكراري لاجابات أفراد عينة البحث وفق متغير سنوات الخبرة	(5/2/4)
81	التوزيع التكراري لاجابات أفراد عينة البحث عن عبارات الفرضية الأولى	(6/2/4)
83	التوزيع التكراري لاجابات أفراد عينة البحث عن عبارات الفرضية الثانية	(7/2/4)
85	التوزيع التكراري لاجابات أفراد عينة البحث عن عبارات الفرضية الثالثة	(8/2/4)
87	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لاجابات أفراد عينة البحث عن عبارات الفرضية الأولى	(9/2/4)
89	نتائج مربع كاي لدلالة الفروق لاجابات أفراد عينة البحث عن جميع عبارات الفرضية الأولى	(10/2/4)
91	التوزيع التكراري لاجابات أفراد عينة البحث عن جميع عبارات الفرضية الأولى	(11/2/4)
92	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لاجابات أفراد عينة البحث عن عبارات الفرضية الثانية	(12/2/4)
94	نتائج مربع كاي لدلالة الفروق لاجابات أفراد عينة البحث عن جميع عبارات الفرضية الثانية	(13/2/ 4)
96	التوزيع التكراري لاجابات أفراد عينة البحث عن جميع عبارات الفرضية الثانية	(14/2/4)
97	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لاجابات أفراد عينة البحث عن عبارات الفرضية الثالثة	(15/2/4)
99	نتائج مربع كاي لدلالة الفروق لاجابات أفراد عينة البحث عن جميع عبارات الفرضية الثالثة	(16/2/4)
101	التوزيع التكراري لاجابات أفراد عينة البحث عن جميع عبارات الفرضية الثالثة	(17/2/4)

## فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
76	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة البحث وفق متغير العمر	(1/2/4)
77	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة البحث وفق متغير التخصص العلمي	(2/2/4)
78	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة البحث وفق متغير المؤهل العلمي	(3/2/4)
79	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة البحث وفق متغير المسمى الوظيفي	(4/2/4)
80	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة البحث وفق متغير سنوات الخبرة	(5/2/4)
91	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة البحث عن جميع عبارات الفرضية الأولى	(6/2/4)
96	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة البحث عن جميع عبارات الفرضية الثانية	(7/2/4)
101	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة البحث عن جميع عبارات الفرضية الثالثة	(8/2/4)

## المستخلص

تناول البحث دور المحاسبة الضريبية في تقليل التهرب من ضريبة أرباح الأعمال دراسة ميدانية (ديوان الضرائب - السودان)

وتمثلت مشكلة البحث في عدم المصدقية من قبل منشآت الأعمال والشركات التجارية من خلال الأرباح التي يظهرونها في القوائم المالية والتقارير، وهدف البحث الي توضيح الدور الذي تلعبه المحاسبة الضريبية في تقليل التهرب من ضريبة أرباح الأعمال ، وتوضيح الدور الذي تلعبه المحاسبة الضريبية في ضبط الأداء بمنشآت الأعمال.

وافترض البحث عدة فرضيات هي : هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الضريبية وتحقيق مبدأ الشفافية في القوائم المالية، وهنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الضريبية وضبط الأداء في منشآت الأعمال، وهنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الضريبية ومصدقية بيانات القوائم المالية.

خرج البحث بعدد من النتائج أهمها : الالتزام بالأسس السليمة للمحاسبة الضريبية يقلل الفاقد الضريبي، ويقوم المراجع الإداري بمراقبة الالتزام بالقوانين و التشريعات والأنظمة والمتطلبات الخارجية مما يزيد من الثقة في بيانات القوائم المالية ، وتساعد سياسة الإفصاح التام على منع التهرب الضريبي.

خلص البحث بعدد من التوصيات أهمها : ضرورة الالتزام بالأسس السليمة للمحاسبة الضريبية لتقليل الفاقد الضريبي، وعلى المراجع الإداري مراقبة الالتزام بالقوانين والتشريعات والأنظمة والمتطلبات الخارجية مما يزيد من الثقة في بيانات القوائم المالية ، والعمل على تطبيق سياسة الإفصاح التام لمنع التهرب الضريبي.

## **Abstract**

The Search dealt with the role of tax accounting in reducing business profit tax evasion, a field Search (Tax Bureau - Sudan). The problem of the Search was the lack of credibility by businesses and commercial companies through the profits they show in the financial statements and reports. Business. The Search assumed several hypotheses: There is a statistically significant relationship between tax accounting and achieving the principle of transparency in the financial statements, and there is a statistically significant relationship between tax accounting and performance control in business establishments, and there is a statistically significant relationship between tax accounting and the credibility of the financial statements data. I came out with a number of results, the most important of which are: Commitment to the sound foundations of tax accounting reduces tax losses, and the administrative auditor monitors compliance with laws, legislation, regulations, and external requirements, which increases confidence in the financial statements data, and the full disclosure policy helps prevent tax evasion. The study concluded with a number of recommendations, the most important of which are: the necessity of adhering to the sound foundations of tax accounting to reduce tax losses, and the administrative auditor must monitor compliance with laws, legislation, regulations, and external requirements, which increases confidence in the data of the financial statements, and work to implement a policy of full disclosure to prevent tax evasion.

## أولاً : الإطار المنهجي

### تمهيد :

تطور مفهوم الضريبة من تطور النظم والظروف الاقتصادية فقد كان ينظر إلي الضريبة على أنها وسيلة للحصول على مساهمة الرعية في تغطية نفقات الإقطاع ثم تقلصت هذه الفكرة وأصبح ينظر إليها على أنها مقابل الخدمات التي يحصل عليها الفرد من الدولة ولكن هذه الفكرة لم تدم طويلاً لاستحالة تحقيق التوازن ما بين ما يؤديه الفرد من الضريبة والخدمات التي يحصل عليها بل أن تطبيق هذه الفكرة يعني تحميل غير القادرين بعبء أكبر، حيث أنهم يحصلون على القدر الأكبر من الخدمات ونتيجة لهذا الانتقاد الذي اظهر قصور ذلك المفهوم برز مفهوم الوعاء الضريبي حين أصبحت الضريبة تقوم على فكرة أساسها تضامن الأفراد بالمساهمة في النفقات العامة على أساس المقدرة المالية. بناء على هذا الفهم عرفت الضرائب او الضريبة على أنها استقطاع نقدي جبري يتحمله الممول ويقوم بدفعه بلا مقابل وفقاً لمقدرته التكلفة مساهمة في الأعباء العامة أو تدخل السلطة لتحقيق أهداف سياسية واقتصادية واجتماعية.

ضريبة أرباح الأعمال ومشاكل قياسها في القطاع التجاري والصناعي في السودان نجد هنالك العديد من المشاكل بين مصلحة الضرائب والممولين وتزداد وتتعدد أساليب التهرب الضريبي التي يلجا إليه الممولين كذلك نجد في الجانب الآخر عدم استخدام أساليب القياس الصحيحة وعدم الالتزام بالتشريعات واللوائح الضريبية. إذ كانت الضرائب التي تجبي في الواقع إلا من أولئك الذين يؤدون واجباتهم ولتحقيق ركن العدالة الضريبية في تقليل التهرب من ضريبة أرباح الأعمال على أساس الأرباح الحقيقية للممول على ضوء الإقرار الضريبي والقوائم المالية المقدمة منهم من خلال نظام محاسبي فعال وضع الضمانات الكفيلة لحفظ حق كلا من الممول والدولة.

## مشكلة البحث :

تكمن مشكلة البحث في عدم المصادقية من قبل أصحاب الأعمال والشركات التجارية من خلال الأرباح التي يظهرونها في القوائم المالية والتقارير وتتلخص مشكلة البحث في الآتي :

- 1/ كيف تساهم المحاسبة الضريبية في تحقيق مبدأ الشفافية في القوائم المالية؟
- 2/ إلي أي مدى تساهم المحاسبة الضريبية في ضبط الأداء بمنشآت الأعمال؟
- 3/ هل تساهم المحاسبة الضريبية بمصادقية البيانات القوائم المالية؟

## أهداف البحث :

يهدف البحث إلي تحديد دور المحاسبة الضريبية في تقليل التهرب من ضريبة أرباح الأعمال بديوان الضرائب والأسباب الكامنة وراء عدم التزام المولين بتقديم حسابات عادلة وبالتالي التوصل إلي الحسابات الصحيحة واكتشاف حالة التهرب الضريبي ومن ثم تحقيق الهدف الرئيسي ألا وهو تقليل حجم الفاقد الضريبي ورده إلي الخزينة العامة ويمكن تلخيص ذلك في الآتي :

1/ توضيح الدور الذي تلعبه المحاسبة الضريبية في تحقيق مبدأ الشفافية ومصادقية القوائم المالية.

2/ توضيح الدور الذي تلعبه المحاسبة الضريبية في ضبط الأداء بمنشآت الأعمال.

## أهمية البحث :

**أهمية علمية :** تكمن أهمية البحث في ما الدور الذي تلعبه المحاسبة الضريبية في تقليل التهرب من ضريبة أرباح الأعمال بديوان الضرائب. أن يقوم بالتقدير العادل والمبنى على أسس صحيحة فأى فائض في الحصيلة سيحمل للخزينة العامة للدولة ويعتبر موارد لها قيمتها تستخدمها الدولة في التنمية الاقتصادية المستدامة.

**أهمية عملية :** الضريبة هي أداة لتمويل الخزينة العامة للدولة بالمال وهي تعتبر وسيلة فعالة في زيادة الاستثمار وتنمية المقدرات وتوفير الحماية اللازمة للمشروعات

الاقتصادية الوطنية أو توجيه عوامل الإنتاج للقطاعات المختلفة الهامة بالإضافة إلى تحقيق التكافل الاجتماعي لأفراد المجتمع الواحد.

### منهج البحث :

اتبع في هذا البحث المنهج التاريخي من خلال استعراض الدراسات السابقة واما المنهج الاستنباطي لصياغة الفرضيات كما تم استخدام المنهج الاستقرائي لاختبار صحة الفرضيات والمنهج واستخدم الباحث المنهج الوصفي لتحليل بيانات البحث.

### فروض البحث :

لتحقيق أهداف البحث وحلاً للمشكلة يمكن صياغة الفرضيات التالية :

1/ هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الضريبية وتحقيق مبدأ الشفافية في القوائم المالية.

2/ هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الضريبية وضبط الأداء المالي في منشآت الأعمال.

3/ هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الضريبية ومصداقية بيانات القوائم المالية.

### حدود البحث :

- الحدود المكانية : ديوان الضرائب (القومي)
- الحدود الزمانية : 2022م
- الحدود البشرية : العاملين بديوان الضرائب (القومي)
- الحدود الموضوعية : المحاسبة الضريبية وضريبة أرباح الأعمال.

### مصطلحات البحث :

ضريبة الدخل الشخصي : هي ضريبة مباشرة تفرض على الأشخاص الذي يمارسون المهن والنشاطات (التجارة ، خدمات .... الخ ) الذين يزيد دخلهم عن مقدار معين في السنة حيث تقوم الدولة باستقطاع جزء من أرباح الأشخاص إذا زاد عن حد معين.

**ضريبة الإنتاج :** هي ضريبة غير مباشرة تفرض على المنتجات المصنوعة من منتجات أخرى عادة ما تدمج في تجارة التجزئة في سعر المأكولات والمشروبات.

**ضريبة القيمة المضافة :** هي ضريبة تفرض بخصم بناء على الزيادة في قيمة المنتج أو الخدمة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج أو التوزيع.

**ضريبة العقارات :** يفرض رسم السكن سنوياً على العقارات المبنية والمباني على اختلاف أنواعها التي يتخذ مالكوها من جميعها أو بعضها سكناً رئيسياً أو ثانوياً لهم.

### **هيكل البحث :**

يتكون البحث من مقدمة وأربعة فصول وخاتمة وتشتمل المقدمة على الإطار المنهجي للبحث والدراسات السابقة ، و الفصل الأول يتناول الإطار النظري للمحاسبة الضريبية وينقسم إلى مبحثين المبحث الأول يحتوي على : مفهوم وأهمية الضرائب . المبحث الثاني يحتوي على : أنواع الضرائب وأسس قياس الضريبة ، والفصل الثاني يتناول الإطار النظري للتهرب الضريبي وينقسم إلى مبحثين المبحث الأول يحتوي على : مفهوم وأسباب التهرب الضريبي ، والمبحث الثاني يحتوي على : مفهوم وأهمية ضريبة أرباح الأعمال.

الفصل الثالث يتناول الرقابة المحاسبية على ضريبة أرباح الأعمال وينقسم إلى مبحثين المبحث الأول يحتوي على : مفهوم الرقابة المحاسبية وأهدافها . والمبحث الثاني يحتوي على : أسس وإجراءات الرقابة المحاسبية .

أما الفصل الرابع يتناول الدراسة الميدانية وينقسم أيضاً إلى مبحثين ، المبحث الأول يشتمل على نبذة عن ديوان الضرائب (القومي) وإجراءات الدراسة الميدانية . المبحث الثاني يحتوي على تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

الخاتمة : وتشتمل على النتائج والتوصيات والمصادر والمراجع.

## ثانياً : الدراسات السابقة :

1/ تناولت دراسة عبد المنعم: (2004)<sup>1</sup> نظم الحسابات الالكترونية ودورها في قياس ضريبة أرباح الأعمال، و تمثلت مشكلة الدراسة في دور الحسابات الالكترونية في تقديم وقياس وعاء ضريبة أرباح الأعمال لإمكانياتها الهائلة في معالجة البيانات المحاسبية المعقدة وتحليلها وإعدادها بطريقة يمكن الاستفادة منها بالسرعة والدقة المطلوبة بالإضافة إلي الطاقة التخزينية العالية لها .

توصلت الدراسة إلي عدد من النتائج أهمها : نسبة لتوسيع المظلة الضريبية تدقيق المحور للمعلومات ومن خصائصها أصبح هنالك حاجة لدخول التكنولوجيا الحديثة لإغراض قياس وتقدير وعاء الضريبة وتطبيق مبدأ العدالة الضريبية بكل جوانبها ، و من المتاعب التي تواجه العاملين في ديوان الضرائب من الأنشطة وصعوبات القرار والتصنيف والترتيب وبالتالي استبعاد العديد من المعلومات الواردة بالقدر اليسير لان العمل اليدوي منهك ويكون عرضة للعديد من الأخطاء.

خرجت الدراسة بعدد من التوصيات منها : إلزام الممولين على الاحتفاظ بالبطاقة الضريبية وعدم التعامل معهم الا بموجبها في جميع أوجه النشاط وذلك لأهميتها في التعامل وإبرازها في جميع المعاملات، وربط جميع مكاتب الضرائب علي أطراف السودان باستخدام شبكات الحاسب الآلي المحلية لانسياب تبادل المعلومات بسهولة ويسر .

يري الباحث ان هذه الدراسة اهتمت بنظم الحسابات الالكترونية ودورها في قياس ضريبة أرباح الأعمال ، أما دراسة البحث اهتمت بمعرفة دور المحاسبة الضريبية في تقليل التهرب من ضريبة أرباح الأعمال .

---

<sup>1</sup> - عبد المنعم آدم العباس ، نظم الحسابات الالكترونية ودورها في قياس ضريبة أرباح الأعمال ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، بحث الماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة ، 2004م.

2/ تناولت دراسة ايمان (2005م)<sup>1</sup>: اثر الإعفاءات الضريبية على وعاء ضريبية دخل أرباح الأعمال في التشريع السوداني بالتطبيق على قطاع النقل وأثارها على تشجيع الاستثمار، وتمثلت مشكلة الدراسة في ضبط التوازن الجيد بين الفائد الضريبي الناتج من الإعفاءات الضريبية والعائد المرجو منها بالإضافة إلي تحسين جودة التقارير المالية.

توصلت الدراسة إلي عدد من النتائج أهمها : ضرورة أساك المشروعات المالية بدفاتر محاسبية سليمة حتى يتسني تحديد الفائدة المرجوه من الإعفاء وتحديد الفائد الضريبي.

خرجت الدراسة بعدد من التوصيات منها : يجب ان تمنح الإعفاءات للمشروعات ذات الأثر الفعال على الاقتصاد القومي نحو مشاريع الأعمار والكهرباء والنقل ، توحيد الجهات المانحة للإعفاءات الضريبية مما يخلق نوعا من الاستقرار في الاستثمار ويقلص من التهرب الضريبي.

يري الباحث أن الدراسة تناولت أثر الإعفاءات على وعاء ضريبية أرباح الأعمال في التشريع السوداني بينما البحث تناول دور المحاسبة الضريبية في تقليل التهرب من ضريبة أرباح الأعمال.

3/ تناولت دراسة الصادق (2005م)<sup>2</sup>: إستراتيجية ديوان الضرائب في مكافحة التهرب الضريبي ، وتمثلت مشكلة الدراسة في أن هنالك افلات من دفع الضرائب وتحمل عبئها.

---

1- إيمان محمد سيد احمد الفكي ، اثر الإعفاءات على وعاء ضريبية إرباح الأعمال في التشريع السوداني بالتطبيق على قطاع النقل ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، جامعة النيلين ، غير منشور ، الدراسات العليا ، 2005م.

2 -الصادق حسب الله آدم : إستراتيجية ديوان الضرائب في مكافحة التهرب الضريبي ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الزعيم الأزهري ، كلية الدراسات العليا ، 2005م.

توصلت الدراسة إلى أن المظلة الضريبية لم تغطي كل الأنشطة التجارية والصناعية بسبب قلة الإمكانيات البشرية والمادية ، وعن إدارة التهرب الضريبي تحتاج للدعم المادي والبشري بالإضافة إلى تدريب أفرادها داخلياً وخارجياً لرفع كفاءاتهم. أوصت الدراسة بضرورة إلزام كافة الجهات الرسمية بشهادة خلو طرف من الضرائب عند سدادها لمستحقات الغير ، وإلزام جميع الجهات الحكومية وغير الحكومية بالالتزام بالبطاقة الضريبية .

يري الباحث أن هذه الدراسة اهتمت بإستراتيجية ديوان الضرائب في مكافحة التهرب الضريبي بينما اهتم البحث بدور المحاسبة الضريبية في تقليل التهرب من ضريبة أرباح الأعمال.

4/ تناولت دراسة التجاني (2006)<sup>1</sup>: أثر التهرب الضريبي علي إيرادات ضريبة أرباح الأعمال في السودان ، و تمثلت مشكلة الدراسة في أن جزءا معبرا من حصيلة أرباح الأعمال يضيع دون تحصيل نتيجة التهرب من أداء تلك الضريبة ، توصلت الدراسة إلي عدد من النتائج أهمها : تدني مستوي الثقافة الضريبية لدافع ضريبة أرباح الأعمال ، عدم اهتمام الممولين بحفظ دفاتر مستندات محاسبية منظمة ومكتملة. انخفاض إيرادات ضريبة أرباح الأعمال نتيجة الفاقد عن التهرب الضريبي .

خرجت الدراسة بعدد من التوصيات منها : ضرورة تحسين بيئة العمل الضريبي ، وزرع الثقة وسط الممولين وديوان الضرائب، والتأكد علي أهمية مسك الدفاتر وسجلات محاسبية منتظمة ومكتملة ، وإتباع برامج تدقيق فعالة بواسطة مراجعين ذوي تأهيل عالي.

يري الباحث أن الدراسة اهتمت بأثر التهرب الضريبي على إيرادات ضريبة إرباح الأعمال في السودان بينما اهتم البحث بدور المحاسبة الضريبية في تقليل التهرب من ضريبة أرباح الأعمال.

---

<sup>1</sup>- التجاني محمد علي إبراهيم ، أثر التهرب الضريبي علي إيرادات ضريبة إرباح الأعمال في السودان ، (رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشور ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2006م)

5 / تناولت دراسة بدرالتمام (2007)<sup>1</sup> : المشكلات المحاسبية لتحديد الدخل الخاضع لضريبة أرباح الأعمال، وتكمن مشكلة الدراسة إلي محاولة تقليل فجوة الخلاف بين سلطات الضريبة ودفاعي الضريبة عند تحديد وعائها ، قام الباحث بدراسة حالات تطبيقية عملية علي نوعين من شركات القطاع الصناعي أحدهما تعمل في صناعة البهيات والأخرى تعمل في مجال صناعة الأدوية وبعد الوقوف علي المعالجات التي تمت لتحديد الوعاء الخاضع لضريبة أرباح الأعمال للحالتين أعلاه بواسطة محاسب الضرائب قام الباحث بدراسة وتحليل هذه المعالجة وكذلك تم عمل استبيان ركز علي عينة نوعية وهم شريحة العاملين في مجال تقدير الضريبة ومراجعة الحسابات بالديوان. توصلت الدراسة إلي عدد من النتائج أهمها : إن عدم أتباع أسس ومبادئ وقواعد المحاسبة المالية هي السبب الرئيسي للخلاف القائم بين المحاسب الضريبي والمحاسب المالي معد التقارير المالية ، أغلب المنشآت الصناعية لاتستخدم أسس محاسبة التكاليف عند حساب تكلفة الإنتاج ، إن اغلب المراجعون وخبراء الضرائب لا يلتزمون بأسس وقواعد وأخلاقيات مهنة المراجعة .

خرجت الدراسة بعدد من التوصيات منها : ضرورة الالتزام بأسس ومبادئ المحاسبة المالية عند إعداد التقارير المالية ، والالتزام بأسس محاسبة التكاليف عند حساب تكلفة الإنتاج في الشركات الصناعية ، و ضرورة الالتزام بمبادئ وأخلاقيات مهنة المراجعة . يري الباحث أن الدراسة اهتمت بالمشكلات المحاسبية لتحديد الدخل الخاضع لضريبة أرباح الأعمال بينما اهتم البحث بدور المحاسبة الضريبية في تقليل التهرب من ضريبة أرباح الأعمال .

6/ تناولت دراسة إبراهيم (2009م)<sup>2</sup> : أثر التهرب الضريبي على كفاءة النظام الضريبي في السودان، كانت مشكلة الدراسة إلي تحقيق:رفع كفاءة النظام الضريبي

---

<sup>1</sup> - بدر التمام محمد سعد ، المشكلات المحاسبية لتحديد الدخل الخاضع لضريبة أرباح الأعمال رسالة ماجستير ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2007م .

<sup>2</sup> - إبراهيم ادم كباشي ، التهرب من دفع الضريبة وأثره على كفاءة النظام الضريبي في السودان ، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2009م.

وخاصة فيما يتعلق بجانب توزيع العبء الضريبي ومستوى عدالة النظام، وقياس تكاليف المكافحة بالجدوى الإدارية للنظام الضريبي في السودان، وإلزام الممولين بإمسك دفاتر محاسبية منظمة وإظهار كافة أوجه أنشاط.

توصلت الدراسة إلي العديد من النتائج أهمها : أن نسبة التهرب متزايدة حيث بلغت بحسب تقارير المراجعة (80% في العام 2000م و 85% في العام 2005م) من جملة تقارير المراجعة وأن أساليب بدأت تأخذ أشكال متقدمة ، بالرغم من الدور الذي قامت به إدارة المكافحة والمراجعة بديوان الضرائب ولذا فان مشكلة البحث تكمن في كيفية معالجة التهرب الضريبي في السودان وتقليل أثره.

خرجت الدراسة بعدد من التوصيات منها : نشر الوعي الضريبي وتقديم النصح والإرشاد للجهات المختصة فيما يتعلق بالتشريعات الضريبية وخلق جسور ثقة مع الممولين ، والعمل على إدخال كل الممولين تحت مظلة الضريبة وتقديم المتهربين الي محاكمات عادله ، وإلزام كافة الجهات الرسمية بالتعاون فيما بينهما لتبادل المعلومات. يرى الباحث أن الدراسة اهتمت بالتهرب من دفع الضريبة وأثرة على كفاءة النظام الضريبي في السودان بينما اهتم البحث بدور المحاسبة الضريبية في تقليل التهرب من ضريبة أرباح الأعمال .

7/ تناولت دراسة رابحة (2011م)<sup>1</sup> : اثر التهرب الضريبي علي إيرادات الدولة، و تمثلت مشكلة الدراسة في أن التهرب الضريبي الواسع يؤدي إلي عجز في موارد الدولة وبالتالي إضعاف قدرتها على القيام بواجباتها المختلفة ، توصلت الدراسة إلي العديد من النتائج أهمها : أن التهرب الضريبي يلعب دور كبير في عجز خزينة الدولة وعدم وجود ضوابط محكمة للمكلفين يؤدي إلي التهرب الضريبي .

خرجت الدراسة بعدد من التوصيات منها : ضرورة رفع مستوى أداء الإدارات الضريبية عند طريقة إدخال التكنولوجيا الحديثة في مجال رفع جباية الضريبة.

---

2- رابحة إبراهيم ادم محمد ، اثر التهرب الضريبي علي إيرادات الدولة ، (الخرطوم : جامعة ام درمان الإسلامية ، كلية العلوم الإدارية ، 2011م).

يري الباحث أن الدراسة تبحث في اثر التهرب الضريبي علي ايرادات الدولة بينما تبحث الدراسة دور المحاسبة الضريبية في تقليل التهرب من ضريبة أرباح الأعمال .

**8/ تناولت دراسة روان (2011م)<sup>1</sup> :** ظاهرة التهرب الضريبي في السودان أسبابه وأساليبه، و تمثلت مشكلة الدراسة في محاولة تقصي أسباب التهرب الضريبي من جهة نظر دافع الضريبة وفارضها ، توصلت الدراسة إلي العديد من النتائج أهمها: تدنى مستوى الثقافة الضريبية للمكلفين بدفع الضريبة مما يزيد التهرب الضريبي.

خرجت الدراسة بعدد من التوصيات منها : ضرورة العمل على توعية المواطنين بوجود الضريبة ، وإزالة الحاجز النفسي بين المكلف والضريبة.

يري الباحث أن الدراسه تناولت ظاهرة التهرب الضريبي في السودان أسبابه وأساليبه بينما اهتم البحث بدور المحاسبة الضريبية في تقليل التهرب من ضريبة أرباح الأعمال .

**9/ تناولت دراسة انجليزي (2012م)<sup>2</sup> :** استخدام المعلومات المحاسبية في مكافحة التهرب الضريبي بالسودان، و تمثلت مشكلة الدراسة في الفاقد الضريبي من إيرادات ضرائب الدخل في السودان ، نتيجة لتهرب بعض المكلفين من أداء ضرائب الدخل مما تؤثر على تقليل الإيرادات العامة، واقتصاديا في عدم توفر الأموال اللازمة لتمويل الخطط الاقتصادية ، بإحداث خلل في توزيع الدخل وإحلال العدالة الضريبية، توصلت الدراسة إلي العديد من النتائج أهمها: توجد عدة أسباب مرتبطة بالمكلف والتشريع والإدارة الضريبية تؤدي إلي التهرب الضريبي، و إمساك الدفاتر المنتظمة بواسطة المكلفين يساهم في الحد من التهرب الضريبي، و توسيع المظلة الضريبية وتخفيض أسعار وخاصة أسعار ضريبة الدخل الشخصي يساعد على تقليل حجم التهرب الضريبي.

---

1- روان علي أحمد عطية ، ظاهرة التهرب الضريبي في السودان أسبابه وأساليبه ، (الخرطوم : جامعة العلوم والتقانة ، كلية العلوم الإدارية ، 2011م).

2 - انجليزي عبدالله خليفة ، استخدام المعلومات المحاسبية في مكافحة التهرب الضريبي ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2012م.

خرجت الدراسة بعدد من التوصيات منها : الاهتمام بتطبيق نظام متكامل بديوان الضرائب ، وربط مراكز الضرائب الاتحادية وفروع الديوان بشبكة معلومات، وأن يولي ديوان الضرائب عناية لأسباب التهرب الضريبي في السودان.

يرى الباحث أن الدراسة اهتمت باستخدام المعلومات المحاسبية في مكافحة التهرب الضريبي بينما اهتم البحث بدور المحاسبة الضريبية في تقليل التهرب من ضريبة أرباح الأعمال.

**10/ تناولت دراسة سعد (2017م)<sup>1</sup> :** أثر التهرب الضريبي على الإيرادات العامة، و تمثلت مشكلة الدراسة في المشاكل والمعوقات التي تواجه الإدارة الضريبية في الحد من ظاهر التهرب الضريبي ، توصلت الدراسة إلي العديد من النتائج أهمها : أن الضريبة تساهم في الإيرادات القومية في رفع مستوى التنمية الاجتماعية والاقتصادية بصورة فعالة

خرجت الدراسة بعدد من التوصيات منها : بضرورة الحد من التهرب الضريبي لأنه يؤثر في ميزانية الدولة والديوان ويؤثر على صعوبة تقدير الوعاء الضريبي للديون. يرى الباحث أن الدراسة اهتمت بأثر التهرب الضريبي على الإيرادات العامة بينما اهتم البحث بدور المحاسبة الضريبية في تقليل التهرب من ضريبة أرباح الأعمال.

---

1- سعد عبد الله صديق ، الطيب عبد الوهاب ، أثر التهرب الضريبي على الإيرادات العامة ، (الخرطوم : جامعة بحري ، كلية العلوم الإدارية ، 2017م).

## المبحث الأول مفهوم وأهمية الضرائب

### المحاسبة الضريبية :

#### تمهيد:

تعتبر المحاسبة الضريبية دراسة تجمع بين علم المحاسبة وعلم الضرائب في أن واحد ، وبذلك فإن المحاسبة الضريبية كما يدل عليها اسمها ليست محاسبة صرفة ، كما أنها ليست ضرائب خالصة. فالمشرع الضريبي يتأثر بمبادئ المحاسبة المالية وقواعدها المتعارف عليها ، حينما يلزم الممولين بمسك دفاتر وسجلات معينة ، وتقديم إقرارات تعد بشكل معين ، وتحديد الإيرادات والتكاليف واجبة الخصم ، للمحافظة على رأس المال ، وحتى لا تصيب الضريبة إلا صافي الإيراد للإبقاء على رأس المال سليماً. وبذلك يمكن القول أن المحاسبة الضريبية لها جانبان ، جانب علمي نظري يتمثل في القواعد والمبادئ التي يمكن أن يقام عليها بنيان ضريبي سليم ، وجانب فني تطبيقي تتفاعل في سبيل انجازه الخبرة الفنية والمحاسبية والقانونية لترجمة أهداف المشرع الضريبي ، ومواجهة متطلباته من اختيار النظام المحاسبي بسجلاته ودفاتره ومستنداته ، وتسجيل أمين للعمليات المالية للمشروع ، ثم استخراج النتائج وعرض وتحليل البيانات المحاسبية لتحديد وعاء الضريبة ، وإعداد الإقرارات ، وفحص الدفاتر والسجلات للتحقيق من صدق الإقرارات وأمانتها. وإذا كانت المحاسبة الضريبية تهتم بصفة أساسية بالجوانب الفنية ، والزوايا المحاسبية والمراجعية والرقابية للضرائب ، فإن مبادئها وقواعدها ومفاهيمها ، لابد أن تنشأ وليدة الصلة الوثيقة بين علمي المالية العامة والمحاسبية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - عيسى أبو طبل ، أصول المحاسبة الضريبية ، ( عمان : دار الثقافة العربية ، 1982م ) ، ص 16 - ص 275.

## أولاً : مفهوم الضريبة:

تعتبر الضريبة المصدر الأساسي والرئيسي التي تعتمد عليه الدولة في تسديد نفقاتها العامة وهذا هو المفهوم الحديث للضريبة ، وقد جاء هذا المفهوم عبر مراحل حسب تطور الأجيال.

### المراحل التي تطور عن طريقها مفهوم الضريبة:

#### 1/مرحلة عدم الاستقرار :

عندما كان الإنسان يعيش ضمن جماعات منتشرة في بقاع الأرض ، وينتقل من مكان إلي آخر ، ولم تكن هناك مرافق مشتركة واحتياجات مالية تستلزم فرض الضريبة ، مرحلة الاستقرار : بدأت هذا الجماعات تتمركز في منطقتين معينة على شكل مجموعات وظهرت الحاجة والمرافق المشتركة ، حيث اضطر رئيس الجماعة إلي الاستعانة بالهبات والأموال والتبرعات التي يقدمها أبناء جماعته .

#### 2/مرحلة الحضارة وظهور الدولة :

مع ظهور الحضارة وتطورها وظهور نزعة الناس إلي جمع الأموال وضعف الروابط الجماعية بين أفراد الأمة الواحدة أدى ذلك بفرض التكاليف الإلزامية على الأفراد . ظهور مهام الدولة وازدياد تلك المهام : مع ازدياد المهام ونقص الأموال وتطور الدولة الحديثة لازدياد الالتزامات العامة ونفقتها فرضت الضريبة على الأفراد وجبايتها بكل الوسائل ، يدفعها المكلف على اعتبارها وجباً قومياً ووطنياً وتضامنياً يؤهله للاشتراك في أعباء الحكم ومنافعه<sup>1</sup>.

فقبل ظهور الدولة وانتشار استخدام العملة كانت الضريبة تفرض من قبل زعيم أو شيخ القبيلة ، فكانت تجبي بشكل عيني ومتمثلاً في الخدمات أو المنتجات التي يقدمها أفراد القبيلة لصالح حماية وحسن سير أمور قبيلتهم<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - فؤاد توفيق يس، واحمد عبدالله درويش ، المحاسبة الضريبية ، (عمان : دار اليازوري العلمية للنشر، 1996م)،

ص ص 9 - 10.

<sup>2</sup> - محمد أبو نصار ، محفوظ المشاعلة وآخرون ، الضرائب ومحاسبتها ، (عمان : الأردن ، ب ن ، 1996م) ، ص 3

تؤخذ الضريبة من الأفراد قديماً على انها مساهمة طوعية وليست إجبارية ، حتى القرن التاسع عشر توسعت رقعة المجتمعات وبرزت الحاجة للتمويل وظهرت الآراء التي تفرض مبدأ التعاقد بين الممول والحاكم ، وأصبحت الضريبة أمراً إلزامياً تبرره حاجة الدولة<sup>1</sup>.

**تعريف الضريبة وخصائصها:** يمكن تعريف الضريبة بأنها فريضة مالية إجبارية يدفعها الفرد للدولة أو الهيئات العامة المحلية ، بصفة نهائية ، دون مقابل مباشر يعود عليه ، تمكينا للدولة من تحقيق أهدافها<sup>2</sup>.

ويتبين من هذا التعريف أن الضريبة تتميز بالخصائص التالية :

1/ أنها فريضة مالية :فالفرد يدفع الضريبة في صورة مبلغ مالي ، باعتبار أن الصفة النقدية للضرائب هي الأكثر ملائمة للاقتصاد الحديث وللنظام المالي المعاصر .

2/ أنها إجبارية :فالممول ملزم بأدائها بالكيفية وفي الموعد الذي يحدده التشريع الضريبي والقرارات المكتملة له ، ولا يمكنه أن يتصل منها أو يؤجل سدادها ، أو أن يغير من طريقة السداد. كما ان للدولة أن تحصل على الضريبة التي تستحق لها بكافة الوسائل الجبرية كالحجز الإداري . ولا يقصد بعنصر الجبر في الضريبة جواز فرضها وتحصيلها دون ضوابط قانونية محددة ، بل على العكس ، يلزم أن تصدر الضريبة بقانون يحدد الأحكام المتعلقة بها ، وتلتزم الدولة بمراعاة أحكام هذا القانون عند ربط وتحصيل الضريبة.

3/ إنها تدفع بصفة نهائية :وهذا يعني أن الممول ليس له الحق في استرداد المبالغ التي دفعها للخزانة العامة كضريبة ، ولا المطالبة لفوائد عن هذه المبالغ ، طالما كان ربط وتحصيل الضريبة قد تم طبقاً للإجراءات القانونية السليمة.

4/ إنها تدفع بدون مقابل مباشر :فالممول يدفع الضريبة دون أن يحصل مقابلها على نفع خاص به ، ولكنه يدفعها مساهمة منه في التكاليف والإعباء العامة للجماعة بصفته

1- عليان الشريف ، المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في الأردن ، (عمان : دار الفكر للنشر والتوزيع ، 1991م) ص 11.

2- مصطفى ، مبادئ علم المالية العامة ، (بيروت : دار النهضة العربية ، 1999م) ، ص 268 - ص 275.

عضوا في مجتمع معين تربطه به روابط سياسية واقتصادية واجتماعية . ولا يقصد بعدم وجود مقابل لدفع الضريبة ، يتمثل في نفع مباشر يعود علي دافعها ، أي أنه لا يستفيد بالمرّة من جراء دفع الضريبة ، فهو يستفيد بشكل غير مباشر بوصفه عضوا في الجماعة السياسية التي ينتمي إليها والتي تمنحه خدمات عامة مثل الدفاع والأمن والعدالة وغير ذلك من الخدمات العامة التي تقدمها المرافق العامة المختلفة . هذه المنفعة التي تعود علي الممول تعود عليه باعتباره عضوا في المجتمع وليس باعتباره دافعا للضريبة.

### ثانيا : أهداف الضريبة :

كان الهدف من الضريبة في بادئ الأمر هو توفير الأموال الضرورية لتغطية النفقات وتحقيقا لهذا لابد من توفر شرطين:

**الأول :** وفرة الحصيلة :تعني غزاره التحصيل حتى باحتياجات الأنفاق العام وذلك عن طريق اختيار أوعية الضريبة التي تتميز باتساع نطاقها وكذلك تفضيل الضريبة التي تكون حصيلتها ثابتة ولا تتقلب مع تقلبات مستوى النشاط الاقتصادي.

**الثاني :** حياد الضريبة :أن لا يكون لفرضها اثر اقتصادي فلا تؤدي إلي تغير في المراكز النسبية للمولين أو في تصرفات وقرارات الأفراد الاقتصادية في القطاع الخاص ، ومع التطور الاقتصادي والمالي تدخلت الدولة لتحقيق أهداف اقتصادية ومالية<sup>1</sup>.

تسعي الضريبة لتحقيق ثلاث أهداف رئيسية وهي تتمثل في الآتي<sup>2</sup>:-

**1/ الهدف المالي :**هو تغطية النفقات العامة وهو ما يعرف بالهدف التمويلي ، فمع تدخل الدولة وازدياد حجم وطبيعة الخدمات التي تقدمها للمواطنين لديها ازداد حجم نفقات الدولة وادي ذلك إلي زيادة اعتماد معظم الدول على فرض ضرائب جديدة مما أدي إلي تنوع الضرائب التي تفرضها الدولة وازدياد المبالغ المتحصلة منها.

<sup>1</sup>- عليان الشريف ، مرجع سابق ، ص 15.

<sup>2</sup>- محمد أبو نصار ، مرجع سابق ، ص 3.

2/ الهدف الاجتماعي :هناك العديد من الأهداف التي يمكن تحقيقها من خلال فرض الضريبة وهي:

1/ إعادة توزيع الثروة بين المواطنين :إذا ما استغل هذا الهدف بشكل فعال وسليم سيعمل علي تقليل الفجوة بين أصحاب الدخل العالية وأصحاب الدخل المتدنية وهذا يعني الحد من الطبقة في المجتمع.

2/ الحد من العادات السيئة أو غير المرغوب بها في المجتمع: وذلك عن طريق فرض ضرائب عالية على مثل هذا النوع من السلع للحد من استهلاكها من قبل المواطنين.

3/ تنظيم النسل في المجتمع:ففي المجتمعات التي تعاني من كثافة عالية فيتم فرض ضرائب على كل طفل بعد عدد معين من الأطفال ، وفي حين يتم إعفاء ضريبي عن كل طفل في الأسرة وذلك في الدول التي تشجع النسل.

ثالثاً : مفهوم المحاسبة الضريبية : تعتبر الضريبة المصدر الأساسي والرئيسي الذي تعتمد عليه الدول في تسديد نفقاتها العامة وهذا هو المفهوم الحديث للضريبة ، وقد جاء هذا المفهوم عبر مراحل وحسب تطور الأجيال.

أيضا هي أحد فروع علم المحاسبة ، ويتم فيها الربط بين المحاسبة وقوانين الضرائب ويهدف التوفيق بين النظم التي تقضي بها أنظمة الضرائب والتي قد تتعارض مع قواعد علم المحاسبة<sup>1</sup>.

هي أحد فروع علم المحاسبة ويتم فيها الربط بين الأسس والقواعد المحاسبية بالقانون الضريبي ومجموعة التعليمات التي تصدرها دائرة الضريبة<sup>2</sup>.

رابعا : معايير المحاسبة الضريبة<sup>3</sup>:تقوم معايير المحاسبة الضريبية وفقا لمعايير النظرية العامة للمحاسبة والتي تلقي قبولا عاما من الناحية المنطقية وتعمل على ترشيد العلمي ، وتتلخص هذه المعايير في الآتي :

<sup>1</sup>- وليد سليم ، الضرائب ومحاسبتها ، ط3 ، (عمان : دن ، 2000م) ، ص 25.

<sup>2</sup>- عدي عنانه ، الجديد في المحاسبة الضريبية ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2004م) ص 5.

<sup>3</sup>- منصور البديري ، المحاسبة الضريبية ، (القاهرة : دار المريخ ، 1983م) ، ص 41.

## 1/ معايير تتعلق بالوحدة المحاسبية :

أ/ معيار الشخصية المعنوية: يعتمد هذا المعيار على أساس أن الوحدة المحاسبية لها وجودها المستقل والشخصية المعنوية المنفردة عن شخصية أصحابها ، وان القانون يعترف للشركة بأن لها ذمة مالية مستقلة عن الذمة المالية للشركاء عن العمليات المالية المتعلقة بملاكها لهذا يجب على المحاسب أن يقوم بتسجيل العمليات الخاصة بالشركاء أو الوحدة المحاسبية في سجلاتها.

يجب أن تعبر القوائم المالية عن نتيجة أعمال الشركة أو الوحدة المحاسبية ومركزها المالي ، والأرباح التي تتحقق تكون ملكا للشخصية المعنوية. وفي مجال المحاسبة الضريبية نجد أنها تتفق مع هذا المعيار حيث أن القانون في الضرائب قد اعترف بالشخصية المعنوية كأداة لتسهيل الإجراءات القانونية وحسم المشاكل الضريبية وخصوصا في شركات المساهمة ، وان تطبيق هذا المعيار في المجال محاسبة الضريبة يترتب عليه عدم اعتبار ضريبة القيم المنقولة - والتي تسري على التوزيعات التي تجربها الشخصية المعنوية للشركة - ازدواج ضريبي نظرا لاختلاف شخصية الشركة عن شخصية الشركاء ، أما في شركات التوصية البسيطة فتفرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على ما يحصل عليه المتضامنون والموصون<sup>1</sup>.

ب/ معيار استمرار الوحدة المحاسبية: هذا المعيار يعتمد على فكرة مؤداها أن استمرار المشروع في مزاولة نشاطه هو الأصل وان احتمالات تصفيته تمثل حالات استثنائية أو حالات عارضة ، وكان ظهور شركات المساهمة مظهرا من مظاهر تأييد هذا المعيار. فحياة الشركة لا تتوقف على حياة جمهور المساهمين ، فمسؤولية كل مساهم محدودة تقدر بحصته في رأس مال الشركة ، ونتج من هذا المعيار أن المبادئ المحاسبية المتبعة في تقويم الأصول في حالة استمرار المشروع في مزاولة النشاط تختلف عن قرينتها التي تتبع في حالات التصفية ، وعليه أصبح من الضروري وتقسيم

<sup>1</sup> - محمد نصر الهواري ، دراسات في المراجعة ، (القاهرة : مكتبة غريب للنشر ، 1978م) ، ص 20.

حياة المشروع إلى فترات دورية وفي نهاية كل فترة تحدد نتيجة أعماله ، لكن البيانات التي تظهرها القوائم المالية بيانات غير محددة على وجه الدقة.

إن مجال الدراسة في المحاسبة الضريبية ينصب على الممول نظرا لان الممول يمثل محور اهتمام المشرع والإدارة الضريبية والمحاسب الضريبي ، وفقا لهذا المعيار فان للمشروع حياة مستمرة لذا يوافق المشرع الضريبي على ترحيل وخضم الخسائر الناشئة عن مزاولته لنشاطه ضمانا لهذا الاستمرار ، وتختلف التشريعات الضريبية في ما يتعلق بترحيل وخضم الخسائر حيث أن بعض التشريعات توافق على هذا الترحيل بعدد معين من السنوات<sup>1</sup>.

وعليه فان تقسيم حياة المشروع إلى فترات دورية وفي نهاية كل فترة تحدد نتيجة الأعمال فان هذا يتفق مع الفكر المالي للضريبة حيث أن كل أنواع الضرائب تعد من وجه نظر الدولة سنوية ، وعند توقف المشروع بسبب وفاة صاحبة يجب على الورثة الالتزام بإخطار مأمورية الضرائب خلال خمسة وأربعين يوما من الوفاة ، وفي هذه الأحوال تفرض الضريبة باسم الورثة في تاريخ انتهاء السنة المالية.

## 2/ معايير متعلقة بالعمليات المالية :

أ/ معيار القياس النقدي: نجد أن المحاسبة تولي اهتماما بالعمليات التي يمكن قياسها نقدا ، إلا أنها تتعرض إلى كثير من النقد من جانب الاقتصاديين نتيجة للتقلبات المستمرة في الأسعار ، ونتيجة لذلك كان تقويم الأصول الثابتة مسار خلاف المحاسبين فمنهم من يتمسك بضرورة تجاهل هذه التقلبات وينادي بالتمسك بمبدأ التكلفة التاريخية ، وهناك اتجاه آخر يري مؤيديه ضرورة اخذ هذه التقلبات في مستوى الأسعار في الاعتبار، تولي المحاسبة الضريبية اهتماما بالعمليات التي قياسها نقدا نظرا لان النقود هي وسيلة التبادل ، ونظرا لان الأحوال الاقتصادية يغلب عليها التغير المستمر فان قيمة النقود تتغير أيضا تبعا للتغيير في الظروف الاقتصادية لهذا يجب مراعاة هذا التغير وتعديل النتائج المحاسبية بشكل يتفق مع القوة الشرائية للنقود عند أعداد

<sup>1</sup> - منصور البريري ، مرجع سابق ، ص 49.

الحسابات الختامية وان أي إهمال في هذا يترتب عليه عدم دقة النتائج المحاسبية وتوزيع أرباح صورية وفرض ضرائب كبيرة. على الرغم من أن المحاسبين لا يستطيعون إنكار اثر التغيير في القوة الشرائية للنقود على النتائج المحاسبية إلا أنهم مازالوا يفترضون ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد ، ويرجع ذلك لأنه عند أخذهم بالتغيرات يترتب على ذلك صعوبة في القياس المحاسبي لهذه التغيرات بطريقة عملية سليمة ، لذا استمروا في تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية في قياس النفقات ومقابلة هذه النفقات بالإيرادات التي حصلت عليها الوحدة المحاسبية<sup>1</sup>.

**ب/ معيار الموضوعية والقياس:** تعني الموضوعية في القياس البعد عن التحيز والتقدير الشخصية ، والموضوعية مسألة نسبية وفي أحيان كثيرة لا يجد المحاسبين دليل موضوعي مطلق كلما هو عند تقدير العمر الافتراضي للأصل الثابت وإهلاكه أو تحديد تكلفة المخزون السلعي. في مجال المحاسبة الضريبية يقصد بالموضوعية هي قيام محاسب الضرائب لتحديد المادة الخاضعة للضريبة تحديدا يعتمد على الموضوعية للأدلة مبتعداً عن تدخل الأداة الضريبية ، بمعنى أن ينتهج المحاسب الضريبي الموضوعية في القياس وذلك بشرط أن تكون هذه الدفاتر والسجلات أمينة ومنظمة شكلا وموضوعا.

### **3/ معايير مرتبطة بتحديد الربح :**

**أ/ معيار تحقق الإيراد:** الإيرادات تمثل الجانب الموجب عند قياس الربح وتتمثل في قيمة السلع والخدمات التي يدفعها العملاء مقابل حصولهم ، عليها ، ويرى بعض الكتاب أن المشكلة الرئيسية المتعلقة بالإيرادات هي مشكلة وقت تحقيق الإيراد وإثباته في الدفاتر ، وان مبدأ تحقق الإيراد بالبيع هو الأصل الواجب إتباعه إلا أن هنالك ظروف قد تدعو المحاسب لعدم تطبيقه وهي في حالة البيع بالتقسيط والمقاولات طويلة الأجل ، وقد يتحقق الإيراد على أساس زمني بالنسبة للفوائد المستحقة للمنشأة سواء حصلت أو لا. نجد أن المحاسبة الضريبية تنظر إلي الإيراد بمنظور محاسبي تأثرا منها

---

1 - محمد الهواري ، مرجع سابق ، ص 72.

بمدى قربها من أصلها "علم المحاسبة" ويضاف إلي هذا تتأثر بالقواعد المالية العامة ، لهذا يتدخل مشرعو الضرائب بوضع نصوص تشريعية على أساسها يمكن تحديد الإيراد الخاضع للضريبة ، ففي بعض الدول يأخذ بنظرية الاستغلال في تحديد مفهوم الدخل والإيراد ، وقد ينظر إليه نظرة أكثر شمولاً من كونه ناتج من تادية أعمال وأنشطة محددة ، حيث يمكن أن يكون أيراد رأس مالي أو أيراد عارض<sup>1</sup>.

ويلاحظ الباحث أن الضريبة تعتبر مساهمة في التكاليف والأعباء العامة للجماعة كتوفير الخدمات للمواطنين وأيضاً توزيع الثروة بين المواطنين. تناول الباحث في هذا المبحث مفهوم الضريبة ومراحل تطورها المتمثلة في مرحلة عدم الاستقرار ومرحلة الحضارة وظهور الدولة وأيضاً تناول خصائص الضريبة وأهميتها .

---

1- منصور البربري ، مرجع سابق ، ص53 -ص 55.

## المبحث الثاني

### انواع الضرائب واسس قياس الضريبة

#### أنواع الضرائب:

تتعدد أنواع الضرائب وتختلف صورها الفنية باختلاف المكان والزمان ولكل نوع من أنواع مزايا وعيوب لذلك لا تقتصر النظم الضريبية الحديثة على نوع واحد من الأنواع دون سواه ، بل تحاول كل دولة أن تمزج بين الأنواع لتحقيق أهدافها وهذا السر في اختلاف الأنظمة الضريبية من دولة لأخرى.

يتوقع نجاح الدولة في اختيار النظام الضريبي الأمثل على معرفة كافة الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية التي تسعى الي تحقيقها ، وعلي تفهم متعمق بالأسس العلمية لرسم السياسة الضريبية<sup>1</sup>.

#### ومن أنواع الضرائب :

##### (اولا) :الضرائب الموحدة والضرائب المتنوعة :

أ/ **الضرائب الموحدة** :فرضت الضريبة على أنها ضريبة واحدة فقط (ضريبة رئيسية وأخري قليلة الأهمية) ، حيث يرون أن الزراعة هي النشاط المنتج وأي ضريبة على غيرها ستنتقل في النهاية إلي الملاك الزراعيين.

فرضت الضريبة الموحدة للمزايا التالية :

1/ سهولة حسابها وانخفاض تكاليف جبايتها.

2/ تحقق درجة عالية من العدالة.

3/ تعذر التهرب منها.

ولكن بالرغم من هذه الأسباب والتي تعتبر مميزات لكن الضريبة الموحدة بعيدة عن الواقع لأنه لا يتم التوصل إلي وعاء ضريبي أوجد والذي يحقق العدالة الاجتماعية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - حامد عبد المجيد دراز وآخر ، المالية العامة ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2000م) ، ص25

<sup>2</sup> - آدم مهدي احمد ، مفاهيم المالية العامة ، (القاهرة : دار غريب للطباعة ، 2001م) ، ص33-ص34.

ب/ **الضرائب المتنوعة**: بموجب الضرائب المتعددة تعتمد الدول على عدة أنواع من الضرائب في سبيل الحصول على الإيرادات الضريبية اللازمة<sup>1</sup>. تعتمد هذه الضريبة على أوعية مختلفة تكون أكثر قدرة على تعويض العجز من احد المصادر بالزيادة الناتجة من مصدر آخر. تعتبر الضرائب المتنوعة الأكثر شيوعا واستعمالا لدى معظم الدول في الوقت الحاضر وذلك نظرا لما تتميز به في مزايا وهي :

1/ المرونة في تطبيق سياسة الدولة والأهداف الاقتصادية والاجتماعية للضريبة التي سبق ذكرها.

2/ يصعب التهرب من كافة أنواع الضرائب<sup>2</sup>.

(ثانيا) : **الضرائب الشخصية والضرائب على الأموال (الضرائب العينية):**

تصنف الضريبة هنا حسب المادة الخاضعة للضريبة وطبيعتها إلى :

1/ تعني أن الضريبة تفرض على الشخص بغض النظر عن وعائه الضريبي فالوجود الإنساني هو المادة الخاضعة للضريبة. وعند فرض هذه الضريبة يؤخذ في الاعتبار حالة الممول وظروفه الخاصة أو وضعه الاجتماعي والتزاماته العائلية دخله وثروته<sup>3</sup>. ومن مميزات الضرائب أنها الأكثر عدالة وذلك نظرا لأنها تراعي الظروف الشخصية والاجتماعية والمالية للمكلفين.

لكن مع التطور في المجتمع وتعدد الحياة الاقتصادية وازدياد حاجة الدولة للأموال مع تزايد دورها في النشاط الاقتصادي عجزت هذه الضريبة من أن تفي حصيلتها الضئيلة بهذه الاحتياجات المتزايدة ، وزادت تكاليف جبايتها وتضاعفت حالات التهرب منها لذلك ظهرت ضريبة الأموال.

2/ **ضرائب الأموال (الضرائب العينية):** ينظر عند فرضها الي الوعاء الضريبي الذي تنصب عليه دون الاهتمام بالشخص المكلف وظروفه الاقتصادية والاجتماعية ، ومن أمثلتها الضرائب الجمركية وضريبة المبيعات.

1 - محمد أبو نصار وآخرون ، مرجع سابق ، ص 11 .

2 - المرجع السابق ، ص 34 .

3 - حامد عبد العزيز دراز وآخرون ، مرجع سابق ، ص ص 29- 30 .

تمتاز هذه الضريبة بأنها أكثر مرونة في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى لها الدولة<sup>1</sup>.

**(ثالثا): الضرائب المباشرة وغير المباشرة :**

أ/ الضرائب المباشرة :هي الضرائب التي تفرض علي قيمة ما يحققه المكلف أو يملكه من عناصر رأس المال ، ويتحملها الممول نفسه ولا يستطيع نقل عبء هذه الضريبة إلي غيره.

ب/ الضرائب الغير مباشرة: وهي كل ضريبة يدفعها المكلف ويستطيع نقل عبء هذه الضريبة إلي شخص آخر<sup>2</sup>.

قسمت الضرائب إلي مباشرة وغير مباشرة وذلك لعدة اعتبارات أهمها :

**(1) المعيار الخاص بطريقة التحصيل :**

أ/ الضرائب المباشرة : تحصل بناءا على كشوفات أو جداول تسجل فيها أسماء الممولين والتزاماتهم الضريبية.

ب/ الضرائب غير المباشرة : تحصل عن طريق وقائع معينة يترتب عليها استحقاق الضريبة ، كاستهلاك الموارد المتاحة لهم.

هذا المعيار خاطئ لان كثير من الضرائب التي يسلم الجميع أنها ضرائب مباشرة تصبح وفقا لهذا المعيار ضرائب غير مباشرة.

**(2) المعيار الخاص بالمادة الخاضعة للضريبة :**

أ/ الضرائب المباشرة : إذا كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات والاستمرارية "الضريبة العقارية" وتكون مرتبطة بالثروة ذاتها.

ب/الضرائب الغير مباشرة : إذا كان موضوعها تصرفات عرضية منقطعة كالإنفاق والتداول ، وكذلك تكون متعلقة بالأعمال المرتبطة بحركة الثروة واستخدامها<sup>3</sup>.

وهذا المعيار أكثر المعايير وضوحا وشمولا ولكنه اقلها انتشارا.

<sup>1</sup> - ادم مهدي احمد ، مرجع سابق ، ص 34 .

<sup>2</sup> - عليان الشريف ، مرجع سابق ، ص 17 - ص 18 .

<sup>3</sup> - ادم مهدي احمد ، مرجع سابق ، ص 35 - ص 36 .

### (3) المعيار الخاص بنقل عبء الضريبة :

أ/ الضرائب المباشرة : إذا تحمل عبئها من قام بدفعها للدولة.  
ب/ الضرائب غير المباشرة : إذا تمكن دافع الضريبة من نقل عبئها إلي شخص آخر،  
الضرائب المباشرة وغير المباشرة لكن سرعان ما نستبعد الواحد تلو الآخر وذلك لما فيها من عيوب.

مما سبق يتضح لنا أن هذه المعايير من المستحيل الاعتماد عليها للتوصل إلي تفرقة علمية يقدمها الدليل السليم ويؤديها البرهان القاطع ، لذلك تم تقسيم الضرائب علي الأموال إلي ثلاثة أنواع رئيسية وهي :

1/ الضرائب على الثروة.

2/ الضرائب على الدخل.

3/ الضرائب على الإنفاق.

#### أولا : الضرائب على الثروة (رأس المال):

رأس المال هو مجموع الأموال العقارية والمنقولة التي يمتلكها شخص في فترة معينة ، ولا يفترض فيه الدورية والثبات، وان هذه الضريبة تفرض على كل ما يملكه الممول من أصول ثابتة أو منقولة في لحظة معينة وهذه الضريبة تكون عادية وغير عادية<sup>1</sup>.

فبالنسبة للضريبة العادية على رأس المال فهي ضريبة معدلها منخفض لا يمس الا جزءا من الدخل وهذا الجزء يمكن تعويضه بواسطة استثمار رأس المال ، أما بما يتعلق بالضريبة غير العادية على رأس المال فهي ضريبة محلها رأس المال وتدفع عن طريق اقتطاع جزء منه مما يؤدي إلي هلاك رأس المال مع التكرار.

لا تلجا الدولة إلي ها النوع إلا في ظروف استثنائية كالوفاء بدين عام أو من اجل مواجهه أزمة اقتصادية وغيرها من الأهداف.

ثانيا : **الضرائب على الدخل** : تقوم على أساس ما يحققه المكلف من عناصر خاضعة للضريبة خلال فترة زمنية معينة ، وهذه الضريبة أما ضريبة نوعية أو ضريبة

<sup>1</sup> - حامد عبد المجيد دراز وآخرون ، مرجع سابق ، ص 36 .

عامة. بالنسبة للضريبة النوعية فهي تفرض على الرواتب والأجور والأرباح التجارية وغير التجارية ، فيما يتعلق بالضريبة العامة فتكون على مجموعة عناصر دخل المكلف على اختلاف أنواعها ومصادرها<sup>1</sup>.

تشكل الضرائب على الدخل أهمية بالغة في مختلف الدول المتقدمة والنامية على حد سواء وذلك لاعتبارات عديدة أهمها:

1/ أن الضريبة على الدخل تعتبر ضريبة ثابتة ومتكررة.

2/ غزارة تحصيلها.

**ثالثا : الضرائب على الأنفاق :** تفرض هذه الضريبة عند استعمال الدخل أو ضرائب الاستهلاك حيث يكون الاستهلاك نسبة هامة من الدخل ، الضرائب على الأنفاق تتفق مع الضرائب على الدخل من حيث الهدف وتختلف معها من حيث الوسيلة.

### أسس وقياس الضريبة :

هنالك قواعد أساسية وشهيره يجب مراعاتها عند فرض أي ضريبة ، فقد وضع آدم اسميث في كتابه المشهور ( ثروة الأمم ) عددا من القواعد التي تتضمن المبادئ والأسس التي يستحسن بالمشروع الضريبي أخذها بعين الاعتبار عند فرض الضريبة لدرجة أن هذه القواعد قد اعتبرت وبحق بمثابة الدستور العام الضمني الذي تخضع له القاعدة القانونية الضريبية ، وقيام الدولة باحترام هذه المبادئ أو القواعد عند فرض الضريبة وهو الذي يخفف من حدتها وجعلها مقبولة ومستساغة الي الأفراد بينما الإخلال بها مدعاة للقول بظلم الدولة للأفراد وتعسفها في استعمال حقها في فرض الضرائب عليهم<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - عليان الشريف ، مرجع سابق ، ص 17 - ص 18 .

<sup>2</sup> - خالد شحاده الخطيب وآخرون ، مرجع سابق ، ص 158

تتلخص هذه القواعد والأسس في الأتي<sup>1</sup> :

1/ قاعدة المساواة أو العدالة: تعني هذا القاعدة ضرورة اشتراك كل شخص في الدولة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا في دفع الضرائب المقررة عليه وهو ما يعرف بمبدأ عمومية الضريبة ، كما وتوجب هذه القاعدة مراعاة المقدرة المالية لكل شخص عند إخضاعه للضريبة. فيما يتعلق بمبدأ عمومية الضريبة والتي تعني ضرورة إخضاع جميع الأشخاص وكافة الأموال : فمن جهة العمومية الشخصية ، والتي يقصد بها أن تفرض الدولة الضريبة علي جميع الأشخاص الخاضعين لسيادتها أو التابعين لها من المواطنين والأجانب الذين يقيمون فيها علي حد سواء ،على أن هذا لا يمنع المشرع أحيانا من الخروج عن هذا المبدأ والنص صراحة علي إعفاء بعض الأشخاص من دفع بعض الضرائب لأسباب اجتماعية كإعفاء بعض الأشخاص لظروفهم العائلية أولا سباب سياسية كإعفاء السلكيين السياسي والقنصلي من الضرائب المترتبة علي رواتبهم ومخصصاتهم التي يتقاضونها بحكم أعمالهم مراعاة للاتفاقيات والأعراف الدولية والمعاملة بالمثل بين الدول أو لأسباب اقتصادية كإعفاء المستثمرين في بعض المشاريع والقطاعات المختلفة .

فيما يتعلق بمراعاة المقدرة المالية لكل مكلف فإنه من الواضح ان احترام مبدأ العمومية لا يكفي وحده لتحقيق المساواة في تحمل الأعباء العامة وذلك بسبب اختلاف دخول الأشخاص بدرجات كبيرة لذلك يجب أن لا تفرض الضريبة على جميع الأشخاص بنفس المقدار وإنما ينبغي أن يدفع كل شخص مبلغا يتناسب مع حجم الدخل الذي يحصل عليه مع الأخذ بعين الاعتبار ظروفه الشخصية والعائلية وهو ما يعرف بالشخصية الضريبية. كتب ادم سميث في هذا الصدد قائلاً "يجب أن يساهم رعايا كل دولة في نفقات الحكومة بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الأماكن ، أي نسبة الدخل التي يتمتعون به

---

2- عدي عنانة وآخرون ، مرجع سابق ، ص 15-ص 17

في ظل حماية الدولة" ، ولقد أخذت اغلب التشريعات الضريبية المعاصرة فكرة قاعدة العدالة<sup>1</sup>.

**2/ قاعدة اليقين:** تعني هذه القاعدة أن تكون أحكام وقوانين الضرائب واضحة للمكلف وبسيطة دون غموض أو إيهام وذلك فيما يتعلق بتحديد الأموال الخاضعة للضريبة والنسبة التي تقتطع من وعائها (سعر الضريبة) ومعيار وكيفية دفعها وأسلوب تحصيلها وكل ما يتصل بها من أحكام وإجراءات بحيث تكون معروفة بوضوح وبصوره مسبقاً لدى المكلفين بأدائها ومن ثم يستطيع كل ممول الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة إذا ما طالبت به أو حصلت منه إدارة الضرائب من ما يجب<sup>2</sup>.

**3/ قاعدة الملائمة:** تعني هذه القاعدة ضرورة ان الضريبة المتعلقة بمواعيد ، وأساليب تحصيلها للمكلف وتتلاءم مع ظروفه وأوضاعه ، وتطبيقاً لهذه القاعدة يجب أن يكون معيار دفع الضريبة مناسب للمكلف وهذا يتطلب أن تحصل الضريبة بعد الحصول علي الدخل . مثلاً تحصل الضرائب المفروضة علي الأرباح التجارية والصناعية بعد تحقيق هذه الأرباح مباشرة ،ذلك أن تحصيلها قبل ذلك سوف يثير الكثير من الإشكالات للمكلف ويجعله يشعر بشدة وطأتها وعدم استطاعته لدفعها وبالمقابل إذا تمت مطالبة المكلف بدفع الضريبة المستحقة على هذه الأرباح بعد مضي مدة طويلة من تحقيقها فإن تحصيلها سيكون صعباً لأن المكلف سيكون قد أنفق ما حصل عليه من دخل ، وبناء عليه فمن الأفضل تحصيل الضريبة مباشرة بعد تحقيق الربح لأن المكلف لن يشعر عندها بثقل عبء الضريبة وإنما سيعتبر دفعها بمثابة دفعة لنفقة من النفقات الأخرى. فقاعدة الملائمة من أكثر القواعد احتراماً في الأنظمة الضريبية المعاصرة سواء أكانت الضريبة المفروضة علي الدخل أم المفروضة على الاستهلاك<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>- حسن عواضه ، المالية العامة ، (بيروت : دار النهضة العربية ، 1986م) ، ص 190.

<sup>2</sup>- نوح محمد عبد الرحيم ، المحاسب الضريبي (بنغازي : جامعة قار يونس للنشر ، 1988م) ، ص 26.

<sup>3</sup>- احمد عبد الله إبراهيم ، المالية العامة والمالية العامة الإسلامية ، ( الخرطوم : مطبعة جامعة النيلين ،

1996م) ، ص 121.

4/ قاعدة الاقتصاد في نفقات التحصيل: تعني هذه القاعدة ضرورة أن تعمل الدولة جاهدة علي ضغط نفقات تحصيل الضرائب إلي أقل قدر ممكن مقارنة مع ما يدفعه المكلفون الي الخزينة العامة من حصيللة الضرائب ، فلا خير في ضريبة تتكلف جبايتها الجزء الأكبر من حصيلتها. وتظهر أهمية هذه القاعدة حديثا حيث تتحمل الدولة نفقات كبيرة في سبيل تحصيل الضرائب ومواقبتها ولمنع التهرب من دفعها لدرجة أم كثير من الدول تتردد أحيانا في فرض الضريبة على الدخل الزراعي خوفا من ضخامة نفقات تحصيلها مقارنة مع إيراداتها التي يعتقد أنها ستكون قليلة. يلاحظ أن المصالح تختلف من حيث ينصب اهتمام الممول فقط في عدم مساس الضريبة للحد الأدنى اللازم لمعيشته وأن يوزع العبء الضريبي بعدالة علي جميع أفراد المجتمع ، أما الدولة فيهمها غرارة الضريبة ومرونتها بينما يتهم المجتمع بأن تحقق الضريبة أهدافه وإلا تعوق تقديمه ، عليه يري الباحث انه لا بد من إيجاد نظام ضريبي مرن يوازن بين المصالح الثلاث أعلاه<sup>1</sup>. في شان مراعاة المصالح أعلاه يري الباحث أنه من المهم التفرقة بين الدخل المتحصل عليها لأن المجهود المبذول في العمل يختلف عن المجهود المبذول المستخدم في رأس المال وكذلك العائد المكتسب ، حيث يصعب في الأول وبقل كسبه في ظل محدودية عمر الشخص في حين أنه يسهل ويزيد الكسب في الأخير مع عدم محدودية العمر .

كما لاحظ الباحث أن العدالة الضريبية كقاعدة تعلقت بضرورة عمومية الضريبة التي فيها يتم إخضاع جميع الأشخاص وكافة الأموال للضريبة ، ولكن هذا المبدأ في معناه لا يمنع الاستثناء من الضريبة كما هو واضح في أهداف الضريبة بالإعفاءات السياسية والاجتماعية والاقتصادية توازنا للمصالح. أيضا تلاحظ أن تطبيق مبدأ عمومية الضريبة وحده لا يكفي لتحقيق المساواة الضريبية ، وإنما هنالك ضرورة مراعاة المقدرة المالية لدافع الضريبة لان الدخل تختلف بدرجات كبيرة ولا يمكن معاملتها بصورة موحدة وكذلك الظروف الشخصية والعائلية (شخصية الضريبة) .

2- عدي عفان وآخرون ، مرجع سابق ، ص 23 .

كذلك لاحظ الباحث أنواع الضريبة ومميزاتها واقسامها و إمام الممول بإجراءات الضريبة ومراعاة وقت تحصيلها بالإضافة إلي الاقتصاد في تحصيلها أمور مهمة والاهتمام بها يقود إلى بر الأمان<sup>1</sup>.

---

1- علي أحمد سليمان ، الضرائب في السودان ، (الخرطوم : دار الطباعة والنشر ، جامعة الخرطوم ، 1970م) ، ص 20.

## المبحث الأول

### مفهوم وأسباب التهرب الضريبي

أولاً : مفهوم التهرب الضريبي :

تمهيد :

يعرف التهرب الضريبي بأنه "مجموعة من التنظيمات القانونية أو المحاسبية أو المادية لتجنب دفع الضريبة"<sup>1</sup>.

وعرفها البعض بقيام الممول بتوزيع أمواله على عدة اتجاهات واستثمارات حتى يبتعد عن دفع الضرائب والعمل بقدر المستطاع وبالحيل المختلفة علي تضليل الجهات المختصة بالعملية الضريبية من الوصول إلي حقيقة نشاطه<sup>2</sup> ، كما عرفه محمد سعيد وهبة بأنه ظاهرة خطيرة يحاول بواسطتها الممول الذي يجب عليه دفع الضريبة الإفلات من دفعها كلها أو بعضها<sup>3</sup>.

كما عرفها البعض الآخر بأنها<sup>4</sup>: إصلاح اقتصادي يقصد به التحايل على إخفاء الأرباح الحقيقية للممولين، ولهذا يعتبر الضريبي اعتداء على حقوق الخزنة العامة والإفلات من دفع الضريبة ومن تحمل عبئها في وقت واحد وهي ظاهرة يحاول بواسطتها الممول الذي يجب عليه دفع الضريبة ، عدم دفعها كاملة أو بعضها.

كما عرف بأنه محاولة من الممول الذي توافرت فيه شروط الخضوع للضريبة ، عدم الوفاء بالتزامه متخذاً من ذلك موقفاً مخالفاً للقانون ، وفي أغلب الأحيان تكون هذه المخالفة صريحة ومقصودة ومتضمنة سوء نية الممول ، وقد تكون هذه المخالفة في أحيان أخرى نتيجة لعدم إدراك الممول بمسئوليته وجهله بالقانون. كل اعتداء علي

<sup>1</sup> - محمد حامد عوض الله ، مرجع سابق ، ص 24.

<sup>2</sup> - إقبال مولي مجذوب بكرابي ، اثر التهرب الضريبي علي إيرادات ضريبة أرباح الأعمال في السودان ،(الخرطوم: رسالة لنيل درجة الماجستير في التنمية والتخطيط الاستراتيجي ، 2012م) ، ص 25 .

<sup>3</sup> - محمد السعيد وهبة ، صور التهرب الضريبي ، ط1 ، ( الإسكندرية : دار النشر للثقافة ، 1966م ) ، ص 17.

<sup>4</sup> - محمد سعد محمد الشرييني ، جرائم التهرب الضريبي ، دراسة تطبيقية على ضرائب التهرب الضريبي من

الضريبة العامة على المبيعات ، رسالة دكتوراه ، 2001م ، ص 11- ص 13 .

مصلحة ضريبية بمخالفة أوامر المشرع ونواهيه الضريبية والتي يقرر لها المشرع جزاءً جنائياً وكل وسيلة يلجأ إليها الممول في سبيل التخلص من عبء يفترض وقوعه علي عاتقه ، وبهذا يضيع على الدولة جزءاً من حصيله الضريبية التي تواجه بها أعباءها العامة. محاولة الممول عدم دفع الضريبة بإخفاء العناصر كلياً أو جزئياً واستعمال طرق احتيالية أو غش لعدم دفع الضريبة في أي مرحلة من مراحلها سواء عند الربط أو في مرحلة التحصيل وكل نشاط ايجابي أو سلبي من شأنه الإخلال بالتزامات الضريبية يؤدي إلي تفويت حق الخزنة العامة والإفلات من أداء الضريبة إضراراً بالخزنة العامة ، ويرتب لها القانون عقاباً. كل عمل أو امتناع يترتب عليه الإخلال بمصلحة ضريبية يقرر القانون علي ارتكابها عقاباً وعدم قيام الملتزم بدفع الضريبة والوفاء بالتزامه كلياً أو جزئياً مما يؤثر على حصيله الدولة من الضريبة ويضع عليها حقها المالي، التخلص من الالتزام بدفع الضريبة. وسيلة من وسائل التخلص من دفع الضريبة وهو لا ينطوي حتماً علي العبث بالقانون أو الإخلال بإحكامه وذلك لأنه ينحصر في تجنب العمل أو التصرف الذي قد يؤدي إلي تحصيل الضريبة وتخلص الممول القانون بالضريبة من عبئها كلياً أو جزئياً وفي أي مرحلة لتسوية الضريبة ودون أن ينقل عبئها إلي الغير بما يضع علي الخزنة العامة للدولة مقدار الضريبة المستحقة قانوناً.

**ثانياً : التعريف بالتهرب الضريبي :** التهرب الضريبي هو: عدم تكرار المكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه ، سواء من خلال تقديم بيانات للدوائر المالية أو من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة . وكذلك هو محاولة قيام المكلف ببعض الأعمال أو الأفعال المخالفة للقانون والتي من شأنها تخفيض مقدار الضريبة المستحقة<sup>1</sup>.

**ثالثاً : أسباب التهرب الضريبي :** أن أسباب التهرب الضريبي كثيرة ولا يمكن حصرها وذلك لأنها تختلف باختلاف التشريعات المالية والأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ومستوي الوعي العام، وكفاءة الأجهزة ، وفعالية الإجراءات .

---

- محمد ابو نصار مرجع سابق ، ص 29 .<sup>1</sup>

تتمثل أسباب التهرب الضريبي في الآتي :

1/ أسباب تشريعية : وهي تعتبر من أهم أسباب التهرب الضريبي ، ويرجع هذا السبب إلي الآتي :

(أ) النقص في التشريع الضريبي .

(ب) عدم إحكام صياغة التشريع الضريبي واحتوائه على ثغرات ينفذ بها المكلفون.

(ج) عدم دقة التشريعات الضريبية التي في الغالب ما تصدر في البلدان النامية بصورة سريعة وتضاع من قبل أشخاص غير أكفاء<sup>1</sup>.

2/ أسعار الضرائب "ومعدلاتها" : وذلك عن طريق ارتفاع الضرائب مما يؤدي إلي شعور المكلف بان الضريبة تقطع جزء كبير من دخله ، الأمر الذي يترتب عليه عدم كفاية ما تبقي له أحاجته المادية .

3/ عدم المساواة في التطبيق : قد تكون الضريبة عادلة من الواجهة القانونية كما أرادها المشروع المالي ، ولكنها تعترضها صعوبات في التطبيق تحد من هذه العدالة المرجوة ، وبالتالي عدم المساواة في التطبيق تحد من هذه العدالة المرجوة وتضعف الثقة العامة لعدالة الضريبة .

4/ تعقيد الإجراءات الإدارية : يلاحظ هذا السبب في الدول النامية حيث أن الإجراءات كثيرة ومعقدة تدفع المكلفين إلي التهرب من دفع الضريبة .

5/ ضعف الوعي الضريبي : يعد ضعف الوعي الضريبي من الأسباب الرئيسية للتهرب من الضريبة ، وكلما زاد الوعي الضريبي لدي المكلفين ضعف الدافع للتهرب وبالعكس أي كلما كان الوعي الضريبي لدي المكلفين ضعيفا كان الباعث النفسي على التهرب قويا ومتماسكا وسادت كراهية الضريبة<sup>2</sup>.

6/ قصور الإعفاءات الضريبية : أن اغلب التشريعات الضريبية تقرر إعفاءات من الضريبة فإذا كان هذه الإعفاءات عادلة تحد من الرغبة للتهرب الضريبي .

<sup>1</sup> - خالد شحادة الطيب وآخرون ، مرجع سابق ، ص 215- ص 217 .

<sup>2</sup> - خالد شحادة الخطيب وآخرون ، مرجع سابق ، ص 218 .

7/ ارتفاع العبء الضريبي "ثقل عبء الضريبة" : يحدث التهرب هنا في حالة عدم تناسب أسعارها مع القدرات التكلفية للأفراد وهذا سبب هام ومبرز أساسي لتهرب الأفراد من الضريبة ، ويربط هذا السبب بالحالة الاقتصادية السائدة وبالنظم الضريبية المطبقة<sup>1</sup>.

8/ الهيكل الإداري : تعتبر الإدارة الضريبية هي الأداة التنفيذية للضرائب المطبقة ، فكلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة سهل التهرب الضريبي وهذا يلاحظ في الدول النامية حيث يوجد نقص في الأيدي العاملة الفنية ، ونقص الخبرة العملية للعاملين في الإدارة مما يؤدي إلي المغالاة في تقدير الضريبة .

9/ تخلف التنظيم الهيكلي للنظام الضريبي : وهذا ما يلاحظ بالنسبة للدول المختلفة اقتصاديا فعدم اكتمال الهياكل التنظيمية لقطاعات النظام الضريبي يؤدي إلي الجهالة والتعقيد في المعاملات الضريبية مما يؤدي إلي إتاحة الفرص الكافية للتهرب الأفراد من الضرائب<sup>2</sup>.

10/ ضعف المستوي الخلفي : فهذا السبب يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع ورعايته ومع الشعور بتحمل مسؤولية الأعباء العامة ، فضعف المستوي الأخلاقي للأفراد يحفزهم على التهرب من أداء الواجب المالي ومنه الضريبة ، وأيضا ضعف الروح الجماعية والولاء الاجتماعي<sup>3</sup>.

رابعا : أشكال التهرب الضريبي :

بما أن التهرب الضريبي يتم بتخلص المكلف من دفع الضريبة نجد أن هنالك مجموعة من الأشكال التي يقوم عليها تتمثل في الآتي :

<sup>1</sup> - غازي عناية ، مرجع سابق ص 611

<sup>2</sup> - خالد شحاتة الخطيب وآخرون ، مرجع سابق ، ص 219

<sup>3</sup> - غازي عناية ، مرجع سابق ، ص 210

**أولاً : التهرب الضريبي المشروع :** يسمي أيضا " التخطيط الضريبي " وذلك نجد التسمية هي الأكثر شيوعا واستخداما وبالتالي فإنها أكثر ملائمة وأيضا يطلق عليه التجنب الضريبي<sup>1</sup> .

يقصد بالتهرب الضريبي المشروع قيام الممول بالتخلص من أداء الضريبة نتيجة للاستفادة من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي ، بمعنى الاستفادة من الثغرات التي يستطيع من خلالها عدم دفع الضريبة مع عدم مخالفة النصوص القانونية. ومن الأمثلة التشكيلية فيها التهرب الضريبي المشروع لجوء بعض الشركات إلي توزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية لصالح مساهميها وذلك للتخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة في حالة عدم النص القانوني على تناول مثل هذه الأوعية، وأيضا قيام بعض المصانع بإنتاج جزء من السلع والمواد تختلف عن المنصوص عنها في القانون وذلك تجنباً لأداء ضريبة الإنتاج ، وكذلك بإدخال بعض التعديلات على الوقائع والأوعية التي تتناولها النصوص القانونية للضريبة : كتخصيص نوع من الأعلاف ، أو رعي الماشية في مناطق معينة<sup>2</sup> .

يقوم المكلف بالاستعانة بأهل الخبرة والمعرفة الكافية و الاختصاص وذلك لإيجاد الطرق للتخلص من الضريبة ومستنديين في ذلك على خلل أو ثغرات في التشريع الضريبي ، وأيضا إذا كانت الضرائب على الأملاك العقارية عالية يمتنع الشخص عن اقتناء العقارات حتى لا يدفع الضريبة التي عليه<sup>3</sup> .

**ثانيا : التهرب الضريبي غير المشروع :** هو قيام المكلف ببعض الأساليب والأفعال المخالفة للقانون من اجل تخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليه ، هو الذي يتضمن مخالفة قوانين الضرائب ، ويندرج تحت هذه الصورة كل طرق الغش المالي سواء بالإخفاء أو الصورية أو التلاعب بالحسابات أو ازدواجها ، بتقديم إقرار أو بتقديم إقرار

<sup>1</sup> - زين العابدين ناصر ، علم المالية العامة ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1974م) ، ص16.

<sup>2</sup> - غازي عناية ، مرجع سابق ، ص 308.

<sup>3</sup> - خالد شحادة الخطيب وآخرون ، مرجع سابق ، ص215.

غير صحيح أو عند تحديد الوعاء بتقدير المال بأقل من قيمته أو عند التحصيل بإخفاء الأموال المطلوب التنفيذ عليها. هنالك عدة أساليب للتهرب غير المشروع منها :

1/ قيام المكلف بتزوير سجلاته ودفاتره من أجل التلاعب بمصادر دخله .

2/ التلاعب بملكية مصدر الدخل : قد يقوم المكلف بالتلاعب بمصدر دخله وذلك عن طريق تنازله شكليا عنه لجهات خيره معفاة من الضريبة وذلك من أجل تخفيض الضريبة أو عدم دفعها<sup>1</sup> .

3/ عدم دفع الضريبة المترتبة عليه : حيث يقوم بعض المكلفين بالتهرب عن طريق السفر للخارج وبالتالي يصعب علي الدولة تحصيل الضريبة المترتبة عليه<sup>2</sup> .

وعليه فان هذا النوع من التهرب يترتب عليه آثار سلبية بالغة على حصيلة الدولة من الإيرادات المالية الأمر الذي ينعكس سلبا على مستوى الخدمات التي تقدمها المرافق العامة للدولة ، وهنا تكون الضريبة غير عادلة وذلك لاختلاف توزيع الأعباء المالية العامة بين المكلفين فيتحمل البعض منهم نصيبه المفروض عليه قانونيا ، بينما يتهرب البعض الآخر من أداء مبلغ الضريبة المستحق في ذمة والواجب الأداء<sup>3</sup> .

**ثالثا : التهرب المحلي:** هذا النوع يحدث في نطاق حدود الدولة الموجود بها المكلف بحيث تكون أفعال التزوير التي يقوم بها المكلف في حدود الدولة ، وذلك باستغلال الثغرات الموجودة في النظام الجنائي أو طرق وأساليب أخرى ، مثل التهرب عن طريق الامتناع والذي يسمى "التجنب الضريبي" ، وذلك عن طريق امتناع الفرد عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى يتجنب دفعها كأن كان يرفض استيراد بعض السلع الأجنبية لتفادي الضرائب الجمركية .

<sup>1</sup>- محمد أبو نصار وآخرون ، مرجع سابق ، ص30.

<sup>2</sup>- خالد شحادة الخطيب وآخرون ، مرجع سابق ، ص213

<sup>3</sup>- نايل عبد الرحمن صالح ، ضريبة الدخل أحكامها والجرائم الواقعة عليها ، (عمان : د ن ، 1986م) ، ص56.

**رابعاً : التهرب الدولي :** وفي هذه الصورة من صور التهرب يقوم المكلف بالتخلص من دفع الضريبة في بلدها ، وذلك بتحويل كل دخوله وأرباحه بطريقة غير مشروعته من البلد المفروض خضوعه فيها للضريبة إلى بلد آخر يتميز بضغطة الجنائي المنخفض<sup>1</sup>. أن التهرب الضريبي بنوعه المشروع وغير المشروع قد يكون تهرب كلي أو جزئي ، كما قد يكون تهرب داخلي أو خارجي ، ويتحقق التهرب الكلي إذا استطاع الممول التخلص من الضريبة كلياً وعدم دفعها للخزانة العامة بإخفاء نشاطه كلياً ، بينما يتحقق التهرب الجزئي بتخلص الممول من جزء الضريبة المستحقة عليه كأن يقوم بتقديم إقرارات مبيعات بمبالغ أقل من الحقيقة بهدف التهرب الجزئي من الضريبة المستحقة. أما التهرب الداخلي فهو التهرب الذي يقع داخل إقليم الدولة في حين أن التهرب الخارجي يتحقق بهروب الأموال والثروات خارج حدود الدولة وعدم إظهارها بالإقرار الضريبي ، والتهرب الداخلي يكون أكثر يسراً في تتبعه ومكافحته بعكس التهرب الخارجي الذي يصعب تتبعه ومكافحته حيث تتطلب تلك المكافحة عقد اتفاقات دولية وهي عملية صعبة الحدوث من الناحية العملية<sup>2</sup>.

#### **صور التهرب الضريبي :**

- 1/ كتمان النشاط كلياً بحيث لا يصل عنه أية معلومات إلى وزارة المالية وبالتالي لا يدفع أية ضرائب علي الإطلاق ويعتبر هذا أكثر الوسائل أماناً.
- 2/ إخفاء أرقام الأعمال في جميع بيانات مكلف ضرائب الأرباح الحقيقية.
- 3/ زيادة نفقات التكاليف على نحو معين حيث يتم زيادة تكاليف السلع والعمل وزيادة نفقات أجور العمال حتى تصبح الأرباح الصافية قليلة وبالتالي تقل الضرائب المفروضة عليه.
- 4/ تخفيض أسعار البيع للسلع وكذلك تزوير أوراق وفواتير الاستيراد حيث تظهر على المواد المستوردة قليلة من أجل التهرب من دفع الجمارك.

1- علي زغورد ، المالية العامة ، ط2 ، (الجزائر : ديوان المطبوعات الجامعية ، 2006م) ، ص ص 210-211.

2- يحي أحمد مصطفى قللي ، مرجع سابق ، ص 144.

5/ تنظيم أسماء كمستوردين للسلع وليس لهم علاقة بالتجارة والاستيراد من أجل التهرب من دفع الضريبة أخرج الذمة المالية للمستوردين.

6/ قيام المكلفون بتأخير دفع الضريبة لسنوات عدة من أجل استخدام مبلغ الضريبة في فترة التأخير كربح.

التهرب عن دفع الالتزام الضريبي له صور عدة وهو يختلف باختلاف الضريبة المراد التهرب منها ، مثلا يقوم المكلف بإنكار بلوغ دخله القدر الذي يؤدي إلي خضوعه للضريبة أي يقوم بتقدير المكلف للتكاليف الواجبة الخصم من الوعاء بصورة مبالغ أو يرفض تقديم البيانات الصحيحة التي تتم على أساسها تقدير الضريبة ، تجدر الإشارة هنا إلي أن عمليات التهرب للسلع والبضائع المشمولة بقانون الجمارك يعتبر أيضا صورة من صور التهرب الضريبي غير المشروع<sup>1</sup>.

كما أن أي تقييم قيمة هذه الضريبة أثناء فرض الضريبة غير المباشرة الجمركية عليها تعتبر أيضا تهرب من دفع الضريبة الصحيحة للضريبة وليس هذا فحسب فقد يقوم المكلف بقصد التهرب من دفع الضريبة بالادعاء بأنه وحسب الشيء المباع لأي مشروع من دون ثمن بهدف عدم إخضاع هذا التصرف إلي الضريبة المقررة عليه.

#### أثار التهرب الضريبي :

للتهرب الضريبي كما هو معروف أثار سلبية علي الاقتصاد الوطني وعلي المجتمع من أهمها :

1/ تخفيض حصيلة الموارد العامة وبالتالي اللجوء إلي إتباع سياسة مالية من شأنها تقليص حجم النفقات العامة ، وهذا يؤدي إلي انخفاض الاستثمارات من جهة وتدني مستوي الخدمات التي تقدمها الدولة من جهة أخرى.

2/ رفع سعر الضرائب الموجودة أو فرض ضرائب جديدة لتعويض الحكومة عن نقص الحصيلة الناتجة عن التهرب.

<sup>1</sup> - www.ar.m.wikipedia.org التاريخ 2021/12/15 الساعة 2:00م

3/ اضطرار الحكومة لتغطية العجز المالي عن طريق الإصدارات النقدية أو الحصول على قروض داخلية أو خارجية ، وهذا يؤدي بدوره إلى خلق مشكلة تتعلق بسداد القروض وفوائدها.

4/ الإخلال بقاعدة العدالة الضريبية بحيث يتحمل عبء الضريبة الممولون الذين لا يستطيعون التهرب منها بينما يفلت الآخرون.

5/ انتشار الغش وفساد الضمائر وذهاب الأمانة وعدم شعور المواطنين بالتضامن وعدم الثقة بالدولة<sup>1</sup>.

من استعراض الآثار أعلاه نخلص إلى أن التخلص من الضريبة لا يقتصر ضرره على حرمان الدولة من مبالغ الضريبة المستحقة فقط وإنما يتوسع الأمر ليعم الضرر النواحي الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ، وهذا هؤلاء الممولون الملتزمون يفقدون ثقتهم بالدولة ويقودهم بالتالي إلى التعامل غير الصحيح أسوة بالآخرين المتهربين أصلا من الالتزامات الضريبية. عليه يرى الباحث أن إيجاد وسيلة تضمن احتفاظ الممولين بنظام محاسبي أمر في غاية الأهمية مع حفظ حق الذين يلتزمون بالنظام والتعامل النظيف وتشجيعهم وردع الذين لا يعطون للأمر أهمية ويقومون بالتهرب وتشجيعه خارقين قاعدة التضامن والعدالة الضريبية.

#### أساليب مكافحة التهرب :

لا شك أن التهرب الضريبي يضر بمصالح الدولة من جهة ومصالح الممولين الملتزمين من جهة أخرى ، فالتهرب الضريبي يضر بمصالح الدولة من خلال تخفيضه لإيرادات الخزنة العامة مما يترتب عليه إرباك برامج الاتفاق العام وتعطيل تنفيذ المشروعات المقرر إنشاؤها خلال السنة المالية ، كما يضر التهرب الضريبي بمصالح الممولين الملتزمين من خلال عدم العدالة في توزيع الأعباء الضريبية.

البعض يتحمل أعباء الضريبة في حين يوجد آخرون لا يسددون التزاماتهم ، هذا بالإضافة إلى أن الخزنة في محاولة لتعويض الانخفاض في الإيرادات قد تزيد أسعار

<sup>1</sup> - www.ar.m.wikipedia.org التاريخ 2021/12/15م الساعة 2:30م

الضرائب القائمة أو تفرض ضرائب جديدة مما يزيد الأعباء الضريبية للممولين الملتزمين.

دفعاً للآثار الضارة لظاهرة التهرب الضريبي وحفاظاً علي مصلحة الممول والدولة هنالك أساليب معالجات عديدة للقضاء علي هذه الظاهرة أو تخفيفها إلي اقل ما يمكن والأساليب علي النحو التالي<sup>1</sup> :

أ/ أساليب وقائية : تتمثل في :

1- إلزام الممول الخاضع للضريبة بتقديم إقرار، وتوقيع العقاب إذا كان الإقرار يحوي بيانات غير صحيحة.

2- إلزام المدين بالإيراد الخاضع للضريبة بتقديم إقرار غير الإقرار السابق ذكره ، كما قد يعه المشرع إلي المدين بتحصيل الضريبة وسدادها للخزانة وهذا ما يعرف بالحجز عند المنبع.

3- إعطاء الإدارة الضريبية حق الاطلاع علي كافة الدفاتر والوثائق والمستندات الخاصة بالممول بغرض التعرف علي حقيقة إيراداته ومنع الممول من إخفاء جزء منها.

4- تحصيل الضريبة في شكل عيني إذا اختلفت الإدارة مع الممول حول تحديد القيمة ويحدث هذا في العادة الاختلاف حول الرسوم الجمركية.

ب/ أساليب جزائية : وتتمثل في :

توقيع العقوبات علي عمليات التهرب مثل المصادرة أو الغرامة أو الحبس.

ج/ أساليب دولية<sup>2</sup> :

قد يكون التهرب الضريبي دولياً إذا تعدي نشاط الشخص حدود الدولة واخفي بعضه علي شخص أو مباشرته نشاطاً خاضعاً للضريبة وأفلت بأمواله إلي خارج الدولة تخلصاً من الضريبة ، ويتم مكافحة هذا النوع من التهرب بوسائل منها :

1/ إلزام الممول بالإقرار عن أمواله وممتلكاته بالخارج.

<sup>1</sup> - حمدي احمد العناني ، اقتصاديات المالية العامة ،(لبنان : الدار المصري اللبنانية للنشر ، 1987م )، ص 226.

<sup>2</sup> - يحي أحمد مصطفي قللي ، مرجع سابق ، ص 145.

2/ فرض رقابة على الصرف الأجنبي.

3/ فرض الرقابة على الممول المغادر حتى تتم محاسبته وتحصيل الضرائب أن الإقرارات الضريبية والحسابات المراجعة التي يقدمها الممول لم تعبر عن واقع نشاطه ويساعده في ذلك مراجعة الذي يقوم بمراجعة حساباته المعدة خصيصاً للضرائب أو ربما يقوم المراجع نفسه بإعدادها وحسب ما يريد الممول ، وفي هذا الشأن تري الباحثة أن خبراء الضرائب والمحاسبين والمحامين لهم دور كبير وهام في تنظيم الدفاتر التجارية والإقرارات الضريبية للممولين وتوعيتهم ولكن في واقع الحال لا تنطبق هذه المهام بل نجد أن المساعدة تأتي من هؤلاء للممولين في إيجاد وسيلة تقلل الضرائب سعياً وراء الإتياب التي يتقاضونها وذلك ليس من فراغ وإنما من الاحتكاك بهم ومعرفة الكثير عنهم ومن أبسط الأشياء لا يقومون بإرشاد الممول بتحكيم النظام المحاسبي ، وإذا كان الأمر غير ذلك لماذا يكتفون بالفواتير فقط لملء الإقرارات وإعداد الحسابات ولا يسألون عن ما هو خارج الفواتير وتضمينه الإقرارات والحسابات.

ويرى الباحث لابد من فرض مجموعة من التنظيمات القانونية والمالية لتجنب التهرب من دفع الضرائب حيث يعتبر التهرب الضريبي مخالفة يحاسب عليها القانون . وتناول الباحث في هذا المبحث مفهوم أسباب التهرب الضريبي وأشكال التهرب وآثار التهرب وأساليب مكافحة التهرب الضريبي سواء بالأساليب الوقائية أو الجزائية أو الدولية.

## المبحث الثاني

### مفهوم وأهمية ضريبة أرباح الأعمال

تعتبر ضريبة أرباح الأعمال من أقدم وأهم أنواع الضرائب المباشرة كما تمثل إيراداتها أكبر نسبة في إيرادات الضرائب وتمويل الميزانية العامة للدولة وهي من أكبر الضرائب أثراً على النشاط الاقتصادي ووسيلة من وسائل إعادة توزيع الدخل القومي وتشجيع الاستثمار. وتفرض ضريبة أرباح الأعمال على كافة الأنشطة التجارية والصناعية والزراعية والمهنية وتحسب من صافي الأرباح أو الدخل بعد خصم المصروفات التي بتكدها الشخص في سبيل تحقيق أرباحه.

ومع بداية القرن الماضي كانت بداية صدور بعض القوانين لفرض رسوم وضرائب كان من بينها قانون ضريبة التجار لسنة 1913م ثم كان قانون رخص التجار لسنة 1926م ثم 1927م - وقد استمر التطور في التشريعات إلي أن صدر قانون ضريبة الدخل لسنة 1967م الذي كان البداية الحقيقية للتطور الضريبي في السودان حيث كانت بداية تطبيق نظام الضرائب الموجودة.

وقد كانت تقديرات ضريبة أرباح الأعمال تنقسم لقسمين<sup>1</sup>:

**الأول :** منها يقدر بمصلحة الضرائب التابعة لوزارة المالية وذلك لكبار التجار الذين تتجاوز أرباحهم حداً معيناً.

**والقسم الثاني** يقدر عن طريق لجان المجالس التي كانت تشكل من مجموعة من التجار وممثل لمصلحة الضرائب مع رئيس المحلية تقوم بتقدير ضرائب صغار التجار. واستمرارا في تطور التشريعات صدر قانون ضريبة الدخل لسنة 1971م الذي الغي بموجبه نظام تقديرات اللجان المحلية والت تقديرات ضريبة أرباح الأعمال لوزارة المالية (إدارة الضرائب) ولاعتماد الدولة على الضرائب كمصدر رئيسي في تمويل الميزانية اهتمت بتطوير إدارة وتشريعاً فكانت لجنة الإصلاح الضريبي لسنة 1984م التي انعكست توصياتها في صدور قانون ضريبة الدخل لسنة 1986م. ثم لجنة

<sup>1</sup> مجدي محمود شهاب ، الاقتصاد العالمي ، (مصر : دار الجامعة الجديد للنشر والتوزيع ، 1999م ) ص 80.

الإصلاح الضريبي لسنة 1994م التي كان لتوصياتها أكبر الأثر في الهيكل الضريبي وفي تطوير قانون وإدارة الضرائب مما انعكس زيادة في إيرادات ضريبة أرباح الأعمال والضرائب الأخرى.

### مفهوم ضريبة أرباح الأعمال :

تعتبر ضريبة أرباح الأعمال من أقدم وأهم الضرائب المباشرة وتمثل الإيرادات الناتجة عنها الجزء الأكبر وتلعب دوراً أساسياً في ميزانية الدولة وهي أيضاً إحدى الوسائل الهامة لإعادة توزيع الدخل القومي وتشجيع الاستثمار في مفهوم وأهمية ضريبة أرباح الأعمال على كل الأنشطة الاقتصادية بما فيها الصناعة والتجارة والزراعة<sup>1</sup>. ومما ورد عن مفهوم الضريبة يمكن تعريف ضريبة أرباح الأعمال بأنه الضريبة التي تحتل الصدارة بالنسبة للضرائب المباشرة وتساهم بالجزء الأكبر من الإيرادات الضريبية وبها تحقيق الأهداف الرئيسية التي من أجلها نشأ النظام الضريبي.

### تطور مفهوم الضريبة عبر المراحل التالية<sup>2</sup>

#### المرحلة الأولى: عدم الاستقرار:

عندما كان الإنسان يعيش ضمن جماعات منتشرة في بقاع الأرض ومنتقلة من مكان إلى آخر ولم تكن هنالك مرافق مشتركة واحتياجات مالية تستلزم فرض الضرائب كما أن الأمن والدفاع عن العملة كان يقوم به أفراد القبيلة تطوعاً بدون فرض مبالغ مالية من قبل رئيس القبيلة)

#### المرحلة الثانية: الاستقرار:

في هذه المرحلة تركز الإنسان ضمن جماعات في منطقة معينة وظهرت الحاجة المشتركة والمرافق. المشتركة وظهرت الحاجة إلى الدفاع عن الأمن وفض الخلاف بين أفراد الجماعة الواحدة والجماعات الأخرى حينئذ اضطر رئيس الجماعة إلى الاستعانة

1 - مجدي محمود شهاب ، مرجع سابق ، ص 81.

2 - فؤاد توفيق ياسين ، احمد عبد الله درويش المحاسبة الضريبية (عمان: دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع ،

1996م) ص 9 ص 10.

بالهبات والأموال والتبرعات التي يقدمها العسر من أبناء الجماعة بالإضافة إلى العمل التطوعي من أفراد الجماعة

### المرحلة الثالثة: الحضارة وظهور الدولة:

مع ظهور الحضارة وتطورها وظهور رغبة الجماعات إلى جمع الأموال وحيازتها وضعف الروابط الجماعية بينها لدى إلى فرض الضرائب إلزاماً على الأقران على الرعية وتحصيلها بكل الوسائل حتى ولو لم تكن تحقق هذه الضرائب منفعة خاصة تعود على الأفراد.

### المرحلة الرابعة : ازدياد مهام الدولة:

مع ازدياد احتياجات الحكام الخاصة والعامة ومع النقص في الأموال لديهم لجأوا إلى فرض الضرائب مقابل ما يدفعونه من أموال.

### تعريف الضريبة:

عرفت الضريبة بأنها مورد مالي هام للدولة كما أنها أداة سياسية واقتصادية، ووسيلة لتحقيق العدالة الاجتماعية ودفع عجلة التنمية وثبات الاقتصاد القومي<sup>1</sup> 2009 وعرفت الضريبة بأنها مبلغ من المال يدفعه .

المكلف جبراً بأمر من الدولة مشاركة منه في دعم التكاليف والنفقات والمستلزمات العامة بصورة قطعه وبدون انتظار أي منفعة خاصة مقابل هذه المشاركة لكي تتمكن الدولة من تحقيق الأهداف العامة المتمثلة في المرافق الاقتصادية والاجتماعية<sup>2</sup> وعرفت الضريبة بأنها فريضة نقدية تفرضها الدولة جبراً على الأفراد كل قدر طاقته بما لها من حقوق السيادة ويدفعونها دون مقابل بقصد تغطية النفقات العامة<sup>3</sup> وعرفت الضريبة بأنها فريضة الزامية تحدها الدولة ويلتزم الممول بأدائها بلا مقابل تمكيناً للدولة من القيام بتحقيق

1 - د/ محمد رفعت عبدالوهاب وآخرون ، مبادئ التشريع الضريبي (صنعاء : جامعة صنعاء ، 1990م) ، ص 8 .

2 - فؤاد توفيق ياسين ، احمد عبدالله درويش ، مرجع سابق ، ص 11.

3 - محمد حامد عوض الله ، جرائم التهريب الضريبي في السودان (الخرطوم : رسالة ماجستير غير منشوره ،

1997م) ص 5.

أهداف المجتمع<sup>1</sup> وعرفت الضريبة بأنها مبلغ من المال فرضته الدولة على المكلفين مساهمة منهم في تغطية نفقاتها العامة بصورة نهائية ودون أن يعود عليهم نفع خاص مقابل دفع الضريبة باعتبارهم أعضاء متضامنين في منظمة سياسية مشتركة تهدف الخدمات العامة<sup>2</sup> وعرفت الضريبة بأنها فريضة من المال أو مدفوعات جبرية تفرضها الدولة على رعاياها والمقيمين فيها حتى تستطيع مقابلة نفقاتها العامة وما يستلزمه أداء المرافق العامة من تكاليف<sup>3</sup> وعرفت الضريبة بأنها فريضة الزامية تحددها الدولة ويلزم الممول بأدائها بلا مقابل تمكيناً للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع<sup>4</sup> وعرفت الضريبة بأنها فريضة نقدية يلتزم الفرد بأدائها إلى الدولة وفقاً لقواعد تشريعية وبصفة نهائية لغرض تغطية النفقات العامة وبدون مقابل<sup>5</sup> وعرفت الضريبة بأنها استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد<sup>6</sup> وعرفت الضريبة بأنها<sup>7</sup>:

إن الضريبة فريضة إجبارية من قبل السلطات العامة دون استلام أي تعويض مباشر، إن الضريبة مبلغ من المال يتم تحصيله بواسطة الحكومة أو أي سلطة أخرى جبراً من المواطنين بغض النظر عن الفائدة الخاصة التي يمكن أن تعود لدافع الضريبة، أنها مساهمة إجبارية مفروضة بواسطة عامة بغض النظر عن كمية الخدمة الحقيقية المقدمة لدافع الضريبة في المقابل، هي التزام مالي على الفرد يدفعه.

يتضح الباحث من التعريفات السابقة للضريبة مما يلي:

1/ ان الضريبة استقطاع نقدي جبري.

- 1 - د/ مجدي محمود شهاب ، الاقتصاد المالي (الإسكندرية : دار الجامعة الجديدة للنشر ، 1999م ) ص 12.
- 2 - جهاد سعيد ، الالية العامة والتشريع الضريبي (عمان : دار وائل للنشر ، 2022م) ص 23.
- 3 - د/ يحي الفاضل أحمد مصطفى ، دراسات في الذكاء والمحاسبة الضريبية ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 2000م) ص 55.
- 4 - حامد عبدالحميد دراز ، مبادئ المحاسبة المالية (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2002م ) ص 26.
- 5 - عدى عفانة واخرون ، الجديد في المحاسبة الضريبية ، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ، 2004م) ص 33.
- 6 - د/ محمد خالد المهائني واخرون ، اقتصاديات المالية العامة والتشريع الجمركي ، (سورية : جامعة دمشق ، 2004) ص 43.
- 7 - عبدالقادر محمد أحمد ، كتاب الضرائب (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2000م) ص 12.

2/ ان الضريبة تفرض بلا مقابل وحسب المقدرة التكلفة للممول.  
3/ تفرض الضريبة بقصد تحقيق أهداف المجتمع بالإضافة إلي تغطية النفقات العامة للدولة.

4/ ليس في مقدور الممول استرجاع الضريبة بعد سدادها وانما يكون السداد نهائياً.  
5/ تعتبر الضريبة مساهمة من الممول في تحمل الأعباء العامة.  
وتستطيع الباحثة أن تعرف الضريبة بأنها سلع من المال تستقطعه الدولة نقداً وبصورة حرة ونهائية وبدون مقابل وفقاً للمقدرة التكلفة للممول مساهمة في تغطية النفقات العامة ولتحقيق أهداف معينة.

### أهمية ضريبة أرباح الأعمال :

يعتبر فرض الضريبة على الدخل في أي مجتمع ذا أهمية كبيرة من تأثيرات اقتصادية واجتماعية على المجتمع ، حيث أن الضريبة على الدخل تفوض على الأشخاص المعنويين والطبيعيين وبالتالي فإن الزيادة أو النقصان في معدل هذه الضريبة سيكون له الأثر على المكلفين بدفعها وتتمثل أهمية أرباح الأعمال في النقاط التالية<sup>1</sup> :  
1/ تؤثر الضريبة على الدخل من أرباح الأعمال على نمط استهلاك الأفراد في المجتمع حيث أن جزءاً من استهلاك الفرد مخصص للاستهلاك وأن فرض الضريبة على الدخل سوف يؤثر على طريقة استهلاكه للسلع والخدمات وذلك حسب حجم الدخل الذي يحصل عليه الفرد فلو كان دخله مرتفعاً فإن نمط استهلاكه لن يتأثر كما يتأثر أصحاب الدخل المتدنية.

2/ فرض الضريبة على الدخل يؤثر على الاستثمار سواء كان بالتشجيع على الاستثمار أو عدم التشجيع ، ويتم ذلك من خلال نظام الإعفاءات الضريبية والتخفيض في معدلات الضريبة على الدخل حيث يؤدي ذلك إلي وجود مناخ استثمار يشجع على الاستثمار ، مما ينتج عنه تحقيق الرفاهية في المجتمع.

<sup>1</sup> - محمد نور ، مذكرات في المحاسبة على ضرائب الدخل (الإسكندرية : دار الجامعة المصرية ، ب.ت) ، ص 11.

3/ للضريبة على الدخل تأثير اجتماعي ، حيث أنها تصنف ضمن إيرادات الدولة التي تستخدمها في مواجهة نفقاتها ومن هذه النفقات الخدمات الاجتماعية كبناء المدارس والمستشفيات.

### سمات وخصائص ضريبة أرباح الأعمال :

أ/ ضريبة سنوية : تفرض ضريبة أرباح الأعمال على الأرباح والمكاسب التي تحقق خلال فترة الأساس والتي عادة ما تكون سنة ميلادية تبدأ من أول يناير وتنتهي في الحادي والثلاثون من ديسمبر أما إذا كان الممول الخاضع للضريبة يعد حساباته لمدة سنة تنتهي في غير اليوم الحادي والثلاثون من ديسمبر ، تعتبر الفترة المحاسبية فترة أساس وتبدأ فترة التقدير مباشرة في اليوم الأول بعد فترة الأساس الا أن هنالك بعض الحالات التي يجوز فيها الخروج من مبدأ سنوية الضريبة لأرباح الأعمال حيث يفضي بفرض الضريبة عن أي عمل وعن أي مدة يؤشر فيها ذلك العمل كما يتفق مع التفسير الوارد بشأن فترة الأساس حيث عرضها القانون بأنها مدة اثني عشر لسنة التقدير أو جزء ممن تلك المدة<sup>1</sup>.

ب/ تتوسع في نطاق الإيرادات الخاضعة للضريبة : تفرض ضريبة أرباح الأعمال على الإيرادات التي لها صفة الدورية وهي تلك الإيرادات التي تنتج عن الاستغلال العادي لأوجه النشاطات المختلفة ، فتم توسع مفهوم الإيراد الخاضع لضريبة أرباح الأعمال ليغطي :

- الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع واحد أو أكثر من أصول المشروع غير المخصصة أصلاً للبيع أو الناتجة عن التعويض عن هلاك بعض هذه الأصول أو الاستيلاء عليها.
- الأرباح التي تحققت عن أي عملية عرضيه بخلاف الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة بموجب هذا القانون<sup>2</sup>.

1 - عبد الله عباس عبد الله ، محاضرت في محاسبة الضرائب والزكاة ( الخرطوم : د ن ، 2006 م ) ص 18 - 19.

2 - أبتسام أحمد موسي ، أثر تغير الطرق والسياسات المحاسبية على وعاء ضريبة أرباح الأعمال في المنشآت

التجارية (الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2011 م ) ، ص 139.

ج/ تفرض على تفاعل رأس المال والعمل كي يشترك في تحقيق أرباح الأعمال عنصران هما : رأس المال الذي يخاطر به أصحاب المشروع والجهد الذي يبذله أصحاب ذلك المشروع<sup>1</sup>.

د/ ضريبة عينية وشخصية : تعتبر ضريبة أرباح الأعمال ضريبة عينية وشخصية في بعض الحالات كما هو بالنسبة لأرباح الأعمال والشركات حيث يسمح لافراد المشرع السوداني بإعطاء جزء الدخل لمقابلة أعباء المعيشة للأفراد وكذلك شركات المساهمة العامة والخاصة والبنوك وشركات التأمين<sup>2</sup>.

### أهداف ضريبة أرباح الأعمال :

تعد الضريبة أحد مظاهر التضامن الاجتماعي الذي يحتم على كل فرد تحمل نصيبه من أعباء الدولة دون أخل بالتوازن بين مصالح العامة والمصالح الفردية ، ويمكن أهم أهداف الضريبة في الآتي :

أ/ أهداف مالية : حيث تعد الضريبة مصدرا رئيسيا من مصادر إيرادات الدولة للمساهمة في تمويل جانبها من نفقاتها العامة ، كما أن الضريبة أداء مساعدة لتنفيذ السياسات المالية المختلفة للدولة مثل سياسة معالجة التدخل النقدي وسياسة تغطية العجز في ميزان المدفوعات<sup>3</sup>

ب/ أهداف اقتصادية : تحقيق التوازن الاقتصادي ويتم ذلك عن طريق :

- حماية الصناعات الوطنية من منافسة الصناعات الخارجية بفرض ضرائب على الاستيراد الخارجي.تشجيع الاستثمار الأجنبي وذلك بإعفائها من الضرائب مثل الإعفاء الضريبي لمدة قد تكون 5 أو 10 سنوات أو تخفيض سعر الضرائب عليها<sup>4</sup>.

1 - عبد الله عباس عبد الله ، مرجع سابق ، ص 20.

2 - ابتسام احمد موسي ، مرجع سابق ، ص 139.

3 - يوسف عبد النبي حمدان ، أثر ضرائب أرباح الأعمال على صناعة الاسمنت في السودان دراسة حالة مصنع اسمنت ريك ، رسالة دكتوراه غير منشورة (الخرطوم : جامعة جوبا كلية الدراسات العليا كلية الاقتصاد ، 2001م) ، ص 33.

4 - يوسف عبد النبي حمدان ، مرجع سابق ، ص 51.

- توجيه الموارد الاقتصادية المتاحة نحو استثمارات معينة وحجبه عن استثمارات أخرى.  
- الحد من السلع الاستهلاكية وتوجيه فوائض الدخل للادخار وذلك بفرض ضرائب عالية على هذه السلع الاستهلاكية أو خفض سعر الفائدة على الادخار.  
- التأثير على مستوى العام للأسعار. وذلك في حالة التضخم تقوم الدولة بفرض ضرائب مرتفعة على السلع في حالة الكساد تقلل الضريبة<sup>1</sup>.

ج/ أهداف اجتماعية :حيث تسهم الضريبة في تحقيق بعض الأغراض الاجتماعية من أهمها :الحد من التفاوت بين الدخل وذلك عن طريق تطبيق نظام الأسعار التصاعدي للضريبة على دخول الأفراد<sup>2</sup>.

د/ أهداف سياسية :قد تستخدم الدولة الضريبة لتحقيق غرض سياسي مثل :  
تشجيع المعاملات مع الدولة معينة صديقة دون غيرها ، ويتم تنفيذ ذلك عن طريق الاعطاءات الجمركية وما في حكمها<sup>3</sup>.  
أنواع ضريبة أرباح الأعمال :

أ/ الإرباح التجارية : تشمل النشاط الأعمال التجارية مثل نشاط الموردين وتجار الجملة والقطاعي والأعمال المصرفية وأعمال التأمين ومنشات الخدمات كالفنادق والورش ودور العرض ويكون الهدف من النشاط تحقيق الربح ، وتفرط مصلحة الضرائب على الممولين ان يقوموا بخصم مبلغ تحت حساب ضريبة الأرباح التجارية بنسب محددة على المبالغ المدفوعة بواسطة لممولين مقابل أعمال التوريدات والخدمات أو الاستشارات، يتم فتح ضريبة الأعمال التجارية مره (مدين) مره (دائن) ولا يتم عمل مقاصة بينهم مطلقاً<sup>4</sup>.

1 - المرجع نفسه ، ص 67.

2 - عادل محمد ذكي ، دراسات في الاقتصاد السياسي (بيروت : مركز دراسات الوحدة العربية دار المستقبل العربي ، 1999م) ، ص 72.

3 - المرجع نفسه ، ص 105.

4 - أماني عبد الكريم مختار ، أثر ضرائب إرباح الأعمال على الإنتاج الزراعي الموسمي ، دراسة حالة مشروع الجزيرة ، رسالة دكتوراه غير منشوره ، (الخرطوم : جامعة الخرطوم كلية الدراسات العليا ، كلية الاقتصاد والعلوم الاجتماعية ، 2001م) ، ص 78-79.

ب/ الأرباح الصناعية : كلمة صناعية تفسر ضرائبياً بأنها كل عمل يقوم على أساس تحويل المادة الأولية أو يضيف المصنعة من شكل لأخر أو خام لمواد صالحة للاستعمال ويدخل في هذا التصنيف بجانب الصناعات الكبرى الصناعات الصغيرة مثل صناعة الصابون والشبغ اليدوي وكمان الطوب وصناعة الأحذية وكذلك يصف الصناعات الاستخراجية من باطن الأرض مثل استخراج البترول والحديد والمعادن. الأرباح الصناعية بنسب محددة على المبالغ ، والهدف من هذه الضريبة هو توفير سيولة للخزانة العامة للدولة وحصر الممولين والتغلب على التهرب الضريبي<sup>1</sup>.

ج/ أرباح المهن :أنها تحمل تفسير واسع تمكن من إدخال أي نشاط اقتصادي بغرض الضريبة تحت المسني ويمكن أن يقال المهن التجارية أو مهنة صناعية بالإضافة لمهن الأطباء والمحامين ، ولكن الحرف بأنها تتمثل في التجارة والصناعة والحرفة ... الخ لهذا يعني أنه حدد كلمة المهن نشاط منفصل وبالتالي تم تفسير ذلك محلياً بالمهن التي تتطلب كفاءة عملية وذهبية ومهارات ذات طبيعة فنية وذلك مهنة الأطباء والمحاسبين والمهندسون والمراجعون ... الخ فهي أيضا أنشطة يتصل هدفها بالعائد المادي<sup>2</sup>.

د/ أرباح الحرف :فسرت كلمة الحرف بالمهن ذات الاستهلاك والمهارة الفردية فالذين يباشرون نشاطه الزمني ومهاراتهم الفنية بواسطة تم إدراجهم تحت هذا المسمى فصاحب الورشة والترزي وصاحب محل الحلاقة ... الخ ، جميعهم أصحاب حرف ويجب الأخذ في الاعتبار مقدراتهم التكلفة عند فرض العبء الضريبي عليهم<sup>3</sup>.

ه/ الأرباح الزراعية :يدخل في هذا التصنيف الأرباح الناتجة من الاستغلال الزراعي.  
و/ أرباح نشاطات المدارس والمعاهد الخاصة: تدخل كل الأرباح الناجمة من تقديم خدمات التعليم أي كان مهني أكاديمي حرفي تدريبي.

<sup>1</sup> - إسحاق ادم محمد ابراهيم ، أثر رسوم الإنتاج على الصناعات التقليدية (الخرطوم : جامعة جوبا (السودان) كلية

الدراسات العليا ، كلية الاقتصاد ودراسة المجتمع ، 2003م)ص 77.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه ، ص 86.

<sup>3</sup> - إسحاق ادم محمد ابراهيم ، مرجع سابق ، ص 107.

ز/ الأرباح المعفاة من ضريبة أرباح الأعمال<sup>1</sup>:

تشمل الأرباح المعفاة من ضريبة أرباح الأعمال على الأتي :

أ/ أرباح رأسمالية الخاضعة بموجب قانون ضريبة أرباح الأعمال.

ب/ أرباح الأسهم المقبوضة عن أرباح شركة خاضعة لضريبة أرباح الأعمال.

ج/ الإعفاءات التي تصدر بموجب قانون ضريبة الدخل أو قانون الاستثمار.

يلاحظ الباحث أن ضريبة أرباح الأعمال من أهم أنواع الضرائب التي تعد أحد مظاهر

التضامن الاجتماعي الذي يحتم على الفرد تحمل نصيبه من أعباء الدولة.

تناول الباحث في هذا المبحث مفهوم وأهمية ضريبة أرباح الأعمال وخصائص وأهداف

ضريبة أرباح الأعمال وأنواعها.

---

<sup>1</sup> - مرشد ضريبة أرباح الأعمال ، (الخرطوم : ديوان الضرائب ، 2003م) ، ص 3.

## المبحث الأول

### مفهوم الرقابة المحاسبية وأهدافها

#### تمهيد:

الرقابة المحاسبية لا تقل أهمية عن الرقابة في الجوانب الوظيفية الأخرى في المنظمة ولا يكتفي بالرقابة على كمية وجودة الإنتاج والشراء والتخزين وعلى الأفراد والتسويق ما لم يكن هناك أيضاً نشاط رقابي فاعل يحكم التصرفات المالية لضمان سير الأمور كما يجب ولغاية الوصول إلى أهداف المنظمة.

وتتبع أهمية الرقابة المحاسبية من كونها رقابة قانونية ومالية تحكم التصرفات المالية والمحاسبية والإدارية ذات الطابع المالي والميزانيات بأنواعها في المنظمة وقوائم الإيرادات والنفقات والسجلات المحاسبية، وذلك لغرض التأكد من مطابقتها للقواعد والقيود والمعايير والصلاحيات المالية، وتستند الرقابة المالية أيضاً إلى الأسس التي تحدد طرق الإنفاق المقررة في الميزانية وكميات الإنفاق باعتمادها على المستندات الثبوتية للتصرف المالي والسجلات والأنظمة والتعليمات المحاسبية التي تحكم نظام العمل.

الرقابة المالية نظام شامل يتطلب التكامل بين المفاهيم القانونية كالأنظمة والتعليمات والمفاهيم والمبادئ الاقتصادية والمحاسبية والإدارية والتي تهدف في النهاية إلى المحافظة على أموال المنظمة وضمان استغلالها بالطريقة التي تؤدي إلى رفع كفاءة المنظمة والنهوض بفاعلية نشاطاتها وتحقيق أهدافها<sup>1</sup>.

#### مفهوم الرقابة:

الرقابة لغة: هي المحافظة والانتظار فالرقيب يعني المحافظ والمنتظر<sup>2</sup>. الرقابة شرعاً : تعني المحافظة والانتظار كما في قوله تعالى (إن الله كان عليكم رقيباً) (سورة النساء ،

<sup>1</sup> - فائز الزعبي ، الرقابة الادارية في منظمات الاعمال ، ( عمان : منشورات جامعية مؤتة ، د ت) ص 345.

<sup>2</sup> - مختار الصحاح ، ص 252 .

آية (١) وقوله تعالى (إنا مرسلو الناقة فتنة لهم فارتقبهم واصطبر) (سورة القمر آية (٢٧).

أما المفهوم الفني للرقابة فقد اختلفت آراء الكتاب والباحثين بشأنه تبعاً للنظرة كل واحد منهم للرقابة والمجال الذي تمارس فيه وكذلك الزمن الذي تمارس فيه ويمكن استعراض بعضاً منها:

هي الرقابة التي تمارسها الحكومة بنفسها على أنشطتها المختلفة، وهي الوسيلة التي عن طريقها تتأكد الحكومة من أن الأهداف تحققت بكفاءة وإتقان وسرعة<sup>1</sup>.

ركز هذا التعريف على أن الرقابة تمارسها الجهات الحكومية، وأهم الرقابة التي تقوم بها القطاعات الخاصة. كما عرفت بأنها الوظيفة التي تعنى بالتأكد من أن كل شيء في المنظمة يسير وفق ما خطط له أو هي الوظيفة التي تعنى بتنظيم وتوجيه الجهود الخاصة بالعمل وفقاً للخطة الموضوعية من أجل الوصول إلى تحقيق الأهداف المرغوبة<sup>2</sup>. يتبين من هذا التعريف بان الرقابة وظيفة إدارية تحاول أن تتحقق وتتأكد بأن العمل بناء على خطة معينة يسير وفق الأهداف المبرمجة فهي ضرورة حتمية لا يمكن الاستغناء عنها، لكنه أهم دور مهم للرقابة وهو قياس وتقييم الأداء الخاص بكل أعمال المؤسسة من جميع النواحي البشرية والمالية. كما تم تعريفها بأنها " قياس وتصحيح أداء العاملين في المنظمة بالشكل الذي يؤدي إلى تحقيق أهداف المنظمة<sup>3</sup>.

يلاحظ الباحث بان هذا التعريف ركز على رقابة أداء العاملين ولكنه أهمل تقييم الأداء الخاص بكل المجالات والنواحي من استغلال لكل الموارد المتاحة. وعرفت بأنها "

---

<sup>1</sup> - عبدالكريم درويش وليلي تكلا ، أصول الادارة العامة ، (القاهرة : مكتبة انجلو المصرية ، 1977م) ص 508.  
The Management of Organization (New York:John Wiley and Sons , 1983) p 464 - 2  
Moore Frankin G

<sup>3</sup> - Koontz Harold , Donnell O. Cyril and Wehrich Heinz , Management International -  
Student Edition k (London : McGraw, Hill, 1984), p 549.

قياس الأداء وتصحيحه من أجل التأكد من أن الأهداف قد تحققت وإن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطريق الصحيح<sup>1</sup>.

وأيضاً يلاحظ أن هذا التعريف قد أهمل أسباب الانحرافات ومنع حدوثها مستقبلاً. وتم تعريفها بأنها " تعبير شامل عن الإشراف والمتابعة وقياس الأداء وتحديد المعايير ومقارنتها بالانجازات<sup>2</sup> .

هذا التعريف ركز أساساً على دور الرقابة حيث ربطها بأربعة أساليب هي الأشراف والمتابعة وقياس الأداء وتحديد المعايير التي يجب أن تتبع للقيام بعملية الرقابة ثم مقارنتها بالانجازات التي يتم الوصول إليها.

كما عرفت بأنها النشاط الذي تقوم به الإدارة لمتابعة تنفيذ السياسات الموضوعية وتقييمها، والعمل على إصلاح ما قد يعثرها من ضعف حتى يمكن تحقيق الأهداف المنشودة<sup>3</sup>.

يوضح هذا التعريف بأن الرقابة هي وظيفة مهمة من وظائف الإدارة داخل أي مؤسسة أو تنظيم تحاول وتهدف إلى متابعة الأداء بما يتفق مع الأهداف المحددة في الخطة المبرمجة، لكنه أهمل التعرف على أسباب الانحرافات. و عرفت بأنها " تقوم بالتأكد من أن كل شيء يتم حسب الخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والمبادئ القائمة، وهدف الرقابة هو تشخيص نقاط الضعف والأخطاء وتصحيحها ومنع حدوثها في المستقبل، وتمارس الرقابة على الأشياء والناس والإجراءات<sup>4</sup>.

---

1 - محمود عساق وعبد المنعم سلامة ، أصول الإدارة والتنظيم، ( القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1995 ) ، ص 383.

2 - كامل برير ، الإدارة عملية ونظام ، ط1، (القاهرة : المؤسسة الجامعية للدراسات ، 1996م ) ، ص147.

3 - عبد العزيز صالح بن بحتور ، أصول ومبادئ الإدارة العامة، (عمان : الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ، 2000م) ص 74.

4 - Industrial Management , (New Yort ; Pitman Publishing , Corporation , 1949) p 107

Fayol Hennl , Genera and

ركز هذا التعريف على دور الرقابة في متابعتها الممتلكات والعاملين واللوائح وربطها بعملية التحقق من أن العمل يسير وفق الخطة والتعليمات والقواعد المحددة بقصد اكتشاف كل مواطن الضعف والنقص والأخطاء وتفاذي حدوثها في المستقبل. وعرفت بأنها الداب المتواصل وراء تنفيذ المخططات وقياس مدى محاذاة الفعليات وانحرافها عنها بالمعايير المخططة والمقابلة لها<sup>1</sup>.

وكذلك تم تعريفها بأنها " عملية مقارنة الفعليات بالخطط أو مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير المقررة<sup>2</sup> .

يلاحظ الباحث إن الدول العربية تعمل بالرقابة الإدارية ولا تعطى أجهزة الرقابة أي سلطات قضائية.

وفيما يتعلق بمفهوم الرقابة وتعريف الرقابة فإننا نجد مفهومها ومدلولاتها الواردة في الكتب والدراسات تتطوي على مفاهيم واسعة ذات صلة بوظائفها المختلفة مما يدل على أن مفهومها ونطاقه لا يزال مجرى البحث والتطوير وليس هنالك اتفاق بين العلماء والباحثين على تحديد مفهوم دقيق لها، حيث اكتفي كل منهم بتقديم مفهوم يعكس أو يعبر عن البيئة التي ينتمي إليها، فالمتخصصون في المالية لهم وجهة نظر مالية وعلماء ومتخصصي الإدارة والقانون لهم وجهة نظر إدارية وقانونية، كما أمرها البعض الآخر بأنها استخدام السلطة والنفوذ بما يرغم الأفراد العاملين على الالتزام بالعمليات خشية من الوقوع في العقوبات المفروضة في حال القيام بارتكاب الأخطاء والمخالفات، حال القيام بمحاسبة المخالفين عند قيامهم بالإهمال أو الخطأ. كما اعتبره البعض الآخر على أنها سلوكية، كما أن هناك من ينظر إليها على أنها أسلوب وطريقة مهمة لسلوك الأفراد<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - محمد توفيق بلبع ، نظام التكاليف ، (القاهرة : دار الشباب ، 1991م ) ص 14.

<sup>2</sup> - فتح الرحمن الحسن منصور وبابكر ابراهيم الصديق ، محاسبة التكاليف 2 ، ط 1 ، (الخرطوم : مطبعة جامعة السودان المفتوحة ، 2007م) ص 8.

<sup>3</sup> - هادي التميمي ، مدخل الي التدفق من الناحية النظرية والعملية ، ط 2 ، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ، 2004م) ص 28.

في حين ذهب (محمد عبد الرحمن إدريس (2006) الي التعريف بمفهوم الرقابة من خلال تقسيمها إلى ثلاث اتجاهات كالآتي<sup>1</sup>:

1- اتجاه يركز على الجانب الوظيفي للرقابة ويهتم بالأهداف.

2- اتجاه يهتم بالرقابة كونها ضوابط وإجراءات وسياسات.

3- اتجاه يهتم بالأجهزة التي تقوم بعلمية الرقابة.

**الاتجاه الأول: التركيز على الجانب الوظيفي والاهتمام بأهداف الرقابة:** تعرف بأنها كافة الأنشطة التي تقارن بين ما تم توقعه من نتائج وما تم وضعه من خطط لتحدي مدى الفروقات والانحرافات الحاصلة والوقوف على أسبابها وإيجاد الحلول المناسبة لمعالجتها<sup>2</sup>.

وعرفت بأنها جميع الأنشطة الإدارية التي يضعها القائمون بها بهدف التحقق من كفاءة وفاعلية استغلال الموارد المتاحة للمؤسسة وتحقيق أهدافها<sup>3</sup>.

وأيضا تم تعريفها بأنها عملية قياس وتقويم أداء العاملين في المؤسسة الفرض معرفة مدى تحقق الأهداف والخطط المرسومة وهي مسؤولية كافة من مهنة الإدارة والإشراف<sup>4</sup>.

الرقابة هي كل المفاهيم التي تنطوي في مضمونها على كل ما له صلة بالرقابة والمتابعة والإشراف<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> - محمد عبدالرحمن ادريس سبيل ، الاتجاهات الحديثة في المراجع الداخلية واثرها على تطور الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ، (ام درمان : جامعة ام درمان الاسلامية ، الدراسات العليا ، كلية العلوم الادارية ، 2006م) ص 21.

<sup>2</sup> - ماهر موسي العبيدي ، الرقابة المالية ، ط2 ، (بغداد : مطبعة المعارف ، 1986م) ص 13.

<sup>3</sup> - على الشريف واخر ، المدخل المعاصر في مبادئ الإدارة ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 1998م) ص 368.

<sup>4</sup> - koontz Harold ، Donnel Cyril ، Management Mc Graw ، (Hill, New York ، p 549 - 4 1984)

<sup>5</sup> - كامل برير ، ادارة الموارد البشرية وكفاءة الاداء التنظيمي ، (القاهرة : المؤسسة الجامعية للنشر ، 1997م) ص 147.

**الاتجاه الثاني: يهتم بالإجراءات ويركز على الخطوات العلمية للرقابة:** عرفت الرقابة بأنها عملية القيام بالمهام والواجبات والتوجيهات والأوامر الصادرة، وكذلك ما تم تحديده من مبادئ بما يساهم في رصد واكتشاف الأخطاء والانحرافات، بغية اتخاذ قرارات تحد من وقوعها وتساهم في تصحيحها<sup>1</sup>.

وايضاً عرفت بأنها عملية تهدف إلى بيان جوانب الصواب والخطأ في العمل بهدف تقويمها ومنع تكرار حدوثها، وذلك من خلال التحقق من أن القيام بها تم وفقاً لخطة مرسومة وتعليمات صادرة وقواعد مقررة<sup>2</sup>.

وهي كل عملية تساهم في التعرف على أن ما تم تنفيذه تم وفقاً لخطة مرسومة، ويؤدي في نهاية المطاف إلى تحقيق الأهداف المحددة سلفاً والوقوف على عوامل الضعف والخلل بقصد علاجها وتقويمها<sup>3</sup>.

وعرفه آخر بأنها عملية تهدف إلى بيان جوانب الصواب والخطأ في العمل بهدف تقويمها ومنع تكرار حدوثها<sup>4</sup>.

### **الاتجاه الثالث: اتجاه يركز ويهتم بالأجهزة التي تقوم بعملية الرقابة:**

تعرف الرقابة بأنها وظيفة أو مهام تمارس من قبل الجهات المختصة في المؤسسة، بهدف التأكد من سير العمل وفقاً للأهداف الموضوعية وفي الوقت المحدد<sup>5</sup>.

وهي عملية تقوم بها الجهات الرقابية ويغلب عليها جانب الديمومة والاستمرارية، بهدف التحقق من أن ما تم القيام به من أعمال في المؤسسة تم وفقاً لخطة مرسومة ومن داخلها<sup>6</sup>.

---

<sup>1</sup> - Henri Fayol , General Management (London ; Pitman 8 co , 1964) p 107

<sup>2</sup> - سيد الهواري ، الادارة الاصول والاسس العلمية ، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1996) ص 381.

<sup>3</sup> - عبدالسلام بدوي ، الرقابة على المؤسسات العامة ، دراسة تحليلية لوسائل تحقيق الرقابة على القطاع العام ووحدته الانتاجية ، (القاهرة : المكتبة المصرية 2009م) ص 87.

<sup>4</sup> - إبراهيم عبد العزيز شيحا ، الإدارة العامة، (بيروت: الدار الجامعية للطباعة، 1983م)، ص 415.

<sup>5</sup> - حمدي سلمان ، الرقابة المالية والإدارية على الأجهزة الحكومية ، (عمان: مكتبة دار الثقافة، 1993م)، ص 31

<sup>6</sup> - كامل المغربي، المدخل لإدارة الأعمال أسس ووظائف ، (عمان: مكتبة عمان، 1974م)، ص 268.

وعرفها آخر بأنها عملية مستمرة ودائمة تقوم بها الجهات الرقابية للتأكد من أن العمل داخل الوحدة الاقتصادية قد تم وفقاً للخطط والسياسات المرسومة وتتم من قبل سلطة أعلى داخل الوحدة لمراقبة كيفية استخدام الموارد المتاحة وكونها صرفت وفقاً لما خصصت من أجله، بالإضافة إلى التحقق من كيفية سير العمل داخل المؤسسة<sup>1</sup>.

وعلى الرغم من صعوبة إيجاد مفهوم محدد وموحد لمصطلح الرقابة بمعناها العام، وللغموض الذي يكتنفها والنتيجة من تنوع واختلاف مجالات استخدامها وكذلك طبيعة الظروف التي تستخدم في ظلها، وكذلك التنوع في الأنشطة والاختلافات في الأهداف من إدارة لأخرى، إلا أنها شائعة الاستخدام في الكثير من دول العالم، حتى أنها أصبحت متداولة من قبل رجالات السياسة والقانون والاقتصاد والإدارة والمال والأعمال والاجتماع وغير ذلك<sup>2</sup>.

يرى الباحث أن الاختلاف في التعاريف والمفاهيم هو دليل قطعي على مفهومها ونطاق حدودها وتطورها لا زال مجرى البحث والتكامل بالنظر إلى وظيفتها العامة ومن خلال التطور التاريخي للرقابة فهي مازالت في تطور مستمر لمواكبة ومسايرة التطورات الحاصلة في نواحي الحياة الاقتصادية والاجتماعية ولكي تؤدي وظيفتها وواجباتها في المجتمع.

### الاتجاهات الحديثة في الرقابة:

تميزت هذه الفترة بازدياد تركيز الرقابة باتجاه النشاط التشغيلي، إضافة إلى مجال المحاسبة المالية والمجالات الإدارية المرتبطة بها، كما شملت هذه الفترة الاهتمام بالتلوث الذي تعاني منه البيئة الحالية والمسؤولية الاجتماعية للأنشطة، مما أدى إلى

---

1 - أبو الفتوح علي فضاله، المراجعة العامة، ط2، (القاهرة: د ن، 1995م)، ص 282.

2 - عادل الأمين القاسم محمد، الاتجاهات الحالية للرقابة الداخلية ودورها في زيادة كفاءة الأداء المالي والمحاسبي في مؤسسات القطاع العام ، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العلماء رسالة دكتوراه في المحاسبة والتمويل ، 2018م)، ص 42.

ظهور مفهوم تدقيق ورقابة البيئة من أجل المحافظة عليها وظهور مراجعة الأنشطة عن المسؤولية الاجتماعية<sup>1</sup>.

### أولاً : أهمية الرقابة:

إن الدور المهم الذي تلعبه الرقابة كأحدى وسائل قياس أداء المرؤوسين وتصحيحه بما يجنب المؤسسة الكثير من المخاطر والخسائر، فمن المعلوم أن المؤسسات هي عصب الحياة وتقوم بتقديم الكثير من الخدمات للأفراد، لذا كان لزاماً على إدارة هذه المؤسسات السير على خطط مرسومة وواضحة المعالم، فضلاً عن ضرورة تحقق الجهات المختصة من مدى صحة عملية التنفيذ والالتزام بالخطط الموجودة، لذا فاهمية تظهر في المجالات الرئيسية هي<sup>2</sup>:

1- **في مجال التخطيط:** هنالك ارتباط وثيق بين الرقابة والتخطيط والذي يمكن التماسه في الاتي:

أ/ توفر الرقابة معلومات عن حجم الانجاز ومقارنته مع الأهداف الموضوعه ومن ثم تقديمها للإدارة لإجراء التصحيحات.

ب/ تبين الرقابية مدى تنفيذ الخطط الموضوعه ومدى التزام العاملين بتنفيذها.

ج/ اكتشاف مدى دقة عملية التخطيط ، إذ لا تقتصر الرقابة على متابعة التنفيذ فقط حيث تقوم أيضا بتشخيص الانحرافات لمعالجتها، وما يتبعها من سياسات وإجراءات وقدرة الخطة على تحقيق الأهداف المحددة.

2- **في مجال اتخاذ القرارات:** تتجلى أهمية الرقابة في مجال إلغاء القرارات من طريق ما توفره لنتائج التقارير من بيانات كمية ووصفية لما تحققة من انجازات وتحديد حجم الانحرافات عن الأهداف الموضوعه، وتشخيص جوانب القصور والضعف، مما يتيح للمدراء اتخاذ قرارات رشيدة.

---

1 - علي عباس، الرقابة الإدارية على المال والأعمال (عمان: مكتبة الرائد العلمية للنشر، 2001)، ص 24

2 - محمد قاسم القريوتي، مبادئ الإدارة - النظريات ، العمليات، الوظائف، ط2 ، (عمان: مطبعة دار وائل، 2004م ) ص358.

## ثانيا : خطوات الرقابة :

تتطلب الرقابة القيام بأربع خطوات أساسية يمكن استخدامها في أي مجال من مجالات الرقابة على الأموال والإجراءات وجودة المنتجات والخدمات وغيرها وهي :

**أ/ وضع المعايير:** يعتبر وضع الخطط والمعايير الخطوة الأولى في عملية ذلك نظراً لأن الخطط تختلف في درجة تفاصيلها وتعقيدها، ونظراً للرقابة لأن المديرين لا يستطيعون ملاحظة كل شيء فإنه يجب وضع المعايير ومتابعتها، والمعيار نموذج أو مستوى الأداء المرغوب تحقيقه<sup>1</sup>.

**ب/ قياس الأداء :** تأتي هذه الخطوة بعد تحديد معايير الأداء ، وهي قياس العمل الفعلي الذي تم انجازه وتعتمد هذه الخطوة إمكانية التقييم الموضوعي على الخطوة السابقة وعلى المعايير وسهولتها ، وبشكل عام يجب أن يتوافر في هذه العملية قياس الأداء الموضوعي، ورغم سهولة الاسترشاد بالمعايير الكمية إلا أنها يجب ألا تؤخذ كمسميات أو كبديل كلي للمقاييس النوعية<sup>2</sup>.

**ج/ مقارنة النتائج :** تعد هذه الخطوة أهم الخطوات التي تلي عملية القياس حيث يتم فيها مقارنة العمل المنجز مع ما هو منقذ فعلياً فإذا ظهر من المقارنة أن العمل ثم تنفيذه حسب المعيار فإن الأداء يكون خاضعاً للسيطرة، أما إذا ظهر من المقارنة أن هناك انحرافاً عن المعيار فإن الأداء يكون خارجاً عن السيطرة<sup>3</sup>.

**د/ تصحيح الانحرافات عن المعايير :** يعد الغرض النهائي الذي تبحث عن عملية الرقابة هو الكشف عن الانحرافات ومعرفتها والعمل على إصلاحها في الوقت المناسب وبالسرعة الممكنة<sup>4</sup>.

يمكن القول أن تصحيح الانحرافات أو تعديلها عادة ما يأخذ ثلاثة أشكال هي<sup>5</sup>:

<sup>1</sup> - محمد الصيرفي ، إدارة المصارف ، (عمان : دار المناهج النشر والتوزيع، 2006)، ص 234.

<sup>2</sup> - محمد القريوتي، مرجع سابق، من 362.

<sup>3</sup> - زاهد دبيري، الرقابة الإدارية، (عمان: دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة 2011م ) ص 18.

<sup>4</sup> - خليل حجاج، محاضرات في إدارة الاعمال (غزة :مكتبة القدس للطباعة والنشر والتوزيع، 2001م) ص 256.

<sup>5</sup> - صلاح الشنواني، التنظيم الإداري في قطاع الأعمال ، (القاهرة: دار المعارف، 1996م) ص 195.

1 - البقاء على الوضع الحالي.

2 - اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

3 - تغيير المعايير.

**ثالثا : أساليب الرقابة :**

تعرف أساليب الرقابة بأنها مجموعة من الإجراءات والفعاليات التي يقوم بها المراجع لتنفيذ عملية المراجعة بصورة سليمة وبطريقه تمكنه من البيانات.

**رابعا : أهداف الرقابة :**

يمكن تلخيص الأهداف الرئيسية للرقابة من خلال الآتي<sup>1</sup> :

1- العمل على رفع وتحسين الأداء في المؤسسات .

2- الحرص على نشر الوعي الرقابي بين صفوف العاملين في المؤسسة .

3- زيادة كفاءة الاشخاص المسؤولين في المؤسسة من خلال قيام الرقابة بدعم عملية المسألة وتفعيل مبدأ المسؤولية .

4- المساهمة في تحقيق اهداف المؤسسة من خلال تعديل الخطط الموضوعة.

5- العمل على ترسيخ أصول مفهوم الحق المستقبلي للتصرف في المال العام.

وتناول الباحث في هذا المبحث مفهوم الرقابة المحاسبية وأهمية الرقابة في مجال التخطيط ومجال إتخاذ القرارات وخطواتها وأساليبها وأهدافها .

---

<sup>1</sup> - محمد القريوتي، مرجع سابق، ص 358 - ص 259.

## المبحث الثاني

### أسس وإجراءات الرقابة المحاسبية

#### أسس الرقابة المحاسبية :

للرقابة المحاسبية أسس متعددة هامة تناولها في أدناه :

**1- أساس رسمية الرقابة المحاسبية :** لتنظيم أعمال الرقابة وتنفيذها ينبغي أن تكون لها صفة رسمية لذلك يتطلب توفر المستلزمات الكفيلة لتحقيق ذلك الغرض بما يحقق إطلاع المراقب ووفقاً لمستواه ومسئوليته وصلاحياته على جميع المعلومات الضرورية التي تقتضيها طبيعة الأعمال المراقبة من قبله. إن أهم ما تتصف به أعمال الرقابة من صفات رسمية هو أنها تفسح المجال لتحقيق التوافق بين المخطط والمحقق سواء بالنسبة للأعمال التي نفذت أو الجارية منها، وذلك باتخاذ القرارات الفورية لتعديل أو تغيير أو إزالة حالات التجاوز أو إزالة الضرر، وكذلك بتغيير الأشخاص المسببين. والمسؤولين في المستقبل أو إعادة تنظيم الوحدة الاقتصادية أو تغيير النظام الإداري أو النظام الحسابي، أو تغيير برامج أنشطة الإنتاج أو الخدمة ، أو حتى تغييرات تكون على مستوى أعلى كتبديل قانون أو نظام أو تعديلهما. هذا وتسمح رسمية الرقابة أن تتخذ إجراءات شخصية بالنسبة للذين جرت مراقبة أعمالهم، فظهور التوافق السلبي يتطلب اتخاذ الإجراءات اللازمة لفرض عقوبات مادية، انضباطية قانونية، أو تسريح من الخدمة، أو إحالة للقضاء، أما في حالة اكتشاف توافق ايجابي للمخطط بالمحقق فيتطلب مكافأة المحققين له <sup>1</sup>.

**2- أساس تخطيط وبرمجة الرقابة المحاسبية:** يعتبر تخطيط وبرمجة الرقابة المحاسبية من الأسس الهامة لنجاحها وتأمين اقتصاديتها، إذ بدون ذلك يشوب أنشطتها التخبط والعشوائية، وفي أدناه القواعد الرئيسية لتحقيق ذلك <sup>2</sup>:

<sup>1</sup> - ماهر موسى العبيدي، مبادئ الرقابة المحاسبية، (بغداد : مطبعة البغدادي ، 1964م ) ص 23.

<sup>2</sup> - المرجع السابق ، ص25

أ/ توجيه الرقابة المحاسبية على النواحي والقضايا الحساسة والهامة التي لها علاقة رئيسية بالأنشطة الاقتصادية والمالية لوحدات اقتصادية أخرى.

ب/ العمل على تحديد القضايا المشكوك فيها أو تلك المنفذة بصورة سريعة أو مستعجلة، وبقرارات الفردية أو تتضمن مخالقات صريحة للقوانين وقرارات مركزية أو لتعليمات أساسية كان ينبغي مراعاتها وعدم تجاوزها.

ج/ الاهتمام إلى القضايا أو المسائل التي يشعر بضرورة مراقبتها أو التحقق منها بكل بقة وإعطاء الرأي اللازم بخصوصها إن ظهر أن تنفيذها أو الالتزام بها كان مخالفاً واضحاً وصريحاً .

د/ إتباع الطرق الإحصائية والتحليلية المالية للتمكن من تحليل الأنشطة المالية والاقتصادية بموجبها وكذلك استعمال أسلوب التجربة لمعرفة إن كان هنالك ما يتطلب إجراء مراقبته أم لا.

3- أساس الدقة في الرقابة المحاسبية : لدقة أنشطة وأعمال الرقابة المحاسبية أهمية كبيرة فأى خطأ في تحديد المخطط أو المنفذ أو أي خطأ في تقييم نشاط أو عمل أو إجراء يمكن أن يؤثر على قيمة الرقابة بأكملها فبدلاً من تحقيق أهداف الرقابة المحاسبية في تقديم المعلومات والتحليل المالي اللازم وتحديد الانحرافات واقتراح معالجتها للوحدات المراقبة ذاتها أو الوحدات العليا أو السلطات المركزية التي تهتمها أمور الرقابة المحاسبية ونتائجها تؤدي معلومات أجهزة الرقابة المحاسبية الخاطئة إلى اتخاذ قرارات محاسبية أو إجراءات إدارية أو حتى قضائية خاطئة من الصعب معالجتها من ناحية وعدم الثقة في تقارير الرقابة المحاسبية وكفاءة أجهزتها من ناحية أخرى<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - منصور حامد محمود الاتجاهات المعاصرة في المراجعة، (القاهرة : دار الثقافة العربية 1989)، ص 46.

## أساس السرعة في إجراء الرقابة المحاسبية :

تحقق السرعة في إجراء أعمال الرقابة المالية فعاليتها وكفاءتها، فإجرائها على أنشطة الوحدات الاقتصادية بعد فترة طويلة من الزمن يضعف أهميتها من جهة ، لا يؤدي الي تحقيق التوافق بين المنفذ والمخطط من جهة أخرى<sup>1</sup>.

**5- أساس تنظيم التقارير الرقابية :** التقارير المدونة خير دليل على تثبت محصلة الرقابة المالية ومتابعة إزالة الخلل والانحرافات والمخالفات والقضاء عليها وهي سند قانوني واضح على مستوي كفاءة الأنشطة الاقتصادية والمالية للمؤسسات المراقبة وصحتها وموافقتها للقوانين والأنظمة النافذة<sup>2</sup>.

**6- أساس كفاءة الرقابة المحاسبية:** إن لذكاء المراقب وانفتاحه الفكري وبعد افقه النظري و شخصيته القوية وخبرته العملية والمهنية بالإضافة إلى تخصصه العلمي المناسب. واستمرار تتبعه واطلاعه على العلوم الاقتصادية والمالية والمحاسبية والرقابية أثره الكثير على كفايته وصحة استنتاجاته وملاحظاته ومن ثم تقاريره الرقابية المالية مما ينعكس إيجاباً على كفاءة ودقة أنشطة الرقابة المحاسبية وصحتها وفعاليتها<sup>3</sup>.

**7- أساس استقلالية الرقابة المحاسبية :** لكي تحقق الرقابة المحاسبية فعاليتها لابد من استقلاليتها وأبعادها عن أي نوع من أنواع الضغوط التي توجه إليها من الأجهزة أو الأشخاص العاملين في الجهات المراقبة، ولتأمين ذلك يجب إضفاء صفة الرسمية على أعمال وأنشطة لجان الرقابة المالية بفروعها وأنوعها المختلفة ووسائلها وطرقها ، وصلاحيات هيئاتها أو الدوائر المسؤولة عليها<sup>4</sup>.

**8- أساس تنسيق الرقابة المحاسبية :** لتأمين نجاح أنشطة الرقابة المحاسبية وفعاليتها يتطلب الأمر تنسيق في إجراءاتها بين الجهات التي تنفذها ووقت إجرائها بما يؤمن تقادي الازدواجية والتكرار في أعمال الرقابة المالية الداخلية والخارجية أو بينهما وبين

1 - ماهر موسي العبيدي ، مرجع سابق ، ص 28 .

2 - أحمد نور ، مراجعة الحسابات ، ( الإسكندرية : مؤسسة شبابا الجامعة ، 1993م) ص 15.

3 - ماهر موسي العبيدي ، مرجع سابق ، ص 35.

4 - عباس احمد رضوان ، دراسات في الرقابة المحاسبية ، ( المنصورة : كلية التجارة ، 1999م) ص 13.

أجهزة ولجان التفتيش المالي أو من أجهزة أو دوائر التفتيش المالي والتدقيق ذي الصفة أو التوكيل الرسمي<sup>1</sup>.

**9- أساس توافق وتعاون المراقب أو المراقبة:** لتوافق أنشطة الرقابة المحاسبية (بمختلف جهاتها وأشخاصها مع وقت وظروف وأنشطة المراقب) أهمية كبيرة في نجاحها وتأثير نتائجها نظراً لإجراءاتها في ظروف مريحة بالنسبة للمراقب ، هذا وتدفعه الصورة التي ذكرناها سلفاً إلى التعاون مع جهات أو لجان أو مسؤولي الرقابة وتقديم المعلومات والبيانات الضرورية والهامة لأعمالها<sup>2</sup>.

ما سبق يلاحظ الباحث أن الرقابة المحاسبية لا بد أن تأخذ الصفة الرسمية لممارستها . وأيضاً لا بد من وضع خطة وبرمجة لكي لا تتصف بالعشوائية وأن تكون الأنشطة والأعمال مبنية على الدقة في تحديد المخطط أو المنقذ منها لكي تحقق الرقابة المحاسبية هدفها وهو الثقة في تقاريرها وأن تحقق السرعة في تعيد إجراءاتها وكذلك لا بد أن يكون المراقب مستغلاً ومتعاوناً ويتمتع بالكفاءة والشخصية القوية.

### **إجراءات الرقابة المحاسبية :**

تمثل إجراءات الرقابة المحاسبية بنوعين من الرقابة هي :

### **أولاً : الرقابة على المدخلات Control input :**

الرقابة التي تتعلق باستلام البيانات من الإدارات المختلفة وتحويلها إلى بيانات قابلة للقراءة بواسطة الجهاز .

وهذه الرقابة تصمم لبيان دقة البيانات وصلاحياتها وإدخال المصرح بها فقط للنظام<sup>3</sup> .

### **ومن إجراءات الرقابة على المدخلات :**

**1- الفحص بالعين:** وهو يقع على عاتق الموظف المسؤول على البيانات الداخلية بفحصها والتدقيق فيها .

<sup>1</sup> - كنجو عبود وإبراهيم وهبي ، الإدارة المحاسبية ، (عمان : دار الميسرة ، 1997م ) ص 64 .

<sup>2</sup> - ماهر موسى العبيدي ، مرجع سابق ، ص28.

<sup>3</sup> \_ كريمة على الجوهرة ، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات ، (مصر الجديدة القاهرة : المنظمة العربية للتنمية، 2012م ) ،ص43 .

## 2- التصميم الجيد المستندات: ما يساعد على التسجيل البيانات بسهولة.

ترميز الحسابات :وذلك بإعطاء رموز معينة وارقام لكل الحسابات التي تتضمنها خريطة الحسابات في في المؤسسة ويتحقق هذا يضمن جودة مدخلات نظام المعلومات المحاسبي ،كتحديد مصادر المدخلات مثل الحصول على البيانات و التأكد من صحتها وتصنيفها .

### ثانيا : الرقابة على المخرجات :

قد تكون مدرجات نظام التشغيل مخزنة في شكل يمكن الحاسوب الإلكتروني من قراءته أو في صورة مطبوعة ويمكن والتغلب على مخاطر المخرجات من خلال مجموعة من الإجراءات الرقابية والتي تهدف إلى منع الأخطاء والمخالفات أو اكتشافها أو الرقابة على تصحيحها كالاتي<sup>1</sup>:

- 1-الفحص الدقيق لكافة المخرجات بغرض التحقق من مدى دقتها.
- 2- مقارنة سجلات عمليات التشغيل سجلات عمليات المدخلات وذلك التحقق من أن العمليات التي تم تشغيلها هي نفسها التي تم إدخالها.
- 3-وجود إجراءات مكتوبة للتصحيح الأخطاء أو المخالفات وإعادتها للتشغيل سواء في الأقسام المستفيدة أو في أقسام تشغيل البيانات .
- 4-وجود سند جيد للمراجعة يمكن من تتبع الأخطاء أو المخالفات التي وقعت في المخرجات وتصحيحها وتهدف إلى تأكيد دقة مخرجات عمليات معالجة البيانات (مثل قوائم الحسابات أو التقارير أو اشربة الملفات الممغنطة أو الشبكات المصدرة) وتدل هذه المخرجات بواسطة الأشخاص المصرح لهم فقط بذل.

---

1 - بوطورة فضلية ، دراسة وتقييم فعالة نظام الرقابة الداخلية في البنوك ، جامعة محمد بوضياف جامعة المسيلة، 2007م ، ص40 .

## اختبار اجراءات الرقابة المحاسبية :

تفاوت هذه الاختبارات إلى حد كبير وفقاً لطبيعة النظام والتطبيق ، ففي نظام المعالجة الدافعية على سبيل المثال يمكن اختيار رقابة المدخلات عن طريق تحليل تسلسل أرقام المستندات الأصلية في دفعات معينة، ومراجعة وتدقيق التلاوم بين المجموعات الرقابية للدفعة ومقارنة المعلومات الرقابية بمخرجات الحاسوب .

## اختبارات إجراءات رقابة المستخدمة :

تتفاوت هذه الاختبارات بشكل كبير وفقاً لطبيعة الرقابة أن الهدف الأساسي منها هو التأكد من أن المستخدمون يقومون كحد أدنى باختبار منطقة مخرجات الحاسوب لذلك تتضمن الاختبارات عادة سؤال المستخدمين عن الإجراءات المنفذة وفحص أي توثيق موجود الإجراءات التنفيذية لتحقيق الرقابة الداخلية وأسسها :

لابد من اتخاذ الإجراءات التالية وهي :

### 1- إجراءات محاسبية :

وتضم النواحي التالية :-

أ. إصدار تعليمات وجود إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال .

ب. إصدار التعليمات بعدم إثبات أي مستند مالم يكن معتمداً من الموظفين المسؤولين ، ومرفقة به الوثائق المؤيدة الأخرى.

ج. عدم اشتراك موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن يراجعه موظف آخر .

د. إستعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي ويقتل من احتمالات الخطأ ويقود إلى سرعة انجاز العمل .

هـ. استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل موازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الإجمالية .

### 2 - إجراءات عامة :

تضم النواحي التالية :-

أ- التامين على ممتلكات المشروع ضد جميع الأخطار التي قد تتعرض لها حسب طبيعتها .

ب - التامين على المواطنين في حوزتهم عهد نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية أو غيرها ضد خيانة الامانة .

ج - وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر .

د - استخدام وسيلة الرقابة الحدية ، ويجعل سلطات الاعتماد متمشية مع المسؤولية ، قد يختص رئيس القسم مثلاً باعتماد الصرف في حدود عشرة دنانير بينما يختص رئيس الإدارة بأعتماد الصرف في حدود مائتي دينار وهكذا .

و- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المشروع كتوقيع الشيكات وعهدة الخزائن النقدية .

### أسس الرقابة الداخلية لبعض عمليات المشروع<sup>1</sup>:

تتاول في هذا الجزء بعض أهم القواعد والأسس التي ينبغي مراعاتها في نظام الرقابة الداخلية لبعض العمليات التي يمكن أن تقوم بها المشروعات بصفة عامة وقبل أن يتم تتاول بعض هذه العمليات ، فقد يكون من الضروري الإشارة إلى أحد أهم الأسس التي ينبغي اخذه الحسبان عند وضع نظام الرقابة الداخلية ، وهو تحليل التكلفة والعائد.

وبمعني آخر ، في هذا الجزء يتناول تحليل التكلفة والعائد للمعلومات المحاسبية عن الرقابة الداخلية بصفة عامة ثم يلي ذلك دراسة بعض عمليات المشروع كالعمليات النقدية

والمشتريات، والمبيعات ، والمخازن، كمجرد حالات تطبيقية توضح موضوع الرقابة الداخلية بشكل أكبر، ويتم ذلك على النحو التالي :

تحليل التكلفة والعائد المعلومات المحاسبية عن الرقابة الداخلية : لا يعتبر مفهوم التكلفة والعائد امرا مستحدثا ، درجوا على استخدامه عندما تواجههم مشكلة ما ويكون عليهم

<sup>1</sup> خالد أمين عبدالله ، التدقيق في البنوك ( عمان: دار وائل للنشر ، 1958م ) من 166.

المفاضلة بين أكثر من وضع أو بديل لحلها، وأن كان ذلك لا يتم في إطار منهجي . فالسلوب التكلفة / العائد يتضمن الموازنة بين مزايا وعيوب كل بديل متاح لحل مشكلة ما على حدة ، ثم اختبار افضل هذه البدائل في ضوء معايير أو مقاييس واضحة .

يقوم نظام الرقابة الداخلية للعمليات النقدية بالمشروع على عدد من أسس من أهمها<sup>1</sup> :  
1- التثبت من كفاية النقدية لمواجهة احتياجات المشروع دون أن يؤدي ذلك إلى تعطيل النقود بلا مقتضى وعادة ما يتم ذلك عن طريق إعداد الموازنة التقنية ، التي تضمن تقديرات المقبوضات والمدفوعات خلال فترة مستقبلية من حيث مصادرها وتوقيت الحصول عليها .

2- التأكد من علي إثبات جميع المتحصلات والمدفوعات النقدية في السجلات مع التحقق من أن ما تم تحصيله فعلاً وكذلك بالنسبة لما تم دفعه .

3- التأكد من أن هناك إجراءات كافية لحماية أموال المشروع .

**اولا : بعض إجراءات الرقابة الداخلية على المقبوضات :**

يراعي الآتي :-

1| عادة ما يقوم الصراف بإعداد كشف حركة النقدية اليومية وكذلك إدارة الحسابات فيتم إجراء المطابقة بين حركة الدالة علي المقبوضات في الكشفين معا للتحقق من صحتها وشمولها لكافة العمليات حتى يتسنى لإدارة العصابات القيد بالدفاتر المختصة بالنقدية .

2- بعد قيام الصراف بالإيداع لدى البنك وتسليم حافظة إيداع تدل على قيامه بذلك فإنه مطلقته مع حركة النقدية من واقع الكشفين المشار إليهما حتى يتم التحقق من عدم اساءة استعمال أموال المنشأة.

3- ينبغي أن يقوم موظف مختص بتسليم الحوالات البريدية الواردة على أن يقوم كل موظف آخر بإعداد الكشوف اللازمة لهذه الحوالات.

---

<sup>1</sup> - حامد طلبه محمد ابوهبه ، أصول المراجعة ، (عمان : ط ز زم ، 2011م )، ص 49 .

## ثانيا : بعض إجراءات الرقابة الداخلية على المدفوعات :-

- 1- ضرورة الفصل بين المدفوعات التي يتم صرفها عن طريقة الخزينة وبين تلك التي تقع عن طريق صندوق النثریات أو السلف.
  - 2- ينبغي أن تكون المدفوعات بشيكات كلما كان ذلك ممكناً مع وجود الرقابة الكافية على دفتر الشيكات التي لم تستخدم .
  - 3- ضرورة الفصل بين واجبات من يقوم باعتمادات مستندات الصرف عن يقوم بتحضير وإعداد الايصالات أو الشبكات المسحوبة عن يقوم بالتوقيع الأخير عليها .
  - 4- يفضل دائماً اتباع نظام السلف المستديمة فيما يتعلق بتنظيم دفترالنثریات حتي يمكن تحديد عهدة الصراف في اي وقت مع مراعاة أعتماذ مستندات الصرف الداخلية من موظف مسئول بخلاف من قام بالصرف والصراف .
  - 5- في كل الاحوال ينبغي ختم مستندات الصرف التي تم أعتماذها ودفع قيمتها بما يفيد صرفها وحتى لا تستعمل مرة أخرى .
  - 6- ينبغي الاعتماد عن اصدار الشيكات لحامله بقدر الإمكان كما يجب عدم إصدار شبكات على بياض .
  - 7- ضرورة الا تستخدم الشيكات بدل فاقد " إلا بعد إجراء التحريات اللازمة عن فقد الشبكات الأصلية واتخاذ الاحتياطات الضرورية .
- وتناول الباحث في هذا المبحث أساليب الرقابة المحاسبية بأنواعها المتعددة وإجراءات الرقابة المحاسبية وأختباراتها .

## المبحث الأول

### نبذة عن ديوان الضرائب (القومي) وإجراءات الدراسة الميدانية

أولاً: نبذة عن ديوان الضرائب في السودان

تعريف ديوان الضرائب :

هو أمانة عامة تتبع هيكلها وإداريا وتنظيما لوزارة المالية والاقتصادية الوطني معينة لتحصيل الإيرادات الضريبية التي تصدرها الدولة وفقا للقوانين واللوائح والأوامر والمنشورات التي تصدر في الجريدة الرسمية للدولة ويكون ديوان الضرائب مسئولا عن تنفيذ تلك الأحكام وتحصيل الضرائب المفروضة بموجبها ويكون مسئولا عنها وعن جميع الأمور المتعلقة بها.

نشأة وتطور ديوان الضرائب :

تعتبر الضرائب من أهم الموارد المالية للدولة في العصر الحديث ولا تقتصر أهميتها لتوفير الأموال إلي الخزينة ، بل لها تأثير كبيرا في النواحي السياسية والاقتصادية والاجتماعية ، لذلك كانت الضرائب ولا تزال من الموضوعات الاساسية التي يبحث ويهتم بها علم المالية. وكانت بداية نشأة ديوان الضرائب في السودان كقسم صغير بوزارة المالية ويقوم بأعباء إدارة ضريبة الدخل وأرباح الأعمال للشركات والأفراد وكان اختصاص القسم تقدير الضريبة لمن يزيد دخلة عن الألف ومن قل دخلة عن ذلك يتم تقديره بواسطة لجان تشكلها الحكومة المحلية وهي ما أطلق عليه كشف الوزير بالكشف المحلي وفي عام 1967م أنشأت إدارة للضرائب خارج مباني وزارة المالية ثم تلي ذلك توزيع تدريجي لهذه الادارة بتوسع الوعاء الضريبي الذي أصبح يشمل الى جانب دخل أرباح الأعمال ودخل إيجار العقارات والدخل الشخصي عام 1964م ورسم الدمغة في عام 1968م والأرباح الرأسمالية في عام 1974م ثم المبيعات في عام 1980م وكانت ضريبة المغتربين في عام 1981م<sup>1</sup>.

---

1. المصدر : مقابلة شخصية أمانى محمد الجاك ، ديوان الضرائب الخرطوم ، 2022/1/15م

وقد تطورت إدارة الضرائب الى أن أصبحت مصلحة لها مديرتها ويتبع لوزارة المالية ، وكانت من أسباب التوسع الإدارة صدور قانون ضريبة الدخل لسنة 1971م ، والذي وحد خضوع الممولين للضريبة المركزية دون اعتبار لمستويات دخولهم المختلفة ، وفي عام 1984م تحولت مصلحة الضرائب إلي ديوان الزكاة والضرائب ، وفي عام 1986م صدر قرار مجلس الوزراء بفصل الزكاة عن الضرائب وأصبح لديوان الضرائب وكيلا ثم أمينا عاما يتبع لوزير المالية وأدخل قانون الضريبة علي القيمة المضافة في عام 2001م ، والجدير بالذكر أن تطبيق الضريبة بدايه يونيو 2000م بمرسوم مؤقت بأمر الطوارئ في عام 1999م

#### أهدافه<sup>1</sup>:

**الناحية الاقتصادية :** وهي وسيلة تستخدمها الدولة لتحقيق سياستها الاقتصادية حيث تعتمد الدولة علي الضرائب في اجتذاب رؤوس الأموال ، وذلك باتباع الأساليب المناسبة للسعر والإعفاءات والتكاليف التي يسمح بخصمها من وعاء الضريبة . كما تعتمد عليها في توجيه عوامل الإنتاج لتنمية قطاعات معينة من الاقتصاد والوفاء باحتياجات المجتمع .

**الناحية الاجتماعية :** تعد الضرائب وسيلة تستخدمها الدولة لتحقيق العدالة الاجتماعية حيث تأخذ من ثروات الأغنياء وترفع مستوى معيشة الفقراء أو إعفاء بعض الهيئات التي تقوم بخدمات اجتماعية من الضريبة أو غرض ضريبة مرتفعة علي بعض السلع التي تنتج أضرار اجتماعية (الخمور والسجائر) كما تستغل في تشجيع الزواج أو في زيادة النسل كما في بعض الدول .

**الناحية السياسية :** تعتبر الضرائب أداة هامة تستخدمها الدولة للقيام بواجباتها التي تعهدت بها وكذلك في تحقيق أغراضها وذلك عند فرض القوانين بواسطة السلطة التشريعية . هنالك علاقة قوية بين القواعد الاساسية والأغراض والأهداف من وراء فرض الضريبة .

---

- المصدر : مقابلة شخصية أمانى محمد الجاك ، ديوان الضرائب الخرطوم ، 15/1/2022م 1

**وللضرائب عموماً أربعة أغراض أساسية :**

**الغرض الأول :** تحصيل الموارد المالية لإنفاقها وتفرض الضريبة هنا علي أساس القواعد الأساسية لإفراد المجتمع ، فهي تفرض علي أساس المقدرة علي الدفع .

**الغرض الثاني :** أن تستطيع الدولة التحكم في مسار الاقتصاد القومي أو علي الأقل التأثير علي الحركة الاقتصادية في فترات الركود وعند التضخم ، وتكون الضرائب بذلك أداة فعالة لمحاربة التضخم أو محاربة البطالة وتنسيق الحركة الاقتصادية والتجارية .

**الغرض الثالث :** أن تؤثر الحكومة علي جانب معين من للاقتصاد القومي ، فمثلاً تفرض ضرائب عالية جداً علي السلع المستوردة الكمالية أو الخمر .

**الغرض الرابع :** ويرى الباحث أن الضرائب من أدوات التحكم السياسي في الاقتصاد القومي ، فيمكن عبر القرارات السياسية تغييرت فئات ومعدلات الضريبة ، والتي تؤثر مباشرة علي حركة الاقتصاد القومي .

**التطور التشريعي للضرائب :** في بداية القرن 1900م\_ 2000م ظهرت التشريعات الضريبية المختلفة والتي كانت تصدر عن الحكومة المصرية والحكم الثنائي الانجليزي المصري وكان أول قانون ظهر كتشريع هو قانون عوائد الحيوانات لسنة 1901م ثم قانون رسم الدمغة لسنة 1904م ومن ثم توالت التشريعات الضريبية المختلفة<sup>1</sup>.

---

1- محمد خير الزبير ، الموسوعة الضريبية ، الضرائب في القرن 1900م - 2000م ، المجلد الأول ، التشريعات الضريبية.

## ثانيا : إجراءات الدراسة الميدانية

### أداة الدراسة :

تم تصميم استبانته بشكل خاص لجمع البيانات بالاعتماد على الدراسات السابقة والمراجع للمواضيع المتعلقة بموضوع الدراسة.

### مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الموظفين بديوان الضرائب (العام)

### عينة الدراسة :

تم توجيه الإستبانة إلى عينة تتكون من 50 فرد من الموظفين بديوان الضرائب

بعد توزيعها تم تحليلها من جملة الاستمارات المستردة ، وتتكون الإستبانة من جزأين :

الجزء الأول : يتضمن المعلومات الشخصية المبحوثين (العمر، المؤهل العلمي ، التخصص، سنوات الخبرة؛ المسمى الوظيفي) وذلك للوقوف على أعمار ومؤهلات وتخصصات وسنوات خبرة المبحوثين ومساهمهم الوظيفي.

الجزء الثاني تتضمن محاور الاستبانة وتتكون من (3) فرضيات وكل فرضية تحتوى على (8) عبارات .

### عبارات الاستبانة :

تم توجيه عبارات الاستبانة على الموظفين بديوان الضرائب العام (عينة الدراسة) وقد احتوت الاستبانة على (24) سؤال و على كل فرد من عينة الدراسة تحديد إجابة واحدة في كل سؤال وفق مقياس ليكرت الخماسي (أوافق بشدة ، أوافق ، محايد ، لا أوافق ، لا أوافق بشدة).

وقد تم توزيع عبارات الاستبانة على فرضيات الدراسة الثلاث ، وقد اشتملت كل فرضية على عدة عبارات.

## صدق وثبات الاستبانة :

ثبات أداة الدراسة يعني التأكد من أن الإجابة ستكون واحدة تقريبا لو تكرر تطبيقها علي الأشخاص ذاتهم في أوقات مختلفة.<sup>1</sup>

استخدمت طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة وقد تبين أن معامل الثبات مرتفعة مما يطمئن علي استخدام الاستبانة .

وتم اختبار ثبات عبارات الاستبانة عن طريق معامل ألفا كرونباخ الإحصائي وقد كانت النتيجة 0.76 من 1 وهذا يدل على ثبات عبارات الاستبانة.

## صدق الاستبانة

يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه ، كما يقصد بالصدق شمول الاستبانة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية ، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية ، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها .<sup>2</sup>

تم التأكد من صدق فقرات الاستبيان بطريقتين بالصدق الظاهري للأداة (صدق الاستبانة).

## الأساليب الإحصائية المستخدمة :

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها ، تم استخدام الطرق والإجراءات الإحصائية التالية:

- العرض البياني والتوزيع التكراري للإجابات.
- النسب المئوية.
- الوسط الحسابي.
- الانحراف المعياري
- اختبار مربع كاي لحسن للاستقلالية لاختبار فرضيات الدراسة.

---

<sup>1</sup> أحمد العساف ، المدخل إلي البحث في العلوم السلوكية ، ( الرياض : كتبة الكعبيان ، 1995 ) ، ص 430 .

<sup>2</sup> ذوقان العبيدات وآخرون ، البحث العملي - مفهومة وأدواته وأساليبه ، ( عمان : دار الفكر ، 2002م ) ص 179 .

ولتطبيق الطرق والأساليب الإحصائية المذكورة أعلاه علي البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات العينة تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي (Spss) Statistical Package for social science والذي يعد من أكثر الحزم الإحصائية دقة في النتائج كما تم استخدام برنامج Microsoft Office Excel 2007 في عمليات الرسم البياني

### تطبيق أداة الدراسة :

وزعت الاستبانة على عينة الدراسة وتم تفرغ البيانات في جداول أعدها الباحثين لهذا الغرض ، حيث تم تحويل المتغيرات الاسمية (أوافق بشدة ، أوافق ، محايد ، لا أوافق ، لا أوافق بشدة ) إلى متغيرات كمية (1 2 3 4 5) على الترتيب . وأعد الباحث الجداول والأشكال البيانية اللازمة لكل سؤال في الاستبانة كما يلي :

## المبحث الثاني

### تحليل البيانات واختبار صحة الفرضيات

أولاً : تحليل البيانات الشخصية لأفراد العينة :

1 / العمر:

#### جدول (1/2/4)

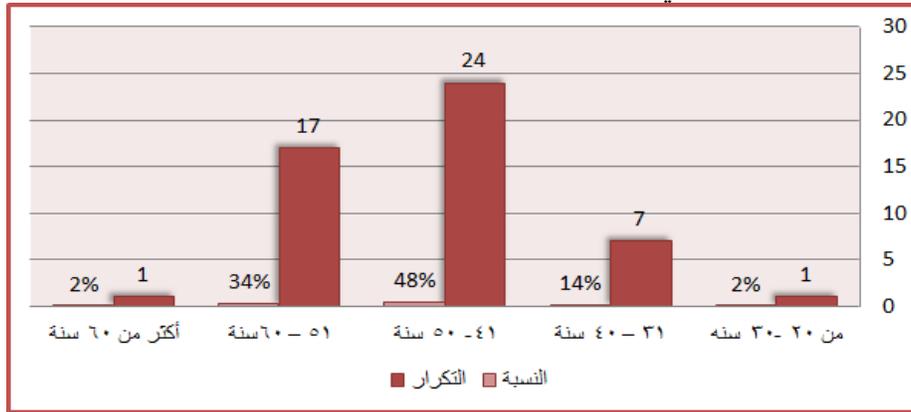
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة
من 20 - 30 سنة	1	2%
31 – 40 سنة	7	14%
41-50 سنة	24	48%
51-60 سنة	17	34%
أكثر من 60 سنة	1	2%
المجموع	50	100%

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2022م

#### شكل (1/2/4):

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2022م

يتضح من الجدول والشكل البياني أعلاه أن هنالك نسبة (2%) أعمارهم من 20-30 سنة، وأن هنالك نسبة (14%) أعمارهم من 31-40 سنة، وأن هنالك نسبة (48%) أعمارهم من 41-50 سنة، وأن هنالك نسبة (34%) أعمارهم من 51-60 سنة، وأن هنالك نسبة (2%) أعمارهم أكثر من 60 سنة.

وهذا يشير إلي أن غالبية أفراد العينة من 41-50 من المؤهلين عمريا لجباية الضرائب

جدول (2/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
16%	8	ثانوي
-	-	دبلوم وسيط
44%	22	بكالوريوس
4%	2	دبلوم عالي
30%	15	ماجستير
4%	2	دكتوراه
2%	1	اخرى
100%	50	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2022م

شكل (2/2/4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2022م

يتضح من الجدول والشكل البياني أعلاه أن هناك نسبة (16%) مؤهلهم العلمي ثانوي، وأن هناك نسبة (44%) لديهم مؤهلات بكالوريوس ، أن هناك نسبة (30%) مؤهلهم العلمي ماجستير ، و نسبة (4%) لديهم مؤهلات دكتوراه و(4%) لديهم دبلوم عالي ،نسبة (2%) لديهم مؤهلات اخرى (غير ذلك) . وهذا يشير إلي أن الغالبية لديهم بكالوريوس مؤهلين علميا لجباية الضرائب.

جدول (3/2/4)

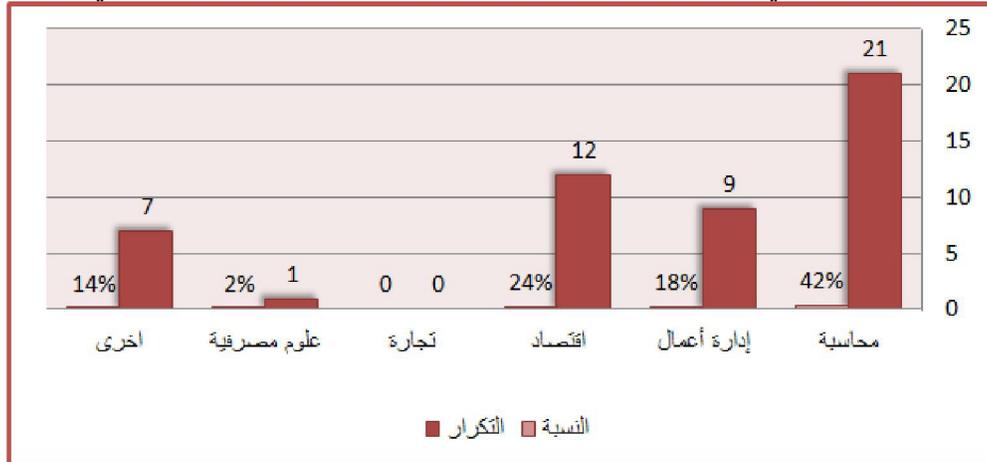
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

النسبة	التكرار	الوظيفة
%42	21	محاسبة
%18	9	إدارة أعمال
%24	12	اقتصاد
-	-	تجارة
%2	1	علوم مصرفية
%14	7	اخرى
%100	50	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2022م

شكل (3/2/4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2022م

يتضح من الجدول والشكل البياني أعلاه أن هنالك نسبة (18%) لديهم تخصص إدارة أعمال, وأن هنالك نسبة (24%) لديهم تخصص اقتصاد, وأن هنالك أيضاً نسبة (42%) لديه متخصص علمي محاسبة, وأن هنالك نسبة (2%) لديه متخصص علمي علوم مصرفية و وأن هنالك أيضاً نسبة (14%) لديه متخصص علمي اخرى (غير ذلك) .

وهذا يشير إلى أن الغالبية متخصصين في مجال المحاسبة الضريبية

جدول (4/2/4)

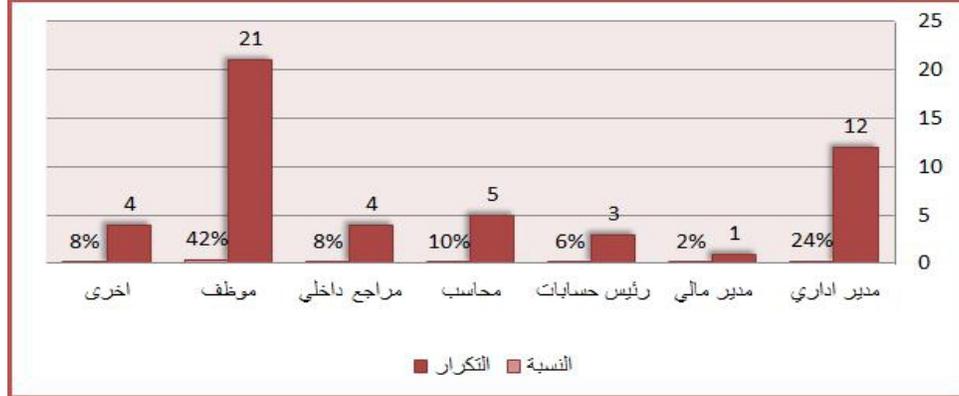
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي

النسبة	التكرار	المسمى الوظيفي
24%	12	مدير اداري
2%	1	مدير مالي
6%	3	رئيس حسابات
10%	5	محاسب
8%	4	مراجع داخلي
42%	21	موظف
8%	4	اخرى
100%	50	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2022م

شكل (4/2/4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي



المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2022م

يتضح من الجدول والشكل البياني أعلاه أن هنالك نسبة (24%) مساهم الوظيفي مدير اداري، وأن هنالك نسبة (8%) مساهم الوظيفي مراجع داخلي، وان هنالك نسبة (8%) اخرى او غير ذلك من الوظائف، وأن نسبة (10%) مساهم الوظيفي محاسب، و نسبة (42%) مساهم الوظيفي موظف، و نسبة (2%) مساهم الوظيفي مدير مالي، و نسبة (6%) مساهم الوظيفي رئيس حسابات. وهذا يشير إلي أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موظفين مؤهلين لجباية الضرائب.

## جدول (5/2/4)

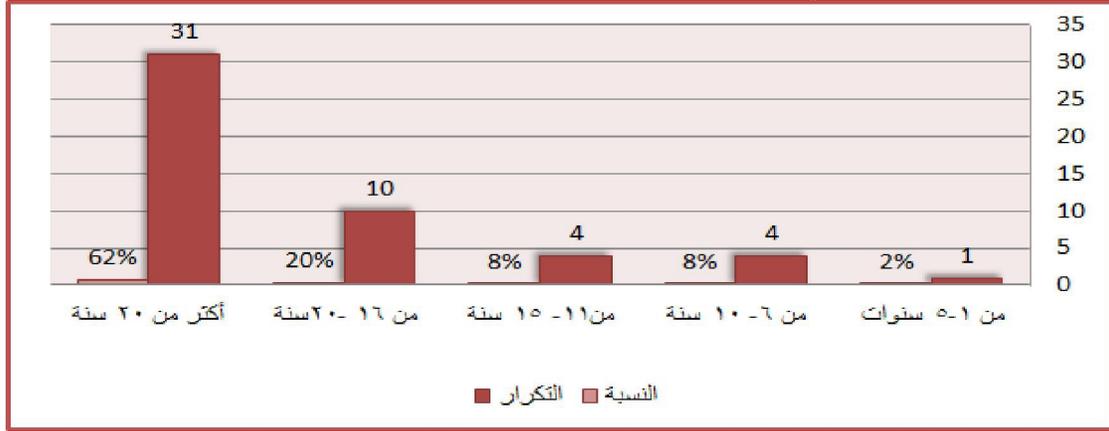
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

النسبة	التكرار	سنوات الخبرة
2%	1	من 1-5 سنوات
8%	4	من 6-10 سنة
8%	4	من 11-15 سنة
20%	10	من 16-20 سنة
62%	31	أكثر من 20 سنة
100%	50	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2022م

## شكل (5/2/5)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2022م

يتضح من الجدول والشكل البياني أعلاه أن هنالك نسبة (2%) سنوات خبرتهم من 1-5 سنة، وأن هنالك نسبة (4%) سنوات خبرتهم من 6-10 سنة و أيضاً من 11-15 سنة، وأن نسبة (20%) سنوات خبراتهم من 16 - 20 سنة ، و نسبة (62%) سنوات خبراتهم أكثر من 20 سنة. وهذا يشير إلي أن غالبية أفراد العينة سنوات خبرتهم عالية (أكثر من 20 سنة).

ثانياً : تحليل عبارات الاستبيان :

جدول (6/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الأولى

م	العبرة	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة	
		النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار
1.	الالتزام بالأسس السليمة للمحاسبة الضريبية يقلل الفاقد الضريبي.	%48	24	%34	17	%6	3	%12	6	-	-
2.	يقوم المراجع الاداري بمراقبة الالتزام بالقوانين و التشريعات و الانظمة و المتطلبات الخارجية مما يزيد من الثقة في بيانات القوائم المالية.	%28	14	%60	30	%12	6	-	-	-	-
3.	تساعد سياسة الافصاح التام على منع التهرب الضريبي.	%48	24	%36	18	%16	8	-	-	-	-
4.	يساعد ثبات السياسات المحاسبية في تحقيق مبدأ الشفافية.	%44	22	%40	20	%12	6	%4	2	-	-
5.	تساهم المحاسبة الضريبية في زيادة الثقة بين الديوان و المكلف.	%44	22	%38	19	%16	8	%2	1	-	-
6.	للأنشطة الهامشية اثر سلبي على تقدير و تحصيل الضرائب.	%30	15	%40	20	%18	9	%10	5	1	%2
7.	التقدير الضريبي المبني على الشفافية في القوائم المالية يحقق مبدأ العدالة في فرض الضريبة على المكلف.	%60	30	%32	16	%6	3	%2	1	-	-
8.	استخدام المحاسبة الضريبية في المنشآت يساعد في فرض ضريبة حقيقية.	%44	22	%50	25	%2	1	%2	1	1	%2

المصدر : إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2022م

## يتضح من الجدول (6/2/4) الآتي

- 1/ من العبارة الأولى نجد أن هنالك بنسبة (48%) وافقوا بشدة على العبارة أعلاه، وأن هنالك نسبة (34%) وافقوا ، وأن هنالك نسبة (12%) لم يوافقوا، وأن هنالك نسبة (6%) محايدين على العبارة أعلاه ، و يتضح من ذلك ان الالتزام بالأسس السليمة للمحاسبة الضريبية يقلل الفاقد الضريبي.
- 2/ من العبارة الثانية نجد أن هنالك بنسبة (28%) وافقوا بشدة على العبارة أعلاه، وأن هنالك نسبة (60%) وافقوا ، وأن هنالك نسبة (12%) محايدين، ويتضح من ذلك أن المراجع الإداري يقوم بمراقبة الالتزام بالقوانين و التشريعات و الانظمة و المتطلبات الخارجية مما يزيد من الثقة في بيانات القوائم المالية.
- 3/ من العبارة الثالثة نجد أن هنالك بنسبة (48%) وافقوا بشدة على العبارة أعلاه، وأن هنالك نسبة (36%) وافقوا ، وأن هنالك نسبة (16%) محايدين، ويتضح من ذلك أنسياسة الافصاح التام تساعد على منع التهرب الضريبي.
- 4/ من العبارة الرابعة نجد أن هنالك بنسبة (44%) وافقوا بشدة على العبارة أعلاه، وأن هنالك نسبة (40%) وافقوا ، وأن هنالك نسبة (12%) محايدين ، وأن هنالك نسبة (4%) لم يوافقوا ، ويتضح من ذلك أن ثبات السياسات المحاسبية يساعد في تحقيق مبدأ الشفافية..
- 5/ من العبارة الخامسة نجد أن هنالك بنسبة (44%) وافقوا بشدة على العبارة أعلاه، وأن هنالك نسبة (38%) وافقوا ، وأن هنالك نسبة (16%) محايدين ، وأن هنالك نسبة (2%) لم يوافقوا، و يتضح من ذلك ان المحاسبة الضريبية تساهم في زيادة الثقة بين الديوان و المكلف.
- 6/ من العبارة السادسة نجد أن هنالك بنسبة (30%) وافقوا بشدة على العبارة أعلاه، وأن هنالك نسبة (40%) وافقوا ، وأن هنالك نسبة (18%) محايدين ، وأن هنالك نسبة (10%) لم يوافقوا، و نسبة (2%) لم يوافقوا بشدة و يتضح من ذلك ان للأنشطة الهامشية اثر سلبي على تقدير و تحصيل الضرائب.
- 7/ من العبارة السابعة نجد أن هنالك بنسبة (60%) وافقوا بشدة على العبارة أعلاه، وأن هنالك نسبة (32%) وافقوا ، وأن هنالك نسبة (6%) محايدين ، وأن هنالك نسبة (1%) لم يوافقوا، و يتضح من ذلك ان التقدير الضريبي المبني على الشفافية في القوائم المالية يحقق مبدأ العدالة في فرض الضريبة على المكلف.
- 8/ من العبارة السادسة نجد أن هنالك بنسبة (44%) وافقوا بشدة على العبارة أعلاه، وأن هنالك نسبة (50%) وافقوا ، وأن هنالك نسبة (2%) محايدين ، وأن هنالك نسبة (2%) لم يوافقوا، و نسبة (2%) لم يوافقوا بشدة و يتضح من ذلك ان استخدام المحاسبة الضريبية في المنشآت يساعد في فرض ضريبة حقيقية.

جدول (7/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الثانية

م	العبرة	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة
		النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
1.	يساعد النظام الرقابي المطبق بديوان الضرائب تحديد الانحرافات في الموازنة العامة.	20%	10	50%	25	10%	5	20%	10	-
2.	يتم مراجعة المعاملات المالية و التأكد من دقتها.	44%	22	50%	25	4%	2	2%	1	-
3.	يتم تنفيذ عملية الرقابة في الوقت المناسب.	20%	10	46%	23	22%	11	10%	5	1
4.	يقوم المراجع الإداري بالتأكد من الإجراءات الرقابية موثقة و مطبقة.	22%	11	56%	28	18%	9	4%	2	-
5.	يستخدم ديوان الضرائب أسس علمية في تقدير و تحصيل الضرائب.	22%	11	46%	23	14%	7	16%	8	1
6.	وضع أسس سليمة و عادلة لتقدير الضرائب من شأنه ان يرفع حصيله الضرائب.	66%	33	28%	14	2%	1	2%	1	1
7.	استخدام تقنيات حديثة في مجال تحصيل الضرائب يؤدي إلى ضبط الأداء.	68%	34	26%	13	6%	3	-	-	-
8.	التقدير غير المبني على أسس صحيحة يؤدي إلى التهرب من الضريبة.	54%	27	34%	17	8%	4	2%	1	1

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2022م

يتضح من الجدول (7/2/4) يتضح الآتي:

1/ من العبارة الأولى نجد أن هنالك نسبة (20%) وافقوا بشدة على العبارة أعلاه، وأن هنالك نسبة (50%) وافقوا ، وأن هنالك نسبة (10%) لم يوافقوا، وأن هنالك نسبة (10%) محايدين و

نسبة(20%) لم يوافقوا ويتضح من خلال ذلك أنالنظام الرقابي المطبق بديوان الضرائب يساعد تحديد الانحرافات في الموازنة العامة.

2/ من العبارة الثانية نجد أن هنالك نسبة (44%) وافقوا بشدة على العبارة أعلاه، وأن هنالك نسبة (50%) وافقوا ، وأن هنالك نسبة (4%) محايدين، وهنالك نسبة (2%) لم يوافقوا ،ويتضح من خلال ذلك أنهيتم مراجعة المعاملات المالية و التأكد من دقتها.

3/ من العبارة الثالثة نجد أن هنالك نسبة (20%) وافقوا بشدة على العبارة أعلاه، وأن هنالك نسبة (46%) وافقوا ،وأن هنالك نسبة (22%) محايدين، وهنالك نسبة (10%) لم يوافقوا ، هنالك نسبة (2%) لم يوافقوا بشدة ويتضح من خلال ذلك أنهيتم تنفيذ عملية الرقابة في الوقت المناسب.

4/ من العبارة الرابعة نجد أن هنالك نسبة (22%) وافقوا بشدة على العبارة أعلاه، وأن هنالك نسبة (56%) وافقوا ،وأن هنالك نسبة (18%) محايدين ،و نسبة (4%) لم يوافقوا ويتضح من خلال ذلك أنيقوم المراجع الإداري بالتأكد من الإجراءات الرقابية موثقة و مطبقة.

5/ من العبارة الخامسة نجد أن هنالك نسبة (22%) وافقوا بشدة على العبارة أعلاه، وأن هنالك نسبة (46%) وافقوا ، وأن هنالك نسبة (14%) محايدين، وأن هنالك نسبة (16%) لم يوافقوا ،و نسبة (2%) لم يوافقوا بشدة ويتضح من خلال ذلك أن ديوان الضرائب يستخدم أسس علمية في تقدير و تحصيل الضرائب.

6/ من العبارة السادسة نجد أن هنالك نسبة (66%) وافقوا بشدة على العبارة أعلاه، وأن هنالك نسبة (28%) وافقوا ، وأن هنالك نسبة (2%) محايدين، وأن هنالك نسبة (2%) لم يوافقوا ،و نسبة (2%) لم يوافقوا بشدة ويتضح من خلال ذلك أن وضع أسس سليمة و عادلة لتقدير الضرائب من شأنه ان يرفع حصيلة الضرائب.

7/ من العبارة السابعة نجد أن هنالك نسبة (68%) وافقوا بشدة على العبارة أعلاه، وأن هنالك نسبة (26%) وافقوا ، وأن هنالك نسبة (6%) محايدين ،و نسبة (20%) لم يوافقوا ويتضح من خلال ذلك أن استخدام تقنيات حديثة في مجال تحصيل الضرائب يؤدي إلى ضبط الأداء.

8/ من العبارة الثامنة نجد أن هنالك نسبة (54%) وافقوا بشدة على العبارة أعلاه، وأن هنالك نسبة (34%) وافقوا ، وأن هنالك نسبة (8%) محايدين، وأن هنالك نسبة (2%) لم يوافقوا ،و نسبة (2%) لم يوافقوا بشدة ويتضح من خلال ذلك أن التقدير غير المبني على أسس صحيحة يؤدي إلى التهرب من الضريبة.

جدول (8/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الثالثة

م	العبارة	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق	
		النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار
1.	يتم فحص التقارير و مدى استجابة الإدارة لتلك التقارير.	%26	13	%56	28	%12	6	%6	3
2.	يوجد نظام رقابة مالية سليم في ديوان الضرائب يحقق مدى سلامة و مصداقية المعلومات.	%20	10	%56	28	%8	4	%16	8
3.	تساعد السياسات المحاسبية على دقة و عرض و تحليل البيانات الواردة بالتقارير المالية.	%40	20	%52	26	%4	2	%4	2
4.	يؤثر التغيير في السياسات المحاسبية على صدق و دقة القوائم المالية.	%18	9	%56	28	%16	8	%8	4
5.	تساعد السياسات المحاسبية مستخدمي المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على اتخاذ القرارات بشكل افضل.	%36	18	%52	26	%8	4	%4	2
6.	تساعد سياسة الافصاح التام على اتخاذ القرارات.	%42	21	%52	26	%4	2	%2	1
7.	تستخدم الادارة سياسة محاسبية تعطي معلومات ملائمة للقوائم المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية.	%18	9	%66	33	%14	7	%2	1
8.	يتم مقارنة المعلومات بالقوائم المالية لعدد من الفترات الزمنية للمنشأة.	%18	9	%62	31	%18	9	%2	1

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2022م

يتضح من الجدول (8/2/4) يتضح الآتي

1/ من العبارة الأولى نجد أن هنالك نسبة (26%) وافقوا بشدة على العبارة أعلاه، وأن هنالك نسبة (56%) وافقوا ، وأن هنالك نسبة (12%) محايدين، و نسبة (6%) لم يوافقوا ويتضح من خلال ذلك أنه يتم القيام بفحص التقارير و مدى استجابة الإدارة لتلك التقارير.

2/ من العبارة الثانية نجد أن هنالك نسبة (20%) وافقوا بشدة على العبارة أعلاه، وأن هنالك نسبة (56%) وافقوا، وأن هنالك نسبة (16%) لم يوافقوا ،و نسبة(8%) محايدين ويتضح من خلال ذلك أنه يوجد نظام رقابة مالية سليم في ديوان الضرائب يحقق مدى سلامة و مصداقية المعلومات.

3/ من العبارة الثالثة نجد أن هنالك نسبة (40%) وافقوا بشدة على العبارة أعلاه، وأن هنالك نسبة (52%) وافقوا ، وأن هنالك نسبة (4%) محايدين، وأن هنالك نسبة (4%) لم يوافقوا، ويتضح من خلال ذلك أن السياسات المحاسبية تساعد على دقة و عرض و تحليل البيانات الواردة بالتقارير المالية.

4/ من العبارة الرابعة نجد أن هنالك نسبة (18%) وافقوا بشدة،و هنالك نسبة (56%) وافقوا، وأن هنالك نسبة (16%) محايدين، وأن هنالك نسبة (8%) لم يوافقوا، و نسبة (2%) لم يوافقوا بشدة يتضح من خلال ذلك أن التغيير يؤثر في السياسات المحاسبية على صدق و دقة القوائم المالية.

5/ من العبارة الخامسة نجد أن هنالك نسبة (36%) وافقوا بشدة على العبارة أعلاه، وأن هنالك نسبة (52%) وافقوا، وأن هنالك ايضا نسبة (8%) محايدين، و نسبة(4%) لم يوافقوا، ويتضح من خلال ذلك أن السياسات المحاسبية تساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية على اتخاذ القرارات بشكل افضل.

6/ من العبارة السادسة نجد أن هنالك نسبة (42%) وافقوا بشدة على العبارة أعلاه، وأن هنالك نسبة (52%) وافقوا، وأن هنالك ايضا نسبة (4%) محايدين، و نسبة(2%) لم يوافقوا، ويتضح من خلال ذلك أن سياسة الإفصاح التام تساعد على اتخاذ القرارات.

7/ من العبارة السابعة نجد أن هنالك نسبة (18%) وافقوا بشدة على العبارة أعلاه، وأن هنالك نسبة (66%) وافقوا، وأن هنالك ايضا نسبة (14%) لم محايدين، و نسبة(2%) لم يوافقوا، ويتضح من خلال ذلك أن الادارة تستخدم سياسة محاسبية تعطي معلومات ملائمة للقوائم المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

8/ من العبارة السابعة نجد أن هنالك نسبة (18%) وافقوا بشدة على العبارة أعلاه، وأن هنالك نسبة (62%) وافقوا، وأن هنالك ايضا نسبة (18%) لم محايدين، و نسبة(2%) لم يوافقوا، ويتضح من خلال ذلك أنه يتم مقارنة المعلومات بالقوائم المالية لعدد من الفترات الزمنية للمنشأة.

## ثانياً : عرض ومناقشة نتائج الفرضيات

وفى الجزء التالي يقوم الباحث باستعراض ومناقشة نتائج فرضيات الدراسة كل على حدا  
أولاً: تنص الفرضية الأولى علي :

هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الضريبية و تحقيق مبدأ الشفافية في القوائم المالية.

جدول رقم (9/2/4)

### الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الأولى

العبرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
الالتزام بالأسس السليمة للمحاسبة الضريبية يقلل الفاقد الضريبي.	1.82	1.004	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة
يقوم المراجع الاداري بمراقبة الالتزام بالقوانين و التشريعات و الانظمة و المتطلبات الخارجية مما يزيد من الثقة في بيانات القوائم المالية.	1.84	0.618	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة
تساعد سياسة الافصاح التام على منع التهرب الضريبي.	1.68	0.741	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة
يساعد ثبات السياسات المحاسبية في تحقيق مبدأ الشفافية.	1.76	0.822	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة
تساهم المحاسبة الضريبية في زيادة الثقة بين الديوان و المكلف.	1.76	0.797	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة
للأنشطة الهامشية اثر سلبي على تقدير و تحصيل الضرائب.	2.14	1.030	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة
التقدير الضريبي المبني على الشفافية في القوائم المالية يحقق مبدأ العدالة في فرض الضريبة على المكلف.	1.50	0.707	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة
استخدام المحاسبة الضريبية في المنشآت يساعد في فرض ضريبة حقيقية.	1.68	0.794	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2022م

يتضح من الجدول رقم (9/2/4) أن:

1/ من العبارة الأولى نجد أن الوسط الحسابي هو 1.82 و الانحراف المعياري هو 1.004، وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون على ان الالتزام بالأسس السليمة للمحاسبة الضريبية يقلل الفاقد الضريبي.

2/ من العبارة الثانية نجد أن الوسط الحسابي هو 1.84 و الانحراف المعياري هو 0.618، وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن المراجع الاداري يقوم بمراقبة الالتزام بالقوانين و التشريعات و الانظمة و المتطلبات الخارجية مما يزيد من الثقة في بيانات القوائم المالية.

3/ من العبارة الثالثة نجد أن الوسط الحسابي هو 1.68 و الانحراف المعياري هو 0.741، وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن سياسة الافصاح التام تساعد على منع التهرب الضريبي.

4/ من العبارة الرابعة نجد أن الوسط الحسابي هو 1.76 و الانحراف المعياري هو 0.822، وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن ثبات السياسات المحاسبية يساعد في تحقيق مبدأ الشفافية.

5/ من العبارة الخامسة نجد أن الوسط الحسابي هو 1.76 و الانحراف المعياري هو 0.797، وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على ان المحاسبة الضريبية تساهم في زيادة الثقة بين الديوان و المكلف.

6/ من العبارة السادسة نجد أن الوسط الحسابي هو 2.14 و الانحراف المعياري هو 1.03، وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون على ان للأنشطة الهامشية اثر سلبي على تقدير و تحصيل الضرائب.

7/ من العبارة السابعة نجد أن الوسط الحسابي هو 1.50 و الانحراف المعياري هو 0.707، وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على ان التقدير الضريبي المبني على الشفافية في القوائم المالية يحقق مبدأ العدالة في فرض الضريبة على المكلف.

8/ من العبارة السادسة نجد أن الوسط الحسابي هو 1.68 و الانحراف المعياري هو 0.794، وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على ان استخدام المحاسبة الضريبية في المنشآت يساعد في فرض ضريبة حقيقية.

جدول رقم (10/2/4)

نتائج مربع كاي لدلالة الفروق لإجابات عن عبارات الفرضية الأولى

التفسير	القيمة الاحتمالية	قيمة مربع كاي	العبرة
توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	0.000	22.800	الالتزام بالأسس السليمة للمحاسبة الضريبية يقلل الفاقد الضريبي.
توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	0.000	17.920	يقوم المراجع الإداري بمراقبة الالتزام بالقوانين و التشريعات و الانظمة و المتطلبات الخارجية مما يزيد من الثقة في بيانات القوائم المالية.
توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	0.020	7.840	تساعد سياسة الافصاح التام على منع التهرب الضريبي.
توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	0.000	23.920	يساعد ثبات السياسات المحاسبية في تحقيق مبدأ الشفافية.
توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	0.000	22.800	تساهم المحاسبة الضريبية في زيادة الثقة بين الديوان و المكلف.
توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	0.000	23.200	للأنشطة الهامشية اثر سلبي على تقدير و تحصيل الضرائب.
توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	0.000	43.280	التقدير الضريبي المبني على الشفافية في القوائم المالية يحقق مبدأ العدالة في فرض الضريبة على المكلف.
توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	0.000	61.200	استخدام المحاسبة الضريبية في المنشآت يساعد في فرض ضريبة حقيقية.

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2022م

يتضح من الجدول رقم (10/2/4) أن:

1/ قيمة مربع كاي للعبارة الأولى تساوي 22.800 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي

أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات

المبحوثين على العبارة .

2/ قيمة مربع كاي للعبارة الثانية تساوي 17.920 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة .

3/ قيمة مربع كاي للعبارة الثالثة تساوي 7.840 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.020 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

4/ قيمة مربع كاي للعبارة الرابعة تساوي 23.920 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة .

5/ قيمة مربع كاي للعبارة الخامسة تساوي 22.800 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة .

6/ قيمة مربع كاي للعبارة السادسة تساوي 28.933 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة .

7/ قيمة مربع كاي للعبارة الخامسة تساوي 43.280 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة .

8/ قيمة مربع كاي للعبارة الخامسة تساوي 61.200 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة .

### جدول رقم (11/2/4)

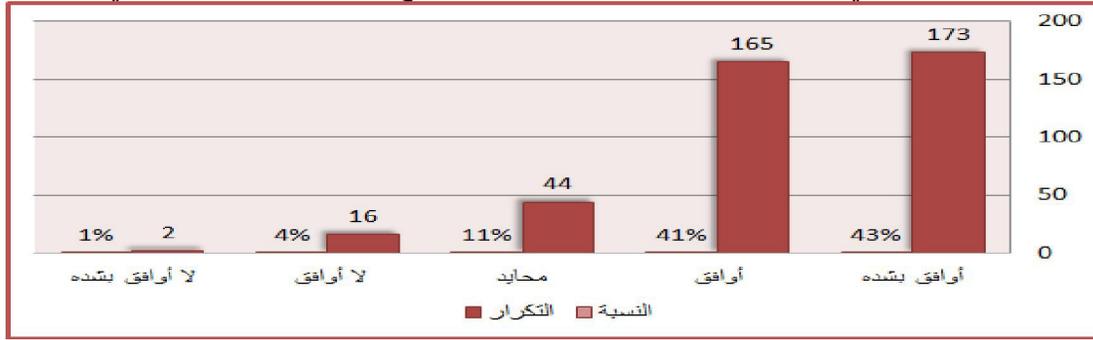
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الأولى

النسبة	التكرار	الإجابة
43%	173	أوافق بشده
41%	165	أوافق
11%	44	محايد
4%	16	لا أوافق
1%	2	لا أوافق بشده
100%	400	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2022م

### شكل رقم (6/2/4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2022م

يتضح من الشكل البياني و الجدول أعلاه أن عدد الأفراد الموافقين بشده عن جميع عبارات الفرضية الأولى بلغ نسبة (43%) وعدد الموافقين بدون تشدد بلغ نسبة (41%)، والمحايدون بنسبة (11%) ، والغير موافقين بنسبة (4%) ، والغير موافقين بشده بنسبة (1%) يتضح من الجدول (10/2/3) أن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي 2 لدلالة الفروق بين إجابات عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الأولى أصغر من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعنى أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والغير موافقين والموافقين بشده و المحايدون ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى . وعليه تأسيساً على ما تقدم من تحليل تستنتج الباحث بأن الفرضية الأولى والتي نصت على أن (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الضريبية و تحقيق مبدأ الشفافية في القوائم المالية) قد تحققت .

ثانياً: تنص الفرضية الثانية على أن:

توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين المحاسبة الضريبية و ضبط الاداء في منشآت الاعمال.

جدول رقم (12/2/4)

الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الثانية

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
يساعد النظام الرقابي المطبق بديوان الضرائب تحديد الانحرافات في الموازنة العامة.	2.30	1.015	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة
يتم مراجعة المعاملات المالية و التأكد من دقتها.	1.64	0.663	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة
يتم تنفيذ عملية الرقابة في الوقت المناسب.	2.28	0.970	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة
يقوم المراجع الإداري بالتأكد من الإجراءات الرقابية موثقة و مطبقة.	2.04	0.755	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة
يستخدم ديوان الضرائب أسس علمية في تقدير و تحصيل الضرائب.	2.30	1.055	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة
وضع أسس سليمة و عادلة لتقدير الضرائب من شأنه ان يرفع حصيلة الضرائب.	1.46	0.813	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة
استخدام تقنيات حديثة في مجال تحصيل الضرائب يؤدي إلى ضبط الأداء.	1.38	0.602	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة
التقدير غير المبني على أسس صحيحة يؤدي إلى التهرب من الضريبة.	1.64	0.875	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2022م

يتضح من الجدول رقم(12/2/4) أن

1/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الأولى هي 2.30 والانحراف المعياري لها يساوي 1.015 وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن النظام الرقابي المطبق بديوان الضرائب يساعد في تحديد الانحرافات في الموازنة العامة.

2/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثانية هي 1.64 والانحراف المعياري لها 0.663 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أنه يتم مراجعة المعاملات المالية و التأكد من دقتها.

3/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثالثة هي 2.28 والانحراف المعياري لها يساوي 0.970 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون على أنه يتم تنفيذ عملية الرقابة في الوقت المناسب.

4/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الرابعة هي 2.04 والانحراف المعياري لها يساوي 0.755 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون على أنه يقوم المراجع الإداري بالتأكد من الإجراءات الرقابية موثقة و مطبقة.

5/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الخامسة هي 2.30 والانحراف المعياري لها يساوي 1.055 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن يستخدم ديوان الضرائب أسس علمية في تقدير و تحصيل الضرائب.

6/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الخامسة هي 1.46 والانحراف المعياري لها يساوي 0.813 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن وضع أسس سليمة و عادلة لتقدير الضرائب من شأنه ان يرفع حصيله الضرائب.

7/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الخامسة هي 1.38 والانحراف المعياري لها يساوي 0.602 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن استخدام تقنيات حديثة في مجال تحصيل الضرائب يؤدي إلى ضبط الأداء.

8/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الخامسة هي 1.64 والانحراف المعياري لها يساوي 0.875 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن التقدير غير المبني على أسس صحيحة يؤدي إلى التهرب من الضريبة.

جدول رقم (13/2/4)

نتائج مربع كاي لدلالة الفروق لإجابات عن عبارات الفرضية الثانية

التفسير	القيمة الاحتمالية	قيمة مربع كاي	العبارة
توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	0.00	18.000	يساعد النظام الرقابي المطبق بديوان الضرائب تحديد الانحرافات في الموازنة العامة.
توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	0.000	39.120	يتم مراجعة المعاملات المالية و التأكد من دقتها.
توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	0.000	27.600	يتم تنفيذ عملية الرقابة في الوقت المناسب.
توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	0.000	29.200	يقوم المراجع الإداري بالتأكد من الإجراءات الرقابية موثقة و مطبقة.
توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	0.000	26.400	يستخدم ديوان الضرائب أسس علمية في تقدير و تحصيل الضرائب.
توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	0.000	78.800	وضع أسس سليمة و عادلة لتقدير الضرائب من شأنه ان يرفع حصيلة الضرائب.
توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	0.000	30.040	استخدام تقنيات حديثة في مجال تحصيل الضرائب يؤدي إلى ضبط الأداء.
توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	0.000	53.600	التقدير غير المبني على أسس صحيحة يؤدي إلى التهرب من الضريبة.

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2022م

يتضح من الجدول رقم(13/2/4) أن

1/ قيمة مربع كاي للعبارة الأولى تساوي 18.000 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة .

2/ قيمة مربع كاي للعبارة الثانية تساوي 39.120 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة .

3/ قيمة مربع كاي للعبارة الثالثة تساوي 27.600 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

4/ قيمة مربع كاي للعبارة الرابعة تساوي 29.200 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة .

5/ قيمة مربع كاي للعبارة الخامسة تساوي 26.400 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة .

6/ قيمة مربع كاي للعبارة الخامسة تساوي 78.800 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة .

7/ قيمة مربع كاي للعبارة الخامسة تساوي 30.040 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة .

8/ قيمة مربع كاي للعبارة الخامسة تساوي 53.600 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة .

### جدول رقم (14/2/4)

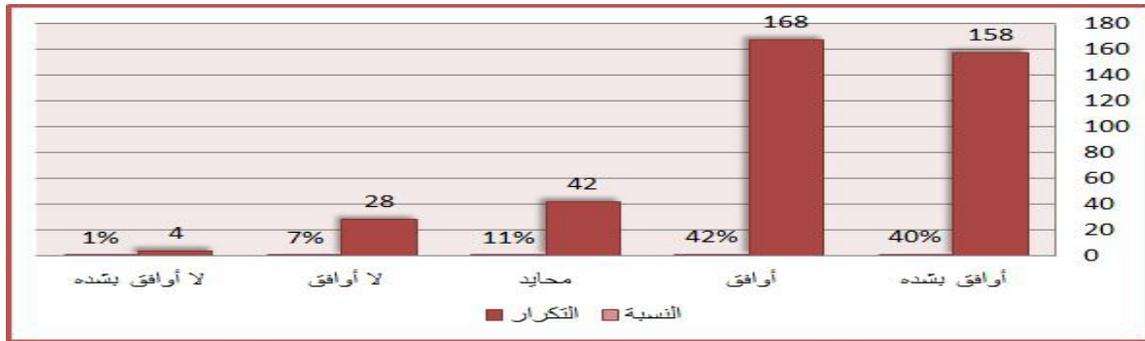
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثانية

النسبة	التكرار	الإجابة
%40	158	أوافق بشده
%42	168	أوافق
%11	42	محايد
%7	28	لا أوافق
%1	4	لا أوافق بشده
%100	400	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2022م

### شكل رقم (7/2/4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2022م

يتضح من الشكل البياني و الجدول أعلاه أن عدد الأفراد الموافقين بشده عن جميع عبارات الفرضية الثانية بلغ نسبة (40%) وعدد الموافقين بدون تشدد بلغ نسبة (42%) والمحايدين بنسبة (11%)، والغير موافقين بنسبة (7%)، والغير موافقين بشدة بنسبة (1%). يتضح من الجدول رقم (13/2/4) أن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي<sup>2</sup> لدلالة الفروق بين إجابات عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثانية أصغر من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعنى أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والغير موافقين والموافقين بشدة و المحايدين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية. وعليه تأسيساً على ما تقدم من تحليل تستنتج الباحث بأن الفرضية الثانية والتي نصت على أن (توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين المحاسبة الضريبية و ضبط الاداء في منشآت الاعمال) قد تحققت .

### ثالثاً: تنص الفرضية الثالثة على أن:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الضريبية و مصداقية بيانات القوائم المالية.

جدول رقم (15/2/4)

#### الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الثالثة

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
يتم بالقيام بفحص التقارير و مدى استجابة الإدارة لتلك التقارير .	1.98	0.795	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة
يوجد نظام رقابة مالية سليم في ديوان الضرائب يحقق مدى سلامة و مصداقية المعلومات.	2.20	0.948	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة
تساعد السياسات المحاسبية على دقة و عرض و تحليل البيانات الواردة بالتقارير المالية.	1.72	0.730	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة
يؤثر التغيير في السياسات المحاسبية على صدق و دقة القوائم المالية.	2.20	0.904	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة
تساعد السياسات المحاسبية مستخدمي المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية على اتخاذ القرارات بشكل افضل.	1.80	0.756	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة
تساعد سياسة الإفصاح التام على اتخاذ القرارات.	1.66	0.658	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة
تستخدم الإدارة سياسة محاسبية تعطي معلومات ملائمة للقوائم المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية.	2.00	0.39	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة
يتم مقارنة المعلومات بالقوائم المالية لعدد من الفترات الزمنية للمنشأة.	2.04	0.669	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2022م

يتضح من الجدول رقم(15/2/4) أن

1/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الأولى هي 1.98 والانحراف المعياري لها يساوي 0.795 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أنه يتم القيام بفحص التقارير و مدى استجابة الإدارة لتلك التقارير.

2/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثانية هي 2.20 والانحراف المعياري لها يساوي 0.948 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون على أنه يوجد نظام رقابة مالية سليم في ديوان الضرائب يحقق مدى سلامة و مصداقية المعلومات.

3/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثالثة هي 1.72 والانحراف المعياري لها يساوي 0.730 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن السياسات المحاسبية تساعد على دقة و عرض و تحليل البيانات الواردة بالتقارير المالية.

4/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الرابعة هي 2.20 والانحراف المعياري لها يساوي 0.904 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن التغيير يؤثر في السياسات المحاسبية على صدق و دقة القوائم المالية.

5/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الخامسة هي 1.80 والانحراف المعياري لها يساوي 0.756 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن السياسات المحاسبية تساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية على اتخاذ القرارات بشكل افضل.

6/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السادسة هي 1.66 والانحراف المعياري لها يساوي 0.658 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن تساعد سياسة الافصاح التام على اتخاذ القرارات.

7/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السابعة هي 2.00 والانحراف المعياري لها يساوي 0.639 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن الادارة تستخدم سياسة محاسبية تعطي معلومات ملائمة للقوائم المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

8/ قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثامنة هي 2.04 والانحراف المعياري لها يساوي 0.669 وتعنى أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن يتم مقارنة المعلومات بالقوائم المالية لعدد من الفترات الزمنية للمنشأة.

جدول رقم (16/2/4)

نتائج مربع كاي لدلالة الفروق لإجابات عن عبارات الفرضية الثالثة

التفسير	القيمة الاحتمالية	قيمة مربع كاي	العبرة
توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	0.000	29.840	يتم بالقيام بفحص التقارير و مدى استجابة الإدارة لتلك التقارير.
توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	0.000	27.120	يوجد نظام رقابة مالية سليم في ديوان الضرائب يحقق مدى سلامة و مصداقية المعلومات.
توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	0.000	36.720	تساعد السياسات المحاسبية على دقة و عرض و تحليل البيانات الواردة بالتقارير المالية.
توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	0.000	44.600	يؤثر التغير في السياسات المحاسبية على صدق و دقة القوائم المالية.
توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	0.000	31.600	تساعد السياسات المحاسبية مستخدمي المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية على اتخاذ القرارات بشكل افضل.
توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	0.000	39.600	تساعد سياسة الافصاح التام على اتخاذ القرارات.
توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	0.000	47.600	تستخدم الادارة سياسة محاسبية تعطي معلومات ملائمة للقوائم المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية.
توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة	0.000	39.920	يتم مقارنة المعلومات بالقوائم المالية لعدد من الفترات الزمنية للمنشأة.

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2022م

يتضح من الجدول رقم (16/2/4) أن

1/ قيمة مربع كاي للعبارة الأولى تساوي 29.840 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة .

2/ قيمة مربع كاي للعبارة الثانية تساوي 27.120 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة .

3/ قيمة مربع كاي للعبارة الثالثة تساوي 36.720 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة.

4/ قيمة مربع كاي للعبارة الرابعة تساوي 44.600 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة .

5/ قيمة مربع كاي للعبارة الخامسة تساوي 31.600 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة .

6/ قيمة مربع كاي للعبارة الخامسة تساوي 39.760 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة .

7/ قيمة مربع كاي للعبارة الخامسة تساوي 47.600 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة .

8/ قيمة مربع كاي للعبارة الخامسة تساوي 39.920 والقيمة الاحتمالية لها تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين على العبارة .

### جدول رقم (17/2/4)

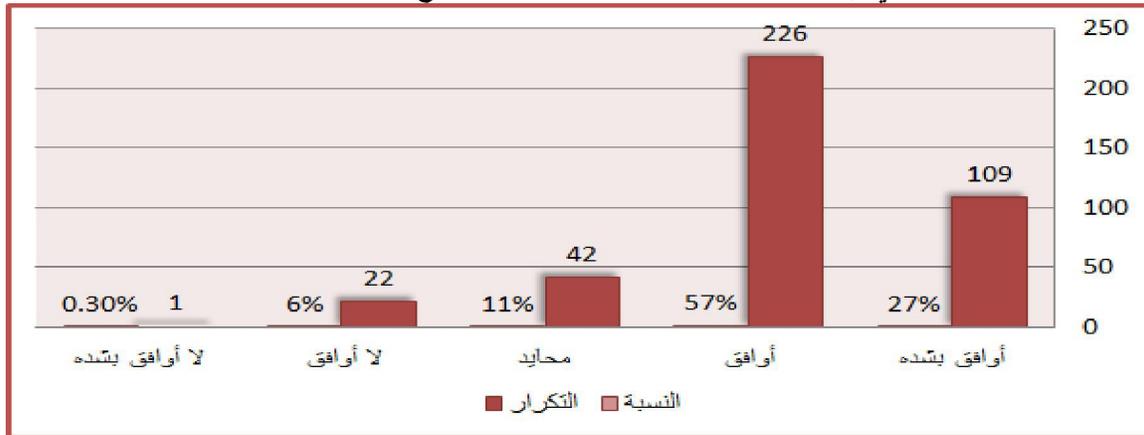
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثالثة

النسبة	التكرار	الإجابة
27%	109	أوافق بشده
57%	226	أوافق
11%	42	محايد
6%	22	لا أوافق
0.3%	1	لا أوافق بشده
100%	400	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2022م

### شكل رقم (8/2/4)

الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2022م

يتضح من الشكل البياني و الجدول أعلاه أن عدد الأفراد الموافقين بشده عن جميع عبارات الفرضية الثالثة بلغ نسبة (27%) وعدد الموافقين بدون تشدد بلغ نسبة (57%)، والمحايدين بنسبة (11%) ، والغير موافقين بنسبة (6%) ، والغير موافقين بشده بنسبة (0.3%) .

يتضح من الجدول رقم (16/2/4) أن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي<sup>2</sup> لدلالة الفروق بين إجابات عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثالثة أصغر من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والغير موافقين والموافقين بشده و المحايدين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة . وعليه تأسيساً على ما تقدم من تحليل تستنتج الباحثة بأن الفرضية الثالثة والتي نصت على أنه (توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين المحاسبة الضريبية و مصداقية بيانات القوائم المالية) قد تحققت .

## النتائج والتوصيات

### أولاً: النتائج

- من خلال الدراسة النظرية والميدانية توصل الباحث للنتائج التالية :
1. الالتزام بالأسس السليمة للمحاسبة الضريبية يقلل الفاقد الضريبي.
  2. يقوم المراجع الإداري بمراقبة الالتزام بالقوانين و التشريعات و الأنظمة و المتطلبات الخارجية مما يزيد من الثقة في بيانات القوائم المالية.
  3. تساعد سياسة الإفصاح التام على منع التهرب الضريبي.
  4. يساعد ثبات السياسات المحاسبية في تحقيق مبدأ الشفافية.
  5. تساهم المحاسبة الضريبية في زيادة الثقة بين الديوان و المكلف.
  6. للأنشطة الهامشية اثر سلبي على تقدير و تحصيل الضرائب.
  7. التقدير الضريبي المبني على الشفافية في القوائم المالية يحقق مبدأ العدالة في فرض الضريبة على المكلف.
  8. استخدام المحاسبة الضريبية في المنشآت يساعد في فرض ضريبة حقيقية.
  9. وضع أسس سليمة و عادلة لتقدير الضرائب من شأنه ان يرفع حصيلة الضرائب.
  10. استخدام تقنيات حديثة في مجال تحصيل الضرائب يؤدي إلى ضبط الأداء.
  11. التقدير غير المبني على أسس صحيحة يؤدي إلى التهرب من الضريبة.
  12. تساعد السياسات المحاسبية على دقة و عرض و تحليل البيانات الواردة بالتقارير المالية.
  13. تساعد السياسات المحاسبية مستخدمي المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية على اتخاذ القرارات بشكل افضل.
  14. تستخدم الادارة سياسة محاسبية تعطي معلومات ملائمة للقوائم المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية.
  15. يتم مقارنة المعلومات بالقوائم المالية لعدد من الفترات الزمنية للمنشأة.

## ثانياً: التوصيات

من خلال النتائج السابقة يوصي الباحث بالآتي :

1. ضرورة الالتزام بالأسس السليمة للمحاسبة الضريبية لتقليل الفاقد الضريبي.
2. على المراجع الإداري مراقبة الالتزام بالقوانين و التشريعات و الأنظمة و المتطلبات الخارجية مما يزيد من الثقة في بيانات القوائم المالية.
3. العمل على تطبيق سياسة الإفصاح التام لمنع التهرب الضريبي.
4. العمل على ثبات السياسات المحاسبية في تحقيق مبدأ الشفافية.
5. ضرورة التقدير الضريبي المبني على الشفافية في القوائم المالية يحقق مبدأ العدالة في فرض الضريبة على المكلف.
6. ضرورة مراجعة المعاملات المالية و التأكد من دقتها.
7. على المراجع الإداري بالتأكد من الإجراءات الرقابية موثقة و مطبقة.
8. وضع أسس سليمة و عادلة لتقدير الضرائب من شأنه ان يرفع حصيلة الضرائب.
9. الاعتماد على التقنيات الحديثة في مجال تحصيل الضرائب لضبط الأداء.
10. ضرورة أن يكون التقدير مبني على أسس صحيحة ولا يؤدي إلى التهرب من الضريبة.
11. القيام بفحص التقارير و مدى استجابة الإدارة لتلك التقارير.
12. ضرورة وجود نظام رقابة مالية سليم في ديوان الضرائب يحقق مدى سلامة و مصداقية المعلومات.
13. على الإدارة استخدام سياسة محاسبية تعطي معلومات ملائمة للقوائم المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

## المصادر والمراجع

القران الكريم :

اولاً: المراجع :

1. إبراهيم عبد العزيز شيحا ، الإدارة العامة، (بيروت: الدار الجامعية للطباعة، 1983م).
2. أبو الفتوح علي فضاله، المراجعة العامة، ط2، (القاهرة: دن، 1995م).
3. أحمد نور ، مراجعة الحسابات ، ( الإسكندرية : مؤسسة شبابا الجامعة ، 1993م )
4. بوطورة فضلية ، دراسة وتقييم فعالة نظام الرقابة الداخلية في البنوك ، جامعة محمد بوضياف جامعة المسيلة، 2007م
5. حامد طلبه محمد ابوهبه ، أصول المراجعة ، (عمان : ط ز زم ، 2011م ).
6. حامد عبد المجيد دراز وآخر ، المالية العامة ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2000م)
7. حسن عواضه ، المالية العامة ، (بيروت : دار النهضة العربية ، 1986م).
8. حمد العساف ، المدخل إلي البحث في العلوم السلوكية ، (الرياض : كتبة الكعبيان، 1995).
9. حمدي احمد العناني ، اقتصاديات المالية العامة ،(لبنان : الدار المصري اللبنانية للنشر ، 1987م ).
10. حمدي سلمان ، الرقابة المالية والإدارية على الأجهزة الحكومية ، (عمان: مكتبة دار الثقافة، 1993م).
11. خالد أمين عبدالله ، التدقيق في البنوك ( عمان: دار وائل للنشر ، 1958م )
12. خليل حجاج، محاضرات في إدارة الاعمال (غزة :مكتبة القدس للطباعة والنشر والتوزيع، 2001م).
13. نوقان العبيدات وآخرون ، البحث العملي – مفهومة وأدواته وأساليبه ، ( عمان : دار الفكر ، 2002م ).

14. رابحة ابراهيم ادم محمد ، اثر التهرب الضريبي علي إيرادات الدولة ، (الخرطوم : جامعة ام درمان الإسلامية ، كلية العلوم الإدارية ، 2011م.)
15. روان علي أحمد عطيه ، ظاهرة التهرب الضريبي في السودان أسبابه وأساليبه ، (الخرطوم : جامعة العلوم والتقانة ، كلية العلوم الإدارية ، 2011م.)
16. زاهد ديري، الرقابة الإدارية، (عمان: دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة 2011م.)
17. زين العابدين ناصر ، علم المالية العامة ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1974م)
18. سعد عبدالله صديق ، الطيب عبدالوهاب ، أثر التهرب الضريبي على الإيرادات العامة ، (الخرطوم : جامعة بحري ، كلية العلوم الإدارية ، 2017م.)
19. سيد الهواري ، الادارة الاصول والاسس العلمية ، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1996).
20. صلاح الشنواني، التنظيم الإداري في قطاع الأعمال ، (القاهرة: دار المعارف، 1996م.)
21. عادل محمد ذكي ، دراسات في الاقتصاد السياسي (بيروت : مركز دراسات الوحدة العربية دار المستقبل العربي ، 1999م) .
22. عباس احمد رضوان ، دراسات في الرقابة المحاسبية ، ( المنصورة : كلية التجارة ، 1999م)
23. عبد العزيز صالح بن بحتور ، أصول ومبادئ الإدارة العامة، (عمان : الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ، 2000م) .
24. عبد الله عباس عبدالله ، محاضرت في محاسبة الضرائب والزكاة ، د.ت ، 2006م.
25. عبدالسلام بدوي ، الرقابة على المؤسسات العامة ، دراسة تحليلية لوسائل تحقيق الرقابة على القطاع العام ووحدته الانتاجية ، (القاهرة : المكتبة المصرية 2009م.)

26. عبدالكريم درويش وليلي ت كلا ، أصول الادارة العامة ، (القاهرة : مكتبة انجلو المصرية ، 1977م).
27. عدي عنانه ، الجديد في المحاسبة الضريبية ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2004م).
28. على الشريف واخر ، المدخل المعاصر في مبادئ الإدارة ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 1998م).
29. علي أحمد سليمان ، الضرائب في السودان ، (الخرطوم : دار الطباعة والنشر ، جامعة الخرطوم ، 1970م) .
30. علي زغرود ، المالية العامة ، ط2 ، (الجزائر : ديوان المطبوعات الجامعية ، 2006م) .
31. علي عباس، الرقابة الإدارية على المال والأعمال (عمان :مكتبة الرائد العلمية للنشر، 2001).
32. عليان الشريف ، المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في الأردن ، (عمان : دار الفكر للنشر والتوزيع ، 1991م).
33. عيسي أبو طبل : أصول المحاسبة الضريبية ، ( عمان : دار الثقافة العربية ، 1982م) .
34. فائز الزعبي ، الرقابة الادارية في منظمات الاعمال ، (عمان : منشورات جامعية مؤته ، دت).
35. فتح الرحمن الحسن منصور وبابكر ابراهيم الصديق ، محاسبة التكاليف 2 ، ط 1 ، (الخرطوم : مطبعة جامعة السودان المفتوحة ، 2007م).
36. فؤاد توفيق يس ، واحمد عبدالله درويش ، المحاسبة الضريبية ، (عمان : دار اليازوري العلمية للنشر ، 1996م).
37. كامل المغربي، المدخل لإدارة الأعمال أسس ووظائف ، (عمان: مكتبة عمان، 1974م)

38. كامل برير ، ادارة الموارد البشرية وكفاءة الاداء التنظيمي ، (القاهرة : المؤسسة الجامعية للنشر ، 1997م).
39. كامل برير ، الإدارة عملية ونظام ، ط1 ، (القاهرة: المؤسسة الجامعية للدراسات ، 1996م).
40. كريمة على الجوهرة ، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات ، (مصر الجديدة القاهرة : المنظمة العربية للتنمية، 2012 م )
41. كنجو عبود وإبراهيم وهبي، الادارة المحاسبية، (عمان : دار الميسرة ، 1997م )
42. ماهر موسى العبيدي، مبادئ الرقابة المحاسبية، (بغداد : مطبعة البغدادي ، 1964م )
43. ماهر موسى العبيدي ، الرقابة المالية ، ط2 ، (بغداد : مطبعة المعارف ، 1986م).
44. مجدي محمود شهاب ، الاقتصاد العالمي ، دار الجامعة الجديد للنشر والتوزيع ، 1999م.
45. محمد أبو نصار ، محفوظ المشاعلة وآخرون ، الضرائب ومحاسبتها ، (عمان : الأردن ، ب ن ، 1996م) .
46. محمد السعيد وهبه ، صور التهرب الضريبي ، ط1 ، ( الإسكندرية : دار النشر للثقافة ، 1966م ) .
47. محمد الصيرفي ، إدارة المصارف ، (عمان : دار المناهج النشر والتوزيع، 2006).
48. محمد توفيق بلبع ، نظام التكاليف ، (القاهرة : دار الشباب ، 1991م ) .
49. محمد خير الزبير ، الموسوعة الضريبية ، الضرائب في القرن 1900م - 2000م ، المجلد الاول ، التشريعات الضريبية.

50. محمد عبدالرحمن ادريس سبيل ، الاتجاهات الحديثة في المراجع الداخلية واثرها على تطور الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ، (ام درمان : جامعة ام درمان الاسلامية ، الدراسات العليا ، كلية العلوم الادارية ، 2006م).
51. محمد قاسم القريوتي، مبادئ الإدارة - النظريات ، العمليات، الوظائف، ط2 ، (عمان: مطبعة دار وائل، 2004).
52. محمد نصر الهواري ، دراسات في المراجعة ، (القاهرة : مكتبة غريب للنشر ، 1978م) .
53. محمد نور ، مذكرات في المحاسبة على ضرائب الدخل (الإسكندرية : دار الجامعة المصرية ، س.ت).
54. محمود عساق وعبدالمنعم سلامه ، أصول الإدارة والتنظيم، ( القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1995).
55. مرشد ضريبة أرباح الأعمال ، (الخرطوم : ديوان الضرائب ، 2003م).
56. مصطفى ، مبادئ علم المالية العامة ، (بيروت : دار النهضة العربية ، 1999م).
57. منصور البديري ، المحاسبة الضريبية ، (القاهرة : دار المريخ ، 1983م) .
58. منصور حامد محمود الاتجاهات المعاصرة في المراجعة ، ( القاهرة : دار الثقافة العربية 1989)،
59. نايل عبد الرحمن صالح ، ضريبة الدخل أحكامها والجرائم الواقعة عليها ، (عمان : دار وائل ، 1986م) .
60. نوح محمد عبدالرحيم ، المحاسب الضريبي (بنغازي : جامعة قار يونس للنشر ، 1988م) .
61. هادي التميمي ، مدخل الي التدفق من الناحية النظرية والعملية ، ط2 ، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ، 2004م).

62. وليد سليم ، الضرائب ومحاسبتها ، ط3 ، (عمان : دن ، 2000م).

### ثانياً : الرسائل الجامعية :

1. أبتسام أحمد موسي ، أثر تغير الطرق والسياسات المحاسبية على وعاء ضريبة أرباح الأعمال في المنشآت التجارية (الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2011م) .
2. ابراهيم ادم كباشي ، التهرب من دفع الضريبة وأثره على كفاءة النظام الضريبي في السودان ، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2009م.
3. احمد عبد الله ابراهيم ، المالية العامة والمالية العامة الإسلامية ، ( الخرطوم : مطبعة جامعة النيلين ، 1996م) .
4. أحمد ماهر عبد الحميد عز ، التهرب الضريبي في القانون المصري ، دراسة مقارنة ، رسالة للحصول على درجة الدكتوراه ، جامعة القاهرة فرع الخرطوم ، 1980م.
5. آدم مهدي احمد ، مفاهيم المالية العامة ، (القاهرة : دار غريب للطباعة ، 2001م).
6. إسحاق ادم محمد إبراهيم ، أثر رسوم الإنتاج على الصناعات التقليدية (الخرطوم : جامعة جوبا (السودان) كلية الدراسات العليا ، كلية الاقتصاد ودراسة المجتمع ، 2003م).
7. إقبال مولي مجذوب بكرابي ، اثر التهرب الضريبي علي إيرادات ضريبة أرباح الأعمال في السودان ،(جامعة الخرطوم : رسالة لنيل درجة الماجستير في التنمية والتخطيط الاستراتيجي ، 2012م).
8. أماني عبد الكريم مختار ، أثر ضرائب إرباح الأعمال على الإنتاج الزراعي الموسمي ، دراسة حالة مشروع الجزيرة ، رسالة دكتوراه غير منشوره ، (الخرطوم : جامعة الخرطوم كلية الدراسات العليا ، كلية الاقتصاد والعلوم الاجتماعية ، 2001م) .
9. انجليزي عبدالله خلفية ، استخدام المعلومات المحاسبية في مكافحة التهرب الضريبي ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2012م.

10. إيمان محمد سيد احمد الفكي ، اثر الإعفاءات على وعاء ضريبة إرباح الأعمال في التشريع السوداني بالتطبيق على قطاع النقل ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، جامعة النيلين ، غير منشور ، الدراسات العليا ، 2005م.
11. بدر التمام محمد سعد ، المشكلات المحاسبية لتحديد الدخل الخاضع لضريبة أرباح الأعمال ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا 2007م .
12. التجاني محمد علي إبراهيم ، أثر التهرب الضريبي علي إيرادات ضريبة إرباح الأعمال في السودان ، (رسالة ماجستير غير منشور ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2006م).
13. الصادق حسب الله آدم : إستراتيجية ديوان الضرائب في مكافحة التهرب الضريبي ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الزعيم الأزهري ، كلية الدراسات العليا ، 2005م.
14. عادل الأمين القاسم محمد، الاتجاهات الحالية للرقابة الداخلية ودورها في زيادة كفاءة الأداء المالي والمحاسبي في مؤسسات القطاع العام ، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العلماء رسالة دكتوراه في المحاسبة والتمويل ، 2018م).
15. عبد المنعم آدم العباس ، نظم الحسابات الالكترونية ودورها في قياس ضريبة أرباح الأعمال ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، بحث الماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة ، 2004م.
16. محمد سعد محمد الشرييني ، جرائم التهرب الضريبي ، دراسة تطبيقية على ضرائب التهرب الضريبي من الضريبة العامة على المبيعات ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2001م .

17. يوسف عبد النبي حمدان احمد ، أثر ضرائب أرباح الأعمال على صناعة الاسمنت في السودان دراسة حالة مصنع اسمنت ريك ، رسالة دكتوراه غير منشورة (الخرطوم : جامعة جوبا كلية الدراسات العليا كلية الاقتصاد ، 2001م).  
ثالثاً : المواقع الإلكترونية :

1. www.ar.m.wikipedia.org التاريخ 2021/12/15 الساعة 2:00م

#### رابعاً: المراجع لأجنبية:

1. The Management of (New York:John Wiley and Sons , 1983م)  
Organization Moore Frankin G
2. (London ; Pitman 8 co , 1964) Henri Fayol , General  
Management
3. Industrial Management , (New Yort ; Pitman Publishing ,  
Corporation , 1949) Fayol Hennl , Genera and
4. koontz Harold , Donnel Cyril , Management Mc Graw , (Hill,  
New York , 1984)
5. Koontz Harold , Donnell O. Cyril and Wehrich Heinz ,  
Management International Student Edition k (London :  
McGraw, Hill, 1984).

## ملحق رقم (1)

بسم الله الرحمن الرحيم  
جامعة شندي  
كلية الدراسات العليا

السيد / السيدة ..... الكريم  
السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

### الموضوع : استبانة

يقوم الباحث بأعداد دراسة بعنوان : دور المحاسبة الضريبية في تقليل التهرب من ضريبة أرباح الأعمال (ديوان الضرائب - السودان ) بغرض الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة ولأجل التحقق من فروض الدراسة استخدم الباحث هذه الاستبانة كأحدى أدوات البحث الرئيسية . وحتى تتحقق الفائدة المرجوة من البحث ، نرجو تفضلكم بالإجابة على اسئلة الاستبانة المرفقة ، علما بأن المعلومات التي ستقدمونها ستبقي في غاية السرية ولن تستخدم الا لأغراض البحث العلمي .

ولكم جزيل الشكر والتقدير

الباحث

عبد اللطيف أزهرى عبد الرحمن عبد اللطيف

**أولاً : البيانات الشخصية :**

الرجاء التكرم بوضع علامة (✓) امام الخيار المناسب:

**1 . العمر :**

<input type="checkbox"/> 20 – 30 سنة	<input type="checkbox"/> 31 – 40 سنة	<input type="checkbox"/> 41 – 50 سنة
<input type="checkbox"/> 51 – 60 سنة	<input type="checkbox"/> أكثر من 60 سنة	

**2 . التخصص العلمي :**

<input type="checkbox"/> محاسبة	<input type="checkbox"/> إدارة أعمال	<input type="checkbox"/> اقتصاد	<input type="checkbox"/> تجارة
<input type="checkbox"/> علوم مصرفية	أخري أذكرها .....		

**3 . المؤهل العلمي :**

<input type="checkbox"/> شهادة ثانوية	<input type="checkbox"/> دبلوم وسيط	<input type="checkbox"/> بكالوريوس	<input type="checkbox"/> دبلوم عالي
<input type="checkbox"/> ماجستير	<input type="checkbox"/> دكتوراة	أخري أذكرها .....	

**4 . المسمى الوظيفي :**

<input type="checkbox"/> مدير إداري	<input type="checkbox"/> مدير مالي	<input type="checkbox"/> رئيس حسابات
<input type="checkbox"/> محاسب	<input type="checkbox"/> مراجع داخلي	<input type="checkbox"/> موظف
أخري أذكرها .....		

**5 . سنوات الخبرة :**

<input type="checkbox"/> 1 - 5 سنة	<input type="checkbox"/> من 6-10 سنة	<input type="checkbox"/> من 11 - 15 سنة
<input type="checkbox"/> من 16-20 سنة	<input type="checkbox"/> أكثر من 20 سنة	

**ثانيا : بيانات البحث:**

الرجاء التكرم بوضع علامة (✓) أمام مستوي الموافقة المناسب :  
الفرضية الأولى : هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الضريبية وتحقيق مبدأ الشفافية في القوائم المالية .

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1.	الالتزام بالأسس السليمة للمحاسبة الضريبية يقلل الفاقد الضريبي.					
2.	يقوم المراجع الإداري بمراقبة الالتزام بالقوانين والتشريعات والأنظمة والمتطلبات الخارجية . مما يزيد من الثقة في بيانات القوائم المالية.					
3.	تساعد سياسة الإفصاح التام علي منع التهرب الضريبي.					
4.	يساعد ثبات السياسات المحاسبية في تحقيق مبدأ الشفافية .					
5.	تساهم المحاسبة الضريبية في زيادة الثقة بين الديوان والمكلف.					
6.	للأنشطة الهامشية أثر سلبي علي تقدير وتحصيل الضرائب.					
7.	التقدير الضريبي المبني على الشفافية في القوائم المالية يحقق مبدأ العدالة في فرض الضريبة على المكلف .					
8.	استخدام المحاسبة الضريبية في المنشآت يساعد في فرض ضريبة حقيقية .					

الفرضية الثانية : هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الضريبية وضبط الأداء في منشآت الأعمال:

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1.	يساعد النظام الرقابي المطبق بديوان الضرائب في تحديد الانحرافات في الموازنة العامة.					
2.	يتم مراجعة المعاملات المالية والتأكد من دقتها .					
3.	يتم تنفيذ عملية الرقابة في الوقت المناسب.					
4.	يقوم المراجع الإداري بالتأكد من أن الإجراءات الرقابية موثقة ومطبقة.					
5.	يستخدم ديوان الضرائب أسس علمية في تقدير وتحصيل الضرائب.					
6.	وضع أسس سليمة وعادلة لتقدير الضرائب من شأنه أن يرفع حصيلة الضرائب.					
7.	استخدام تقنيات حديثة في مجال تحصيل الضرائب يؤدي إلي ضبط الأداء.					
8.	التقدير غير المبني على أسس صحيحة يؤدي إلي التهرب من الضريبة.					

الفرضية الثالثة : هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الضريبية ومصداقية بيانات القوائم المالية :

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1.	يتم القيام بفحص التقارير ومدى استجابة الإدارة لتلك التقارير .					
2.	يوجد نظام رقابة مالية سليم في ديوان الضرائب يحقق مدى سلامة ومصداقية المعلومات.					
3.	تساعد السياسات المحاسبية على دقة وعرض وتحليل البيانات الواردة بالتقارير المالية.					
4.	يؤثر التغير في السياسات المحاسبية على صدق ودقة القوائم المالية.					
5.	تساعد السياسات المحاسبية مستخدمي المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية على اتخاذ القرارات بشكل أفضل.					
6.	تساعد سياسة الإفصاح التام علي اتخاذ القرارات					
7.	تستخدم الإدارة سياسة محاسبية تعطي معلومات ملائمة للقوائم المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية.					
8.	يتم مقارنة المعلومات بالقوائم المالية لعدد من الفترات الزمنية للمنشأة.					

## ملحق رقم (2)

### قائمة محكمو الاستبانة

الاسم	التخصص	الدرجة الوظيفية	الجامعة
صلاح الأمين على	المحاسبة	أستاذ مشارك	جامعة شندي
اشراقه مهدي محمد	المحاسبة	أستاذ مساعد	جامعة شندي
محمد موسى أحمد عباس	المحاسبة	أستاذ مساعد	جامعة السودان التقنية- كلية شندي