



عمادة البحث العلمي
DEANSHIP OF SCIENTIFIC RESEARCH

مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية

Journal homepage:

<http://scientific-journal.sustech.edu/>



جامعة النيلين - كلية التجارة

أثر آليات حوكمة الشركات في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي

"دراسة ميدانية ديوان الضرائب"

أحمد الطيب عبد الجبار زين العابدين و مصطفى هارون عز الدين أبو بكر

جامعة النيلين - كلية التجارة

المستخلص:

تناولت الدراسة أثر آليات حوكمة الشركات في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي ، وتمثلت مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي الآتي: هل لآليات حوكمة الشركات أثر فعال في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي ؟ . اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وأسلوب الدراسة الميدانية باستخدام الاستبانة ، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن لآليات حوكمة الشركات أثر فعال في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي وخاصة عند الإلتزام بمعايير عالية في السلوك الأخلاقي والمهني، أيضاً مساهمة آليات حوكمة الشركات في دعم استقلالية المراجعين بما ساهم في جودة المراجعة، وأوصت الدراسة بتفعيل آليات الحوكمة في الشركات بصورة سليمة لتشمل الإلتزام الجاد بمعايير السلوك الأخلاقي والمهني، والقوانين والسياسات والقواعد اللازمة لتحقيق أهداف التحاسب الضريبي، هذا فضلاً عن إنشاء إدارات خاصة تكون معنية بمتابعة تطبيق وتفعيل وبث ثقافة الحوكمة ولتوضيح ومعالجة الانحرافات المصاحبة لعدم الإلتزام بها.

ABSTRACT:

This study dealt with the impact of corporate governance mechanisms in rationalizing tax accounting decisions. The problem of study can be summed up in the following question: do the mechanisms of corporate governance have effective role in rationalization of taxation accounting decisions. The study followed the descriptive analytical, and the field study methods using the questionnaire. The study most important results indicated that the mechanisms of corporate governance have been instrumental in rationalizing tax accounting decisions, especially when adhering to high standards of ethical and professional behavior. Furthermore, the corporate governance mechanisms contribute in supporting the independence of auditors, which contributed to the quality of auditing. The study recommended the activation of corporate governance mechanisms in a proper manner to include strict adherence to the standards of ethical and professional behavior, laws, policies, and rules necessary to achieve the goals of tax accounting, as well as the establishment of special departments to follow up the application and activation of the culture of governance, and to clarify and address the deviations associated as a result of not adherence to it.

الكلمات المفتاحية: آليات حوكمة الشركات ، ترشيد القرارات ، التحاسب الضريبي .

المقدمة:

آليات حوكمة الشركات تعتبر من الوسائل التي يتم تصميمها وتنفيذها لأجل ترشيد وتوجيه ورقابة سلوك الإدارات العليا في المنشآت ولأجل التأكد من تحقيق الاستخدام الكفاء للموارد والفعالية في وسائل الرقابة الداخلية والتشغيلية وذلك بغرض اتخاذ القرارات الرشيدة التي تساعد في تحقيق مصالح المستخدمين للمعلومات والتقارير المالية الذين من ضمنهم إدارات الضرائب التي هي بحاجة إلى المعلومات التي تفيد في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي بغرض تحقيق أهدافه بفعالية وكفاءة.

مشكلة الدراسة :

تمثلت مشكلة الدراسة في أن التحاسب الضريبي في مجال قياس مادته الضريبية يتطلب كل ما يفيد ويساهم في اتخاذ قرارات رشيدة تتعلق بتحقيق أهدافه بفعالية وكفاءة، وفي سبيل تحقيق هذه الأهداف يطرح الباحثان سؤالاً رئيسياً هو هل لآليات حوكمة الشركات أثر في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي؟ ومن هذا السؤال تتولد الأسئلة الفرعية التالية: ما هو دور لجان المراجعة في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي ؟ هل للمراجع الخارجي دور في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي ؟ وهل للمراجعة الداخلية دور في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي ؟

أهمية الدراسة:

توضيح مدى مساهمة آليات حوكمة الشركات في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي خاصة وأنها تعتبر من الوسائل الهامة التي تفيد في ترشيد وتوجيه ورقابة سلوك إدارات المنشآت بغرض اتخاذ قرارات رشيدة تساهم في تحقيق مصالح جميع المستفيدين .

الأهمية العملية:

المساعدة في تنفيذ أحكام التشريع الضريبي والمساهمة في بيان كيفية قياس الدخل الخاضع للضريبة ومن ثم ربط الضريبة وتحصيلها بنتيجة هذا القياس لأجل تحصيل سليم للإيرادات الضريبية وللحد من التهرب الضريبي.

أهداف الدراسة:

- 1- التعرف على آليات حوكمة الشركات والتحاسب الضريبي بغرض المساهمة في زيادة حصيلة إيرادات الدولة عن طريق تطبيق تحاسب ضريبي سليم .
- 2- بيان مدى مساهمة آليات حوكمة الشركات في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي .
- 3- بيان مدى المساهمة في تنفيذ أحكام التشريع الضريبي والكيفية التي يتم بها قياس الدخل الخاضع للضريبة في السودان .

فرضيات الدراسة:

- أ. الفرضية الأولى : تؤثر لجان المراجعة في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي .
- ب. الفرضية الثانية : للمراجعة الداخلية دور في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي.
- ت. الفرضية الثالثة : هنالك دور للمراجع الخارجي في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي .

منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف البحث اتبع الباحثان : المنهج التاريخي في عرض الدراسات السابقة والمنهج الاستقرائي في استقراء بعض الكتب والدراسات السابقة واختبار الفرضيات والمنهج الاستنباطي في صياغة فرضيات البحث والمنهج الوصفي في تحليل بيانات الدراسة الميدانية.

مصادر جمع البيانات:

تم جمع المصادر وفق التالي :

- 1/ المصادر الأولية : وهي مأخوذة من الدراسة الميدانية عن طريق الاستبانة والمقابلة
- 2/ المصادر الثانوية: الكتب والمجلات والدوريات والمؤتمرات والبحوث والرسائل الجامعية والشبكة الدولية للمعلومات

حدود الدراسة:

الحدود المكانية : رئاسة ديوان الضرائب - الخرطوم .

الحدود الزمانية 2017- 2019م .

الدراسات السابقة:

دراسة: شمو ، محمد ،(2015م):

تمثلت مشكلة الدراسة في أن تجاهل الكثير من الشركات لحوكمة الشركات أدى الى إخفاء الكثير من المعلومات الضريبية مما أدى الى إنتقادات دور المراجعة في الإستجابة للإلتزام بالمتطلبات المتزايدة من قبل منظمات حماية البيئة والمنظمات الإجتماعية و نقابات العاملين والهيئات والجهات المعنية والتي تطالب بالإفصاح عن المعلومات التي لها مضمون إجتماعي و بيئي .هدفت الدراسة إلى تحقيق هدف عام هو بيان دور الاتجاهات الحديثة في المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات والحد من التهرب الضريبي وذلك بإشتقاق مجموعه من مقومات الأداء المعيارية التي يجب أن تتسم بها لجان المراجعة الداخلية والخارجية والتي تدعم مطالب حوكمة الشركات. توصلت الدراسة الى أن إلتزام المنشآت بالأنشطة المالية يمكنها من تقديم تقارير وقوائم مالية ذات عرض عادل وصادق للجهات المستفيدة من عرض القوائم المالية، تساعد الهيئات والجهات المعنية وفي تطبيق المراجعة البيئية في المؤسسات.

دراسة: بشير، فوت،(2016م) :

تمثلت مشكلة الدراسة في أن هناك العديد من المكونات والمبادئ والآليات في إطار حوكمة الشركات تستخدم في ترشيد عملية إختيار الطرق والسياسات المحاسبية بهدف التوازن بين مصالح الأطراف المختلفة المرتبطة بالشركة. هدفت الدراسة إلىبيان دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسة السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى التضليل في القوائم المالية، معرفة تأثير العلاقة بين المراجعة الخارجية ولجان المراجعة في إطار حوكمة الشركات وبيان ممارسة إدارة الأرباح في الشركة. توصلت الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية تزيد من مستوى أداء الرقابة الداخلية في الوحدة الإقتصادية وتحد من ممارسة إدارة الأرباح، المراجعة الداخلية تقيم فاعلية إدارة المخاطر للرقابة الداخلية وعمليات حوكمة الشركات.

دراسة: عثمان، يوسف ، (2017م):

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم الإلتزام الضريبي من كثير من الممولين بما يكون له الأثر السلبي علي الإيرادات التي تهدف الي تحصيلها الدولة ، هدفت الدراسة إلي مدى إمكانية تطبيق مبادئ الحوكمة علي النظام الضريبي السوداني لأخذ دوره في زيادة مستوي الإلتزام الضريبي . توصلت الدراسة الي نتائج منها تؤدي الحوكمة الضريبية الي زيادة جودة بيانات التقارير المالية بما يساهم في زيادة الإلتزام الضريبي للممولين ، عدالة التشريع الضريبي تزيد في الاستفاء بالإلتزام الضريبي، أوصت الدراسة بتطبيق مبادئ الحوكمة في النظام الضريبي، التوافق بين الإدارة الضريبية والتشريع الضريبي ، والمجتمع الضريبي.

مفهوم وتصنيف وأهداف آليات حوكمة الشركات:

1/ مفهوم آليات حوكمة الشركات:

عرفت حوكمة الشركات بأنها نظام متكامل للرقابة المالية والغير مالية، والذي عن طريقه يتم إدارة الشركة والرقابة عليها.(خليل عطاالله والعشماوي بحر ،2008، ص 27) .

وعرفت آليات حوكمة الشركات بإنها من الوسائل التي يتم تصميمها وتنفيذها بهدف ترشيد وتوجيه ورقابة سلوك الإدارة العليا لإتخاذ القرارات التي تؤدي إلى تحقيق مصالح الملاك ومن ثم التخلص من حدة مشكلة الوكالة بين الإدارة والملاك والعمل على التوازن بين مصالح جميع أعضاء ائتلاف النشاط في الشركة والتأكد من الإستخدام الكفاء للموارد والفعالية في وسائل الرقابة التشغيلية والداخلية ولتحقيق المشاركة والتوازن في صنع القرارات والشفافية والتكامل في التقارير المالية التي تعد للمستخدمين الخارجيين (على عبد الوهاب ، 2008م، ص680).

وهناك إجماع بين الباحثين على تصنيف آليات الحوكمة إلى آليات داخلية وأخرى خارجية. فالآليات الداخلية هي مجموعة من القواعد والوسائل والأساليب التي تتم داخل المنشأة، والتي تتمثل في التدابير التي تطبقها الوحدة الاقتصادية داخلياً لتحديد العلاقات بين المساهمين ومجلس الادارة والمديرين التنفيذيين واصحاب المصالح الأخرى.(صالح احمد، 2006م، ص 126) .

فالآليات الداخلية تتمثل في:

أ. مجلس الإدارة:

يمثل مجلس الادارة أحد الآليات الهامة في حوكمة الشركات ، وبعد الاكثر أهمية في تشكيل قمة إطار حوكمة الشركات من خلال تفويض حملة الأسهم لمجلس الإدارة للقيام بمسئوليته الرقابية والمتابعة لتسيير أداء المنشأة فتفويض المساهمين له يجعله على رأس السلطة الحاكمة في اتخاذ كل قرارات المنشأة على الرغم من أن مجلس الإدارة يفوض معظم وظائف إدارة القرارات والعديد من وظائف التحكم بالقرارات إلى الإدارة العليا، وذلك من خلال حقه في المصادقة في الإشراف على القرارات المصممة، ووضع نظام الرقابة الملائمة ومدى إلتزام الإدارة العليا بهذا النظام. (طاهر الجنابي، 2007م، ص 38) .

ب. لجنة المراجعة: عرفت بأنها لجنة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين يقومون بالإشراف على كيفية الرقابة والتقرير عن أداء النشاط (Spiral L.F , 2012, P8) فهي تمثل إحدى آليات المحاسبية الهامة في نظام حوكمة الشركات ولجنة المراجعة هي لجنة فرعية لمجلس الإدارة في الشركة وقد نشأت فكرة وجودها للعمل كحلقة

وصل بين عمل مراقبي الحسابات والإدارة بشكل يؤدي الى تكوينها من مدراء الشركة غير التنفيذيين والذين تتمثل مهمتهم في فحص ومراجعة القوائم والتقارير المالية السنوية قبل عرضها لمجلس الإدارة (محمد صالح، 2012م، ص 7).

هذا بالإضافة الى الآليات الأخرى المتمثلة في:

آليات قانونية: والتي تختص بعملية تطوير النظام القانوني بما يضمن توفير الإطار القانوني لتحقيق أهداف حوكمة الشركات. وآليات رقابية: تسعى الي تحقيق الاهداف الرقابية لحوكمة الشركات مثل التحديد الدقيق لمسئوليات الهيئات المختلفة المسؤولة عن الاشراف والرقابة. وآليات تنظيمية: تختص بتطوير الهيكل التنظيمي للشركات مثل تحديد اختصاصات مجلس الادارة. هذا فضلاً عن الآليات المحاسبية: التي تعتبر احد الآليات الهامة في نظام حوكمة الشركات التي تسعى الي ايجاد نظام فعال لعملية اعداد وعرض التقارير المالية وتتسم بالشفافية، كما توفر المعلومات المحاسبية التي تتصف بخصائص الجودة والتي يمكن أن يعتمد عليها بصورة متكافئة جميع المستخدمين لهذه التقارير في اتخاذ قراراتهم المختلفة. (محمد أحمد، 2013م، ص 35).

مما سبق يلاحظ الباحثان أن آليات حوكمة الشركات الداخلية ماهي الا وسائل توضع من قبل الوحدة الاقتصادية أو من قبل الاطراف ذات المصلحة ، تسعى الي تحقيق أهداف الحوكمة التي تضمن للشركات السيطرة على متغيرات بيئتها الداخلية و الخارجية.

أما الآليات الخارجية هي مجموعة من القواعد والاجراءات والعناصر التي تنتمي الي مجالات مختلفة تتمثل في جميع العوامل التي تؤثر في اداء الوحدة الاقتصادية التي يكون مصدرها البيئة الخارجية بإعتبارها مصادر مهمة للضغط من أجل تطبيق الحوكمة وتتكون من المراجعة الخارجية والتشريعات والقوانين ومنافسة سوق المنتجات وسوق العمل الإداري. (بجي عباس، 2008م، ص 113).

2/ أهداف آليات الحوكمة:

بصفة عامة تهدف حوكمة الشركات إلى مايلي: (دهيمي جابر، 2012م، ص 5)

أ. إمكانية مشاركة الموظفين والمساهمين والدائنين بالإطلاع بدور المراقبين بالنسبة لأداء الشركات.

ب. إدخال إعتبارات القضايا البيئية والأخلاقية في منظومة صنع القرار.

ج. التأكيد على الإلتزام بأحكام القانون والعمل على ضمان مراجعة الأداء المالي ووجود هيكل إدارية تمكن من محاسبة إدارية أمام المساهمين.

أما أهداف آليات حوكمة الشركات ذات العلاقة بالدراسة الحالية تتمثل في الآتي:

آلية لجان المراجعة في ظل تفعيل حوكمة الشركات:

تساهم لجان المراجعة في هذا الجانب من خلال تحقيق الأهداف الآتية: (الصباحي إلهام، 2010م، ص 20)

(أ) فحص نظم الرقابة الداخلية والعلاقات مع المراجعين الداخليين.

(ب) فحص إجراءات الرقابة الداخلية ومراجعتها والتأكد من فعاليتها.

(ج) تقييم الإجراءات الإدارية والتأكد من الإلتزام بالقواعد والقوانين.

المراجعة الداخلية في ظل تفعيل حوكمة الشركات: تعرف المراجعة الداخلية بأنها وظيفة داخلية تابعة لإدارة الوحدة الاقتصادية لتعبر عن نشاط داخلي مستقل يقوم بالرقابة الإدارية لتقييم مدى تمشي النظام مع ما تطلبه الإدارة أو للعمل على حسب استخدام الموارد بما يحقق الكفاءة الإنتاجية القصوى (محمد حامد، 2012م، ص 26).
أما دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات يتمثل في تحقيق الأهداف الآتية: (ميلاد أسامة، 2011، ص 59)

(أ) تقييم نظم الرقابة الداخلية المطبقة بالإدارات التنفيذية لتحديد نقاط القوة والضعف فيها.
(ب) تقديم التوصيات اللازمة لتقوية نقاط الضعف في نظم الرقابة الداخلية للمديرين التنفيذيين.
(ج) مراجعة القوائم والتقارير المالية والتحقق من صحة ودقة الأرقام الواردة فيها.
(د) التأكد من مدى إلتزام العاملين بنظم الرقابة الداخلية المطبقة.
المراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات: عرفت المراجعة الخارجية بأنها عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة مثل مبادئ المحاسبة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة. (AAA.1973)
دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات يتمثل في تحقيق الأهداف الآتية: (سيد أحمد ، 2011م، ص 174 – 175)

(أ) زيادة الثقة في المعلومات الواردة بالقوائم المالية.
(ب) خدمة المجتمع إنطلاقاً من حاجة المساهمين وكافة الأطراف ذات الصلة بالشركة لمعرفة مدى إلتزام الشركة بالقوانين واللوائح ذات الصلة.
(ج) تدعيم نظام حوكمة الشركات عن طريق إهتمام المراجع الخارجي بمراعاة مصالح المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى.
يلاحظ الباحثان أن هدف كل هذه الآليات يتمثل في التأكد من سلامة وكفاءة وفعالية وإقتصادية الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمنشآت في ظل تحقيق الأهداف التي أنشئت من أجلها.
مفهوم وأهداف وإجراءات التحاسب الضريبي:

1/ مفهوم التحاسب الضريبي:
عرف بأنه نظام البحث والتقصي للظواهر والعمليات المتعلقة بالإقرار الضريبي الذي يقدمه الممول بهدف التثبيت من صدق البيانات المدرجة في تلك الإقرارات وفقاً لمتطلبات المحاسبة الضريبية. (عبد المنعم السباقي، 2005م ص 68).

وعرف أيضاً بأنه محاولة هادفة للبحث والتدقيق في البيانات والدفاتر المحاسبية للفترة موضوع الفحص بهدف التوصل إلى قناعة تؤكد سلامة عرض البيانات وهدفها وبالتالي تعديل الحسابات وفقاً للقانون الضريبي والوصول إلى الأرباح الخاصة بالضريبة. (محمد علاء الدين، 2012م، ص 69).

كما عرف بأنه البحث والتدقيق والإستفسار للوصول إلى شيء معين، قد تكون معرفة قدرة المنشأة على تحقيق الأرباح أو تحديد المركز المالي للمنشأة أو إكتشاف الغش والإختلاس وعدم الصدق في حالة وجود شك. (فرحات محمد، 2013م، ص69)

وعرف كذلك بأنه عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والحسابات والدفاتر الخاصة بالنشاط مستندياً وفتياً والتحليل المنظم للحسابات والدخل الصافي الفعلي بما يتفق، وقانون ضريبة الدخل، بقصد إصدار قرار ضريبي يحدد بموجبه وعاء الضريبة وسعرها وقيمتها. (علي محمد، 2013م، ص 70)

2/ أهداف التحاسب الضريبي:

تستهدف عملية التحاسب الضريبي الى تحقيق عدة أهداف منها مايلي: (الشواربي محمد، 2011م، ص 67 - 68)
أ. التحقق من أن السجلات والدفاتر سواء ألياً أو يدوياً منتظمة من حيث الشكل حصرت وحفظت وفقاً للقواعد والأصول القانونية والمحاسبية التي تنظم طريقة الحفظ والقيود.

ب. التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المسجلة والقيود بالدفاتر والكشوفات والسجلات ومدى الإعتماد عليها للوصول إلى الأرباح الحقيقية أو الخسائر.

ج. التأكد من أن هذه السجلات والدفاتر تشمل كافة أنشطة الممول وتضمن الأرباح الفعلية.

د. إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات أو الكشوفات من أخطاء أو تلاعب أو تزوير.

3/ إجراءات التحاسب الضريبي:

التحاسب الضريبي يعتبر جوهر العمل في ديوان الضرائب ولا تتم عملية التحاسب الضريبي إلا بتوفر المستندات والدفاتر المنتظمة، فمعنى التحاسب هو حسب المال أو عده أو إحصاءه أي بمعنى تسوية الحساب مع شخص آخر وعلي هذا يمكن القول بأن التحاسب الضريبي هو تسوية الحساب بين ديوان الضرائب والمكلفين (حسين محمد، 1989م، ص 229).

إن الإرتباط القائم بين المحاسبة الضريبية والنظرية العامة للمحاسبة ومجالات المعرفة المحاسبية المرتبطة بها لم يأتي بمجرد الصدفة لكن هذا الإرتباط قد ساهم في حل المشاكل التي تعجز النصوص عن إبداء الرأي فيها، فالمحاسب الضريبي يقع عليه عبء تجميع وتحليل البيانات التي تساهم في حصر المكلفين داخل المجتمع الضريبي وقياس الدخل والتصرفات الخاضعة للضريبة، بالإضافة إلى هذا فإن المحاسب الضريبي قد يوكل إليه مهمة تنظيم دفاتر المكلفين وإختيار المجموعة الدفترية والدورات المستندية التي تتناسب وطبيعة النشاط الذي يزاوله المشروع ولا يقف المحاسب الضريبي عند هذا الحد بل يقوم بإعداد إقرارات المكلفين وإعتمادها ويقصد بإعتماد الإقرار الضريبي من محاسب الضرائب الإعتراف الصريح منه بأن صافي الربح أو صافي الإيراد الخاضع للضريبة قد تم بما يتفق مع أحكام التشريع الضريبي ومبادئ المحاسبة المتعارف عليه. (متولي عصام، 1983م، ص 18)

التحاسب الضريبي معني بالتحقق من سلامة وأمانة إقرارات المكلفين كما يهدف إلى التحقق من سلامة تطبيق أحكام التشريع الضريبي وتتبع محاولات النهرب من أداء الضريبة ويقوم المحاسب الضريبي بمتابعة ما ينشأ من خلاف بين المكلف وديوان الضرائب وفي مثل هذه الأحوال يقدم المحاسب الضريبي مذكرات الإعتراض والطعن في

التعديلات التي يجريها الفاحص الضريبي على إقرار المكلف وما قد يجريه من ربط قد يكون مخالفاً للحقيقة. (خالد الخطيب، د.ت ، ص 218) .

يرى أحد الكتاب أن الأصل أن تتم عملية التحاسب الضريبي سنوياً بالنسبة للمكلفين الخاضعين للضرائب على الإيرادات التي تفرض على ما يحققه المكلف من أرباح أو إيرادات سنوية، أي ان تحاسباً ضريبياً يتم بين ديوان الضرائب وبين المكلفين بالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، بل إن عملية التحاسب الضريبي لا تقتصر على المكلفين الذين يمسكون دفاتر ويستخرجون نتائج أعمالهم منها في شكل حسابات ختامية، بل إنها تشمل أيضاً أولئك الذين لا يمسكون دفاتر، ويلجأ ديوان الضرائب إلى تقدير أرباحهم وفقاً لأسس متعارف عليها للمهن والصناعات المختلفة. الإقرار الضريبي هو بيان يعده ويقدمه الممول إلى مصلحة الضرائب في المواعيد المحددة لذلك مبيناً فيه نتائج أعماله الخاضعة للضريبة عن الفترة المقدم عنها الإقرار، ويتخذ هذا الإقرار أساساً لتحديد المادة الخاضعة للضريبة ويلزم كافة الممولين الخاضعين لضريبة الأرباح التجارية والصناعية بتقديم الإقرار الضريبي سواء حقق ربحاً خلال السنة أو حقق خسارة. (حسين محمد ، 1989م، ص 229) .

عليه فالإقرار الضريبي هو بيان يقدم إلى الدوائر المالية (دوائر ضريبة الدخل) يقره المكلف ويبين فيه أعماله الخاضعة للضريبة، في فترة معينة، فهو مستند قانوني وملزم للمكلف وحجة عليه، لذلك يجب أن يكون الإقرار مؤرخاً وموقعاً من المكلف المسؤول عن سداد الضريبة أو من يمثله قانونياً وهذا الإقرار له نموذج محدد من قبل الدوائر المالية (خالد الخطيب، د.ت، ص 218) .

يرى الباحثان مما تقدم أن الإقرار الضريبي هو عبارة عن بيان يعده المكلف بدفع الضريبة ويقدمه لديوان الضرائب يوضح فيه نتيجة أعماله عن فترة الإقرار من ربح أو خسارة فالمكلف هو أقدر من غيره على معرفة حالته وتحديد إيراداته، فإذا صدق في بيانه تأخذ مصلحة الضرائب بهذا الإقرار، ويعرض المكلف نفسه للعقوبات في حالة عدم تقديم الإقرار أو عدم صحته.

4/ دور آليات حوكمة الشركات في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي:

من خلال تناول الإطار النظري لآليات حوكمة الشركات والإطار النظري لترشيد قرارات التحاسب الضريبي تبين الآتي:

هنالك دور للجان المراجعة في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي يتمثل في الآتي:

أ. أن التزام لجان المراجعة بالمعايير المهنية والسلوك الأخلاقي إضافة الى توافر الخبرات المحاسبية والفنية ومن ثم المساهمة في عرض تقارير مالية موضوعية عالية المصداقية والشفافية كل ذلك يساهم في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي في جانب تعزيز النتائج المالية والمحاسبية.

ب. مساهمة لجان المراجعة في إختيار المراجع الخارجي وتحديد أتعابه بما يدعم إستقلالية المراجع الخارجي وكذلك المساهمة في التأكد من أن تنفيذ أداء المراجعة الخارجية قد تم بكفاءة وفعالية بما يؤكد صحة إيداء الرأي الفني للمراجع هذا يساعد في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي.

ج. مساعدة لجان المراجعة في الإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية والتأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية هذا فضلاً عن المساهمة في توافر هيكل تنظيمي سليم بالمنشأة يقوم بأداء الوظائف التشغيلية والإدارية على وجه الكفاءة

إضافة الى المساهمة في التأكد من تنفيذ السياسات المحاسبية والإجراءات الرقابية والقانونية ومتابعة تنفيذ القرارات التصحيحية سواء تلك الصادرة من المراجع الداخلي أم الخارجي كل هذا بدوره يساعد في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي خاصة في جانب تنفيذ الأهداف بكفاءة.

هنالك دور للمراجعة الداخلية في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي يتبين في الآتي:

أ. قيام المراجع الداخلي بأداء واجباته باستقلالية وبصورة سليمة خاصة عند مقدرته على إكتشاف الغش والتزوير بالمستندات والسجلات المحاسبية ومن ثم منعه والحد منه يساهم في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي.

ب. قيام المراجع الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية لزيادة فعاليته وكفاءته وكذلك قيامه بالتأكد من أن الأهداف الموضوعية لعمليات التشغيل قد أنجزت بصورة سليمة هذا فضلاً عن قيامه بعمليات الفحص المستمر لأوجه الأنشطة المالية والإدارية وتقييم الخطط مع التزامه بالعمل وفقاً لمعايير المراجعة مع دعمه لمتطلبات الإفصاح في البيانات المحاسبية يساهم في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي.

ج. قيام المراجع الداخلي بحضور الاجتماعات المتعلقة بنطاق عمله، ومساعدته للإدارة في مجال إتخاذ القرارات وتوثيقه لمهامه في أوراق العمل المؤيدة بالمعلومات السليمة وكذلك عند مساعدته في إدارة المخاطر، كل هذا يساعد في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي.

دور المراجعة الخارجية في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي يتمثل في الآتي:

أ. قيام المراجع الخارجي بتحديد واضح للهدف من عملية المراجعة ونطاقها مع تقييم نظم الرقابة الداخلية وقيامه بتوفير المعلومات الضرورية لأداء المراجعة يساهم في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي.

ب. قيام المراجع الخارجي بتحديد أدوات وأساليب المراجعة المناسبة وتركيزه على أدلة الإثبات مع تقييمه للنظام المحاسبية يساهم في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي.

ج. قيام المراجع الخارجي بمراجعة التقارير المالية موضوع المراجعة والتفسيرات والإفصاحات الواردة بشأنها مع قيامه بالحصول على الإيضاحات والإجابات والتفسيرات بغرض التأكد من سلامة وصحة هذه التقارير يساهم في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي.

مجتمع وعينة الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحثان الى تعميم النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة عليها، يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من كافة المستويات التنظيمية بأقسام إدارة ديوان الضرائب يمثلون مدير مراجعة، كبير مراجعين، مشرف مراجعة، مساعد مراجعة والذين لهم صلة بموضوع الدراسة ويبلغ عدد أفراد مجتمع الدراسة عدد (367).

أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحثان بتوزيع عدد (85) استمارة إستبانة على المستهدفين منهم وتم إستردادها جميعها حيث أصبح العدد الكلي للإستبانة التي خضعت للتحليل الإحصائي (85) إستبانة أي بنسبة (100%).

تصميم أداة الدراسة:

قام الباحثان بتصميم إستبانة لأجل الحصول على البيانات الأولية الخاصة بهذه الدراسة وذلك بغرض الوقوف على معرفة أثر آليات حوكمة الشركات في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي فتم تقسيمها الى ثلاثة أقسام:

القسم الأول: إشتمل على خطاب موجه للمستهدفين والمستجيبين تم فيه بيان هدف الدراسة وعنوانها.

القسم الثاني: إشتمل على البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة من حيث العمر، المؤهل العملي، التخصص العملي، المؤهل المهني، المسمى الوظيفي وسنوات الخبرة.

القسم الثالث: إحتوى على فرضيات الدراسة التي من خلالها يتم التعرف بين متغيرات الدراسة، وقد إعتد الباحثان في إعداد هذا القسم على مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمسة مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة). وتأخذ الأوزان (1، 2، 3، 4، 5) تم توزيع عدد (85) إستمارة على جميع المستهدفين وتم إستردادها جميعها وبذلك أصبح العدد الكلي للإستبانات التي خضعت للتحليل الإحصائي (85) إستبانة بلغت نسبة (100%).

الثبات والصدق الإحصائي:

للتأكد من الصدق الظاهري للإستبانة وصلاحيه عباراتها من حيث الصياغة والوضوح وتغطية فقراتها للمفاهيم المستهدف قيامها، تم عرض الإستبانة على عدد من المحكمين من الأساتذة الأكاديميين وأصحاب الإختصاص من ذوي الخبرة والعلاقة في مجال الدراسة، يقصد بثبات الإختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما أستخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة، أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين عليه تم إيجاد الصدق الذاتي لعبارات الإستبانة إحصائياً بإستخدام معادلة الصدق الذاتي وهي:

$$\text{الثبات} = \text{الصدق}$$

ولإختبار الصدق لعبارات الإستبانة يتم إستخدام معامل ألفا كرونباخ وكانت النتيجة (0.9000) وهي تعني أن هنالك صدق وثبات في البيانات.

والجدول رقم (1) يبين اختبار الصدق والثبات لعبارات الاستبانة .

جدول رقم (1) : معامل الثبات والمصدقية لعبارات الاستبانة

المعامل	النتيجة
معامل المصدقية (reliability)	عدد المفردات = 5
	عدد العبارات = 37
	معامل المصدقية = 0.95
معامل الثبات (ALPha)	= 0.90

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2019م

عليه يلاحظ من نتيجة بيانات الثبات والمصدقية ان قيمة الفا قريبة من الواحد بما يشير الي ان بيانات عبارات الاستبانة اكثر صدقاً ويمكن الاعتماد علي النتائج التي تم التوصل اليها من خلال تحليل البيانات والنتائج ، كما وان قيمة معامل الثبات تشير الي ان بيانات الدراسة اكثر ثباتاً بما يعتبر مؤشر لجودة البيانات .

أسلوب التحليل الإحصائي المستخدم في البحث:

تم ترميز عبارات الإستبانة ومن ثم تفريغ البيانات التي تم جمعها وذلك بإستخدام البرنامج الإحصائي SPSS الذي يشير إختصاراً الى الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية: Statistical Package for Social Sciences وتحليلها من خلال مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات ومتغيرات الدراسة لتحقيق أهداف البحث وإختبار فروض الدراسة.

البيانات الشخصية:

العمر:

جدول رقم (2) : التكرار والنسبة لمتغير العمر

الخيارات	التكرار	النسبة%
أقل من 30 سنة	5	5.9
من 30 – 35 سنة	17	20.0
من 35 – 40 سنة	13	15.3
من 40 – 45	50	58.8
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2019م

يلاحظ من الجدول رقم (2) أن الفئة العمرية (أقل من 30) مثلت نسبة 5.9% من عينة الدراسة، والفئة العمرية (من 30-35 سنة) مثلت نسبة 20%، وأما الفئة (من 35-40 سنة) مثلت نسبة 15.3%، والفئة (من 40-45 سنة) مثلت نسبة 58.8% وهي النسبة الاعلى في عينة الدراسة.

المؤهل العلمي :

جدول رقم (3) : التكرار والنسبة لمتغير المؤهل العلمي

الخيارات	التكرار	النسبة%
بكالوريوس	40	47.1
دبلوم	7	8.2
ماجستير	34	40.0
دكتوراه	1	1.2
أخرى	3	3.5
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2019م

يُلاحظ من الجدول (3) أن 47.1% من عينة الدراسة من حملة البكالوريوس وهم النسبة الاعلى ، بينما توجد نسبة 8.2% لحملة الدبلوم، أما حملة الماجستير يمثلون نسبة 40%، بينما حملة الدكتوراة يمثلون نسبة 1.2%، وتجد نسبة 3.5% لأخرى.

التخصص العملي :

جدول رقم (4) : التكرار والنسبة لمتغير التخصص العملي

النسبة%	التكرار	الخيارات
51.8	44	محاسبة
12.9	11	إدارة أعمال
17.6	15	اقتصاد
2.4	2	إحصاء
15.3	13	أخرى
100.0	85	المجموع

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2019م

يلاحظ من الجدول (4) أن 51.8% من عينة الدراسة تخصصهم محاسبة، بينما توجد 12.9% تخصصهم إدارة اعمال، وتوجد نسبة 17.6% من عينة الدراسة تخصصهم اقتصاد، 2.4% من عينة الدراسة في تخصص إحصاء، وتوجد 15.3% لأخرى.

المؤهل المهني :

جدول رقم (5) : التكرار والنسبة لمتغير المؤهل المهني

النسبة%	التكرار	الخيارات
10.6	9	زمالة المحاسبين القانونيين السودانيين
0	0	زمالة المحاسبين القانونيين البريطانيين
71.8	61	زمالة المحاسبين القانونيين العربية
0	0	زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية
17.6	15	أخرى
100.0	85	المجموع

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2019م

يُلاحظ من الجدول رقم (5) أن نسبة زمالة المحاسبين القانونيين السودانيين في عينة الدراسة هي 10.6% ، أما نسبة زمالة المحاسبين القانونيين العربية 71.8% وهي النسبة الاعلى، بينما توجد نسبة 17.6% لأخرى، ويلاحظ انه لا توجد أي نسبة للزمالة البريطانية أو الزمالة الامريكية في عينة الدراسة.
المسمى الوظيفي :

جدول رقم (6) : التكرار والنسبة لمتغير المسمى الوظيفي

الخيارات	التكرار	النسبة%
مدير مراجعة	4	4.7
كبير المراجعين	2	2.4
مشرف مراجعة	32	37.6
مساعد مراجع	12	14.1
أخرى	35	41.2
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2019م

يُلاحظ من الجدول (6) أن 4.7% من عينة الدراسة في وظيفة مدير مراجعة، بينما توجد نسبة 2.4% في وظيفة كبير مراجعين، وتوجد نسبة 37.6% لوظيفة مشرف مراجعة، وأما وظيفة مساعد المراجع مثلت نسبة 14.1%، توجد نسبة 41.2% لأخرى .
سنوات الخبرة :

جدول رقم (7) : النسب والتكرارات لمتغير سنوات الخبرة

خيارات	التكرار	النسبة%
أقل من 5 سنوات	5	5.9
من 5 – 10 سنوات	12	14.1
من 10 – 15 سنة	21	24.7
من 15 – 20 سنة	11	12.9
من 20 سنة فأكثر	36	42.4
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2019م

يُلاحظ من الجدول (7) أن 5.9% من عينة الدراسة خبرتهم أقل من 5 سنوات، بينما توجد نسبة 14.1% خبرتهم (من 5-10 سنوات)، وتوجد نسبة 14.7% خبرتهم (10-15 سنة)، 12.9% هم الذين خبرتهم (من 15-20 سنة) من عينة الدراسة، وتوجد نسبة 42.4% من عينة الدراسة خبرتهم 20 سنة فأكثر .
ثانياً: تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى:(هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين لجان المراجعة وترشيد قرارات التحاسب الضريبي)

جدول رقم (8): التوزيع التكراري لإجابات أفراد مجتمع الدراسة علي عبارات الفرضية الأولى

المنوال	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	التكرار والنسبة					العبرة
			لا أوافق		أوافق			
			بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	بشدة	
2	.71047	2	0	1	8	32	12	التزام لجان المراجعة بمعايير عالية في السلوك الأخلاقي والمهني يساعد في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي
			0%	1.2%	9.4%	37.6%	51.8%	
2	.61151	2	0	0	6	43	36	توافر خبرات محاسبية وفنية للجان المراجعة تساعد في ترشيد التحاسب الضريبي
			0%	0%	7.1%	50.6%	42.4%	
2	.66168	2	0	1	7	45	32	مساعدة لجان المراجعة في تنفيذ أداء المراجعة الخارجية بكفاءة وفعالية يساعد في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي
			0%	21.0%	8.2%	52.9%	37.6%	
2	.65187	2	0	0	12	47	26	مساهمة لجان المراجعة في دعم استقلالية المراجع الخارجي تساعد في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي
			0%	0%	14.1%	55.3%	30.6%	
2	.65101	2	0	0	11	46	28	مساهمة لجان المراجعة في عرض تقارير مالية موضوعية وشفافة يساعد في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي .
			0%	0%	12.9%	54.1%	32.9%	
2	1.08116	2	6	10	25	33	11	مساهمة لجان المراجعة في تحديد أتعاب الزاجع الخارجي يساعد في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي
			7.1%	11.8%	29.4%	38.8%	12.9%	
2	1.01294	2	3	7	15	40	20	مساعدة لجان المراجعة في تعزيز استقلالية المراجع الداخلي يساعد في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي.
			3.5%	8.2%	17.6%	47.1%	23.5%	
2	.94868	2	3	4	18	42	18	مساعدة لجان المراجعة في الإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية يساعد في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي .
			3.5%	4.7%	21.2%	49.4%	21.2%	
2	.65785	2	0	0	12	46	27	مساعدة لجان المراجعة في التأكد من سلامة إجراءات ومهام نظام الرقابة الداخلية يساعد في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي .
			0%	0%	14.1%	54.1%	31.8%	
2	.71557	2	0	3	7	49	26	مساهمة لجان المراجعة في التنسيق بين المراجع الداخلي والخارجي يساعد في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي .
			0%	3.5%	8.2%	57.6%	30.6%	
2	.71557	2	0	1	13	43	28	قيام لجان المراجعة بالتأكد من توافر هيكل تنظيم سليم يساهم في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي
			0%	1.2%	15.3%	50.6%	32.9%	

2	.69047	2	0	1	13	74	24	مساهمة لجان المراجعة في متابعة الإجراءات التصحيحية الخاصة بقرارات المراجعة الداخلية تساعد في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي
			%0	1.2%	15.3%	5.3%	28.2%	
2	.72045	2	0	3	6	74	29	قيام لجان المراجعة بالتأكد من تنفيذ السياسات المحاسبية المتبعة يساعد في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي
			%0	3.5%	7.1%	5.3%	34.1%	

موافق

اتجاه الفرضية

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2019م

مما تقدم يلاحظ تحقق فرضية الدراسة الأولى لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها حيث نجد ان الوسط الحسابي يساوي تقريبا (2) وكذلك المنوال يساوي (2) ويدل ذلك على ان جميع عبارات المحور تقع في إطار الموافقة مما يشير ذلك لإتجاهات ايجابية نحو الفروق في الدلالة الإحصائية بين لجان المراجعة وترشيد قرارات التحاسب الضريبي في ديوان الضرائب. وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية ، حيث تتكون الفرضية من عدد (13) عبارة ولكل منها هنالك عدد (85) إجابة هذا يعني أن إجمالي الإجابات لكل العبارات بلغ (1105) إجابة.

اختبار مربع كاي لجميع عبارات الفرضية الاولى

عبارات الفرضية الاولى	قيمة كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	تفسير النتيجة
	55,576	20	0,000	معنوية

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2019م

يُلاحظ أن قيمة مربع كاي لجميع عبارات الفرضية الاولى بلغت (55,576)، وبقية احتمالية قدرها (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 وعند مستوى دلالة (5%) مما يدل على أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية ايجابية نحو الفروق في الدلالة الإحصائية بين لجان المراجعة وترشيد قرارات التحاسب الضريبي، وهو ما يثبت صحة فرضية الدراسة الأولى التي تنص على(هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين لجان المراجعة وترشيد قرارات التحاسب الضريبي).

الفرضية الثانية وتنص على: (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية وترشيد قرارات التحاسب الضريبي)

جدول رقم (9):التوزيع التكراري لإجابات أفراد مجتمع الدراسة علي عبارات الفرضية الثانية

المنوال	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	التكرار والنسبة				العبارة	
			لا أوافق		أوافق			
			بشدة	لا أوافق	محاييد	أوافق		
2	.65743	2	0	0	10	43	32	التزام المراجع الداخلي بالعمل بموجب معايير المراجعة الدولية يساعد في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي .
			%0	%0	%11.8	%50.6	%37.6	
1	.76202	2	0	2	10	36	37	قيام المراجع الداخلي بأداء أعماله بصورة صحيحة
			%0	%0	%11.8	%50.6	%37.6	

			0%	%2.4	%11.8	%42.4	%43.5	باستقلالية كاملة يساعد في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي .
2	.79265	2	0	3	9	53	38	قيام المراجع الداخلي بمنع واكتشاف الغش والتزوير بالمستندات والسجلات المحاسبية يساعد في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي.
			%0	%3.5	%10.6	%41.2	%44.7	
2	.85619	2	1	3	11	39	13	قيام المراجع الداخلي بالعمل مع إدارة الشركة على ضمان تلبية متطلبات الإفصاح في البيانات المالية بما ينسجم مع معايير المحاسبية يساعد في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي .
			%1.2	%3.5	%12.9	45.9%	%36.5	
2	.79424	2	1	2	14	64	18	قيام المراجع الداخلي بحضور الاجتماعات الخاصة بنطاق أعماله يساعد في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي .
			%1.2	%2.4	%16.5	%54.1	%21.2	
2	.72026	2	0	1	14	43	27	مساعدة المراجع الداخلي في إدارة المخاطر يساعد في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي.
			0%	%1.2	%16.5	%50.6	%31.8	
2	.79863	2	1	1	13	41	29	مساعدة المراجع الداخلي في زيادة كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية يساعد في رشيد قرارات التحاسب الضريبي .
			%1.2	%1.2	%15.3	%48.2	%34.1	
2	.77006	2	0	2	17	41	25	قيام المراجع الداخلي بدعم الإدارة في مجال اتخاذ القرارات يساعد في رشيد قرارات التحاسب الضريبي .
			%0	%2.4	%20.0	%48.2	%29.4	
2	.73679	2	0	2	01	24	31	قيام المراجع الداخلي بأعداد تقاريره في شكل مكتوب يساعد في رشيد قرارات التحاسب الضريبي .
			%0	2.4%	1.8%	49.4%	36.5%	
2	.67092	2	0	0	11	24	32	توثيق مهمة المراجعة الداخلية في أوراق عمل مؤيدة بمعلومات سليمة يساهم في رشيد قرارات التحاسب الضريبي .
			%0	0%	12.9%	49.4%	7.6%	
2	.80213	2	0	3	14	39	29	قيام المراجع الداخلي بدراسة خطة المراجعة مع المراجعين الخارجيين وإيداء الملحوظات عليها يساهم في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي
			%0	%3.5	%16.5	%45.9	%34.1	
1	.87255	2	0	6	15	39	25	قيام المراجع الداخلي بالتأكد من انجاز الأهداف الموضوعه لعمليات التشغيل يساعد في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي .
			%0	%7.1	%17.6	%45.9	%29.4	
2	.79881	2	1	0	14	36	34	قيام المراجع الداخلي بالفحص المستمر لأوجه الأنشطة المالية والإدارية وتقييم الأهداف والخطط يساعد في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي .
			%1.2	%0	%16.5	%42.4	%40.0	
2	.66168	2	0	0	10	42	33	قيام المراجع الداخلي بالتأكد من سلامة المعلومات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها يساهم في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي.
			%0	%0	%11.8	%49.4	%38.8	

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2019م

مما تقدم يلاحظ تحقق فرضية الدراسة الثانية لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها حيث نجد ان الوسط الحسابي يساوي تقريبا (2) وكذلك المنوال يساوي (2) ويدل ذلك على ان جميع عبارات المحور تقع في إطار الموافقة مما يشير ذلك لإتجاهات ايجابية نحو الفروق في الدلالة الإحصائية بين المراجعة الداخلية وترشيد قرارات التحاسب الضريبي في ديوان الضرائب. وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية ، حيث تتكون الفرضية من عدد (14) عبارة ولكل منها هنالك عدد (85) إجابة هذا يعني أن إجمالي الإجابات لكل العبارات بلغ (1190) إجابة.

اختبار مربع كاي لجميع عبارات الفرضية الثانية

تفسير النتيجة	القيمة الاحتمالية	درجة الحرية	قيمة كاي	عبارات الفرضية الثانية
معنوية	0,000	23	55,894	

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2019م

يُلاحظ أن قيمة مربع كاي لجميع عبارات الفرضية الثانية بلغت (55,894)، وبقيمة احتمالية قدرها (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 وعند مستوى دلالة (5%) مما يدل على أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية ايجابية نحو الفروق في الدلالة الإحصائية بين المراجعة الداخلية وترشيد قرارات التحاسب الضريبي، وهو ما يثبت صحة فرضية الدراسة الثانية التي تنص على: (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية وترشيد قرارات التحاسب الضريبي) .

الفرضية الثالثة: وتنص على: (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أداء المراجعة الخارجية وترشيد قرارات التحاسب الضريبي).

جدول رقم (10): التوزيع التكراري لإجابات أفراد مجتمع الدراسة علي عبارات الفرضية الثالثة

المنوال	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	التكرار والنسبة					العبارة
			لا أوافق		أوافق			
			بشدة	لا أوافق بشدة	محايد	أوافق	بشدة	
2	.78822	2	0	2	13	35	35	قيام المراجع الخارجي بالتحديد الواضح للهدف من عملية المراجعة ونطاقها يساعد في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي .
			%0	%2.4	%15.3	%41.2	%41.2	
2	.76824	2	1	1	11	54	27	قيام المراجع الخارجي بتقييم نظم الرقابة الداخلية يساهم في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي .
			%1.2	%1.2	%12.9	%52.9	%31.8	
2	.76367	2	0	2	12	39	32	توفير المعلومات الضرورية لأداء المراجعة الخارجية يساهم في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي .
			%0	%2.4	%14.1	%45.9	%37.6	
2	.70114	2	0	1	10	42	32	قيام المراجع الخارجي بمراجعة التقارير المالية السنوية والتفسيرات المرفقة معها يساعد في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي .
			%0	%1.2	%11.8	%49.4	%37.6	
2	.69854	2	0	1	11	44	29	قيام المراجع الخارجي بالحصول على الايضاحات

			0%	1.2%	12.9%	51.8%	34.1%	والاجابات لما يقابله من استفسارات يساعد في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي .
2	.75741	2	0	2	11	39	33	قيام المراجع الخارجي بإثبات الملاحظات التي تقابله والتي لم يتم تسويتها في سجل الملاحظات يساهم في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي .
			0%	2.4%	12.9%	45.9%	38.8%	قيام المراجع الخارجي بكتابة التقرير عن نتائج المراجعة مبيناً رأيه ، تساهم في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي .
2	.71733	2	0	1	10	83	36	قيام المراجع الخارجي بتحديد اساليب وأدوات المراجعة المناسبة ، والتركيز على أدلة وقرائن الإثبات الكافية تساعد في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي .
			0%	1.2%	11.8%	44.7%	42.4%	قيام المراجع الخارجي بتحديد اساليب وأدوات المراجعة المناسبة ، والتركيز على أدلة وقرائن الإثبات الكافية تساعد في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي .
2	.75259	2	0	1	16	39	29	قيام المراجع الخارجي بتقييم نظام المحاسبة يساعد في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي .
			0%	1.2%	18.8%	45.9%	34.1%	قيام المراجع الخارجي بمراجعة وفحص الحسابات والقوائم المالية يساعد في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي .
2	.71538	2	0	1	12	42	30	قيام المراجع الخارجي بتقييم نظام المحاسبة يساعد في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي .
			0%	1.2%	14.1%	49.4%	35.3%	قيام المراجع الخارجي بتقييم نظام المحاسبة يساعد في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي .
2	.76367	2	0	1	15	36	33	قيام المراجع الخارجي بتقييم نظام المحاسبة يساعد في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي .
			0%	1.2%	17.6%	42.4%	38.8%	قيام المراجع الخارجي بتقييم نظام المحاسبة يساعد في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي .

موافق

اتجاه الفرضية الفرضية

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2019م

مما تقدم تلاحظ تحقق فرضية الدراسة الثالثة لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها حيث نجد ان الوسط الحسابي يساوي تقريبا (2) وكذلك المنوال يساوي (2) ويدل ذلك على ان جميع عبارات المحور تقع في إطار الموافقة مما يشير ذلك لإتجاهات ايجابية نحو الفروق في الدلالة الإحصائية بين أداء المراجعة الخارجية وترشيد قرارات التحاسب الضريبي في ديوان الضرائب. وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية ، حيث تتكون الفرضية من عدد (10) عبارة ولكل منها هنالك عدد (85) إجابة هذا يعني أن إجمالي الإجابات لكل العبارات بلغ (850) إجابة .

اختبار مربع كاي لجميع عبارات الفرضية الثالثة

عبارة الفرضية الثالثة	قيمة كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	تفسير النتيجة
	80,800	16	0,000	معنوية

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2019م

يُلاحظ أن قيمة مربع كاي لجميع عبارات الفرضية الثالثة بلغت (80,800)، وبقية احتمالية قدرها (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 وعند مستوى دلالة (5%) مما يدل على أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية ايجابية نحو الفروق في الدلالة الإحصائية بين أداء المراجعة الخارجية وترشيد قرارات التحاسب الضريبي، وهو ما يثبت صحة فرضية الدراسة الثالثة التي تنص على: (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أداء المراجعة الخارجية وترشيد قرارات التحاسب الضريبي).

النتائج:

1. هنالك علاقة قوية بين آليات حوكمة الشركات الممثلة في لجان المراجعة والمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وترشيد قرارات التحاسب الضريبي.
2. الإلتزام بمعايير عالية في السلوك الأخلاقي والمهني وتطبيق آليات حوكمة الشركات يساعد في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي.
3. تطبيق آليات حوكمة الشركات يساعد في دعم إستقلالية المراجعين (الداخلي والخارجي) وفي ترشيد قرارات التحاسب الضريبي.
4. تطبيق آليات حوكمة الشركات يساعد في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي من خلال التأكد من كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية.
5. تطبيق آليات حوكمة الشركات يساعد في تحقيق نظام محاسبي فعال ساهم في القياس السليم للربح ومن ثم في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي.
6. إهتمام آليات حوكمة الشركات بتوفير معلومات مالية مؤيدة بالمستندات والأدلة والقرائن يساهم في ترشيد قرارات التحاسب الضريبي.

التوصيات:

1. تفعيل آليات الحوكمة في الشركات بصورة سليمة لتشمل التعديلات على قوانين وسياسات وقواعد ترشيد التحاسب الضريبي.
2. إنشاء إدارة خاصة معنية بمتابعة تطبيق تفعيل الحوكمة في الشركات وبث ثقافة الحوكمة وتوضيح ومعالجة الإنحرافات المصاحبة لعدم الإلتزام بها.
3. التدريب المستمر داخل المنشآت بدأً من أعضاء مجلس الإدارة وصولاً بجميع المستويات الإدارية وتنمية القدرات والمهارات التي تساعد في تفعيل آليات حوكمة الشركات.
4. تكوين لجان مساعدة لمجلس الإدارة كلجنة لتفعيل الحوكمة التي تقوم بمساعدة الإدارة في تأدية مهامها الإشرافية والرقابية ، يقدم لها كل المعلومات وتعطى السلطات والصلاحيات حتى تقوم بدورها.
5. وضع إطار مفاهيمي وإجرائي عام لتفعيل آليات الحوكمة الجيدة في الشركات لكي يساعد على إصدار تقارير مالية موثوقة .

المراجع :

1. احمد علي صالح ، (2006م) ، محافظ رأس المال الفكري من الانماط المعرفية ومدى ملاءمتها لمحاكمة الشركات ، دراسة اختبارية لاراء عينة مسؤولي بعض الشركات في القطاع الصناعي المختلط في بغداد ، جامعة بغداد ، كلية الادارة ، رسالة دكتوراه غير منشورة.
2. أمين، عبد الله محمود ، (1997) ، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق (الجامعة المشعرية، كلية الإدارة والاقتصاد، أطروحة دكتوراه).

3. بشير الضو فوت بشير ، (2016م)، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في الحد من ممارسة إدارة الأرباح، جامعة أمدرمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة.
4. حسن محمد حسين أبو زيد ، (1989م) ، دراسات في التحاسب الضريبي، القاهرة: دار الشفافة العربية.
5. خالد الخطيب، (د. ت) ، الضريبة على الدخل أصولها ومحاسبتها في الأردن، عمان: زهران للنشر والتوزيع .
6. داؤود، محمد محمود وسعود، عبد الرضي حسن ، (2014م) ، مدى تأثير نظام التحاسب الضريبي في العراق بالمحاسبة الإبداعية، دراسة تطبيقية في البيئة العامة للضرائب، مجلة جامعة ذي قار، المجلد 9، العدد 3.
7. دهيمي جابر ، (2012م) ، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة في الملتقى الوطني، بعنوان " دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري، مايو ، الجزائر، جامعة محمد خيضر، سكرة.
8. سيد أحمد، معتز ميرغني، (2011م) الإفصاح المحاسبي ودوره في تفعيل حوكمة الشركات ، الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، رسالة دكتوراه في المحاسبة والتمويل غير منشورة).
9. صالح حامد محمد علي آدم ، (2012م) ، دور لجان المراجعة في فاعلية الرقابة الداخلية للمصارف السودانية ، جامعة أم درمان الإسلامية – كلية العلوم الإدارية ، مجلة العلوم الإدارية، العدد(2).
10. الصباحي، إلهام محمد ، (2010م) ، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات ، القاهرة، دار الضيافة بالقاهرة، بحث مقدم للمؤتمر العلمي للأبحاث الحديثة.
11. طاهر الجنابي ، (2007م) ، المدخل الى حوكمة الشركات ، عمان، دار زهران للنشر.
12. عباس حميد يحي التميم، (2008م) ، اثر نظرية الوكالة في التطبيقات المحاسبية والحوكمة في الشركات المملوكة للدولة ، جامعة بغداد كلية الادارة والاقتصاد ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة.
13. عبد المنعم السباقي، (2005م)، الفحص الضريبي الممكن ومشكلات التطبيق، المؤتمر الضريبي 21، إعادة بناء المنظومة الضريبية، الجمعية المالية العامة والضرائب،
14. عبد الوهاب نصر علي ، (2008م) ، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، الإسكندرية: الدار الجامعية .
15. عصام الدين محمد متولي ، (1983م) ، دراسات في المحاسبة الضريبية، القاهرة ، دار النهضة العربية.
16. عطا الله خليل و بحر عبد الفتاح العشماوي (2008م) الحوكمة المؤسسة المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسة العامة والخاصة، القاهرة: مكتبة الحرية للنشر والتوزيع .
17. صادق راشد الشمري، (2008م) ، الحوكمة دليل عمل الاصلاح المالي والمؤسسي ، جامعة بغداد ، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ، المجلد (18) ، العدد (67).
18. علاء الدين عبد الله محمد علي ، (2012م) ، مخاطر المعلومات من منظور معيار المراجعة المصري والدولي رقم(240) وانعكاسها على الفحص الضريبي، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
19. محمد احمد محمد علي ، (2013م) ، حوكمة الشركات ودورها في الحد من ممارسات ادارة الارباح ، دراسة تحليلية ميدانية على سوق الخرطوم للاوراق المالية ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة.

20. محمد الطيب على الشريف ، (2013م) ، إدارة الأرباح في الشركات المساهمة الليبية، جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد(2).
21. محمد عبد المنعم الشورابي ، (2011م) ، أثر فجوة التوقعات في المراجعة على نجاح الفحص الضريبي بالعينة في ضوء نظام الربط الذاتي، المؤتمر الضريبي 17، تقييم ونقويم النظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب.
22. محمد عثمان شمو حرقاص ، (2015م) ، الإتجاهات الحديثة في المراجعة وأثرها على فاعلية حوكمة الشركات، جامعة الزعيم الأزهرى، كلية الدراسات العليا، دكتوراه في المحاسبة غير منشورة.
23. محمد وداد الأرض ، (2011م)، أثر معايير المحاسبية المالية ومقترحات التطور على جودة الفحص الضريبي، جامعة القاهرة كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين .
24. محمد، حامد طلبية ، (2012م) ، أصول المراجعة ، القاهرة، زمزم للطباعة والنشر.
25. ميلاد، أسامة علي (2011م) دور المراجعة الداخلية في تدعيم حوكمة الشركات ، جامعة حلوان، كلية التجارة، إدارة أعمال المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد 4.
26. يوسف حسن عثمان جعفر ، (2017م) ، دور الحوكمة الضريبية في زيادة جودة التقارير المالية لضمان زيادة مستوى الإلتزام الضريبي للممولين، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة.
27. أبوبكر عبد الباقي محمد الطيب ، (2008م)، إطار علمي لتحديد أثر التوسع في الإفصاح المحاسبي على ترشيد عملية التحاسب الضريبي في السودان، جامعة النيلين – كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه غير منشورة.
28. Abd-El-gadir Mohd Ahd Ahmed ,(2006), The application of value added Tax in Sudan, Case study Strategic decision making, Khartoum University, Business Administration school of Management study faculty.
29. Spiral L.F, The Audit committee per forming corporate Government – London-UK Kluwer Academic publisher, Statement of Basic Auditing concepts Florida (1973), American Accounting Association.
- 30.Zochling-Hans (1997), Nest steps in the Taxation of construction. Industry Vs Additional Profits Tax, Both or none, Tax Accounting Review