

# المقدمة

وتشمل الآتي:

أولاً: الإطار المنهجي

ثانياً: الدراسات السابقة

## أولاً : الإطار المنهجي

### تمهيد

تطورت وظائف الدولة في العصر الحديث لتشمل مجالات عديدة لم تكن في الماضي تدخل ضمن اهتمام الدولة، والتي تنحصر في الوظائف التقليدية للدولة كالأمن والصحة والتعليم، دفع هذا الموضوع الدولة للبحث عن إيرادات إضافية تساعدها في الوفاء بالتزاماتها، وبما أن الدول النامية تعاني من ضعف الإيرادات اتجهت للاهتمام بالإيرادات الضريبية وأساليبها وتفعيلها ، حيث انشأت الدولة إدارات متخصصة يشرف عليها ديوان الضرائب، والتي تعمل على توفير كافة الامكانيات لتنفيذ القوانين حيث اصبح التركيز علي الإيرادات الضريبية من المواضيع المهمة ، وهي افضل واكثر ثباتا من مورد البترول علي سبيل المثال الذي ينضب ويجف في اباره وعرضة لتقلبات الاسعار العالمية ، حيث تعتبر العمود الفقري الذي يستند عليه النظام الاقتصادي في تحقيق اهدافه السياسية والاقتصادية والاجتماعية وهي المخرج الوحيد في ظل الازمة المالية العالمية التي ضربت العالم مؤخرا ،حتي يتسني للدولة القيام بمهامها وواجباتها باقل مخاطر ممكنة.

تؤثر عملية تحديد الوعاء الخاضع للضريبة في عدة محاور ، اهمها استقرار المنشآت الخاضعة للضريبة، وحصيلة الضرائب التي تستخدمها الدولة في الانفاق العام ، وسياسة الدولة باتخاذها الضريبة كأداة للتوجيه الاقتصادي وتحقيق العدالة الاجتماعية وبالتالي فإن جمع هذه الحصيلة بطريقة عادلة يساعد علي ارساء دعائم الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي و السياسي ولذلك يلزم التشريع الضريبي السوداني كافة الممولين (أوالمكلفين) بتقديم اقراراتهم الضريبية بالشكل القانوني الذي يمكن من تحديد دخولهم من مختلف الأنشطة الخاضعة للضريبة، لذا يعتمد قبول قرار مصلحة الضرائب لإقرار الممول او تعديله او رفضه علي عملية التقدير الذاتي بحيث يتم التحقق من صحة ما أدرج بالإقرارات الضريبية تنفيذا لأحكام القوانين والنظم واللوائح الضريبية ولإقامة دليل علي صحة وصدق مايشمله من ارقام ،علية تبنت الدولة مؤخرا سياسات الإصلاح الضريبي بهدف

زيادة الإيرادات الضريبية وهنا يلعب التقدير دورا بارزا في الحد من التهرب الضريبي وبهذا تمثل كفاءة وفعالية التقدير المبنية علي اساس المخاطر في ظل الإصلاح الضريبي وسيلة رقابية فعالة يستند عليها التقدير الذاتي في مجال تحديد وإدارة المخاطر الإيرادات الضريبية لإغراض التحاسب الضريبي الذي يعتمد أساسا علي مخرجات الأنظمة المحاسبية من التقارير المالية والمستندات والدفاتر والسجلات المحاسبية، للشركات أوالأفراد مما سبق يمكن ان عملية التقدير الجزافي يكتنفها الكثير من اوجة القصور التي تفقدها مقومات العدالة والكفاءة والمرونة والاستقرار وكأنها وسيلة انتقامية واستغلالية في نظر المكلف او الممول مما يدفعهم الي التهرب والتجنب الضريبي ، وبناء آلية قامت الإدارة الضريبية بتبني سياسات صندوق النقد الدولي واتحاد السلطات الضريبية بالدول الاسلامية الخاصة باستراتيجية الإصلاح الضريبي لتطبيق نظام التقدير الذاتي الذي اصبح منحني عالميا وذلك بإستحداث طرق وانواع التقدير الضريبي

### مشكلة الدراسة:

على الرغم من أهمية التقدير الضريبي وأساليبه إلا أن التقدير يفتقد للأسس العلمية الدقيقة التي تتناسب مع الأهمية الخاصة لعملية التقدير الضريبي والذي يهدف بدوره الى تحديد الوعاء الضريبي من خلال استيعابها لحجم الأنشطة الاقتصادية ودخول المكلفين، ولدراسة الاثار الإقتصادية المترتبة علي إنخفاض الإيرادات الضريبية وأثرها المتعاطم علي حصيله إيرادات الدولة نتيجة لظهور الازمة المالية العالمية وتداعياتها والتضخم الجامح الذي تمر به البلاد اصبح النظام الضريبي عرضة لمخاطر ضريبية حقيقية تحد من تحقيق الربط المالي من خلال التطبيق للنواحي الفنية والاقتصادية والتشريعية سواء أكان في تضارب القوانين والتشريعات الضريبية علي نطاق أجهزة الدولة ذات الصلة، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في مخاطر عدم الإلتزام هي مخاطر حقيقية مصادرها (الممولين ،الإدارة الضريبية،الدولة) فالمخاطر التي مصادرها الممولين تتصل بعدم الإلتزام بالمفاهيم والقوانين الضريبية ، ومفاهيم ومعايير المحاسبة والمراجعة الدولية الناتجة من التهرب والتجنب الضريبي ، وضعف الإلتزام الطوعي وعدم جودة المعلومات المحاسبية الملائمة

ومخاطر التشريع، أما المخاطر التي مصدرها الإدارة الضريبية تتمثل في عدم تثقيف وتوعية المكلفين وعدم تأهيل وتدريب العنصر البشري وعدم توحيد طرق التقدير الضريبي ، وعدم حوسبة النظام الضريبي ليعمل بكفاءة وفعالية ، غياب الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية بالإضافة الي عدم توفر متطلبات وشروط ومزايا التقدير الذاتي يؤدي الي نقصان في الإيرادات وزيادة في المخاطر الضريبية ، أما المخاطر التي مصدرها الدولة تمثل ضعف وعدم ترشيد الإنفاق الحكومي لتقديم الخدمات العامة اي المقابل الموضوعي للضريبة وهنا تكمن المشكلة في معالجة هذه الظواهر السالبة وتطوير اساليب التقدير الضريبي حيث يعمل هذا التطوير علي تحقيق الاهداف الإيرادية ويدفع بطريقة غير مباشرة الي زيادة الإلتزام الضريبي (الطوعي) ويولد تحصيل إضافي بطريقة مباشرة كأسلوب حديث في تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية  
علية يمكن صياغة مشكلة البحث الدراسة في التساؤلات الآتية :

- هل هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين اسلوب التقدير الابدائي وتنمية الموارد المالية للدولة؟
- هل هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين تسليم الاقرارات الضريبية وتنمية الموارد المالية للدولة؟
- هل هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين التقدير الذاتي وتنمية الموارد المالية للدولة؟

**أهمية الدراسة:**

تكمن أهمية البحث في الآتي:

## الاهمية العلمية:

تعتبر هذه الدراسة إيجاد حل للمشاكل التي تتعرض لها خزانة الدولة وذلك من الإيرادات التي تساعد في تمويل خزانة الدولة حيث تظهر أساليب التقدير الضريبي في هذا البحث والتي توضح الكيفية التي تعظم بها الإيرادات الضريبية بإعتبارها إضافة حقيقية لإرثاء البحث العلمي وذلك من خلال الاتي:

1. معظم الدراسات ركزت علي اهمية طرق التقدير الضريبي منفردة او اهمية زيادة الصيلة الضريبية منفردة وان هذه الدراسة ركزت علي اهمية اساليب التقدير في تنمية الموارد المالية للدولة .
2. استعراض العدالة الضريبية وسط دافعي الضرائب وتعزيز إنفاذ القوانين.
3. ركزت الدراسة علي اهمية اسلوب التقدير الضريبي في تنمية الموارد المالية للدولة.

## الاهمية العملية:

1. تساهم طرق التقدير في تعزيز حصيلة إيرادات للدولة .
  2. بيان دور طرق التقدير في تغطية النفقات التي تزيد الموارد المالية التي تساعد علي التنمية الاقتصادية للدولة.
- استعراض اهمية طرق التقدير في تصحيح مسار دافعي الضريبة وتعزيز الامتثال الطوعي للنظم والقوانين والتشريعات الضريبية والالتزام بتقديم الاقرارات في مواعيدها

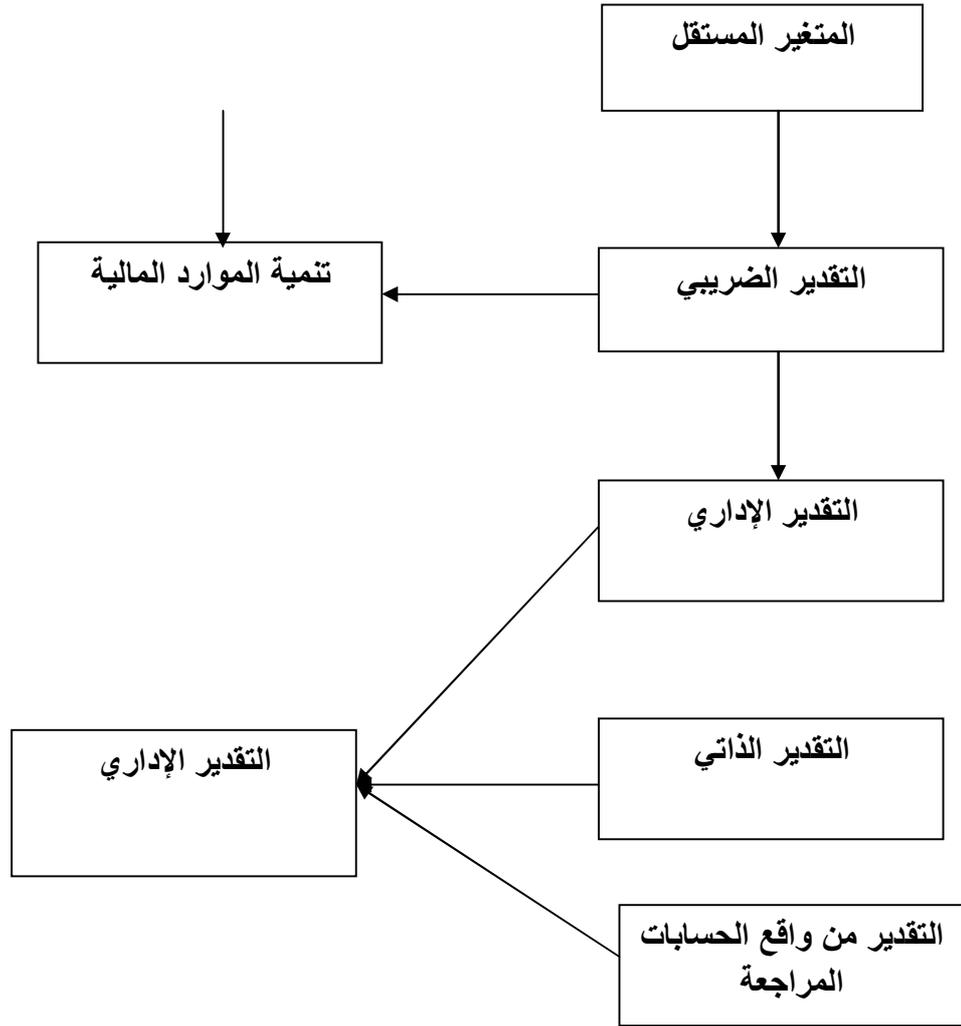
## أهداف الدراسة:

تهدق الدراسة الي تقصي واتباع اساليب التقدير التي تؤثر علي الحصيلة الضريبية ووضع الحلول والمقترحات لمعالجتها من خلال الاتي:

1. بيان وتعريف اسلوب التقدير الايجازي وتنمية الموارد المالية للدولة.
2. توضيح اثر تقديم وتسليم الاقرارات الضريبة علي تنمية الموارد المالية للدولة.
3. توضيح اسلوب التقدير الذاتي واثرة علي تنمية الموارد المالية للدولة.
4. بيان اهمية التقدير الضريبي وإسهامه الايجابي في زيادة الايرادات الضريبية.
5. بيان اهمية تقرر متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي في زيادة الايرادات.

### نموذج الدراسة ودراسة المتغيرات

المتغير التابع



المصدر : اعداد الباحثة ، 2019م

## فرضيات الدراسة:

لتحقيق اهداف الدراسة تم اختبار الفرضيات الاتية:

**الفرضية الاولى:** هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين اسلوب التقدير الايجازي وتنمية الموارد المالية للدولة.

**الفرضية الثانية:** هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين تسليم الاقرارات الضريبية وتنمية الموارد المالية للدولة.

**الفرضية الثالثة:** هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين التقدير الذاتي وتنمية الموارد المالية للدولة

## مناهج الدراسة:

وقد أتبعته الباحثة في هذه الدراسة المناهج التالية هي:

1. المنهج الاستنباطي: وذلك لتحديد محاور الدراسة ووضع الفرضيات.
2. الاستقرائي: لاختبار مدي صحة تلك الفرضيات.
3. التاريخي: لعرض الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة.
4. المنهج الوصفي التحليلي والاسلوب الاحصائي لتحليل الدراسة التطبيقية واستخراج النتائج والتوصيات.

## مصادر وطرق جمع البيانات:

اعتمدت الباحثة على جمع المصادر الاولية المتمثلة في:

1. الإستبانة
2. الملاحظات

وجمع المصادر الثانوية المتمثلة في :

وتتمثل في الكتب والمجلات والدوريات العلمية والرسائل الجامعية والتقارير المالية والقوانين واللوائح والمنشورات والمراجع.

### **حدود الدراسة:**

اولا : الحدود المكانية

اقتصرت الدراسة علي ديوان الضرائب ، بالتركيز علي ولاية الخرطوم باعتبارها تضم كافة الوزارات ذات الصلة خاصة بوزارة المالية الاتحادية حيث يتم الاعتماد علي تقارير العرض الاقتصادي للأداء العام لمعرفة المساهمة الفعلية للإيرادات الضريبية من واقع الموازنات العامة خلال الفترة محل الدراسة والبحث .

ثانيا :الحدود الزمانية

تناولت الدراسة الفترة الزمنية عام 2018 م واستهدفت الدراسة تجربة طرق التقدير الضريبي بالسودان من خلال ديوان الضرائب .

### **هيكل الدراسة:**

فقد تم تقسيم الدراسة الي ثلاثة فصول وخاتمة ، وتشتمل المقدمة على اولا: الإطار المنهجي ثانيا: الدراسات السابقة كما احتوت الدراسة علي الفصل الأول الذي اشتمل على الإطار النظري للضريبة الذي يتحدث المبحث الأول فيه عن مفهوم وأهداف ونشأة وتطور ديوان الضرائب وأركان الضريبة ويتحدث المبحث الثاني عن انواع وخصائص الضريبة بينما يتحدث المبحث الثالث عن أسس وقواعد التقدير الضريبي، أما الفصل الثاني يتحدث عن الاطار النظري لتنمية الموارد المالية حيث تحدث المبحث الأول فيه عن مفهوم ونظريات التنمية وتحدث المبحث الثاني عن مفهوم واهداف تنمية الموارد المالية وتحدث المبحث الثالث عن اساليب ومصادر تنمية الموارد المالية ، كما تحدث الفصل الثالث عن الدراسة الميدانية حيث تناول المبحث الاول نبذة عن ديوان الضرائب في السودان وتطويره التشريعي الاداري وتتناول المبحث الثاني ايضا اجراءات الدراسة الميدانية وتناول المبحث الثالث ايضا تحليل البيانات واختبار الفرضيات الخاتمة .

## **ثانيا: الدراسات السابقة**

استعرضت الباحثة مجموعة من الدراسات التي تمت حول محاور موضوع البحث والتي

تمكنت من الحصول عليها وهي:-

**دراسة: محمد (1995م)<sup>(1)</sup>:**

تناول الباحث هذه المشاكل المحاسبية والضريبية في التقدير الدخل من أرباح الأعمال في السودان وهناك مشاكل بين الممولين وديوان الضرائب ترجع هذه المشاكل إلى ثغرات في التشريع الضريبي أو التزام الممول بمسك الدفاتر، وإن وجدت تكون غير منتظمة.

التقدير في حالة وجود دفاتر أو عدم وجودها، يثير مشكلة على أساس نسبة مجمل الربح والتي تحدد بالطرق بين المبيعات ناقصاً المشتريات وقسمتها على المشتريات ثم تحويلها إلى نسبة مئوية، حيث أصبح من الصعب تحديد نسبة أرباح السلع المختلفة التي كانت تحدد عن طريق قانون وزارة التجارة الخاص بأرباح الصادر منذ 1955م، ومن هنا نشأت المشكلة بين الديوان والممول في عدم تحديد الأرباح:

تناول البحث عدد من الفروض:

- التقدير الإيجازي لضريبة الدخل من ارباح الأعمال لا يحقق الموضوعية في قياس الدخل الخاضع للضريبة.

- عدم دقة المعلومات التي يحصل عليها ديوان الضرائب من الممولين ضرائب الدخل بترتيب عليه عدم الثقة بين الجمهور وديوان الضرائب والذي يؤدي إلى مزيد من الخلافات بين هؤلاء الممولين.

<sup>(1)</sup> محمد إبراهيم الجاك (المشاكل المحاسبية والضريبية في التقدير ضرائب الدخل من أرباح الأعمال في السودان) رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الاقتصاد والعلوم الاجتماعية 1995م

- تحديد وعاء ضريبة الدخل من أرباح الأعمال في حالة أن الممول بسجلات محاسبية وحسابات مراجعة على أساس رقم المبيعات، يترتب عليه خلافات في التقدير وعاء الضريبة.
- الفائض الذي تحققه شركات التأمين الإسلامية من مزاوله أعمال التأمين لا يعد ربحاً خاضعاً لضريبة الدخل من أرباح الأعمال.
- يتحدد وعاء الضريبة في شكل المقاولات على أساس الأصول العلمية لمحاسبة تكاليف المقاولات

وصى الباحث لإمكانية القياس المحاسبي لنتائج النشاط المهني، حيث لا بد من وجود نظام محاسبي لأعمال المهنيين وعلى المشرع أن يلزم المهنيين بإمساك سجلات ودفاتر منتظمة وهي دفاتر يومية لتقييد كل الإيرادات والمصروفات، على أن يسجل في ديوان الضرائب ودفاتر الايصالات تحتوي على قسائم متسلسلة ويوصي أيضاً على ضرورة إتباع تطبيق الأصل المحاسبي الدولي الحادي والعشرين الذي يتناول آثار تغيير أسعار صرف العملات الأجنبية في بيانات المالية. أشارت هذه الدراسة إن هناك عدم موضوعية في قياس الدخل عند استخدام التقدير الإيجازي، وعدم الثقة بين الجمهور وديوان الضرائب الذي يؤدي إلى مزيد من الخلافات بين هؤلاء الممولين.

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحثة في انها تحدثت الدراسة السابقة عن المشاكل المحاسبية والضريبية عن تحديد الوعاء عندا استخدام التقدير الإيجازي بينما تختلف دراستي بأنها تلتزم باستخدام أساليب التقدير الضريبي التي يجب أن تتبع للوصول إلى قياس الوعاء الضريبي.

**دراسة : عبد الماجد 1996م<sup>1</sup>:**

<sup>1</sup> (عبد الماجد عبد الله حسن أحمد، ضرائب الدخل والنفاق في التشريعين السوداني والمصري، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الاجتماعية، جامعة أم درمان الإسلامية، 1996م.

تتلوأت هذه الدراسة ضرائب الدخل في التشريعين السوداني والمصري، وتكمن مشكلة الدراسة في أن تقديرات الضرائب في البلدين (السودان ومصر) نجد فيهما فارقاً كبيراً بين المقدر والمحصل فعلاً وذلك نتيجة لوجود مجموعة من المشاكل بين الإدارة المكلفة بالتحصيل في البلدين والممولين، ويرجع ذلك إلى عدم مراعاة التشريعين الضريبيين للفكر المحاسبي الذي يمكن اتباعه في معالجة مشاكل القياس والربط والتحصيل ولم يحدد المشرع الضريبي السوداني مصادر الدخل التي تخضع للضريبة بوضوح ولم يضع معياراً محدداً يمكن الاعتماد عليه، وفي مجال الأرباح الرأسمالية يلاحظ أن المشرع السوداني ضيق مجالها وحصرها في ثلاثة صور هي الأراضي والمباني والعربات وتجاهل الصور العديدة الأخرى.

يهدف البحث إلى دراسة النصوص التشريعية بـضرائب الدخل والإنفاق في التشريعين السوداني والمصري للوقوف على مدى تماشيها مع الفكر المحاسبي والضريبي، كما يهدف إلى تقديم دراسة تحليلية انتقادية مقارنة لأحكام قوانين ضرائب الدخل والإنفاق السودانية في مقارنة مع قوانين الدخل والإنفاق المماثلة في مصر، بعد أن تفاقمت مشاكل الربط والمعالجات والتحصيل وزادت نسبة الفاقد الضريبي وتعددت أساليب التهرب الضريبي التي يلجأ إليها ممولي الضرائب في البلدين، واقتراح أنسب النظم التي تلائم ظروف البلاد الاقتصادية، وبنى على فروض أن قوانين ضرائب الدخل والإنفاق في السودان ومصر تؤثر على الإيرادات العامة للدولتين، وعدم مراعاة الفكر المحاسبي يؤثر في قياس وعاء ضرائب الدخل والإنفاق، وفرض الضريبة على الأرباح الرأسمالية يستلزم استبعاد الآثار الناشئة عن التضخم عند تحديد وعاء الضريبة والضريبة على القيمة المضافة هي الصورة المناسبة للضريبة على الانفاق في البلدين، وخلص إلى نتائج لا بد من التفرة بين الدخل الناتج عن تفاعل عنصري العمل ورأس المال وعنصر العمل في حالة المهن

الحرّة وذلك بفرض ضريبة بسعر أقل على الآخر، ولا يفرق التشريعات بين الإيرادات العادية وغير العادية.

واعتقاد محاسب الضرائب أن المعلومات المقدّمة للديوان غير صحيحة، واعتقاد الممول أن الديوان لن يثق في معلوماته أي يخلق علاقة لا تقوم على الثقة والاطمئنان والصدق لذا فإنه لا يقدم معلومات صحيحة، والممول يجهل أساليب المحاسبة الصحيحة لمعالجة وتسجيل حساباته أو يعتمد عدم إظهار حقيقة حساباته محاولاً التهرب، وتقارير المراجعين القانونيين لا تجد الاعتبار، هذه الدراسة أوضحت أن المشرع الضريبي السوداني لم يحدد مصادر الدخل التي تخضع للضريبة بوضوح، ولا يوجد معيار محدد للاعتماد عليه وأن أنواع الدخل التي يتم الوصول فيها للوعاء الضريبي يتم إيجازياً .

تحدثت الدراسة السابقة عن انه لا توجد ثقة بين الممول والديوان عند التقدير بينما دراستي تختلف عنها إذا تناولت التقدير الذاتي وهو أن يقوم الممول بتقدير ضرائبه وتقديمها إلى ديوان الضرائب.

### دراسة: فتح الرحمن 1996م<sup>(1)</sup>:

تمثلت مشكلة الدراسة في إن الحسابات المراجعة المقدّمة من قبل القطاع الصناعي لديوان الضرائب لا تعكس الأرباح المحققة فعلاً، وفي سعي ديوان الضرائب للوصول إلى حقيقة النشاط يكون قد أهدر موارد كبيرة وأضاع الزمن طويل نتيجة للنزاع الذي ينشأ بينهما.

هدفت الدراسة إلى عرض أنما المشاكل التي تواجه مفتش الضرائب عند قياس الوعاء الضريبي للمشروعات الصناعية، استخدمت الدراسة الأسلوب الاستنباطي، والاستقرائي، الوصفي،

<sup>(1)</sup> فتح الرحمن منصور الحسنمشاكل قياس الالتزام الضريبي في المشروعات الصناعية في السودان، الخرطوم جامعة أم درمان الإسلامية، رسالة غير منشورة 1996م.

توصلت الدراسة إلى نتائج منها إن ديوان الضرائب لا يعتمد الخسائر الواردة بالحسابات المراجعة، يقوم ديوان الضرائب بزيادة تكلفه البضائع المستوردة بمنشورات يصدرها من عنده يحدد بموجبها أسعار العملات إلا جنبية حتى يصبح هنالك أسعار جديدة يتم بموجبها تحديد الوعاء الضريبي، يرفض ديوان الضرائب لغي النفقات واجبه الخصم، تعتبر بعض النفقات الإيرادية تكاليف.

وصت الدراسة بعدم تبني المفاهيم الاقتصادية للتكاليف في قياس تكلفه المنتجات الصناعية واعتماد القياس على المفاهيم المحاسبية، السماح بخصم كامل المخصصات وفقاً للمعايير المحاسبية، ان يفرق المشرع الضريبي بين الأنشطة التجارية والصناعية.

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحثة في انها ركزت وتناولت المشاكل المتعلقة بالأنشطة الاقتصادية الصناعية فيما يتعلق بتحديد الوعاء الخاضع للضريبة أما دراستي تناولت أساليب التقدير الضريبي للوصول للوعاء الضريبي عبر اسلوب التقدير الذاتي.

**دراسة: د. صفاء (2001م)<sup>(1)</sup>:**

تناولت الدراسة أثر ترشيد الإعفاءات الضريبية وخفض العبء الضريبي على الحصيلة الضريبية والاستثمار في مصر.

تلخصت مشكلة الدراسة في تعدد الحوافز الضريبية في عدة قوانين مما يسبب تضارباً تفسيرها الأمر الذي يترتب عليه صعوبة حصر وتحديد المزايا الممنوحة للمستثمرين وتحديد التزاماتهم الضريبية، كما إن معظم الاعفاءات التي قررها المشرع لتشجيع الاستثمارات إعفاءات من النوع امؤقت الذي قد يقود إلى نتائج غير مرضيه، بالإضافة أرتفاع العبء الضريبي على الممول في مصر.

<sup>1</sup>د. صفاء محمو السيد، (أثر ترشيد الإعفاءات الضريبية وخفض العبء الضريبي الحصيلة الضريبية في مصر) مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي، المجلد الخامس عشر (العدد الثاني 2001م)

تكمن أهمية الدراسة في اهتماماً ملحوظاً في الفكر المحاسبي بتحليل وتقييم الإعفاءات الضريبية في مصر وتحليل العبء الضريبي من ناحية العوامل المحدد له ومدى حاجته للتخفيض والكيفية التي يتم من خلالها خفض العبء الضريبي وأثر ذلك على الحصيلة الضريبية. هدفت الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

1. دراسة وتحليل الإعفاءات الضريبية في مصر للتعرف على ما هيتهها ومدى حاجتها للترشيد وضوابط ومداخل الترشيح وأثر الترشيح على الحصيلة الضريبية.

2. دراسة وتحليل العبء الضريبي في مصر للتعرف على ماهية العوامل المحددة لها. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها ما يلي:

1. إن عملية ترشيح الإعفاءات لا تقتصر على جميعاً في قانون واحد فقط، ولكن تمتد إلى جوانب أخرى منها فترة الإعفاء ومحل الإعفاء.

2. إن أي عملية تقييم للإعفاءات الضريبية يجب إن تتم من خلال التركيز على المقابلة بين التكاليف المتمثلة في الحصيلة الضريبية والعوائد المتمثلة في جذب وتوفير الاستثمارات.

3. إن خفض العبء الضريبي على الممولين لأجل تحقيق الهدف المالي للسياسة الضريبية المتمثلة في الحصيلة الضريبية.

توصلت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها:

ضرورة القيام بتقييم دوري للإعفاءات الضريبية للتأكد من مدى فعاليتها على ان يكون ذلك قبل جهة محايدة ولتكن الجهاز المركزي للحايبك وإعادة النظر في حد الإعفاء للأعباء العالية بما يتناسب مع التغيرات الاقتصادية.

تختلف هذه الدراسة السابقة في انها تناولت أثر ترشيد الإعفاءات الضريبية وخفض العبء الضريبي على الحصيلة الضريبية بينما ركزت دراستي بأنها عملت على تطبيق القوانين الضريبية وتطبيق قواعد الضريبية والعمل بالنظام الضريبي الذي يوصل إلى الوعاء الضريبي ومعالجة الفاقد الضريبي الذي يقلل الإيرادات.

#### **A / GADIR Study (2002)<sup>1</sup>:**

The Research Problem is mainly considered on the decision to adopt VAT (value added tax) was not an easy one. Its application has gone through many complications, and it has been a subject for great debate among economists for many years. The government is looking to the VAT not only as replacement of excise duty, consumption charges, and sales tax, but also to increase revenue, moreover, the government regards VAT as the best way to promote neutrality and uniformity of the tax burden and to provide incentives for increasing productivity and industrialization. Research Hypothesis raises many questions and it involves and needs to be tested, these are: The VAT increases the government revenue and at the same time, controls consumption, reduces spending, encourages the export and removes the cascading effects of taxes, the VAT simplifies the tax administration by removing double taxation, self-controlling and so

---

<sup>1</sup> A/ GADIR M. Ahmed, Shifting Emphasis to Indirect Taxation Through the Application of value Added Tax In Sudan, Master Degree, University of Khartoum, School of Management studies, 2002.

reduces and international organizations, the research is seeking out to serve the following objectives: to review the review the evolution of tax reform, to investigate VAT implementation. To provide an assessment for Sudanese VAT, with reference to its nature, assessment, control, enforcement and automation.

The research proved that as VAT is levied on consumption it controls consumption and reduces spending.

VAT is said to be theoretically self-controlling and should reduce tax evasion, unexpectedly the results have shown high level of tax evasion. Finally, represents a step forward in meeting the requirement of international and regional organizations.

The study attempted to analyses and evaluate the tax reforms in Sudan with special reference to VAT introduction and application. It also attempted to show the future prospective of tax reform in general and the introduction of VAT in Sudan in particular. Descriptive and analytical approach is adopted.

While the researcher study discussed the application of self-assessment for calculating the income tax and the problems raises during implementation.

تناولت الدراسة تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة وتمثلت مشكلة الدراسة في الصعوبات التي صاحبت قرار تنفيذ تطبيق القيمة المضافة والتي كانت مسار كثير من الجدل، إذ نظرت الحكومة على أن القيمة المضافة ليست إحلال لنظام ضريبة المبيعات والاستهلاك بل لزيادة الإيرادات العامة من خلال زيادة الرباط الضريبي.

اعتمدت الدراسة على فرضية أن القيمة المضافة تزيد الإيرادات الضريبية وفي نفس الوقت تقلل من الاستهلاك في السلع الضرورية وزيادة الادخار، وأن تطبيق القيمة المضافة يؤدي إلى خفض التهرب الضريبي وإخفاء التثوهات الضريبية وتسهيل إدارة الضريبة ومنع الازدواج الضريبي لتتماشى مع متطلبات المنظمات الإقليمية والدولية، وأن الدراسة هدفت إلى تقييم تجربة تطبيق القيمة المضافة، وأن تطبيق القيمة المضافة أدت إلى ضبط الاستهلاك وخفض الإنفاق، وأن التطبيق جاء بنتيجة إيجابية للسودان وهي خارطة طريق نحو التطور الضريبي مستقبلاً.

تختلف هذه الدراسة في أنها تناولت ان تطبيق القيمة المضافة يساعد علي زيادة الايرادات الضريبية بينما ركزت دراستي ان التقدير الذاتي يساعد علي زيادة الايرادات التي تعمل علي رفع وتنمية الموارد المالية للدولة.

**دراسة: حسين (2002)<sup>(1)</sup>**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 والقانون المعدل رقم (14) لسنة 1995 على تشجيع الاستثمار في الأردن، تم جمع بيانات تتعلق بالموضوع من عدة مصادر كالمراجع والمجلات وقانون ضريبة الدخل في الأردن، وتم إجراء دراسة ميدانية من خلال تصميم استبانة لتحقيق هذا الهدف وقد خلصت الدراسة إلى أن لقانون

<sup>1</sup>حسين علي خشارمة، (مساهمة قوانين الضريبة في دعم الاستثمار في الأردن)، المجلة العلمية لكلية التجارة (بنين جمعة الأزهر - القاهرة)، العدد 27، 2007.

ضريبة الدخل رقم (14) لسنة 1995 أثر إيجابي على تشجيع الاستثمار في الأردن كما بينت الدراسة كفاية الإعفاءات الضريبية الحالية سواء كانت للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين. هذا وتبنت الدراسة عدة توصيات كان أبرزها مشاركة القطاعات الإنتاجية والاقتصادية في وضع السياسات الضريبية للدولة وضرورة تطوير الأجهزة الإدارية المسؤولة عن تطبيق القوانين الضريبية(المجلة العلمية لكلية تجارة الأزهر، العدد 27، 2002).

تناولت الدراسة نظام ضريبة الدخل ومحاسبتها وإجراءات البحث الضريبي وتحديد الإيرادات وتقدير الضريبة بينما هذه الدراسة تناولت مدى مساهمة إجراءات قوانين ضريبة الدخل على تشجيع الاستثمار واتفقت معها في أنها تناولتا موضوع ضريبة الدخل وأثر الضرائب في زيادة الاستثمار.

دراسة: د. أحمد (2003م)<sup>(1)</sup>:

تناولت هذه الدراسة مداخل استراتيجية للإصلاح الضريبي في ليبيا تتلخص مشكلة هذه الدراسة في الإصلاح الضريبي في أي دولة تتضمن قضايا وأسعه في السياسة الاقتصادية، إلا أنه غالباً ما يستهدف معالجة مسائل محدده تتعلق بتصميم هيكل الضريبة ومنهج إدارة، كما لا يوجد اتفاق عام حول أفضل السبل للإصلاح الضريبي.

هدفت الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

1. تبسيط النظام وتخليصه من التعقيدات لا لزوم لها والتشوهات التي ترتب أعباء إضافية على المواطن.

2. توسيع القاعدة الضريبية وتميئتها خلق نظام مرن يساعد على النمو والاستقرار الاقتصادي، ويوفر إليه تسهل عملية التكيف عند ظهور بعض المشاكل مثل التضخم.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: تعد الضريبة العامة على الدخل والضرائب الإضافية باعتبارها من مظاهر الازدواج الضريبي يعد معدل الضريبة على العقارات (المساكن والأراضي الملحقة بها) رقم 2 لسنة 1986م غي مناسب للظروف الاقتصادية الحالية ويسبب نقص الحصيلة الضريبية.

أوصت الدراسة بعدة توصيات لأهمها:

1. ضرورة تعديل قانون الضرائب الداخل رقم 46 لسنة 1973م بما يحقق تخفيض المعدلات الحدية للضريبة وتقليل شرائحها وتوسيعها، وإلغاء الضريبة العامة على الدخل والضرائب الإضافية الأخرى باعتبارها من مظاهر الازدواج الضريبي.

<sup>(1)</sup> د. أحمد سعيد الشريف، (مداخل استراتيجية للإصلاح الضريبي في ليبيا) الهيئة القومية للبحث العلمي، مركز بحوث العلوم الاقتصادية، منشورات أكاديمية الدراسات العليا في مجال الإصلاح الضريبي، (طرابلس، ليبيا، الجزء الثاني، 2003م)

2. ضرورة تعديل أسعار الضريبة الواردة في قانون ضريبة العقارات ( المساكن والأراضي الملحقة بها) رقم 2 لسنة 1986م وتعديلاته بما يضمن تفعيل هذا القانون وتطبيقه بشكل يحقق الحصيلة من هذه الضريبة.

يستنتج الباحث من هذه الدراسة أنه لا يوجد اتفاق عام حول أفضل الإصلاح الضريبي، فأن هناك من يري إن النظام الضريبي يضخم مجموعة مترابطة من العناصر ذات اعتماد متبادل لا يقبل التجزئة، وينبغي معالجة أوجه القصور فيه بشكل شامل، ولذا يجب أن يؤسس منهج الإصلاح على قاعدة عريضة من الإجراءات التي تستهدف المكونات الأساسية للنظام الضريبي كإصلاحه.

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في انها تتناول مداخل استراتيجية للإصلاح الضريبي في ليبيا حيث انه يقوم على معالجة مشاكل محددة متعلقة بتصميم هيكل الضريبة بينما ركزت دراستي بأنها استخدمت أحد أساليب التقدير الضريبي وهو الإصلاح الضريبي وذلك من خلال تطبيق قوانين للجان الإصلاح الضريبي.

**دراسة : عبدالله 2004م<sup>(1)</sup>:**

تمثلت مشكلة الدراسة أن هنالك حصيلة من الإيرادات تضيع من دولة بسبب عدم الوصول إلى الوعاء الضريبي الصحيح وذلك أن المعلومات المتوفرة لدى ديوان الضرائب والمقدمة من قبل الممولين غير صحيحة، وغير مكتملة ظهرت أهمية الدراسة بأن الضريبة على القيمة المضافة تساعد في توفير المعلومات التي يمكن عن طريقها تحديد الأسس السليمة الواجب إتباعها

<sup>(1)</sup>عبدالله وداعة علي محمد، دور الضريبة على القيمة المضافة في رفع كفاءة تقدير ضريبة أرباح الأعمال، الخرطوم، جامعة النيلين، رسالة ماجستير غي منشورة

عند فحصها وقياس وعائها اتبعت الدراسة الأسلوب لاستنباطي، والأسلوب الاستقرائي، والأسلوب الوصفي.

توصلت الدراسة إلى نتائج منها، ضريبة أرباح الأعمال من أهم الضرائب المباشرة في السودان وأكثرها للمنازعات بين الديوان والممول خاصة فيما يتعلق بتحديد الوعاء الضريبي يعاني ديوان الضرائب في السودان كثيراً ويبدل مجهودات كبيرة في الحصول على المعلومات التي يتم على أساسها قياس الوعاء الضريبي، أن الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك وتفرض على ما يتم إضافته من قيم عند كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتداول، وقد تم تطبيقها كإصلاح ضريبي للمساهمة في زيادة الإيرادات وزيادة عدالة النظام الضريبي، ورفع درجة كفاءته، إن الوعاء الضريبي لضريبة أرباح الأعمال والذي كان أساسه المعلومات التي نتجت من الفحص الذي تم للضريبة على القيمة المضافة وأصبح أكبر من وعاء الضريبة قبل المعلومات مما أدى إلى زيادة أرباح الأعمال من ثم التحصيل ومن ثم زيادة التحصيل .

أوصت الدراسة الاهتمام بمراعاة تطبيق المبادي المحاسبية عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة حسب التشريع الضريبي، السعي لتطوير الأداء مع الجهات التي يستفاد منها في توفير معلومات تساعد في قياس الوعاء الضريبي لضريبة أرباح الأعمال، نشر الثقافة الضريبية وفق خطة شاملة تشترك فيها جميع جهات الاختصاص، والتقييد التام بالعقوبات التي نص عليها القانون الضريبي، والتنسيق التام بين الإيرادات المختلفة لديوان الضرائب للاستفادة من المعلومات المتوفرة لدى كل إدارة .

تختلف هذه الدراسة في انها تناولت دور الضريبة على القيمة المضافة في رفع كفاءة تقدير ضريبة أرباح الأعمال وذلك لما توفره معلومات من ديوان الضرائب أما دراستي ركزت وتناولت أحد

أساليب التقدير وهو التقدير الذاتي حيث يكون الممول مقتنع بما يقدمه من إقرارات مرفقة من المستندات دون التدخل من الديوان أو المتحصلين مما يجعل أنه لا يوجد خلاف بين المكلف والديوان.

دراسة : عبدالمنعم (2004م)<sup>(1)</sup>:

يهدف البحث إلى إلقاء الضوء على دور الحسابات الإلكترونية في تقدير وقياس وعاء ضريبة أرباح الأعمال، لإمكانياتها الهائلة في معالجة البيانات المحاسبية المعقدة وقد عرض مشكلة البحث من خلال الفروض الآتية:

1- إدخال نظم الحسابات الإلكترونية في قياس وتقدير وعاء ضريبة أرباح الأعمال يمكن من التغلب على العديد من الصعوبات المتعلقة بالقياس والدقة والسرعة المطلوبين، وتحقيق مبدأ العدالة الضريبية.

2- إدخال نظم الحسابات الإلكترونية في قياس وتقدير وعاء ضريبة أرباح الأعمال، يزيد من تكاليف جباية الضرائب وبالتالي ينافي مبدأ الاقتصاد.

3- كثرة البيانات الواردة إلى ديوان الضرائب تترك العمل وتساهم في وجود تقديرات خاطئة وعدم تحقيق العدالة الضريبية، ومعالجتها تحتاج إلى آلية سريعة ودقيقة.

4- الاستعانة بالتقنية الحديثة "الحسابات الآلية" لإمكانياتها الضخمة في معالجة البيانات المحاسبية المعقدة وتحليلها وإعدادها بسرعة ودقة يساهم في ترقية الأداء.

النتائج التي توصل إليها الباحث:

---

<sup>(1)</sup> عبد المنعم آدم عباس، نظم الحسابات الإلكترونية ودورها في قياس وتقدير وعاء ضريبة أرباح الأعمال (دراسة تحليلية تطبيقية) بحث تكميلي مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا 2004م.

- 1- في ظل مشروع الحاسب الآلي تمثل البطاقة الضريبية الأساس لإدراج بيانات أي ممول لأهميتها في إدخال البيانات إلى الحاسب الآلي.
- 2- نتيجة لتوسع المظلة الضريبية والتدفق المهول للمعلومات من منبعها أصبح هناك حاجة للدخول للتكنولوجيا الحديثة في قياس وتقدير وعاء ضريبة تطبيق العدالة الضريبية بكل جوانبها.
- 3- من المصاعب التي تواجه العاملين بديوان الضرائب كثرة المعلومات عن الأنشطة وصعوبات في الفرز، والتصنيف والترتيب وبالتالي لا يستفاد من العديد من المعلومات الواردة، إلا بالقدر اليسير، أما لصعوبة فرزها وأحياناً لتكرارها لان العمل اليدوي منهك ويكون عرضة للعديد من الأخطاء. وقد وصي الباحث:

1. الزام جميع الممولين على الاحتفاظ بالبطاقة الضريبية وعدم التعامل معهم إلا بموجبها في جميع أوجه النشاط وذلك لأهميتها في التعامل وإبرازها في جميع المعاملات معهم، وربطها باستخراج شهادات خلو طرف من الضرائب.

2. ربط جميع مكاتب الضرائب الممتدة على أطراف السودان باستخدام شبكات الحاسب الآلي المحلية، مما يؤدي لسهولة تبادل المعلومات بينهما وزيادة إنتاجية القوى العاملة وتوفير الكثير من الجهود المهدر في المكاتب اليدوية التي تتعرض للتلف والضياع.

3. دعم اقسام المعلومات بالحاسبات الالكترونية والأفراد المؤهلين في مجال التحليل الإحصائي والفحص المستندي وإجراءات الدراسة الخاصة بالتقديرات الخالية ومقارنتها بما هو متوقع في تحليل وتحديد معدلات النمو في الأنشطة المختلفة، تناولت الدراسة السابقة عن أهمية الحاسبات الإلكترونية في تقدير وقياس وعاء الضريبة والمحمول في زيادة الإيرادات حتى لأن أن قيام الديوان بتدريب وتأهيل كل الموظفين بالديوان وإدخال كل المعلومات التي يصعب فرزها والحد من العمل

اليدوي وذلك لسهولة الحصول على المعلومات السليمة التي يطلبها الحصول في أي وقت مما يجعله يقوم بكل ثقة بتقدير نفسه بصورة صحيحة نتيجة الرقي تعامل الوظيفي الذي يعزز بينهم الثقة ويؤدي ذلك إلى زيادة الصلة التي تساهم في زيادة الإيرادات العامة للدولة.

تختلف هذه الدراسة السابقة انها تحدثت عن قياس الوعاء الضريبي بينما ركزت وتحدثت دراستي ان تحديد نوع واسلوب التقدير يساعد في زيادة الايرادات حيث ان الممول يقوم بتقدير نفسه ذاتيا وملئ اقراره وتقديمه لديوان الضرائب بناء علي الثقة الموجودة بين الممول والديوان.

### دراسة : شمس المصري (2004م)<sup>(1)</sup>

تهدف الدراسة الي تجميع الاثر السلبي للاعفاءات الضريبية علي الايرادات العامة للدولة ، وتناولت الباحثة في الفصل الاول بعض المفاهيم والنظريات منها الاعفاءات الضريبية وعرفها انها عدم تخصيص الضريبة علي سلعة او خدمة معينة وعرفت الايرادات العامة بانها الوسيلة المالية التي تستطيع الدولة من خلالها تامين المال اللازم لتغطية نفقاتها العامة وعرفت الضريبة علي القيمة المضافة بانها الزيادة في قيمة السلعة او الخدمة نتيجة نقلها من من موقع الانتاج الي مناطق الاستهلاك او نتيجة تحول من شكل الي اخر بحيث تتغير طبيعتها وخصائصها ،ذكرت الباحثة ان الاعفاء من الضريبة يعني عدم اخضاعها للضريبة عند الاستيراد او الانتاج او عند البيع، واوردت عدة مفاهيم للاعفاءات منها :

1. عدم الاخضاع وهو ان السلعة تبقي خارج اطار الضريبة وذلك حينما تقرره المصالح المتعلقة

بذلك

---

(1) شمس المصري عبدالله حاج الطيب ، اثر السلبي للاعفاءات الضريبية علي الايرادات العامة للدولة ، بحث ماجستير غير منشور ، جامعة الخرطوم ، كلية الدراسات العليا ، الخرطوم 2004م

2. الاخضاع لنسبة الصغر وهي ان السلعة الخاضعة للنسبة الصغرية تتحمل عبء الضريبة كاملة وهو مبدأ الخضوع ثم تسترد الضريبة المدفوعة عند نقطة معينة وهي نقطة الصادر

دلفت الباحثة في الفصل الثالث الذي يعرض البيانات الخاصة بالواردات من حيث القيم الكلية الخاضعة للضريبة والقيم الكلية للسلع المعفاة من الضريبة علي القيمة المضافة وتم تحليلها ، كما تناولت الباحثة بعض المنتجات المحلية المعفاة بالدراسة والتحليل ومقارنتها بالتحصيل وذلك فترات مختلفة وخلصت الباحثة الي ان الاعفاءات الصادرة بموجب قانون قرارات ومنشورات وزارية بلغت خمسة اضعاف عند الاعفاءات الصادرة بموجب قانون الضريبة علي القيمة المضافة 1999م وان الاعفاءات الضريبية تؤثر سلبا علي الايرادات الضريبية وان مساهمة المجموعات السلعية الراسمالية في الواردات المعفاة من الضريبة تشكل نسبة 25.85% من اجمالي السلع المعفاة وان الضريبة علي القيمة المضافة أدت الي زيادة ايرادات الدولة وذلك من خلال زيادة ايرادات الواردات وقد اوصت الدراسة في نهاية الدراسة بالآتي :

1. الاستمرار في تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة بفعالية وكفاءة اكبر في ظل الاصلاح

الضريبي

2. بالاستمرار في تدريب وتأهيل العاملين بالادارة العامة للضريبة علي القيمة المضافة لرفع مستواهم الفني.

3. الاستمرار في نوعية وتدريب المكلفين ومدعم بالمرشد اللازمة حتي يتمكنوا من تطبيق

الضريبة تطبيقا سليما

تحدثت هذه الدراسة عن ان اجمالي الاعفاءات الضريبية من القيمة المضافة يزيد الحصيلة بينما تحدثت دراستي ان التقدير الذاتي يزيد من تنمية الموارد المالية وانتقدت الدراسة السابقة في ان كثرة الاعفاءات للسلع تحدث فاقد في الايرادات العامة.

دراسة: عثمان (2005م)<sup>(1)</sup>:

تناولت الدراسة تقويم أسس وأساليب تحديد الوعاء الضريبي وقد تمثلت مشكلة البحث في عدم تطبيق أسس وأساليب محددة ومقبولة وعادلة في تحديد الوعاء الضريبي بالصورة التي تكون مقنعة لكل الأطراف، وفق عدة فروض منها أن الأسس والأساليب المتبعة في تحديد وعاء ضريبة أرباح الأعمال غير كافية لتحقيق العدالة الضريبية، وأن هنالك علاقة ارتباط بين أساليب الفحص الضريبي والمراجعة الضريبية وعدالة التحاسب الضريبي ومرونة النظام القائم على ضريبة أرباح الأعمال يؤدي إلى دقة احتساب وعاء الضريبة، إذ أن ارتفاع مستوى الوعي الضريبي لدى الممولين ينعكس إيجاباً في سهولة وسلامة تحديد وعاء الضريبة.

هدف البحث إلى إلقاء الضوء على أسس وأساليب تحديد الوعاء الضريبي لأرباح الأعمال التجارية والصناعية وتوجيهها بما يتماشى مع التطورات الاقتصادية السائدة في البلاد، وتقديم دراسة تحليلية وصفية لأسس وأساليب تقدير الوعاء الضريبي بعد أن تفاقمت مشاكل الفاقد الضريبي والتهرب الضريبي، وأيضاً إجراء دراسة مقارنة لبعض الأسس وأساليب تحديد الوعاء الضريبي في التشريعات الضريبية الأخرى، ليأخذ المشرع منها ما يتماشى مع ظروف البلاد وبالشكل الذي يساهم في تخطيط السياسة الضريبية المقبلة، وقد خلص إلى عدة نتائج أهمها، أن الأنشطة التي تخضع لضريبة أرباح الأعمال تتم وفقاً لأسس ومعايير عادلة وموضوعية من

<sup>(1)</sup> عثمان محمد أكبر عمر، تقويم أسس وأساليب تحديد الوعاء الضريبي للشركات المحدودة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2005م.

الناحية الفنية، أما من الناحية التشريعية فيجب التفرقة بين الأنشطة التجارية وغير التجارية (المهنية)، واتباع مبدأ الاستحقاق في المحاسبة الضريبية هو الأفضل بالنسبة للإدارة الضريبية بينما يفضل الممولين الأساس النقدي في تحديد الضريبة المستحقة، ثم إن التأكد من المصروفات التي يسمح بخصمها من الإيرادات لتحديد الوعاء الضريبي تمثل كل المصروفات الشخصية التي ليس لها علاقة بتحقيق الإيراد وإصرار السلطات على تعديل بعض بنود الحسابات الختامية يقلل من مستوى الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية.

هذه الدراسة ركزت على أسس وأساليب تحديد الوعاء الضريبي للشركات المحدودة بينما تختلف عن دراسة الباحث في تسليط الضوء على تطبيق نظام التقدير الذاتي ومنح الممول الثقة في احتساب وتقدير الضريبة.

**دراسة: د. عصام الدين 2005م<sup>(1)</sup>:**

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الدور الذي يساهم فيه الفكر المحاسبي في تحديد وعاء ضريبة الدخل من ارباح الأعمال في التشريع السوداني وفقاً لقانون ضريبة الدخل لسنة 1986م وما لحقها من تعديلات، كما تناولت الدراسة أسس المحاسبة الضريبية في الشركات التأمين في السودان بالإضافة المعاملة الضريبية في شركات التأمين في قانون ضريبة الدخل لسنة 1986م وما لحقه من تعديلات، كما تناولت الدراسة أساس المحاسبة الضريبية في الشركات التأمين في السودان بالأمانة المعاملة لضريبة الفأض والأرباح في قانون الرقابة والإشراف على التأمين لسنة 1992م يلاحظ أن الباحث هدف إلى تقديم دراسة تحليلية إنتقادية لأحكام قانون ضريبة الدخل لسنة 1986م.

<sup>(1)</sup> د. عصام محمد منولي، بحوث في المحاسبة الضريبية في السودان، جامعة السوان، جامعة أم درمان الإسلامية، شركة مطابع العملة الموحدة 2005م.

وذلك بعد أن تفاقمت مشاكل الربط والتحصيل وزادت نسبة الفاقد نسبة الفاقد الضريبي وتعددت أساليب التهرب الضريبي التي يلجا إليها ممولي ضريبة أرباح الأعمال وهذه المشاكل من جهة نظر الباحث ترجع إلى أن المشروع السوداني لأعتمد في وضع معظم أحكام هذا القانون على قانون ضريبة الدخل الإنجليزي فأنت النصوص لأحكام غير متفقة مع ظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة في السودان.

كما يلاحظ أهتم بإلقاء الضوء على الجانب التقليدي في التجارب الضريبية والتي تشكل أكبر عبي أكبر على التصرف في الشريعة دون التركيز على الكتب والدوريات والتقارير والقوانين واللوائح الضريبية التي تم إصدارها بهذا الخصوص.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج والتوصيات التالية:

1- لم يفرق المشروع السوداني في مجال الإيرادات الخاضعة لضريبة أرباح الأعمال التجارية وغير التجارية إذ يرى أنه ينبغي أن يخضع الأولى لضريبة أرباح الأعمال والثانية (غير التجارية) لضريبة المهن الحرة.

2- لم يحدد المشروع السوداني في القانون الضريبة نوعية الإيرادات والأرباح الخاضعة للضريبة لأعلى سبيل كمثال ولا على سبيل الحصر وازاء سكوت المشروع رأى الباحث المحاسب الضريبي في هذا المجال ينبغي أن يرجع إلى الفكر المحاسبي باعتبار الأصول الواجب الأتباع في مثل هذه الأحوال.

3- للمحافظة على نصيب الدولة من أرباح الممولين كان ينبغي أن نصف المشروع الضريبي السوداني صلاحية على خضوعه الأرباح الناتجة تأخير المجال التجارية والصناعية من مشتملاتها الضريبية أرباح الأعمال.

4- فيما يتعلق بالتكلفة واجبة بخضم من أرباح الأعمال يرى الباحث أن المشرع السوداني كان موفقاً في بعض التصرفات مثل عدم خصم المصروفات التي ينفقها الممول والتي لا علاقة لها بتوليد الدخل إلا أنه اختلف مع المشرع بخصوص أحقية خصم المخصصات والاحتياطات .

5- فيما يتعلق بترحيل خسائر السنوات السابقة يوصي الباحث بأن يسمح المشرع بإطلاق ترحيل الخسائر التي يصاب بها الممول لأي عدد من السنوات حتى تتحني أرباح السنين الخسائر التي لحقت به.

يرى الباحث ان هذه الدراسة تناولت أسس المحاسبة الضريبية في الشركات التأمين في السودان، وتحدثت عن مشاكل الربط والتحصيل وزيادة نسبة الفاقد الضريبي وتعددت أساليب التهرب الضريبي التي يلجأ إليها الممول بينما اختلفت دراستي عنها في انها حددت انواع الاساليب التقديرية التي تمكن الممول من تقديم اقراراته التي تعتمد بعد الفحص والتدقيق والتي تؤدي الي زيادة الايرادات التي تؤثر علي تنمية الموارد المالية للدولة.

دراسة: ليلي (2005م)<sup>(1)</sup>:

تناولت الدراسة الإعفاءات الضريبية على الدخل في السودان مستعرضة مفهوم الضريبية في السودان والتريع الضريبي والدخل الخاضع للضريبة وتعريف الإعفاءات الضريبية وأنواعها عرض الإعفاءات ذات الطابع الشخصي والإعفاءات الجزئية حيث دارت مشكلة البحث حول أن النظام الضريبي السليم يوفق بين العناصر الثلاثة للضريبة وهي - شخصية الضريبة - وعدالتها - ووفراتها التالية بجانب أثر مجموعة من الأهداف والعوامل الاجتماعية والسياسية والاقتصادية التي تعتبر أهمها وتأتي أهمية هذه الدراسة بأن الضرائب لها أثر على الأشخاص المستهلكين أو منتجين

<sup>(1)</sup> ليلي محمد الأمين، أثر الإعفاءات على وعاء ضريبة أرباح الأعمال في التشريعات، بالتطبيق على قطاع النقل، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة.

حيث نجد أن هدف المنتج النهائي هو تعظيم الأرباح عندما تقوم بمنح الإعفاءات الضريبية تؤثر على حصيللة الدولة من الإيرادات مما يقلل من رفاهية المجتمع.

1- هل هذه الإعفاءات مواكبة للتطورات التي طرأت على سياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية في السنوات الأخيرة.

2- ما هو تأثير هذه الإعفاءات على الحصيللة النهائية للضريبة.

3- هل تم استخدام هذه الاعفاءات وفقاً لمبرراتها.

اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي الاستقرائي في جمع البيانات الخاصة بالإعفاءات وتحليلها واستخراج النتائج الخاصة لهذه الدراسة.

وقد خرجت الدراسة بعدد من النتائج والتوصيات أهمها ما يلي:

1- مراعاة الأعباء العائلية.

2- التصاعد في أسعار الضرائب.

أن يجعل المشرع في تعديل قانون ضريبة الدخل بحيث يشمل تعديلات الإعفاءات العديد من الإعفاءات تأتي بموجب تشريعات خاصة لذا يجب منح سلطة تشريعات الإعفاء لمجلس الوزراء لحصر الإعفاءات على الدخل الوارد لنعرف كلمة الدخل في القانون مع الالتزام بها ركزت تلك الدراسة على أثر الفاقد الضريبي والإعفاءات الضريبية من ضريبة أرباح الأعمال

تحدثت هذه الدراسة عن ضرورة لائحة الإعفاءات إلى تخفيض سعر الضريبة وليس

الإعفاء بالكامل وقد تميزت الدراسة الحالية بأنها استخدمت أحد أساليب التقدير الضريبي وهو التقدير الذاتي.

## دراسة : أيمن 2005م<sup>(1)</sup>:

تناولت الدراسة أثر الإعفاءات الضريبية على وعاء ضريبة دخل أرباح الأعمال في التشريع السوداني بالتطبيق على قطاع النقل وأثرها على تشجيع الاستثمار وتأتي أهمية هذا البحث في ضبط التوازن الجيد بين الفاقد الضريبي الناتج من الإعفاءات الضريبية والعائد المرجو منها لإضافة منها بالإضافة إلى تحسين جودة التقارير التالية.

1- ركزت الدراسة على الإعفاءات الضريبية أحد مصادر التمويل الداخل للمنشأة.

2- الإعفاءات الضريبية تحقق استمرارية المنشأة

3- الإعفاءات الضريبية تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة من المنشأة.

وقد أتبعته الباحثة في هذه الدراسة المنهج الوصفي فقد استخدمته كأسلوب لدراسة الحالة

ولمعرفة أثر الإعفاءات الضريبية على قطاع النقل.

النتائج والتوصيات

قد خرجت الدراسة بالتوصيات الآتية:

1- ضرورة إمسك الجهات والمشروعات المعنية بدفاتر محاسبية سليمة حتى يتسنى تحديد الفائدة

المرجو في الإعفاء وتحديد الفاقد الضريبي.

2- يجب أن تمنح الإعفاءات للمشروعات ذات الأثر الفعال على الاقتصاد القومي نحو مشاريع

الأعمار والكهرباء والنقل.

3- توحيد الجهات المناحة للإعفاءات الضريبية مما يخلق نوع من الاستقرار في الاستثمار

ويقلص من التهرب الضريبي.

---

<sup>(1)</sup>أيمن محمد سيد أحمد الفكي- اثر الإعفاءات على وعاء ضريبة أرباح الأعمال في التشريع السوداني بالتطبيق على قطاع النقل- بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير، جامعة النيلين- غير منشور كلية الدراسات العليا

4- ضرورة تخفيض القيود على الاستيراد ومنحه تسهيلات اكبر .

مما سبق يتضح جلياً أن السياسات الضريبية المتمثلة في ضريبة أرباح الأعمال ذات أثر فعال في تشجيع الاستثمار .

تري الباحثة ان هذه الدراسة تحدثت عن أن المشرع الضريبي طبق السياسة الضريبية المتمثلة في القيمة المضافة مما قلل من الإعفاءات الضريبية، بينما تناولت دراستي تطبيق الاسس القانونية الصحيحة للوصول للوعاء الضريبي السليم ومعالجة الثغرات التي تزيد من فاقد الضريبي .  
دراسة: نصر 2005م<sup>(1)</sup>:

تمثلت مشكلة الدراسة في أن عدم مسك الدفاتر المحاسبية يؤدي إلى صعوبة قياس وعاء الضريبة على القيمة المضافة، إن تحصيل الضريبة يعتمد بصورة أساسية على التقييم الجمركي الذي تحكمه قوانين ولوائح منفصلة عن تلك التي تحكم الضرائب وظهرت أمية تلك الدراسة في أن الضريبة على القيمة المضافة مصدر من مصادر الإيرادات وأن المكلف والموظف لا بد أن يكونا على علم تام بأهمية مسك الدفاتر والمعرفة بالقواعد المحاسبية لإثبات الأنشطة بصورة حقيقية: وجاءت فروضها كالآتي:

- 1- التشريع الضريبة على القيمة المضافة يتأثر بعدم مراعاة المبادئ والقواعد المحاسبية.
- 2- التطبيق العملي للضريبة على القيمة المضافة يتأثر بعدم مراعاة المبادئ والقواعد المحاسبية.
- 3- عدم قياس المحاسبين والمراجعين بدورهم كما ينبغي يؤثر على تطبيق القيمة المضافة.
- 4- التدريب والتأهيل النوعي لموظفي الضرائب هما المرتكزات الأساسيات لإنجاح وتطور عمل الضريبة على القيمة المضافة.

<sup>1</sup> (نصر الدين أحمد عبدالله) المشاكل المحاسبية التطبيق الضريبة على القيمة المضافة وأثرها على الإيرادات) رسالة مقدمة لنيل المحاسبية في المحاسبة غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2005م.

النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- 1- التشريع الضريبي السليم يؤدي إلى خالق نظام ضريبي فاعل يسهم في زيادة الإيرادات وخلق علاقات مميزة بين الجهات المعنية بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة.
  - 2- مراعاة المبادئ والقواعد المحاسبية بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة يؤدي إلى إرساء أسس سليمة للتطبيق ومضمنة للأطراف ذات الصلة بتلك الضريبة.
  - 3- دور المحاسبين والمراجعين في الشركات بالإضافة إلى التدريب والتأهيل للعاملين في مجال الضريبة على القيمة المضافة من أهم مرتكزات تطبيق الضريبة.
- توصلت الدراسة :

- 1- إصدار تشريع ضريبي سليم يتسق مع المبادئ والقواعد المحاسبية التي تهدف إلى تحقيق جميع الأطراف.
  - 2- العمل على رفع الوعي الضريبي لدى دافع الضريبة وتوعيته على كيفية مسك الإقرارات الضريبية وإطلاعهم على المستجدات في تطبيق القيمة المضافة وخلق ثقة متبادلة.
  - 3- الإسفاد من علم وخبرات المراجعين في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة والاستفادة من شكاوي وملاحظات دافعي الضرائب لتقييم عمل الضريبة.
- تناولت الدراسة السابقة صعوبة قياس وعاء الضريبة على القيمة المضافة وان التحصيل الضريبي يعتمد على التقييم الجمركي بينما تناولت الدراسة الحالية أساليب التقدير الضريبي بأنواعه للوصول للوعاء الضريبي وعملت على الزام الممولين بالتقيد بأسس النظام الضريبي الذي يحد من عمليات التهرب الضريبي التي تؤدي إلى وجود فاقد ضريبي الذي يؤثر على الإيرادات.

## دراسة: د. محمد 2005م<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في زيادة التهرب والتهريب الضريبي في سوريا مما اثر سلبا علي موارد الدولة والاداء الإقتصادي ، هدفت الدراسة الي استعراض اشكال التهرب والتهريب واسبابها والاثار المترتبة عليهما وتبعية مكافحتها ، اعتمد الدراسة علي المنهج الوصفي التحليلي ، توصلت الدراسة الي نتائج منها أن هنالك تناقض في انظمتنا الضريبية والجمركية ، الضعف في كفاءة الكادر الضريبي والجمركي ، اوصت الدراسة بتخفيض المغالاة الضريبية والرسوم الجمركية وتبسيط إجراءاتها والتشدد في تطبيقها ، عمل تشريعات واضحة وإجراءات مبسطة.

يتضح للباحثة بأن هذه الدراسة تناولت الطرق المختلفة للتهرب الضريبي في النظم التقليدية وما يترتب علي ذلك وطرق مكافحتها، بينما تختلف دراستي بأنها تناولت طرق التقدير بانواعها وحوجة النظام الضريبي لمواكبة التطورات تطبيقا لمبدأ العدالة.

## دراسة : حسب الله 2006م<sup>(2)</sup>:

تهدف الدراسة الي ابراز أهم المشاكل والصعوبات التي تواجه الفاحص الضريبي في تقدير ضريبة الدخل من ارباح الأعمال في حالة احتفاظ الممولين بدفاتر وسجلات محاسبية ويحاول الباحث من خلال الدراسة اقتراح الأساليب المحاسبية التي تمكن من خلالها علاج هذه المشاكل في حالة احتفاظ الممول أو عدم احتفاظه بسجلات محاسبية.

تكمن مشكلة الدراسة في تعرض النظام المحاسبي السوداني لتطورات متعددة لكي يساير التقدم الاقتصادي ويكون أساساً صالحاً لأوعيه الضريبية بطريقة سليمة وترجع المشكلة الي وجود ثغرات في تشريع الضريبي أو نتيجة لعدم التزام المولين بمسك دفاتر وسجلات وأن وجدت عدم

<sup>(1)</sup> د. محمد عكروش ، دراسة تحليلية لواقع التهرب الضريبي والتهرب في سوريا واثرة علي التنمية، (دمشق: جامعة تشرين ، مجلدة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، المجلد 27، العدد 1، 2005م).

<sup>(2)</sup> حسب الله أحمد الفكي- مشاكل الفحص الضريبي في السودان، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير، غير منشور، جامعة السودان، 2006.

نظاميتها مما يعقد عملية التحاسب الضريبي وأن التقدير في حالة وجود أو عدمها يبني على أساس نسبة مجمل الربح وأنه منذ تحرير الاقتصاد عام 1992م أصبح من الصعب تحديد نسبة أرباح السلع.

قامت الدراسة باختبار مدى صحة الفرضيات الآتية:

1- إن التقدير الإيجازي لضريبة الدخل من أرباح الأعمال لا يحقق الموضوعية في قياس الدخل الخاضع للضريبة.

2- عدم دقة المعلومات التي يتحصل عليها ديوان الضرائب من الممولين وترتب عليه عدم الثقة بين جمهور الممولين وديوان الضرائب وثم أثبات صحة هذه الفرضيات وتوصلت الدراسة لعدة نتائج وتوصيات أهمها أن طرق تقدير الدخل على أساس النسبة مجمل الربح التي يتبعها ديوان الضرائب لمحاسبة الممولين بأنه ليس لها أساس علمي وموضعي يعتمد عليه ويرى الباحث إتباع إجراءات المراجعة المتعارف عليها للتحقق من صحة وتكلفة المبيعات التي تستلزم مراجعة المشتريات والمبيعات.

ركزت هذه الدراسة على أهم المشاكل والصعوبات التي تواجه الفاحص الضريبي في تقدير ضريبة الدخل من ارباح الأعمال بينما تطرقت دراستي على أهم السالبيات التي تؤثر على الضريبة بصفة عامة منها التقدير الإيجازي الذي يقدر بصورة خاطئة حيث يقوم المكلف بتقدير نفسه بصورة غير سليمة مما يؤدي إلى وجود فارق يؤثر على الإيرادات العامة.

**دراسة : حسن 2006م<sup>(1)</sup>:**

<sup>1</sup>دراسة حسن مبارك علي متولي ، نموذج مقترح لقياس وعاء الضريبة على القيمة المضافة في ظل نظم المعلومات المحاسبية المحسوبة، الخرطوم، جامعة النيلين، رسالة غير منشورة 206

تمثلت مشكلة الدراسة في أن استخدام الحاسوب في المنشأة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة أدى إلى غياب مسار المراجعة، نتيجة لتغيير شكل المستندات والملفات التقليدية التي كان الفاحص الضريبي يعتمد عليها في عمليات الفحص والمراجعة ظهرت أهمية الدراسة في أن زيادة الاهتمام بتطبيق نظم المعلومات المحاسبية واهتمام الدولة بالحوسبة واستخدام بعض المكلفين ونظم المعلومات المحاسبية في إعداد قوائم أنشطتهم التجارية هدفت الدراسة إلى معرفة الأسس التي يمكن أن تتبع بعد أن تم التوصل إلى الوعاء الضريبي عن طريق نظم المعلومات المحاسبية استخدمت الدراسة الأسلوب الاستنباطي والأسلوب الاستقرائي والأسلوب الوصفي

توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن هنالك بعض المنشآت المسجلة بالضريبة على القيمة المضافة تستخدم نظم المعلومات المحاسبية المحسوبة ذات البرامج الجاهزة لما تمتاز به من انخفاض في التكلفة واختصار وقت التنفيذ وعمليات قياس الضريبة على القيمة المضافة للمنشآت التي تستخدم نظم المعلومات المحاسبية المحسوبة وذلك لغياب مسار المراجعة، يمتاز الحاسوب بالسرعة في تشغيل البيانات وتوفير قدر كبير من الدقة والصحة.

أوصت الدراسة على ضرورة التزام المنشآت التي تستخدم نظم المعلومات المحاسبية والحفاظ بالمستندات لتسهيل عملية المراجعة والفحص الضريبي، ضرورة تدريب تأهيل الكوادر العاملة بديوان الضرائب على استخدام الحاسوب حتى يتمكنوا من مواكبة تكنو لوجيا الحاسوب، ضرورة تفعيل لمراجعة في الضريبة على القيمة المضافة في السودان بما يحقق الهدف المنشودة منها والتي تتمثل في تصحيح مسار المكلف ومكافحة التهرب الضريبي وزيادة الإيرادات، ضرورة تشجيع استخدام البرامج الجاهزة في المنشآت المسجلة بالضريبة على القيمة المضافة، والتي توفر مخرجاتها للمستندات المحاسبية المطلوبة لعمليات الفحص والمراجعة، العمل على تعزيز الثقة بين

المكلف والفاحص والضريبي، اقناع المكلف بان كل طرق التقدير تشعر الفاحص بتوفر مبدأ العدالة الضريبية والدقة والصدق والأمانة، تقديم نموذج محاسبي يمكن من قياس وعاء الضريبة على القيمة المضافة .

ترى الباحثة أن هذه الدراسة تحدثت على أنه لا بد من استخدام الحاسوب بأي منشأة مما يساعد على تواجده المعلومات بسرعة فائقة بينما تحدثت درستي بأنه لا بد من الوعي لدى المكلفين لمعرفة وكيفية التقدير والإلمام بأساليبه.

دراسة : عائشة 2006م<sup>(1)</sup>:

تمثلت مشكلة الدراسة في أن غياب الوعي الضريبي لدى الممولين يؤثر في توفير المعلومة الصحيحة، والتي هي أساس العمل الضريبي الذي يبني عليه التقدير ظهرت أهمية الدراسة في استخدام الحاسب الآلي في ديوان الضرائب وإمكانية الاستفادة منه في حفظ وترتيب المعلومات والبيانات لاستخدامها في إصدار التقدير والتحصيل ومراحل الطعون في مستوياتها المختلفة وذلك من خلال استخدام الحاسب الآلي والوقوف على التطور التاريخي لديوان الضرائب والمشاكل التي تواجهه.

استخدمت الدراسة الأسلوب الاستنباطي والاستقرائي والوصفي وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها أن الحاسب الآلي بديوان الضرائب لم يستغل في عملية التقدير والتحصيل لا يوجد رابط شبكي بين إدارات الحاسب الآلي وبعض الإدارات الأخرى بالديوان عدم الوعي الضريبي بالنسبة للممولين يؤدي إلى إخفاء المعلومات الحقيقية والتي تعكس الحجم الحقيقي للنشاط

<sup>(1)</sup>عائشة الطاهر عبدالفضيل، دور الحاسب الآلي في تطوير النظم الضريبية في السودان، بالتركيز على ضريبة أرباح الأعمال للفترة 1990-2000 (الخرطوم، جامعة أمدرمان الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2006م).

أوصت الدراسة بضرورة استخدام الحاسب الآلي بجانب عمله في التبويب والترتيب والحفظ وأن يستخدم في التحصيل والتقدير وتحليل البيانات وضرورة القيام بمحلات توعية ضريبية للممولين والمواطنين وذلك عبر وسائل الإعلام المختلفة ضرورة الربط الشبكي بين إدارات الضرائب المختلفة حتى تسهل عمليات توفير وتبادل المعلومات تدريب العاملين لمواكبة التطور في مجال الحاسب.

تري الباحثة أن هذه الدراسة تحدثت عن أنه لا بد من الاهتمام بالحاسب الآلي للحصول على المعلومة الصحيحة من خلال الشبكات في الإدارات بينما تناولت دراستي بأنه لا بد من عمل ورش تنوير للمولين بأهمية توصيل المعلومة بصورة سليمة وفقاً للمستندات والدفاتر الموجودة لديهم توعيتهم بذلك لتجنب الفاقد الضريبي الذي يهدر عند اعطاء معلومات غير صحيحة.

**دراسة : التجاني 2006م<sup>(1)</sup> :**

تمثلت مشكلة الدراسة في أن جزء كبير من حصيلة ضريبة أرباح الأعمال يضيع دون تحصيل بسبب التهرب من أداء تلك الضريبة، من واقع التطبيق العملي لهذه الضريبة بالسودان وجد أن اغلب المنشآت لا تحتفظ بدفاتر وسجلات محاسبية منتظمة وسليمة إضافة إلى أن نظم المعلومات المحاسبية المطبقة في المنشآت الاقتصادية يشوبها نوع من ضعف أو عدم الاكتمال أو انعدامها التام في بعضها.

ظهرت أهمية الدراسة في أن ضريبة أرباح الأعمال تساهم في الإيرادات العامة للدولة وبالتالي تحقق أهداف وسياسات وخطط الدولة وأن أي تهرب من أداءها يحدث إحساس بعدم توزيع العبء الضريبي وسط دافعي الضريبة .

---

<sup>1</sup> (التجاني محمد علي إبراهيم حمد، أثر التهرب الضريبي على الإيرادات ضريبية أرباح الأعمال في السودان (الخرطوم جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا رسالة ماجستير غير منشورة 2006)

هدفت الدراسة إلى الاحتفاظ بالدفاتر والمستندات المحاسبية تحد من ظاهرة التهرب من أداء الضريبة وتكمن من الوصول إلى الوعاء الضريبي الصحيح وأن التثقيف الضريبي ضرورة لتوعية الممولين بأهمية أداء الضريبة وتعريفهم بالواجبات والحقوق اتبعت الدراسة الأسلوب الاستنباطي والأسلوب الوصفي التحليلي .

توصلت الدراسة إلى نتائج منها عدم اهتمام أغلبية الممولين بحفظ دفاتر ومستندات محاسبية منتظمة ومكتملة، نتائج منها عدم اهتمام أغلبية الممولين بحفظ دفاتر ومستندات محاسبية منتظمة ومكتملة، انخفاض إيرادات ضريبية أرباح الأعمال نتيجة للتهرب الضريبي وضعف الجزاءات والغرامات الموقعة على الممولين الذين لم يلتزموا بتطبيق مواد قانون الضرائب إن كثير من تقديرات الممولين تصدر بنسب عالية ثم تخفض من خلال التسويات مما يؤكد عدم العملية في إصدار التقديرات .

أوصت الدراسة بإتباع برامج مراجعة بواسطة مراجعين ذوي تأهيل عالي، تطبيق العقوبات و الجزاءات على المخالفين كما هو منصوص عليه في القانون للضرائب توعية الممولين إعلامياً وعملياً وذلك بتوفير الكتيبات والمنشورات الضريبية وإقامة دورات تدريبية مع عقد ورش عمل لتوضيح أهمية الوعي الضريبي، تدريب وتأهيل العاملين بديوان الضرائب وتحقيق رضاهم الوظيفي حتى يسهم ذلك في تحسين الأداء .

ركزت الدراسة وتناولت أهمية الحاسب الآلي والاستفادة منه في أداء النظام بينما اختلفت عنها دراستي تناولت جانب الممولين من حيث تقدير الضريبة وظهور تقديرات بها ومعالجتها.

**دراسة : عبد القادر 2006<sup>(1)</sup>**

<sup>1</sup> ( عبد القادر محمد احمد صالح ،تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة في السودان، دراسة تطبيقية في استراتيجية تطبيق القرار، رسالة دكتوراة في ادارة الاعمال غير منشورة، جامعة الخرطوم ،2006م

تناولت الدراسة مفهوم الادارة الاستراتيجية والقرارات الاستراتيجية مقترنا بادخال نظام الضريبة علي القيمة المضاة في السودان كقرار استراتيجي ، تمثلت مشكلة البحث في طرح عدة اسئلة، السؤال الاول ماهي استراتيجية الدولة نحو الايرادات خاصة الايرادات غير البترولية، السؤال الثانيما اذا كانت الضرائب ستبقي الوسيلة الوحيدة والضرورية لتأمين الايرادات، بينما تناولت بقية الاسئلة مدي امكانية نظام الضريبة علي القيمة المضافةمن توسع القاعدة الضريبية والمظلة الضريبية وبالتالي زيادة مقدرة الإيرادات ، وهل سيزيل تطبيقها اثار الازدواج الضريبي وتعمل علي تبسيط الادارة وهل ستراقب نفسها بنفسها وبالتالي ستقلل من التهرب الضريب وما اثارها علي التضخم وعلي الضرائب الاخري مثل ضريبة الدخل.

توصلت الدراسة الي نتائج عديدة من اهمها، ان التهرب من الضرائب وتجنبها أمر شائع بين الممولين حتي في نظم الضريبة علي القيمة المضافة الذي يقال انه يراقب نفسة بنفسة ،كما تطبيق النظام يصب في مصلحة الصادرات لان المصدر يحق له استرداد كل المبالغ التي سددها كقيمة مضافه في المراحل السابقة للتصدير ،ويقلل من اثار التهرب الضريبي ويشجع علي الادخار ويوفر الكثير من المعلومات للضرائب الاخري خاصة ضريبة الدخل.

تناولت هذه الدراسة تطبيق نظام الضريبة علي القيمة المضافة كقرار إستراتيجي للدور الذي يلعبه في اصلاح النظام الضريبي من خلال الاهداف التي يحققها النظام زمن بينها توفير الكثير منالمعلومات للضرائب الاخري وخاصة ضريبة لدخل بينما تناولت دراستي اثر التقدير الضريبي وانواعه علي تنمية الموارد المالية للدولة.

دراسة: د. فاتن (2007م)<sup>(1)</sup>

<sup>(1)</sup> د.فاتن عبدالغني محمد الأشقر، المعايير المحاسبية المصرية والأثر الضريبي في ظل تطبيق قانون ضريبة الدخل 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية، المؤتمر الضريبي السنوي الخامس عشر، كلية التجارة جامعة عين شمس،(العدد الخامس عشر 2007)

تناولت هذه الدراسة المعايير المحاسبية المصرية والأثر الضريبي في ظل تطبيق قانون 91 لسنة 2005 ولائحة التنفيذية.

تمثلت مشكلة الدراسة في التغيير في سياسة المحاسبية نتيجة لتطبيق أحد المعايير المحاسبية المصرية فإن هذا التغيير له آثار على المستوى المحاسبي أو الضريبي مما دعت للحاجة لتحديد أسباب لتغيير السياسات المحاسبية.

هدفت الدراسة إلى:

1. الوقوف على تطبيق المعيار المحاسبي رقم (5) الخاص بالتغيير في السياسات ودراسة الأثر الضريبي له في ظل القانون رقم 91 لسنة 2005م وتوصلت الدراسة الى عدة نتائج منها ما يلي:

2. أن أخذ التغييرات المحاسبية في الحساب والتقرير عنها يعتبر مشكلة تواجه مهنة المحاسبة لسنوات عديدة، حيث أن معظم التحليلات المالية تعتمد على التماثل والقابلية للمقارنة الخاصة بإعداد القوائم المالية وأي نوع من أنواع التغييرات المحاسبية يؤدي إلى عدم التماثل.

3. يوصف التغيير المحاسبي على أنه تغيير في:

أ. المبدأ المحاسبي

ب. التقدير المحاسبي

ت. نوعية التقرير

4. أن الافتراض أن المنشأة لا يجب أن تغير المبدأ المحاسبي يمكن التغلب عليه فقط في حالة تقديم المنشأة لمبررات استخدام المبدأ المحاسبي البديل عليه أساس أنه الأفضل.

5. أن التغييرات في التقديرات المحاسبية هي تعديلات في المبلغ المرحل الأصل أو التزام أو مبلغ استهلاك دوري لأصل ما تنتج من تقدير الوضع الحالي للأصول أو الالتزامات والمنافع المستقبلية المتوقعة المرتبطة بها وتنتج التغييرات في التقديرات المحاسبية من معلومات جديدة أو تطورات جديدة وبالتالي هي ليست تصويبات لأخطاء .

تحدثت الدراسة عن السياسة المحاسبية نتيجة لتطبيق أحد المعايير المحاسبية واثرة علي المستوي المحاسبي والضريبي واختلفت دراستي في ان الالتزام بالنظام الضريبي والقوانين الضريبية يزيد ويساعد في تنمية الموارد المالية للدولة.

**دراسة : صلاح الدين 2008م<sup>(1)</sup>:**

تناولت الدراسة اسس ومشاكل القياس والفحص الضريبي للضريبة علي القيمة المضافة والمؤثر علي دورها في اصلاح النظام الضريبي في السودان، وتمثلت مشكلة البحث في ان هنا كمجموعة من المشاكل والصعوبات التي واجهت عملية قياس الوعاء والفحص الضريبي واثرت علي دور الضريبة علي القيمة المضافة في اصلاح النظام الضريبي في السودان وذلك لاسباب مختلفة منها انخفاض الوعي الضريبي وضعف الانظمة المحاسبية في الوحدات الاقتصادية واختلاف الاجراءات المتبعة في الفحص الضريبي وغيرها من الاسباب والتي تعوق استخدام نظام التقدير الذاتي الذي يمثل اداء قياس وعاء الضريبة علي القيمة المضافة.

هدفت الدراسة الي التعرف علي المحاولات التي بذلت لاصلاح الضريبة في مجالات القياس المحاسبي والفحص الضريبي وكذلك نظام الضريبة علي القيمة المضافة في تلك المحاولات من خلال عرض اسس قياس وعاء الضريبة والتي تقوم علي استخدام نظام التقدير الذاتي ومدى مراعاة

<sup>(1)</sup> صلاح الدين عمر مير غني أحمد، أسس مشاكل الفحص الضريبي للضريبة علي القيمة المضافة والمؤثرة على دورها في إصلاح النظام الضريبي في السودان (الخرطوم، جامعة النيلين، رسالة دكتوراه غير منشورة 2008م)

النصوص الشرعية المتعلقة بالقياس والفحص لتلك الاسس، كما يهدف البحث الي التعرف علي المشاكل والصعوبات التي واجهت عملية قياس الوعاء والفحص الضريبي في التطبيق العملي واثرت علي دور الضريبة في اصلاح النظام الضريبي ، كما توصلت الدراسة الي اهم النتائج الاتية:-

1. يتم قياس المبالغ الخاضعة للضريبة وكذلك مراجعة الاقرارات الضريبية المقدمة من الممولين لتحديد الاوعية الضريبية بالاستناد للمبادئ والاسس والقواعد والطرق المحاسبية بالاضافة للنصوص الشرعية.

2. ارتبط تطبيق نظام التقدير الضريبي كأداء لتحقيق الالتزام الطوعي في الانظمة الضريبية الحديثة في معظم الدول بتطبيق نظام الضريبة علي القيمة المضافة.

3. نظام التقدير الاداري لايتلاءم مع التزامات نظام الضريبة علي القيمة المضافة الشهرية والربع سنوية

يرى الباحث أن الدراسة السابقة تحدثت عن الصعوبات التي واجهت التطبيق العملي للضريبة على القيمة بينما تتناول دراستي أهمية تطبيق المبادئ والقوانين لزيادة العملية الإيرادية والعمل على ضبط وإلزام المكلف بقوانين لجان الإصلاح لتقليل الفاقد الضريبي.

### **Sia study: (2008)<sup>1</sup>:**

Tax noncompliance has always been a major concern for all tax administrations, more so in self-assessment environment where it is dependent on voluntary compliance in Malaysia, there is a dearth of

---

<sup>1</sup>Sia, GioakFaa-Tax Compliance Behavior of Individuals Under Self-Assessment System, PHD Thesis, University of Purta, Malaysia, published, Graduate school of Management, 2008.

empirical research on tax compliance in relation to the implementation of self-assessment (SA), one of the objectives for implementing SA to increase voluntary tax compliance as such in tax system based largely on voluntary compliance, understanding factors that affect compliance amongst individual tax payers is of vital importance. This thesis integrates two important approaches, namely, the economic and behavioral approaches in examined include perceived probability of detection prior tax audit, sanction perception, perception of fairness, perceived moral intensity and peer influence. Descriptive analysis and multivariate analysis were performed on the data to determine how the above mentioned factors affect tax compliance behavior.

The findings showed that four factors, namely perceived probability of detection, sanction perception, perceived moral intensity and peer influence were found to have significant relationships with tax compliance. On the other hand, perception of fairness and prior tax audit were found to have insignificant relationships with tax compliance. However, even though prior tax audit did not have a direct effect on tax compliance, it was found to be significantly associated with perceived to tax compliance. This implies that prior tax audit has indirect effect on tax compliance. A part

from prior tax audit affecting perceived probability of detection and relationships with tax compliance respectively, the findings also indicated that both perceived probability of detection and perceived moral intensity had significant relationships with tax compliance respectively, the findings also indicated that both perceived probability of detection and fairness. Understanding these relationships is important as it not only extends knowledge on improving tax compliance but also provides useful information for revenue collection authorities in designing better tax policies.

This study discussed the compliance behavior of individuals under self-assessment in the land Revenue Board Malaysia (IRBM). While the researcher study concern with the problems of audit and inspection in measuring income tax under implementation of self-assessment.

تناولت الدراسة عدم الالتزام الضريبي الطوعي والذي أصبح الشغل الشاغل بالنسبة للإدارة الضريبية، وأن بيئة التقدير الذاتي يعتمد على الالتزام الطوعي بسداد الضريبة، وأن الهدف الأساسي من نظام التقدير الذاتي هو زيادة معدل الالتزام الضريبي، مع ضرورة معرفة العوامل التي تؤدي إلى الالتزام الطوعي، هذه الدراسة تكاملت أو اندمجت مع عاملين أساسيين هما العامل الاقتصادي والعامل السلوكي التي تؤثر على الالتزام، وحماية عدم الالتزام الطوعي من خلال فرض العقوبات، وخلصت الدراسة إلى أن الالتزام الطوعي له علاقة بالسلوك البشري ومدى حماية

وسلامة تطبيق القوانين الضريبية مع مراعاة العدالة الضريبية والظروف المحيطة بالممولين والمكلفين واتباع السياسات الضريبية المرنة.

ركزت الدراسة في ان عدم الالتزام الضريبي الطوعي يؤثر علي الايرادات سلبا بينما اختلفت دراستي في ان المكلف الذي يلتزم باسلوب التقدير الذاتي وفقا للثقة الممنوحة بينة وبين الديوان يزيد من الايرادات الضريبية التي تؤدي الي زيادة الموارد المالية للدولة.

### **Ming and Kwoi Study:<sup>1</sup>**

This study aims, to assess tax practitioners experience in era of selfassessment tax system. And to examine tax compliance complexities faced by tax practitioners when representing corporate tax payers. The main purpose of the land revenue board Malaysia (IRBM) in embracing self-assessment system (SAS) is to encourage voluntary tax compliance under the (SAS), the burden of assessing tax liability has been shifted from the shoulders of tax assessors to tax payers to comply With SAS voluntary, tax payers need to possess good understanding of the tax laws, particularly the income tax and change in tax legislations.

To be tax compliant, tax payers need to be tax literate at minimum individual tax payers need to possess some basic knowledge of personal taxation, with respect to the taxability of income, tax practitioners are

---

<sup>1</sup>) Ming Ling Lai, Kwoi Fall Choong, Self-Assessment Tax System and Compliance Complexities: T Practioners, 2009.

playing a crucial roles in tax compliance. Practitioners are important third party because a great number of tax payers deal with fax agencies through tax practitioners. SAS, can only work effectively with assistance and co-operation of tax practitioners. A number of factors influenced the ethical judgment and shape behavior of tax practitioners.

There are still some inherent weaknesses in the system, the IRBM will vision as a world class tax administrator and its mission to provide quality taxation service to increase national revenue and its objective to create an implement a far and effective tax management system must take serious effo to deliver its quality policy and the tax payers character. The study carries the merits of conducting survey in real world. The survey found compliance with stringent requirement set by the tax authority for companies is among the problems faced by the tax procitioners. The finding are: Self-Assessment system provides more benefits to the fax authorities than tax payers. SAS has actually increased tax payers compliance. These findings lend supports to the not improved. This study provides some lights for inland revenue board Malaysia (IRBM) of difficulties faced by tax practitioners when representing corporate tax payers in tax compliance. While in the other hand the researcher

conducting study concern about self-assessment in measuring the income

tax.

تناولت الدراسة تطبيق نظام التقدير الذاتي ومدى الالتزام الطوعي وتشجيع الالتزام الطوعي، ومعرفة معوقات الالتزام الضريبي من واقع التطبيق، وهدفت إلى عكس التحول الذي طرأ نتيجة للتحول من نظام التقدير الإداري إلى الذاتي لتحقيق الالتزام الطوعي من خلال تعديل التشريعات الضريبية وعلى قدر من الإلمام الضريبي من تقيف ووعي ضريبي في الحد الأدنى بالنسبة لدافع الضريبة، وأن منفذي التقدير الذاتي يلعبون الدور الأساسي والأهم لإنجاح التجربة لأن الغالبية العظمى من المساهمين في إعداد وتطبيق التقدير الذاتي يعتمدون على الوكلاء والذي يحتاج إلى التضامن بين كافة الجهات لمتداخلة في تنفيذ الالتزام الطوعي وذلك من خلال الالتزام الأخلاقي والسلوكي بالنسبة للمتعاونين، وخلصت الدراسة إلى أن هنالك بعض عوامل الضعف الموروثة في النظام الضريبي الذي لا بد من معالجتها لتحقيق نظام موثوق به للتعاون بين الجهات المنفذة والمستفيدة، هذه الدراسة حملت معها نظام الجودة الشاملة للارتقاء بالنظام الضريبي نحو الأفضل والأمثل مستقبلاً .

توفير حصيله كبيرة ومبكرة من الإيرادات، وأن التقدير الذاتي يقلل من التكاليف الإدارية في حين أن التقدير الذاتي يحد من استغلال السلطة التقديرية لموظفي الديوان.

تختبر الدراسة فرضيات، أن الفحص والمراجعة في ظل التقدير الذاتي يزيد من حصيله الإيرادات الضريبية، وتوفر المعلومات بدعم مصداقية التقدير الذاتي ويزيد من حصيله الإيرادات، حيث أن التقدير الذاتي يوفر الزمن ويقلل التكاليف الإدارية الناتجة عن النزاعات، وتوصلت الدراسة إلى نتائج أن التقدير الذاتي يوفر حصيله مقدره من الإيرادات الضريبية، إذ يقلل من التكاليف

الإدارية وذلك لقلّة النزاعات التي تحدث بين المكلفين وديوان الضرائب، ويؤدي إلى توسيع المظلة الضريبية وذلك بظهور أنشطة أثناء فحص الإفrazات المقدمة من المكلفين، ويزيد من ثقة الممولين في ديوان الضرائب الأمر الذي يؤدي إلى توسيع المظلة الضريبية، ويحد في التميز بين المكلفين المتمثلين وأولئك غير المتمثلين، وحيث يعمل على تنشيط سوق العمل بالنسبة للمهتمين كالمحاسبين والمراجعين القانونيين

هذه الدراسة تناولت مشاكل تطبيق التقدير الذاتي وأثره على الإيرادات الضريبية ومال إلى إظهار مزاياه وأفضليته على نظام التقدير الإداري، ويختلف دراسة الباحث عنه ويتناول الإفصاح الضريبي ويسلط الضوء عليه في دراسته على أساس واعتبار أنه المبدأ الذي يقوم عليه التقدير الذاتي.

دراسة: سارة 2009م<sup>(1)</sup>:

هداف الدراسة:

1. التعريف الضريبية القيمة المضافة.
  2. استعراض أساليب التهريب الضريبي والوسائل المشتبهة لمكافحتها
  3. تحديد أثر التهريب الضريبي على ضريبة القيمة المضافة
  4. تقديم مقترحات تساعد على تقليل فرص التهريب الضريبي
- أتبع الباحث مجموعة من المناهج وهي: المنهج الوصفي التحليل لدراسة الحالة المنهج الاستقرائي لاختيار صحة الفرضيات والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة مباشرة وغير مباشرة بموضوع البحث.

<sup>(1)</sup>سارة محمد حسين محمد، أثر التهريب الضريبي على إيرادات القيمة المضافة في السودان، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا 2009م.

## رابعاً : نتائج الدراسة:

1. عدم تفعيل قانون الضريبة على القيمة المضافة للعام 1999م.
  2. عدم دقة التشريعات الضريبية النتائج (1,2) ثبت صحة الفرضيات الأول والذي ينص على ضعف التشريعات الضريبية يساعد المكلفين على التهرب الضريبي.
  3. ان القيم الظاهرة بالمستندات والدفاتر أكبر من القيم التي تظهر بالإيرادات المقدمة للديوان.
  4. هنالك إيرادات أخرى تكون غير ظاهرة في الإقرارات وقد تم التوصل إليها من خلال المستندات وزيارات البحث الميداني ومعلومات الجمارك وغيرها.
  5. تعد الضرائب أهم موارد للخزانة العامة.
- تشير نتائج الدراسة إن التهرب الضريبي له آثار سيئة على الهيكل الاقتصادي والاجتماعي والمالي في الدول التي تشير فيها هذه الجريمة إلى أن التهرب يخل بأحد أركان النظام الضريبي وهو مبدأ العدالة.

## دراسة: موسى 2010م(1):

### هداف الدراسة:

1. محاولة تزويد للقاري بمعلومات كاملة عن تطبيق ضريبة المرتبات والأجور من حيث بداية تحصيلها والقانون الذي بموجبه تم تحليل ودورها في عملية التنمية الاقتصادية.
2. التعرف بدور ضريبة المرتبات والأجور في رفع الاقتصاد وعملية التنمية في البلد.
3. توضيح الضريبة التي تحقق أهدافاً اقتصادية ومالياً واجتماعياً .

<sup>1</sup> (موسى فارح عطاوي، دور ضريبة المرتبات والأجور في دعم التنمية بجمهورية جيبوتي (دراسة ميدانية تحليلية) رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2010م.

4. توضيح المفاهيم ونسب الضريبة وبالذات ضريبة المرتبات والأجور في جمهورية جيبوتي لقد اختار الباحث أن يكون منهج أكثر من منهج حيث جمع بين المنهج النظري والمنهج التطبيقي (العملي)

أوضحت نتائج التحليل لعينة الدراسة أن غالبية عينة الدراسة هي الذكور مما يدل على وجود نسبة كبيرة من موظفين الذكور مقارنة بالإناث، كما أن غالبية عينة الدراسة تتراوح أعمارهم ما بين (25-35) أي بنسبة 63,6% وتشير الدراسة إلى هنالك نسبة كبيرة من عينة الدراسة هم الحاصلين على الشهادة البكالوريوس.

أوضحت الدراسة من خلال عينة الدراسة أن نسبة 57,6% الخدمات والاستخدامات التي تقدمها الدولة غير مناسبة بالمقارنة مع نسبة الضريبة المستحقة التي يقدمها المكلف في كل شهر، إن دور ضريبة المرتبات والأجور في رفع الاقتصاد وعملية التنمية في جمهورية جيبوتي غير ملموس من جهة نظر شريحة الاستبيان، حيث أن نسبة 47% يلمسون دور هذه الضريبة في رفع الاقتصاد وعملية التنمية في البلد.

#### مقارنة بين الرسالتين والدراسة الحالية

الدراسة الاولى: أعدتها سارة محمد حسين:

ركزت هذه الدراسة على أثر التهرب الضريبي على إيرادات القيمة المضافة في السودان، وإن العلاقة بين هذه الدراسة والدراسة الحالية غير مباشرة، حيث تناولت الدراسة الحالية الضريبة وأنواعها والحد من التهرب الضريبي الذي له تأثير على الإيرادات.

الرسالة الثانية: أعدها موسى فارح عطاوي:

ركزت تلك الدراسة على أثر الفاقد الضريبي للإعفاءات الضريبية من ضريبة أرباح الأعمال تحدثت تلك الدراسة عن ضرورة وتعديل لائحة الإعفاء إلى تخفيض سعر الضريبة وليس الإعفاء الكامل كما ركزت هذه الدراسة في جانب واحد على دور ضريبة المرتبات والأجور في دعم التنمية بجمهورية جيبوتي، وتميزت الدراسة بأنها تناولت أساليب التقدير الضريبي المختلفة وتأثيرها على تنمية الموارد المالية والتي تساعد على رفع الضريبية وترى الباحثة إن هذه الدراسة قامت على العمل بتطبيق القولين الضريبية التي توفر الاستقرار من حيث الاستثمارات تمول خزانة الدولة.

### دراسة : التجاني 2010م<sup>(1)</sup>

تناولت الدراسة مشاكل تطبيق التقدير الذاتي واثرها علي الإيرادات الضريبية بديوان الضرائب، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في ان هناك مشاكل تصاحب تنفيذ اجراءات نظام التقدير الذاتي والذي يمثل يمثل مرحلة متقدمة للإصلاح الضريب بديوان الضرائب نحو عدم توفير المعلومات التي تدعم صحة ماورد بالاقارات ، وعدم وجود المعايير التي بموجبها يتم اختيار الملفات ذات المخاطر العالية التي تم اخضاعها للفحص والمراجعته ،بالإضافة الي عدم تقديم الاقارات في مواعيدها المحددة بالقانون .

هدفت الدراسة الي التعرف علي بعض اهداف نظام التقدير الذاتي متمثلة في زيادة الإيرادات ، وتقليل تكاليف التحصيل والمنازعات الضريبية، والحد من استغلال السلطة التقديرية التي يمارسها موظفي الديوان .

<sup>1</sup>التجاني سعيد التجاني ، مشاكل التقدير الذاتي واثرها علي الإيرادات الضريبية،رسالة ماجستير محاسبة منشورة، كلية الدراسات العليا،جامعة السودان،2010م .

توصلت الدراسة الي النتائج والتي من اهمها ان التقدير الذاتي يحد من السلطة التقديرية لموظفي الديوان، ويزيد من ثقة الممولين مما يدفعهم الي الاقرار بأنشطتهم وبالتالي يوسع المظلة الضريبية. ركزت الدراسة علي مشاكل تطبيق نظام التقدير الذاتي واثرها علي الايرادات بينما ركزت دراستي علي مميزات التقدير الضريبي وفقا للقوانين واللوائح التي تحد من فقدان الايرادات في الدولة.

### دراسة: 2010MohrRizal<sup>(1)</sup>

تناولت الدراسة محددات الالتزام الطوعي والمعرفة الضريبية لنظام التقدير الذاتي الحالة المالزية وتمثلت مشكلة الدراسة في توعية وتنقيف الممولين بالقوانين وتحسين وتطوير مستوي الالتزام الطوعي لدي الممولين.

هدفت الدراسة الي تحسين الالتزام الطوعي وتوسيع المظلة الضريبية وتعزيز الاجراءات الضريبية ومهارات الافراد بلاضافة الخدمات الالكترونية توصلت الدراسة الي اهم النتائج منها ادت الي محددات الالتزام الطوعي والمعرفة الضريبية لنظام التقدير الذاتي الي زيادة الالتزام الطوعي وتعزيز الاجراءات الضريبية و زيادة الوعي لدى الممولين.

ركزت الدراسة علي محددات الالتزام الطوعي والمعرفة الضريبية لنظام التقدير الذاتي الحالة المالزية بينما تطرقت دراستي للأسس التقدير الضريبي بانواعه للتقليل من الفاقد الضريبي.

---

1/Mohr IRizahl palil, tax knowledge and tax compliance determinants in self assessment system in Malayaia, PHD in accounting and finance un published, University of Birmingham, 2010,182,204.

## دراسة : فيصل (2012م)<sup>1</sup>:

تناولت الدراسة الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية وتمثلت مشكلة البحث في أن المشرع يتجاهل الفروقات المؤقتة والدائمة، وأن المشرع الضريبي يجد طريقة السداد أفضل في التطبيق من طريقة التأجيل عند قياس الضريبة على الدخل.

يهدف البحث إلى تحديد الآثار الناجمة عن الاختلافات بين الربح الضريبي والربح المحاسبي وكيفية معالجتهما ضريبياً داخل ديوان الضرائب، وقد بنى البحث على ثلاثة فرضيات، أولهما هي أن طريقة التأجيل تؤثر على قياس الضرائب داخل ديوان الضرائب، وثانيهما تؤثر الفروقات الضريبية الناشئة بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على تحديد الوعاء الضريبي.

ثالثهما تسهم الاستقطاعات في نشأة الفروق الضريبية المؤقتة، وقد توصل الباحث إلى عدة نتائج أهمها، تعد طريقة التأجيل أسلوب ناجح لقياس الآثار الضريبية لأنها تظهر خلال الفترة الحالية في شكل ضرائب مؤجلة دائنة ومدنية، ويتم استخدامها في تعديل قيمة الضريبة الواجبة السداد للوصول إلى مصروف ضريبة الدخل الواجب تحميله على قائمة الدخل، وأن الفروق المؤقتة تنشأ نتيجة خسائر التشغيل الصافية للأغراض الضريبية عندما تزيد الاستقطاعات الضريبية عن الإيرادات الضريبية وفقاً للقواعد التي ينص عليها التشريع الضريبي.

هذه الدراسة ذات فائدة كبيرة لموضوع البحث إذ أنها تسلط الضوء على الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي وكيفية معالجتهما داخل ديوان الضرائب، بينما يختلف عن دراسة الباحث الذي يتناول التقدير الذاتي والمشاكل التي تصاحب تطبيقها في أرض الواقع.

<sup>1</sup> فيصل عبد السلام أبو بكر الحداد، الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية وأثره في تحديد وعاء ضريبة الدخل، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2012م.

## دراسة: الهادي 2015م (1)

تناولت الدراسة كفاءة وفعالية الفحص الضريبي من منظور متطلبات وشروط ومزايا التقدير الذاتي في السودان ، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في عدم توفر متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي باعتبار الفحص الضريبي اهم حلقاته.

هدفت الدراسة الي تسليط الضوء علي كفاءة وفعالية الفحص الضريبي واثارها علي زيادة الايرادات الضريبية والحد من حالات التهرب والتجنب الضريبي وتقليل المنازعات الضريبية. ولتحقيق اهداف الدراسة تم اختبار الفرضيات التالية:

الفرضية الاولى : عدم توفر متطلبات وشروط ومزايا التقدير الذاتي يؤثر علي كفاءة وفعالية الفحص الضريبي.

الفرضية الثانية: توفر متطلبات وشروط ومزايا التقدير الذاتي يحد من حالات التهرب والتجنب الضريبي ويزيد من الايرادات الضريبية.

ركزت الدراسة علي توفر متطلبات وشروط ومزايا التقدير الذاتي علي نحو صحيح ومتكامل ادي الي زيادة كفاءة وفعالية الفحص الضريبي وزيادة الايرادات الضريبية بينما ركزت دراستي علي معرفة طرق التقدير التي تحد من التهرب الضريبي الذي يؤدي الي تقليل الايرادات.

<sup>1</sup> د. الهادي ادم ، احمد الضي ، كفاءة وفعالية الفحص الضريبي من منظور متطلبات وشروط ومزايا التقدير الذاتي، بغداد، مجلة المنصور ، العدد 24، ورقة علمية منشورة، 2015م.

# الفصل الأول

الاطار النظري لمفهوم انواع واسس الضريبة

تناولت الباحثة في هذا الفصل الاتي من خلال المباحث التالية:-

المبحث الأول : مفهوم وأهداف الضريبة

المبحث الثاني: انواع و خصائص الضريبة

المبحث الثالث: اسس وقواعد وانواع التقدير الضريبي

المبحث الأول

مفهوم وأهداف وتطور الضريبة

تحتل نظرية الضريبة مكاناً خاصاً في النظريات المالية العامة هذا المكان لا يرد فقط إلى كون الضريبة أهم صورة من صور الإيراد العام، وإنما كذلك إلى أهمية الدور الذي تلعبه في تحقيق أغراض السياسة المالية.

فقد كانت الضرائب دوماً دوراً أساسياً للخزانة العامة إلا أن أهميتها قد تزايدت في الآونة الأخيرة، خاصة في الدول الرأسمالية التي شهدت أضحلاً ملحوظاً في إيراداتها من الاملاك الخاصة ومن الرسوم والجبایات من ثم للاعتماد بصورة متزايدة على الضرائب لتوزيع الاعباء العامة بين مواطنيها.

على أن اهتمام الفكر المالي بالضرائب يرتد لزمن بعيد نظراً لخطورة الالتزام الضريبي وتوسع آثاره فالضرائب تقطع جانباً من دخول الأفراد لصالح الدولة وهي بذلك تمارس تأثيراً ضخماً على أوضاع الاستهلاك والانتاج كما إنها تتيح فرصة فريدة من نوعها للسلطات العامة للقيام بدور هام في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية<sup>(1)</sup>

#### أولاً : تعريف الضريبة:

هنالك عدة تعريفات للضريبة نحو:

1. إنها مبلغ من النقود يجبيه أحد الشخاص العامة جبراً من الأفراد بصفوة نهائية ودون مقابل خاص بغرض الوفاء بمقتضيات السياسة العامة للدولة.<sup>(2)</sup>
2. إنها فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إلى إحدى الهيئات العامة أو لمحلية بصورة نهائية مساهمة منه في تكاليف الاعباء العامة دون أن يعود عليه نفع مقابل دفع الضريبة<sup>(3)</sup>.
3. عرفت الضريبة فريضة من المال او المدفوعات جبرية تفرضها الدولة علي رعاياها والمقيمين فيها حتي تستطيع مقابلة نفقاتها العامة ومايستلزمة اداء المرافق العامة من تكاليف<sup>(3)</sup>.

<sup>(1)</sup> د. مجدي شهاب، أصول الاقتصاد العام المالية العامة، دار الجامعة الجديدة الازاريطه 2004، 301

<sup>(2)</sup> د. مجدي شهاب المرجع السابق الذكر ص 303.

<sup>(3)</sup> د. سوري عنلي ناشد، الوجيز في المالية العامة والنقابات والإيرادات العامة، الإسكندرية، دار الجامعة للطباعة والنشر 2000م، ص 114.

<sup>(3)</sup> د. يحي الفاضل احمد مصطفى، دراسات في الزكاة والمحاسبة الضريبية (الرياض، دار المريخ للنشر، 2001م)، ص 11.

4. الضريبة عبارة عن اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر وثروة الاشخاص الآخرين ودون مقابل خاص لدفعها (أي دون تحقيق نفع خاص به) وذلك بغرض تحقيق نفع عام<sup>(1)</sup>.
5. الضريبة فريضة نقدية يلتزم بها الفرد بأدائها الي الدولة وفقا لقواعد تشريعية وبصفة نهائية لغرض تغطية النفقات العامة وبدون مقابل.<sup>(2)</sup>
6. الضريبة اقتطاع جبري تفرضها الدولة على الاشخاص الطبيعيين والاعتباريين بدون مقابل بغرض تغطية اعبائها العامة وبما يحقق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسة<sup>(3)</sup>.
7. عرفت الضريبة بأنها فريضة الزامية تحددها الدولة ويلزم الممول بأدائها بلا مقابل تمكينا للدولة من القيام بتحقيق اهداف المجتمع<sup>(4)</sup>.
- ان الضريبة فريضة اجبارية من قبل السلطات العامة دون استلام اي تعويض مباشر، وإن الضريبة مبلغ من المال يتم تحصيله بواسطة الحكومة او اي سلطة اخري جبرا من المواطنين بغض النظر عن الفائدة الخالة التي يمكن ان تعود لدافع الضريبة ، وانها ايضا مساهمة إجبارية مفروضة بواسطة سلطة عامة بغض النظر عن كمية الخدمة الحقيقية المقدمة لدافع الضريبة في المقابل .

يتضح للباحثة من التعريفات السابقة:

- أ. إن الضريبة استقطاع نقدي جبري.
- ب. إن الضريبة تفرض بلا مقابل وحسب المقدرة التكليفية للممول.
- ج. تفرض الضريبة بقصد تحقيق اهداف المجتمع بلأضافة الي تغطية النفقات العامة للدولة .
- د. ليس في مقدور الممول استرجاع الضريبة بعد سدادها وانما يكون السداد نهائيا.
- هـ. تعتبر الضريبة مساهمة من الممول في تحمل الاعباء العامة.

<sup>(1)</sup> د. مجدي شهاب، مرجع سابق ، ص 303.

<sup>(2)</sup> عدي عفانة وآخرون، الجديد في المحاسبة الضريبية ، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع، 2004) ص3.

<sup>(3)</sup> د. رفعت المحجوب، المالية العامة ط2 القاهرة، دار النهضة العربية 1982، ص 190.

<sup>(4)</sup> حامد عبدالحميد دراز ، مبادئ المالية العامة ، الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2002م ، ص 115.

تعتبر الباحثة ان تعرف الضريبة (بأنها مبلغ من المال تستقطعة الدولة نقدا وبصورة جبرية ونهائية وبدون مقابل وفقا للمقدرة التكلفة للممول و مساهمة في تغطية النفقات العامة ولتحقيق اهداف معينة) هو التعريف الافضل وانه شامل ويغطي جميع نواقص التعريفات اعلاه .  
وعليه يتضح من هذه التعريفات السابقة أن الضريبة تتميز بالاتي<sup>(1)</sup>:

1. الضريبة فريضة مالية ونقصد بذلك إنما يتم جبايته يجب أن يأخذ صفة المال سواء أكان الاقتطاع في شكل نقدي أو عيني.

2. إنها تدفع جبراً فالاشخاص العامة تجبى كافة الضرائب قسراً من المواطنين دونما اعتبار لمدى موافقتهم على دفعها إذ يلزم المكلف بدفع الضريبة بأدائها سواء قبل أم لم يقبل.

3. إنها تدفع بصورة نهائية فدافع الضريبة لا يامل في الاستردادها إذ لا يحق له مطالبة الدولة يرد المبلغ التي حصلها منه في الصورة ضرائب حتى ولو أثبتت عدم انتفاعه بخدماتها.

4. إنها تدفع بغير مقابل خاص فالمكلف بدفع الضريبة يقوم بأدائها بصفته عضواً في جماعة تستفيد من مجموع الخدمات العامة التي تقدمها الدولة.

5. الضرائب تهدف للوفاء بمقتضيات السياسة العامة للدولة، وقد كان المعتاد تحديد الغرض من جباية الضريبة بتغطية النفقات العامة للدولة.

يمكن تعريف ضريبة ارباح الاعمال بأنها ضريبة من اقدم انواع الضرائب المباشرة وتمثل الايرادات الناتجة عنها الجزء الاكبر وتلعب دورا اساسيا في ميزانية الدولة وهي ايضا احدي الوسائل الهامة لاعادة توزيع الدخل القومي وتشجيع الاستثمار وتفرض ضريبة ارباح الاعمال علي كل الانشطة الاقتصادية بما فيها الصناعة والتجارة والزراعة<sup>(2)</sup>.

تري الباحثة ان تعريف ضريبة ارباح الاعمال بأنها الضريبة التي تحتل الصدارة بالنسبة للضرائب المباشرة في السودان وتساهم بالجزء الاكبر من الايرادات الضريبية وبها يتم تحقيق

<sup>(1)</sup> د. آدم محمد مهدي، مفاهيم المالية العامة، القاهرة، الشركة العامية والنشر، 2001.  
<sup>(2)</sup> المرجع السابق ، ص 80.

الاهداف الرئيسية التي من اجلها شأ النظام الضريبي في السودان وتخضع لهذة الضريبة كل منشآت الاعمال.

كما يمكن للباحثة تعريف ضريبة ارباح الاعمال بأنها إحدى أنواع ضرائب الدخل واكثرها مساهمة في تغطية النفقات العامة للدولة واكثرها حصيلة ويقوم بتنظيمها قانون ضريبة الدخل لسنة 1986، والمعدل حتي سنة 2014م وهي تفرض علي صافي الدخل الناتج عن الاعمال والانشطة التي يمارسها الشخص.

ثانياً: أهداف الضريبة:

أ. الهدف المالي:

هو الذي يتطلب دعم الإيرادات العامة بموارد حقيقية تحاشياً للتضخم وتحقيقاً للتوازن المالي<sup>(1)</sup>.

ب. الهدف الاجتماعي:

هو الذي يمثل في تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي بين المواطنين فإن كل ضريبة يجب أن تعنى بالحالة الشخصية للممول من حيث أعبائه العائلية ومصدر دخله ومقدار دخلة.

ج. الهدف الاقتصادي:

هو الذي يعني الدخل في المقام الأول بتوجيه الهيكل الضريبي نحو تشجيع الادخار والاستثمار ويعني في المقام الثاني بخلق روح المبادرة بين أصحاب العمل وتوفير حوافز الإنتاج للعاملين واستنهاض الامكانيات المحلية ويعني ثالثاً بالاعتدال في سعر الضريبة مع توسيع نطاق الخصم وسد الثغرات أمام التهرب الضريبي.

<sup>(1)</sup>التقرير النهائي للجنة مراجعة قوانين ضرائب الدخل، دار جامعة أم درمان الإسلامية للطباعة والنشر، 1983م، ص 8-9

#### د. الهدف الإداري :

هو الذي يتمثل في دعم الجهاز الضريبي والاهتمام بالتنظيم الذي يخدم الهدف بكفاءة والتدريب وإنصاف العاملين في الجهاز وإمدادهم بالمعدات وسائل الحركة بالإضافة إلى الضوابط الإدارية وأحكامها واستخدام أساليب جديدة للحصر والربط والتحصيل.

#### أطراف الضريبة وعناصرها

هنالك ثلاثة أطراف ويتم بها التشريع الضريبي وهي<sup>(1)</sup>:-

- 1/ الدولة : تهتم الدولة بتحصيل مبالغ كبيرة من الضريبة تقي بالاغراض الموجودة منها .
  - 2/ الممول يحرص الممول على ان لا تمس الضريبة الحد الأدنى اللازم لمعيشة وان تحصل الضريبة منه في الوقت الملائم مع مراعاة العدالة والاقتصاد .
  - 3/ المجتمع : يهتم المجتمع بأن تحقق الضريبة أهدافها الاجتماعية والاقتصادية .
- مما تقدم تستنتج الباحثة بأنه عند فرض أى ضريبة يجب مراعاة مصالح الثلاثة أطراف أعلاه أو الدولة الممول ، المجتمع وذلك حتى تحقق الضريبة أهدافها المخطط لها

#### أما عناصر الضريبة فتشتمل على ثلاثة عناصر أساسية :

- 1/ وعاء الضريبة : عرف وعاء الضريبة بأنه المال الذي تفرض عليه الضريبة أو هو المال الذي يحدده القانون كمصدر لضريبة معينة<sup>(2)</sup> وعرف وعاء الضريبة بأنه ذلك القدر من الدخل أو الثروة

<sup>(1)</sup> يحي احمد مصطفى قلبي، دراسات في الزكاة و المحاسبة الضرائبية ، الرياض ، دار المريخ للنشر ، 1993، ص 113 .  
<sup>(2)</sup> د. اسماعيل احمد عمر ، المحاسبة والتحاسبات الضريبي علي الدخل ، القاهرة : طنطا للنشر ، 2006م ص 38 .

الذى تسرى عليه الضريبة أو المال الناتج من بعد حصر نطاق الضريبة وتطبيق الاعفاءات الضريبية وسوف تسرى على ذلك الجزء المتمثل في الفرق بين الضريبة والاعفاءات منها<sup>(1)</sup>.

2/ سعر الضريبة : هو العلاقة بين وعاء الضريبة ومقدار الضريبة واجبة السداد .

الضريبة = سعر الضريبة × وعاء الضريبة<sup>(2)</sup>

3/ تحصيل الضريبة : يعتبر تحصيل الضريبة آخر مراحل التنظيم الفنى لها وهو التزام الممول

بسداد الضريبة المستحقة عليه من نشاطة المهني في المواعيد المحددة<sup>(3)</sup>

### خلاصة المبحث الاول:-

تناولت الباحثة من خلال هذا المبحث الاطار العام لمفهوم الضريبة واهدافها وتعريف الضريبة كما تناولت الباحثة اطراف الضريبة وعناصرها، انتهى المبحث في انه عند تحقق المفهوم العام للضريبة وتحقيق اهدافها المرجوة تعمل ذلك علي زيادة الحصيلة الضريبية التي تؤدي مباشر في زيادة تنمية الموارد المالية للدولة .

## المبحث الثاني

### انواع و خصائص الضريبة

#### أنواع الضرائب:

تقسيم الضرائب وفقاً لعدة جهات نظر إلى<sup>(1)</sup>

<sup>(1)</sup> منصور ميلاد يونس ، مبادئ المحاسبة العامة ، طرابلس : الدجار الوطنية ، 2004م ، ص 113 .  
<sup>(2)</sup> د. عبدالله الصعيدي ، قانون الضريبة علي الدخل في مصر ، (القاهرة: دار النهضة العربية، 2006) ، ص44.  
<sup>(3)</sup> المرجع السابق، 217 .

أولاً : الضريبة الوحيدة والضريبة المتعددة.

ثانياً: الضرائب الشخصية والضرائب العينية.

ثالثاً: الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

رابعاً: الضرائب على الإنفاق.

خامساً: الضرائب على الدخل.

سادساً: الضرائب على رأس المال.

أولاً : الضريبة الوحيدة المتعددة:-

تلك صنفت لعددها إلى نوعين<sup>(2)</sup>:

1. الضريبة الموحدة وهي فرض ضريبة واحدة.

2. المتعددة وهي إخضاع الممول لعدة ضرائب.

صنفت بحسب المادة التابعة لها وطبيعتها إلى نوعين:

أ. ضريبة غير شخصية وهي تنتظر عند فرضها للوعاء الذي ينصب عليه مثل الضريبة الجمركية والضريبة على الاستهلاك.

ب. ضريبة شخصية وهي تنتظر عند فرضها حالة الممول وظروف ومقدار دخله وثروته وتخضع لمجموعة من العوامل أهمها مراعاة الظروف والأعباء العائلية للمول الطبيعي.

---

<sup>(1)</sup> د. آدم مهدي أحمد، مرجع سابق، ص 33  
<sup>(2)</sup> المرجع السابق ص 34.

بعد ظهور انواع مختلفة من الثروات والاعمال المنتجة للدخل فرضت الضريبة الواحدة علي مجموع الدخول المنتجة، وهي تختلف عن الضريبة الموحدة التي تفرض علي جميع الدخول في وعاء واحد وبسعر واحد دون مراعاة طبيعة الدخول او مصادرها<sup>(1)</sup>.

**مميزات الضريبة الواحدة :** يتميز نظام الضريبة الواحدة بأنة يجعل مساهمة الافراد في النفقات العامة مرة واحدة بجانب بساطتها وقلة نفقات جبايتها ، بالاضافة الي مراعاتها الي مقدرة المكلفين بدفعها حيث تتدرج اسعارها مع مقدرة كل مكلف.

**عيوب الضريبة الواحدة :** انها تستلزم من الممول "المكلف بدفع الضريبة" دفع مبلغ كبير مرة واحدة<sup>(2)</sup>

**الضرائب المتعددة :** يتم فية فرض عدة من انواع الضرائب مثل ضريبة المبيعات علي المبيعات الشركات ، وضريبة الدخل علي الارباح الناتجة عن الاستثمار ومن مميزات الضرائب المتعددة انها تمكن من وضع نظام ضريبي ملائم لكل بنيان اقتصادي .

**ثانيا: الضرائب الشخصية والضرائب العينية.**

هي تلك الضرائب التي يراعي عند فرضها ظروف الممول الشخصية وقدرته علي دفعها وبذلك تتحقق العدالة الضريبية<sup>(3)</sup> وهي ايضا تلك الضريبة التي تفرض علي الاموال الخاضعة لها بعد ان تاخذ في الاعتبار المركز الشخصي للمكلف وظرفه الاقتصادية والاجتماعية الي الاموال الخاضعة للضريبة مثال لها الضريبة علي الدخل.

<sup>(1)</sup> محمود زروق الشاوش، المحاسبة الضريبية التنظيم الفني والقانوني لضرائب الدخل (طرابلس ، دار الكتب الوطنية ، 2001م) ، ص 112-113.  
<sup>(2)</sup> نوح محمد ابراهيم ، المحاسب الضريبي (بنغازي ، منشورات جامعة قاروس ، 1988م) ، ص 39.  
<sup>(3)</sup> محمود زروق، مرجع سابق ، ص 115.

مميزات الضريبة الشخصية: عادلة لانها تتمشي مع ظروف المكلف ومقدرة التكلفة حيث ان المكلف يدفع حسب مقدرة وتمتاز بالمرونة حيث يمكن زيادتها عند حوجة الدولة الي زيادة الايرادات العامة وبذلك تتلاءم مع الوضع الاقتصادي في البلاد.

عيوب الضريبة الشخصية: مضايقة المكلف بطلب الاقرارات ، اتساع مجال التقدير المتروك للقائمين بتطبيق الضرائب الشخصية.<sup>(1)</sup>

الضرائب العينية: يقصد بها تلك الضرائب التي تهتم بالمادة الخاضعة للضريبة دون مراعاة لظروف الممول الشخصية وقدرته علي دفع الضريبة ومثال لها الضرائب الجركية والضريبة العامة للمبيعات.

مزايا الضرائب النوعية للمكلف: ابعاد تعسف الإدارة الضريبية عنه وعدم مضايقته بوسائل التقدير وتقديم الاقرارات الضريبية .

عيوب الضرائب العينية للمكلف: انه غير عادلة لانها تتجاهل مقدرة التكلفة.

### ثالثا: الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

تعتبر هذا النوع من أنواع الضرائب من أهم التقسيمات التي جرت على الضريبة وقسمت لمباشرة وغير مباشرة لعدة اعتبارات ومعايير أهمها المعايير المتعلقة بتحصيل الضريبة<sup>(2)</sup>.

وهي ثلاثة معايير رئيسية هي:

1. المعيار القانوني<sup>(3)</sup>: وينصب أساساً على علاقة الإدارة المالية وبالممول من حيث التحصيل والطريقة المتبعة فيها تحديد ما إذا كانت مباشرة أو غير مباشرة.

<sup>(1)</sup> جهاد سعيد خصاونة ،مرجع سابق ،ص 108-109.

<sup>(2)</sup> د. آدم محمد مهدي، مفاهيم المالية العامة، القاهرة، الشركة العامية والنشر، 2001.

<sup>(3)</sup> د. سوزي عدلي، ناشد، الوجيز في المالية العامة والنفقات الايرادية العامة ، الاسكندرية، دار الجامعة للطباعة والنشر، 2000م، ص 141.

2. المعيار الاقتصادي<sup>(1)</sup>: وهنا إذا كان الممول بها قانونياً هو الذي يتحمل عبئها بصورة نهائية أو يتم نقلها لشخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية، نجد أن ظاهرة نقل عبء الضريبي تخضع للعديد من العوامل الاقتصادية والاجتماعية هذا المعيار لا يمكن انضباطه في كثر من الحالات.

3. معيار الثبات والاستقرار<sup>(2)</sup>: يقصد به مدى ثبات المادة الخاضعة للضريبة، تكون الضريبة مباشرة إذا كان محل الضريبة يتميز بالثبات والاستقرار، اما إذا كان محلها نتاج التصرفات عرضية تكون الضريبة غير مباشرة كاستيراد واستلاك السلع.

4. معيار الاتجاه الاداري<sup>(3)</sup>: يري ان الضريبة المباشرة هي الضريبة التي يتم تحصيلها طبقاً لجداول رسمية تتضمن اسماء المكلفين وقيمة الضريبة المستحقة علي كل منهم ، اما الضريبة الغير مباشر في التي تخصم عند توافر وقائع معينة يحددها التشريع الضريبي لتداول السلع.

ترى الباحثة أن عالمياً أصبحت الدول تعتمد على الضرائب غير المباشرة دون المباشرة وذلك لوفرة حصيلتها وبهذا تعتبر مؤشراً ايجابياً للنمو الاقتصادي.

#### رابعاً: الضرائب على الدخل:

يمكن تعريف الدخل بصفة عامة بأنه القيمة النقدية للزيادة الصافية للمقدرة الاقتصادية بين فترتي من الزمن أو الناتج الدوري أو القابل للدورية الذي يحصل عليه الشخص من مصدر قابل للبقاء بشرط أن يكون نقداً أو قابلاً لتقدير النقود، إن اختلف التعريفات للدخل إلا أنه يتميز بثلاث أمور رئيسية وهي<sup>(4)</sup>:

1. القيمة النقدية: وقصد بها أنه قيمة نقدية أو قابلة للتقدير النقدي.

2. صفة الدورية ان يحصل الشخص على الدخل بصفة دورية.

<sup>1</sup> ( مرجع السابق، ص142.

<sup>2</sup> ( د. آدم مهدي ، مرجع سابق، ص 35

<sup>3</sup> ( أبكري سيد احمد عثمان ، الضرائب والزكاة ( الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، س.ت) ، ص ص16-18.

<sup>4</sup> (د. مجدي شهاب، مرجع سابق، ص 334.

3. مصدر مستمر: أن يأتي الدخل بصورة مستمرة.

4. تقسيم الدخول لثلاث أنواع رئيسية:

أ. رأس المال: إن كل عقارياً أو منقولاً .

ب. العمل سواء كان عملاً ذهنياً أو يدوياً .

ج. رأس المال والعمل معاً ، تأخذ الضريبة على الدخل الصور الآتية<sup>(1)</sup>:

**الضريبة النوعية على الدخل:**

1. الضريبة الموحدة على الدخل.

2. الضريبة على دخل الأشخاص الاعتباريين.

**خامساً: الضريبة على رأس المال:-**

رأس المال هو مجموعة الأموال المنقولة والعقارية التي يمتلكها شخص في الفترة وتأخذ

على رأس المال الأشكال الآتية:

1. الضرائب العامة على رأس المال.

2. الضرائب العرفية على رأس المال.

3. الضريبة على زيادة القيمة المضافة.

**سادساً: الضرائب على الانفاق:**

تفرض عند استعمال الدخول أو على الاستهلاك وتحدد حسب الاتفاق ولها ثلاثة أشكال<sup>(2)</sup>:

1. ضريبة وحيدة على الإنتاج.

---

<sup>(1)</sup>، مرجع سابق، ص 310-312.  
<sup>(2)</sup>د. مجدي شهاب، مرجع سابق، ص 351

2. الضريبة التراكمية أو المزدوجة.

3. الضريبة وعلى القيمة المضافة.

ترى الباحثة أن الضريبة لا يمكن تقسيمها بصورة دقيقة لتداخل عدة عوامل اقتصادية واجتماعية وسياسية تخلق طبيعة الدولة الفارضة للنظام السياسي والاقتصادي بها ،أي ان أي نوع من انواع الضرائب هو الذي يلعب دوراً أساسياً في تمويل خزانة الدولية.

### خصائص الضرائب :

للضرائب عدة خصائص تتمثل في مايلي

#### 1. أن الضريبة مورد مالى

الاصل أن الضريبة ي العصر الحديث تفرض وتجبى في صورة مبلغ من المال ، ولكن الامر لم يكن في العصور القديمة حيث كانت الضريبة تجنى في كثير من الأحيان في صورة عينية سواء بتقديم كمية من السلع أو بتأدية بعض الخدمات لفترة معينة ، كما كان يحدث في مصر في عهد محمد على إذا كانت تجنى الضريبة في صورة مقدار من المحاصيل الزراعية أو في صورة تقديم عمل معين والواقع أن الضرائب النقدية أصبحت الان تشكل القاعدة العامة للضريبة ذلك انها الشكل الاكثر ملاءمة للاقتصاد النقدي والنظام المالى المعاصر<sup>(1)</sup>

#### 2. الضريبة فريضة اجبارية

بمعنى أن فرض الضرائب وتحصيلها يتم عن طريق القوانين التي تشترعها السلطة العامة التي تحدد مقدار الضريبة وسعرها وكيفية تحصيلها والقدرة الزمنية المحددة لذلك دون أن يكون للمكلف بدفعها حرية التخل في ذلك نجد أن الضريبة تختلف حسب ما ذكر عن غيرها من الإيرادات الدولة الأخرى

<sup>(1)</sup> د. زكريا محمد بيومي ، مبادئ المالية العامة ، القاهرة، دار النهضة العربية ،1978، ص 226.

كالرسوم والقروض الاختيارية التي تستخدم الدولة لجلبها أساليب الإغراء العديدة لإكساب الأفراد مع تعهدها برد الأصل وسداد قيمة القرض ، كما تختلف عن الهبات التي تقدم في بعض الأحيان إلى السلطات العامة (1)

### 3. الضريبة تدفع بلا مقابل

الضريبة تفرض على جزء من أفراد المجتمع على أسس معينة ونسب وأسعار متفاوتة لتأدية أهداف عامة تحددها السلطة العامة حسب سياستها الاقتصادية لذلك لا تحدد كل فرد من أفراد المجتمع منفعة محددة ، بمعنى أنها لا تعود عليه بصفته عضواً في جماعى بالمنافع العامة التي تشترك فيها الجماعة ولا يحق له أن يطالب بدفع خاص به مقابل أدائه للضريبة. (2)

يترتب على هذا أنه لايجوز ولا يمكن النظر إلى مدى انتفاع الفرد بالخدمات كتقدير بمقدار الضريبة التي يتعين عليه دفعها ، بل ينظر إلى مدى قدرة الفرد على تحمل الأعباء العامة لتقدير هذه المفرد وذلك أنه يتعين على الفرد بإعتباره عضو في مجتمع منظم هو الدولة أن يساهم بالتضامن مع غيره من الافراد في تحمل الأعباء العامة عن طريق دفع الضرائب إلى الدولة كما يتعين أن تكون هذه المساهمة بحسب قدرته بالنسبة إلى غيره من الأفراد في تحمل هذه الأعباء العامة (3).

### 4. استخدام الضريبة لتحقيق منفعة عامة

بمعنى ان تكون الضريبة الوسيلة المحققة لمهام الدولة التي تعود بالنفع العام على فقد كانت الضريبة قديماً تجبى لصالح الملوك والحكام وتدخل ضمن ماليتهم الخاصة أو يتم الصرف منها على الطبقة الغنية من المجتمع أما الان فان الضريبة لا تفرض الا بموافقة ممثلى الشعب لتحقيق

(1) د. احمد زهير شامية ، د. خالد الخطيب ، المالية العامة ، عمان ، زهران للنشر ، د. ت، ص 130.

(2) المرجع السابق ، ص 132.

(3) د. عادل احمد حشيش ، أساسيات المالية العامة ، بيروت : دار النهضة العربية 1992م ، ص 147.

أهداف نابغة من حاجة المجتمع ككل وقد كانت الضريبة تتعبّر الوسيلة الرئيسة لمباشرة الدولة لمهامها التقليدية ولا كان مع التقدم الاجتماعي فقد فرض على الدولة مهام أخرى اجتماعية واقتصادية ، فمن الناحية الاجتماعية تعمل الضريبة على إزالة الفوارق بين طبقات الشعب والعمل على تقاربها ومن الناحية الاقتصادية أصبحت الضريبة من أهم الوسائل التي تستطيع بها الدولة المحافظة على الاستقرار الاقتصادي وعلاج التضخم والانكماش وتشجع بعض الأنشطة والحد من أنشطة أخرى والتحكم في الاستهلاك الذي يحقق الصالح العامة وبذلك تستخدم الضريبة لتحقيق الأهداف العامة وليس الخاصة (1)

يتضح للباحثة من خصائص الضريبة تدفع من قبل الممول بطريقة إلزامية للدولة وأنها تدفع دون انتظار المقابل وأن الضريبة تدفع قوانين وقواعد تفرضها السلطات كما أنها تستهم في تحقيق أهداف المجتمع من خلال الوفرة التحصيلية من الضرائب .

### **خصائص ضريبة أرباح الاعمال :**

تمتاز ضريبة ارباح الاعمال بالخصائص التالية :

#### **1. ضريبة سنوية**

تفرض ضريبة ارباح الاعمال على الارباح والمكاسب التي تحققت خلال فترة الأساس والتي عادة ما تكون سنة ميلادية تبدأ من أول يناير وتنتهي في الحادي والثلاثون من ديسمبر ، أما إذا كانت 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 نهاية فترة الأساس ، الا أن هنالك بعض الالات التي يجوز فيها .

(1) د. محمود محمد نور ، أسس ومبادئ المالية العامة ، القاهرة : مكتبة التجارة والتعاون ، 1973م ، ص 295.

الخروج عن مبدأ سنوية الضريبة لارباح الاعمال وهذا يتفق مع ماورد في قانون ضريبة الدخل لسنة 1986 المادة (10) الفقرة (أ) حيث يقضى بفرض الضريبة عن أي عمل وعن أي مدة بوشر فيها ذلك العمل ، كما يتفق مع التفسير الواد بشأن فترة الأساس حيث عرضها القانون بانه مدة الاتى عشرة شهراً السابقة لسنة التقدير او جزء من تلك المدة<sup>(1)</sup>.

## 2. تتوسع في نطاق الايرادات الخاضعة للضريبة

تفرض ضريبة أرباح الاعمال على الايرادات التي لها صفة الدورية وهى تلك الايرادات التي تنتج عن الاستغلال العادى لوجه النشاطات الشاطات المختلفة ولكن نجد ان الشرع قد توسع في مفهوم الايرد الخاضع لضريبة ارباح الاعمال حيث تشمل .

أ. الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع واحد أو أكثر من أصول المشروع غير المخصصة اصلاً للبيع أو الناتجة عن التعويض عن هلاك بعض هذه الاصول والاسيلا عليها .  
ب. الارباح التي تحققت عن أي عملية عرضية بخلاف الارباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة بموجب هذا القانون<sup>(2)</sup>.

ت. تفرض على تفاعل رأس المال والعمل يشترك في تحقيق أرباح الاعمال عنصران هما رأس المال الذى يخاطر به أصحاب المشروع والجهد الذى يبذله أصحاب ذلك المشروع<sup>(3)</sup>.

## ضريبة عينية وشخصية :

<sup>(1)</sup> أ. عبدالله عباس عبدالله ، محاضرات في محاسبة الزكاة والضرائب ، دت ص ص 18-19 .  
<sup>(2)</sup> انتسام احمد موسى ، اثر تغيير الطرق والسياسات المحاسبية علي وعاء ضريبة ارباح الاعمال في المنشآت التجارية ، الخرطوم، جامعة النيلين ، رسالة ماجستير غير منشورة 2011م ، ص 139 .  
<sup>(3)</sup> عبدالله عباس عبدالله ، المرجع السابق ، ص 20 .

تعتبر ضريبة أرباح الاعمال ضريبة عينية وشخصية في بعض الحالات كما هو بالنسبة لارباح الاعمال الافراد والشركات حيث سمح المشرع السودان بإعفاء جزء من الدخل لمقابلة أعباء المعيشة للافراد وكذلك شركات المساهمة العامة والخاصة والبنوك وشركات التأمين<sup>(1)</sup>.

### خلاصة المبحث الثاني:

تناولت الباحثة من خلال هذا المبحث انواع الضرائب والخصائص الواجب توافرها فية ، وانتهي المبحث ان هذه الانواع من الضرائب تؤثر بصور مباشرة علي المحيط الاقتصادي والسياسي ومستوي التقدم الاقتصادي والتي تمكنة من تحقيق اهدافه المرجوة في زيادة الايرادات الضريبية وتخفيض مخاطرها الي ادني مستوياتها الي تؤدي الي التأثير مباشرة في عملية تنمية الموارد المالية للدولة.

---

<sup>(1)</sup> ابتسام احمد موس، مرجع سابق ، ص 139 .

## المبحث الثالث

### أسس وقواعد الضريبة وأنواع التقدير الضريبي

#### الأساس القانوني للضريبة:

مما لا شك فيه فقد اختلفت الآراء في الإجابة على هذا السؤال اختلافاً كبيراً إلا أنه من الممكن تبسيطاً للصرف أن نتحدث عن اتجاهين لتأصيل حق الدولة في هذا الخصوص، ويسند أو لها هذه الحق للمنفعة ولكي تعود من جراء قيام الدولة بإداء الخدمات العامة في حين يسند ثانيهما لإنتماء الفرد لجماعة تسودها مبادئ التضامن وتتمتع السلطة الهيمنة عليها بالسيادة. وسنعرض فيما يلي بإيجاز شديد لخلاصة ما قيل في نطاق هذين الأساسين:

#### أولاً : أساس المنفعة

ذهب البعض من فلاسفة القرنين السابع عشر والثامن عشر أمثال (مدابسو، هويس، لوك) إلى أن الضريبة تدفع مقابل النفع الذي يعود على المكلف من الخدمات العامة التي تؤديها الدولة، ويتفق أنصار هذا الرأي على تصور وجود عقد يربط بين الدولة ومواطنيها يتعهد بمقتضاه هؤلاء بالتنازل عن جزء من دخولهم وثروتهم للسلطة العامة مقابل قيامها بمختلف الخدمات العامة اللازمة لمعيشتهم ورفاهيتهم<sup>(1)</sup>.

غير أنهم يختلفون في تكييف هذا العقد على النحو التالي:

1. فبعضهم يصوره على أنه عقد إيجار أعمال أو بيع خدمات على إعتبار أن كل فرد يشتري من الدولة الخدمات التي يؤديها له ويدفع لها نصيباً من الضرائب نسبة ما يحصل عليه من منفعة.

<sup>(1)</sup>د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص 198-201

2. يصوره آخرون على أنه عقد تأمين مع اعتبار الضريبة بمثابة القسط الذي يدفعه الفرد عن ممتلكاته لتأمين قيمتها كي تنتهي له الاستفادة بخدمات الأمن العام والاستمتاع ببقية ممتلكاته دون خشية أو قلق.

3. يصوره الآخرون على أنه عقد شركة على اعتبار أن الجماعة التي يحيا فيها الفرد تشبه شركة مساهمة يتمثل مساهمياها في أفراد الجماعة ومجلس إدارتها في الحكومة المهيمنة على السلطات ويقضي المنطق أن يساهم كل فرد في نفقات إدارتها بنسبة ما يملكه من أسهم. إلا أنه قد وجهت عدة انتقادات لهذه النظرية يمكن تلخيصها كما يلي<sup>(1)</sup>:

أ. تناسب المنفعة المقدمة من الدولة للممول وفق ما قدمه من ضريبة هذا لا يطبق في الواقع.  
ب. أنها عقد تعتبر خدمات لا تفسر إلزام الجيل الحاضر بدفع ضرائب تخصص حصيلتها للأجيال القادمة.

ت. اعتبارها عقد تأمين حصرت دور الدولة في نطاق الأمن الداخلي والخارجي وفرض دفع تعويض أو تأمين في حالة الضرر هذا لا تلتزم به الدولة.

ث. في واقع الحياة أن الدولة ليست تنظيماً اتفاقياً بل هي كيان اجتماعي يبني ويؤسس ونظم حياة الأفراد.

وبناء على الأسباب أعلاه متجمعة أصبحت نظرية المنفعة لا تلائم الحياة الحديثة وفقاً للتطور الذي لحق بالأنظمة الاقتصادية والسياسية مما حدى بنا إلى إيجاد بديل لها.

---

<sup>(1)</sup>المرجع السابق .

## ثانياً : أساس السيادة والتضامن :

يمكن تأصيل حق الدولة فرض الضرائب على ما تتمتع به من سيادة وسلطان قبل مواطنتها فهي تقوم مجموعة ضخمة من الخدمات والمنافع العامة للأفراد مما يستلزم توفير موارد مالية ثابتة لضمان نهوضها بإداء هذه الخدمات على وجه مرضي ومن الطبيعي أن تسلم لها سلطة فرض الضرائب في الحدود اللازمة لتحقيق هذا الهدف وذلك استناداً إلى مبادئ التضامن الاجتماعي والقومي، فحياة الجماعة توقف على قدرة الدولة على أداء وظائفها ومن الضروري أن يتضامن الجميع في تغطية نفقاتها كل بحسب قدرته التكاليفية بغرض النظر عما قد يعود عليه من نفع مباشر من وراء الإنفاق العام<sup>(1)</sup>.

وفي ختام عرضنا لا بد أن نشير إلى الملاحظات الآتية:

1. من الجلي أولاً أن اعتناق هذا الأساس لا يتعارض في شيء من أقرار حق المكلف بأداء الضريبة في مطالبة الدولة بتقديم النفع العام فهذا واجبها الأصيل.
2. في الوقت ذاته فإن تأسيس هذه الدولة في فرض الضرائب على ما تتمتع به من سيادة لا يعني بحال من الاحوال التقاضي عن أي تعسف يبدر منها خلال ممارستها لسلطتها في هذا المجال وذلك في حدود القانون الذي تنظم عليه فرض الضرائب مراقبة كيفية إنفاقها لحصيلتها من خلال اعتماد الموازنة ومحاسبتها على أي انحراف ترتكبه في هذا المجال.
3. أخيراً فإنه تجدر الإشارة إلى أن تأصيل حق الدولة في فرض الضرائب على مبادئ السيادة والتضامن الاجتماعي والقومي يتيح لنا تفهم بعض مواقف التشريعات الضريبية التي يعجز أساس المنفعة عن تبريرها.

<sup>(1)</sup> د. مجدي شهاب، مرجع سابق، ص 310-312

## القواعد الضريبية

إن الانظمة الضريبية المعمول بها في كل البلدان لديها مبادئ وقواعد تحكمها، بمعنى أن يأخذ المشرع إذا ما أراد للنظام الضريبي أن يكون سليماً وصالحاً بحيث أن يوفق بين مصلحة الجماعة ومصلحة الفرد، أي أن يبين الحصيلة اللازمة لأداء الدولة لخدماتها، والعدالة اللازمة لتحقيق المساواة بين المكليين، وتتمثل هذه القواعد في المساواة واليقين والملائمة والاقتصاد في جباية الضريبة<sup>(1)</sup>.

### 1. قاعدة المساواة أو العدالة:

هذه القاعدة بأن يساهم مواطني الدولة في النفقات العامة بحسب مقدرتهم النسبية، وقد تطورت قاعدة العدالة من السعر النسبي للضريبة إلى السعر التصاعدي، بمعنى كلما زاد الدخل زاد تبعاً لذلك سعر الضريبة، حيث العدالة تقتضي المساواة في التضحية بين المكلفين، أي أن يخضع صاحب الدخل الكبير لضريبة ذات سعر أعلى مما يتحمله صاحب الدخل المحدود<sup>(2)</sup>، تتطلق هذه القاعدة كذلك من القدرة المالية التكليفية لدافع الضريبة في المساهمة في لأعباء العامة، بحيث تكون مساهمة أعضاء الجماعة في الأعباء العامة متناسبة مع دخولهم، فمن يحصل على دخل وفير يحصل بالمقابل على حماية الدولة له ولدخوله فعليه أن يساهم في نفقات الدولة بقسط أكبر وافر مما يساهم به المكلف الذي لا يحصل إلا على دخل قليل، ومن لا دخل له يعفى من دفع الضريبة<sup>(3)</sup>.

إن قاعدة العدالة أو المساواة تتضمن مبدئين، هما عمومية الضريبة التي تعني خضوع جميع الأشخاص الخاضعين لسيادتها أو التابعين لها سواء كانوا مواطنين أم أجانب مقيمين بها،

<sup>(1)</sup> د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص 115، 114.

<sup>(2)</sup> د. عبدالكريم صادق بركات، د. عبدالعزيز دار، علم المالية العامة، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة) 1990، ص 157، 158.

<sup>(3)</sup> د. حسن عواضه، المالية العامة، (بيروت: دار النهضة العربية) 1986م، ص 92.

أما المبدأ الثاني وهو مراعاة المقدرة المالية لكل مكلف، حيث أن مبدأ العمومية لا يكفي وحدة لتحقيق العدالة أو المساواة في تحميل الأعباء العامة للدولة، وذلك لاختلاف دخول الشخص بدرجات متفاوتة، لذا لا يجب فرض الضريبة على الجميع بنفس المقدار، إنما يدفع كل شخص مبلغ يتناسب مع حجم الدخل الذي يحصل عليه أخذين في الاعتبار ظروفه الشخصية والعائلية .

## 2. قاعدة ملائمة في الدفع:

يقصد بالملائمة ضرورة تنظيم أحكام الضريبة بصورة تلائم ظروف المكلفين بها، وتيسير دفعها خاصة فيما يتعلق بميعاد التحصيل وطريقة وإجراءاته، كما تهدف هذه القاعدة إلى عدم تعسف الإدارة الضريبية في استعمال سلطتها فيما يتعلق بإجراءات الربط والتحصيل، كما أن اعتبارات الملائمة تدعو أن تكون القواعد المتعلقة بكل ضريبة متفقه مع طبيعتها الذاتية والأشخاص الخاضعين لها وذلك لتجنب المشاكل التي قد تؤثر في حال مخالفة تطبيق هذه القاعدة<sup>(1)</sup>. وتقتضي هذه القاعدة أن تكون الأحكام المتعلقة بهذه الضريبة ملائمة للمكلف من جهتين فيما يتعلق بمواعيد، وأساليب، وإجراءات جبايتها، فمن جهة المواعيد يجب أن تكون مواعيد دفعها مناسب ومعقول مثال ذلك أن تأخذ ضريبة الأجور والمرتبات بعد الاستحقاق وضريبة الدخل عند الدخل، أما من جهة الأسلوب في التحصيل فإن مبدأ الملائمة يقتضي استخدام أساليب التحصيل لأكثر تناسباً للمكلف، والتي لا تشعره بوطأة الضريبة، لذا يجب تجنب الأساليب التعسفية في التحصيل كما يمكن للإدارة الضريبية تقسيط المبلغ المطلوب من المكلف تيسيراً له<sup>(2)</sup>.

## 3. قاعدة الوضوح واليقين:

<sup>(1)</sup> د. سوزي علي ناشد، الوجيز في المالية العامة، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، 2000) ص 129.  
<sup>(2)</sup> د. غازي حسين عناية، مرجع سابق، ص 107.

هذه القاعدة أن تكون قوانين الضرائب واضحة للمكلف يدفع الضريبة، وبسيطة دون غموض فيما يتعلق بتحديد الأموال الخاضعة للضريبة والنسبة التي تستقطع من وعائها، وميعاد وكيفية دفعها، وأسلوب تحصيلها، وكل ما يتصل بها من إجراءات، بحيث تكون معروفة بصورة مسبقة لدى المكلفين<sup>(1)</sup>. وحتى يتحقق اليقين لابد أن تتميز الضريبة بالاستقرار والثبات بمعنى أن لا تخضع للتعديل المستمر، ولا بد أن للتشريعات الضريبية أن تكون محدودة.

في فترات متباعدة حتى لا تؤدي إلى مضايقة المكلفين أو اضطراب النشاط الاقتصادي، وكذلك أن يتميز التشريع الضريبي بالوضوح حتى يسهل فهمه لعامة الناس، وحتى تستطيع المحاكم والإدارات الضريبية أن تطبقه دون اجتهاد أو تأويل<sup>(2)</sup>. كما أن قاعدة اليقين تعني أن تكون الضريبة مفروضة طبقاً لقواعد محددة وواضحة بالنسبة للمكلف والإدارة الضريبية، فيجب أن يكون سعر الضريبة ووعاؤها وميعاد سدادها وكيف تحصيلها وكافة الإجراءات المتعلقة بها معرفة من العاموزلك لأن عدم الوضوح قد يؤدي إلى تحكم الإدارة الضريبية وما يتبع ذلك من انتهاك لقاعدة العدالة والمساواة وحدوث الفساد عند تقدير وتحصيل الضريبة<sup>(3)</sup>.

#### 4. قاعدة الاقتصاد:

يقصد بالاقتصاد هو الاقتصاد في نفقات الجباية بحيث يكون الفرق بين ما يدفعه المكلفون من ضرائب وما يدخل منها إلى الخزانة العامة في أكبر مبلغ ممكن، وهذا يعني أن تفرض أنواع الضرائب التي تكثر إيراداتها وتقل تكلفة نفقاتها وتحصيلها<sup>(4)</sup>. ولا يقتصر الاقتصاد في تقدير الضريبة وجبايتها على الإدارة الضريبية وحدها، بل يجب الاقتصاد فيما يتحمله المكلفون من نفقات

<sup>(1)</sup> جهاد سعيد خصاونة، مرجع سابق، ص 103.

<sup>(2)</sup> د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق 117.

<sup>(3)</sup> د. خالد شحاته الخطيب، وأحمد زهير سامية، مرجع سابق، ص 158، 159.

<sup>(4)</sup> د. حسن عوضه، مرجع سابق، ص 92.

الوفاء بالدين الضريبي كالأستعانة بالمحاسبين أو الإمساك بسجلات ودفاتر محاسبية أو تقديم إقرارات مدعمة بالمستندات الرسمية<sup>(1)</sup>

إن نفقات وتنفيذ وجباية الضرائب مرتبطة بالنظام الضريبي والإداري المتبع، ولما كانت هذه النفقات في حقيقتها إلا اقتطاع من الحصيلة الضريبية، فإن أي تخفيض في هذه النفقات سوف يؤدي إلى زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام، كما أن شعور المكلفين بالتبذير من الإدارة الضريبية فإن ذلك يفقده الثقة بسياسة الدولة مما يدفعه ذلك للغش والتهرب من دفع الضريبة إيماناً منه بسوء استخدام حصيلتها وبالتالي تفقد الإدارة الضريبية عنصر أساسي من عناصر نجاحها، لهذا كان الاقتصاد في نفقات وتنفيذ جباية الضرائب من أهم المتطلبات للنظام الضريبي الأمثل دون أن يعني ذلك التأثير في كفاءة، الأداء إن نفقات تنفيذ وجباية الضرائب في مفهومها الشامل لا تعني نفقات الإدارة الضريبية وحدها، وإنما تتسع لتشمل كافة التكاليف التي يتحملها المكلفون والوسطاء لتنفيذ القوانين الضريبية.

لقد تابع كثير من الباحثين أمثال إستيورات ميل، ريكاردو، دالتون، بيجو، باستيل اللذين اضافو قواعد اخري مكملة نعرض منها مايلي<sup>(2)</sup>

1. يري البعض ان مبادئ إسمت الاربعة تمثل شروطا يجب توافرها في كل ضريبة صالحة واطافو اليها مبدأ خامسا وهو الإستقرار.

2. يري البعض الآخر إنة يمكن القول بوجود سبع قواعد هامة للضريبة وأضافو لها :

أ. قاعدة كفاية الحصيلة.

ب. قاعدة الحياد الضريبي.

<sup>(1)</sup> د. شريف رمسيس تكلا، مرجع سابق، ص 143.  
<sup>(2)</sup> جهاد محمد فهد ، كفاءة المعلومات الضريبية في شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية في ضوء نظم المعلومات المحاسبية ، ماجستير في المنازعات الضريبية ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية ، فلسطين ، 2011م ، ص 34-35

ج. قاعدة الرفاهية.

واعتبر فريق ثالث قواعد إسْمِث من وجهة نظر الممول ، أما من وجهة نظر الخزينة العامة فينبغي

مراعاة الآتي:

أ. وفرة الحصيلة .

ب. مرونة الضريبة.

ج. اقتصادية الضريبة .

د. القدرة الرقابية.

هـ. الاهداف التي تحققها بخلاف كفاية الموارد المالية

تستج الباحثة أن قاعدة العدالة والمساواة تتمثل في العمومية بمعنى أن يخضع جميع أفراد المجتمع المقتردين لفرض الضرائب والالتزام بالسداد للصرف على النفقات العامة للدولة، كما إن العدالة تقتضي مراعاة المقدرة المالية للمكلف عدد فرض الضريبة، اما فيما يتعلق بقاعدة اليقين فلا بد أن تكون القوانين والتشريعات الخاصة بالانظمة الضريبية واضحة وسهلة الفهم حتى يتمكن المكلف من معرفة ما عليه ألتزام ضريبي، وبالتالي عدم التهرب من تقديم الإقرارات بصورة طوعية، وبخصوص قاعدة الملائمة فهي لا بد أن تراعي مواعيد رابط الضريبة ولا بد أن تكون وسائل التحصيل ملائمة ومراعية لأوضاع المكلفين بحيث أن يتم التحصيل عند تحقيق الأرباح وعند نهاية الفترة المالية الخاصة بالمكلف، أما فيما يتعلق بقاعدة الاقتصاد في نفقات التحصيل وهذا ما يهم الدولة فإنه لا بد من عدم المغالاة في الصرف مقابل تحصيل الضريبة .

**أسلوب التقدير الإيجازي**

يعرف بالتقدير المباشر ويكون للإدارة حرية واسعة في الالتجاء إلى كافة الأدلة للوصول إلى تحديد منضبط لوعاء الضريبة، وعادة ما تلجأ الإدارة الضريبية إلى طريقة التقدير المباشر في حالة تخلف المكلف أو امتناعه عن تقديم الإقرار الضريبي أو إذا كان الإقرار غير مطابق للواقع أو ينطوي على خطأ أو غش<sup>(1)</sup>.

سبق أن أشرنا إلى أن هذا النوع من التقديرات لا يعتمد على أسس واضحة من معلومات وحصص وإقرار، إنما يعتمد على مؤشرات وملاحح قد تقود إلى تقدير واقعي لحجم النشاط وقد لا تقود إلى ذلك.

#### مبررات الأسلوب الإيجازي:

بالرغم من التأكيد على أن هذا النوع من التقديرات يعتبر ضعيفاً وغير مرغوب فيه إلا أنه يعتبر في بعض الأحيان ضرورة لازمة للحصول على تقدير ضريبي<sup>(2)</sup>. وبالتالي فإن هنالك العديد من المبررات لهذا الأسلوب من التقديرات منها:

1- عدم توفر أي أساس للتقدير.

2- ضعف البيانات المتوفرة عن النشاط الخاص بالمول.

3- عدم المصادقية في تقديم الإقرارات الضريبية.

4- حالات التهرب الضريبي.

بالرغم من ذلك لا ينبغي لسلطات الضرائب اللجوء إلى هذا الأسلوب إلا في حالات الضرورة على ألا يشمل ذلك الأنشطة الكبيرة والأنشطة القريبة من دائرة المكتب إذ أنه في هذه الحالة لا توجد ضرورة أو مبرر لهذا الأسلوب حيث أن النشاط الكبير يجب أن يجد الاهتمام اللازم من

<sup>(1)</sup> سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة للنشر، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2000م، ص 168.  
<sup>(2)</sup> المرجع السابق.

المكتب المختص من خلال المتابعة والحصر الميداني المستمر وكذلك الحال بالنسبة للأنشطة القريبة من المكتب.

### كيفية الحصول على تقدير إيجازي :

بالرغم من أن هذا الأسلوب من التقديرات يستخدم لمقابلة حالات الضرورة والتي يصعب فيها إيجاد أساس آخر للتقدير إلا أن استخدامه يحتاج للبحث عن مؤشرات وملامح يمكن أن تقود إلى تقدير إيجازي مقبول، حيث أن التقدير الجزاف يتم بناءً على قرائن قد ينص عليها القانون أو يقدمها المكلف أو تختارها الإدارة<sup>(1)</sup>.

وبالتالي يجب عند اللجوء لهذا الأسلوب من التقديرات مراعاة الآتي:

- 1- التعرف على طبيعة النشاط للوقوف على مستوى الربحية السائد في القطاع الذي ينتمي له النشاط.
- 2- التعرف على موقع النشاط للوقوف على كثافة وحيوية النشاط.
- 3- مراجعة التقديرات السابقة للنشاط للوقوف على مستوى التدرج الضريبي خلال السنوات السابقة.
- 4- مراعاة التدرج الضريبي عند ربط الضريبة محل التقدير.
- 5- محاولة الاستفادة من الملامح والمؤشرات التي قد تتوفر في بعض الحالات وذلك من خلال الرصد والتحليل لما هو متاح من بيانات ومعلومات وللمثيل على ذلك نفترض أن منشأة معينة لم تتوفر عنها معلومات بخلاف مشتريات شهر واحد من العام ففي هذه الحالة يمكن أن يصلح هذا المؤشر لتأسيس تقدير إيجازي لحجم المشتريات خلال العام خاصة إذا علمنا فترات الشراء لهذا النوع من النشاط سنوية، نصف سنوية، ربع سنوية، شهرية... إلخ.

<sup>(1)</sup> عبد الأمير شمس الدين، الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العلمية، مرجع سابق، ص 94.

وبالتالي يكون من السهل الوصول إلى تقدير حجم المشتريات السنوية لهذه المنشأة ومن ثم إخضاعها لنسبة الربحية السائدة في هذا القطاع وذلك وصولاً لحجم الوعاء الضريبي لها. لكن ينبغي أن ندرك أن هذه الملامح والمؤشرات ربما لا تتوفر دائماً فإنه في كثير من الأحيان لا يكون هنالك أي مؤشر أو أساس يمكن أن تستند عليه عملية التقدير، ففي هذه الحالة ينبغي ألا يخضع هذا النشاط للتقدير دون أن تتوفر تلك المؤشرات ويجب في هذه الحالة إخضاع هذا النشاط لمزيد من التحري وذلك للتأكد من صحة أقوال الممول ونشاطه<sup>(1)</sup>.

حيث تسمح عملية التحري القيام بجمع معلومات إضافية قد تساعد في وضع رؤية عامة حول النشاط وربما تظهر عملية التحري تدهور واضح في مستوى النشاط وعلى ذلك يمكن أن يوفر ذلك مؤشراً يصلح التقدير لا سيما إذا تم الوضع في الاعتبار التدرج الضريبي اللازم في حالات التقدير الإيجازي لأن ذلك من شأنه أن يجنب مشكلة المتأخرات الدفترية التي تنتج من التقديرات الإيجازية التي لا تستند على أي مؤشرات أو ملامح عن النشاط فالممول يجد نفسه في مواجهة التزامات لا تتناسب مع واقع نشاطه مما يدفع البعض للتوقف عن ممارسة النشاط نتيجة لعدم مقدرته على الوفاء بالالتزامات الضريبية التي نتجت عن التقدير الإيجازي.

---

<sup>(1)</sup> نوح محمد عبد الرحيم، المحاسب الضريبي، مرجع سابق، ص 378.

## مفهوم نظام التقدير الذاتي ومتطلباته وشروطه ومزاياه

أولاً : مفهوم نظام التقدير الذاتي:

لقد تم اعتماد أسلوب التقدير الإداري بأنواعه المختلفة وتسمياته (الإداري، الجزافي) ولفترة طويلة من الزمن مع نشوء الضرائب المباشرة وتحديداً ضريبة الدخل، بموجبه تقوم الإدارة الضريبية بنفسها بتقدير الوعاء الضريبي وفرض الضريبة الواجبة السداد، حيث أن نتيجة التطبيق العملي تبين وجود العديد من السلبيات التي يكرسها هذا النظام منها احتمالية ألا يؤدي إلى فرض الضريبة على الدخل أو الإيراد الحقيقي، كما أنه يساوي بين المكلف الملتزم وغير الملتزم، في الوقت الذي يكبد الإدارة الضريبية تكاليف كبيرة، وقد يؤدي إلى تعسف الإدارة الضريبية وعدم تحقيق العدالة الضريبية<sup>(1)</sup>.

تمشياً مع الفكر الضريبي الحديث تم التحول والانتقال التدريجي من نظام التقدير الإداري إلى نظام التقدير الذاتي باعتبار أن الممول هو أهم حلقاته ومحور اهتمامه وله مدخلات ومعالجة ومخرجات حيث تقوم الأنظمة الضريبية الحديثة على الالتزام الطوعي الذي يعني أن المكلفين يقومون طواعية بأداء ما عليهم من التزامات ضريبية ويتم تحقيق الالتزام الطوعي من خلال تطبيق نظام التقدير الذاتي.

عرف نظام التقدير الذاتي بأنه "نظام يمثل بموجبه الممولون لالتزاماتهم الضريبية الأساسية دون تدخل من أحد المسؤولين الضريبيين على أن يكون دور هؤلاء المسؤولين هو تزويد الممولين بالمعلومات وسبل التوعية بالتزاماتهم الضريبية<sup>(2)</sup>".

<sup>(1)</sup> د. مدين إبراهيم الضابط، مدى توافر نظام تقدير ذاتي متكامل وفعال في ظل ضريبة الدخل رقم (24)، سوريا، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد 36، العدد 5، ورقة علمية منشورة، 2014م.

<sup>(2)</sup> رمضان عبد العال، التقدير الذاتي يبحث عن ثقة الممولين، مجلة الثقافة الضريبية، القاهرة، مصلحة الضرائب على المبيعات، العدد السادس والأربعون، أبريل 2008م، ص 30.

كما يقصد بالتقدير الذاتي قيام المكلفون الذين يتوفر لهم قدر معقول من المشورة الضريبية بحساب التزاماتهم الضريبية وملء الإقرارات الضريبية ثم تقديمها والمدفوعات لإدارة الضرائب وقد يخضعون بعد ذلك للفحص والتدقيق<sup>(1)</sup>، مما سبق يتضح أنه وفي نظام التقدير الذاتي فإن عملية قياس وحساب الضريبة تتم بواسطة الممولين أو المكلفين الذين ينبغي عليهم إعداد إقراراتهم الضريبية بدقة وتقديمها طواعية مع المدفوعات المستحقة للإدارة الضريبية والتي يقتصر دورها على توعية المكلفين والممولين بالتزاماتهم وتقديم المشورة الفنية وكذلك الفحص والمراجعة لمن لا يلتزمون بمسؤولياتهم الضريبية وتطبيق الجزاءات المقررة قانوناً عليهم وبالتالي فهو يختلف عن نظام التقدير الإداري الذي تقوم فيه الإدارة الضريبية بقياس وحساب الضريبة عن طريق الفحص الشامل لجميع الإقرارات الضريبية المقدمة والمستندات والبيانات التي أعدت منها الإقرارات وإصدار التقديرات ولذلك تكون الثقة محدودة أو منعدمة بين الإدارة الضريبية والممولين والمكلفين، بينما يعتبر توفر عامل الثقة من الخصائص الأساسية لنظام التقدير الذاتي<sup>(2)</sup>.

تستنتج الباحثة من خلال التعريفات السابقة أن نظام التقدير الذاتي يعني قيام المكلف بتقدير التزاماته باستخدام نموذج البيان الضريبي (الإقرار الضريبي) الذي يعلن من خلاله دخله الإجمالي ويقدم هذا الإقرار إلى الإدارة الضريبية مع دفع كافة التزاماته الضريبية المستحقة عليه في موعدها المقرر، كما يتبين أن تطبيق نظام التقدير الذاتي ينتج عنه وعاء ضريبي عادل إذا تم بطريقة صادقة وأمانة تعكس الواقع المالي والاقتصادي للمكلف بصورة واقعية، فهو أدرى الناس بطبيعة نشاطه وظروف عمله وأرباحه مما يحمي المكلف من تعسف الإدارة الضريبية في تقدير دخله

<sup>1)</sup> Jean- Paul Boding, Self-Assessment, working paper, vat work shop- Abu Dhabi, May 2006, p3 .

<sup>2)</sup> (DECD) Tax Administration in OECD Countries, Comparative Information Services (CTPA), Centre for Tax policy and administration, October (2004).

الصافي وتشخيص مقدرته الفعلية للدفع ويخفض عبء الامتثال من حيث الجهد والوقت والتكلفة سواء كان على المكلف أو الإدارة الضريبية.

وفيما يلي أهم المحاور الرئيسية التي يركز عليها مفهوم نظام التقدير الذاتي:

1- مفهوم الالتزام الطوعي (الالتزام أو الامتثال الضريبي):

يعني مفهوم الامتثال الطوعي رغبة دافع الضريبة للامتثال للقوانين وأحكام التشريعات الضريبية طواعية، وقد تم التأكيد على أن هذا المفهوم يلقي على كاهل دافع الضريبة التزامات ثلاث هي<sup>(1)</sup>:

أ. ملء وإحضار الإقرارات في المواعيد المحددة.

ب. التقدير بدقة عما ورد في الإقرار.

ج. دفع الضريبة المستحقة طواعية وفي المواعيد المقررة.

في هذا الإطار فإن على دافع الضريبة مسؤولية ربط الضريبة على نفسه، ولذا جاء اختيار موضوع الامتثال الطوعي لدى صغار دافعي الضرائب نتيجة لأهميته حيث تشكل أنشطة الأعمال الصغيرة حوالي 90% من الأعمال في معظم الدول النامية والمتقدمة على حد سواء.

تم تعريفه ببساطة بأنه يتعلق بدرجة التزام دافعي الضرائب أو الممولين بالقوانين الضريبية من خلال تعزيز الدخل الاقتصادي والسلوكي لتحقيق أهداف السياسة الضريبية<sup>(2)</sup>.

عرفت لجنة بارل الامتثال الطوعي بأنه وظيفة مستقلة تقوم بتحديد وتقديم النصح والإرشاد والمراقبة ورفع التقارير حول مخاطر الامتثال (كنتيجة لعدم الامتثال) والتي تتضمن مخاطر عدم الالتزام والقوانين نتيجة الإخفاق بالالتزام بالقوانين والأنظمة وقواعد السلوك والممارسات المطبقة<sup>(3)</sup>.

<sup>1</sup> أوليفيه وآخرون، ص 40.

<sup>2</sup> Simon jammed and others, Tax compliance, self-assessment and Tax administration in New Zealand, journal of finance and management in public services vol2, no2, 2010, p29

<sup>3</sup> أ. بسام موسى سلمان، الامتثال في المصارف ودوره في حمايتها، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، مجلد 21، العدد الثالث، 2013م، ص 13.

من التعريف أعلاه يتضح أن:

1. تركيبة وظيفة مراقبة الامتثال تستند إلى الاستقلالية.
2. وظيفة مراقبة الامتثال هي التأكد من الالتزام والامتثال بالآتي:  
أ القوانين والأنظمة والتعليمات والمعايير سواء الصادرة داخلياً أو خارجياً .  
ب. معايير السلوك المهني.

ت.المسؤولية عن تحديد وتقييم ومراقبة عناصر مخاطر عدم الامتثال للقوانين والأنظمة والتعليمات، والمعايير، قواعد السلوك، والممارسات المطبقة، ورفع التقارير اللازمة حيال ذلك إلى مجلي الإدارة والإدارة العليا.

## 2- محددات الالتزام الطوعي:

فيما يلي محددات الالتزام الطوعي<sup>(1)</sup>:

### 1.العوامل الاقتصادية:

- أ. أسعار الضريبة.
- ب .الفحص الضريبي.
- ت .الانفاق الحكومي.

### 2.العوامل المؤسسية:

- أ. دور وكفاءة السلطة الضريبية.
- ب. بساطة الإقرار الضريبي والإدارة.

---

<sup>1)</sup> Mohamed Rizal Pail, tax knowledge and tax compliance determinants in self-assessment system in Malaysia PHD in accounting and finance unpublished, University of Birmingham, 2010, p. 182-204

### 3. العوامل الاجتماعية:

أ. الموقف الإثني.

ب. العدالة والمساواة.

ج. تغيير السياسات الحكومية.

ترى الباحثة أن عملية الالتزام الطوعي أو الضريبي تحتاج إلى عمل إيجابي من قبل الممولين أو دافعي الضرائب للقيام بواجباتهم والتزاماتهم القانونية ومحاولة جادة لتطوير الإدارة الضريبية مع مقاومة وموازنة لتشجيع التزام الضريبي وردع عدم الالتزام الضريبي بكافة الوسائل المتاحة.

ثانياً : مزايا نظام التقدير الذاتي:

إن تطبيق نظام التقدير الذاتي يحقق المزيد من المزايا للإدارة الضريبية والممولين والمكلفين التي من أهمها<sup>(1)</sup>:

1- إتاحة الفرصة للحصول المبكر وزيادة الإيرادات الضريبية خصوصاً إذا ما اقترن ببرامج فعالة للفحص والمراجعة.

2- تخفيض تكاليف الإدارة الضريبية بسبب عدم الحاجة للفحص ومراجعة كافة المكلفين كما هو الحال في نظام التقدير الإداري حيث يتم التركيز على الأقلية من المكلفين الذين يمثلون مصدر خطر لعدم التزامهم بمسؤولياتهم الضريبية.

3- تدعيم عامل الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين نتيجة للتمييز في المعاملة بين المكلفين والممولين الملتزمين وغير الملتزمين.

4- يسمح بإعادة تخصيص الموارد البشرية المتاحة لدى الإدارة الضريبية.

<sup>(1)</sup> راجع:

• أوليفي بينون وآخرون، مرجع سابق، ص 40.  
• رمضان عبد العال، التقدير الذاتي يبحث عن ثقة الممولين، مرجع سابق، ص 31.

5- يساهم في الحد من التكاليف المترتبة على الممولين والمكلفين في حالة تبسيط النماذج والإجراءات.

6- يحد من الفساد حيث يلغي الحافز على الطعون بشأن الالتزامات الضريبية.

7- الحد من النزاعات والاستئنافات والطعون ما يترتب عليها من تأخير للإيرادات وتوفير الوقت للمكلفين وللممولين.

8- الحد من حالات التهرب الضريبي بسبب ما يتميز به من عدم التهاون في تطبيق القانون.  
ثالثاً : متطلبات ومقومات شروط التقدير الذاتي:

بسبب التحول الجذري في النظام الضريبي من الإدارة الضريبية إلى الممولين والمكلفين وحتى يحقق النظام المزايا المذكورة أعلاه فلا بد من توفر مجموعة من الشروط والمتطلبات الأساسية في النظام الضريبي الذي يأخذ بنظام التقدير الذاتي ويمكن إبرازها فيما يلي<sup>(1)</sup>:

1- توفر قانون ضريبي بسيط ومستقر وراذع.

2- خدمات جيدة ومتكاملة بما فيها توفير المعلومات تتيحها الإدارة الضريبية للممولين والمكلفين.

3- تطبيق إجراءات بسيطة للإقرار الضريبي ولدفع المستحقات من خلال تصميم استمارات مبسطة.

4- وجود نظام فعال لإنقاذ التحصيل وتصميم برامج فعالة للفحص الضريبي والمراجعة.

5- ضمان مراجعة مستقلة للقرارات المتخذة بواسطة نظام فعال للطعن والتنظم.

6- توفر شبكة معلومات قومية تساعد في ربط الديوان بالجهات الحكومية ذات الصلة من خلال الرقم التعريفي للممولين.

7- حوسبة النظام الضريبي.

<sup>1</sup> ( د. صلاح عمر عبد الغني، مرجع سابق، ص 105.

## رابعاً : فعالية نظام التقدير الذاتي:

لقد أشرنا سابقاً إلى متطلبات ومقومات لا غنى عن إيجادها للقول بأننا أمام نظام تقدير ذاتي متكامل من حيث العملية ودور الإدارة الضريبية فيها، هنالك العديد من العوامل التي يجب توافرها للحكم على فعالية النظام وهي كما يلي<sup>(1)</sup>:

- 1- وجود طرف ثالث خارجي مصرح له ومجاز لمساعدة المكلفين على الالتزام أو الامتثال الضريبي وبالتالي تعزيز الدعم المؤسسي للإدارة الضريبية.
- 2- وجود نظام فوترة متكامل وسجلات ممسوكة بحسب الأصل والنص على قواعد ومعايير محاسبية محددة يتم الالتزام بها عند الاعتراف بالعناصر المحاسبية والقياس وعرض القوائم المالية، الأمر الذي يمكن المكلف من التصريح عن دخله بدقة ويمكن إيضاح الإدارة الضريبية من إجراء فحص فعال.
- 3- وجود نظام حوسبة فعال قادر على كشف حالات الغش والاحتيال وعدم الامتثال.
- 4- وجود كوادر من الفاحصين والعاملين في الإدارة الضريبية مؤهلة ومدربة علمياً وعملياً .

---

<sup>(1)</sup> د. صلاح عمر عبد الغني، المرجع السابق ص 106.

خامساً : المشكلات والتحديات والمخاطر التي تواجه نظام التقدير الذاتي:

## 1- المشكلات:

هنالك العديد من المشكلات والتحديات التي تواجه نظام التقدير الضريبي الذاتي وخصوصاً في الدول النامية بسبب ضعف أنظمتها الضريبية مما يؤثر على فعالية النظام في تحقيق أهداف القياس ومن أهم هذه المشكلات ما يلي<sup>(1)</sup>:

### 1. انخفاض مستوى الوعي الضريبي لدى الممولين.

أ. الشعور بعدم المساواة أمام القانون وضعف الانفاق الحكومي وتدني الخدمات العامة نحو التعليم والصحة والأمن.

ب. ارتفاع نسبة الأمية وضعف الثقافة الضريبية.

ت. الخبرات المتوارثة بشأن التعسف في الجباية.

ث. شعور بعض الممولين أن الزكاة تغني عن سداد الضريبة.

### 2. تضارب الأهداف بين الإدارة الضريبية والموولين والمحاسبين.

أ. هدف الإدارة الضريبية: هو تحقيق الربط الضريبي المستهدف وتدعيم الثقة بينها وبين المجتمع الضريبي من خلال تحقيق العدالة الضريبية.

ب. هدف الممولين: هو تخفيض العبء الضريبي إلى أكبر قدر ممكن.

ت. هدف المحاسبين: هو حماية أنفسهم من المساءلة القانونية عن طريق حصر مسؤولياتهم في حدود ضيقة وإلقاء معظم المسؤولية على الممولين.

<sup>1</sup> ( جمهورية مصر العربية، وزارة المالية، مصلحة الضرائب، تخطيط الفحص لنظام التقدير الذاتي، 2005م، ص 23.

## 2- التحديات: Challenges:

وفيما يلي أهم هذه التحديات<sup>(1)</sup>:

- (أ) عدم توفر القدرات اللازمة للقيام بتحديد مخاطر الالتزام الأساسية وكذلك التعامل مع حالات عدم الالتزام من جانب الممولين والمكلفين.
- (ب) صعوبة وضع استراتيجيات تتوفر لها الفعالية لتحقيق الالتزام بأحكام التشريع من جانب الممولين والمكلفين.
- (ت) شريحة صغار التجار أغلبهم أميون ولا يمكنهم الالتزام بالسجلات والدفاتر بالشكل المطلوب.
- (ث) دعم منشآت الأعمال وخصوصاً في القطاع الخاص لا تقر بجميع معاملاتها وأنشطتها بالإضافة إلى عدم توفر شروط التقدير الذاتي لدى الكثير منها.

بسبب وجود هذه التحديات فإن خبراء المنظمات الدولية الاقتصادية والإدارية يوصون بتطبيقه تدريجياً عن طريق تطبيقه أولاً على الأنشطة الكبيرة التي تملك القدرة على الوفاء بالالتزامات التي يفرضها النظام والتي من أهمها إمساك الدفاتر والسجلات المحاسبية وكذلك الأنشطة التي يمكن مراقبتها عند المنبع كأنشطة الاستيراد والتصدير.

## 3- المخاطر:

- (أ) يحتاج عبء الإثبات على مصلحة الضرائب.
- (ب) يحتاج إلى نظام معلومات كفاء.
- (ت) يعتبر الضريبة المسددة من واقع الإقرار هي الضريبة النهائية ما لم تثبت المصلحة عكس ما ورد به.

<sup>(1)</sup> مراجع: رمضان عبد العال، التقدير الذاتي يبحث عن ثقة الممولين، مجلة الثقافة الضريبية، مرجع سابق، ص 32.

• International Monetary Fund, Tax Administration and the small Tax paper, IMF Policy Discussion paper, May 2004, P 8.

ترى الباحثة أن مشاكل وتحديات ومخاطر نظام التقدير الذاتي تنعكس سلباً على تخفيض الإيرادات الضريبية وبالتالي تساعد الممولين على التهرب الضريبي والتجنب الضريبي الذي يؤدي بدوره إلى انخفاض مستوى الالتزام الطوعي.

#### سادساً : ارتباط نظام التقدير الذاتي بالضريبة على القيمة المضافة:

تعتبر ضريبة القيمة المضافة من أحدث التشريعات الضريبية وقد ارتبط تطبيقها بنظام التقدير الذاتي الذي أصبح منى عالمياً للإصلاح الضريبي كقرار استراتيجي للدول النامية والمتقدمة على حد سواء<sup>(1)</sup>، وأن هذه الضريبة بهذه الصفات تصلح بأن يكون لها الأثر الإيجابي في إصلاح النظام الضريبي العام لكثير من الدول وذلك بزيادة الإيرادات ومصدر حقيقي لتوفير المعلومات لأغراض التحاسب الضريبي.

حيث تقوم الأنظمة الضريبية الحديثة على الالتزام الطوعي والذي يعني أن المكلفين يقومون طواعية بالالتزام بالنظم واللوائح والقوانين والتشريعات الضريبية بالإضافة إلى الالتزام بمبادئ المحاسبة ومعايير المراجعة الدولية عند إعادة التقارير المالية لأغراض التحاسب الضريبي في ظل تطبيق نظام التقدير الذاتي، عليه يعتمد نظام الضريبة على القيمة المضافة كأحد الأنظمة الضريبية الحديثة في القياس بصورة أساسية على نظام التقدير الذاتي وقد ارتبط تطبيق النظام في معظم البلدان بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة.

فالضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة تقوم أساساً على حسابات المكلفين وتعتمد على التقدير الذاتي وعليه فعند الرغبة في استحداث الضريبة في أي بلد فإنه يجب التفكير في كيفية

<sup>1</sup> د. عبد القادر محمد أحمد صالح، تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في السودان، دراسة تطبيقية في استراتيجية تطبيق القرار، بحث دكتوراه في إدارة الأعمال غير منشور، جامعة الخرطوم، 2006م، ص 105.

تنفيذ المبادئ والشروط الأساسية للتقدير الذاتي باعتباره يمثل الأساس في نجاحها بالإضافة إلى أن التقدير الإداري لا يتلاءم مع التزامات ضريبة القيمة المضافة الشهرية وربع السنوية<sup>(1)</sup>.

كما يعتبر تطبيق نظام التقدير الذاتي من الشروط الأساسية لتطبيق الضريبة في الدول المختلفة فإذا كان البلد غير مستعد أو راغب في العمل على تطبيق التقدير الذاتي فإنه ببساطة غير مستعد لتطبيق ضريبة القيمة المضافة ويجب عليه إرجاء خطته.

### خلاصة المبحث الثالث:

تناول الباحث من خلال هذا الفصل أنواع الأساليب للتقدير الضريبي في السودان وذلك من خلال ثلاثة موضوعات رئيسية هي أسلوب التقدير المؤسس وأسلوب التقدير الإيجازي والتقدير الذاتي وشروطه ومزاياه ، حيث تم التعرض لأسلوب التقدير المؤسس كواحد من الأساليب السائدة في عملية التقدير الضريبي وذلك من خلال إبراز الخطوات اللازمة للحصول على تقدير ضريبي مؤسس، والتي تعتمد بشكل أساسي على توفير الأسس اللازمة لعملية التقدير الضريبي والتي سبقت الإشارة إليها من خلال الفصل الأول مدعماً ذلك بعدة أمثلة تطبيقية لعملية التقدير الضريبي وفقاً لذلك الأسلوب، وقد اختتمت الباحثة حول هذا الموضوع بالمشاكل الخاصة بالتقدير المؤسس والتي تدور حول ضعف المعلومات المتاحة وانعدام التدريب بالنسبة للكادر البشري.

قد تم التعرف من خلال هذا الفصل على الأساليب الفعلية للتقدير الضريبي في السودان التي لخصناها في أسلوبين رئيسيين:

---

<sup>1</sup>) Jean – Paul Badin, Self-Assessment, Posit, p23.

أسلوب التقدير المؤسس وأسلوب التقدير الإيجازي وقد خلص الباحث من خلال المبحث الأول إلى ضرورة توفير عدد من الوسائل المساعدة للوصول إلى التقدير المؤسس وقد تطرق الباحث إلى الطريقة المثلى للوصول إلى التقدير المؤسس من خلال أربعة خطوات رئيسية هي:

- 1- التعرف على بيانات الحصر الميداني وتحليلها.
  - 2- التعرف على الإقرار الضريبي وفحص البيانات الواردة فيه.
  - 3- التعرف على المعلومات المتاحة ورصدها وتحليلها.
  - 4- مقارنة النتائج المستخلصة من الأسس السابقة وذلك لاختيار أفضل الأسس للتقدير.
- في سبيل ذلك أشار الباحث لعدة تطبيقات عملية لتحديد الوعاء الضريبي وذلك عن طريق حساب تكلفة الإنتاج ومعدل دوران رأس المال بالإضافة إلى الأخذ بنظام المعلومات المتاحة والوسائل الأخرى من إقرار ضريبي وحسابات مراجعة... إلخ.
- كما تعرضت الدراسة إلى وجود مشاكل بالنسبة للتقدير المؤسس حصرناها في أربعة مشاكل رئيسية هي:

- 1- ضعف المعلومات المتوفرة.
  - 2- الاختلاف في حساب تكلفة الإنتاج نتيجة لاختلاف قيمة الدولار الحر عن الدولار الجمركي.
  - 3- عدم الاستفادة مما هو متاح من معلومات بالشكل المطلوب.
  - 4- انعدام التدريب الميداني والتركيز على التدريب النظري فقط.
- فيما يتعلق بالتقدير الإيجازي فقد تمت الإشارة إلى مبررات هذا الأسلوب وكيفية الحصول على تقدير إيجازي مقبول شكلاً ومضموناً وذلك من خلال التعرف على طبيعة النشاط وموقعه بالإضافة إلى مراعاة مبدأ التدرج الضريبي في مثل هذا النوع من التقديرات.

كما تم التعرض لمبررات اللجوء إلى هذا الأسلوب من التقديرات التي انحصرت في أربعة أسباب رئيسية هي:

- 1- عدم توفر أي أساس للتقدير.
  - 2- ضعف البيانات المتوفرة عن النشاط.
  - 3- عدم احتواء الإقرار على بيانات صحيحة عن حجم النشاط.
  - 4- محاولة التهرب الضريبي من قبل الخاضعين للضريبة.
- يلاحظ في هذا الخصوص أنه بالرغم من ضرورة اتباع هذا الأسلوب في بعض الأحيان إلا أنه لا ينبغي لسلطات الضرائب اللجوء إليه إلا في حالات الضرورة وقد اقترحنا في سبيل ذلك تكثيف حملات الحصر الميداني للتغلب على ضعف الوسائل المتاحة الأخرى.
- قد تم الاستنتاج أنه وفي سبيل الحصول على تقدير إيجازي أمثل لا بد من التعرف إلى بعض الجوانب الهامة مثل: طبيعة النشاط، موقع النشاط، مستوى التقديرات السابقة، مراعاة مبدأ التدرج الضريبي.

# الفصل الثاني

الاطار النظري لمفهوم ونظريات تنمية الموارد المالية

تناولت الباحثة في هذا الفصل المباحث التالية:

المبحث الاول: مفهوم واهداف وانواع تنمية الموارد المالية

المبحث الثاني: مفهوم ونظريات التنمية

المبحث الثالث: اساليب ومصادر تنمية الموارد المالية

## المبحث الاول

### مفهوم وانواع واهداف التنمية

التنمية ( Development ) وتعني التوسع أو النمو أو التحسن في الأوضاع فهي عبارة عن عملية محددة تهدف إلى التغيير الجذري للبيان الهيكلي للمجتمع بأبعاده المختلفة لتوفير الحماية الكريمة لكل أفراد المجتمع لرفع معدلات الدخل القومي ورفع متوسط دخل الفرد هي نظرة كلاسيكية للتنمية وذلك لعدم الاهتمام بكيفية الوصول إلى هذا النمو، وللوصول إلى تنمية حقيقية علينا السعي للوصول إلى الاستقلال الاقتصادي والتخلي للتبعية وللوصول إلى الاستقلال علينا إيجاد طريقة محكمة لاستغلال الموارد المتاحة استغلالها صحيحاً ، والنمو يتطلب وضع تغييرات جذرية في البنية الاقتصادية والاجتماعية وزيادة الكفاءة الإنتاجية للعناصر المتاحة<sup>(1)</sup>.

#### اولاً: مفهوم التنمية الاقتصادية:

المفهوم الاقتصادي للتنمية تعني تغيير جوهري في النمو الاقتصادي في الموارد الاقتصادية المتاحة في المجتمع، وهو الثراء الاقتصادي ولتحقيق تنمية فعالة علينا الاهتمام بالفرد والقيام بالتنمية على مراحل متتالية باستمرارية متواصلة لتحقيق الهدف المطلوب من التنمية وهو التغيير في البنية الاقتصادية والاجتماعي والسياسي والإداري.

التنمية الاقتصادية هي عملية معقدة تنطوي على عملية تطور شامل لجميع أجزاء النظام الاقتصادي وفق عملية تعديلية للعلاقات الترابطية بين جميع قطاعات النظام الاقتصادي الواحد المراد تنميته وخالصة القول نجد أن التنمية الاقتصادية عبارة عن عملية يزداد فيها الدخل القومي

---

(1) المحامي نبيل غطاس، معجم مصطلحات الاقتصاد والمال وإدارة الأعمال، طبعة جديدة، مكتبة لبنان، 1998م، ص 170 .

ودخل الفرد فيمتوسطه بالإضافة إلى تحقيق إضافات في معدلات النمو في قطاعات معينة أي الزيادة في الناتج القومي الإجمالي.

عملية التنمية الاقتصادية لا يمكن أن تتم إلا بتوافر الإنسان الصالح الذي يقوم بالنهضة الاقتصادية في جميع الاتجاهات التخطيطية والتنفيذية والإدارة لذلك تكون التنمية الاجتماعية جزء من التنمية الاقتصادية وأي تنمية اقتصادية منفردة تكون عبارة عن وهم سريع الزوال، ومن خلال ما سبق نجد أن الإسلام نظام اقتصادي متفرد في السبق للتفكير في كل النواحي الحياتية حيث قام بإيجاد قوة ربط وتلازم بين صالح الإنسان المفرد والمجتمع كافة في الحصول على النماء والرخاء والنمو الاقتصادي.

تعرف التنمية أيضا ( عملية يتم فيها زيادة الدخل الحقيقي زيادة تراكمية وسريعة ومستمرة عبر فترة من الزمن بحيث تكون هذه الزيادة أكبر من معدل نمو السكان مع توفير الخدمات الانتاجية والاجتماعية للموارد المتجددة من التلوث والحفاظ علي الموارد الغير متجددة من النضوب)<sup>(1)</sup>.

### ثانيا: مفهوم التنمية في الاسلام:

هو مفهوم اوسع واشمل ويساهم في حل جميع مشاكل المجتمع مثل مشكلة التخلف الاقتصادي طالما ان هذه الافكار لاتتعارض مع مبادئ الاسلام .

يقول عبدالرحمن يسري أنه يمكن ابراز مفهوم التنمية الاقتصادية في الاسلام علي ضوء بعض الايات القرآنية كقوله تعالى :

<sup>(1)</sup> ميشيل تودارو ، التنمية الاقتصادية ، ترجمة أ.د محمود حسن حسني ، دار المريخ للنشرن السعودية، 2006م ص 204.

( ولو أن اهل القرى املو واتقوا لفتحنا عليهم بركات من السماء والارض ولكن كذبوا فأخذناهم بما كانوا يكسبون (99) )<sup>(1)</sup>

التنمية في الإسلام عبارة عن عملية تدور في مبدأ العبادة والإيمان بالله واليوم الآخر واعتقاد أن العمل عبارة عن عبادة تستوجب الثواب (الديوي - الأخرى)، للتنمية بعض الأولويات التي ترتب حسب حاجات المجتمعات المعتمدة على الموارد المتاحة<sup>(2)</sup>.

من خلال ما سبق نجد أن التنمية لا يمكن أن تقتصر على جزء من المجتمع دون الآخر وأن كل عنصر مكون للمجتمع له أهميته الخاصة دون غيره من العناصر المتبقية. وللحصول على تنمية متكاملة علينا القيام بوضع خطط تفصيلية تحتوي على استثمارات في مشاريع مختلفة تقوم أساساً على المجهودات الجماعية لجميع أفراد المجتمع.

تتبع أهمية التنمية من الضرورة الحتمية للقيام بعملية بتقليل الفجوة الاقتصادية والاجتماعية بين الدول المتقدمة والدول النامية وهناك أسباب لقيام مثل هذه الفجوة وهي أسباب تنقسم إلى نوعين أحدها اقتصادية والأخرى غير اقتصادية والأسباب الاقتصادية تتمثل في<sup>(3)</sup>:

- 1- التبعية الاقتصادية للدول المتقدمة.
- 2- سيادة النمط الإنتاجي الواحد.
- 3- ضعف البيان الصناعي للدول النامية.
- 4- نقص رؤوس الأموال الوطنية.
- 5- انتشار البطالة بأشكالها المختلفة.
- 6- انخفاض متوسط الدخل للفرد وانخفاض مستويات المعيشة.
- 7- سوء الإدارة واختلاف الأنظمة الحاكمة.

---

<sup>(1)</sup> سورة نوح الايات (10-12) .  
<sup>(2)</sup> المحامي نبيل غطاس، معجم مصطلحات الاقتصاد والمال وإدارة الأعمال، طبعة جديدة، مكتبة لبنان، 1998م، ص 36  
<sup>(3)</sup> المحامي نبيل غطاس، المرجع السابق

8- المدى الطويل للمديونيات الخارجية.

والعوامل غير الاقتصادية تكمن في الآتي:

أ. الزيادة السكانية الهائلة.

ب. انخفاض المستويات الصحية.

ت. سوء النظام الغذائي المتبع.

ث. انخفاض مستويات التعليم وانتشار الأمية.

والأهداف الأساسية للقيام بعملية التنمية الوطنية تختلف من دولة لأخرى بالرغم من الاتفاق في بعض الأسباب التي تتمثل في<sup>(1)</sup>:

1. زيادة الدخل القومي الحقيقي للتغلب على مشاكل الفقر وانخفاض مستويات المعيشة ولتحقيق هذا الهدف علينا التحكم في متوسطات الزيادة السكانية والامكانيات المادية والتكنولوجية والإمكانات البشرية نسبة لأهمية القطاع السكاني في التنمية.

2. رفع مستوى المعيشة وذلك من خلال رفع نصيب الفرد من الدخل القومي، والسعي إلى تحقيق عدالة توزيع الدخل والموارد المالية حيث أن الزيادة السكانية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالدخل فكلما كانت الزيادة السكانية أعلى من الدخل كلما انخفض متوسط دخل الفرد مما يدل على انخفاض مستوى المعيشة.

3. تقليل التفاوت في الدخول والثروات وهذا الهدف يعتبر هدفاً اجتماعياً في المرتبة الأولى حيث الثروات في الدول النامية تكون من نصيب فئات محددة دون الفئات الأخرى مما يؤدي إلى اختلال التوزيع في الثروة ويجعل غالبية أفراد المجتمع الواحد يعانون من الفقر والأمية وانخفاض مستويات الصحة والتعليم والمعيشة وتتفاقم هذه الظاهرة كلما زاد عدد السكان.

---

<sup>(1)</sup> المحامي نبيل، لمرجع السابق 38 .

4. التوسع في الهيكل الإنتاجي لزيادة مساهمة كل قطاع من قطاعات الاقتصاد القومي في التنمية للحصول على تنمية شاملة لجميع قطاعات المجتمع دون تنمية القطاع المهيمن على الاقتصاد الوطني.

ومن خلال ما سبق نجد أن كل ما ذكر عبارة عن عقبات تعيق مسيرة التنمية ويمكن اختصار هذه العقبات في عقبات اقتصادية وأخرى سياسية واجتماعية وفكرية وثالثة تكنولوجية وتنظيمية<sup>(1)</sup>.

### مفهوم التنمية وركائزها:

#### أولاً: بين النمو والتنمية

يميل بعض الاقتصاديين إلى الخلط بين مفاهيم التنمية الاقتصادية والنمو الاقتصادي كل حسب منطلقاته الفكرية والاقتصادية، ويسود الاعتقاد بأن هذه المفاهيم هي مترادفة في الجوهر وإن كانت هناك فروق جزئية في معنييهما<sup>(2)</sup>، وأن النمو الاقتصادي يؤدي حتماً إلى التنمية الاقتصادية، ويرى آخرون أن التمييز بينهما لا يستند إلى أسس علمية، بل يهدف إلى تحقيق أغراض محددة لوضع فواصل بين مجموعتي البلدان النامية والدول المتقدمة، ومن هنا فإنهم يرفضونها<sup>(3)</sup>.

قد وصل الخلط بين مفهومي النمو والتنمية الاقتصادية إلى حد دفع الأمم المتحدة لتحديد هدف "العقد الثاني للتنمية" بتحقيق زيادة سنوية في الناتج القومي الإجمالي مقدارها 6% لذلك ترى أن معظم الاقتصاديين عند تحديدهم لمفهوم التنمية يركزون على أهدافها ومهامها لأن تحديد مفهوم التنمية يتعلق بشكل كبير بتحديد الأهداف التنموية من اقتصادية واجتماعية، ولا يمكن الفصل في كثير من الأحيان بين المفهوم والأهداف.

<sup>1</sup> (المحامي نبيل، المرجع السابق).  
<sup>2</sup> جيرالد م وروبرت بالدوين: التنمية الاقتصادية: نظرياتها، تاريخها، سياساتها، ترجمة يوسف عبد الله صايغ، مراجعة برهان دجاني، بيروت، مكتبة لبنان، ج1، 1964م، ص 18.  
<sup>3</sup> (توماس سنتش، الاقتصاد السياسي للتخلف، ترجمة فالح عبد الجبار، بيروت، دار الفارابي، 1978م، ج1، ص17).

بالرغم من أن الأمم المتحدة بدأت في أواخر الستينات بالتراجع تدريجياً عن نظرتها الضيقة لمفهوم التنمية الاقتصادية عندما حددت أحد أهم أهداف العقد الثاني للتنمية، تحقيق تحسن مضطرد في رفاهية وفي توزيع عادل لثمار التنمية وفي قولها بأنه إذا بقيت امتيازات غير معقولة وغنى فاحش وظلم اجتماعي، عندما تكون عملية التنمية قد فشلت، وبالرغم من ذلك، ما إن حاولت أن ترسم أهدافاً كمية حتى وجدناها من جديد تحدد زيادة سنوية في الناتج القومي مقدارها 6% خلال سنوات الستينات، يقابلها زيادة سنوية مقدارها 3.5% في متوسط الفرد، على افتراض نحو سكاني معدله 2.5% في السنة<sup>(1)</sup>.

بالفعل لقد تبلورت فكرة التنمية في هذه الفترة وأخذت العديد من الدول بتوجهات الأمم المتحدة لتغيير واقعها المتخلف بجميع جوانبه الاجتماعية والاقتصادية عن طريق اعتماد عملية التنمية، إلا أن واقع النظام الاقتصادي الدولي وتقسيم العمل الدولي إضافة لعوامل داخلية وخارجية قد أفشلت هذه المحاولات للتنمية وكرّست حدة التبعية والتخلف في هذه الدول. لأن هذه الدول اتبعت أنماطاً تنموية تركز على زيادة في الناتج القومي وتهمل مسائل حيوية للغاية، كمسألة تركيبة السلع والخدمات المنتجة محلياً أو المستوردة واما إذا كانت تلبي الحاجات الأساسية لمواطنيها... كذلك أهملت مسألة العدالة الاجتماعية في توزيع الدخل الناتج عن النمو بين فئات ومناطق البلد الواحد<sup>(2)</sup>.

بالاستناد إلى هذا الواقع أحد بعض الاقتصاديين يميلون إلى التفرقة بين النمو الاقتصادي والتنمية الاقتصادية، ويعتبر الاقتصادي شومبتير أول من حاول التمييز بين النمو الاقتصادي والتطور الاقتصادي (التنمية)، فالنمو يحدث بسبب نمو السكان والثروة والادخارات في حين أن التطور الاقتصادي ينتج من التقدم والابتكار التقنيين، كما يلعب الرائد الاقتصادي دوراً متميزاً في إحداث التطور، وأن النمو يعني حدوث تغييرات كمية في بعض المتغيرات، وعلى الرغم من أنها

<sup>(1)</sup> د. أنطونيوس كرم، اقتصاديات التخلف والتنمية، مركز الإنماء القومي، الكويت، 198، ص 12.  
<sup>(2)</sup> المصدر نفسه، ص 24.

تنتج من كسر التدفق الدوري للنواتج وتغييره إلا أن مشكلاتها تختلف عن مشكلاته بشكل عام، أما كيفية حصول النمو والتطور فإن شومبتر يؤمن بتلقائيتها من دون ضرورة تدخل الدولة وتوجيهها، وبالنتيجة فإن التغيرات الكمية المتراكمة تقود إلى حدوث تغيرات نوعية في المدى الطويل<sup>(1)</sup>.

يمكن أن نستنتج من ذلك أن النمو تلقائي بينما التنمية تخطيط وتدخل إرادة مجتمعية، النمو ربما يتبع بشكل عفوي من القوى الذاتية التي يملكها الاقتصاد الوطني بينما التنمية تدخل وتوجيه من قبل الدولة، التي تنمي المجتمع حسب المجالات الملائمة له النمو الاقتصادي يسبق التنمية، وهو ظاهرة تحدث في المدى القصير في حين أن التنمية لا تحل إلا في المدى الطويل ولا يمكن الحكم عليها إلا بعد مضي فترة زمنية طويلة<sup>(2)</sup>.

كما يمكن أن نستنتج من خلال تجارب التنمية في دول العالم الثالث أن النمو هو زيادة في الدخل القومي بينما التنمية هي التغييرات التي تطرأ على المجتمع ككل من حيث العملية الإنتاجية واستغلال الموارد الطبيعية وتطوير القطاعات الإنتاجية لتطال رفع مستوى معيشة الفرد والرفاه الاجتماعي للإنسان.

لذا يمكن إعطاء مفهوم للتنمية على أنها العملية التي تقضي على التخلف الاقتصادي والاجتماعي في بلد ما مع ما يستنتجه من نتائج إيجابية وتغييرات أساسية في حياة الفرد والمجتمع على جميع الصعد.

قد عرفها مايرويلديون على أنها العملية التي يزداد بواسطتها الدخل القومي الحقيقي للنظام الاقتصادي خلال فترة زمنية طويلة من الزمن، فإذا كان معدل التنمية أكثر من معدل زيادة السكان فإن الدخل الفردي الحقيقي يزداد في هذه الحالة، ويقصد بكلمة عملية التنمية ذلك التفاعل

<sup>1</sup>)Joseph Schumpeter, the theory of economic development, an inquiry into profits, Capital interest, Translated from the Germany by RedversOpic, New York, Oxford University Press, 1961, p 45.

<sup>2</sup> د. سعد حسين فتح الله التنمية المستقلة، المتطلبات والاستراتيجيات والنتائج، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت 1995م، ص 23.

القوي الذي يعتمل في فترة طويلة في الكيان الاقتصادي للدولة ويشتمل على تحولات في الأشياء والكميات، وتفاصيل هذه العملية تختلف في ظروف متباينة من الزمان والمكان، لكن هناك بعض المظاهر الأساسية المشتركة فيما بينهما والنتيجة العامة لهذه العملية هي زيادة الإنتاج القومي للنظام الاقتصادي وهي ذاتها تغير معين طويل الأمد<sup>(1)</sup>.

من الملاحظ أنه لا يمكن تعريف التنمية الاقتصادية بشكل موضوعي يلقي قبول جميع المهتمين، فنجد أنه بقدر ما تختلف آراء الكتاب لما يجب عليه أن تكون أهداف التنمية بقدر ما تأتي تعاريفهم لمفهوم التنمية متباينة<sup>2</sup>. وبالرغم من ذلك رأينا في الآونة الأخيرة بعد أن أصبحت التنمية من أهم المشاكل المطروحة على الدول وأحد قضايا القرن والعشرون بروز تيار من علماء الاقتصاد تدعمهم الأمم المتحدة ينظرون إلى التنمية الاقتصادية على أساس أنها مفهوم أوسع وأشمل، بكثير من مفهوم النمو الاقتصادي، فالتنمية تشمل بالإضافة إلى النمو الاقتصادي، تقليصاً في عدد العاطلين عن العمل وفي عدد السكان الفقراء وتحسيناً في توزيع الثروات والدخل وتلبية الحاجات الأساسية للناس والعدالة الاجتماعية للإنسان، من هنا فإن التنمية الاقتصادية تعني إجراء تغيير أيضاً في البنى السياسية والاجتماعية والثقافية الموجودة في معظم الدول النامية، وهي تشمل الحاجات الأساسية غير المادية كالحق في التحصيل العلمي وحق تقرير المصير والمشاركة في أخذ القرارات التي لها علاقة مباشرة بالمواطنين، إن التنمية الاقتصادية هي العملية التي يتم من خلالها تحويل بلد متخلف اقتصادياً إلى بلد متقدم اقتصادياً<sup>3</sup>.

قد عرّفها آخرون على أنها العملية الاجتماعية - الاقتصادية التي تقضي على التخلف بكل مؤشرات وأسبابه كماً ونوعاً، والتي لا يمكن أن تتم إلا في إطار نمط إنتاج معين حيث تحدد القوانين الاقتصادية لهذا النمط مسيرة وإنجاز مهام التنمية الاقتصادية<sup>(4)</sup>.

<sup>(1)</sup> مايير وبلدوين، التنمية الاقتصادية، مرجع سابق، ص 5 - 6.

<sup>(2)</sup> د. جورج قرم، الاقتصاد العربي أمام التحدي، دار الطليعة، بيروت، 1977م، ص 228.

<sup>(3)</sup> د. أنطونيوس كرم، اقتصاديات، مرجع سابق، ص 26.

<sup>(4)</sup> د. طلال الباب، مرجع ابق ذكره، ص 74.

لقد ساهم العديد من الاقتصاديين العرب في تحديد مفهوم للتنمية (أمثال يوسف صايغ، عادل حسين، نادر فرجاني، على خليفة الكواري، إسماعيل صبري عبد الله وإبراهيم العيسوي وغيرهم<sup>(1)</sup>) بتشيدهم على التنمية العربية في كتاباتهم وأبحاثهم التي أخذت بعين الاعتبار الثقافة العربية، والواقع العربي السياسي والاجتماعي، إضافة إلى الموارد المالية والبشرية، وتوصلوا إلى اعتماد نموذج عربي للتنمية قائم على الاعتماد على الذات لعربية ضمن إطارها القومي فضلاً عن أهمية تعميم الديمقراطية والمشاركة الشعبية في القرارات التنموية.

### ثانياً: ركائز التنمية:

هي الرد الحقيقي على التخلف وعلى العوامل التي كانت سبباً للتبعية وساعدت على استمرارها، وهي تمثل مجموعة الشروط الواجب توافرها في بلد ما لتحقيق عملية التنمية، ويقول الدكتور سعد فتح الله بأن هناك شروط عامة يمكن أن تعتمد في جميع البلدان التابعة للتخلص من تبعيتها، إضافة إلى الشروط الخاصة بكل منها، والتي تخص كيفية التخلص من حالة الارتباط بالخارج كحالة مختلفة عن الحالات الأخرى.

يفترض أن تكون هذه الشروط موضوعية وممكنة التحقيق وفقاً لإمكانات البلدان المختلفة المعروفة بالاستناد إلى الفهم السليم لواقعها الاقتصادي والاجتماعي، فهناك من يحدد هذه الشروط بـ "توافر طليعة سياسية مقاتلة وزعامة تاريخية بارزة في لحظة تاريخية مواتية وفي مسرح جيو-سياسي ملائم"<sup>(2)</sup>. وهذه الشروط لا تغدو أن تكون أحكاماً ذاتية، وليس موضوعية يمكن الاستناد إليها في جميع البلدان<sup>(3)</sup> وهي تسعة شروط:

<sup>(1)</sup> انظر كتاب التنمية العربية الواقع الراهن والمستقبل، وكتاب دراسات في التنمية والتكامل العربية، مجموعة من الباحثين العرب، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، 1984م.

<sup>(2)</sup> عادل حسين، تجربة مصر في التنمية المستقلة، ورقة قدمت إلى التنمية المستقلة في الوطن العربي بحوث ومناقشات الندوة الفكرية التي نظمها مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت 1987م، ص 423.

<sup>(3)</sup> الدكتور سعد حسين فتح الله، التنمية، مرجع سابق، ص 62.

**الشرط الأول:** التنمية تتطلب معدلات مرتفعة لنمو الناتج المحلي الإجمالي كضرورة أولى تدفع باتجاه وضع الخطى على طريقها.

**الشرط الثاني:** رفع إنتاجية القطاعات الاقتصادية كافة مع التركيز على القطاعات الإنتاجية وإعادة توزيع القوى العاملة والاستقلال الأمثل للموارد الطبيعية والبشرية المتاحة.

**الشرط الثالث:** أهمية تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية من خلال وضعها السياسات والإجراءات الكفيلة بإعادة توزيع الموارد نحو القطاعات ذات الإنتاجية المرتفعة.

**الشرط الرابع:** وهو يتعلق بعملية الخلق والابداع وهنا يتوجب تغيير طريقة الاعتماد على الخارج في الحصول على التقنية ووضع الأسس الكفيلة بتطوير التقنية المحلية المستخدمة في الإنتاج، وهنا يتوجب تدخل الدولة من خلال توجيهها هذه العملية ومن خلال تغيير المؤسسات التعليمية والبحثية بالشكل الذي يعمل على تحفيز الخلق والإبداع التقنيين.

**الشرط الخامس:** يتعلق بتغيير وتطوير بعض المؤسسات الاقتصادية التي تسهم في دفع الاستقلال التتموي إلى الأمام، ومن أهمها المؤسسات المالية والنقدية التي تمتلك دوراً فاعلاً في تشجيع الادخار المحلي وتوفير متطلبات العملية الإنتاجية منه، مما يقلل من الاعتماد على الخارة في تمويل التنمية.

**الشرط السادس:** الخاص بالسيطرة على الموارد الطبيعية المحلية من خلال تأميمها وتحديد كيفية استغلالها أي تخليصها من سيطرة الركات الأجنبية عليها.

**الشرط السابع:** فينحصر بالعمل على تغيير السلوك الاستهلاكي للأفراد والذي أدى على تبذير الموارد المتاحة وزيادة الارتباط بالخارج.

**الشرط الثامن:** وهو يتصل بتحقيق العدالة الاجتماعية من خلال إعادة توزيع الدخل والثروة.

**الشرط التاسع:** ضرورة استقرار السياسات الاقتصادية المتبعة وعدم تذبذبها لضمان الاستقرار في تنفيذها لبلوغ الأهداف المرسومة بدقة ووضوح.

### **مفهوم تنمية المجتمع:**

عرف العالم منذ القدم تنمية المجتمع، فالمجتمعات المحلية كانت أسبق في الوجود من أي تنظيمات حكومية، وهذه المعرفة وإن اختلفت في مضمونها ومحتواها عما وصل إليه مفهوم تنمية المجتمع حالياً بعد أن بلورته تجارب الأمم وهذبته مساهمة المختصين في مجالات التنمية حتى أصبح ينظر إلى عملية تنمية المجتمع على أنها إحدى الوسائل لتحقيق أهداف قومية، والمفهوم الحديث لتنمية المجتمع يعني أنها العمليات التي يمكن بها توجيه جهود المواطنين والحكومة لتحسين الأحوال الاجتماعية الاقتصادية والثقافية في المجتمعات المحلية<sup>(1)</sup>.

كما أن تنمية المجتمع تعرف بأنها تلك العمليات التي تبذل بقصد ووفق سياسة عامة لإحداث تطور وتنظيم اجتماعي واقتصادي للناس وبيئاتهم سواء كانوا في مجتمعات محلية أو إقليمية أو قومية وذلك بالاعتماد على الجهود الحكومية والأهلية المتسقة على أن تكتسب كل منهما قدرة أكبر على مواجهة مشكلات المجتمع نتيجة لهذه العمليات، مع ضرورة وجود سياسة عامة للإصلاح ووجوب حدوث التغيير في كل من المواطنين والحكومة والبيئة<sup>(2)</sup>. وفي الاستعمال الدولي يقصد بتنمية المجتمع تلك العمليات التي بواسطتها تتحد جهود الجماعات مع جهود السلطات الحكومية لتحسين الشروط الاقتصادية والاجتماعية والثقافية لهذه الجماعات مع دمجها في حياة الأمة ككل ومن ثم مساعدتها لأن تساهم في تقدم هذه الأمة<sup>(3)</sup>.

### **إمكانيات وأهمية وأهداف تنمية المجتمع :**

<sup>(1)</sup> صلاح العبد (دكتور) وآخرون، التوطين وتنمية المجتمع بالوطن العربي، معهد البحوث والدراسات العربية، المنظمة العربية للتربية والثقافة والعلوم، قسم البحوث والدراسات الاجتماعية، بدون تاريخ، ص 149.  
<sup>(2)</sup> عبد المنعم شوقي، مصدر سابق، ص 31.  
<sup>(3)</sup> حامد عمار (دكتور)، التدريب على تنمية المجتمع قواعده وبرامجه ومؤسساته، مركز تنمية المجتمع في العالم العربي، سرس اللبان، 1962م، ص 35.

## 1. إمكانات المجتمع لإحداث التنمية:

نجد أن كل مجتمع يتمتع كحد أدنى بثلاثة موجودات هي الانسان والزمان والأرض، فإذا كان الإنسان ايجابياً فإن ناتج تفاعل هذه الموجودات الثلاثة يؤدي إلى إحداث تنمية في ذلك المجتمع، أما إذا كان الإنسان سلبي وفاقد للفاعلية فإنه لا بد أن يشحن بقيم وأفكار ومعرفة عملية هادفة تمكن ذلك المجتمع وإنسانه من اكتساب الفاعلية ومن ثم إحداث التنمية<sup>(1)</sup>.

## 2. أهمية تنمية المجتمع:

ترجع أهمية تنمية المجتمع إلى ضرورة الأخذ بيد المجتمعات المتخلفة وخلق التوازن بين قطاعات المجتمع، ومعالجة سلبية المواطنين وانخفاض مستوى الخدمات في المجتمع وتلافي آثار التدهور في البيئة المحيطة بالإنسان والتخلص من المشاكل التي يواجهها ازدياد درجة التعقد في المجتمع ومعالجة آثار التخصص في المجتمعات الحصرية وسد الفجوة الكبيرة بين الأفراد أو بين المجتمعات الجزئية في المجتمع الواحد<sup>(2)</sup>.

## 3. أهداف تنمية المجتمع:

تهدف تنمية المجتمع إلى ترقية الإنسان والمحافظة على بيئته نظيفة طيبة، وإقامة مجتمع الرفاهية الإنسانية<sup>(3)</sup>.

ونجد أن أهداف تنمية المجتمع تتمثل في الأهداف التالية:

### أولاً : أهداف تخطيطية:

تتمثل هذه الأهداف في المساعدة في دراسة المجتمع كوحدة اجتماعية لتحديد احتياجاته وموارده المختلفة وترتيب الاحتياجات المختلفة للمجتمع حسب أهميتها له، المساعدة في وضع سياسة عامة للإصلاح في المجتمع، المساعدة في رسم خطة وبرامج الإصلاح ممرحلة مع إيضاح دور كل فئة من المجتمع فيها.

<sup>(1)</sup> مالك بن نبي، حديث في البناء الجديد، جمعها وترجم لمؤلفها، كامل عمر مسقاوي، بيروت، صودا، المكتبة العصرية للطباعة والنشر، 1959م، ص 95 - 104.

<sup>(2)</sup> عبد المنعم شوقي، مصدر سابق، ص 41.

<sup>(3)</sup> إبراهيم أحمد عمر (دكتور)، فلسفة التنمية، رؤية إسلامية، الطبعة الأولى، (الخرطوم، المعهد العالمي للفكر الإسلامي، مكتب الخرطوم، بيت المعرفة للإنتاج الثقافي)، 1989م، مطبعة الزهراء للإعلام العربي، القاهرة، ص 13.

## ثانياً : أهداف تنسيقية:

يقصد بها خلق التنسيق والتعاون بين الهيئات لمنع التكرار والتداخل بين جهات الاختصاص وتقريب وجهات النظر المختلفة والتعاون في الخدمات التي يلزم لقياسها أكثر من جهة واحدة، وذلك تنسيقاً للجهود الأهلية، الحكومية، وعلى مختلف المستويات لإحداث الإصلاح في كل المجتمع.

## ثالثاً : أهداف تدعيمية:

تهدف هذه المساعدة في تدعيم الهيئات الأهلية التي تخدم المجتمع عن طريق الإعانات المادية والمساعدات الفنية وإلى رفع مستوى الخدمات في المجتمعات عن طريق الوسائل المناسبة وخلق نماذج في الخدمات كاملة ليحتذى بها.

## رابعاً : أهداف خاصة بالمجتمع كاملة ككل:

الهدف منها هو إنكاء الوعي الاجتماعي والانتاجي بين المواطنين عن طريق الوسائل المناسبة ودفع المواطنين والحكومة لبناء خدمات جديدة يحتاجها المجتمع في حدود الخطة المرسومة، فيزداد بذلك مستوى مشاركة الأهالي في برامج التنمية في المجتمع المعين<sup>(1)</sup>.

## تعريف التنمية البشرية:

يمثل البشر الثروة الحقيقية لأي أمة، والهدف الأساسي لكافة جهود النمو والتنمية هو خلق البيئة الملائمة ليخضع البشر لحياة طويلة كريمة وبدرجة ملائمة من السعادة والرفاهية، ولكن في ثمار الحديث عن التنمية أدت الاعتبارات الفنية في كثير من الأحيان إلى إغفال الهدف الأول للتنمية وهو الإنسان.

ركزت معظم الدراسات على الدخل القومي ومعدلات نموه كهدف أساسي لجهود التنمية دون إلقاء الضوء على تكوين هذا الدخل والمستفيدين الحقيقيين التصرف فيه، وهكذا أدى التركيز الزائد

<sup>(1)</sup> عبد المنعم شوقي، مصدر سابق، ص 39 - 41.

على حسابات الدخل إلى إضعاف المنظور البشري لجهود التنمية وأدخل الاهتمام بالوسيلة محل التركيز على الغاية.

الجدير بالذكر أن الاهتمام برفاهية وسعادة البشر كغاية، أي الاهتمام بالتنمية البشرية أمراً ليس بجديد، فقد نادى أرسطو منذ قديم الزمان بأن تحقيق (صالح البشرية) يجب أن يكون هو مقياس تقييم الأوضاع الاجتماعية، وحذر من الحكم على المجتمعات بأشياء لا تطلب لذاتها بل كوسيلة إلى تحقيق أهداف أخرى مثل الدخل والثروة حينما قال:

(أنه من الواضح أن الثروة لا تمثل الخير الذي تسعى إلى تحقيقه، وإنما هي مجرد مفيد للوصول إلى شيء آخر)<sup>(1)</sup>.

التنمية البشرية بهذا المفهوم الشامل تعمل على ترجمة النمو الاقتصادي إلى تحسن في الأحوال المعيشية للسكان، هذا التحسن الذي يتمثل في الحصول على دخل أكبر، وفرص عمل أوفر، ومستوى خدمات اجتماعية أفضل - من تعليم وخدمة - والعيش في بيئة طبيعية نظيفة ومأمونة، هذا فضلاً عن المشاركة الكاملة في جميع جوانب الحياة بصورة ديمقراطية وفعالة تضمن التمتع بمختلف صور الحريات البشرية والاقتصادية والسياسية.

وهكذا يترتب لنا أن مفهوم التنمية البشرية يتضمن أساساً ثلاثة عناصر رئيسية هي:

1) تنمية القدرات البشرية من خلال إكساب المعرفة عن طريق التعليم والتدريب، ومن خلال زيادة لقدرة على العمل والإنتاج عن طريق الرعاية الصحية.

2) الانتفاع من القدرات البشرية بخلق فرص حقيقية ومنتجة بما يتناسب مع القدرات البشرية المكتسبة.

3) تحقيق الرفاهية والسعادة للبشر "كهدف نهائي لكل الجهود الإنمائية".

<sup>(1)</sup> د. أحمد عبد الرحيم زردق، الموارد الاقتصادية، جامعة الزقازيق، مصر، 1997م، ص 112.

تحقيق التوازن بين كل من العنصر الأول والثاني للتنمية البشرية أي بين تنمية القدرات وبين الانتفاع بها أمر حيوي ولازم لتحقيق العنصر الثالث وهو سعادة البشر، فمن غير المقبول أن يتركز الاهتمام على تعليم البشر وإعدادهم وتدريبهم دون أن يصاحب ذلك خلق فرص عمل ملائمة للاستفادة من هذه القدرات وإلا أصيب الأفراد بالإحباط وأهدرت الموارد البشرية بل والموارد المالية أيضاً التي استخدمت في إعداد البشر.

### مفهوم التنمية البشرية:

إن مفهوم التنمية البشرية ينظر للإنسان ليس كوسيلة فقط وإنما أيضاً كهدف، والأسئلة التي يطرحها مفهوم التنمية البشرية ليس هي كم من المبالغ التي تم إنفاقها على التعليم والصحة أو كمية الإنتاج من الغذاء وإنما ما هو مقدار الزيادة في نسبة المتعلمين من المجتمع ومدى تمتع الأفراد بمستوى صحي أفضل والقضاء على سوء التغذية، فقد تكون نسب الإنفاق الحكومي مرتفعة غير أن فاعليتها من وجهة نظر الصحة والتعليم والتغذية محدودة<sup>(1)</sup>.

فالتنمية البشرية عند معالجتها لمشكلة الفقر لا تعني مجرد إعطاء معونة للفقير، أي أن التنمية لا تعني إعطاء سمكه لكل فرد، وإنما تعني تعليم كل فرد كيف يصطاد، وكذلك تعني توسيع الاختيارات أمام الفرد والمساهمة في صنع القرار وغيرها.

لذلك يمكن القول إن التنمية البشرية تقوم على أساس أربعة عناصر هي:

الإنتاجية - والعدالة - والاستمرارية - والمشاركة - فلا بد من زيادة قدرات الأفراد التعليمية والصحية والتدريبية حتى تزداد الإنتاجية ويزداد الدخل وتزداد القدرة على إشباع الحاجات، ومن ناحية أخرى لا بد أن تتاح أمام جميع الأفراد فرص متساوية للمساهمة في صنع التنمية من ثمارها وهو ما يكفل عدالة التوزيع كما لا يجب أن يقصر إتاحة الفرص المتساوية بين أبناء الجيل الحالي فقط وإنما بين أبناء الجيل الحالي من ناحية وأبناء الأجيال المقبلة من ناحية أخرى، وهو ما يضمن

<sup>(1)</sup> د. أحمد، المرجع السابق .

استمرارية التنمية ويتضمن عنصر الاستمرارية ضرورة المحافظة على البيئة للأجيال القادمة، وكما يتعين مشاركة الأفراد في اتخاذ القرارات التي تشكل حياتهم حتى تكون التنمية بهم ولهم.

### وسائل تنمية الموارد البشرية فهي:

**1- الغذاء:** وهو غاية الأهمية لأن الطعام يعتبر من أهم ضرورات الحياة وهو من أهم عوامل تنمية الموارد البشرية.

**2- التعليم:** يعتبر التعليم من أهم وسائل تنمية الموارد البشرية، فكلما ازداد مستوى التعليم ازدادت إنتاجية الموارد البشرية.

**3- الرعاية الصحية:** وكما هو الحال بالنسبة للغذاء والتعليم، فالصحة سلعة استهلاكية ومن ضروريات الحياة، والاستثمار في المجال الصحي يعتبر استثمار في رأس المال البشري، فتحسين المستوى الصحي للأفراد يؤدي لزيادة إنتاجيتها.

وكذلك فإن حماية البيئة والمحافظة عليها من التلوث واستخدام تكنولوجيا غير ملوثة للبيئة يزيد من إنتاجية الموارد البشرية<sup>(1)</sup>.

### تعريف التنمية المستدامة:

تمتلك بعض الدول النامية القدرة لتشكيل وتخطيط وتنفيذ وإدارة برامج البيئة، ولتتجح هذه البرامج في جهودها للتنمية البشرية الشاملة ويشاهد مثل هذا العجز غالباً تأخذ العقبات الرئيسية التي تعيق سياسات وبرامج التنمية البشرية<sup>(2)</sup>، ويعني تعزيز القدرة الوطنية للوفاء بهذه الأغراض تدريب الناس، صناع القرار مؤهلون، مديرون وموظفون متخصصون لا غنى عنهم على جميع

<sup>(1)</sup> سالم سليمان درويش، رسالة دكتوراه، التنمية الاقتصادية في فلسطين، جامعة السودان، 2007م، ص 22.

<sup>(2)</sup> فاتلافاهل، كتاب مفتوح إلى غوستاف هوماك، دار الجديد، بيروت، 1990م، ص 437.

المستويات لكن هذا يعني خلق لقدرات لهل كفاية ذاتية لتشكيل إدارة سياسية وبيئية، ولا يكفي أن تطالب المنظمات والدول الكبيرة الصغيرة منها بالاهتمام بالفقراء دون تقديم العون اللازم لفعل ذلك.

لتوليد ودمج تقنيات مناسبة ولتطوير وعي اجتماعي ودعم للقضايا والمشاكل والفرص، يستدعي، بناء القدرة على التنمية التزام وطني أساسي ومستمر في كل دولة ودعم دولي، مثل هذا الدعم الدولي من مصادر ثنائية أو متعددة الأطراف إلى جانب التعاون بين الدول النامية يصبح ضرورياً على مدى فترة طويلة من الزمن، فبالإضافة إلى ذلك ينبغي أن يمتد الدعم الخارجي إلى أبعد بكثير من المساعدة التقنية لتضم تحويل المصادر الرئيسية في شكل استثمار وتمويل قروض، وينبغي أن تكون الأولوية في البلدان النامية للاستثمار الموارد البشرية حتى لا تصبح أوجه القصور في رأس المال البشري عائقاً للتنمية أو عاملاً يؤدي إلى إبقاء الناس في حالة فقر مطلق<sup>(1)</sup>.

قد تصبح المساعدة الفنية هي حجر الزاوية للتمهيد لتحويل المصادر والمساعدة في تشكيل وتطبيق المساعدات المالية الخارجية من الصعب تقدير تكلفة سد احتياجات بناء القدرات لكن الواضح هو أن الانتقال إلى أنماط من التنمية قابلة للاستمرار بصورة أكبر يتطلب جهود هائلة من جميع الدول لتقدير متطلبات مثل هذه الجهود ينبغي القيام بتقييم أكثر تفصيلاً لهذه الاحتياجات وعلى أساس مثل هذا التقييم يمكن تصميم برامج بناء القدرات أكثر تنظيماً، ويمكن تمويل مثل هذا البرنامج لبناء القدرات عن طريق نافذة لمنشأة البيئة العالمية أو أي تمويل عالمي يتم الاتفاق عليه من جانب مجلس التنمية الاقتصادية التابع للأمم المتحدة، مع العلم أن أي دولة غنية اليوم أو مؤسسة مالية لا تغامر بإقراض الدول الفقيرة متعضة من تجربة مشكلة المديونية التي تفجرت عام 1982م بامتناع بعض الدول المدينة عن تسديد الديون<sup>(2)</sup>.

<sup>(1)</sup> وانزوى بذلك أصحاب الحس الوطني أو المهني واستكانت أغليبتهم تحت طائلة الحرمان من الحقوق الاقتصادية والاجتماعية، لذلك فهذه الظاهرة تستحق دراسة معمقة في علم النفس السياسي وتكيف السلوك الاجتماعي ضد المصالح والاعتبارات الاجتماعية المستقبلية.

<sup>(2)</sup> د. محمد جابر الأنصاري، الديمقراطية ومعوقات التكوين السياسي العربي، مجلة المستقبل العربي، السنة 18، العدد 203، بيروت، 1996م، ص 4 - 12.

من إجمالي المبلغ المتوفر 10 - 15% ينبغي أن تخصص بالكامل لبناء وتعزيز القدرات المحلية، ويمكن أن يضم البرنامج ثلاث برامج فرعية:

1- التخطيط الإداري البيئي: لمساعدة الدول النامية على إعداد الأجزاء الخاصة بها في جدول أعمال<sup>(\*)</sup> وهو البرنامج العالمي للتنمية المستدامة، سيكون الهدف الرئيسي لهذا البرنامج الفرعي هو تأسيس القدرة في الدول النامية لتخطيط وإدارة البيئة داخل إطارها التخطيطي الشامل<sup>(1)</sup>.

2- نافذة لبناء القدرات: لتوفير المصادر للدول النامية من أجل برامج بناء قدرات خاصة تعزيزاً لجدول الأعمال<sup>(\*)</sup>، ويمكن أن تستهدف هذه البرامج خاصة بناء المؤسسات ووضع السياسات والتشريعات، كما أنها قد تساعد الدول النامية على إنشاء البنية التحتية الإدارية والتنظيمية المناسبة لتنفيذ برامج وسياسات تنمية مستدامة<sup>(2)</sup>.

3- شبكات التنمية المستدامة: لتشجيع التعاون بين الدول النامية عن طريق تبادل المعلومات والسياسة المجربة للتنمية المستدامة، في مسح أجراه برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، أكد أكثر من 100 دولة نجاح مجلس التنمية الاقتصادية في الأمم المتحدة يعتمد على قدرة الدول النامية لتخطيط وإدارة بيئتها الخاصة وعلى جدول أعمالها للتنمية المستدامة<sup>(3)</sup>.

كان المراد بالتنمية هو توسيع الخيارات أمام الناس في أن تحقيق ذلك ليس فقط للجيل الحالي بل أيضاً بالنسبة للأجيال القادمة، ينبغي أن تكون مستدامة ويأتي أعظم خطر يهدد التنمية الاقتصادية والبشرية المستدامة من التهاوي السريع للفقر واستنزاف البيئة اللذين يهددان الجيل الحاضر والأجيال القادمة، يعيش حوالي 1.4 بليون من سكان العالم البالغ عددهم 53 بليون نسمة في حالة فقر وهناك تقديرات أخرى تشير إلى أن ضم الذين يعيشون على هامش الكفاف وليس لديهم سوى الحد الأدنى من الضروريات يزيدون عدد الفقراء إلى ما يقرب من بليونين.

\* سيكون من أصعب المهام النظرية وفي الممارسة أمام الديموقراطيين الإسلاميين، في وضع الحدود التمييزية الفاصلة وعدم الفصل المطلق بين الدين والسياسة في الإسلام.

<sup>(1)</sup> د. عدنان ياسين مصطفى، شبكات الأمان الاجتماعي العربية الفعل والتحدى، دراسات اجتماعية، بين الحكمة، العدد 5، العراق، 2000م، ص 49 - 67.

<sup>(2)</sup> المرجع نفسه.

<sup>(3)</sup> د. عدنان، المرجع السابق.

هؤلاء الفقراء مهددون أكثر من غيرهم بمخاطر البيئة والصحة التي يسببها التلوث، عدم وجود مساكن ملائمة، سوء الصرف الصحي، ماء ملوث، عدم توفر الخدمات الأساسية كثير من هؤلاء المحرومين يعيشون كذلك في مناطق معرضة لخطر وجود خلل في العلاقة بين البيئة والكائنات الحية بها، فحسب أحد التقديرات 80% من الفقراء في أمريكا اللاتينية و60% في آسيا و50% في أفريقيا يعيشون في أراضي هامشية، منخفضة الإنتاج وذات حساسية شديدة للاستنزاف البيئي بما في ذلك الأرض القاحلة، الثرية المنخفضة الخصوبة، والمستوطنات العشوائية.

ان استنزاف البيئة الذي يقع نتيجة لاستغلال الأراضي الهامشية للحصول على خشب الوقود وأنشطة حياة الكفاف، أو لإنتاج محاصيل نقدية، يزيد من حدة الفقر كما أن ذلك يهدد صحة ورفاهية أولادهم وعندما تطغى المحاصيل النقدية على نشاط الكفاف يزداد تهميش الفقراء ويدفعون نحو أراضٍ هامشية بيئية.

### مفهوم التنمية المستدامة:

هي تنمية تأخذ في الحسبان الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية معا، كما تأخذ في الاعتبار احتياجات كا من الجيلين الحالي والمستقبلي (1)

لاول مرة ظهر مصطلح التنمية المستدامة في تقرير برانددت لاند تحت عنوان our common Future والذي يقصد به:

Sustainable development is development that meets the needs of the present generation without compromising the future generation to meet their own needs.

فيعرف تقرير برانددت لاند التنمية المستدامة بأنها تنمية تقي بأحتياجات الاجيال الحالية دون المساس بقدرة الاجيال القادمة علي الايفاء باحتياجات .

<sup>1</sup> (مسعود، علي عطية، التنمية المستدامة كيفية تحقيقها ، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة اسيوط، 2004م، العدد 36)

من خلال التعريف يمكن استخلاص عناصر التنمية المستدامة التالية<sup>(1)</sup>:

1. العنصر الاقتصادي (تحقيق النمو الاقتصادي ، والتوزيع العادل للموارد والثروة) .
2. العنصر الاجتماعي (تحقق تنمية اجتماعية بين مختلف فئات المجتمع).
3. العنصر البيئي (المحافظة علي البيئة وحمايتها) .
4. العنصر الثقافي (احترام التنوع الثقافي في المجتمع) .
5. العنصر المكاني (تحقيق توازن بين المدن والارياف والتهيئة العمرانية) .

هنالك مفهوم اخر للتنمية المستدامة يختلف عما ورد بتقرير برانديت لاند مفادة ان التنمية المستدامة هي عملية تطوير الارض والمدن والمجتمعات وكذلك الاعمال التجارية بشرط أن تلبى احتياجات الحاضر دون المساس بقدرة الاجيال القادمة علي تلبية احتياجاتها .

#### التنمية الشاملة:

تعرف التنمية الشاملة بأنها: ذلك التطور البنائي أو التغيير الهيكلي للمجتمع بأبعاده الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والفكرية من أجل توفير الحياة الكريمة لجميع أفراد المجتمع، وأن يكون هدف التنمية الأساسي هو الفرد في المجتمع برغباته وحاجياته بالنظام السياسي الذي يركز على أسسه المجتمع الذي يعيش فيه وبالإطار الفكري والثقافي الذي يبيلور شخصية الفرد ويحدد معالمها وتفاعلاتها، وهذا كله في حدود القيم الدينية والشريعة الإسلامية<sup>(2)</sup>.

إن هذه الأبعاد الأربعة (السياسية والاقتصادية والاجتماعية والفكرية) تتأثر ببعضها البعض فهي متشابكة ومتداخلة وكما أنها تتأثر بعملية التنمية فهي تؤثر فيها، فالنظام السياسي مثلاً يأخذ على عاتقه إزالة العوائق التي تقف في طريق تنمية المجتمع اقتصادياً واجتماعياً ، وذلك بتوفير الاستقرار وتقديم التسهيلات اللازمة لسير عملية الإنتاج، ورفع معدل التوظيف، وضمان عدالة توزيع مكاسب التنمية على أفراد المجتمع، كل ذلك من شأنه يدفع عجلة التنمية في طريقها

2 ( ألبياتي، فارس رشيد، التنمية الاقتصادية سياسيا في الوطن العربي، رسالة دكتوراة ، غير منشورة ، كلية الادارة والاقتصاد الاكاديمية العربية المفتوحة

في الدنمارك ،2008، ص 104.

<sup>(2)</sup> العيسوي ابراهيم، التنمية في عالم متغير دراسة في مفهوم التنمية ومؤشراتها دار الشروق، القاهرة ،2000، ص13.

الصحيح الأمر الذي يخدم بدوره تطوير تلك الأبعاد ذاتها. حيث أن نجاح عملية التنمية سيعمل على استقرار الوضع السياسي والاقتصادي ويساعد على تطوير العادات والتقاليد في المجتمع بما يسمح به الدين والعقيدة بحيث تكون دافعاً لعملية التنمية ذاتها، وهكذا نرى أن تشابك هذه الأبعاد مع بعضها البعض وتأثرها بعملية التنمية وتأثيرها فيها أمر يصعب معه الحديث عن أي بعد من هذه الأبعاد الأربعة بمعزل عن الآخر أو بمعزل عن عملية التنمية.

### خلاصة المبحث الاول:

تناول هذا المبحث مفهوم التنمية الاقتصادية الذي يعني التغيير في النمو الاقتصادي وايضا تحدث المبحث عن مفهوم التنمية في الاسلام الذي اوسع واشمل ويساعد في حل جميع مشاكل التخلف الاقتصادي طالما لا تتعارض مع مبادئ الاسلام ، كما تناول المبحث ركائز التنمية ومفهوم تنمية المجتمع والتنمية البشرية ومفهوم التنمية المستدامة التي تراعي الجوانب الاقتصادية والسياسية والاجتماعية واخيرا تحدث المبحث عن التنمية الشاملة التي تعني التغيير في هيكل المجتمع بإعادة الاقتصادية.

## المبحث الثاني

### مفهوم ونظريات التنمية

#### نظرية آدم سميث:

هو من طليعة المفكرين الاقتصاديين ونجد أن كتابه (ثروة الأمم) مهتماً بمشكلة التنمية الاقتصادية، بما أنه لم يطرح نظريته بشكلها الكامل، إلا أن اللاحقين قد شكلوا النظرية الموروثة عنه والتي تحمل سمات منها<sup>(1)</sup>:

- 1. القانون الطبيعي:** اعتقد آدم سميث بإمكانية تطبيق القانوني الطبيعي في الجوانب الاقتصادية، ومن ثم فإنه يعد كل فرد مسؤول عن سلوكه أي أنه أفضل من يرعى مصالحه وأن هنالك يداً خفية تقود كل فرد وترشد آلية السوق، وأن كل فرد سيبحث عن تعظيم ثروته، وكان آدم سميث ضد تدخل الحكومات في الصناعة والتجارة.
- 2. تقسيم العمل:** وهو نقطة البداية في نظرية النمو الاقتصادي حيث تؤدي إلى أعظم النتائج في القوى المنتجة للعمل.
- 3. تراكم رأس المال:** يعد ضرورياً للتنمية الاقتصادية، ويجب أن يسبق تقسيم العمل والمشكلة هي مقدرة الأفراد على الادخار ومن ثم الاستثمار أكثر في الاقتصاد الوطني.
- 4. إن تنفيذ الاستثمارات يرجع إلى توقع الرأسمالي تحقيق الأرباح وأن التوقعات المستقبلية فيما يتعلق بالأرباح تعتمد على مناخ الاستثمار أكثر من الاقتصاد الوطني.**
- 5. عناصر النمو تتمثل في كل من المنتجين من المزارعين، ورجال الأعمال، ويساعد على ذلك حرية السوق والعمل، والمنافسة تقود هؤلاء إلى توسيع أعمالهم وهو مما يؤدي إلى زيادة التنمية.**

<sup>(1)</sup> مالكوم جيلز وآخرون، اقتصاديات التنمية، تويب طه عبد الله منصور وعبد العظيم محمد مصطفى، دار النشر، الرياض، 1995م، ص2- ص 103 – 105.

6. يفترض آدم سميث أن الاقتصاد ينمو مثل الشجرة، فعملية التنمية تتقدم بشكل ثابت ومستمر على الرغم من أن كل مجموعة من الأفراد تعمل معاً في شكل إنتاجي معين، إلا أنهم يشكلون معاً الشجرة ككل<sup>(1)</sup>.

### نظرية ميل:

ينظر ستيورات ميل إلى التنمية الاقتصادية كوظيفة للأرض والعمل ورأس المال، حيث يمثل العمل والأرض عنصرين رئيسيين للإنتاج في حين يعد رأس المال تراكمات سابقة لنواتج عمل سابق، ويتوقف معدل التراكم الرأسمالي على مدى توظيف قوة العمل بشكل منتج فالأرباح التي تكتسب من خلال العمالة غير المنتجة مجرد تحويل للدخل.

ومن سماتها الآتي:

1. التحكم في السكان يعد أمراً ضرورياً للتنمية الاقتصادية.
2. إن الأرباح تعتمد على تكلفة عنصر العمل ومن ثم فإن الأرباح تمثل النسبة ما بين الأرباح والأجور، فكلما ارتفعت الأرباح قلت الأجور.
3. إن الميل غير المحدود في الاقتصاد يتمثل في أن معدل الأرباح يتراجع نتيجة لقانون تناقص قلة الحجم في الزراعة، وزيادة معدل نمو السكان وفق نظرية مالتس، وفي حالة غياب التحسن التكنولوجي في الزراعة وزيادة معدل نمو السكان بشكل يفوق التراكم الرأسمالي، حيث يصبح معدل الربح عند حده الأدنى وبالتالي تحدث حالة من الركود.
4. ميل من أنصار سياسة الحرية الاقتصادية، لذلك فقد حدد دور الدولة في النشاط الاقتصادي عند حده الأدنى وفي حالات الضرورة فقط، مثل إعادة توزيع ملكية وسائل الإنتاج.

<sup>(1)</sup> مالكوم جيلز وآخرون، اقتصاديات التنمية، المرجع السابق، ص 105.

## النظرية الكلاسيكية:

إن العناصر التي تميز هذه النظرية هي:

1. سياسة الحرية الاقتصادية، حيث يؤمن الاقتصاديون الكلاسيكيون بضرورة الحرية الفردية، وأهمية أن تكون الأسواق حرة من سيادة المنافسة الكاملة والبعد عن أي تدخل حكومي<sup>(1)</sup>.
2. تحقيق قدر كاف من المدخرات.
3. ميل الأرباح للتراجع نظراً لتزايد حدة المنافسة، ويفسر سميث ذلك بزيادة الأجور التي تحدث نتاج حدة المنافسة بين الرأسماليين.
4. يعتقد الكلاسيكيون أن حالة الاستقرار هي حتمية كنهاية لعملية التراكم الرأسمالي، لأن تراجع الأرباح قد يصل إلى الصفر وتوقف رأس المال يوصل مستوى الأجور حد الكفاف، ويفسر سميث ذلك بندرة الموارد الطبيعية التي تقود إلى حالة السكون<sup>(2)</sup>.

## نظرية شومبتر:

تفترض هذه النظرية اقتصاداً تسوده حالة من المنافسة الكاملة وفي حالة توازن، في هذه الحالة لا توجد أرباح، ولا أسعار فائدة<sup>(3)</sup> ولا مدخرات ولا استثمارات، كما لا توجد بطالة اختيارية ويصف شومبتر هذه الحالة (التدفق النقدي)، ومما يميز هذه النظرية هو الابتكارات والتي هي من وجهة نظره، تحسين إنتاج أو منتج جديد أو طريقة جديدة للإنتاج، وإقامة منظمة جديدة لأي صناعة، أما دور المبتكر للمنظم ليس لشخصية الرأسمالي فالمنظم ليس شخصاً ذا قدرات إدارية عالية، ولكنه قادر على تقديم شيء جديد فهو لا يوفر أرصدة نقدية ولكنه يحول مجال استخدامها<sup>(4)</sup>.

<sup>(1)</sup> ميشيل نودارو، التنمية الاقتصادية، ترجمة أ. د. محمود حسن حسني، دار المريخ للنشر، السعودية، 2006م، ص 28

<sup>(2)</sup> ميشيل نودارو، المرجع نفسه، ص 30 - 38.

<sup>(3)</sup> ميشيل نودارو، مرجع سبق ذكره، ص 52 - 56.

<sup>(4)</sup> المرجع السابق.

أما الأرباح فإنه في ظل التوازن التنافسي تكون أسعار المنتجات مساوية تماماً لتكاليف الإنتاج ومن ثم لا توجد أرباح.

### النظرية الكينزية:

اهتمت نظرية كينز باقتصاديات التنمية للدول المتقدمة أكثر من الدول النامية، حيث يرى كينز أن الدخل الكلي يعد دالة على مستوى التشغيل في أي دولة، فكلما زاد حجم التشغيل، زاد حجم الدخل الكلي، تتمثل الأدوات الكينزية في الآتي:

1. **الطلب الفعال:** إن البطالة تحدث بسبب نقص الطلب الفعلي، وللتخلص منها يرى كينز حدوث زيادة في الانفاق سواء على الاستهلاك أو الاستثمار.
2. **الكفاية الحدية لرأس المال:** تمثل أجد المحددات الرئيسية لمعدل الاستثمار وتوجد علاقة عكسية بين الاستثمار والكفاية الحدية لرأس المال.
3. **سعر الفائدة** هو العنصر الثاني المحدد للاستثمار، ويتحدد دوره بتفضيل السيولة وعرض النقد.
4. **المضاعف الكنتري** يقوم على فرضيات (وجود بطالة لا إرادية، اقتصاد صناعي، وجود فائض في الطاقة الإنتاجية للسلع الاستهلاكية، مرونة عرض مناسبة، وتوفير سلع رأس المال اللازمة لزيادة الإنتاج<sup>1</sup>).

### نظرية روستو:

قسم روستو عملية التنمية إلى عدة مراحل تبتدئ بالمجتمع التقليدي، الذي يحده إطار محدود من الإنتاج ويتركز على علم وتكنولوجيا بدائية، ثم مرحلة ما قبل الانطلاق وهي مرحلة النمو المستمر وإحداث ثورة تكنولوجيا في الزراعة.

<sup>1</sup> (سالم توفيق النجفي، ومحمد صالح تركي، مقدمة في اقتصاديات التنمية، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، العراق، 1988م، ص 87 - 91).

لمواجهة الزيادة السكانية وتوسيع نطاق الواردات وتطوير بعض القطاعات الرائدة ثم الإطار الثقافي بمعنى وجود قوة دفع سياسية واجتماعية ومؤسسية قادرة على استغلال قوى التوسيع في القطاعات الحديثة، ثم الاتجاه نحو مرحلة النضج والتي يستطيع فيها المجتمع أن يطبق نطاق واسع من التكنولوجيا الحديثة، ثم مرحلة أخيرة وهي مرحلة الاستهلاك الكبير باتجاه تركيز السكان في المدن وضواحيها، وانتشار المركبات واستعمال واستخدام السلع المعمرة على نطاق واسع.

إن ما طرحه روستو هو أقرب للسرد التاريخي من كونه نظرية تنموية ولأنه تغافل عن عند الأساليب التي اتبعتها الاستعمار في نهب خيرات الدول النامية ومنها أسس بنيته التحتية، ولكن بالتأكيد فإن ما قدمه مفيد لمن يريد الاطلاع على مراحل بناء التنمية تاريخياً<sup>(1)</sup>.

### نظرية لبشتين:

يؤكد لبشتين في نظريته أن الدول النامية تعاني من حلقة مفرغة الفقر، بحيث تجعلها تعيش عند مستوى دخل منخفض، أما عناصر النمو عنده فهي تعتمد على فكرة الحد الأدنى من الجهد الحساس على وجود عدة عناصر مساعدة على تفوق عوامل رفع الدخل عن العوامل المعوقة، أما الحوافز فهي نوعين صفرية وهي التي لا ترفع من الدخل القومي وينصب أثرها على الجانب التوزيعي، وحوافز إيجابية وهي التي تؤدي إلى زيادة الدخل القومي والأخيرة هي التي تقود إلى التنمية<sup>2</sup>.

### نظرية نيلسون:

يمكن وضع الاقتصاديات المتخلفة وفق هذه النظرية، كحالة من التوازن الساكن عند مستوى الدخل عند حد الكفاف في مستوى متوازن للدخل يكون معدل الادخار وبالتالي معدل الاستثمار الصافي عند مستوى الانخفاض، ويؤكد نيلسون أن هنالك أربعة شروط تفضي إلى هذا الفخ هي:

<sup>(1)</sup> مالكوم جيلز وآخرون، مصدر سبق ذكره، ص 146 - 148.  
<sup>(2)</sup> ميشيل توادرو، مصدر سبق ذكره، ص 109 - 111.

1. انخفاض العلاقة بين الزيادة في الاستثمار والزيادة في الدخل.
2. ندرة الأراضي القابلة للزراعة.
3. عدم كفاية طرق الإنتاج.
4. الارتباط القوي بين مستوى الدخل الفردي ومعدل نمو السكان<sup>1</sup>.

### نظرية الدفعة القوية:

تتمثل نظرية الدفعة القوية بوجود دفعة قوية أو برنامج كبير من الاستثمار بغرض التغلب على عقبات التنمية ووضع الاقتصاد على مسار النمو الذاتي، وصاحب فكرة النظرية (روزنيستن رودان)، يفرق بين ثلاثة أنواع من عدم قابلية التجزئة، الأول عدم قابلية دالة الإنتاج على التجزئة، والثاني دالة الطلب وأخيراً عرض الادخار، ويرى رودان أن نظريته تبحث في الواقع عن المسار باتجاه التوازن أكثر من الشروط اللازمة عند نقطة التوازن<sup>(2)</sup>.

### نظرية النمو المتوازن:

يتطلب التوازن بين مختلف صناعات سلع الاستهلاك، وبين صناعات السلع الرأسمالية والاستهلاك، كذلك تتضمن التوازن بين الصناعة والزراعة، قدمت هذه النظرية أسلوباً جديداً للتنمية طبقتها روسيا وساعدتها على الإسراع بمعدل النمو الاقتصادي في فترة قصيرة من الزمن ومن روادها روزستشنيورانجر<sup>(3)</sup>.

<sup>(1)</sup> ميشيل ، المصدر السابق ذكره، ص 117 – 119.

<sup>(2)</sup> ترجمة معبر الحسنية، الدار العربية للعلوم، بيروت، ط1، 2005م، ص 160.

<sup>(3)</sup> مالكوم جيلر وآخرون، مصدر سبق ذكره، ص 209 – 210.

## نظرية النمو غير المتوازن:

تأخذ هذه النظرية اتجاهاً مغايراً بفكرة النمو المتوازن، حيث أن الاستثمارات هنا تخصص لقطاعات معينة بدلاً من توزيعها بالتزامن على جميع القطاعات الاقتصادية الوطنية، ومن روادها (هيرشمان)، الذي يعتقد أن إقامة مشروعات جديدة يعتمد على ما حققته مشاريع أخرى من وفورات خارجية، إلا أنها تحقق بدورها وفورات خارجية جديدة يمكن أن تستفيد منها وتقوم عليها مشروعات أخرى ثالثة.

استعراض هذه النظريات لا يعني بالضرورة أنها تقيد اقتصاديات الدول النامية ومنها البلدان العربية والتي منها السودان ولكن ذلك يتطلب عرض الأفكار والآراء المتباينة التي عالجت التنمية الاقتصادية وبإمكان المتخصصين اختيار ما هو أنسب للتطبيق وذلك من خلال واقعها الاقتصادي والاجتماعي والثقافي والسياسي.<sup>(1)</sup>

## النظريات المعاصرة للتنمية الاقتصادية

هذه النظريات لم تكن بمعزل عن التراث العلمي الاقتصادي لما ورد من نظريات سبق ذكرها لا أنها تمثل وجهاً جديداً للفكر الاقتصادي، بما يتلاءم والتغيرات الاقتصادية الكبيرة التي غطت العالم بعد الحرب العالمية الثانية، حيث أن النظريات التنموية السابقة كانت تنظر إلى التنمية على أنها مجموعة مراحل من النمو الاقتصادي المتتابع وكان ذلك المدة من خمسينيات القرن الماضي وحتى أواخر الستينيات منه، إذ احتاجت هذه النظريات إلى وجود أفكار علمية توضح مدى العلاقة بين العمليتين التنمويتين، فقد كانت النظرية الاقتصادية في التنمية ترى أن الأصل هو الكمية والمزيج من الادخار والاستثمار والمساعدات الأجنبية والتي تحتل ضرورة قصوى في النهوض باقتصاديات العالم النامي لما توفره من خبرات فنية ماهرة، وتكنولوجيا حديثة، وذلك حتى تستطيع دول العالم الثالث أن تسير نحو الطريق الطويل لإحداث النمو الاقتصادي الذي اتبعته الدول

<sup>(1)</sup> مالكوم جيلر وآخرون، مصدر سبق ذكره، ص 211.

المتقدمة باعتبار أن النمو الاقتصادي هدف تسعى إليه كل حكومات دول العالم الثالث، وذلك للخروج من وهدة التخلف، بناء عليه ووفق الاحداث التاريخية فإن التنمية الاقتصادية أصبحت مرادفاً للنمو الاقتصادي الكلي السريع<sup>(1)</sup>.

وسنعرض الأوجه الخمسة الرئيسية للنظريات المعاصرة للتنمية الاقتصادية وهي كما يأتي:

1. نظرية المراحل الخطية.

2. نظرية نماذج التغيير الهيكلي.

3. نظرية الثورة النيو كلاسيكية.

4. نظرية النمو الحديثة.

اولاً: نظرية المراحل الخطية:

بعد الحرب العالمية الثانية أرادت الدول الفقيرة أن تباشر وبشكل جدي في التغيير الاقتصادي، وما دعاها لذلك بعد أن خرج المستعمر جاءت حكومات وطنية ووجدت نفسها مطالبة بتقديم خدمات التعليم والصحة والمياه... إلخ<sup>(2)</sup> إلى المواطنين ولا يتم ذلك إلا عبر إحداث تغييرات هيكلية في اقتصادياتها، ولم تكن هنالك أدوات ومفاهيم متوفرة بسهولة كي يتم من خلالها تحليل عملية النمو الاقتصادي في ظل الاقتصاد الريفي ومجتمعات تتصف بالغياب الكامل لهياكل الاقتصاد الحديث، ولكنهم اعتمدوا على الخبرات المكتسبة من خطة مارشال والتي تمكنت من خلالها دول أوروبا الممزقة نتيجة الحرب أن تعيد بناء اقتصادياتها في سنوات قليلة، والتي تتمثل في مراحل النمو لروستو.

<sup>(1)</sup> علي عبد القادر علي، اقتصاديات التنمية وسودان ما بعد النزاع، مجلة جسر التنمية، العدد 31، السنة الثالثة، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، 2004م، ص 29 - 37.

<sup>(2)</sup> علي عبد القادر علي، المرجع السابق، ص 38.

## ثانيا: مراحل النمو لروستو:

إن ما جاء به المؤرخ الاقتصادي الأمريكي Walf W. Rostow كان له تأثير كبير وصريح لمراحل النمو في التنمية خاصة بعد الحرب السياسية الباردة، والتي امتدت من عام 1950م وحتى عام 1960م، وقد بين روستو أن الانتقال من التخلف إلى التنمية يمكن أن يوصف في شكل سلسلة من المراحل أو الخطوات والتي يجب أن تمر من خلالها كل الدول، فقد جاء في كتابه مراحل النمو الاقتصادي، بأنه يمكن التعرف على كل المجتمعات بأبعادها الاقتصادية بوضعها داخل خمس مجموعات هي:

أ. مرحلة المجتمع التقليدي.

ب. مرحلة توفير شروط عملية الانطلاق نحو النمو المستدام.

ت. مرحلة الانطلاق.

ث. مرحلة الاندفاع نحو النضج.

ج. مرحلة الاستهلاك الجماهيري المرتفع.

أول هذه المراحل في جملتها هي نظرية للنمو الاقتصادي وهي ليست مراحل وصفية أو تاريخية عن تتابع عملية التنمية في المجتمعات الحديثة، وقد دلت الدراسات أن أغلب الدول المتقدمة، قد مرت بالمراحل المذكورة نحو النمو المستدام، والدول المتخلفة التي ما زالت في مرحلة المجتمع التقليدي عليها أن تتبع نفس المراحل إذا أرادت الوصول إلى استدامة التنمية<sup>(1)</sup>.

## ثالثا: مراحل النمو لهارد -دومار:

من المعروف أن إدامة أو استبدال المستهلك من السلع الرأسمالية يحتاج إلى ادخار جزء من الدخل القومي لكي يقوم بإضافات استثمارية جديدة إلى رأس المال، فإذا افترضنا بعض العلاقات المباشرة بين حجم رصد رأس المال الكلي  $K$  والنتاج القومي الإجمالي  $Y$ ، على سبيل المثال، وإذا

<sup>1</sup>) Rostow W., The Stage of economics growth, Cambridge, University Press, 1962, p 10

كان من الضروري لإنتاج ما يعادل 81 وحدة، أن نقوم باستثمار 83 فإن ذلك يعني إضافة صافي إلى رصيد رأس المال في شكل استثمار جديد، ويؤدي ذلك بدوره إلى زيادة متناسبة في تيار الناتج القومي الإجمالي GNP<sup>(1)</sup>.

يفترض ميشيل تودارو ولتسهيل مثال تطبيقي لنظرية هادر دومار أن معامل رأس المال الناتج تقريباً  $1/3$ ، وهي معروفة اقتصادياً، وعرضنا معدل رأس المال الناتج بـ  $K$ ، وافترضنا أن معدل الادخار القومي  $S$  يكون ثابتاً عند نسبة من الناتج القومي تعادل 6% والاستثمار الكلي الجديد تحدد بمستوى الادخار الكلي، وبهذا الفهم يمكن وضع نموذج بسيط للاقتصاد.

إن الادخار  $S$  يكون بنسبة  $S$  من الدخل القومي  $Y$  وبالتالي تكون المعادلة البسيطة الآتية:

$$S=Y$$

الادخار  $I$  يعرف بأنه التغير في رصيد رأس المال  $K$  ويمكن تقديمه بأنه التغير في رصيد رأس المال  $K^A$  على النحو التالي:

$$I=K^A$$

لأن الرصيد الكلي لرأس المال  $K$  له علاقة مباشرة بالدخل القومي الإجمالي أو الناتج  $Y$  وفقاً لمعامل رأس المال / الناتج، فإن  $K$  تكون:

01

$$K=K^A/A$$

01  $Y/K=K$

$$K^A=AY$$

<sup>(1)</sup> ميشيل تودارو، مرجع سابق .

إن الادخار القومي الإجمالي S يجب أن يساوي الاستثمار القومي 1 ويمكننا كفاية هذه المعادلة المتساوية على النحو الآتي<sup>(1)</sup>:

$$1 = S$$

ومن خلال المعادلات 1 يمكن أن تعرف  $S = sY$  ومن المعادلتين 1 و3 يمكن أن نعرف أن:

$$1 = {}^A K = K^A Y$$

وبالتالي نستطيع كتابة مطابقة الادخار يساوي الاستثمار على النحو الآتي:

$$S = SY = K^A Y = {}^A K = 1$$

أو ببساطة تكون كالآتي:

$$SY = K^A Y$$

بقسمة طرفي المعادلة على Y ثم على K فإننا نحصل على المعادلة الآتية:  
 ${}^A Y/Y = S/Y$  يلاحظ أن الجانب الأيسر من المعادلة  ${}^A Y/Y$  يشير إلى معدل التغيير أو معدل النمو في الـ GNP فهي تمثل تغييراً مئوياً في الـ GNP).

إن المعادلة الأخيرة تمثل ترجمة بسيطة لمعادلة هارود دومار المشهورة في نظرية النمو الاقتصادي، فهي تقرر أن معدل النمو في GNP ( ${}^A Y/Y$ ) يكون محددًا بالارتباط بين معدل الادخار اليومي S ومعامل رأس المال / المنتج K ويشكل أكثر تحديداً فإنها نقول: (إنه في غياب الحكومة فإن معدل نمو الدخل القومي سوف يرتبط بعلاقة مباشرة أو موجبة مع معدل الادخار، كلما زادت قيمة الاقتصاد على الادخار والاستثمار كنسبة من الـ GNP زاد بالتالي الـ GNP، ويرتبط كذلك بعلاقة عكسية أو سالبة مع رأس المال الناتج، فالارتفاع في كل سوفي يؤدي إلى الانخفاض في (GNF)، ويرتبط كذلك بعلاقة عكسية أو سالبة مع معامل رأس المال الناتج في كل سوفي يؤدي إلى الانخفاض في (GNP)<sup>(2)</sup>.

<sup>(1)</sup> ميشيل توادرو، المرجع السابق .

<sup>(2)</sup> ميشيل ، مرجع سبق ذكره، ص 134، 132.

#### رابعاً: نظرية نماذج التغيير الهيكلي:

تركز هذه النظرية على الآلية التي تحول بها الاقتصاد من التخلف الهيكلي والتركيز على الزراعة التقليدية والقطاعات الأولية إلى المزيد من التنوع الصناعي والاقتصاد الخدمي، وهناك مثالان شهيران لنماذج التغيير الهيكلي هما:

1. النموذج النظري لفائض العمالة في القطاعين لـ (آرثر لويس).
2. أنماط التنمية التي تمثل تحليلاً عملياً لـ (هوليسشتينري).

#### خامساً: نظرية التنمية: لـ آرثر لويس:

هي من أهم النظريات الحديثة في عالم التنمية، وركز هذا النموذج على التغيير الهيكلي للاقتصاد الأولي الذي يعيش حد الكفاف، والذي حصل بموجبه آرثر لويس على جائزة نوبل في منتصف الخمسينيات، والذي عدل بعد ذلك على يد كل من John Fei & Gustave Ranis، إن نموذج آرثر لويس أصبح نظرية عامة في عملية التنمية القائمة على فائض العمالة في دول العالم الثالث خلال الستينات والسبعينات والذي ما زال التمسك به مستمراً حتى اليوم في العديد من الدول<sup>(1)</sup>.

في ضوء تلك النظرية يتكون الاقتصاد من قطاعين هما الزراعي التقليدي الذي يتسم بالإنتاجية الصفرية لعنصر العمل، والصناعي الحصري الذي تتحول العمالة إليه تدريجياً من القطاع التقليدي، مما سمح للويس إمكانية سحب هذا الفائض من القطاع الزراعي بدون أية خسائر في الناتج مع تحقيق إنتاجية عالية، أما عن السرعة التي يتم بها هذا التحول فإنها تتحدد بمعدل النمو في الاستثمار الصناعي وتراكم رأس المال في القطاع الصناعي، فبمجرد الاستثمار يسمح بزيادة أرباح القطاع الحديث عن الأجور بالاعتماد على الفرض القائل بإعادة المستثمرين استثمار أرباحهم يحدث التوسع في هذا النظام مفترضاً ما يأتي بالنسبة للأجور:

<sup>(1)</sup> ميشيل ، المرجع السابق .

أ. إنه ثابت.

ب. إنه يتحدد عند مقدار يكون أعلى من ذلك المستوى للأجور الثابت في المتوسط والقائم إلى حد الكفاف في القطاع الزراعي التقليدي، حيث يفترض لويس أن الأجور في القطاع الحضري يجب أن تكون أعلى في الأقل بنحو 30% من متوسط الدخل الريفي حتى تحدث هجرة العمال من موطنهم في الريف إلى الحضر.

هنا يمكن أخذ بعض الملاحظات على هذه النظرية منها:

لقد افترضت أن الإنتاجية الحدية لعنصر العمل تساوي صفراً، وأن جميع الزراعيين يشاركون تساوي في الناتج، وأنه افترض زيادة رأس المال في القطاع الصناعي والخدمي نتيجة إعادة المستثمرين استثمار أرباحهم، وهذا يخدم إلى حد ما عملية التنمية الحضرية التي نعتقد أنها تتطلب أن يكون النمو متوازناً بين مختلف القطاعات لاعتماد القطاع الصناعي المتوسع إلى الناتج الزراعي خاصة في الدول النامية التي يتوسع بها القطاع الزراعي، فإنه بإمكاننا أن ننمي القطاع الزراعي من القطاع التقليدي إلى القطاع الزراعي الحديث الذي يعتمد على التكنولوجيا المتطورة لزيادة الإنتاج واستثمار العمالة في الصناعات التي تعتمد على الإنتاج الزراعي وسحب العمالة الفائضة إلى قطاع الصناعة المتحضر لتحقيق التوازن الاجتماعي والاقتصادي في آن واحد، والمحافظة على نمو مستمر في الهياكل القطاعية بصورة متوازنة والابتعاد عن الإفرازات الأخرى التي قد تسببها سحب العمالة من الريف إلى الحضر، هذا علاوة على أن القطاع الزراعي لا يعتمد على النمطية في الحاجة إلى العمالة وإنما غالباً ما يكون الطلب موسمياً<sup>(1)</sup>.

قد تستطيع أن تقرب بالوسائل العلمية مواسم الطلب لتكون البطالة في هذا القطاع قليلة ولا تشكل عائقاً في النمو، وإنما تكون سبباً في عملية التنمية المنتظمة والمستدامة، علاوة على إمكانية أن نفترض أن كثيراً من رأس المال المتراكم نتيجة الأرباح قد يستثمر في البنوك فيما إذا كانت

<sup>(1)</sup> ميشيل نودارو، التنمية الاقتصادية، ترجمة أ. د محمود حسن حسني، دار المريخ للنشر، السعودية، 2006م، ص 139.

أسعار الفائدة مجزية أو تغطي نسبة عالية من أرباح المستثمرين لأنها تحقق فرصة مثالية آمنة للمستثمرين سواء أكانوا داخل البلد أم خارجه، وكذلك بالنسبة للأجور في المناطق الحضرية فهي غالباً ما تكون أعلى مما يتقاضاه العمال في المناطق الريفية فيما عدا من يشاركون الزراعيين أرباحهم فإنهم غالباً ما لا يستثمرون تلك الأرباح في التنمية الزراعية بل يذهب جزء كبير منها للادخار والجزء الآخر للاستهلاك والجزء الأخير للاستثمارات الخدمية والتجارية، وذلك بسبب ضعف الثقافة التنموية والأمية وخاصة في دول العالم الثالث.<sup>(1)</sup>

### خامساً: نظرية هوليسشينري Hollis B. Chenery:

هي من النظريات المعروفة على نطاق واسع في دراسة نماذج التنمية في عدد من دول العالم الثالث بعد الحرب العالمية الثانية، والفرضية التي يقوم عليها النموذج الهيكلي هي أن التنمية عملية مميزة للنمو تكون الملامح الأساسية للتغيير فيها متشابهة في كل الدول، ويحاول النموذج التعرف على الاختلافات التي من الممكن أن تنشأ بين الدول فيما يتعلق بخطوات ونموذج التنمية بالاعتماد على مجموعة الظروف الخاصة بها.

هناك مجموعة من العوامل المؤثرة في عملية التنمية هذه العوامل تشتمل على:

1. السياسة الحكومية.
2. حجم الدولة.
3. المصادر الطبيعية.
4. أهداف الدولة.
5. التكنولوجيا.
6. رأس المال الخارجي.
7. التجارة الدولية.

<sup>(1)</sup> ميشيل نودارو، التنمية الاقتصادية، المرجع السابق، ص 140.

إن الدراسات التجريبية لعملية التغيير الهيكلي تقودنا إلى أن خطوات التنمية ونموذجها من الممكن أن تتغير وفقاً لكل من العوامل المحلية والعوامل الدولية حيث يفوق العديد منها قدرة الدولة بمفردها على التحكم فيها.

إن مؤيدي هذه النظرية أثبتوا المتوسطات الإحصائية التي قام اقتصاديو التغيير الهيكلي بحسابها من خلال مدى مختلف للدول الغنية والفقيرة ذات فائدة محدودة في عملية تحديد العوامل الحرجة لعملية التنمية الخاصة بالدول.<sup>(1)</sup>

مما يمكن أخذه على هذه النظرية ما يأتىكقد تتفاوت الدول فيما بينها حول قوة أو ضعف بعض العوامل المؤثرة في عملية التنمية ومنها فلسفة الدولة السياسية وأهدافها ومدى تبعيتها بالقرار السياسي أو استقلالها. كذلك مدى اعتمادها على رأس المال الخارجي الذي يضعف من إرادتها في وضع السياسات التنموية وتنفيذها، كما أن موضوع الدعم والمعونة الخارجية أصبح يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالسياسات العامة للدول بما يحقق مصالح الدول ويضعف جدية مساهمة تلك الدول في تنمية الدول في تنمية الدول الفقيرة وتقريب التفاوت الاقتصادي، لذا فإنه يمكن القول إن مجموعة الخطوات الاقتصادية التنموية التي تعتمد على الموارد والاستقلالية في القرار دون إهمال العوامل الخارجية الدولية المؤثرة كفيلاً للاستمرار في عملية التنمية وخاصة التنمية المستدامة<sup>(2)</sup>.

<sup>(1)</sup> ميشيل نودارو ، المرجع السابق ، ص 140 .  
<sup>(2)</sup> محمد نبيل جامع، التنمية في ضوء الأمن القومي، مكتبة المعارف المصرية، 2000م، ص 61 - 63.

## سادسا: نظرية ثورة التبعية الدولية:

نتيجة الانفتاح بين نظريتي مراحل النمو والتغيير الهيكلي، حظيت هذه النظرية بتأييد كبير خلال مدة السبعينات بين مفكري العالم الثالث<sup>(1)</sup>.

تعتمد هذه النظرية بالأساس على أن دول العالم الثالث محاصرة بالعراقيل المؤسسية والسياسية والاقتصادية سواء المحلية أو الدولية فضلاً عن وقوعها في تبعية الدول الغنية وسيطرتها.

وفي هذا الصدد هناك ثلاثة تيارات فكرية لثورة التبعية الدولية:

أ. نموذج التبعية الاستعمارية الجديدة.

ب. نموذج المثل الكاذب.

ت. فرضية التنمية الثنائية.

### التبعية الاستعمارية الجديدة:

إن الفكر الماركسي في التنمية الاقتصادية يعزو استمرارية العالم الثالث المتخلف البدائي إلى التطور التاريخي للنظام الرأسمالي الدولي غير العادل فيما يخص العلاقة بين الدول الفقيرة والدول الغنية.

فسواء أكانت الدول الغنية مستغلة عن قصد أم مهملة بغير قصد لوجود الدول الفقيرة معها في النظام الدولي المسيطر عن طريق عدم تكافؤ القوة في العلاقة بين المركز (الدول المتقدمة) والحد الخارجي أو المحيط (الدول الأقل تقدماً) فإن المحاولات المتقدمة من جانب الدول الفقيرة لأن تكون مستقلة ومعتمدة على ذاتها تصبح صعبة، بل هي في بعض الأحيان مستحيلة في ظل وجود تلك السيطرة والتبعية.

<sup>(1)</sup> محمد نبيل جامع، المرجع نفسه .

لذا فإن التخلف هنا ظاهرة خارجية، على عكس نظريات المراحل الخطية والتغيير الهيكلي، فقد كان تأكيد القيود الداخلية مثل عدم كفاية الادخار والاستثمار أو نقص التعليم والمهارات، فالتخلف هنا مسؤولة عنه الدول المتقدمة لتعمدها إجبار الدول النامية على الدوران في فلكها والتبعية الكاملة لها.

### نموذج المثال الكاذب:

يقوم هذا النموذج على إعطاء الدول النامية نصائح مغلوطة وغير مناسبة، وذلك نتيجة التحيز العرقي للخبراء من الدول المتقدمة المشتغلين بالوكالات والمنظمات الدولية، إذ يقدم هؤلاء الخبراء هياكل اقتصادية رائعة، ونماذج اقتصاد قياسي معقدة في التنمية غالباً ما تقود إلى سياسات غير سليمة وغير مناسبة<sup>1</sup>.

### فرضية التنمية الثنائية:

يفترض هنا تركز الثروة في أيدي قليلة داخل مساحة كبيرة من الفقر، ويشتمل مفهوم هذه الفرضية على العناصر الأساسية التالية:

(أ) توافر مجموعة الظروف المتباعدة في آن واحد وفي مكان واحد، كأن يتعايش معاً في ظروف الإنتاج في بلد ما طريقتي الإنتاج الحديثة والتقليدية في قطاع الريف والمدنية أو تعايش القلة الغنية مرتفعة المستوى الثقافي والتعليمي مع الكثرة الفقيرة والأمية من سكان مجتمع ما.

(ب) اتساع هذا التعايش واستمراره ليس مرحلياً، ويرجع هذا إلى مسببات ليست ظاهرة ولكنها أسباب هيكلية لا يسهل إزالتها والقضاء عليها.

(ت) لا تبدي الفوارق بين شقي ظاهرة الثنائية الاقتصادية أي ميل نحو التقارب، بل على العكس فإنها تميل نحو الزيادة والاتساع، ومن خواصها أيضاً أن الأحوال الاقتصادية في القطاع المتخلف

<sup>1</sup> (علي عبد القادر علي، مرجع سبق ذكره، ص 102 – 110).

لا تتأثر كثيراً بالرواج أو الانتعاش في القطاع المتقدم بل على العكس، إذ قد يدفع القطاع المتأخر إلى الأسفل وتعميق تخلفه.

### نظرية الثورة النيوكلاسيكية المعاكسة :

لقد ظهرت الثورة النيوكلاسيكية المعاكسة في كل من الولايات المتحدة وكندا وبريطانيا وألمانيا الغربية سابقاً في النظريات والسياسات الاقتصادية خلال القرن العشرين، وقد تركزت دراسات هذه النظرية على سياسات الاقتصاد الكلي الذي يهتم على جانب العرض وعلى نظريات التوقعات الرشيدة وإلى عمليات الخصخصة، أما على صعيد الدول النامية فقد أخذ ذلك على شكل تحرير الأسواق وانتهاج أسلوب التخطيط المركزي على مستوى الدولة، ومن الملاحظ أن أنصار المذهب النيو كلاسيكي يسيطرون على أقوى مؤسستين ماليتين في العالم وهما البنك الدولي وصندوق النقد الدولي<sup>(1)</sup>.

إن النظرية تقول: (بأن حالة التخلف الاقتصادي تنتج عن سوء تخصيص الموارد بسبب السياسات السعرية الخاطئة والتدخل المفرط في النشاط الاقتصادي من جانب حكومات دول العالم الثالث)، ويقول رواد المدرسة النيوكلاسيكية أمثال: Deepak Lal، Harry Johnson، Bela، Lord Peter Bauer Balassa، إن تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي هو الذي يؤدي إلى عملية النمو الاقتصادي، ويرى الليبراليون الجدد أن السماح بانتعاش الأسواق الحرة وخصخصة المشروعات المملوكة للدولة وتشجيع حرية التجارة والتصدير والترحيب بالمستثمرين الأجانب من الدول المتقدمة وتقليل صور التدخل الحكومي والاختلالات السعرية سواء أكان ذلك في أسواق عوامل الإنتاج أو السلع أو أسواق المال، من شأنه أن يؤدي على زيادة الكفاءة الاقتصادية وتخفيف النمو الاقتصادي وهنا وجه اختلاف حول أسباب التخلف للدول النامية مع ما يدعيه أنصار نظرية التبعية، حيث يعتقد مفكرو النظرية النيو كلاسيكية أن سبب تخلف دول العالم الثالث ليس نتيجة

<sup>(1)</sup> علي عبد القادر علي، مرجع سبق ذكره، ص 112.

التصرفات التي تقوم بها دول العالم الأول أي الدول المتقدمة والوكالات الدولية التي تسيطر عليها، وإنما بسبب التدخل المفرط من جانب الدولة، وانتشار الفساد وعدم الكفاءة وغياب الحوافز<sup>(1)</sup>.

### نظرية النمو الحديثة The new Growth Theory:

إن الوهم الذي غلف النماذج النيو كلاسيكية يجب التحرر منه بغرض النمو الاقتصادي هذا ما كان هاجس الاقتصاديين خلال السبعينيات والثمانينيات، حيث زادت حدة ديون العالم الثالث مع ازدياد عدم قدرة النظرية التقليدية على تفسير التفاوت في الأداء الاقتصادي بين الدول.

لذا فإن نظرية النمو الحديثة أو النمو الداخلي تمدنا بالإطار النظري لتحليل النمو الداخلي GNP الذي يتحدد بالنظام الذي يحكم العملية الإنتاجية، وليس عن طريق قوى خارج النظام، على العكس من النظرية النيو كلاسيكية التقليدية، فهذه النتائج تنظر إلى أن GNP بوصفه نتيجة طبيعية للتوازن طويل الأجل.

إن المبدأ الأساس المحرك لنظرية النمو الحديثة هو تفسير كل من اختلاف معدل النمو بين الدول وارتفاع معدل النمو الملاحظ، لذا فإن النظرية تبحث عن تفسير العوامل التي تحدد حجم نمو الـ GNP معدله الذي لم يفسر ويتحدد خارج معادلة النمو النيوكلاسيكية لـ (سولو) ويطلق عليه بواقي سولو، وبناءً عليه فإن النظرية الحديثة أعادت تأكيد أهمية الادخار والاستثمار في رأس المال البشري في تحقيق النمو السريع في العالم الثالث، فلا توجد قوة تقود إلى التوازن في معدلات النمو بين الاقتصادات المغلقة، ومعدلات النمو القومي تظل ثابتة وتختلف بين الدول بالاعتماد على معدلات الادخار القومي ومستويات التكنولوجيا.

<sup>(1)</sup> [www.wikipedia.com](http://www.wikipedia.com) ويكيبيديا، نظريات التنمية الاقتصادية، 2007/3/13م

## النظرية الراقية للتنمية:

في ورقته الشيقة "ازدهار وانحطاط اقتصاديات التنمية" لاحظ هيرشمان أن أهم الأفكار التي كانت متداولة في أوساط المهتمين بالتنمية في الأربعينيات والخمسينيات من القرن العشرين قد تمحورت حول ملاءمة النظرية الاقتصادية النيو كلاسيكية لظروف البلدان المختلفة من جانب والدول المتقدمة من جانب آخر، على أساس هذه الملاحظة طور هيرشمان معيارين لتصنيف نظريات التنمية<sup>(1)</sup>:

**المعيار الأول:** هو قبول أو رفض مقترح عالمية النظرية الاقتصادية (بمعنى ملائمة النظرية الاقتصادية النيو كلاسيكية للتطبيق في كل المناطق في كل الأوقات).

**المعيار الثاني:** هو قبول أو رفض مقترح وجود منافع متبادلة في إطار التبادل التجاري الدولي بين الدول المتقدمة والدول النامية.

باستخدام هذين المعيارين تمكن هيرشمان من تصنيف نظريات التنمية الاقتصادية إلى أربعة أنواع على نحو ما يوضح الشكل (1/2/2) ذلك:

---

<sup>(1)</sup> علي عبد القادر علي، مرجع سبق ، ص 11.

## شكل رقم (1/2/2)

يوضح نظريات التنمية: تصنيف هيرشمان<sup>1</sup>:

أسس التصنيف	قبول مقترح وجود منافع متبادلة بين الدول	رفض مقترح وجود منافع متبادلة بين الدول
رفض مقترح شمولية النظرية الاقتصادية	نظرية اقتصاديات التنمية (الجيل الأول لاقتصادي التنمية: 1940 - 1970م)	نظرية التنمية الاقتصادية النيو ماركسية
قبول مقترح شمولية النظرية الاقتصادية	النظرية النيو كلاسيكية للتنمية (الجيل الثاني لاقتصادي التنمية 1970 - إلى الآن)	

يبين الجدول اعلاه نظريات التنمية حيث احتوي الجدول علي أسس التصنيف التي اشتملت علي قبول ورفض شمولية النظرية الاقتصادية كما احتوي ايضا الجدول علي انه توجد منافع متبادلة بين الدول فبعض منها يرفض مقترح التبادل وهو الجيل الاول والبعض الاخر يقوم بعملية القبول وهو الجيل الثاني .

### نظرية اقتصاديات التنمية:

تبلور خلال الأربعينيات والخمسينيات من القرن الماضي "تقليد علمي عام" ترتب عليه رفض قابلية تطبيق نتائج ومقولات النظرية الاقتصادية النيو كلاسيكية على كل البلدان بغض النظر عن مرحلتها التنموية من جانب، وقبول مقترح وجود منافع متبادلة بين مختلف الدول، استعمارية كانت أو متخلفة، من جانب آخر، هذا ولقد كان من أهم أسباب تبلور هذا التقليد العلمي ما اختصت به

<sup>1</sup> (علي عبد القادر علي، مرجع سبق ذكره، ص 12 - 23.

عدد من الدول المتخلفة من خصائص ثقافية تحدد أنواع السلوك الاقتصادي والاجتماعي وتختلف اختلافاً جوهرياً عن الخصائص الثقافية في الدول المتقدمة، وهذا وقد أطلق صحة النظرية الراقية للتنمية، على أهم المقولات التي تمت بلورتها خلال الأربعينيات والخمسينيات من القرن الماضي، بينما صنف الاقتصاديون الذين شاركوا في صياغة أهم الأفكار التنموية على أنهم الجيل الأول من اقتصاد التنمية<sup>(1)</sup>.

### النظرية النيو كلاسيكية للتنمية:

تستند هذه النظرية على القول بوجود نظرية واحدة للاقتصاد هي النظرية النيو كلاسيكية، والتي تتكون من عدد من النظريات البسيطة ولكنها ذات قوة تفسيرية عالية، قابلة للتطبيق في كل زمان ومكان، كذلك تستند هذه النظرية على قبول مقترح المنافع المتبادلة بين الدول وذلك بحكم النتيجة القائلة بأن المنافع المترتبة على اقتصاديات السوق (بمعنى تعظيم دالة رفاية المشاركين في الحياة الاقتصادية) تنطبق على الأفراد والدول على حد سواء، تجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن البناء النظري للنيو كلاسيكية قد استند على الأفكار الأساسية التي قال بها آدم سميث، والذي لاحظ أن الدوافع الاقتصادية للأفراد تتركز حول المصلحة الذاتية، وأن السعي نحو تحقيق المصلحة الذاتية بصورة فردية وتنافسية هو مصدر القدر الأكبر من الخير العام وأن الفرد في سلوكه نحو تحقيق مصلحته الذاتية تقوده يد خفية نحو تحقيق غاية لم تكن تستند هذه النظرية على القول بوجود نظرية واحدة للاقتصاد هي النظرية النيو كلاسيكية، والتي تتكون من عدد من النظريات البسيطة ولكنها ذات قوة تفسيرية عالية، قابلة للتطبيق في كل زمان ومكان، كذلك تستند هذه النظرية على قبول مقترح المنافع المتبادلة بين الدول وذلك بحكم النتيجة القائلة بأن المنافع المترتبة على اقتصاديات السوق (بمعنى تعظيم دالة رفاية المشاركين في الحياة الاقتصادية) تنطبق على الأفراد والدول على حد سواء، تجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن البناء النظري للنيو كلاسيكية قد استند على الأفكار الأساسية التي قال بها آدم سميث، والذي لاحظ أن الدوافع

<sup>(1)</sup> ( المرجع السابق .

الاقتصادية للأفراد تتركز حول المصلحة الذاتية، وأن السعي نحو تحقيق المصلحة الذاتية بصورة فردية وتنافسية هو مصدر القدر الأكبر من الخير العام وأن الفرد في سلوكه نحو تحقيق مصلحته الذاتية تقوده يد خفية نحو تحقيق غاية لم تكن جزءاً من مقصده، وهذا ولقد كان لهذه النظرية ممثلين في أوساط المهتمين بقضايا التنمية في الأربعينيات والخمسينيات لعل أشهرهم لورد بور وفاينر، وشولتز<sup>(1)</sup>.

### نظرية التنمية الاقتصادية النيوماركسية:

هي نظرية تستند على رفض مقترحي عالمية علم الاقتصاد ووجود المنافع المتبادلة، ويستند هذا الرفض على ملاحظة أن أهم السمات الجوهرية للعلاقات بين الدول المتخلفة والدول المتقدمة، في إطار النظام الاقتصادي العالمي الذي كان سائداً، هي الاستغلال والتبادل المتكافئ، وأنه كنتيجة لعملية الاستغلال التي طال أمدها فقد أصبحت التركيبة السياسية والاقتصادية للدول المتخلفة مختلفة كل الاختلاف عن أي وضع هيكل شهدته الدول المتقدمة في ماضي أيامها ومن ثم فسيكون من المستحيل على الدول المتخلفة أن تسلك في مسار تنميتها نفس الطريق الذي سلكته الدول المتقدمة مما يعني أنه سوف لن يتاح لها إحداث نهضة صناعية ناجحة تحت نظام رأسمالي، وبمعنى آخر، إذا كان مقترح أحادية علم الاقتصاد في الخطاب الماركسي يعني أن الدول المتقدمة تعكس صورة المسار الاقتصادي للدول المتخلفة، فإن النظرية النيو ماركسية ترفض مثل هذا المقترح.

### نظرية التنمية الاقتصادية الماركسية:

هي نظرية ترفض مقترح وجود منافع متبادلة بين الدول المتخلفة والدول المتقدمة (بسبب الاستغلال كما في النظرية النيوماركسية) إلا أنها تقبل مقترح أحادية علم الاقتصاد (الماركسي في هذه الحالة)، وأحادية علم الاقتصاد الماركسي استشفت من ملاحظة ماركس الشهيرة القائلة بأن:

<sup>1</sup> ويكيبيديا، نظريات التنمية الاقتصادية، 2007/3/13م ([www.wikipedia.com](http://www.wikipedia.com))

الدول الصناعية الأكثر تقدماً لا تفعل شيئاً سوى رفع صورة مستقبلها هي لتلك الدول التي تعقبها على السلم الصناعي<sup>(1)</sup>.

بعد، يهنا ملاحظة أن التقليد العلمي الذي ساد في أوساط العلماء المهتمين بقضايا التنمية في الأربعينيات والخمسينيات من القرن العشرين قد تأسس تحت تأثير الهجمة المنهجية التي شنتها النظرية الكينزية على علم الاقتصاد التقليدي خصوصاً فيما يتعلق بإدارة الاقتصاديات الرأسمالية، وكما هو معروف فقد حاجج كينز بأن علم الاقتصاد التقليدي ربما كان ملائماً للحات التي يتمتع بها الاقتصاد بعمالة كاملة نشا على اقتصاديات التنمية تحت زعم أن الدول المتخلفة كمجموعة تتميز عن الدول المتقدمة كمجموعة بعدد من السمات المشتركة ومن ثم تحتاج إلى أطر نظرية مغايرة لتلك السائدة في تحليل مشاكل الاقتصاديات المتقدمة وأن أدوات التحليل الاقتصادية التقليدية تحتاج إلى تعديلات جوهرية لكي تصبح ملائمة للتطبيق في الدول المتخلفة.

هذا ما كان من أمر الإطار التصنيفي الذي اقترحه هيرشمان، وعلى الرغم مما يمكن إثارته من تحفظات حول هذا الإطار إلا أنه يمكننا قبول التصنيف الذي أفضى إليه كممثل للحالة المعرفية السائدة في مجال التنمية، ويهنا التركيز فيما لي على أسس الاسناد النظري في مجال تطور نظرية اقتصاديات التنمية، هذا ولعله من المعروف أن معظم رواد اقتصاديات التنمية قد ركزوا على اعتبارين في مجال تميز مجموعة الدول المتخلفة عن الدول المتقدمة هما وجود بطالة مقنعة في الريف وتأخر عملية التصنيع، وقد لعب هذين الاعتبارين دوراً محورياً في كل المحاولات التنظيرية التي بذلت خلال الأربعينيات والخمسينيات<sup>2</sup>.

<sup>(1)</sup> ويكيبيديا الموسوعة الحرة.

<sup>(2)</sup> علي عبد القادر علي، مصدر سبق ذكره ص 36 - 40.

## بعض أطروحات النظرية الراقية للتنمية:

في مساهمة بعنوان "نحو ثورة مضادة للثورة المضادة لاقتصاديات التنمية" زمكرومان، أن اقتصاديات التنمية كفرع متخصص من فروع علم الاقتصاد لم يعد له وجود، ولتفسير هذا الزعم أطلق كرومانصفة "النظرية الراقية للتنمية" على مجموعة الأفكار المحورية لاقتصاديات التنمية التي تبلورت خلال الأربعينيات والخمسينيات من القرن العشرين، ويعتقد كرومان أن "النظرية الراقية للتنمية" قد تم تجاهلها فيما بعد لأن الذين قالوا بها لم يتمكنوا من تبيان رسائلهم النظرية بقدر كاف من الوضوح التحليلي ولم يتمكنوا من صياغة أفكارهم في شكل نماذج رياضية حسب التطورات التي حدثت في منهجية علم الاقتصاد النظري، ويرى كرومان أن مرد هذا الفشل قد كمن في صعوبة نمذجة الاقتصاديات ذات المنافسة غير الكاملة التي تترتب على وجود وفورات خارجية وعوائد متزايدة الحجم، وهي الظواهر الاقتصادية التي ركزت عليها النظرية الراقية للتنمية كأهم خصائص اقتصاديات الدول النامية، وعلى الرغم من هذا النقد إلا أنه قد تمت الإشادة بمجموعة الأفكار المحورية التي قالت بها النظرية الراقية للتنمية وتمت ملاحظة أن هذه الأفكار لا تزال صحيحة من الناحية النظرية وأنها ستظل ذات قيمة عالية لأغراض التطبيق<sup>(1)</sup>.

## نظرية النموذج المفتوح للتنمية:

ترتكز هذه النظرية على أربع دعائم رئيسية هي: تحرير الأسواق، استكمال البنية التحتية وتطويرها، الموازنة الحياتية بين الأنظمة الضريبية والتنظيم الصناعي وأخيراً عقد وتطوير الشراكات الدولية إضافة إلى جذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة وغير المباشرة لبنية أعمال مستقرة وآمنة، هذا النموذج طبقته الصين ولا يخفى على عالم اليوم ما وصلت إليه الصين من نمو اقتصادي متسارع.

<sup>(1)</sup> المصدر السابق، ص 42.

من استعراض نظريات التنمية، يمكن القول أنها لا تخلو من التعارض والتعددية ولكنها في نفس الوقت تقوم على ركائز قوية تساعد في دفع عجلة التنمية الاقتصادية إلى الأمام وكذلك يمكن القول إن نظريات التنمية في مجملها عزت قضية التخلف لثلاث أسباب وهي:

### 1- تخلف في أدوات الإنتاج:

ويعتبر هذا السبب من أكبر أسباب تخلف الدول النامية، لأنها تعتمد في الغالب على أدوات إنتاج بدائية وبسيطة مما يساهم في انخفاض مستوى الإنتاجية الزراعية والصناعية، كما أن تدني مستوى الدخل القومي لا يساعد هذه الدول في حصولها على أدوات إنتاج متقدمة إلا في أضيق الحدود<sup>(1)</sup>.

### 2- الازدواجية الاجتماعية والتقنية:

هذا العامل يساهم في زيادة درجة التخلف في الدول النامية التي تختلف أوضاعها الإجمالية من قيم ومبادئ اختلافاً كلياً عن الدول التي استعمرتها ففي الحالة الفلسطينية مثلاً نجد أن المجتمع الفلسطيني لديه الكثير من المبادئ والقيم الإسلامية المختلفة تماماً عن الدين اليهودي والمعتقدات الصهيونية لذلك فليس من المتوقع أن يتم تمازج وتجانس بين العقيدتين، وبالتالي اختلاف النظرة الصهيونية للتنمية التي تركز على التنمية المادية فقط، بينما التنمية الفلسطينية تهمل الجانب الأخلاقي والقيمي للتنمية.

### 3- الاستغلال والتبعية الاقتصادية:

ذلك بأن يقوم الطرف المستعمر باستغلال خيرات الدول المستعمرة بشكل مباشر كاستغلال بريطانيا لخيرات الهند والسودان أثناء فترة الاستعمار لهاتين الدولتين على سبيل المثال، وكذلك عند قيام العدو الصهيوني باستغلال خيرات من الأراضي الفلسطينية، ونهب المياه الجوفية، ورمال البحر في قطاع غزة، وكذلك استغلال العمالة الفلسطينية وجعل الأراضي الفلسطينية سوقاً كبيراً لمنتجاته.

<sup>(1)</sup> المصدر السابق، ص 44.

قد يكون الاستغلال بشكل غير مباشر مثل إجبار الدول المستعمرة بعض الدول النامية على تداول عملتها، كالفرنك الفرنسي في المستعمرات الفرنسية والفرنك الإفريقي، وكذلك إجبار الفلسطينيين على التعامل بالشيكل الإسرائيلي وحرمانهم من وجود عملة وطنية، ومن هنا تحدث التعبئة الاقتصادية بصورة إجبارية.

### خلاصة المبحث الثاني :-

تناول المبحث الثاني مفهوم ونظريات التنمية حيث تناول نظرية ادم سميث التي اهتمت بمشكلة التنمية الاقتصادية كذلك تناول نظرية ميل التي تنظر الي التنمية الاقتصادية كوظيفة للارض والعمل ورأس المال كذلك النظرية الكلاسيكية التي تمتاز بسياسة الحرية الاقتصادية وتحقيق قدر كاف في المدخرات ، كما نكر المبحث نظرية شومبيتر التي ذكرت ان الاقتصاد به منافسة كاملة وفي حالة توازن كذلك نظرية الكينزية ونظرية رستو ولبشتين ونظرية نيلسون ، كذلك تناول المبحث نظرية النمو المتوازن وغير المتوازن ونظرية اقتصادية التنمية التي صنف الاقتصاديون الذين شاركوا في صياغة اهم الافكار التنموية علي انهم الجيل الاول من اقتصاد التنمية .

## المبحث الثالث

### أساليب ومصادر التنمية

#### التنمية الاقتصادية:

يقصد بالتنمية الاقتصادية تقدم المجتمع عن طريق استنباط إنتاجية جديدة ومتطورة تؤدي على رفع مستويات الإنتاج من خلال إنماء المهارات والطاقات البشرية وخلق تنظيمات أفضل، هذا فضلاً عن زيادة رأس المال المتراكم في المجتمع لذا فالدلو المتقدمة اقتصادياً هي تلك الدول التي حققت الكثير في هذا الاتجاه ومن ثم فإن التنمية الاقتصادية تتطوي ليس فقط على تغييرات اقتصادية معينة بل تتضمن كذلك تغييرات هامة في المجالات الاجتماعية والهيكلية والتنظيمية، فالتنمية الاقتصادية تتضمن زيادات في الدخل القومي الحقيقي أو الإنتاج القومي الحقيقي وكذلك في نصيب الفرد منه<sup>(1)</sup>.

إن أهم عقبة تعوق عملية التنمية الاقتصادية في الدول النامية هي افتقارها إلى الموارد الحقيقية اللازمة لتكوين رؤوس الأموال ويرجع ذلك إلى أن الطلب على رأس المال يحكمه الميل إلى الاستثمار والذي يتحدد أساساً بسعة السوق وأن عرض رأس المال تحكمه الرغبة والمقدرة على الادخار وطالما أن نسبة الدخل منخفضة نتيجة لانخفاض القدرة على الإنتاج فإن القدرة على الادخار كذلك منخفضة لذلك فإن التنمية الاقتصادية تتطلب في أولى مراحلها حتى هذه الدائرة في أضعف نقاطها والخروج من نطاقها والعمل بكافة السبل والأساليب على تكوين رؤوس الأموال لعمليات النمو الاقتصادي.

وكذلك أرى من الضروري قبل أن نتطرق إلى استعراض مصادر تمويل التنمية الاقتصادية المختلفة سواء كانت داخلية أو خارجية فلا بد من عرض وشرح بعض الأمور المتعلقة بالمدخرات والاستثمارات المحلية وتمويل عملية تكوين رأس المال الذي يوجه إلى التنمية الاقتصادية.

<sup>(1)</sup> د. سمير محمد عبد العزيز، التحويل العام، مطبعة الأشعاع، الطبعة الثانية، 1998م، ص214.

## تمويل التنمية الاقتصادية:

### أولاً : المدخرات والاستثمارات المحلية:

قد يكون من المفيد أن نستهل دراسة تمويل التنمية بشرح القصور برأس المال في الدول النامية حيث يقصد برأس المال الكميات المتراكمة من الموارد المادية التي تساهم بمرور الزمن في زيادة التدفق من السلع والخدمات وكثيراً ما نتلمس اختلاف مقدرات الكمية المتراكمة من الموارد المادية التي تتماشى مع هذا التعريف من دولة إلى أخرى.

ف نجد أن بعض أوجه الانفاق الاستهلاكي في الدول المتقدمة يمثل انفاقاً رأسمالياً في الدول النامية فعلى حين تعتبر بعض الأدوات المنزلية في حضر وريف الدول المتقدمة مثل المطرقة وغيرها من أدوات النجارة من السلع الاستهلاكية بينما تمثل أدوات إنتاج في بعض الدول النامية، كذلك فإن العديد من الخدمات اليومية يتعين اعتبارها استثماراً استهلاكياً، ولعل أهمها خدمات التعليم والخدمات الصحية التي أصبح يطلق عليها رأس المال الاجتماعي، فإذا أخذنا بهذا المفهوم - أي اعتبار الانفاق على التعليم بمثابة تكوين لرأس المال فإنه في هذه الحالة يمثل من ثلث إلى نصف تكوين رأس المال في الدول النامية<sup>1</sup>.

يضيف الأستاذ ميردال صعوبة أخرى في التفرقة بين الادخار والاستثمار إذ يدعي أن زيادة الانفاق على السلع الاستهلاكية في الدول النامية يؤدي زيادة مباشرة في الإنتاج أي أن زيادة الاستهلاك في هذه الحالة يمكن اعتباره استثماراً، وتشير البيانات إلى زيادة الاستهلاك وتحسين نوعيته تؤدي إلى زيادة في الإنتاجية ومن ثم زيادة في الإنتاج وعلى العكس فإن النقص في الاستهلاك الغذائي في الدول النامية يؤدي إلى نقص الإنتاج.

<sup>1</sup> د. سمير محمد ، ص 215.

ان الاساليب الرئيسية وراء معظم الزيادة في الانتاج تعود الي:

1. التحسن في نوعية عنصر العمل نتيجة للتعليم والتدريب والخبرة والزيادة في إنتاجية كل ساعة عمل إنتاجية عن نقص ساعات العمل.
2. إعادة تخصيص الموارد وذلك بالتحول من استخدامات تتسم بارتفاع الإنتاجية بما في ذلك استخدام موارد جديدة لم تكن تستخدم من قبل.
3. إقتصاديات الحجم وما يترتب عليها من وفورات.
4. تحسين سبل الانتاج نتيجة للتقدم التكنولوجي.

ثانياً : تمويل عملية تكوين رأس المال:

نجد أن الدول النامية تحصل على حاجتها من الأموال من مصدرين رئيسيين هما الموارد المحلية والموارد الأجنبية أي المدخرات المحلية الاقتصاد القومي والتدفقات النقدية الأجنبية ويمكن على سبيل المثال لا التكرار والمراجعة تتبع تسلسل رأس المال من العرض التالي<sup>(1)</sup>:

$$Y=C+I+(X-M)$$

حيث (Y) تمثل الناتج القومي الإجمالي (C) تمثل الإنفاق Consumption (I) تمثل الاستثمار Investment (X) تمثل الصادرات Export (M) تمثل الواردات Import ومن المعلوم أن الإنفاق والاستثمار الحكومي يندرجان ضمن الاستثمار والاستهلاك وبالتالي فإن:

$$\text{الناتج القومي الإجمالي} = \text{الاستهلاك} + \text{الادخار}$$

وبالتعويض بين المعادلتين 1، 2

$$(3) C + I + (X - M) = C + S$$

وبالتعويض وتحويل (X - M) إلى الطرف الآخر تحصل على

---

<sup>1</sup> المرجع السابق ، ص 41.

$$I = S + (M - X)$$

$$\text{Investment} = \text{Saving} + (\text{Imports} - \text{Exports})$$

أي أن الاستثمار في أي دولة عربية ما يتحدد بمقدرة الدولة على الادخار المحلي إضافة إلى تدفق رؤوس الأموال من الخارج. وفي حالات عديدة تفوق الواردات فيه الصادرات عجز مما يدعو الدولة إلى الاقتراض من الخارج بمعنى زيادة الواردات نتيجة لفائض مدخرات الأجانب<sup>(1)</sup>.

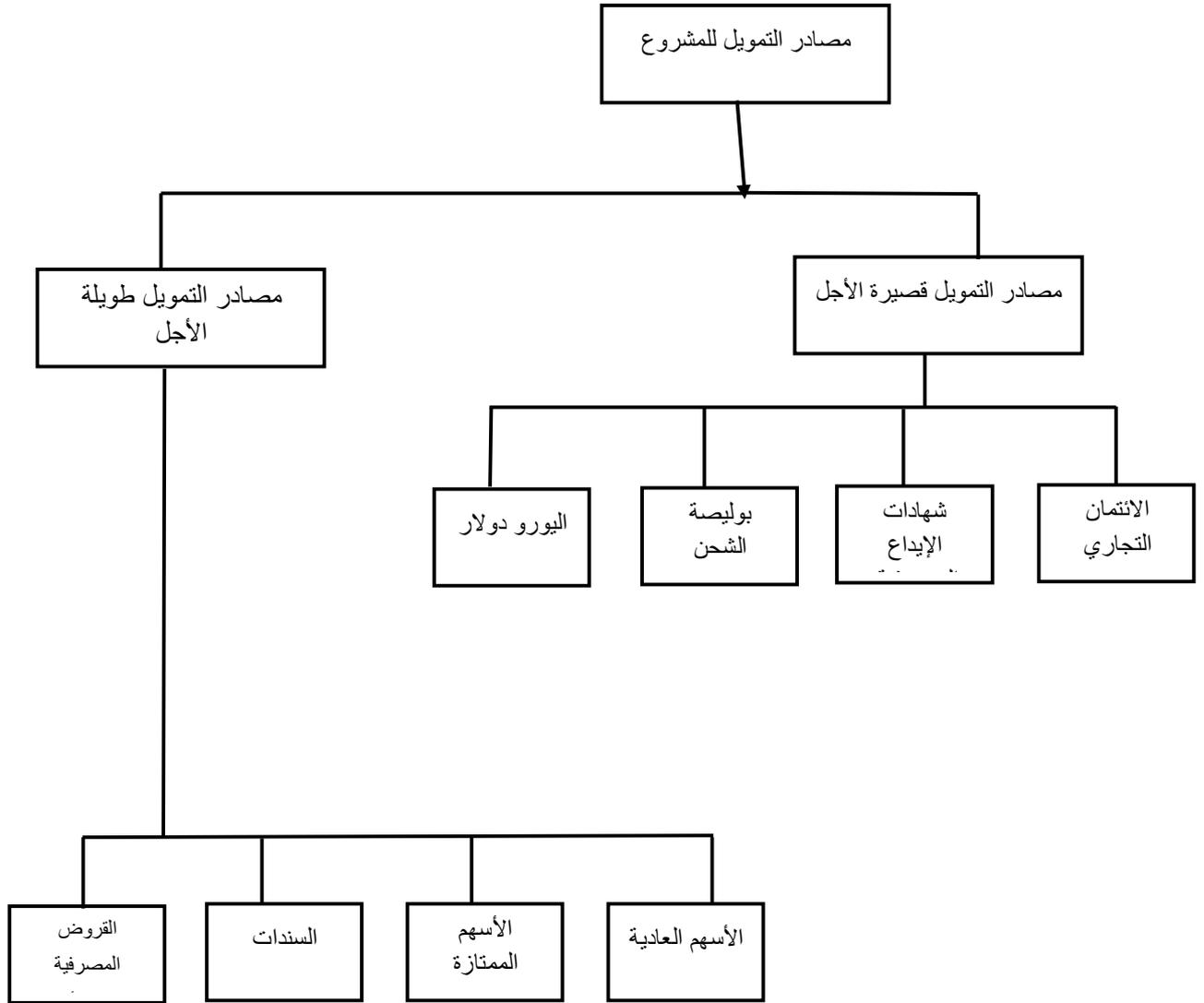
### أنواع مصادر التمويل:

يمكن تقسيم مصادر الأموال إلى مصادر أموال طويلة الأجل في استثمارات طويلة الأجل ومصادر الأموال قصيرة الأجل تستخدم في استثمارات قصيرة الأجل والشكل رقم (2/3/2) يبين لنا أنواع هذه المصادر<sup>(2)</sup>.

---

<sup>(1)</sup> المرجع السابق ، ص 41.  
<sup>(2)</sup> د. دريد كامل آل شبيب ، الإدارة المالية المعاصرة ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة الزيتونة الاردنية، ص 199.

## الشكل رقم (2/3/2) يوضح أنواع مصادر التمويل



### أولاً : مصادر التمويل طويلة الأجل

هي تلك المصادر التي تكون مدتها أكثر من سنة وتستخدم في الاستثمارات طويلة الأجل، أو لتلبية الاحتياجات الدائمة لبعض الأصول المتداولة وتقسّم إلى قسمين<sup>(1)</sup>:

<sup>(1)</sup> د. دريد كامل آل شبيب ، المرجع السابق، ص 200.

1. مصادر التمويل الخارجية.

2. مصادر التمويل الداخلية.

اولاً:مصادر التمويل الخارجية

هي تلك المصادر التي يتم الحصول عليها من خارج المشروع ويمكن تصنيفها إلى نوعين من المصادر:

النوع الأول: أموال الملكية وهي:

1- الأسهم العادية.

2- الأسهم الممتازة.

النوع الثاني: الأموال المقرضة والتي أهم مصادرها:

1- السندات.

2- القروض المصرفية طويلة الأجل.

ثانياً: مصادر التمويل الداخلية: هي تلك المصادر التي يحصل عليها من داخل المشروع نفسه ويمكن تصنيفها إلى ما يلي:

1- التمويل الذاتي من رأس المال المدفوع.

2- الأرباح المحتجزة.

3- المخصصات.

4- الاحتياطات.

وسنتناول مصادر التمويل الخارجية ومصادر التمويل الداخلية.

## مصادر التمويل الخارجية:

هي تلك الأموال التي يحصل عليها المشروع من مصادر خارجية بموجب شروط وإجراءات لا بد من تنفيذها، وتتحدد هذه الشروط في السوق المالي (البورصة) في ضوء توفر الأموال وعوائد الفرص البديلة المتاحة بعد تقييم قدرة المستفيد على التسديد، ويعد التمويل الخارجي مكماً للتمويل الداخلي في أغلب الأحيان، إذ من المفروض أن يتم منح الأولوية في الحصول على الأموال إلى مصادر التمويل الداخلية، وخاصة بالنسبة للمشاريع حديثة التأسيس ويمكن تقسيم مصادر التمويل الخارجية إلى نوعين<sup>(1)</sup>:

### النوع الأول: أموال الملكية:

**1- الأسهم العادية (Custom Stocks):** وهو وثيقة ذات قيمة إسمية واحدة تطرح للاكتتاب العام ولها القابلية على التداول وغير قابلة للتجزئة من قبل حاملها ولا تستحق الدفع في تاريخ محدد، أي أنها أبدية على طول عمر المشروع ولا تلتزم بتوزيع (أرباح ثابتة) سواء من حيث تحديد قيمة هذه الأرباح أو فترات استحقاقها، وتحسب قيمة وعدد الأسهم المصدرة بعد تقدير حجم الأموال المستثمرة في المشروع ونسبة التمويل بالأسهم العادية في هيكل رأس المال، وبعد ذلك يتم تحديد كيفية إصدار الأسهم وسعر الإصدار، ويعتبر التمويل بالأسهم العادية وسيلة تمويل رئيسية من مصادر التمويل طويلة الأجل بالنسبة للشركات المساهمة العامة، لأن استخدام هذه الطريقة في التمويل سوف لا يحمل المشروع أي كلفة أو التزام تجاه الغير مقابل استخدام الأموال إلا في حالة تحقيق الربح واتخاذ قرار بالتوزيع على المساهمين، ويتمتع حملة الأسهم العادية بحق التصويت عند انتخاب مجلس الإدارة وحق المشاركة في الأرباح التي يتقرر توزيعها إضافة إلى نصيبه من أصول الشركة عند التصفية وحق الاكتتاب لغرض المحافظة على ملكيتهم النسبية في الشركة<sup>(2)</sup>.

<sup>(1)</sup> المرجع السابق ، ص 201.

<sup>(2)</sup> المرجع السابق ، 202 .

## شكل رقم (3/3/2) يبين لنا طبيعة الأسهم العادية

شركة الاتحاد العربي للأسمنت

شركة مساهمة عامة خاضعة لأحكام القانون رقم 68 لسنة 2006

رأس المال المدفوع بأكمله 56 مليون دينار القيمة الاسمية لكل سهم 1 دينار مدفوع بالكامل

صك بخمسة وعشرون سهماً قيمته خمسة وعشرون دينار مدفوعة بالكامل باسم شركة الاتحاد

العربي للأسمنت

من رقم 16761701 إلى رقم 19761725

التوقيع

المدير العام

المخول

وتصدر الأسهم عادة عند تأسيس الشركات (إصدار اكتتاب عام)، ولكن قد يلجأ إلى إصدار الأسهم في مراحل أخرى لزيادة رأس مالها المكتتب به وعادة تكون على مرحلة واحدة، ونتيجة لبعض القوانين والأعراف المحاسبية ومراحل التطور الاقتصادي والتاريخي التي يمر بها المشروع تتكون لدينا عدة قيم للسهم الواحد وهي :

### أ- القيمة الاسمية للسهم (Par Value):

يقصد بالقيمة الاسمية هي تلك القيمة المنصوص عليها في عقد تأسيس الشركة وقوانينها وأنظمتها الداخلية، وتظهر هذه القيمة عادة على قيمة السهم نفسه عند شراء السهم في السوق

المالي أو إصدار شهادة إثبات ملكية للسهم أو الأسهم في الشركة، وتحدد بعض القوانين حد أدنى للقيمة الاسمية للسهم، وهي تختلف عن القيمة السوقية لأسباب متعددة نذكرها لاحقاً والقيمة الاسمية ليس لها أية قيمة اقتصادية من وجهة نظر المستثمرين لأنها تخضع لقرارات سيادية تاريخية ويعتمد على القيمة الاسمية في تحديد نسبة الربح الموزع إلى مالكي الأسهم العادية.

### ب- القيمة الدفترية (Bank Value):

هي تلك القيمة التي تعكسها سجلات الشركة المحاسبية وتمثل مجموع رأس المال المساهم به والاحتياطات والأرباح غير الموزعة، ويتم احتسابها بقسمة حقوق المساهمين على عدد الأسهم المصدرة، وتعكس قيمة ما قدمه المساهم لتمويل استثمارات المشروع مقابل كل سهم من أسهم المشروع وتحسب كما يلي<sup>(1)</sup>:

القيمة الدفترية للسهم = حقوق الملكية - الأسهم الممتازة ÷ عدد الأسهم المصدرة

أو =

$$\frac{\text{قيمة الموجودات - الالتزامات}}{\text{عدد الأسهم المصدرة}}$$

ونقصد بالالتزامات إجمالي الديون وحقوق جملة الأسهم الممتازة<sup>(2)</sup>.

### ج- قيمة إصدار السهم:

وهي تلك القيمة التي يتم بموجبها تحديد سعر إصدار السهم وبيعه في السوق المالي، وبالنسبة للشركات القائمة الحالية يصدر السهم عادة بسعر أعلى من القيمة الاسمية وأقل من القيمة السوقية ويسمى سعر الإصدار، والفرق بين سعر الإصدار والسعر الإسمي للسهم يسمى علاوة

<sup>1</sup> ( المرجع السابق ، ص 203 .  
<sup>2</sup> ( المرجع السابق ، ص 204 .

الإصدار وتدفع العلاوة مباشرة إلى الشركة وتعد ضمن حقوق الملكية وقد يصدر السهم بسعر أقل من قيمته الاسمية وخاصة بالنسبة للشركات حديثة التأسيس.

#### د - قيمة السهم في السوق (Market Value):

هي تلك القيمة التي تتحدد نتيجة التعامل في سوق الأوراق المالية وتتميز هذه القيمة بأنها تتحدد من خلال مشاركة عدة أطراف تختلف في أهدافها أي من خلال العرض والطلب ولذلك فإنه يمثل القيمة الحقيقية للشركة خاصة إذا كان السوق المالي يتمتع بدرجة عالية من الكفاءة. وتعتبر هذه القيمة عن سعر تداول السهم في السوق، فعندما تحقق الشركة أرباح وترتفع قيمتها في السوق يكون سعر السهم في السوق أعلى من القيمة الدفترية أو القيمة الاسمية والعكس صحيح وتتميز هذه القيمة بالتغير من وقت إلى آخر وتعتبر عن كفاءة أداء المشروع، وتعكس الحالة الاقتصادية التي تحيط به وتحسب كما يلي<sup>(1)</sup>:

$$\text{القيمة الحقيقية للسهم} = \frac{\text{قيمة الموجودات في السوق} - \text{الالتزامات}}$$

عدد الأسهم العادية

#### النوع الثاني: الأموال المقرضة:

يمكن الحصول عليها بواسطة إصدار السندات أو القروض المصرفية طويلة الأجل.

#### 1 - السندات (Bonds):

هي أوراق مالية ذات قيمة إسمية واحدة تصدر من جهات عديدة مثل الدولة والشركات، وتطرح للتداول إلى الأفراد والمؤسسات بهدف الحصول على تمويل طويلة الأجل، وبذلك يعد التمويل بواسطة السندات شكلاً من أشكال التمويل طويل الأجل، ونقصد بالقيمة الإسمية للسند القيمة المحددة له في وثيقة الإصدار وتتضمن هذه الوثيقة شروط إضافة إلى تحديد القيمة الاسمية

<sup>(1)</sup> المرجع السابق ، ص 205.

كمعدل الفائدة السنوي الواجب دفعه لحامل السند، وعادة يكون على شكل نسبة مئوية من القيمة الإسمية له، ويتم تحديد تاريخ الاستحقاق وطريقة تسديد قيمة السند، ولحامل السند حق الحصول على الفوائد وقيمة السند في تاريخ الاستحقاق، أما المشترين فهم المستثمرون وصغار المستثمرين الذين يتميزون بروح الاستثمار المحافظة ويهدفون إلى الحصول على دخل ثابت من استثماراتهم في السندات، وقد يتم بيع السند بأقل من قيمته الإسمية ويسمى سند بخصم أو يتم بيعه بأعلى من القيمة الاسمية ويسمى سند بعلاوة<sup>(1)</sup>.

### شكل رقم (4/3/2) يبين طبيعة إصدارات السندات

تشهد شركة الأسمنت الوطنية أن السيد/ السيدة .....	له/ لها سندات بقيمة
إسمية .....	وبفائدة سنوية بمقدار .....
.....	عام وتدفع الفوائد كل سنة.
توقيع المخول	
.....	

### هنالك أيضا اشكال لمصادر التمويل الخارجي:

قد تكون الموارد الداخلية المتاحة في بعض البلدان كافية لتغطية ما تحتاجه التنمية إلا أن الحالة الغالبة أن معظم البلدان السائرة في طريق النمو لا تستطيع بالاعتماد على مصادرها الداخلية فقط تحقيق التنمية الاقتصادية المطلوبة فيها وذلك لأن توفر الادخارات المحلية بالعملة

<sup>(1)</sup> المرجع نفسه ، ص 206 .

الوطنية ليس كافياً لتحويلها إلى استثمار منتجة وإنما لا بد من اللجوء إلى مصادر التمويل الخارجية.

قد أجمع الاقتصاديون على اختلاف مذاهبهم على أهمية مصادر التمويل الخارجي لتعجيل النمو من جهة وعلى ضرورة أن تلعب هذه المصادر دوراً مساعداً للادخارات المحلية من جهة ثانية وبمعنى آخر فإن البلدان السائرة بطريق التنمية تعتمد على مصادر التمويل الخارجي لسد فجوة الموارد المحلية أي الفرق بين الاستثمار والادخار المحلي، وبالتالي فإن الحاجة إلى مصادر التمويل الخارجي تتجدد على ضوء عجز الادخار المحلي عن تغطية حاجة تنمية الاقتصاد من الاستثمارات.

ويمكن تقسيم أشكال التمويل الخارجي عدة تقسيمات هي:

أولاً : المعونات الأجنبية:

تمثل تدفق الأموال الأجنبية التي لا يترتب عليها أي التزام بالوفاء لاحقاً وهذا الشكل يمثل العنصر الأساسي في سياسة المعونة وتتكون المعونات الأجنبية من منح لا ترد أي لا تدخل في نطاق المديونية الخارجية العامة للدولة وإلى قروض ميسرة واجبة السداد تدخل نطاق المديونية الخارجية<sup>(1)</sup>.

أما القروض الميسرة فهي التي تتم وفقاً لقواعد وشروط أيسر من مثيلاتها السائدة في الأسواق المالية الدولية حيث تقل أسعار الفائدة لهذه القروض الميسرة عن المعدلات العادية أو من حيث احتوائها على فترات سماح تكون عادة أطول أو من حيث مدة السداد التي تستغرق فترة زمنية أطول على ذلك فإن القروض الأجنبية التي تحكم شروطها قوى السوق تخرج عن نطاق المعونات الأجنبية.

<sup>(1)</sup> يونس أحمد البطريق، المالية الدولية، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1986م، ص 26.

أحياناً قد تتخذ المعونات صوراً سلعية وخاصة السلع الغذائية وقد تقدم هذه المعونات للدول بهدف معاونتها على رفع معدلات النمو الاقتصادي فيها دون تحديد لمشروعات معينة بذاتها بمعنى أن تقوم الدولة المستفيدة بتوجيه هذه المعونات إلى مشروعاتها الإنمائية وفقاً للأولويات التي تضعها وأحياناً تكون هذه القروض موجهة من الجهة المانحة بتخصيصها لقطاعات معينة أو مشروع معين.

يمكن تقسيم المعونات الأجنبية من حيث مصادرها إلى معونات وحيدة المصدر تستند على علاقات ثنائية بين الدولة المانحة والدولة المستفيدة ومعونات جماعية وهي التي تقدمها الهيئات الدولية والإقليمية المتخصصة في التنمية الاقتصادية، والمعونات الوحيدة المصدر تتمثل في المنح والقروض التي تعقدها الدولة المانحة مع الدولة المستفيدة وهي تتميز بأنها تعقد بشكل رسمي أي في إطار التفاوض والاتفاق بين الحكومات.

أما المعونات المتعددة الأطراف فتتمثل في المنح والقروض الميسرة التي تقدمها المنظمات الدولية المتعددة الأطراف مع الدول النامية.

## ثانياً : القروض:

تتمثل في القروض الخارجية التي تحصل عليها الدولة من مختلف جهات الإقراض الأجنبية دولية كانت أم وطنية، عامة كانت أم خاصة ويتميز هذا الشكل من أشكال التمويل الخارجي في أن ملكية الأصول المختلفة التي دول إنشاؤها بهذه القروض تصبح ملكية وطنية وتمارس عليها حقوق السيادة ولا يترتب على هذا النوع من القروض تكوين حقوق ملكية مباشرة للأجانب أو لهيئات أجنبية الإقراض على هذه الأصول.

وتلك الدولة أو المشروعات التي تهتم بها ويمكن أن يتم تصنيف القروض الخاصة كما يلي<sup>1</sup>:

## 1. تسهيلات الموردين:

يقصد بتسهيلات الموردين أو قروض الصادرات كما يسميها البعض تلك القروض الائتمانية التي تقدمها الشركات الأجنبية الخاصة وكبار المصدرين وغيرهم من الموردين الأجانب لتوريد سلع وخدمات للبلد المقترض ويشترط أن تكون هذه القروض مضمونة من جانب الحكومات ومن أهم خصائص هذه القروض أنها تكون لفترات متوسطة الأجل لا تزيد في أغلب الأحوال عن خمسة سنوات.

## 2. قروض البنوك التجارية الأجنبية:

تمثل القروض من البنوك التجارية الأجنبية مصدراً من مصادر تمويل التنمية وهي عبارة عن تسهيلات مصرفية تحصل عليها البلاد النامية من هذه البنوك لتمويل العجز الموسمي المؤقت في حصيلة النقد الأجنبي ويعتبر هذا النوع من القروض قصير الأجل.

## ثالثاً : الاستثمار المباشر:

تتمثل في استخدام رؤوس الأموال الأجنبية الخاصة الاستثمار بشكل مباشر في مشروعات يقيمها أصحاب هذه الأموال داخل الدولة النامية أي هي تلك التي يملكها الأجانب ويديرونها سواء كانت الملكية كاملة أم كانت بالاشتراك بنصيب يكفل سيطرتهم على إدارة المشروع.

يترتب على ملكية الأجانب لهذه المشروعات حقوق أخرى متعددة مثل تحويلات الأرباح والفوائد إلى الخارج والتحكم في خطط الإنتاج والتسويق الخاصة بهذه المشروعات<sup>(2)</sup>.

يؤكد عدد كبير من الاقتصاديين الغربيين أفضلية الاستثمارات المباشرة على القروض بحجة أن الاستثمارات تستخدم بصورة أكثر كفاية نتيجة خضوعها لحافظ الربح الخاص وهي لا تحمل

<sup>(1)</sup> د. سمير محمد عبد العزيز، مرجع سابق، ص 315.

<sup>(2)</sup> المرجع السابق، ص 315.

معها أي عبء على ميزان المدفوعات ويعتمد انسياب هذا النوع من الاستثمارات على العديد من العوامل منها الأوضاع السياسية والاقتصادية والاجتماعية والمناخ العام للاستثمارات الأجنبية في هذه البلدان، وتأخذ الاستثمارات الأجنبية الخاصة المباشرة أحد هذين الشكلين<sup>(1)</sup>:

#### أ) الاستثمارات الأجنبية الخاصة المباشرة الثنائية:

هي تلك الاستثمارات التي تحرص الدولة النامية على المشاركة في رأس المال الوافد إليها فيما يقوم به من مشروعات وقد تكون تلك المشاركة إما عن طريق رأس المال الوطني الحكومي أو عن طريق رأس المال الوطني الخاص.

#### ب) الشركات متعددة الجنسيات:

من أكثر التعريفات شيوعاً وقبولاً للشركة متعددة الجنسيات ما قدمه "فرتون" في هذا الخصوص بأنها "المنظمة التي يزيد رقم أعمالها أو مبيعاتها السنوية عن مائة مليون دولار والتي تمتلك تسهيلات أو فروعاً إنتاجية في ست دول أجنبية" وقد أدى التطور العلمي والتقدم التكنولوجي الذي ساد العالم بعد الحرب العالمية الثانية وسهولة انتقال رؤوس الأموال الضخمة عبر الدول الأوروبية وأمريكا إلى ظهور الشركات متعددة الجنسية وإلى تداخل الاستثمارات وقد بدأت بعض الشركات تتقارب فيما بينها وتتبادل شراء مهامها إلى أن وصلت إلى مرحلة الاندماج الكامل فيما بينها .

بالتالي ظهر على ساحة الاقتصاد العالمي عدد كبير من الشركات العملاقة التي تتميز بأن الملكية الفعالة لأسهمها تتوزع بين جماعات رأسمالية من جنسيات مختلفة كما أنها تمارس نشاطها الاستثماري في عدة دول، وتستخدم في نشاطها موارد فنية وإدارية من جنسيات مختلفة ومن هنا جاءت تسميتها بالشركات متعددة الجنسيات مركزها الرئيسي في دولة بذاتها إلا أنه لا يمكن النظر إليها باعتبار أنها شركة قومية خالصة ونما فيها تجمع رأسمالي إنتاجي عبر الدول تعمل على إقامة المشروعات الإنتاجية وما يتصل بها من فتح آفاق جديدة للتبادل.

#### ثانياً : مصادر التمويل قصيرة الأجل:

<sup>(1)</sup> عبد السلام أبو قحف، نظريات التدويل وجدوى الاستثمارات الأجنبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2001م، ص 25.

إن المقصود بالتمويل قصير الأجل ذلك النوع من التمويل الذي يستخدم لتمويل الاستثمارات الجارية قصيرة الأجل، أي لتغطية الاحتياجات المالية الموسمية قصيرة الأجل الخاصة بتنفيذ الأنشطة التشغيلية للمشروعات، وتكون فترة التمويل أقل من سنة لتغطية كلفة دورة الاستثمار سواء أكانت صناعية أو تجارية<sup>(1)</sup>.

إن صافي رأس المال العامل يمول بأموال دائمة توفر الحد الأدنى المطلوب لعناصر الأصول المتداولة كالنقدية والحسابات المدينة والمخزون، أما التمويل التراكمي لتغطية كلفة العناصر المذكورة فيتم عن طريق التمويل قصير الأجل، وتتزامن الحاجة إلى هذا التمويل مع الزيادة في أنشطة العمليات الجارية ولغرض تقدير مدى الحاجة إلى تمويل العمليات الجارية يتطلب معرفة رأس المال العامل، ولفهم المقصود برأس المال العامل يجب معرفة الأصول المتداولة ( Current Asset) والخصوم المتداولة (Current Liabilities) والأصول المتداولة هي تلك الأصول التي يتم تحويلها إلى نقدية خلال فترة قصيرة من الزمن.

تتكون الأصول المتداولة من (رصيد النقد في الصندوق والمصرف، المدينون، أوراق القبض التي قد تكون قابلة للخصم أو غير قابلة للخصم، والمخزون يكون على شكل مواد خام ومواد تحت الصنع وبضاعة تامة الصنع، والأوراق المالية بشكل استثمارات مالية مؤقتة والإيرادات المستحقة القبض خلال السنة والمصاريف المدفوعة مقدماً).

أما الخصوم المتداولة فهي تلك الالتزامات التي تستحق الدفع خلال فترة قصيرة الأجل لا تتجاوز السنة المالية وأهم عناصرها (الدائنون وقد يكون الدائن مورد تجاري أو بنوك تجارية وأوراق الدفع، مصروف مستحقة الدفع خلال مدة قصيرة وفوائد السندات وأقساط القروض طويلة الأجل التي تستحق الدفع خلال السنة، وكوبونات نقدية تستحق الدفع لحملة الأسهم) ولغرض معرفة مدى الحاجة إلى مصادر التمويل قصيرة الأجل لا بد من معرفة صافي رأس المال العامل ( Net

<sup>(1)</sup> عبد السلام أبو قحف، المرجع السابق، ص 26.

Work Capital) الذي يعرف بأنه فائض الأصول المتداولة عن الخصوم المتداولة، إن صافي رأس المال العامل هو ناتج عن طرح الخصوم المتداولة من الأصول المتداول، ويعطينا هذا التعريف مقياساً نوعي عن درجة الثقة في الأصول المتداول وعلى قدرة المشروع بالوفاء بالالتزامات الجارية، ومنه أيضاً تزداد قناعة الدائنين الذين يهتمون متانة المركز المالي للشركة ومقدرتها على الوفاء بالالتزامات الجارية، إن متانة الاستثمار في رأس المال العامل من وجهة نظر الغير من الدائنين والموردين يعزز قدرة الشركة على تسديد الالتزامات عند ميعاد الاستحقاق بعبارة أخرى إن هذا المقياس يحدد لهؤلاء الدائنين نسبة الأمان التي تتمتع بها الخصوم الجارية، فكلما زادت نسبة الأصول المتداولة كلما كان دلالة واضحة على مقدرة الشركة في مقابلة التزاماتها ببسر وسهولة<sup>(1)</sup>.

ويمكن تمويل الأصول المتداولة بواسطة مصدرين أساسيين هما:

#### أ- مصادر التمويل طويلة الأجل أو الدائمة:

من خلال رأس المال المدفوع من قبل حملة الأسهم العادية والتي تعتبر بمثابة مصادر تمويل طويلة الأجل، إذ يظهر بشكل استثمار مباشر في الميزانية العمومية كرأس المال المدفوع والاحتياطات الرأسمالية والأرباح المحتجزة أو من مصادر مقترضة أخرى وهي السندات والقروض.

---

<sup>(1)</sup> المرجع السابق ، ص 28 .

## ب- مصادر التمويل قصيرة الأجل أو المؤقتة:

هي تلك المصادر التي تهدف إلى تغطية احتياجات الشركة خلال دورة الاستثمار ولتغطية التوسع في نشاط المشروع خلال فترة زمنية محددة تتناسب مدتها مع دورة الاستثمار، وبذلك فإن التمويل قصيرة الأجل يوقر للمشروع الأموال لمواجهة الأعباء المالية في الفترة الواقعة بين دورة الاستثمار وبين بدء الدورة الجديدة وعند انتهاء دورة الاستثمار لا يحتاج المشروع إلى التمويل، وبذلك تكون الأموال عاطلة في حالة عدم استثمارها، وخاصة في حالة الحصول على تمويل طويل الأجل إذ ستزداد الكلفة خلال هذه الفترة، وبذلك فإن كلفة مصادر التمويل قصيرة الأجل تكون أقل من كلفة التمويل طويلة الأجل إذا ما تم استخدامها في تلبية الحاجات قصيرة الأجل.

كما أن التمويل قصير الأجل يتميز بالسهولة لانخفاض الاخطار التي تتعرض لها المؤسسات المالية المانحة لمثل هذا النوع من القروض، وأهم مصدر من مصادر التمويل قصيرة الأجل هو السوق النقدي الذي يتعامل بأدوات استثمارية قصيرة الأجل، مثل أذونات الخزنة والأوراق التجارية وشهادات الإيداع وتتميز هذه الأدوات بأن مدتها أقل من سنة، وتكون درجة خطرها منخفضة نسبياً وتتعامل بهذه الأدوات مختلف المؤسسات المالية والمصرفية والشركات المالية الكبيرة والأفراد.

## هنالك ايضا مصادر تمويل للتنمية الداخلية:

تتكون مصادر تمويل التنمية الداخلية من شقين رئيسيين هما<sup>1</sup>:

(1) الادخار الاختياري وهو ما يقوم به الافراد والهيئات والمؤسسات طواعية واختياراً وبمحض رغباتهم.

(1) د. محمد عبد العزيز عجيبة ومحمد علي التتي، التنمية الاقتصادية، الدار الجامعية الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2001م، ص 228.

2) الادخار الاجباري وهو ما يفرض على الأفراد من قبل قوة خارجية عن إرادتهم ولا يوجد فارق بين النوعين من وجهة نظر تكوين رأس المال وكل الخلاف ينحصر في مدى التأثير في كل منهما باتباع سياسة معينة.

نقسم مصادر الادخار الداخلي إلى مدخرات القطاع الحكومي ومدخرات قطاع الأعمال ومدخرات القطاع العائلي ويمكن تقسيم الادخار إلى الادخار العام والادخار الخاص.

تختلف الأهمية النسبية لكل من الادخار العام والخاص باختلاف السياسة الاقتصادية المتبعة وكذلك باختلاف طبيعة النظام الاقتصادي الاجتماعي والدور الذي تضطلع به الدولة في عملية التنمية.

### الادخار العام:

يتكون الادخار العام من فائض الميزانية العامة ومن فوائض مشاريع القطاع العام الاقتصادي وكذلك من القروض الحكومية ويختلف الاقتصاديون فيما بينهم حول دور الادخار العام في التنمية الاقتصادية ففي الوقت الذي يرى فيه أنصار الكالدوري في التمويل الحكومي أن تتولى الحكومة أمر تهيئة المدخرات المالية الداخلية بفرض ضرائب جديدة وزيادة الواردات الحكومية للأسباب التالية<sup>(1)</sup>:

- 1) ضعف جهاز المصارف ومؤسسات التأمين وعدم قدرتها على تجميع المدخرات.
- 2) تسمح تعبئة الموارد بيد الدولة بفرض سيطرتها على الموارد الاقتصادية النادرة وتوجيهها حسب الأولويات الاقتصادية الضرورية لغرض التنمية.
- 3) عدم مقدرة أية جهة غير الدولة على الاستثمار في القاعدة الهيكلية والأشغال العامة التي تعتبر شرطاً ضرورياً للتنمية.

(1) د. محمد عجيبة ، مرجع سابق ، 249 .

بينما يرى أنصار تشجيع المبادرة الفردية أن زيادة الموارد المالية بيد الدولة لا تقود إلى زيادة مناسبة في الاستثمار المنتج بل تؤدي إلى زيادة النفقات الحكومية وبالتالي فإن تمويل الفوائض الاقتصادية من يد قطاع الأعمال إلى الدولة يعني تقليصاً للادخارات الفعلية الموجهة للاستثمار.

ويتحقق الادخار الحكومي بالفرق بين الإيرادات الحكومية الجارية والمصروفات الحكومية الجارية فإذا كان هنالك فائضاً اتجه إلى تمويل الاستثمارات ويمكن أن نتناولها في الآتي<sup>1</sup>:

#### (أ) فائض الميزانية العامة:

ليست كل الموارد التي تتجمع بيد الدولة ادخار لأن الدولة تحتاج إلى تسيير شؤونها، المقصود بفائض الميزانية العامة كجزء من الادخار تلك المبالغ التي تزيد عن حاجة الدولة ومن هنا فإن ترشيد الإنفاق العام وضغط النفقات الحكومية إلى الحد الأدنى الضروري أحد الوسائل المهمة في زيادة الادخار العام وتمويل التنمية الاقتصادية.

#### (ب) فائض مشاريع القطاع العام:

يعتبر القطاع العام أحد الوسائل المهمة لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي وعلى الرغم من أن بعض المشاريع الاقتصادية التي تقيمها الدولة لا تهدف إلى الربح المباشر فإنه من الضروري بمكان أن تكون نتائج أعمال المشاريع الإنتاجية الحكومية رابحة حتى تستطيع الدولة توجيه الفوائض الاقتصادية في مشاريعها نحو تمويل إقامة مشاريع جديدة ودفع عملية التنمية الاقتصادية نحو الأمام.

#### (ت) القروض الحكومية:

في حالة عدم كفاية الموارد الضريبية وفوائض القطاع العام الاقتصادي لتغطية الاستثمارات اللازمة تلجأ الدولة غالباً إلى القروض وهي نوعين القروض الاختيارية وهي التي تصدرها الدولة في شكل سندات قابلة للتداول وتعتبر شهادات الاستثمار التي تطرحها الدولة في السودان نوعاً من أنواع القروض الاختيارية.

(<sup>1</sup>) د. محمد عجيبة ومحمد علي التتي، مرجع سابق، ص 250.

أما القروض الاجبارية تتم بإجبار الدولة لبعض المكلفين بدفع مبالغ إضافية أو بإجبار الجهاز المصرفي إيداع جزء من ودائعه لدى الخزينة أو المصرف المركزي. والقروض الحكومية لا تمثل ادخاراً حقيقياً على مستوى الاقتصاد الوطني ولكنها عبارة عن ادخار تمويلي تعمد إليه الدولة لتوجيه جزء من الادخار الوطني<sup>(1)</sup> نحو أولويات تراها ضرورية وللقروض الحكومية الداخلية عدد من المزايا منها:

1- تسهم القروض الداخلية في حال توجيهها للاستثمار في زيادة معدلات النمو دون زيادة مديونية الدولة الخارجية وتبقى فوائدها داخل الاقتصاد الوطني.

2- قد يؤدي القرض الحكومي الداخلي إلى إدخال الأموال المكتنزة إلى الدورة الإنتاجية بدلاً من بقائها معطلة بأيدي أصحابها وخاصة عندما تكون الادخارات مشتتة بأيدي أشخاص كثيرين بحيث لا يستطيع أي منهم القيام بالاستثمار بمفرده.

لهذه الأسباب في التمويل الداخلي للتنمية الاقتصادية بواسطة الادخار العام بكل وسائله السابقة له جدواه في دفع عجلة النمو الاقتصادي الذي يؤدي إلى تنمية اقتصادية حقيقية.

### ث) التمويل بالعجز:

وهو ما يعرف أحياناً بالادخار الإجباري النقدي وهو يحدث عندما تلجأ الدولة إلى زيادة الإصدار النقدي أو سحب الأموال من المصرف المركزي على المكشوف عندما لا تكفي موارد الخزينة والقروض الحكومية لتغطية النفقات الحكومية وتمويل المشاريع الاستثمارية.

لقد أثار تمويل التنمية بالعجز جدلاً كبيراً بين الاقتصاديين بينما يرى البعض أن التمويل يحقق المزايا التالية<sup>(2)</sup>:

1- يضمن تشجيع وتعجيل النمو الاقتصادي.

2- يخلق كتلة سلعية في المستقبل تكفي لإعادة امتصاص الكتلة النقدية الزائدة.

<sup>(1)</sup> د. عبد الفتاح عبد الرحمن عبد المجيد، استراتيجية التنمية في الدول الساعية للتقدم، دار النشر، بيروت، الطبعة الثانية، 1981م، ص 145.  
<sup>(2)</sup> المرجع السابق، ص 252.

3- يسهم في توزيع أعباء التنمية بين الجيل الحاضر والأجيال القادمة.

يرى آخرون أن التمويل بالعجز يؤدي إلى تضخم مفرط لأن البلدان التي نلجأ إلى مثل هذا التمويل غالباً ما يكون جهازها الإنتاجي ضعيفاً والميل للاستهلاك فيها مرتفعاً ويشيرون إلى مخاطر التضخم المترتبة على هذا التمويل وهي:

1- إضعاف الادخار الاختياري بسبب تآكل الادخارات.

2- تشجيع عملية المضاربة بالعقارات والمباني والمجوهرات والمعادن النفيسة.

3- تشجيع تهريب الأموال.

4- الإضرار بذوي الدخل المحدد (أصحاب الرواتب والأجور) وزيادة التفاوت الاجتماعي وما يترتب على ذلك من تدمير سياسي واجتماعي.

وعلى الدول النامية التي ترغب في تحقيق أكبر فائدة من التضخم في حل مشاكل تدمير المدخرات وأن تعمل على زيادة انتاجها من السلع والخدمات مما يحول دون استمرار ارتفاع معدلات الأسعار.

### ج) الادخار الخاص:

يتكون الادخار الخاص من مدخرات القطاع العائلي وادخارات قطاع الأعمال فالقطاع الخاص ككل قطاع مستهلك يتمتع بفائض ادخاري يكثر أو يستثمر مالياً واستثماراته ضئيلة وهو في المحصلة الأخيرة مقرض نهائي، لذلك فإن المهم في معالجة ضعف الادخارات الخاصة هو إيجاد التدابير والوسائل التي يمكن بواسطتها زيادة المدخرات وقد تم تعبئتها عن طريق المؤسسات الادخارية المختلفة أو إدخالها في الاستثمار مباشرة<sup>(1)</sup>.

<sup>(1)</sup> د. عبد الفتاح عبد الرحمن عبد المجيد ، المرجع السابق ، ص 146 .

### ح ادخار القطاع العائلي:

يمثل ادخار القطاع العائلي الفرق بين الدخل المتاح أو الدخل بعد تحديد الضرائب وبين الإنفاق على أوجه الاستهلاك المختلفة وتعتبر مدخرات القطاع العائلي أهم مصادر الادخار في الدول النامية وتتمثل مدخرات القطاع العائلي في الآتي<sup>(1)</sup>:

1- المدخرات التعاقدية كأقساط التأمين والمعاش وحصيلة الصناديق المختلفة التي تنشئها الهيئات والمؤسسات.

### خلاصة المبحث الثالث:-

تناولت الباحثة في هذا المبحث اساليب ومصادر التنمية ، فمن مصادر التنمية تمويل التنمية الاقتصادية مثل المدخرات والاستثمارات المحلية وتمويل عملية تكوين راس المال الذي مصدره الموارد المحلية والموارد الاجنبية ، كما تحدث المبحث عن انواع مصادر التمويل فمنها مصادر التمويل طويلة الاجل ومصادر التمويل قصير الاجل ، ومن انواع التمويل نجد النوع الاول اموال الملكية وهي تتمثل في الاسهم العادية والاسهم الممتازة ، والنوع الثاني الاموال المقترضة التي مصدرها السندات والقروض المصرفية طويلة الاجل ، كذلك تناول المبحث اشكال التمويل الخارجية مثل المعونات الاجنبية والقروض والاستثمار المباشر وايضا هنالك مصادر تمويل للتنمية الداخلية مثل الادخار الاختياري والادخار الاجباري وهنالك الادخار العام والادخار الخاص وادخار القطاع العائلي .

<sup>1</sup> ( لورد ، التنمية الاقتصادية ، الاسكندرية، الطبعة1980، ص 151.

## الفصل الثالث

### نبذة عن ديوان الضرائب في السودان

ظهور الضريبة بشكل منظم في السودان كان إبان الحكم الثنائي المصري البريطاني في عام 1898م، وكان الهدف هو استغلال الفائض من الإيرادات لتمويل المشاريع المهمة وطوال فترة الاستعمار لم يبرز اتجاه لتكوين نظام خاص بالضرائب حتى العام 1950م، ومنذ ذلك الوقت تطور النظام الضريبي من حيث الإصلاح الضريبي وسن القوانين وإحداث التغييرات الهيكلية الإدارية ، وستعرض الباحثة في هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: نشأة ديوان الضرائب بالسودان واهدافه وتطوره التشريعي والإداري .

المبحث الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية

المبحث الثالث : تحليل البيانات واختبار الفرضيات

## المبحث الأول

### نبذة عن ديوان الضرائب بالسودان وتطوره التشريعي والإداري

#### أولاً : نشأة ديوان الضرائب والتطور التشريعي:

أول صدور تشريع ينظم دفع الضريبة بالسودان كان في عام 1913م، حيث صدر قانون رخص وضريبة الأعمال، وفي عام 1918م صدر قانون ضريبة المنازل، وهو يفرض الضريبة على القيم الإيجارية السنوية للعقارات المبنية، وفي يناير 1930م صدر الأمر الذي يعرف باسم رخص التجارة والضريبة على أرباح الأعمال، وقد حل محل قانون رخص وضريبة أرباح الأعمال الصادر في عام 1913م، فيما يخص العوائد المحلية، وحل محل قانون ضريبة المنازل الصادر في سنة 1918م<sup>(1)</sup>.

كما فرضت ضريبة الدخل الشخصي لأول مرة بالسودان في عام 1964م وهي تسري على الأجور والمرتبات والبدلات والمعاشات وفي نفس العام صدر قانون ضريبة دخل العقارات، حيث تسري هذه الضريبة على صافي الدخل لسنة 1967م، وقد احتوى على كل أنواع الضرائب المختلفة في قانون واحد يعرف بقانون ضريبة الدخل، وتم توحيد إجراءات الحصر والتقدير والربط والتحصيل تحت إدارة موحدة، كما تم توحيد جهات الطعون، ومن ثم عدل هذا القانون في أكتوبر 1971م، وكذلك أُجري المشرع السوداني تعديلات متتابعة بموجبها ألغى قانون ضريبة الدخل وحل بدلاً عنه قانون الشركات والضرائب لسنة 1984م، ومؤخراً صدر القانون رقم 86 لسنة 1986م وهو يختص بضرائب الدخل، وأجريت عليه بعض التعديلات حتى تواكب التطورات الاقتصادية والإصلاحات الضريبية، ويعتبر هذا القانون من أهم القوانين التي أصدرها المشرع السوداني حتى الآن<sup>(2)</sup>.

<sup>(1)</sup> د. مصطفى كامل متولي، محاسبة الزكاة والضرائب في السودان، (الخرطوم: جامعة القاهرة فرع الخرطوم، 1990م)، ص 182.  
<sup>(2)</sup> د. عصام الدين محمد متولي، المحاسبة الضريبية، (الخرطوم: جامعة القاهرة فرع الخرطوم، وحدة الطبع والتصوير، 1989م)، ص 15.

توالت التشريعات الضريبية بالسودان تمشياً مع التطور الاقتصادي حيث صدر قانون ضريبة المبيعات حيث أنها أداة يحدد بموجبها رسم السياسات الضريبية على اعتبار أنها تحد من الاستهلاك الأمر الذي يؤدي إلى توجيه الدخل للاستثمار، وفي عام 1981م تم تطبيق قانون ضرائب المغتربين حيث طبق وفق فئات على شرائح المغتربين حسب وظائفهم، وفي عام 1984م تم إصدار قانون الضرائب والزكاة نتيجة لأسلمة الأنظمة بالدولة، حيث صدر قانون دمج الزكاة والضرائب تحت مصلحة واحدة<sup>1</sup>. حيث استمر الوضع حتى عام 1986م، ومن ثم تم الفصل خلال العام نفسه.

في عام 1988م أنشئت إدارة الخصم والإضافة ونظام الخصم والإضافة شرع بالمادة 65 من قانون ضريبة الدخل لسنة 1986م، ومن خلال تطور إدارة الخصم والإضافة تم إدخال نظام الفاتورة الضريبية، وخلال عام 1999م، أضيف إلى ذلك منفسو الناقلات، وكما أنه تم تطبيق هذا النظام على أغلبية الأنشطة، كما أن التطور أدى إلى إلزام المطابع بتحديد مكان بالفاتورة الضريبية يخص تدوين المبلغ المخصوم وخانة تخص معلومات تتعلق بالعملاء.

في عام 1997م تم صدور قانون ضريبة الدفاع وهو عبارة عن نسبة من صافي الأرباح تخصم لصالح المجهود الحربي، وتم إلغاؤها في عام 1999م وفي نفس العام تمت المصادقة بصدور قانون الضريبة على القيمة المضافة الذي جاء لحل محل مجموعة من الضرائب غير المباشرة الأخرى، وبدأ التطبيق الفعلي للقانون في يونيو 2000م وكان لدور لجان الإصلاح الضريبي التي شكلتها الدولة في الأعوام 1983م، 1994م، 2006م<sup>(2)</sup>، دور هام وفعال في الإصلاح الضريبي الشامل حيث تبنت الدولة توصيات هذه اللجان، وأدرجت جميع هذه التوصيات سواء كان ذلك في شكل تشريع جديد أو تعديل في القوانين، ومن أهم توصيات هذه اللجان في مجال الإصلاح

<sup>1</sup> ديوان الضرائب، قانون ضريبة لسنة 1986 تعديل 2007م، (الخرطوم: مطبعة جامعة الخرطوم، 2007م)، ص 99.  
<sup>2</sup> وزارة المالية والتخطيط الاقتصادي، مرجع سابق، ص 7 - 8.

الضريبي توصية لجنة 2006م وأهم توصياتها تطبيق نظام التقدير الذاتي، والذي بموجبه تم تعديل بعض مواد القانون لعام 1986م<sup>(1)</sup>.

### ثانياً: اهداف ديوان الضرائب

تتمثل مهام ديوان الضرائب في الآتي<sup>(2)</sup>:

1. يختص ديوان الضرائب وعبر إداراته الضريبية المختلفة بكافة الأعمال التنفيذية للقوانين الضريبية من حصر الممولين الخاضعين للضريبة عبر عمليات المسح الميداني وتلقي الاقرارات والبيانات والمنافسة للممولين والاتصال بالجهات التي يحصل منها الدخل .
  2. إجراءات عمليات الفحص المكتبي الميداني للتوصل للوعاء الحقيقي للضرائب .
  3. ربط الضريبة وتقديرها وتلقي التظلمات والطعون ودراستها والبت فيها أو عرض الامر للقضاء ومتابعة والفصل في النزاع .
  4. متابعة عمليات التحصيل ، أو الحجز ووفاء الديون الضريبية وقد ينظر في اسقاط الضريبة عن بعض الممولين وملاحقة المتهربية .
- يتضح للباحثة من مهام ديوان الضرائب ان هنالك عدد من الطرق التي يتم بها تحصيل الضريبة وهي إما أن يقوم المكلف بسداد الضريبة مباشرة للإدارة أو علي اقساط خلال السنة وذلك وفقاً للإقرار المقدم ، كما تتمثل أهداف ديوان الضرائب في الآتي<sup>(3)</sup>:-

1. المساهمة في دعم ميزانية الدولة بالإيرادات للمساعدة بها في الانفاق علي الخدمات .

<sup>(1)</sup> محمد يحيى ، ورقة عمل، التقدير الذاتي، لجنة الإصلاح الضريبي، ديوان الضرائب، 2009م.  
<sup>(2)</sup> الموسوعة الضريبية ، العمليات الضريبية والتطورات الادارية للضرائب ، الخطوم: الادارة العامة للبحوث والاحصاء المجلد الثاني، 2000م، ص 194 .  
<sup>(3)</sup> الموسوعة الضريبية، مصدر سابق الذكر، ص 195 .

2. تعتبر الضرائب ادارة من ادوات السياسة المالية لتشجيع التنمية الاجتماعية ولانها من وسائل الاثار الاجبارية تستقطع من دخول الافراد والمؤسسات حصيلة ضخمة لتوجيهها نحو القنوات الاقتصادية واستخدامها في تمويل الاستثمارات العامة والبنية التحتية .
  3. تحقق العدالة الاجتماعية وذلك بإخضاع كل الدخل للضريبة حتي يتحمل جميع الافراد الاعباء العامة .
  4. تعمل الضرائب علي حماية الصناعة المحلية وذلك بإعفائها من الضرائب عند التصدير وفرض ضرائب باهظة علي المصنوعات الاجنبية التي تنافسها .
  5. تستخدم الضرائب لتوجيه عناصر الانتاج نحو الصناعات التي ترغب الدولة في تنميتها ، وذلك بتشجيع الافراد علي القيام بمثل تلك الصناعات فتعمل علي إعفاءها من الضرائب .
- يتضح للباحثة من أهداف ديوان الضرائب أن للضرائب أهداف اخري ولا تقتصر أهدافها علي توفير الاموال للخزانة العامة للدولة بل تلجأ اليها الدولة لتحقيق الاهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

### ثالثا: هيكلية الديوان وتطوره:

نشأ ديوان الضرائب كقسم صغير بوزارة المالية، حيث يقوم بأعباء إدارة ضريبة الدخل ممثلة في أرباح الأعمال للشركات والشراكات والأفراد، ويتمثل اختصاص القسم في إصدار التقديرات للدخول التي لا تزيد عن الألف جنيه، وما يقل عن ذلك يقدر بواسطة لجان تشكلها الحكومة المحلية. إن حجم الممولين الخاضعين للضريبة والوعاء الضريبي والذي يشتمل على نوع محدد من الضرائب وهو أرباح الأعمال فإن الشكل الإداري والممثل في قسم صغير يتبع لوزارة المالية فإنه يطلع بمهامه في تقدير وجباية الضريبة عن ذلك الحجم من النشاط، واستمر هذا الوضع الضريبي حتى العام 1966م.

بعد ذلك حدث توسع تدريجي ومستمر في إدارة الضرائب، حيث تم إنشاء إدارة منفصلة خارج مباني وزارة المالية في عام 1967م صاحبها توسع في الوعاء الضريبي حيث شمل بالإضافة إلى وعاء أرباح الأعمال دخل إيجار العقارات والدخل الشخصي كان ذلك في العام 1964م. كما تم إضافة وعاء آخر ممثل في رسم الدمغة في العام 1968م، وكذلك تم إضافة وعاء الأرباح الرأسمالية في العام 1974م ومن ثم ضريبة المبيعات في عام 1980م، وضرائب المغتربين في العام 1981م في العام 1971م صدر قانون ضريبة الدخل لسنة 1971م وذلك للتوسع والتطور الإداري الأمر الذي أدى إلى أن تحول إدارة الضرائب من إدارة إلى مصلحة لها مديرها والذي يتبع لوزارة المالية، ثم إضافة عبء تقدير وتحصيل الزكاة لمصلحة الضرائب في العام 1984م الموافق 1405هـ وذلك وفقاً لقانون الزكاة والضرائب لسنة 1405هـ، وبالتالي تحولت مصلحة الضرائب بالإضافة للقيام بدورها في تقدير وتحصيل ضرائب الدخل فإنها تحصل الزكاة وتقوم بتوزيعها على مصارفها الشرعية، إلى أن صدر قرار من مجلس الوزراء بفصل الزكاة عن الضرائب وأصبح للزكاة ديوان منفصل، وأصبح لديوان الضرائب وكيلاً ثم أميناً عاماً يتبع لوزير المالية، وكان ذلك في العام 1986م، حيث لا زال ديوان الضرائب يطلع بمهام تحصيل الضريبة المباشرة وغير المباشرة.

في يونيو من عام 2000م تم إصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة، ويرجع تطبيق الضريبة على القيمة المضافة إلى العام 1954م حيث طبقت لأول مرة في فرنسا ثم انتشر تطبيقها في دول الاتحاد الأوروبي وبعض الدول الآسيوية والأفريقية ودول أمريكا اللاتينية، أما في السودان كانت إحدى توصيات لجنة الإصلاح الضريبي للعام 1994م، وتعتبر الضريبة على القيمة المضافة من أحدث صور الضريبة على المبيعات وهي آخر أنواع الضرائب التي وصل إليها

التطور في ديوان الضرائب حتى الآن<sup>1</sup>. شهد ديوان الضرائب تطور مستمر مصاحب لتلك التطورات الاقتصادية والأحوال السياسية، والتغيرات الإقليمية فيما يتعلق بالتكتلات الاقتصادية ممثلة في الأنظمة العالمية والإقليمية الأمر الذي أدى إلى تطور إداري مصاحب يستوعب المستجدات والأحوال المتغيرة للمسيرة الاقتصادية، وبذلك نما قسم الضرائب بوزارة المالية إلى أن أصبح مصلحة قائمة بذاتها وفي عام 1984م الموافق 1405هـ تحولت مصلحة الضرائب إلى ديوان الزكاة والضرائب وفي العام 1997م تم إعادة النظر في الهيكل الوظيفي، وذلك لمواجهة المتطلبات والمتغيرات والتي تتلخص بالآتي:

1- التطورات الاقتصادية التي شملت البلاد منذ العام 1989م، والتي كان لها التأثير المباشر في العمل بديوان الضرائب.

2- الزيادات الكبيرة في إعداد الممولين الأمر الذي أدى إلى فتح عدد كبير من المكاتب.

3- الزيادة الكبيرة في الأعباء والمسؤوليات الخاصة بالديوان فيما يتعلق بالزيادة المضطردة في الربط السنوي.

4- فك الاختناقات الوظيفية للعاملين بالديوان.

في جانب التطور الإداري تم إحداث تغيير هيكلي في الضرائب، وذلك من خلال إدخال نظام الضريبة على القيمة المضافة، حيث تطلب الأمر إعداد هيكل تنظيمي وظيفي جديد أجز في يونيو من عام 2000م بموجب قرار رقم 425 لسنة 2000م، كما أن التطور في النظام الضريبي أدى بدوره إلى تطور وازدياد القوى العاملة بالديوان ويتضح ذلك من خلال الجداول التالية:

<sup>1</sup> ديوان الضرائب، الموسوعة الضريبية، الضرائب في قرن، المجلد الأول 1900 - 2000م، (الخرطوم: شركة مطابع العملة المحدودة، 2004م) ص 192 - 193.

### جدول رقم (1/1/3)

حجم القوى العاملة بالديوان وفقاً للهيكل الوظيفي لعام 1989م

الدرجة	عنوان الوظيفة	العدد
الدرجة الأولى الخاصة	وكيل	1
الدرجة الأولى	مدير إدارة عامة	6
الدرجة الثانية	مدير إدارة	12
الدرجة الثالثة	مدير	18
الدرجة الرابعة	نائب مدير	208
الدرجة الخامسة	م. مدير	260
الدرجة السابعة	مفتش أول	334
الدرجة الثامنة	مفتش	1036
الدرجة التاسعة	م. مفتش	528
الدرجة العاشرة	مشرف مالي	259
الدرجة الثانية عشر	كاتب مالي أول	473
الدرجة الرابعة عشر	كاتب مالي	628
الجملة		<b>3.763</b>

المصدر: ديوان الضرائب، إدارة شؤون العاملين، الخرطوم، عام 1986م.

جدول رقم (2/1/3)

إحصائية القوى العاملة بديوان الضرائب خلال العام المالي 1994/93م

الفئة	ذكور	إناث	المجموع
التنفيذيون	1385	1057	2442
كتابة ماليين	1166	1214	2380
محاسبين	247	329	576
صيافة	5	10	15
مراجعين	5	2	7
مستشار قانوني	3	1	4
ديوان شؤون الخدمة التفويض	2	6	8
العمال	-	-	969
المنتدبين من وحدات أخرى	-	-	76
<b>المجموع الكلي</b>	<b>3813</b>	<b>3119</b>	<b>6477</b>

المصدر: ديوان الضرائب، إدارة شؤون العاملين، الخرطوم، عام 1993م.

جدول رقم (3/1/3)

حجم القوى العاملة بالديوان وفقاً للهيكل الوظيفي لعام 1997م

الدرجة	عنوان الوظيفة	العدد
القطاع الأول الخاص بعقد	وكيل	1
القطاع الثالث الخاص	مدير إدارة عامة	4
الدرجة الأولى	مدير إدارة	11
الدرجة الثانية	مدير إدارة	18
الدرجة الثالثة	مدير إدارة/ رئيس قسم	89
الدرجة الرابعة	نائب مدير	248
الدرجة الخامسة	م. مدير	227
الدرجة السابعة	مفتش أول	474
الدرجة الثامنة	مفتش	848
الدرجة التاسعة	م. مفتش	1424
الدرجة العاشرة	مشرف	400
الدرجة الثانية عشر	كاتب أول	741
الدرجة الرابعة عشر	كاتب	1048
+ خارج الهيئة	-	-
الجملة		5.533

المصدر: ديوان الضرائب، إدارة شؤون العاملين، الخرطوم، 1997م

### جدول رقم (4/1/3)

#### القوى العاملة بالديوان في عام 2000م

الرقم	الوظيفة	عدد الوظائف	النسبة
1	تنفيذيون	2562	33.1%
2	كتابة	2318	30.3%
3	عمال	2163	27.9%
4	محاسبين	603	7.8%
5	مراجعين	45	0.6%
6	تقويض	11	0.14%
	الجملة	7733	100%

المصدر: ديوان الضرائب، إدارة شؤون العاملين، الخرطوم، 2000م

#### خلاصة المبحث الاول :

ترى الباحثة من خلال تطور النظام الضريبي بالسودان فإن التشريعات الخاصة بفرض الضرائب تكون وفقاً للأوضاع السائدة في البلاد وذلك لمجابهة التطور في مناحي الحياة المختلفة، كما أن التغيرات التي حدثت في خلال القرن الحالي أدت إلى تحولات سياسية واقتصادية مما دفع كثير من البلدان إلى التكتل في مجموعات إقليمية لها أنشطتها الاقتصادية الخاصة بها مما أدى لإحداث تغيرات جذرية مصاحبة في الأنظمة الضريبية لكثير من البلدان تمشياً مع الأوضاع الاقتصادية السائدة، كما ترى الباحثة أن النظام الضريبي في السودان ظل في حالة إصلاحات في أوجه التشريع وتعديل مواد القانون وفي نفس الوقت هناك تطور في الهيكل الإداري والتنظيمي لاستيعاب كل المستجدات المصاحبة وذلك حتى يقوم ديوان الضرائب بدوره في تحقيق الأهداف المرسومة وتوفير الإيرادات والتي من شأنها إحداث التنمية المنشودة وبلوغ المجتمع للرفاهية المطلوبة.

## المبحث الثاني إجراءات الدراسة الميدانية

تناولت الباحثة في هذا الفصل وصفاً للطريقة والإجراءات التي أتبعتها في تنفيذ هذه الدراسة، يشمل ذلك وصفاً لمجتمع الدراسة وعينته، وطريقة إعداد أدواتها، والإجراءات التي اتخذت للتأكد من صدقها وثباتها، والطريقة التي اتبعت لتطبيقها، والمعالجة الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج، كما يشمل المبحث تحديداً ووصفاً لمنهج الدراسة.

### أولاً : مجتمع وعينة الدراسة

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي تسعى الباحثة أن تعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة، يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من جميع الموظفين بديوان الضرائب السودان.

أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث قامت الباحثة بتوزيع عدد (150) استمارة استبيان على المستهدفين من بعض الجهات، وقد استجاب (150) فرداً حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة أي ما نسبته تقريباً (100%) من المستهدفين.

وللخروج بنتائج دقيقة قدر الإمكان حرصت الباحثة على تنوع عينة الدراسة من حيث شمولها على الآتي:

- 1- الأفراد من مختلف الفئات العمرية (من 30 سنة فأقل، من 31-40 سنة، من 41-50 سنة، أكثر من 50 سنة).
- 2- الأفراد من مختلف المؤهلات العلمية (كالوريوس، دبلوم عالي، ماجستير، دكتوراه، أخرى).
- 3- الأفراد من مختلف التخصصات العلمية (محاسبة مالية، محاسبة تكاليف، نظم معلومات محاسبية، إدارة أعمال، نظم معلومات إدارية، اقتصاد، أخرى).
- 4- الأفراد من مختلف المؤهلات المهنية (زمالة المحاسبين القانونيين العربية، المحاسبين القانونيين البريطانية، زمالة المحاسبين القانونيين السودانية، زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية، أخرى، لا يوجد مؤهل مهني).
- 5- الأفراد من مختلف المراكز الوظيفية (مراجع داخلي، محاسب، مدير مالي، مفتش، مدير إدارة، أخرى).
- 6- الأفراد من مختلف سنوات الخبرة (أقل من 5 سنوات، من 5-9 سنوات، من 10-14 سنة، من 14-19 سنة، من 20 سنة فأكثر).

### 1- العمر:

يوضح الجدول رقم (1/2/3) والشكل رقم (1/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر.

### جدول رقم (1/2/3)

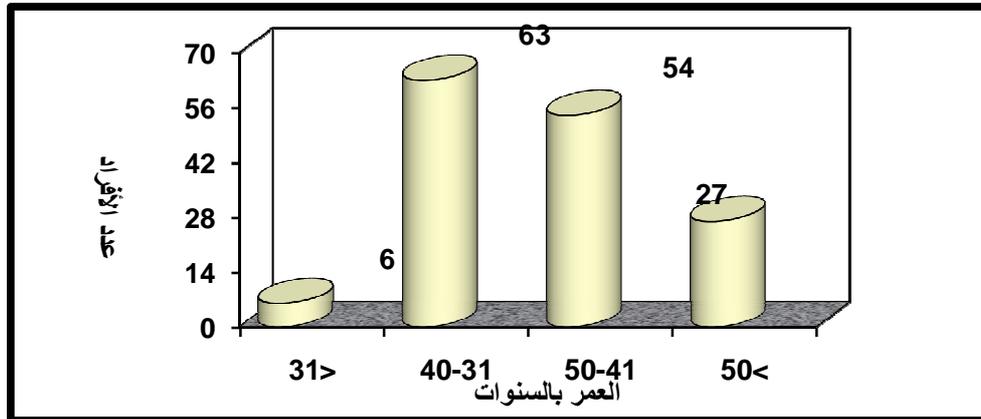
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

العمر	العدد	النسبة المئوية
من 30 سنة فأقل	6	%4.0
من 31-40 سنة	63	%42.0
من 41-50 سنة	54	%36.0
أكثر من 50 سنة	27	%18.0
المجموع	150	%100.0

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

### شكل رقم (1/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يبين الجدول رقم (1/2/3) والشكل رقم (1/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من الفئة العمرية من (31-40) سنة، حيث بلغ عددهم (63) فرداً ويمثلون ما نسبته (%42.0) من العينة الكلية، يليهم أفراد عينة الدراسة من الفئة العمرية من (40-50) سنة، إذ بلغ عددهم (54) فرداً وبنسبة (%36.0) من العينة الكلية، يليهم أفراد عينة الدراسة من الفئة العمرية أكثر من (50) سنة، إذ بلغ

عدددهم (27) فرداً وبنسبة (18.0%) من العينة الكلية، وأخيراً أفراد عينة الدراسة من الفئة العمرية من (30) سنة فأقل، إذ بلغ عددهم (6) أفراد وبنسبة (4.0%) من العينة الكلية.

## 2- المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (2/2/3) والشكل رقم (2/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي.

### جدول رقم (2/2/3)

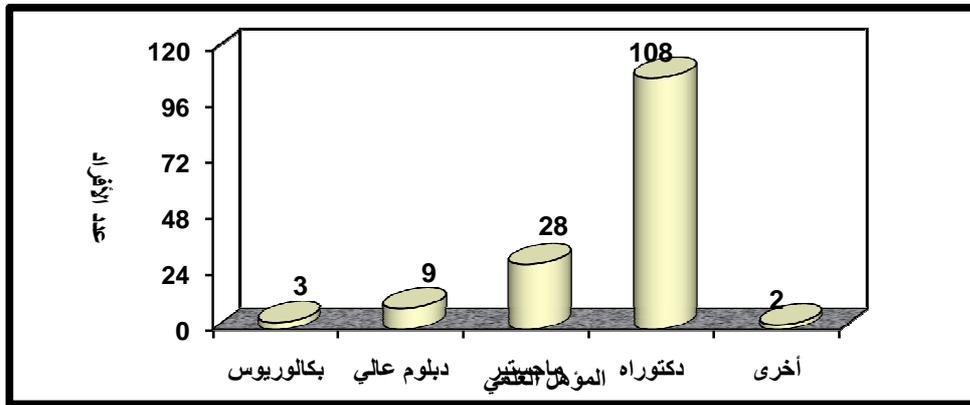
#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	العدد	المؤهل العلمي
%2.0	3	بكالوريوس
%6.0	9	دبلوم عالي
%18.7	28	ماجستير
%72.0	108	دكتوراه
%1.3	2	أخرى
%100.0	150	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

### شكل رقم (2/2/3)

#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يتبين من الجدول رقم (2/2/3) والشكل رقم (2/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من ذوي المؤهل العلمي الدكتوراه، حيث بلغ عددهم (108) فرداً وبنسبة (72.0%)، وكذلك تضمنت العينة على (28) فرداً وبنسبة (18.7%) من ذوي المؤهل العلمي الماجستير، وتضمنت العينة على (9) أفراد وبنسبة (6.0%) من ذوي المؤهل العلمي الدبلوم العالي، وتضمنت العينة على (3) أفراد

وبنسبة (2.0%) من ذوي المؤهل العلمي البكالوريوس، كما تضمنت العينة على فردان وبنسبة (1.3%) من ذوي المؤهلات العلمية الأخرى.

### 3- التخصص العلمي:

يوضح الجدول رقم (3/2/3) والشكل رقم (3/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي.

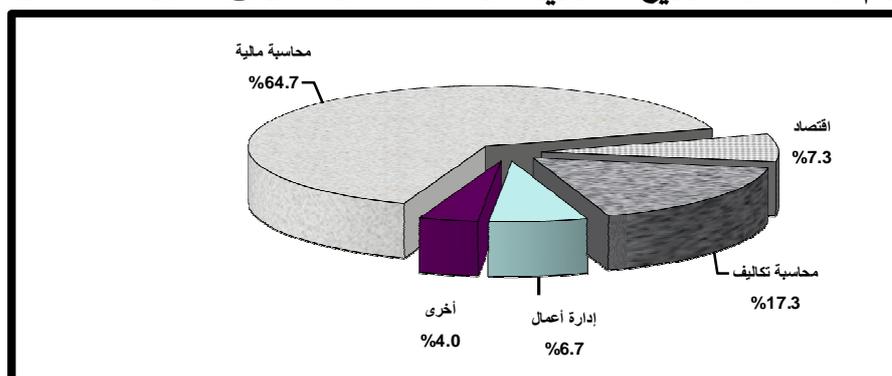
#### جدول رقم (3/2/3)

#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية	العدد	التخصص العلمي
64.7%	97	محاسبة مالية
17.3%	26	محاسبة تكاليف
6.7%	10	إدارة الأعمال
7.3%	11	اقتصاد
4.0%	6	أخرى
100.0%	150	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2018

#### شكل رقم (3/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يظهر الجدول رقم (3/2/3) والشكل رقم (3/2/3) أن التخصص العلمي لغالبية أفراد عينة الدراسة هو المحاسبة المالية، حيث بلغ عدد أفراد العينة المتخصصين بالمحاسبة المالية (97) فرداً وبنسبة (64.7%)، كما تضمنت عينة الدراسة على (26) أفراد وبنسبة (17.3%) من المتخصصين

بالمحاسبة التكاليف، وتضمنت العينة على (11) فرداً وبنسبة (17.3%) من المتخصصين بالاقتصاد، وتضمنت العينة على (10) أفراد وبنسبة (6.7%) من المتخصصين بإدارة الأعمال، وتضمنت العينة على (6) أفراد وبنسبة (4.0%) من ذوي التخصصات العلمية الأخرى.

#### 4- المؤهل المهني:

يوضح الجدول رقم (4/2/4) والشكل رقم (4/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني.

#### جدول رقم (4/2/3)

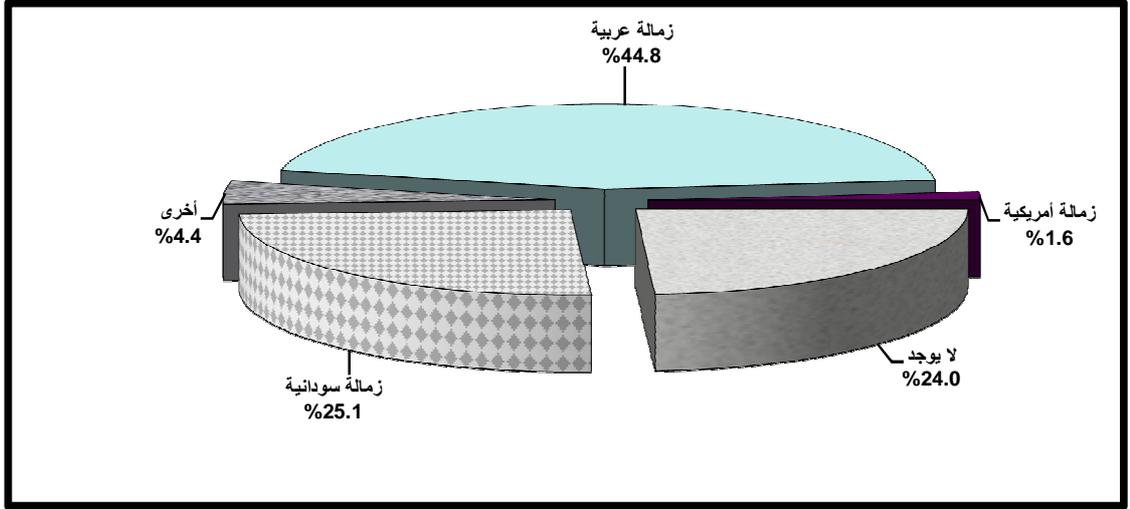
##### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني

النسبة المئوية	العدد	المؤهل المهني
54.7%	82	زمالة المحاسبين القانونيين العربية
30.7%	46	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية
2.0%	3	زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية
7.3%	11	لا يوجد مؤهل
5.3%	8	أخرى
100.0%	150	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

### شكل رقم (4/2/3)

### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يظهر الجدول رقم (4/2/3) والشكل رقم (4/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم زماله المحاسبين القانونيين العربيه، حيث بلغ عدد أفراد العينة (82) فرداً وبنسبة (54.7%)، كما تضمنت عينة الدراسة (46) فرداً وبنسبة (30.7%) لديهم زماله المحاسبين القانونيين السودانيه، وتضمنت العينة على (11) أفراد وبنسبة (7.3%) لديهم مؤهلات مهنيه أخرى، كما تضمنت العينة على (8) أفراد وبنسبة (10.0%) ليس لديهم مؤهلات مهنيه، وتضمنت العينة على (3) أفراد وبنسبة (2.0%) لديهم زماله المحاسبين القانونيين الأمريكيه.

## 5- المركز الوظيفي:

يوضح الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (5/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي.

### جدول رقم (5/2/3)

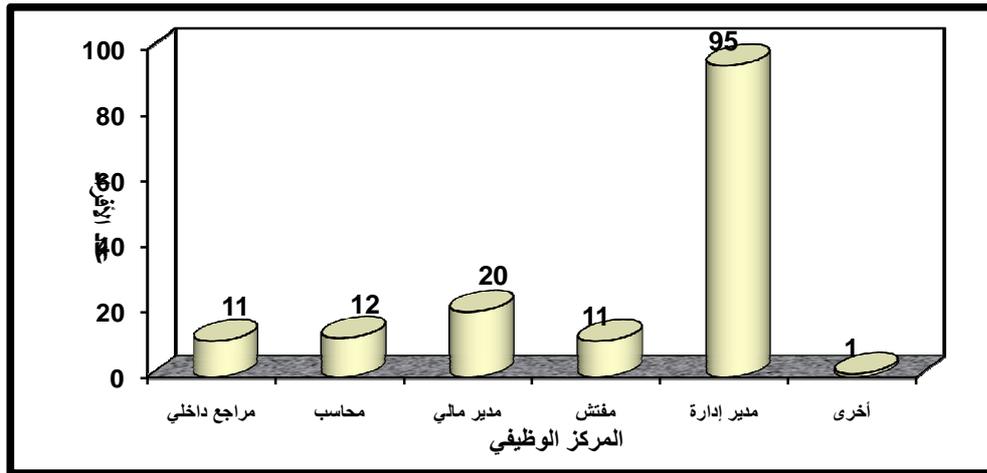
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي

النسبة المئوية	العدد	المركز الوظيفي
7.3%	11	مراجع داخلي
8.0%	12	محاسب
13.3%	20	مدير مالي
7.3%	11	مفتش
63.3%	95	مدير إدارة
0.7%	1	أخرى
100.0%	150	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

### شكل رقم (5/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يتبين من الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (5/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة يشغلون وظيفة مدير إدارة، إذ بلغ عددهم في العينة (95) فرداً وبنسبة (63.3%)، ثم يأتي بالمرتبة الثانية من حيث العدد الذين يشغلون وظيفة مدير مالي، حيث بلغ عددهم في العينة (20) فرداً وبنسبة (13.3%)، و(12) محاسبين بنسبة (8.0%)، و(11) مراجعين داخليين بنسبة (7.3%)، و(11) مفتشين بنسبة (7.3%) وفرداً واحداً بنسبة (0.7%) يشغل وظيفة أخرى.

#### 6- سنوات الخبرة:

يوضح الجدول رقم (6/2/3) والشكل رقم (6/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة.

#### جدول رقم (6/2/3)

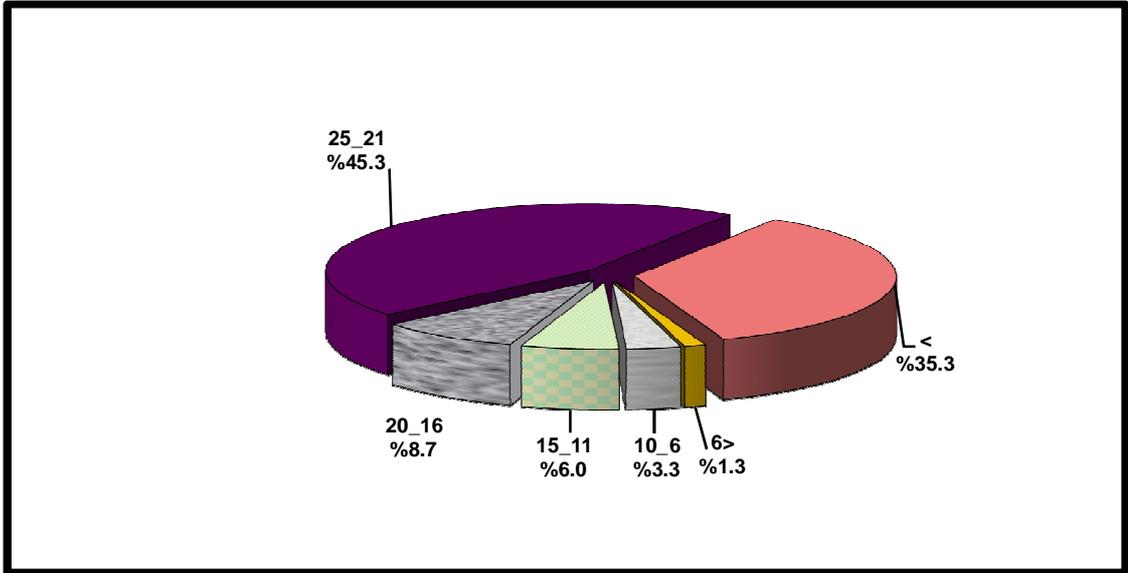
##### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

النسبة المئوية	العدد	سنوات الخبرة
1.3%	2	من 5 سنوات فأقل
3.3%	5	من 6-10 سنوات
6.0%	9	من 11-15 سنة
8.7%	13	من 16-20 سنة
45.3%	68	من 21-25 سنة
35.3%	53	أكثر من 25 سنة
100.0%	150	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

### شكل رقم (6/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يتبين من الجدول رقم (6/2/3) والشكل رقم (6/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة لهم سنوات خبرة من (25-21) سنة، حيث بلغ عددهم في العينة (68) فرداً وبنسبة (45.3%)، ثم يأتي بالمرتبة الثانية من حيث العدد، أفراد عينة الدراسة الذين لهم خبرة أكثر من (25) سنة، حيث بلغ عددهم (53) فرداً وبنسبة (35.3%)، ثم أفراد عينة الدراسة الذين لهم خبرة من (20-16) سنة، حيث بلغ عددهم (13) فرداً وبنسبة (8.7%)، ثم أفراد عينة الدراسة الذين لهم خبرة من (15-11) سنة، حيث بلغ عددهم (9) أفراد وبنسبة (6.0%)، ثم أفراد عينة الدراسة الذين لهم خبرة من (6-10) سنوات، حيث بلغ عددهم (5) أفراد وبنسبة (3.3%)، وأخيراً أفراد عينة الدراسة الذين لهم خبرة من (5) سنوات فأقل، حيث بلغ عددهم فردان وبنسبة (1.3%).

## ثانياً : أداة الدراسة

أداة البحث عبارة عن الوسيلة التي تستخدمها الباحثة في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة، ويوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة، وقد اعتمدت الباحثة على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع المعلومات من عينة الدراسة، وللاستبيان مزايا منها:

- 1- يمكن تطبيقه للحصول على معلومات عن عدد من الأفراد.
- 2- قلة تكلفته وسهولة تطبيقه.
- 3- سهولة وضع عباراته وترسيم ألفاظه.
- 4- يوفر وقت المستجيب ويعطيه فرصة التفكير.
- 5- يشعر المجيبون عليه بالحرية في التعبير عن آراء يخشون عدم موافقة الآخرين عليها.

## وصف الاستبيان

أرفق مع الاستبيان خطاب للمبحوث تم فيه تنويره بموضوع الدراسة وهدفه وغرض الاستبيان، واحتوى الاستبيان على قسمين رئيسيين:

**القسم الأول:** تضمن عبارات عن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على عبارات حول العمر بالسنوات، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المؤهل المهني، المركز الوظيفي، سنوات الخبرة.

**القسم الثاني:** يحتوي هذا القسم على عدد (31) عبارة، طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجاباتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس

مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وتم توزيع هذه العبارات على فرضيات الدراسة الثلاث وكالاتي:

- الفرضية الأولى: (10) عبارات.
- الفرضية الثانية: (11) عبارات.
- الفرضية الثالثة: (10) عبارات.

ثالثاً : ثبات وصدق أداة الدراسة

#### الثبات والصدق الظاهري

للتأكد من الصدق الظاهري للاستبيان وصلاحية عباراته من حيث الصياغة والوضوح قامت الباحثة بعرض عبارات الاستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة، وبعد استعادت الاستبيان من المحكمين تم إجراء بعض التعديلات التي اقترحت عليها.

#### الثبات والصدق الإحصائي

يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة. ويغي الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجات نفسها يكون الاختبار ثابتاً تماماً. كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار. ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي:

1- طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان-براون.

2- معادلة ألفا-كرونباخ.

3- طريقة إعادة تطبيق الاختبار.

4- طريقة الصور المتكافئة.

5- معادلة جوتمان.

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات، وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح. والصدق الذاتي للاستبانة هو مقياس الأداة لما وضعت، ومقياس الصدق هو معرفة صلاحية الأداة لمقياس ما وضعت له، قامت الباحثة بإيجاد الصدق الذاتي لها إحصائياً باستخدام معادلة الصدق الذاتي هي:

$$\frac{\text{الصدق}}{\text{الثبات}}$$

وقامت الباحثة بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية حيث تقوم هذه الطريقة على أساس فصل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم على العبارات ذات الأرقام الزوجية، ومن ثم يحسب معامل ارتباط بيرسون بين إجاباتهم على العبارات الفردية والزوجية وأخيراً يحسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان-براون بالصيغة الآتية:

$$2 \times r$$

معامل الثبات = -

$$r + 1$$

حيث: ( r ) يمثل معامل ارتباط بيرسون بين الإجابات على العبارات ذات الأرقام الفردية والإجابات على العبارات ذات الأرقام الزوجية.

ولحساب صدق وثبات الاستبيان كما في أعلاه قام الباحثة بأخذ عينة استطلاعية بحجم (30) فرداً

من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الاستبيان من العينة الاستطلاعية بموجب طريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

### الجدول (7/2/3)

#### الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان

معامل الصدق الذاتي	معامل الثبات	الفرضيات
0.90	0.81	الأولى
0.91	0.82	الثانية
0.92	0.85	الثالثة
0.95	0.90	لاستبيان كاملاً

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح من نتائج الجدول (7/2/3) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على العبارات المتعلقة بكل فرضية من فرضيات الدراسة الأربع، وعلى الاستبيان كاملاً كانت أكبر من (50%) والبعض منها قريبة جداً إلى (100%) مما يدل على أن الاستبيان يتصف بالثبات والصدق للكبيرين جداً بما يحقق أغراض البحث ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً .

#### رابعاً : الأساليب الإحصائية المستخدمة

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها، تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

1- الأشكال البيانية، التوزيع التكراري للإجابات، النسب المئوية.

2- معامل ارتباط بيرسون.

3- معادلة سبيرمان-براون لحساب معامل الثبات.

4- الوسيط.

5- اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات.

وللحصول على نتائج دقيقة قدر الإمكان، تم استخدام البرنامج الإحصائي *SPSS* والذي يشير

اختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية *Statistical Package for Social*

*Sciences* ، كما تمت الاستعانة بالبرنامج *Excel* لتنفيذ الأشكال البيانية المطلوبة في الدراسة.

#### خامساً : تطبيق أداة الدراسة:

تم توزيع الاستبيان على عينة الدراسة المقررة (150) فرداً ، وقد تم تفرغ البيانات والمعلومات في

الجدول التي أعدتها الباحثة لهذا الغرض، حيث تم تحويل المتغيرات الأسمية (أوافق بشدة، أوافق،

محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) إلى متغيرات كمية (5، 4، 3، 2، 1) على الترتيب وتم تفرغ

البيانات في الجداول الآتية.

الجدول (8/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارات	
0	2	2	28	118	عدد	1
%0.0	%1.3	%1.3	%18.7	%78.7	نسبة	
الاقرار الضريبي يساعد في التزام المكلف بسداد ماعلية في التاريخ المحدد.						
0	5	1	22	122	عدد	2
%0.0	%3.3	%0.7	%14.7	%81.3	نسبة	
الاقرار المقدم من قبل المكلف يساهم في اصدار تقدير ضريبي سليم.						
0	3	11	14	122	عدد	3
%0.0	%2.0	%7.3	%9.3	%81.3	نسبة	
يعبر الاقرار المقدم عن حركة النشاط الحقيقي للمكلف مما يزيد في تنمية						

						الموارد المالية.	
0	5	3	29	113	عدد	الادارة الضريبية	4
%0.0	%3.3	%2.0	%19.3	%75.3	نسبة	تقوم باعتماد معلومات الاقرار بعد التحقق من معلوماته مما يزيد تنمية الموارد المالية.	
0	0	3	39	108	عدد	تقديم الاقرار	5
%0.0	%0.0	%2.0	%26.0	%72.0	نسبة	الضريبي يساعد المكلف في توفيق اوضاعه لسداد ما عليه من التزامات ضريبية.	
0	2	38	60	50	عدد	الادارة الضريبية	6
%0.0	%1.3	%25.3	%40.0	%33.3	نسبة	غالبا ماتجعل الاقرار الضريبي المقدم من المكلف مؤشر سليم	

						لتقديره.	
0	1	5	35	109	عدد	يساعد الاقرار في	7
%0.0	%0.7	%3.3	%23.3	%72.7	نسبة	حصر الالتزامات التي تزيد من تحصيل الموارد المالية علي وجه الدقة.	
1	5	7	28	109	عدد	الإعتماد علي	8
%0.7	%3.3	%4.7	%18.7	%72.7	نسبة	الاقارات الضريبية يساعد علي التخطيط السليم	
0	4	7	24	115	عدد	ساهم الاقرار	9
%0.0	%2.7	%4.7	%16.0	%76.7	نسبة	الضريبي في تحصيل المستحقات الضريبية في الوقت المناسب بما يمكن من استثمارها	

						وتتميتها.	
1	0	4	28	117	عدد	يساعد الاقرار	10
%0.7	%0.0	%2.7	%18.7	%78.0	نسبة	الضريبي في تحقيق تكاليف الجباية بالاعتماد علي الثقة المتبادلة بين المكلف والديوان مما يساعد في زيادة موارد الدولة المالية.	

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

الجدول (9/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارات	
0	8	6	91	45	عدد	1
%0.0	%5.3	%4.0	%60.7	%30.0	نسبة	
						التقدير الذاتي يوفر المعلومة ودقتها في الوقت المناسب
0	5	3	38	104	عدد	2
%0.0	%3.3	%2.0	%25.3	%69.3	نسبة	
						التقدير الذاتي يقلل النزاعات والاستثناءات علي الضرائب المقدرة وتزيد الحصيلة الضريبية
1	5	1	35	108	عدد	3
%0.7	%3.3	%0.7	%23.3	%72.0	نسبة	
						التقدير الذاتي يؤدي الي التقليل من التهرب الضريبي
0	3	2	31	114	عدد	4
%0.0	%2.0	%1.3	%20.7	%76.0	نسبة	
						استخدام التقنية الحديثة في اسلوب

						التقدير الذاتي يحقق كفاءة الاداء المالي	
0	5	5	30	110	عدد	التقدير الذاتي متطور ومتقدم يستوجب الافصاح والشفافية	5
%0.0	%3.3	%3.3	%20.0	%73.3	نسبة		
0	2	2	28	118	عدد	إتباع الطرق الحديثة في اسلوب التقدير الذاتي يوفر تكاليف الوقت والجهد المبذول من قبل المكلف والادارة الضريبية	6
%0.0	%1.3	%1.3	%18.7	%78.7	نسبة		
0	4	3	32	111	عدد	التقدير الذاتي اسلوب فيه تبادل الثقة بين المكلف والديوان مما يساهم في دفع عجلة العملية التحصيلية	7
%0.0	%2.7	%2.0	%21.3	%74.0	نسبة		

0	2	3	27	118	عدد	وجود توعية للمكلف بالتقدير الذاتي يساعد في زيادة الموارد المالية.	8
%0.0	%1.3	%2.0	%18.0	%78.7	نسبة		
0	0	3	24	123	عدد	وجود نظام فوترة الالكتروني متكامل وسجلات يمكن المكلف من التصريح عن دخلة بدقة ممايساعد الادارة علي الفحص الفعال الذي يزيد الحصيلة الضريبية.	9
%0.0	%0.0	%2.0	%16.0	%82.0	نسبة		
0	6	11	36	97	عدد	التقدير الذاتي يسمح باعادة تخصيص الموارد البشرية المتاحة لدي الادارة	10
%0.0	%4.0	7.3	%24.0	%64.7	نسبة		

الضريبة.						التقدير الذاتي	11
0	4	4	36	106	عدد		
%0.0	%2.7	%2.7	%24.0	%70.7	نسبة	الامتثال الطوعي	
						بتقدير وسداد	
						الضريبة مما يوسع	
						المظلة الضريبة	
						ويزيد الحصيلة	
						الضريبة.	

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

الجدول (10/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارات	
0	7	7	87	49	عدد	1
%0.0	%4.7	%4.7	%58.0	%32.7	نسبة	
						اختيار المكلف للتقدير الايجازي يؤثر علي تنمية الموارد المالية
0	6	12	25	107	عدد	2
%0.0	%4.0	%8.0	%16.7	%71.3	نسبة	
						التقدير الايجازي يعطل العملية التحصيلية. مما يؤثر علي الموارد المالية

0	4	10	35	101	عدد	التقدير	3
%0.0	%2.7	%6.7	%23.3	%67.3	نسبة	الاجازي يكون غالبا ما تترتب عليه اعباء ضريبية علي المكلف كالمتأخرات.	
0	12	44	53	41	عدد	بعض	4
%0.0	%8.0	%29.3	%35.3	%27.3	نسبة	المكلفين يرون التقدير الاجازي افضل من التقدير الفعلي	
0	1	5	45	99	عدد	التقدير	5
%0.0	%0.7	%3.3	%30.0	%66.0	نسبة	الاجازي يؤثر علي الدخل في حالة عدم	

						ملء الاقرار بصورة صادقة.	
0	5	10	32	103	عدد	التقدير	6
%0.0	%3.3	%6.7	%21.3	%68.7	نسبة	الاجازي لايحقق الموضوعية في قياس الدخل الخاضع للضريبة.	
0	5	5	40	100	عدد	التقدير	7
%0.0	%3.3	%3.3	%26.7	%66.7	نسبة	الاجازي يؤدي الي تأخر استعادة الدولة من مواردها	

						الضريبة.	
0	4	7	34	105	عدد	التقدير	
%0.0	%2.7	%4.7	%22.7	%70.0	نسبة	الاجازي يساعد علي التهرب الضريبي الذي يؤثر علي الموارد الضريبة	8
0	4	9	33	104	عدد	التقدير	
%0.0	%2.7	%6.0	%22.0	%69.3	نسبة	الاجازي يترتب علي زيادة الفاقد الضريبي.	9
0	0	3	32	115	عدد	وجود	
%0.0	%0.0	%2.0	%21.3	%76.7	نسبة	المنازعات في التقدير	10

						الاجازي	
						يؤدي الي	
						اهدار الوقت	
						والجهد	
						والموارد المالية	

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

## المبحث الثالث

### اختبار صحة الفرضيات

للإجابة على تساؤلات الدراسة والتحقق من فرضياتها سيتم حساب الوسيط لكل عبارة من عبارات الاستبيان والتي تبين آراء عينة الدراسة بخصوص أساليب التقدير الضريبي بديون الضرائب ودورها في تنمية الموارد المالية، حيث تم إعطاء الدرجة (5) كوزن لكل إجابة "أوافق بشدة"، والدرجة (4) كوزن لكل إجابة "أوافق"، والدرجة (3) كوزن لكل إجابة "محايد"، والدرجة (2) كوزن لكل إجابة "لا أوافق"، والدرجة (1) كوزن لكل إجابة "لا أوافق بشدة". إن كل ما سبق ذكره وحسب متطلبات التحليل الإحصائي هو تحويل المتغيرات الاسمية إلى متغيرات كمية، وبعد ذلك سيتم استخدام اختبار مربع كاي لمعرفة دلالة الفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات كل فرضية.

#### 1- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي:

**"توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الاقرار الضريبي وتنمية الموارد المالية للدولة"**

وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الأولى، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعة، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (1/3/3)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى

التفسير	الوسيط	الانحراف المعياري	العبارات	
أوافق بشدة	5	0.546	لاقرار الضريبي يساعد في التزام المكلف بسداد ماعلية في التاريخ المحدد.	1
أوافق بشدة	5	0.639	الاقرار المقدم من قبل المكلف يساهم في اصدار تقدير ضريبي سليم.	2
أوافق بشدة	5	0.693	يعبر الاقرار المقدم عن حركة النشاط الحقيقي للمكلف مما يزيد في تنمية الموارد المالية.	3
أوافق بشدة	5	0.682	الادارة الضريبية تقوم باعتماد معلومات الاقرار بعد التحقق من معلوماته مما يزيد تنمية الموارد المالية.	4
أوافق بشدة	5	0.502	تقديم الاقرار الضريبي يساعد المكلف في توفيق اوضاعه لسداد ماعليه من التزامات ضريبية.	5
أوافق	4	0.801	لادارة الضريبية غالبا ماتجعل الاقرار الضريبي المقدم من المكلف مؤشر سليم لتقديره.	6

أوافق بشدة	5	0.571	يساعد الاقرار في حصر الالتزامات التي تزيد من تحصيل الموارد المالية علي وجة الدقة.	7
أوافق بشدة	5	0.787	الأعتماد علي لاقدرات الضريبية يساعد علي التخطيط السليم	8
أوافق بشدة	5	0.692	يساهم الاقرار الضريبي في تحصيل المستحقات الضريبية في الوقت المناسب بما يمكن من استثمارها وتنميتها.	9
أوافق بشدة	5	0.575	يساعد الاقرار الضريبي في تحقيق تكاليف الجباية بالاعتماد علي الثقة المتبادلة بين المكلف والديوان مما يساعد في زيادة موارد الدولة المالية.	10
أوافق بشدة	5	0.435	جميع العبارات	

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

يتبين من الجدول رقم (1/3/3) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن الاقرار الضريبي يساعد في التزام المكلف بسداد ما عليه في التاريخ المحدد.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن الاقرار المقدم من قبل المكلف يساهم في اصدار تقدير ضريبي سليم.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن الاقرار المقدم يعبر عن حركة النشاط الحقيقي للمكلف مما يزيد في تنمية الموارد المالية.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن الادارة الضريبية تقوم باعتماد معلومات الاقرار بعد التحقق من معلوماته مما يزيد تنمية الموارد المالية.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن تقديم الاقرار الضريبي يساعد المكلف في توفيق اوضاعه لسداد ما عليه من التزامات ضريبية.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن الادارة الضريبية غالبا ماتجعل الاقرار الضريبي المقدم من المكلف مؤشر سليم لتقديره.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن الاقرار يساعد في حصر الالتزامات التي تزيد من تحصيل الموارد المالية علي وجه الدقة.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن الاعتماد على الاقرارات الضريبية يساعد علي التخطيط السليم.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن الاقرار الضريبي يساهم في تحصيل المستحقات الضريبية في الوقت المناسب بما يمكن من استثمارها وتنميتها.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العاشرة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن الاقرار الضريبي يساعد في تحقيق تكاليف الجباية بالاعتماد علي الثقة المتبادلة بين المكلف والديوان مما يساعد في زيادة موارد الدولة المالية.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على ما جاء بعبارات الفرضية الأولى.

إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك، حيث أنه وكما ورد في جدول رقم (8/2/3) أن هناك أفراداً محايدين أو غير موافقين على ذلك، ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الأولى، الجدول رقم (2/3/3) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات:

جدول رقم (2/3/3)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الأولى

قيمة مربع كاي	درجة الحرية	العبارات	
242.43	3	لاقرار الضريبي يساعد في التزام المكلف بسداد ماعلية في التاريخ المحدد.	1
260.51	3	الاقرار المقدم من قبل المكلف يساهم في اصدار تقدير ضريبي سليم.	2
255.60	3	يعبر الاقرار المقدم عن حركة النشاط الحقيقي للمكلف مما يزيد في تنمية الموارد المالية.	3
213.84	3	الادارة الضريبية تقوم باعتماد معلومات الاقرار بعد التحقق من معلوماته مما يزيد تنمية الموارد المالية.	4
113.88	2	تقديم الاقرار الضريبي يساعد المكلف في توفيق اوضاعة لسداد ماعليه من التزامات ضريبية.	5
51.28	3	لادارة الضريبية غالبا ماتجعل الاقرار الضريبي المقدم من المكلف مؤشر سليم لتقديره.	6
200.19	3	يساعد الاقرار في حصر الالتزامات التي تزيد من تحصيل الموارد المالية علي وجه الدقة.	7
274.67	4	الأعتماد علي الاقرارات الضريبية يساعد علي التخطيط السليم	8
219.76	3	يساهم الاقرار الضريبي في تحصيل المستحقات	9

		الضريبية في الوقت المناسب بما يمكن من استثمارها وتمييزها.	
325.27	4	يساعد الاقرار الضريبي في تحقيق تكاليف الجباية بالاعتماد علي الثقة المتبادلة بين المكلف والديوان مما يساعد في زيادة موارد الدولة المالية.	10

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كآلاتي:

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (242.43) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (8/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن الاقرار الضريبي يساعد في التزام المكلف بسداد ما عليه في التاريخ المحدد.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية (260.51) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (8/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن الاقرار المقدم من قبل المكلف يساهم في اصدار تقدير ضريبي سليم.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (255.60) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (8/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن الاقرار المقدم يعبر عن حركة النشاط الحقيقي للمكلف مما يزيد في تنمية الموارد المالية.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (213.84) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (8/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن الإدارة الضريبية تقوم باعتماد معلومات الاقرار بعد التحقق من معلوماته مما يزيد تنمية الموارد المالية.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (113.88) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (9.21)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (8/2/3) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن تقديم الاقرار الضريبي يساعد المكلف في توفيق اوضاعه لسداد ما عليه من التزامات ضريبية.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة السادسة (51.28) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (8/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن الإدارة الضريبية غالباً ماتجعل الإقرار الضريبي المقدم من المكلف مؤشر سليم لتقديره.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة السابعة (200.19) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (8/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن الإقرار يساعد في حصر الالتزامات التي تزيد من تحصيل الموارد المالية علي وجه الدقة.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة الثامنة (274.67) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (8/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن الاعتماد علي الإقرارات الضريبية يساعد علي التخطيط السليم.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة التاسعة (219.76) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع

كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (8/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن يساهم الاقرار الضريبي في تحصيل المستحقات الضريبية في الوقت المناسب بما يمكن من استثمارها وتتميتها.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة العاشرة (325.27) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (8/2/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن الاقرار الضريبي يساعد في تحقيق تكاليف الجباية بالاعتماد على الثقة المتبادلة بين المكلف والديوان مما يساعد في زيادة موارد الدولة المالية.

مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الأولى لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الأولى عددها (10) عبارات وعلى كل منها هناك (150) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى ستكون (1500) إجابةً، ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الأولى بالجدول رقم (3/3/3) والشكل رقم (1/3/3) أدناه:

### جدول رقم (3/3/3)

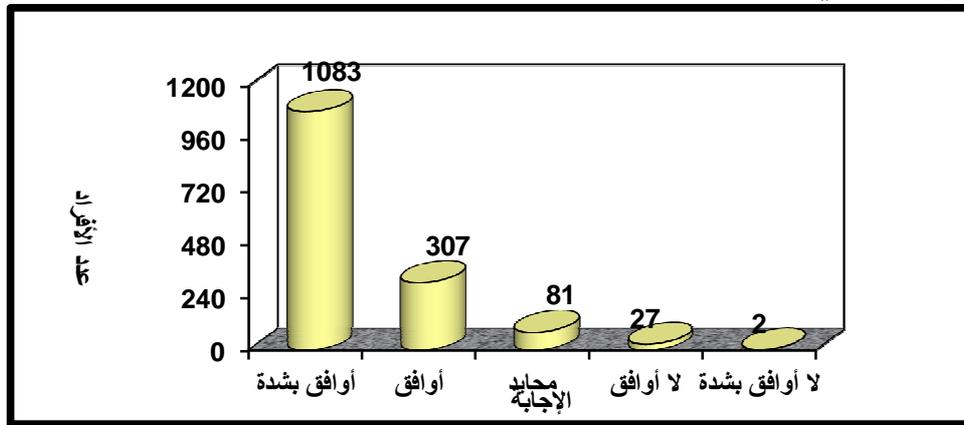
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
72.2%	1083	أوافق بشدة
20.5%	307	أوافق
5.4%	81	محايد
1.8%	27	لا أوافق
0.1%	2	لا أوافق بشدة
100.0%	1500	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

شكل رقم (1/3/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يتبين من الجدول رقم (3/3/3) والشكل رقم (1/3/3) أن عينة الدراسة تضمنت على (1083) إجابة وبنسبة (72.2%) موافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى، و(307) إجابة وبنسبة (20.5%) موافقة، و(81) إجابة وبنسبة (5.4%) محايدة، و(27) إجابات وبنسبة (1.8%) غير موافقة، وإجابتان وبنسبة (0.1%) غير موافقة بشدة على

ذلك، وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى (2748.11) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) وبالباغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (3/3/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: " توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الاقرار الضريبي وتنمية الموارد المالية للدولة " قد تحققت.

## 2- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي:

" توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التقدير الذاتي وتنمية الموارد المالية للدولة " .

وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الثانية، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة من ثم على العبارات مجتمعةً ، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:

### جدول رقم (4/3/3)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية

التفسير	الوسيط	الانحراف المعياري	العبارات

أوافق	4	0.558	التقدير الذاتي يوفر المعلومة ودقتها في الوقت المناسب .	1
أوافق بشدة	5	0.730	التقدير الذاتي يقلل النزاعات والاستئنافات علي الضرائب المقدره وتزيد الحصيلة الضريبية.	2
أوافق بشدة	5	0.694	التقدير الذاتي يؤدي الي التقليل من التهرب الضريبي .	3
أوافق بشدة	5	0.729	استخدام التقنية الحديثة في اسلوب التقدير الذاتي يحقق كفاءة الاداء المالي .	4
أوافق بشدة	5	0.597	التقدير الذاتي متطور ومتقدم يستوجب الافصاح والشفافية .	5
أوافق بشدة	5	0.709	إتباع الطرق الحديثة في اسلوب التقدير الذاتي يوفر تكاليف الوقت والجهد المبذول من قبل المكلف والادارة الضريبية .	6
أوافق بشدة	5	0.546	التقدير الذاتي اسلوب فيه تبادل الثقة بين المكلف والديوان مما يساهم في دفع عجلة العملية التحصيلية .	7
أوافق بشدة	5	0.652	وجود توعية للمكلف بالتقدير الذاتي يساعد في زيادة الموارد المالية .	8

أوافق بشدة	5	0.561	وجود نظام فوترة الكتروني متكامل وسجلات يمكن المكلف من التصريح عن دخلة بدقة ممايساعد الادارة علي الفحص الفعال الذي يزيد الحصيلة الضريبية.	9
أوافق بشدة	5	0.449	التقدير الذاتي يسمح باعادة تخصيص الموارد البشرية المتاحة لدي الادارة الضريبية.	10
أوافق بشدة	5	0.801	التقدير الذاتي يشجع علي الامتثال الطوعي بتقدير وسداد الضريبة مما يوسع المظلة الضريبية ويزيد الحصيلة الضريبية.	11
أوافق بشدة	5	0.671	جميع العبارات	

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

يتبين من الجدول رقم (4/3/3) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن التقدر الذاتي يوفر المعلومة ودقتها في الوقت المناسب.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن التقدير الذاتي يقلل النزاعات والاستئنافات علي الضرائب المقدره وتزيد الحصيله الضريبية.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن التقدير الذاتي يؤدي الي التقليل من التهرب الضريبي..

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن استخدام التقنية الحديثة في اسلوب التقدير الذاتي يحقق كفاءة الاداء المالي..

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن التقدير الذاتي متطور ومتقدم يستوجب الافصاح والشفافية.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن إتباع الطرق الحديثة في اسلوب التقدير الذاتي يوفر تكاليف الوقت والجهد المبذول من قبل المكلف والادارة الضريبية.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن التقدير الذاتي اسلوب فيه تبادل الثقة بين المكلف والديوان مما يساهم في دفع عجلة العملية التحصيلية.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن وجود توعية للمكلف بالتقدير الذاتي يساعد في زيادة الموارد المالية..

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن وجود نظام فوترة الكتروني متكامل وسجلات يمكن المكلف من التصريح عن دخلة بدقة ممايساعد الادارة علي الفحص الفعال الذي يزيد الحصيلة الضريبية.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العاشرة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن التقدير الذاتي يسمح باعادة تخصيص الموارد البشرية المتاحة لدي الادارة الضريبية.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الحادية عشر (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن التقدير الذاتي يشجع علي الامتثال الطوعي بتقدير وصدق الضريبة مما يوسع المظلة الضريبية ويزيد الحصيلة الضريبية.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على ما جاء بعبارات الفرضية الثانية.

إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك، حيث أنه وكما ورد في جدول رقم (9/2/3) أن هناك أفراداً محايدين أو غير موافقين على ذلك، ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم

استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الثانية، الجدول رقم (5/3/3) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات:

### جدول رقم (5/3/3)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثانية

رقم	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
1	التقدير الذاتي يوفر المعلومة ودقتها في الوقت المناسب .	3	81.05
2	التقدير الذاتي يقلل النزاعات والاستئنافات علي الضرائب المقدره وتزيد الحصيلة الضريبية.	3	46.08
3	التقدير الذاتي يؤدي الي التقليل من التهرب الضريبي.	4	61.00
4	استخدام التقنية الحديثة في اسلوب التقدير الذاتي يحقق كفاءة الاداء المالي.	4	127.49
5	التقدير الذاتي متطور ومتقدم يستوجب الافصاح والشفافية.	3	177.84
6	إتباع الطرق الحديثة في اسلوب التقدير الذاتي يوفر تكاليف الوقت والجهد المبذول من قبل المكلف والادارة الضريبية.	3	280.53
7	التقدير الذاتي اسلوب فيه تبادل الثقة بين المكلف والديوان مما يساهم في دفع عجلة العملية التحصيلية .	3	308.13
8	وجود توعية للمكلف بالتقدير الذاتي يساعد في زيادة	3	198.00

		الموارد المالية.	
242.43	2	وجود نظام فوترة الكتروني متكامل وسجلات يمكن المكلف من التصريح عن دخلة بدقة ممايساعد الادارة علي الفحص الفعال الذي يزيد الحصيلة الضريبية.	9
206.53	3	التقدير الذاتي يسمح باعادة تخصيص الموارد البشرية المتاحة لدي الادارة الضريبية.	10
241.09	3	التقدير الذاتي يشجع علي الامتثال الطوعي بتقدير وسداد الضريبة مما يوسع المظلة الضريبية ويزيد الحصيلة الضريبية.	11

#### المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كآتي:

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (81.05) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (9/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن التقدر الذاتي يوفر المعلومة ودقتها في الوقت المناسب.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية (46.08) وهذه القيمة أكبر من قيمة

مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (9/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن التقدير الذاتي يقلل النزاعات والاستئنافات علي الضرائب المقدرة وتزيد الحصيله الضريبية.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (61.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (9/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن التقدير الذاتي يؤدي الي التقليل من التهرب الضريبي..

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (127.49) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (9/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن استخدام التقنية الحديثة في اسلوب التقدير الذاتي يحقق كفاءة الاداء المالي.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (177.84) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على

ما ورد في الجدول رقم (9/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن التقدير الذاتي متطور ومتقدم يستوجب الإفصاح والشفافية.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة السادسة (280.53) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (9/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن إتباع الطرق الحديثة في أسلوب التقدير الذاتي يوفر تكاليف الوقت والجهد المبذول من قبل المكلف والادارة الضريبية.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة السابعة (308.13) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (9/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن التقدير الذاتي أسلوب فيه تبادل الثقة بين المكلف والديوان مما يساهم في دفع عجلة العملية التحصيلية.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة الثامنة (198.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على

ما ورد في الجدول رقم (9/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن وجود توعية للمكلف بالتقدير الذاتي يساعد في زيادة الموارد المالية.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة التاسعة (242.43) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (9.21)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (9/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن وجود نظام فوترة الكتروني متكامل وسجلات يمكن المكلف من التصريح عن دخلة بدقة ممايساعد الادارة علي الفحص الفعال الذي يزيد الحصيله الضريبية.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة العاشرة (206.53) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (9/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن التقدير الذاتي يسمح باعادة تخصيص الموارد البشرية المتاحة لدي الادارة الضريبية.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة الحادية عشر (241.09) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً

على ما ورد في الجدول رقم (9/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن التقدير الذاتي يشجع علي الامتثال الطوعي بتقدير وسداد الضريبة مما يوسع المظلة الضريبية ويزيد الحصيلة الضريبية.

مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الثانية لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الأولى عددها (11) عبارات وعلى كل منها هناك (150) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية ستكون (1650) إجابةً، ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الثانية بالجدول رقم (6/3/3) والشكل رقم (2/3/3) أدناه:

جدول رقم (6/3/3)

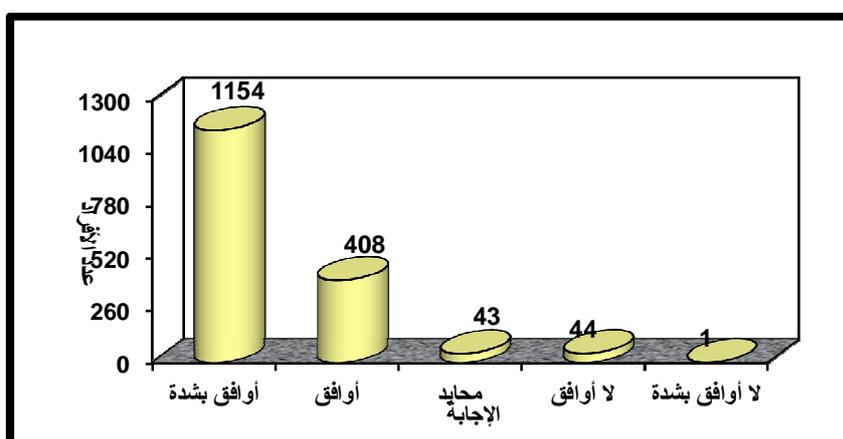
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
%69.9	1154	أوافق بشدة
%24.7	408	أوافق
%2.6	43	محايد
%2.7	44	لا أوافق
%0.1	1	لا أوافق بشدة
%100.0	1650	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

شكل رقم (2/3/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يتبين من الجدول رقم (6/3/3) والشكل رقم (2/3/3) أن عينة الدراسة تضمنت على (1154) إجابة وبنسبة (%69.9) موافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية،

و(408) إجابة وبنسبة (24.7%) موافقة، و(44) إجابة وبنسبة (2.7%) غير موافقة، و(43) إجابات وبنسبة (2.6%) محايدة، وإجابة واحدة وبنسبة (0.1%) غير موافقة بشدة على ذلك، وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية (2901.41) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) وبالقيمة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (6/3/4)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: "توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التقدير الذاتي وتنمية الموارد المالية للدولة" قد تحققت.

### 3- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي:

"توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التقدير الايجازي وتنمية الموارد المالية للدولة".

وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الثالثة، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعة، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:

#### جدول رقم (7/3/3)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة

التفسير	الوسيط	الانحراف المعياري	العبارات	
أوافق	4	0.727	اختيار المكلف للتقدير الايجازي يؤثر علي تنمية الموارد المالية.	1
أوافق بشدة	5	0.807	التقدير الايجازي يعطل العملية التحصيلية. مما يؤثر علي الموارد المالية.	2
أوافق بشدة	5	0.738	التقدير الايجازي يكون غالبا ما تترتب عليه اعباء ضريبية علي المكلف كالمتأخرات.	3
أوافق	4	0.927	بعض المكلفين يرون التقدير الايجازي افضل من التقدير الفعلي	4
أوافق بشدة	5	0.588	التقدير الايجازي يؤثر علي الدخل في حالة عدم ملء الاقرار بصورة صادقة.	5
أوافق بشدة	5	0.764	التقدير الايجازي لا يحقق الموضوعية في قياس الدخل الخاضع للضريبة.	6
أوافق	5	0.718	التقدير الايجازي يؤدي الي تأخر	7

بشدة			استفادة الدولة من مواردها الضريبية.	
أوافق بشدة	5	0.705	التقدير الايجازي يساعد علي التهرب الضريبي الذي يؤثر علي الموارد الضريبية.	8
أوافق بشدة	5	0.726	التقدير الايجازي يترتب علي زيادة الفاقد الضريبي.	9
أوافق بشدة	5	0.480	وجود المنازعات في التقدير الايجازي يؤدي الي اهدار الوقت والجهد والموارد المالية .	10
أوافق بشدة	5	0.491	جميع العبارات	

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

يتبين من الجدول رقم (7/3/3) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن اختيار المكلف للتقدير الايجازي يؤثر علي تنمية الموارد المالية.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن التقدير الايجازي يعطل العملية التحصيلية، مما يؤثر علي الموارد المالية.

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن التقدير الايجازي يكون غالبا ما تترتب عليه اعباء ضريبية علي المكلف كالمتأخرات.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن بعض المكلفين يرون التقدير الايجازي افضل من التقدير الفعلي.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن التقدير الايجازي يؤثر علي الدخل في حالة عدم ملء الاقرار بصورة صادقة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن التقدير الايجازي لا يحقق الموضوعية في قياس الدخل الخاضع للضريبة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن التقدير الايجازي يؤدي الي تأخر استفاة الدولة من مواردها الضريبية.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن التقدير الايجازي يساعد علي التهرب الضريبي الذي يؤثر علي الموارد الضريبية.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن التقدير الايجازي يترتب علي زيادة الفاقد الضريبي.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العاشرة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن وجود المنازعات في التقدير الايجازي يؤدي الي اهدار الوقت والجهد والموارد المالية.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على ما جاء بعبارات الفرضية الثالثة.

إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك، حيث أنه وكما ورد في جداول رقم (10/2/3) أن هناك أفراداً محايدين أو غير موافقين على ذلك، ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الثالثة، الجدول رقم (8/3/3) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات:

جدول رقم (8/3/3)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثالثة

رقم	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
1	اختيار المكلف للتقدير الايجازي يؤثر علي تنمية الموارد المالية.	4	182.40
2	التقدير الايجازي يعطل العملية التحصيلية. مما يؤثر علي الموارد المالية.	3	176.77
3	التقدير الايجازي يكون غالبا ما تترتب عليه اعباء ضريبية علي المكلف كالمتأخرات.	3	157.79
4	بعض المكلفين يرون التقدير الايجازي افضل من التقدير الفعلي	3	25.20
5	التقدير الايجازي يؤثر علي الدخل في حالة عدم ملء الاقرار بصورة صادقة.	3	166.05
6	التقدير الايجازي لا يحقق الموضوعية في قياس الدخل الخاضع للضريبة.	3	163.55
7	التقدير الايجازي يؤدي الي تأخر استفادة الدولة من مواردها الضريبية.	3	160.67
8	التقدير الايجازي يساعد علي التهرب الضريبي	3	176.56

		الذي يؤثر علي الموارد الضريبية.	
170.05	3	التقدير الايجازي يترتب علي زيادة الفاقد الضريبي.	9
135.16	2	وجود المنازعات في التقدير الايجازي يؤدي الي اهدار الوقت والجهد والموارد المالية .	1 0

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (182.40) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (10/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن اختيار المكلف للتقدير الايجازي يؤثر علي تنمية الموارد المالية.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية (176.77) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (10/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن التقدير الايجازي يعطل العملية التحصيلية، مما يؤثر علي الموارد المالية.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (157.79) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (10/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجبات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن التقدير الايجازي يكون غالباً ما تترتب عليه اعباء ضريبية علي المكلف كالمتأخرات.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (25.20) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (10/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن بعض المكلفين يرون التقدير الايجازي افضل من التقدير الفعلي.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (166.05) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (10/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن التقدير الايجازي يؤثر علي الدخل في حالة عدم ملء الاقرار بصورة صادقة.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة السادسة (163.55) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (10/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن التقدير الايجازي لا يحقق الموضوعية في قياس الدخل الخاضع للضريبة.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة السابعة (160.67) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (10/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن التقدير الايجازي يؤدي الي تأخر استفادة الدولة من مواردها الضريبية.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة الثامنة (176.56) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (10/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن التقدير الايجازي يساعد علي التهرب الضريبي الذي يؤثر علي الموارد الضريبية.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة التاسعة (170.05) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (10/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن التقدير الايجازي يترتب علي زيادة الفاقد الضريبي.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة العاشرة (135.16) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (9.21)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (10/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن وجود المنازعات في التقدير الايجازي يؤدي الي اهدار الوقت والجهد والموارد المالية.

مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الثالثة لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجملية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الثالثة عددها (10) عبارات وعلى كل منها هناك (150) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة ستكون (1500) إجابةً، ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الثالثة بالجدول رقم (9/3/3) والشكل رقم (3/3/3) أدناه:

### جدول رقم (9/3/3)

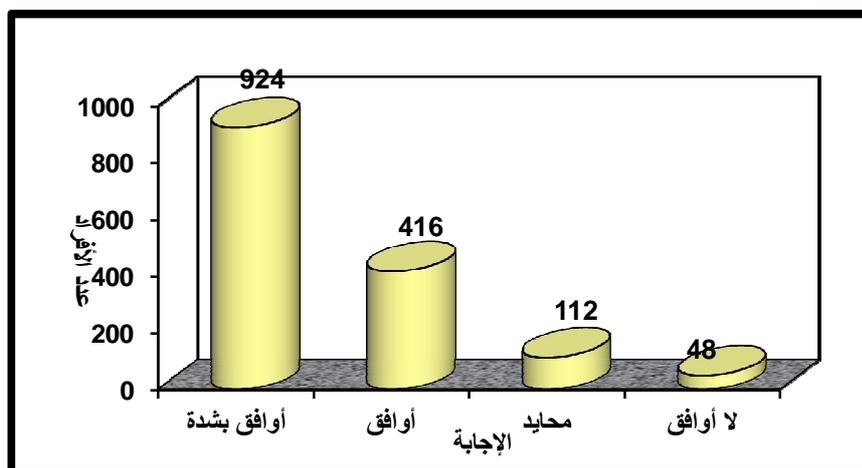
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
%61.6	924	أوافق بشدة
%27.7	416	أوافق
%7.5	112	محايد
%3.2	48	لا أوافق
%100.0	1500	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

شكل رقم (3/3/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يتبين من الجدول رقم (9/3/3) والشكل رقم (3/3/3) أن عينة الدراسة تضمنت على (924) إجابة وبنسبة (61.6%) موافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة، و(416) إجابة وبنسبة (27.7%) موافقة، و(112) إجابة وبنسبة (7.5%) محايدة، و(48) إجابة وبنسبة (3.2%) غير موافقة على ذلك، وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة (1277.81) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (9/3/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة. مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن: " **توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التقدير الإيجازي وتنمية الموارد المالية للدولة** " قد تحققت. ويمكن تلخيص نتائج تحقق فرضيات الدراسة الأربع بالجدول (10/3/3) والشكل (4/3/3) أدناه:

### الجدول (10/3/3)

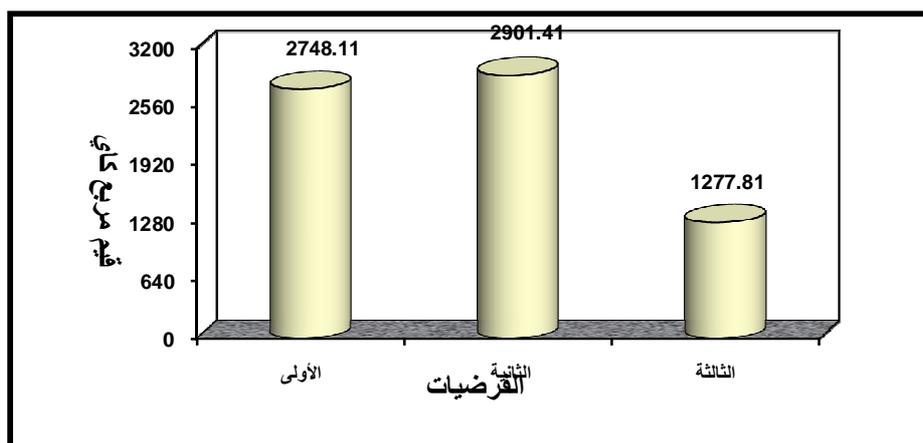
#### ملخص نتائج تحقق فرضيات الدراسة

قيمة مربع كاي	الفرضيات	
2748.11	توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الاقرار الضريبي وتنمية الموارد المالية للدولة	1
2901.41	توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التقدير الذاتي وتنمية الموارد المالية للدولة	2
1277.81	توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التقدير الايجازي وتنمية الموارد المالية للدولة	3

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

### الشكل (4/3/3)

#### ملخص نتائج تحقق فرضيات الدراسة



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يتبين من الجدول (10/3/3) والشكل (4/3/3) وبحسب قيم اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بجميع فرضيات الدراسة أن فرضية الدراسة الثانية تحققت بالمرتبة الأولى اعتماداً على أكبر قيمة لمربع كاي البالغة (2901.41)، يليها تحقق الفرضية الأولى بالمرتبة الثانية اعتماداً على أكبر ثاني قيمة لاختبار مربع كاي البالغة (2748.11) وأخيراً تحقق الفرضية الثالثة بالمرتبة الثالثة اعتماداً على ثالث أكبر قيمة لمربع كاي البالغة (1277.81).

## الخاتمة

تشتمل الخاتمة علي الاتي :

اولاً :- النتائج.

ثانياً :- التوصيات.

## اولا:- النتائج

من خلال دراسة مفهوم الضريبة والتقدير الضريبي والتحصيل الضريبي والدراسة الميدانية استنتجت الباحثة الاتي :

1. قيام الادارة الضريبية بفحص بيانات الاقرار والتأكد من صحتها من واقع المستندات يؤدي الي زيادة الايرادات التي بدورها ستزيد من تنمية الموارد المالية للدولة .
2. تتأثر الايرادات الضريبية بزيادة الوعي لدى المكلفين عند معرفتهم لمفهوم الضريبة .
3. تؤثر طرق التقدير المستخدمه في زيادة الايرادات .
4. استخدام طريقة التقدير الايجازي اذا تعذر المكلف عند تقديم اقرار صحيح مستند الي الدفاتر وسجلات محاسبية منتظمة .
5. إتباع سياسات الإعفاءات في نظام الضريبة على القيمة المضافة له سلبيات متعددة من أهمها ، لجؤ النولة لتعويض النقص في الحصيلة الضريبية ممن لا يتمتعون بهذه الإعفاءات وهذا يخل بمبدأ العدالة إضافي إلى تأثيره على حافز الإنتاج .
6. إهمال اخضاع بعض السلع للضريبة يؤدي إلى إلغاء جزء أساسي من الضريبة مما يؤدي إلى تقليل الإيرادات التي تؤثر علي تنمية الموارد المالية.
7. اشراك المكلف في وضع سياسات التقدير الضريبي تؤدي الي زيادة قناعتة ورضائة بدفع التزاماته الضريبة.
8. التزام المكلف بتقديم الاقرار في الوقت المحدد يؤثر ايجابيا علي الايرادات التي تؤثر علي الموارد المالية للدولة.
9. التقدير الذاتي يحد من السلطة التقديرية لموظفين الضرائب.
10. التقدير الذاتي يزيد من ثقة الممولين في ديوان الضرائب مما يدفعهم بانشطتهم وبالتالي توسع المظله الضريبية.
11. تنوير المكلف بأهمية سداد الضريبة يؤدي الي زيادة الحصيلة الضريبية مما يزيد الموارد المالية للدولة.

## ثانياً :- التوصيات

بناء علي النتائج يوصي الباحث بالتوصيات الآتية:-

1. انشاء اقسام خدمية بمكاتب الضرائب للتبصير بمعلومات الاقرار وكيفية ملئه والرد علي اي استفسار .
2. العمل علي التتوير بطرق التقدير الذاتي وتفعيله لانه احدث الطرق المتبعه لزيادة الايرادات الضريبية مستقبلياً .
3. اخضاع جميع السلع والخدمات المستوفية لشروط فرض الضريبة للضرب حتى لا تكون هنالك إخفاقات في تحصيل الضريبة .
4. تقليل الإعفاءات التي تمنحها وزارة المالية لبعض المؤسسات والشركات .
5. ادخال الحكومة الالكترونية للحد من التهرب الضريبي .
6. العمل علي تنمية الموارد البشرية بالادارة الضريبية وذلك من خلال التدريب الجيد للكادر الوظيفي وتأهيله وتطوير هيكل المعرفة .
7. عمل ورش للتتوير بطرق التقدير الضريبي وبيان اهميته في السداد و تبسيط الاجراءات ومنع التسهيلات في السداد .
8. وضع الجزاءات الرادعة والمناسبة لجميع المخالفات لكل مراحل تطبيق النظام .
9. دراسات مستقبلية:-

أ. الاعفاءات الضريبية واثرها علي الحصيلة الضريبية في السودان .

ب. مشاكل تقدير وتحصيل ضريبة ارباح الاعمال في السودان .

ت. المراكز الضريبية الموحدة واثرها علي الايرادات الضريبية في السودان .

## قائمة المصادر والمراجع

### القرآن الكريم

(1) الكتب:

- د. مجدي شهاب، أصول الاقتصاد العام المالية العامة، دار الجامعة الجديدة الازارطة 2004.
- د. سوري عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة والنقابات والإيرادات العامة ، الإسكندرية، دار الجامعة للطباعة والنشر 2000.
- د. يحي الفاضل احمد مصطفى، دراسات في الزكاة والمحاسبة الضريبية (الرياض، دار المريخ للنشر ، 2001م) .
- عدي عفانة واخرون، الجديد في المحاسبة الضريبية ، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع، 2004).
- د. رفعت المحجوب، المالية العامة ط2 القاهرة، دار النهضة العربية 1982.
- حامد عبد الحميد دراز ، مبادئ المالية العامة ، الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2002م.
- د. آدم محمد مهدي، مفاهيم المالية العامة، القاهرة، الشركة العامية والنشر، 2001.
- الموسوعة الضرايبية ، لإدارة العامة للبحوث والاحصاء والتشريع ، الخرطوم: ديوان الضرائب ، 2007 .
- الموسوعة الضريبية ، العمليات الضريبية والتطورات الادارية للضرائب ، الخطوم: الادارة العامة للبحوث والاحصاء المجلد الثاني، 2000م .
- د. اسماعيل احمد عمر ، المحاسبة والتحاسب الضريبي علي الدخل ، القاهرة : طنطا للنشر ، 2006م .
- منصور ميلاد يونس ، مبادئ المحاسبة العامة ، طرابلس : الدجار الوطنية ، 2004م ،

- التقرير النهائي للجنة مراجعة قوانين ضرائب الدخل، دار جامعة أم درمان الإسلامية للطباعة والنشر، 1983م.
- يحي احمد مصطفى قللي، دراسات في الزكاة و المحاسبة الضرائبية ، الرياض ، دار المريخ للنشر ، 1993.
- د.عبدالله الصعيدي ، قانون الضريبة علي الدخل في مصر ، القاهرة : دار النهضة العربية، (2006).
- محمود زروق الشاوش، المحاسبة الضريبية التنظيم الفني والقانوني لضرائب الدخل (طرابلس ، دار الكتب الوطنية ، 2001م).
- نوح محمد ابراهيم ، المحاسب الضريبي (بنغازي ، منشورات جامعة قاريوس ، 1988م)
- د. آدم محمد مهدي، مفاهيم المالية العامة، القاهرة، الشركة العامية والنشر، 2001.
- د. سوزي عدلي، ناشد، الوجيز في المالية العامة والنفقات الايرادية العامة ، الاسكندرية، دار الجامعة للطباعة والنشر، 2000م .
- أ. بكري سيد احمد عثمان ، الضرائب والزكاة ( الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، س.ت) .
- د. زكريا محمد بيومي ، مبادئ المالية العامة ، القاهرة، دار النهضة العربية ، 1978 .
- د. احمد زهير شامية ، د. خالد الخطيب ، المالية العامة ، عمان ، زهران للنشر ، د. ت .
- د. عادل احمد حشيش ، أساسيات المالية العامة ، بيروت : دار النهضة العربية 1992م .
- د. محمود محمد نور ، أسس ومبادئ المالية العامة ، القاهرة : مكتبة التجارة والتعاون ، 1973م
- عبدالله عباس عبدالله ، محاضرات في محاسبة الزكاة والضرائب ، د.ت .
- ابتسام احمد موس ، اثر تغيير الطرق والسياسات المحاسبية علي وعاء ضريبة ارباح الاعمال في المنشآت التجارية ، الخرطوم، جامعة النيلين ، رسالة ماجستير غير منشورة 2011م .

- د. عبدالكريم صادق بركات، د. عبدالعزيز دار، علم المالية العامة، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة) 1990 .
- د. حسن عواضه، المالية العامة، (بيروت: دار النهضة العربية) 1986م .
- د. سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، 2000).
- جهاد محمد فهد ، كفاءة المعلومات الضريبية في شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للاوراق المالية في ضوء نظم المعلومات المحاسبية ، ماجستير في المنازعات الضريبية ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية ، فلسطين ، 2011م .
- د. مدين إبراهيم الضابط، مدى توافر نظام تقدير ذاتي متكامل وفعال في ظل ضريبة الدخل رقم (24)، سوريا، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد 36، العدد 5، ورقة علمية منشورة، 2014م.
- رمضان عبد العال، التقدير الذاتي يبحث عن ثقة الممولين، مجلة الثقافة الضريبية، القاهرة، مصلحة الضرائب على المبيعات، العدد السادس والأربعون، أبريل 2008م .
- جمهورية مصر العربية، وزارة المالية، مصلحة الضرائب، تخطيط الفحص لنظام التقدير الذاتي، 2005م .
- د. عبد القادر محمد أحمد صالح، تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في السودان، دراسة تطبيقية في استراتيجية تطبيق القرار، بحث دكتوراه في إدارة الأعمال غير منشور، جامعة الخرطوم، 2006م.
- المحامي نبيل غطاس، معجم مصطلحات الاقتصاد والمال وإدارة الأعمال، طبعة جديدة، مكتبة لبنان، 1998م .
- جيرالد م وروبرت بالدوين: التنمية الاقتصادية: نظرياتها، تاريخها، سياساتها، ترجمة يوسف عبد الله صايغ، مراجعة برهان دجاني، بيروت، مكتبة لبنان، ج1، 1964م .

- توماس سننش، الاقتصاد السياسي للتخلف، ترجمة فالح عبد الجبار، بيروت، دار الفارابي، 1978م، ج 1 .
- د. أنطونيوس كرم، اقتصاديات التخلف والتنمية، مركز الانماء القومي، الكويت، 198 .
- د. جورج قرم، الاقتصاد العربي أمام التحدي، دار الطليعة، بيروت، 1997م.
- انظر كتاب التنمية العربية الواقع الراهن والمستقبل، وكتاب دراسات في التنمية والتكامل العربية، مجموعة من الباحثين العرب، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، 1984م.
- عادل حسين، تجربة مصر في التنمية المستقلة، ورقة قدمت إلى التنمية المستقلة في الوطن العربي بحوث ومناقشات الندوة الفكرية التي نظمها مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت 1987م.
- حامد عمار (دكتور)، التدريب على تنمية المجتمع قواعده وبرامجه ومؤسساته، مركز تنمية المجتمع في العالم العربي، سرس الليان، 1962 م .
- مالك بن نبي، حديث في البناء الجديد، جمعها وترجم لمؤلفها، كامل عمر مسقاوي، بيروت، صودا، المكتبة العصرية للطباعة والنشر، 1959م .
- إبراهيم أحمد عمر (دكتور)، فلسفة التنمية، رؤية إسلامية، الطبعة الأولى، (الخرطوم، المعهد العالمي للفكر الإسلامي، مكتب الخرطوم، بيت المعرفة للإنتاج الثقافي)، 1989م، مطبعة الزهراء للإعلام العربي، القاهرة .
- د. أحمد عبد الرحيم زردق، الموارد الاقتصادية، جامعة الزقازيق، مصر، 1997م .
- سالم سليمان درويش، رسالة دكتوراه، التنمية الاقتصادية في فلسطين، جامعة السودان، 2007م .
- فاتلا فهافل، كتاب مفتوح إلى غوستاف هوماك، دار الجديد، بيروت، 1990م .
- وانزوى بذلك أصحاب الحس الوطني أو المهني واستكانت أغليبتهم تحت طائلة الحرمان من الحقوق الاقتصادية والاجتماعية، لذلك فهذه الظاهرة تستحق دراسة معمقة في علم النفس السياسي وتكيف السلوك الاجتماعي ضد المصالح والاعتبارات الاجتماعية المستقبلية.

- د. محمد جابر الأنصاري، الديمقراطية ومعوقات التكوين السياسي العربي، مجلة المستقبل العربي، السنة 18، العدد 203، بيروت، 1996م .
- سيكون من أصعب المهام النظرية وفي الممارسة أمام الديمقراطيين الإسلاميين، في وضع الحدود التمييزية الفاصلة وعدم الفصل المطلق بين الدين والسياسة في الإسلام.
- د. عدنان ياسين مصطفى، شبكات الأمان الاجتماعي العربية الفعل والتحدى، دراسات اجتماعية، بين الحكمة، العدد 5، العراق، 2000م .
- مسعود، علي عطية، التنمية المستدامة كيفية تحقيقها ، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة اسيوط، 2004م، العدد 36،
- ألبياتي، فارس رشيد، التنمية الاقتصادية سياسيا في الوطن العربي، رسالة دكتوراة ، غير منشورة ، كلية الادارة والاقتصاد الاكاديمية العربية المفتوحة
- في الدنمارك، 2008م .
- العيسوي ابراهيم، التنمية في عالم متغير دراسة في مفهوم التنمية ومؤشراتها دار الشروق، القاهرة، 2000م .
- مالكوم جيلز وآخرون، اقتصاديات التنمية، تويب طه عبد الله منصور وعبد العظيم محمد مصطفى، دار النشر، الرياض، 1995م .
- ميشيل نودارو، التنمية الاقتصادية، ترجمة أ. د محمود حسن حسني، دار المريخ للنشر، السعودية، 2006م .
- سالم توفيق النجفي، ومحمد صالح تركي، مقدمة في اقتصاديات التنمية، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، العراق، 1988م .
- ترجمة معير الحسنية، الدار العربية للعلوم، بيروت، ط1، 2005م .
- علي عبد القادر علي، اقتصاديات التنمية وسودان ما بعد النزاع، مجلة جسر التنمية، العدد 31، السنة الثالثة، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، 2004م .

- [www.wikipedia.com](http://www.wikipedia.com) - ويكيبيديا، نظريات التنمية الاقتصادية، 2007/3/13م
- د. سمير محمد عبد العزيز، التحويل العام، مطبعة الاشعاع، الطبعة الثانية، 1998م .
- د. دريد كامل آل شبيب ، الادارة المالية المعاصرة ، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، جامعة الزيتونة الاردنية .
- يونس أحمد البطريق، المالية الدولية، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1986م.
- عبد السلام أبو قحف، نظريات التمويل وجدوى الاستثمارات الأجنبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2001م .
- د. محمد عبد العزيز عجيبة ومحمد علي التتي، التنمية الاقتصادية، الدار الجامعية الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2001م .
- د. عبد الفتاح عبد الرحمن عبد المجيد، استراتيجيات التنمية في الدول الساعية للتقدم، دار النشر، بيروت، الطبعة الثانية، 1981م .
- د. مصطفى كامل متولي، محاسبة الزكاة والضرائب في السودان، (الخرطوم: جامعة القاهرة فرع الخرطوم، 1990م) .
- د. عصام الدين محمد متولي، المحاسبة الضريبية، (الخرطوم: جامعة القاهرة فرع الخرطوم، وحدة الطبع والتصوير، 1989م) .
- وزارة المالية والتخطيط الاقتصادي، مرجع سابق .
- محمد يحيى ، ورقة عمل، التقدير الذاتي، لجنة الإصلاح الضريبي، ديوان الضرائب، 2009م.
- ديوان الضرائب، الموسوعة الضريبية، الضرائب في قرن، المجلد الأول 1900 - 2000م، (الخرطوم: شركة مطابع العملة المحدودة، 2004م) .

- صلاح العبد (دكتور) وآخرون، التوطين وتنمية المجتمع بالوطن العربي، معهد البحوث والدراسات العربية، المنظمة العربية للتربية والثقافة والعلوم، قسم البحوث والدراسات الاجتماعية، بدون تاريخ .
- ميشيل تودارو ، التنمية الاقتصادية، ترجمة أ. د محمود حسن حسني ، دار المريخ للنشر السعودية ،204،2006.
- د. سعد حسين فتح الله التنمية المستقلة، المتطلبات والاستراتيجيات والنتائج مركز دراسات الوحدة العربية بيروت 1995.
- بسام موسى سلمان، الامتثال في المصارف ودوره في حمايتها، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، مجلد 21، العدد الثالث، 2013م .

## المراجع الانجليزية:

- Jean- Paul Boding, Self-Assessment, working paper, vat work shop- Abu Dhabi, May 2006
- (DECD) Tax Administration in OECD Countries, Comparative Information Services (CTPA), Centre for Tax policy and administration, October (2004).
- Simon jammed and others, Tax compliance, self-assessment and Tax administration in New Zealand, journal of finance and management in public services vol2, no2, 2010,
- Mohamed Rizal Pail, tax knowledge and tax compliance determinants in selfassessment system in Malaysia PHD in accounting and finance unpublished,University of Birmingham, 2010,
- International Monetary Fund, Tax Administration and the small Tax paper, IMF Policy Discussion paper, May 2004 .
- Joseph Schumpeter, the theory of economic development, an inquiry into profits, Capital interest, Translated from the Germany by RedversOpic, New York, Oxford University Press, 196 .
- Rosto W., The Stage of economics growth, Cambridge, University Press, 1962,

## (2) الرسائل الجامعية:

- محمد إبراهيم الجاك (المشاكل المحاسبية والضريبية في التقدير ضرائب الدخل من أرباح الأعمال في السودان) رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الاقتصاد والعلوم الاجتماعية 1995م
- عبد الماجد عبد الله حسن أحمد، ضرائب الدخل والنفاق في التشريعين السوداني والمصري، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الاجتماعية، جامعة أم درمان الإسلامية، 1996م.
- فتح الرحمن الحسن منصور مشاكل قياس الالتزام الضريبي في المشروعات الصناعية في السودان)، الخرطوم جامعة أم درمان الإسلامية، رسالة غير منشورة 1996م.
- د. صفاء محمو السيد، (أثر ترشيد الإعفاءات الضريبية وخفض العبء الضريبي الحصيلة الضريبية في مصر) مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي، المجلد الخامس عشر (العدد الثاني 2001م)
- حسين علي خشارمة، (مساهمة قوانين الضريبة في دعم الاستثمار في الأردن)، المجلة العلمية لكلية التجارة (بنين جمعة الأزهر - القاهرة)، العدد 27، 2007.
- د. أحمد سعيد الشريف، (مداخل استراتيجية للإصلاح الضريبي في ليبيا) الهيئة القومية للبحث العلمي، مركز بحوث العلوم الاقتصادية، منشورات أكاديمية الدراسات العليا في مجال الإصلاح الضريبي، (طرابلس، ليبيا، الجزء الثاني، 2003م)
- عبدالله وداعة علي محمد، دور الضريبة على القيمة المضافة في رفع كفاءة تقدير ضريبة أرباح الأعمال، الخرطوم، جامعة النيلين، رسالة ماجستير غير منشورة، 2004م.
- عبد المنعم آدم عباس، نظم الحسابات الإلكترونية ودورها في قياس وتقدير وعاء ضريبة أرباح الأعمال (دراسة تحليلية تطبيقية) بحث تكميلي مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا 2004م.

- شمس المصري عبدالله حاج الطيب ، اثر السلبى للاعفاءات الضريبية علي الايرادات العامة للدولة ، بحث ماجستير غير منشور ، جامعة الخرطوم ، كلية الدراسات العليا ، الخرطوم 2004م
- عثمان محمد أبكر عمر، تقويم أسس وأساليب تحديد الوعاء الضريبي للشركات المحدودة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2005م
- د. عصام محمد متولي، بحوث في المحاسبة الضريبية في السودان، جامعة السوان، جامعة أم درمان الإسلامية ، شركة مطابع العملة الموحدة 2005م
- ليلي محمد الأمين، أثر الإعفاءات على وعاء ضريبة أرباح الأعمال في التشريعات، بالتطبيق على قطاع النقل، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة.
- إيمان محمد سيد أحمد الفكي- اثر الإعفاءات على وعاء ضريبة أرباح الأعمال في التشريع السوداني بالتطبيق على قطاع النقل- بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير، جامعة النيلين- غير منشور كلية الدراسات العليا ، 2005م .
- نصر الدين أحمد عبدالله( المشاكل المحاسبية التطبيق الضريبة على القيمة المضافة وأثرها على الإيرادات) رسالة مقدمة لنيل المحاسبية في المحاسبة غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2005م.
- د.محمدعكروش ، دراسة تحليلية لواقع التهرب الضريبي والتهرب في سوريا واثرة علي التنمية، (دمشق:جامعة تشرين ، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، المجلد 27، العدد 1، 2005م).
- حسب الله أحمد الفكي- مشاكل الفحص الضريبي في السودان، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير، غير منشور، جامعة السودان، 2006.
- حسن مبارك علي متولي ،نموذج مقترح لقياس وعاء الضريبة على القيمة المضافة في ظل نظم المعلومات المحاسبية المحسوبة، الخرطوم، جامعة النيلين، رسالة دكتوراة غير منشورة 2006م.

- عائشة الطاهر عبدالفضيل، دور الحاسب الآلي في تطوير النظم الضريبية في السودان، بالتركيز على ضريبة أرباح الأعمال للفترة 1990-2000 (الخرطوم، جامعة أمدرمان الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2006م).
- التجاني محمد علي إبراهيم حمد، أثر التهرب الضريبي على الإيرادات ضريبية أرباح الأعمال في السودان (الخرطوم جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا رسالة ماجستير غير منشورة 2006)
- عبدالقادر محمد احمد صالح، تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة في السودان، دراسة تطبيقية في استراتيجية تطبيق القرار، رسالة دكتوراة في ادارة الاعمال غير منشورة، جامعة الخرطوم، 2006م.
- د.فاتن عبدالغني محمد الأشقر، المعايير المحاسبية المصرية والأثر الضريبي في ظل تطبيق قانون ضريبة الدخل 91 لسنة 2005 ولأحتته التنفيذية، المؤتمر الضريبي السنوي الخامس عشر، كلية التجارة جامعة عين شمس، (العدد الخامس عشر 2007))
- صلاح الدين عمر ميرغني أحمد، أسس مشاكل الفحص الضريبي للضريبة على القيمة المضافة والمؤثرة على دورها في إصلاح النظام الضريبي في السودان (الخرطوم، جامعة النيلين، رسالة دكتوراه غير منشورة 2008م)
- سارة محمد حسين محمد، أثر التهرب الضريبي على إيرادات القيمة المضافة في السودان، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا 2009م.
- موسى فارح عطاوي، دور ضريبة المراتب والأجور في دعم التنمية بجمهورية جيبوتي (دراسة ميدانية تحليلية) رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2010م.
- التجاني سعيد التجاني ، مشاكل التقدير الذاتي واثرها علي الاير ادات الضريبية، رسالة ماجستير محاسبة منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان، 2010م

- فيصل عبد السلام أبو بكر الحداد، الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية وأثره في تحديد وعاء ضريبة الدخل، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2012م.

- الهادي ادم محمد ، احمد الضي ، كفاءة وفعالية الفحص الضريبي من منظور متطلبات وشروط ومزايا التقدير الذاتي، بغداد، مجلة المنصور ، العدد 24، ورقة علمية منشورة، 2015م.  
الرسائل الانجليزية:

- GADIR M. Ahmed, Shifting Emphasis to Indirect Taxation Through the Application of value Added Tax In Sudan, Master Degree, University of Khartoum, School of Management studies, 2002

-Sia, GioakFaa-Tax Compliance Behavior of Individuals Under Self-Assessment System, PHD Thesis, University of Purta, Malaysia, published, Graduate school of Management, 2008.

-Ming Ling Lai, Kwoi Fall Choong, Self-Assessment Tax System and Compliance Complexities: T Practioners, 2009.

-MohrlRizahlpalil, tax knowledge and tax compliance determinants in self assessment system in Malayaia, PHD in accounting and finance un published, University of Birmingham, 2010,182,204.

(3)المستندات الرسمية:

- ديوان الضرائب، قانون ضريبة لسنة 1986 تعديل 2007م، (الخرطوم: مطبعة جامعة الخرطوم، 2007م).

الملاحق

## ملحق رقم (1)

### الاستبانة

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

السيد /-----

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

### الموضوع/استبانة

يسرني ان اتقدم لكم بجزيل الشكر، وعظيم الامتنان علي حسن تعاونكم في تعبئة الاستبانة لما في ذلك من اهمية كبيرة لاستكمال رسالة الدكتوراة في المحاسبة بعنوان ( أساليب التقدير الضريبي بديوان الضرائب ودورها في تنمية الموارد المالية) علما بأن المعلومات ستعامل بسرية تامة ولا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

وجزاكم الله خيرا

الدارسة

المشرف

هيلين عبدالكريم العوض

البروفسر/عبدالماجد عبدالله حسن

## القسم الاول

### البيانات الشخصية:-

ارجو الكرم بوضع علامة ( √ ) امام ماترارة مناسباً

#### 1/العمر

30 سنة فاقل  (40-31) سنة  (50-41) سنة   
اكثر من 50 سنة

#### 2/ التخصص العلمي

محاسبة مالية  محاسبة تكاليف  نظم معلومات محاسبية   
ادارة الاعمال  نظم معلومات ادارية  اخري اقتصاد

#### 3/ المؤهل العلمي

دبلوم عالي  بكالوريوس  ماجستير  دكتوراة   
اخرى

#### 4/ المؤهل المهني

زمالة المحاسبين القانونيين العربية  زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية   
زمالة المحاسبين القانونيين السودانية  زمالة المحاسبين القانونيين الامريكية   
اخرى  لا يوجد مؤهل مهني

**5/ المسمي الوظيفي**

مدير مالي       محاسب       مراجع داخلي  
 اخري       مدير ادارة       مفتش

**6/ سنوات الخبرة**

اقل من 5 سنة سنوات       5 سنوات و اقل من 10 سنة       10 سنوات و اقل من 15 سنة  
 15 سنة و اقل من 20 سنة       20 سنة فاكثر

## القسم الثاني

### قياس متغيرات الدراسة

الرجاء وضع علامة ( √ ) تحت مستوى الموافقة المناسب:

الفرضية الاولى : توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الاقرار الضريبي وتنمية الموارد المالية للدولة.

لا اوافق بشدة	لا اوافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة	العبارة
					1/ لاقرار الضريبي يساعد في التزام المكلف بسداد ماعلية في التاريخ المحدد.
					2/ الاقرار المقدم من قبل المكلف يساهم في اصدار تقدير ضريبي سليم.
					3/ يعبر الاقرار المقدم عن حركة النشاط الحقيقي للمكلف مما يزيد في تنمية الموارد المالية.
					4/ الادارة الضريبية تقوم باعتماد معلومات الاقرار بعد التحقق من معلوماته مما يزيد تنمية الموارد المالية.
					5/ تقديم الاقرار الضريبي يساعد المكلف في توفيق اوضاعه لسداد

					ما عليه من التزامات ضريبية.
					6/الادارة الضريبية غالبا ماتجعل الاقرار الضريبي المقدم من المكلف مؤشر سليم لتقديره.
					7/يساعد الاقرار في حصر الالتزامات التي تزيد من تحصيل الموارد المالية علي وجة الدقة.
					8/لعمتاد علي الاقرارات الضريبية يساعد علي التخطيط السليم
					19/ يساهم الاقرار الضريبي في تحصيل المستحقات الضريبية في الوقت المناسب بما يمكن من استثمارها وتمييتها.
					10/يساعد الاقرار الضريبي في تحقيق تكاليف الجباية بالاعتماد علي الثقة المتبادلة بين المكلف والديوان مما يساعد في زيادة موارد الدولة المالية.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التقدير الذاتي وتنمية الموارد المالية للدولة.

لا اوافق بشدة	لا اوافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة	العبارة
					1/التقدير الذاتي يوفر المعلومة ودقتها في الوقت المناسب .
					2 / التقدير الذاتي يقلل النزاعات والاستئنافات علي الضرائب المقدرة وتزيد الحصيلة الضريبية.
					2 / التقدير الذاتي يؤدي الي التقليل من التهرب الضريبي.
					3 / استخدام التقنية الحديثة في اسلوب التقدير الذاتي يحقق كفاءة الاداء المالي.
					4 / التقدير الذاتي متطور ومتقدم يستوجب الافصاح والشفافية.
					5 / إتباع الطرق الحديثة في اسلوب التقدير الذاتي يوفر تكاليف الوقت والجهد المبذول من قبل المكلف والادارة الضريبية.
					6/التقدير الذاتي اسلوب فيه تبادل الثقة بين المكلف والديوان مما يساهم في دفع عجلة العملية التحصيلية .

					7/وجود توعية للمكلف بالتقدير الذاتي يساعد في زيادة الموارد المالية.
					8/وجود نظام فوترة الكتروني متكامل وسجلات يمكن المكلف من التصريح عن دخلة بدقة ممايساعد الادارة علي الفحص الفعال الذي يزيد الحصيلة الضريبية.
					9/التقدير الذاتي يسمح باعادة تخصيص الموارد البشرية المتاحة لدي الادارة الضريبية.
					10/ التقدير الذاتي يشجع علي الامتثال الطوعي بتقدير وسداد الضريبة مما يوسع المظلة الضريبية ويزيد الحصيلة الضريبية.

الفرضية الثالثة : توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التقدير الايجازي وتنمية الموارد المالية للدولة

لا وافق بشدة	لا اوافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة	العبرة
					1/اختيار المكلف للتقدير الايجازي يؤثر علي تنمية الموارد المالية.
					2/التقدير الايجازي يعطل العملية التحصيلية. مما يؤثر علي الموارد المالية.
					3/ التقدير الايجازي يكون غالبا ما تترتب عليه اعباء ضريبية علي المكلف كالمتأخرات.
					4/ بعض المكلفين يرون التقدير الايجازي افضل من التقدير الفعلي .
					5/ التقدير الايجازي يؤثر علي الدخل في حالة عدم ملء الاقرار بصورة صادقة.
					6/ التقدير الايجازي لا يحقق الموضوعية في قياس الدخل الخاضع للضريبة.

					7/التقدير الايجازي يؤدي الي تأخر استفاة الدولة من مواردها الضريبية.
					8// التقدير الايجازي يساعد علي التهرب الضريبي الذي يؤثر علي الموارد الضريبية.
					9/التقدير الايجازي يترتب علي زيادة الفاقد الضريبي.
					10/وجود المنازعات في التقدير الايجازي يؤدي الي اهدار الوقت والجهد والموارد المالية .

ملحق رقم (2)

محكمو الاستبانة

الاسم	الدرجة العلمية	الجامعة
د.مصطفى نجم البشاري	استاذ المحاسبة المشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
د.بابكر ابراهيم الصديق	استاذ المحاسبة	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
د. كمال احمد يوسف	استاذ المحاسبة	جامعة النيلين
د.عبد الرحمن البكري منصور	استاذ المحاسبة المشارك	جامعة النيلين
د. ياسر تاج السر محمد سند	استاذ المحاسبة المشارك	جامعة النيلين