



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات التجارية

قسم المحاسبة والتمويل



دور المحاسبة في مكافحة التهرب الضريبي في القطاع الصناعي

بحث تكميلي لنيل درجة البكالوريوس في المحاسبة والتمويل

دراسة تحليلية ديوان الضرائب

إعداد الطلاب :

المأمون حسن أحمد علي

حمزة محمد مصطفى محمد

خالد علي محي الدين سليمان

عبدالرحمن أحمد عثمان عبد الله

محمد عثمان محمد أحمد عبد الله

إشراف الدكتور:

مصطفى نجم البشاري

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

إلي نبع الطيبة الحنان

أمهاتنا

إلي مرشديننا ومصدر قوتنا

آبائنا

إلي كل من كان شمعة تحترق لتتير لنا الطريق

أساتذتنا

إلي كل أصدقائنا في كل المراحل الدراسية

إلي كل من ساهم معنا في إعداد هذا البحث

إليهم جميعاً نهدي هذا الجهد المتواضع

الباحثون

الشكر والعرفان

الحمد لله والشكر لله سبحانه وتعالى أولاً

والصلاة والسلام علي رسول الله سيدنا محمد صلي الله عليه وسلم نتقدم بشكرنا الجزيل للدكتور المقدم / مصطفى نجم البشاري الذي كان له القدر المعلي في إنجاز هذا العمل وأتقدم له بعظيم الشكر والإمتنان .

كما نتقدم بوافر الشكر والتقدير إلي جامعة السودان بصفة عامة و أساتذة كلية الدراسات التجارية بصفة خاصة قسم المحاسبة والتمويل والذين كان جهدهم واضحاً طوال هذه الفترة.

أيضاً الشكر موصول إلي أسرة مكتبة كلية الدراسات التجارية ومكتبة ديوان الضرائب بتعاونهم الجميل الذي ألتمسناه منهم .

أيضاً جزيل الشكر والتقدير لجميع أفراد الأسرة الكريمة لتحملهم وصبرهم وإعانتهم لي في كل الأوقات .

كما نتقدم بوافر شكرنا إلي كل من ساهم وساعدنا في إتمام هذا العمل .

والحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات .

الباحثون

مستخلص الدراسة

تتلخص مشكلة البحث في معرفة إلي أي مدى تؤدي المحاسبة دورها في مكافحة التهرب الضريبي وذلك من خلال دراسة الأسباب التي تؤدي لهذه المشكلة التي تحتاج إلي تضافر الجهود للحد من آثار الظاهرة .

هدفت الدراسة إلي التعرف علي مفهوم التهرب الضريبي والأسباب التي أدت إلي إنتشار هذه الظاهرة وبيان أثر التزام المكلفين باللوائح الضريبية ومدى مساهمته في مكافحة التهرب الضريبي وتوضيح أثر التهرب الضريبي من الناحية الإقتصادية والإجتماعية والجهود المبذولة في إطار محاربتة من خلال التعرف علي الوسائل التي تؤدي إلي الحد من انتشار هذه الظاهرة وأخيراً دور المحاسبة في مكافحة التهرب الضريبي .

إعتمدت الدراسة علي المنهج التاريخي لتحليل الدراسات السابقة التي لها علاقة بالبحث و المنهج الإستنباطي وقد أعتمده علي الباحثون للتعرف علي طبيعة مشكلة البحث وتحديد المحاور الأساسية بموضوع البحث و المنهج الإستقرائي الذي إعتمد علي الباحثون في صحة فرضيات البحث و المنهج الوصفي الذي إعتمد علي الباحثون فيما يتعلق بالدراسة الميدانية .

توصلت الدراسة إلي عدد من النتائج منها أن الدفاتر والسجلات المحاسبية المعدة وفق مجموعة من المبادئ المحاسبية تساهم في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، توفر المستندات والسجلات والدفاتر المحاسبية يساعد المراجع الخارجى في إبراز رؤية الفنى عن المعلومات المحاسبية والتي بدورها تؤدي إلى تقليل التهرب الضريبي ، التزام المنشآت الصناعية بالمبادئ والمعايير في إعداد قوائمها المالية يحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين في المنشآت الصناعية يحد من التهرب الضريبي ، من أسباب رفض المشروع الضريبي القوائم المالية أن هذه القوائم لا تعكس معلومات محاسبية صحيحة لعدم إلتزامها بالمبادئ المحاسبية ، إكتمال الدفاتر المنتظمة بالمنشآت الصناعية تخفض من ظاهرة التهرب الضريبي .

وأوصت الدراسة بعدد من التوصيات منها إن إمساك وحفظ المستندات والدفاتر المحاسبية يقلل من ظاهرة التهرب الضريبي ، يجب أن تلتزم المنشآت بزيادة لمستوى الإفصاح والشفافية في معلومات القوائم المالية حتي تحد من ظاهرة التهرب الضريبي .

Abstract

فهرس المحتويات

الإستهلال	Error! Bookmark not defined.....
الإهداء	أ.....
الشكر والعرفان	ب.....
مستخلص الدراسة	ج.....
فهرس الجداول	ح.....
فهرس الاشكال	ط.....
أولاً: الإطار المنهجي:	1.....
مقدمة:	1.....
مشكلة البحث:	1.....
أهمية البحث:	2.....
فرضيات البحث:	2.....
منهجية البحث:	3.....
حدود البحث:	3.....
هيكل البحث:	3.....
ثانياً: الدراسات السابقة	4.....

الفصل الأول

المبحث الأول: نشأة المحاسبة وتطورها	11.....
المبحث الثاني: النظام المحاسبي	23.....

الفصل الثاني

- 38.....المبحث الأول:الضرائب
- 48.....المبحث الثاني: قواعد الضريبة والتهرب الضريبي

الفصل الثالث

- 67.....المبحث الأول :نشأة وتطور ديوان الضرائب
- 77.....المبحث الثاني: الدراسة الميدانية
- 96.....أولاً النتائج-:
- 97.....ثانياً التوصيات-:
- 98.....المصادر والمراجع

فهرس الجداول

رقم الصفحة	الجدول	رقم الجدول
79	العمر	1
80	المؤهل العلمي	2
81	المركز الوظيفي	3
82	المؤهل المهني	4
83	التخصص العلمي	5
84	سنوات الخبرة	6
85	لثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة على الاستبيان لعدد (3) محاور.	7
87	توزيع التكراري لإجابات أفراد الدراسة علي عبارات الفرضية الاولي	8
88	مربع كاي لدلالة الفروق بين الاجابات على كل عبارة من عبارات الدراسة في المحور الاول، الجدول (1-9) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات	9
90	توزيع التكراري لإجابات أفراد الدراسة علي عبارات الفرضية الثانية	10
91	يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات	11
93	بين التوزيع التكراري لإجابات أفراد لدراسة علي عبارات الفرضية الثالثة	12
94	يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات	13

فهرس الاشكال

رقم الصفحة	الشكل	رقم الشكل
79	العمر	1
80	المؤهل العلمي	2
81	المركز الوظيفي	3
82	المؤهل المهني	4
83	التخصص العلمي	5
84	سنوات الخبرة	6

أولاً: الإطار المنهجي:

مقدمة:

تعد الضريبة أداة مهمة من أدوات السياسة المالية حيث لم يعد يقتصر دورها علي الهدف المالي بل إتسعت اهدافها لتشمل أهدافاً اقتصادية واجتماعية وسياسية في ظل تطور مفهوم ووظيفة الدولة الحديثة ويأتي في مقدمة الأهداف تحقيق التوازن الإقتصادي والإجتماعي وتعجيل عملية للتنمية وإعادة توزيع الدخل ومعالجة الدوران الاقتصادية وتشجيع فروع الإنتاج وتحفيز الادخار والإستثمار وفق أوليات التنمية ولكي تؤدي الضريبة أهدافها لابد من توافر شرطين أساسين هما توافر تشريع ضريبي سليم وشفاف وعادل تتوافر فيه قواعد الضريبة الجيدة، وتقبل المكلفين لهذا التشريع وعدم اللجوء إلي التهرب الضريبي بطريقة أو بأخري، لما ينتج عن هذا التهرب من آثار سلبية في مالية الدولة الدولة ومن زعزعة عدالة النظام الضريبي والمساس بحصيلة الضريبة وما ينتج عنه من آثار إقتصادية تؤثر في أوضاع المنتجين وشروط المنافسة فيما بينهم.

تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلي المساس بأهداف الضريبة بسبب عدم تحقيق العدالة في توزيع الدخل بين الأفراد وعدم المساواة بين المكلفين في تحمل أعباء الإنفاق العام فضلاً عن أن للتهرب الضريبي منعكسات سلبية في حياة المجتمعات نظراً لما تؤدي هذه الظاهرة إلي انخفاض حصيله الضريبة وإضعاف فاعلية السياسات المالية والحكومية إذ تعد الضريبة الينابيع التي تستسقي منها الدولة مواردها الاساسية وبالتالي فإن تهرب بعض الافراد من الضريبة يعني إنقاص موارد الدولة وعدم قدرتها علي تحقيق الإنفاق العام وتوفير الخدمات.

مشكلة البحث:

التهرب الضريبي هو تحايل غير مشروع عن دفع الضرائب بعد أن تحدث واقعة التهرب.

يبحث هذا البحث في واقع مشكلة التهرب الضريبي من خلال دراسة الأسباب التي تؤدي لهذه المشكلة التي تحتاج إلي تضافر الجهود للحد من آثار الظاهرة بناء علي ذلك تتلخص مشكلة البحث في معرفة إلي أي مدي تؤدي المحاسبة دورها في مكافحة التهرب الضريبي لذلك قام الباحثون بصياغة مشكلة البحث في الاجابة علي التساؤلات الآتية:

1. ما هي الأسباب التي تؤدي إلي ظاهرة التهرب الضريبي ؟
2. كيف يمكن الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ؟
3. كيفية معالجة ظاهرة التهرب الضريبي ؟

أهمية البحث:

يهدف هذا البحث إلي التعرف علي مفهوم التهرب الضريبي والأسباب التي أدت إلي إنتشار هذه الظاهرة وبيان أثر التزام المكلفين باللوائح الضريبية ومدي مساهمته في مكافحة التهرب الضريبي وتوضيح أثر التهرب الضريبي من الناحية الإقتصادية والإجتماعية والجهود المبذولة في إطار محاربتة من خلال التعرف علي الوسائل التي تؤدي إلي الحد من انتشار هذه الظاهرة ولخيراً دور المحاسبة في مكافحة التهرب الضريبي.

فرضيات البحث:

يقوم البحث علي دراسة الفرضيات الآتية:

- وجود نظام محاسبي يعتمد علي المستندات والسجلات والدفاتر يؤدي إلي الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.
- إفصاح المنشآت الصناعية عن البيانات والمعلومات في القوائم والتقارير المالية يساعد من الحد من ظاهرة التهرب الضريبي

- عدم التزام المنشآت الصناعية بامساك دفاتر محاسبية منتظمة يؤدي إلي زيادة التهرب الضريبي.

منهجية البحث:

يستخدم البحث المناهج الآتية:

- المنهج التاريخي لتحليل الدراسات السابقة التي لها علاقة بالبحث.
- المنهج الإستنباطي وقد أعتده علي الباحثون للتعرف علي طبيعة مشكلة البحث وتحديد المحاور الأساسية بموضوع البحث
- المنهج الإستقرائي الذي سوف يعتمد علي الباحثون في صحة فرضيات البحث.
- المنهج الوصفي الذي سوف يعتمد علي الباحثون فيما يتعلق بالدراسة الميدانية

حدود البحث:

- الحدود المكانية: ولاية الخرطوم . ديوان الضرائب
- الحدود الزمانية: 2017م

هيكل البحث:

يتكون البحث من مقدمة وثلاثة فصول وتحتوي المقدمة علي الإطار المنهجي والدراسات السابقة ويحتوي الفصل الأول علي مبحثين المبحث الأول المحاسبة تعريفها ونشأتها وأهدافها ووظائفها وفروعها والمبحث الثاني يتكون من أليات وأدوات المحاسبة ويحتوي الفصل الثاني علي مبحثين المبحث الأول الضرائب تعريفها وخصائصها وأهدافها وأنواعها والمبحث الثاني قواعد الضريبة والتهرب الضريبة ويحتوي الفصل الثالث علي مبحثين المبحث الأول نبذة عن ديوان الضرائب والمبحث الثاني الدراسة الميدانية، والخاتمة وتتكون من النتائج والتوصيات.

ثانياً: الدراسات السابقة

دراسة الصادق 2000م (إستراتيجية ديوان الضرائب في مكافحة التهرب الضريبي):⁽¹⁾ تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة الوسائل المستخدمة لمكافحة التهرب الضريبي وطرق القضاء عليه وإلي أي مدي استطاعت الإدارة العمل علي مكافحة التهرب الضريبي. هدفت الدراة إلي إلغاء الضوء علي الضريبة والتهرب الضريبي والتعرف علي أسباب التهرب الضريبي والأساليب الحالية للمكافحة. أهمية الدراسة تتضح من أن يقوم كل قادر في بلد ما بالمساهمة في تحمل النفقات العامة كل حسب مقدرة المالية، وهذا يستوجب قيام كل شخص بتقديم قرار يتضمن كل مصادر دخلة سواء في السودان أو خارجه بالإضافة إلي ضمان قفل باب التهرب الضريبي عن طريق لفت النظر إلي مواطن التهرب الضريبي وطرق ووسائل مكافحته وإلقاء الضوء علي التهرب الضريبي وانواعه وأسبابه وآثاره المستقبلية. إتبعت الدراسة المنه الوصفي الإحصائي لتحليل الدراسة حيث أن مجتمع لبحث هم العاملين في الديوان والعينة المتارة عينة عشوائية. توصلت الدراسة لعدد من لنتائج منها أن هنالك عدم تعاون بين الوزارات والمؤسسات بالإلتزام بشهادة خلو الطرف من الضرائب عند سداد مستحقاتهم وان هنالك دم تغطية للأسواق بصورة دورية عن طريق المسح الميداني الكامل لحصر كل المكلفين المتواجدين في السوق. وأن إدارة مكافحة الضرائب تحتاج لدعم مادي وبشري بالإضافة للتدريب الداخلي هنالك عدم إهتمام بالتوعية الضريبية وانه ليس هنالك حماية كافية لمفتشي الضرائب، وان حد الإعفاء لا يناسب مع عدم المعيشية للمكلفين. أوصت الدراسة بإلزام المكلفين بمسك دفاتر محاسبية، وإلزام كافة الجهات الرسمية بشهادة خلو الطرف من الضرائب، والتركيز عل يالمسح الميداني للتعرف علي واضع

¹ الصادق حسب الله آدم، إستراتيجية ديوان الضرائب في مكافحة التهرب الضريبي ، (الخرطوم امعة الزعيم الأز هري، بحث مقدمليل درجة الدبلوم العالي في الراسات الإستراتيجية 2000م

الضريبة من قرب والتعرف علي حجم نشاطه الحقيقي من قرب، تطوير مكافحة التهرب الضريبي، وتوفير المحاسبة لمفتش الضرائب للقيام بواجبه.

دراسة: بابكر عمر: (1)

تناولت الدراسة الأساليب الفنية للفحص الضريبي في مكافحة التهرب من الضريبة علي القيمة المضافة تناولت الدراسة الأساليب الفنية للفحص الضريبي في مكافحة التهرب من الضريبة تمثلت مشكلة الدراسة في وجود تهرب من سداد الضريبة مع عدم توافر الوسائل العلمية للمكافحة.

تمثلت أهمية الدراسة علي التركيز علي الاساليب العلمية لفحص الضريبي والتي تعمل علي الحد من التهرب الضريبي والأبتعاد عن اساليب الفحص الذي تزيد معدل التهرب الضريبي،هدفت الدراسة إلي الحدث علي تطوير الاساليب الفنية لفحص الضريبي حتي يتم الحد من التهرب وبعض الاساليب الغير العلمية المتعبة في الفحص والتي تحتاج إلي إعادة تقديم.قامت الدراسة باختبار الفرضيات الآتية

. زيادة الوعي لدي المكلفين يؤدي إلي تقليل التهرب الضريبي. . عدم قيام المكلفين بحفظ الدفاتر والسجلات المحاسبية يؤدي إلي زيادة التهرب الضريبي.

إتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج التحليلي الوصفي. توصلت الدراسة إلي عدد من النتائج منها زيادة معدل التهرب الضريبي نتيجة إنخفاض مستوى الوعي الضريبي وأوصت الدراسة بالاحتفاظ بالدفاتر والزام المكلفين بذلك،تكثيف الحملات الاعلانية وتوضيح الجوانب الأيجابية في مكافحة التهرب الضريبي من خلال تركيزها علي مزايا الاساليب العلمية بينما تسعى الدراسة إلي توضيح دور الاساليب الفنية في مكافحة التهرب الضريبي بينما توضح الدراسة الحالية دور المحاسبة في مكافحة التهرب الضريبي مما يجعل هذه الدراسة أشمل من هذه الدراسة.

¹طلال عثمان بابكر عمر، أثر الأساليب الفنية للفحص الضريبي في مكافحة التهرب من الضريبة علي القيمة المضافة (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2005)

دراسة: التجاني (2006م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة أثر التهرب الضريبي علي إيرادات ضريبة أرباح الأعمال في السودان تمثلت مشكلة الدراسة في أن جزءاً معتبراً من حصيلة ضريبة أرباح الأعمال يضيع دون تحصيل نتيجة إلي التهرب الضريبي.

تمثلت أهمية الدراسة في أن التهرب الضريبي من أداء الضريبة يفقد الدولة جزءاً من إيراداتها كان م الممكن إستخدامة في أوجة الانفاق المختلفة.

هدفت الدراسة إلي توضيح الجوانب المختلفة لضريبة أرباح الأعمال في السودان ودور الدفاتر والمستندات المحاسبية في تحديد وعاء ضريبة أرباح الأعمال.

قامت الدراسة باختبار الفروض الآتية:

. أن التهرب الضريبي يقلل من إيرادات ضريبة الأعمال

. الثقافة الضريبية للمولين تؤدي إلي تقليل التهرب من أداء ضريبة أرباح الأعمال.

. أن إنتظام وإكتمال الدفاتر والمستندات المحاسبية المسوكة بواسطة المولين يقلل من التهرب من أداء ضريبة أرباح الأعمال.

إتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي و المنهج الوصفي التحليلي،

توصلت الدراسة إلي تدني مستوي الثقافة الضريبية لدافع ضريبة أرباح الأعمال وكذلك

عدم إهتمام المولين بحفظ الدفاتر والمستندات المحاسبية منتظمة ومكتملة وإخفاض

إيرادات ضريبة أرباح الأعمال نتيجة للفاقد الضريبي،

أوصت الدراسة بضرورة تحسين بيئة العمل الضريبي وزرع الثقة وسط المولين وديوان

الضرائب وكذلك إتباع برامج تدقيق فعالة بواسطة مراجعين ذوي خبرة وتأهيل عالي.

¹ التجاني أحمد علي ابراهيم حمد، اثر التهرب الضريبي علي إيرادات ضريبة الأعمال في السودان، (الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل 2006 م)

قامت الدراسة بدراسة أثر التهرب الضريبي علي إيرادات ضريبة أرباح الأعمال في السودان بينما تقوم الدراسة الحالية بدراسة دور المحاسبة في مكافحة التهرب الضريبي مما يجعل الدراسة الحالية أشمل.

دراسة: إبراهيم آدم كباشي (2007):⁽¹⁾

تناولت الدراسة أثر التهرب الضريبي علي كفاءة النظام الضريبي في السودان وتمثلت مشكلة الدراسة في كيفية مكافحة التهرب الضريبي في السودان وتقليل الثار المترتبة عليه،

تمثلت أهمية الدراسة في كون الضرائب من المصادر الأساسية لموارد الدولة المالية وأن التهرب الضريبي يؤثر علي الإيرادات العامة للدولة ويشوة مبدأ العدالة الضريبية هدفت الدراسة إلي قياس أثر ارتفاع معدلات التهرب الضريبي علي أداء الاقتصاد الكلي وكفاءة النظام الضريبي خاصة بما يتعلق بجانب توزيع العبء الضريبي ومستوي عدالة النظام وأثره علي الإيرادات.

فترضت الدراسة كثرة التعقيدات الإدارية والتشريعية في النظام الضريبي نتج عنه زيادة معدلات التهرب الضريبي خاصة في الفترة (2005.2000) نتجت عنها فقدان إيرادات ضريبية كثيرة أثرت علي كفاءة النظام الضريبي خاصة بما يتعلق بتوزيع العبء الضريبي وعدالة النظام والحصيلة الإرادية.

إتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لدراسة الظاهرة وتحليلها للوصول إلي أثارها وبالتالي التوصية بالحلول المناسبة

توصلت الدراسة أن للتهرب الضريبي أثار سالبة تمثلت في إنخفاض حصيلة الإيرادات العامة مما ينعكس علي إضعاف قدرة الدولة في تقديم الخدمات العامة وإقامة المشروعات التنموية علي المدى الطويل وارتفاع معدلات الفساد في الاقتصاد مما يؤثر

¹ إبراهيم آدم الكباشي، التهرب من دفع الضريبة وأثره علي كفاءة النظام الضريبي في السودان،(الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في الإقتصاد،2007م)

سلباً علي عملية التنمية والاخلال بميزان العدالة الضريبية بين دافعي الضرائب ويترتب علي ذلك مزيداً من التهرب الضريبي.

أوصت الدراسة ببناء قرارات العاملين في الحقل الضريبي علي كافة المستويات وذلك بالتدريب المستمر داخل وخارج السودان لرفع الوعي الضريبي للمواطنين بوسائل مختلفة وتوسيع المظلة الضريبية وتقليل فئة الضريبة ركزت الراسة علي التهرب الضريبي وأثارة علي السلبية علي النظام الضريبي في السودان بينما تعالج هذه الدراسة الحالية مشكلة التهرب الضريبي من ناحية محاسبية وهذا مما يجعلها أشمل.

دراسة: د. أكرم يوسف النجاوي (2009):⁽¹⁾

تناولت الدراسة أثر دمج ضريبيتي الدخل والمبيعات في الحد من أسباب حدوث ظاهرة التهرب الضريبي في الإيرادات.

تمثلت مشكلة الدراسة للتعرف إلي أي مدي يؤثر قرار دمج ضريبيتي الدخل والمبيعات في الحد من أسباب حدوث ظاهرة التهرب الضريبي،إهتمت الدراسة بالتطرق لموضوع بيان أثر عملية دمج ضريبة الدخل والضريبة العامة علي المبيعات في الحد من الأسباب المؤدية إلي إحداث ظاهرة التهرب الضريبي،هدفت الدراسة إلي دارة وتحليل مدي أثر عملية الدمج في الحد من الأسباب المؤدية إلي ظاهرة التهرب الضريبي بالأردن والخروج باستنتاجات وتوصيات من شأنها أن تساعد المشرع الضريبي والمخطط الاقتصادي في الأردن.

قامت الدراسة بإختبار الفرضيات الآتية:

وجود علاقة ذات دلالة إحصائية لعملية الدمج في الحد من الأسباب السياسية لإحداث ظاهرة التهرب الضريبي.

¹ د: أكرم يوسف النجاوي، اثر دمج ضريبيتي الدخل والمبيعات في الحد من مكافحة التهرب الضريبي في الأردن (جامعة القاهرة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، المجلد 73، السنة الثامنة والربعون،2009م) ص ص 522 _ 550

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لعملية الدمج في الحد من الأسباب الإدارية لإحداث ظاهرة التهرب الضريبي.

إتبعت الدراسة المنهج الإستقرائي الذي يشمل على مجموعة من أساليب البحث العلمي وتم جمع البيانات من مصادر ثانوية تتمثل في الكتب والدورات والمجلات والنشرات ومصادر أولية تتمثل في الإستبيان

توصلت الدراسة إلى عدم وجود أثر لدمج ضريبة الدخل والمبيعات في الحد من الأسباب الرئيسية الخمسة (السياسية الإقتصادية. الإجتماعية. القانونية. الإدارية) المؤدية إلي إحداث ظاهرة التهرب الضريبي، أوصت الدراسة بإيجاد هيئة عليا للضرائب تضم أصحاب الخبرة وتخصص في مجال الضرائب في الاستثمارات المالية للرجوع إليها قبل إتخاذ أي قرارات لها علاقة بالسياسة الضريبية لرفع كفاءة الجهاز الضريبي ومعالجة نقاط الضعف في نظام المعلومات المطبق في الدائرة.

تناولت هذه الدراسة أثر دمج بين ضريبي الدخل والمبيعات في الحد من التهرب الضريبي بينما تسعى هذه الدراسة الحالية لتوضيح دور المحاسبة في مكافحة التهرب الضريبي مما يجعل الدراسة الحالية أشمل.

دراسة: أحمد علي (2011):¹

تمثلت مشكلة الدراسة من واقع التطبيق العملي لضريبة أرباح الأعمال في السودان، وفي هذا الصدد، يلاحظ أن أغلب الممولين لا يحتفظون بدفاتر وسجلات محاسبية منتظمة وسليمة، كما أن النظم المحاسبية مطبقة في الوحدات الاقتصادية يشوبها نوع من الضعف أو عدم الاكتمال فضلاً عن انعدامها التام في بعض الوحدات مما يتيح الفرص للتهرب الضريبي.

¹ _ علي الصادق احمد، دور حوكمة الشركات من الحد التهرب الضريبي (الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا. رسالة ماجستير، غير منشورة، 2011م)

هدف البحث إلى معرفة مفهوم وأهمية الحوكمة، إلى جانب معرفة إمكانية تطبيقها في ديوان الضرائب وأثرها في تفعيل وسائل مكافحة التهرب الضريبي.

اعتمد البحث على المنهجين أولهما الاستنباطي لتحديد محاور المشكلة ووضع الفرضيات، و الثاني الاستقرئي إختبار الفرضيات، وكذلك المنهج التاريخي لاستعراض الدراسات السابقة التي لها علاقة بالبحث، بالإضافة إلى المنهج الوصفي التحليلي لمعرفة دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي.

سعى الباحث إلى اختبار الفرضيات التالية:

- . هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مبادئ الحوكمة والتهرب الضريبي .
- . تطبيق مبادئ الحوكمة يعمل على الحد من التهرب الضريبي
- . الإجراءات التي يقوم بها ديوان الضرائب لربط ضريبة أرباح الأعمال تؤثر على مبادئ حوكمة الشركات .
- وتوصل البحث إلى عدة نتائج، منها أنه توجد علاقة بين تطبيق مبادئ الحوكمة والتهرب الضريبي.

الفصل الأول

المبحث الأول

نشأة المحاسبة وتطورها

ظهرت المحاسبة بمفهومها البسيط منذ فجر التاريخ إذ أنها ظهرت مع إبتكار كتابة الأعداد واستخدام وحدة معينة لأساس المبادلة ثم تطورت تدريجياً مع تطور المشروعات الإقتصادية والفكر السياسي للدول.

تعد المحاسبة أحد العلوم الإجتماعية التي تتأثر بالتغيرات الحديثة التي تحدث بالبيئة المحيطة وتتصف بالتطور والتراكم لمواكبة هذه المتغيرات وقد بين المختصون بأن علم المحاسبة بشكل عام يتصف بخاصيتين أساسيتين هما التغير والإستمرارية، كما يرتبط علم المحاسبة بالنظام الكلي العالمي وما يتفرع عنه من مكونات سياسيه وجغرافية، ونجد أن القطاع الحكومي في أي دولة بحاجة إلي نظام محاسبي متكامل لضبط النفقات والإيرادات وعلي كافة المستويات بدءاً بالقطاع الحكومي كالمستويات المختلفة وصولاً إلي الوحدات الحكومية في مستويات الإدارة الدنيا. (2)

إن ظهور شركات المساهمة وما صاحبها من تشريعات أدت إلي تطوراً كبيراً لاسيما وأن التشريعات كانت تلزم الشركات المساهمة بتنظيم حساباتها وفقاً للقانون.

ثم أن الدول وجدت نفسها مضطرة للتدخل بتنظيم أعمال المشروعات الإقتصادية المختلفة فأصدرت التشريعات اللازمة لكيفية تنظيم الدفاتر التجارية وإعداد الحسابات الختامية والمركز المالي لهذه المشروعات، وكذلك نظمت طريقة تدقيق أعمال المشروعات.

ويمكننا تلخيص العوامل التي أدت إلي تطور المحاسبة بما يلي:-

1. قيام الثورة الصناعية الكبرى في أوربا.

2 - أ. اسماعيل يحيى وأخرون. أسس ومبادئ المحاسبة المالية. دار الحامد. عمان - الأردن. (2008). ص 15

2. ظهور الإنتاج الكبير.
 3. ظهور الشركات المساهمة العامة ونمو حجم المشروعات.
 4. زيادة حجم المنافسة بين المشروعات المختلفة.³
 5. ظهور الحاجة إلي عمليات تدقيق الحسابات للتأكد من صحتها ومطابقتها للقواعد المحاسبية المقبولة.
 6. ظهور فروع متخصصة للمحاسبة مما ساعد علي تلبية احتياجات النشاطات المتعددة وبالتالي تطوير المحاسبة.
 7. من هذا كله نستطيع القول أن المحاسبة تؤدي دوراً فاعلاً كنظام للمعلومات في عمليات مستمرة و مترابطة حيث تعمل علي حصر العمليات المالية التي قامت بها المنشأة إضافة إلي معالجة هذه البيانات وتحويلها إلي معلومات تقوم المحاسبة بتوصيلها إلي مستخدميها من خلال التقارير المالية⁴
- تعريف المحاسبة المالية:**

ورد في المحاسبة العديد من التعريفات التي تناولت مفهوم المحاسبة حيث إتضح أن كل تعريف يرتبط بفترة زمنية معينة يتناغم مع الهدف السائد للمحاسبة في تلك الفترة وقد عرف الكثير المحاسبون بأن المحاسبة هي علم يختص بتحليل وتسجيل وتبويب وتصنيف البيانات المالية من واقع الوثائق والمستندات التي تعزز ذلك بهدف التوصل إلي نتيجة الأعمال:

المحاسبة هي علم إجتماعي يتطور تبعاً للتغيرات التي تطرأ للمجتمع حيث أن المحاسبة تعتبر أساساً لإتخاذ القرارات الإقتصادية في المشروعات المختلفة سواء كانت فردية أو جماعية لذلك فإن المحاسبة تؤدي دوراً مهماً وفاعلاً في كافة المجتمعات لما تقدمه من معلومات مستمرة و مترابطة.⁵

³مرجع سابق ص 16-17

⁴مرجع سابق ص 16

⁵أ. عليان الشريف. مبادئ المحاسبة المالية. دار المسيرة. عمان. (2000). ص 11

هنالك تعريفات متعددة للمحاسبة بعضها إقتصر علي مفهومها التقليدي الذي يقوم علي إعتبارها فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية.

وعلي الرغم من التاريخ العريق لعلم المحاسبة فإن الجدل لا زال قائماً حول التعريف الشامل لكافة جوانب المحاسبة 'فقد وظلت حتي وقت قريب تعرف بالمبادئ المتعلقة بتسجيل وتبويب وتلخيص وتلخيص البيانات وإستخراج نتائج أعمال المنشأة وتصوير المركز المالي لها وسنتاول في ما يلي بعض التعريفات:.

1. هي علم يشتمل علي مجموعة من القواعد و المبادئ و الأسس والنظريات التي تستخدم في تحليل و تسجيل وتبويب و تصنيف العمليات المالية من واقع مستندات مؤيدة لها و ذلك بهدف التعرف بنهاية الفترة المالية علي نتيجة أعمال المشروع من ربح او خسارة ومعرفة مركزها المالي.

2. المحاسبة هي احد اهم فروع المعرفة الإنسانية للحساب المنظم الذي يختص بإنتاج البيانات و المعلومات وتوفيرها في صورة ملائمة و توصيلها إلى من يهمه الأمر لتحقيق أهداف محددة ومعروفة لذلك يجب ان تكون المحاسبة علي نظام متكامل الأركان و تحكمها مجموعة من القواعد و الأصول المنطقية.

3. المحاسبة هي عملية تشخيص و قياس لإيصال المعلومات المالية للأطراف ذات العلاقة و ستمكنهم من الحكم لي الامور المالية وإتخاذ القرارات المناسبة لشأنها.

4. المحاسبة هي الفن المتعلق بتسجيل و تبويب و تلخيص أسلوب ذي دلالة و صورة نقدية و المعاملات والأحداث ذات الطابع المالي ومن ثم تفسير النتائج.

5. المحاسبة هي علم يشمل الوظائف التي تقوم بتسجيل العمليات المالية وتصنيفها وتلخيصها وتحليلها من أجل الحصول علي معلومات مالية تقدم لإدارة المشروع علي شكل تقارير تستخدم في إتخاذ القرارات.

أهداف المحاسبة: (1)

ومن تعاريف المحاسبة يمكن التعرف علي أهداف المحاسبة وهي كما يلي:

1. تسجيل العمليات المالية التي تتم في المشروع من واقع المستندات التي تؤيدها عند حدوثها مباشرة وعلي حسب تسلسل حدوثها.
 2. تبويب وتصنيف العمليات المالية بهدف:
 - أ - معرفة مديونية المشروع ودائنيته أي ما للمشروع من أصول وما عليه من إلتزامات.
 - ب - تحديد مصاريف المشروع.
 3. إستخراج نتائج أعمال المشروع عن الفترة المالية المطلوبة وتحديد الربح او الخسارة.
 - 4 بيان المركز المالي للمشروع في تاريخ معين لمعرفة موجودات المشروع وإلتزاماته وما طرأ عليه من تغير خلال تلك الفترة المالية.
 5. تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة علي شكل تقارير وقوائم مالية وبيانات إحصائية لمساعدتها في إتخاذ القرارات ورسم السياسات.
 6. توفير المعلومات والبيانات التي تستفيد منها بعض الفئات من داخل المشروع وخارجة كالعاملين في المشروع والمستثمرين والجهات الحكومية وغيرها.
 7. إختيار وتأسيس النظام المحاسبي الملائم لطبيعة عمل المشروع وكذلك إختيار السجلات التي يستعملها المشروع لإثبات عملياته وفق للمبادئ المحاسبية.
- الفئات المستفيدة من البيانات المحاسبية (2):**

من ضمن أهداف المحاسبة توفير معلومات تخدم عدة فئات وهذه الفئات يمكن تجميعها ضمن مجموعتين أساسيتين يتفرع عن كل منها عدة جهات وهي:.

1 - عليان الشريف وآخرون - مبادئ المحاسبة المالية - دار المسيرة - عمان - (2000) - ص13
2 - د.حسام الدين مصطفى الخدش وآخرون - أصول المحاسبة المالية - دار المسيرة - عمان - (1998-2010م) - ص19-20

المجموعة الأولى: فئات من داخل المشروع وتشمل:

1. مالكي المشروع: مالكو المشروع هم الاشخاص الذين قاموا بتمويل هذا المشروع ولذلك يحرص هؤلاء علي معرفة نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي لمعرفة ما إذا حققوا ربحاً نتيجة استثمار أموالهم في هذا المشروع وكمؤشر في استمرارية استثمارهم لأموالهم في هذا المشروع أو استردادها خُتياً أو كلياً لاستثمارها في بديل أكثر ربحية.

2. إدارة المشروع: الإدارة الناجحة هي التي تقود المشروع من نجاح إلي آخر وتعمل علي نموه وازدهاره وهذا لا يتحقق إلا من خلال إتخاذ قرارات رشيدة ووضع سياسات مستقبلية سليمة وهذا لا يأتي للإدارة إلا من خلال التعرف علي الوضعية المالية للمشروع الذي يقومون علي إدارته.

3. العاملين في المشروع: كثيراً ما نلقي اللوم علي العاملين لعدم ولائهم للمشروع وكثيراً ما نسمع من العاملين عدم مبالاتهم لربحية أو خسارة المشروع انطلاقاً من انهم سيحصلون علي رواتبهم في نهاية الشهر مهما كانت نتيجة أعمال المشروع، وبالتأكيد اعتقاد خاطئ فالمشروع الناجح هو الذي يمنح العاملين فيه مكافآت وعلاوات تشجيعية أما المشاريع الغير ناجحة فهي التي تستغني عن عدد من العاملين فيها لتخفيف الأعباء.

والتكاليف، الامر الذي يستدعي من العامل في المشروع تتبع الوضعية المالية للإطمئنان إلي إستمرارية العمل من عدمها.

المجموعة الثانية: فئات من خارج المشروع وتشمل:

1. المساهمين المرتقبين في المشروع: فالمستثمر يفكر كثيراً في إختيار المشروع الأنسب والأجدي ليودع أمواله فيه لذلك يجب علي المستثمر أن يدرس الوضعية المالية للمشروع الذي سيستثمر ماله فيه قبل الاقدام علي هذه الخطوة.

2. المحللون الماليون: فالمحلل المالي يهتم بالحصول علي البيانات المحاسبية لتحليل وضعية المشروع للمستثمرين حول أوضاع الشركات بغية تقديم النصح والمشورة للمستثمرين حول اوضاع الشركات بشأن التعامل بإسهمها وسنداتها في الاسواق المالية بيعاً وشراءً.

3. دائنو المشروع وموردوه: فالمعلومات المحاسبية تقدم لهم الأساس المتين للحكم علي الوضع المالي للمشروع وحركة النقدية فيه ومقدرته علي سداد الالتزامات في مواعيد استحقاقها ولذلك نجد أن البنوك قبل منحها تسهيلات ائتمانية لعملاء تطلب منهم معلومات كافية عن المشروع لتحليلها ودراستها.

4. بعض الجهات الحكومية: تهتم دائرة ضريبة الدخل مثلاً بتحديد أرباح المشروع بدقة لمعرفة الضريبة المستحقة عليها وتحديد حق خزينة الدولة فيها كما أن دائرة الاحصاءات العامة ووزارة التخطيط تهتم بالبيانات لوضع الخطط المستقبلية ولمعرفة مستوى القطاعات الاقتصادية في الدولة.

وظائف المحاسبة (1):

تأسيساً علي ما تقدم يمكن القول أن للمحاسبة وظيفتين أساسيتين هما القياس والاتصال حيث تتعدد فروع المحاسبة كما سيرد لاحقاً فإن توصيف كل ركن من اركان هاتين الوظيفتين يختلف من فرع إلي آخر بما يلائم وتحقيق أهداف كل منها والتي تقع بصفة عامة في إطار الهدف العام للمحاسبة، فإن توصيف وظيفتي القياس والاتصال سوف يتحدد بما يلائم وتحقيق أهداف هذا الفرع من المحاسبة.

ويعتبر تعريف موننز الوظيفي للمحاسبة هو أفضل توصيف لوظيفة القياس رغم قصوره في وظيفة الاتصال وينص هذا التعريف علي ان المحاسبة هي قياس الموارد التي تقع ي حيازة وحدات اقتصادية معينة وقياس الحقوق أو الإلتزامات التي تقع علي عاتق هذه الوحدات ومصالح الملاك فيها وقياس التغيرات التي تطرأ علي هذه الموارد.

1 - د. عطية عبد الحي مرعي - أساسيات المحاسبة المالية - المكتب الجامعي الحديث- الإسكندرية - (2009م) ص14

الحقوق والإلتزامات والمصالح وتخصيص هذه التغيرات علي فترات زمنية محددة وأخيراً التعبير عن العمليات المالية السابقة في صورة نقدية بإعتبار النقود وحدة قياس موحدة. وسوف نتناول بنود هذا التعريف لتوصيف وظيفة القياس المحاسبي موضوع إهتمام المحاسبة ثم نعود لتوصيف وظيفة الإتصال:

1. قياس الموارد التي تقع في حيازة وحدات إقتصادية معينة: يطلق علي الوحدة الإقتصادية التي تقع في حيازتها الموارد المرغوب قياسها إصطلاح الوحدة المحاسبية وقد تتمثل الوحدة المحاسبية في فرد معين أو مجموعة معينة من الأفراد أو شركة كبيرة كانت أم صغيرة وقد تقع عليه قياس الموارد التي تقع في حيازة الوحدة المحاسبية في إطار وظيفة القياس المحاسبي وتعد من أهم وأصعب أركانها، ويعني قياس الموارد تحديد قيمتها أو مقدارها في لحظة معينة، وتشمل الموارد كل الممتلكات التي تقع في حيازة الوحدة المحاسبية وكذلك حقوقها من قبل الغير، سواء كانت هذه الحقوق مالية أو عينية.

2. قياس الحقوق أو الألتزامات ومصالح الملاك: تتمثل الحقوق التي تقع علي عاتق الوحدة الإقتصادية في مديونيات للغير بخلاف الملاك وهذه المديونيات تكون لأجل مسمي ويطلق عليها محاسبياً الإلتزامات وهذه الإلتزامات إما أن تكون في صورة مالية كالحصول علي قرض من البنك أو الإلتزام بسداد قيمة بضاعة تم شراؤها علي الحساب لأجل مسمي، أو تكون في صورة عينية كالإلتزام بتوريد سلعة أو خدمة تم تحصيل قيمتها مقدماً بمعرفة الوحدة الإقتصادية، أما مصالح الملاك فتتمثل في الإستثمارات المباشرة والتي يطلق عليها محاسبياً برأس المال أو الإستثمارات الغير مباشرة والتي يطلق عليها الأرباح المحجوزة وهذا تختلف حقوق الملاك عن الإلتزامات في أن الأولي حقوق الملاك لا يحق للملاك إستردادها ما دامت الوحدة المحاسبية مستمرة بينما الثانية الإلتزامات يلزم الوفاء بها في الوقت المحدد لأستحقاقها ويطلق علي مصالح الملاك محاسبياً حقوق الملكية وكما هو الحال في

الموارد فإن قياس الإلتزامات وحقوق الملكية يعني تحديد قيمة أو مقدار كل منهما في لحظة معينة. (1)

3. قياس التغيرات التي تطرأ علي الموارد والإلتزامات ومصالح الملاك: يعد إنتاج السلع وتوفير الخدمات الهدف الاساسي من قيام المشروعات التي تهدف إلي تحقيق ربح وعند إستخدام الموارد المتاحة لمشروع معين لتحقيق هذه الأهداف فإن هذا يؤدي إلي تغير في شكل ومزيج الموارد المتاحة كما يؤدي إلي تغير قيمتها بتدفق الإنتاج من السلع والخدمات وأسباب أخرى. وعندما يتخذ المشروع مورد معين لإنتاج سلع معينة فإن إحلال ما يستنفد من هذه المورد لأغراض استمرار المشروع قد يتأتي بسداد القيمة نقداً أو الإلتزام بسدادها آجلاً كما أن بيع ما ينتجه المشروع من سلع أو خدمات قد يترتب عليه أرباحاً أو خسائر تؤثر علي حقوق الملكية بالتالي فإن مزاوله المشروع لأعماله يترتب عليه التغير في شكل ومزيج تشكيلة الموارد كما يترتب عليه التغير في إلتزامات المشروع وحقوق الملاك فيه وتؤدي هذه التغيرات إما إلي زيادة حقوق الملكية إذا كانت هذه التغيرات مؤدية إلى أرباح أو إلى نقص في حقوق الملكية إذا كانت هذه التغيرات مؤدية إلى خسائر ومن ثم فإن قياس التغيرات يهدف إلى التعرف علي ما يحققه المشروع من أرباح أو خسائر.

4. تخصيص التغيرات علي فترات زمنية محددة: إذا كان نشاط الوحدة المحاسبية مستمراً وكانت التغيرات التي تطرأ علي الموارد والإلتزامات وحقوق الملاك هي الأخرى مستمرة للإرتباطها باستمرار الوحدة المحاسبية لنشاطها فإن قياس هذه التغيرات لابد أن يرتبط بفترات زمنية محددة ليتمكن التوفيق في نهايتها على نتاج النشاط الذي تم من خلال كل منها ولذلك أصبح من الضروري تخصيص التغيرات التي تطرأ في فترة زمنية معينة لتلك الفترة قياساً سليماً ويطلق علي هذه الفترات الزمنية محاسبياً بالفترة المحاسبية وهي عادة سنة ميلادية كاملة ما لم تقتضي الظروف خلاف ذلك

1 - د. عطية عبد الحي مرعي - أساسيات المحاسبة المالية - المكتب الجامعي الحديث- الإسكندرية - (2009م) ص 17-18

وهذا يتطلب تخصيص هذه التغيرات إتباع قواعد وإجراءات محاسبية معينة ومن ثم فإن لم تكن الوحدة المحاسبية مستمرة في أعمالها فلا داعي لعمل هذا التخصيص لأن التغيرات في هذه الحالة تخص الفترة التي حدثت فيها.

التعبير عن العمليات السابقة في صورة نقود كوحدة قياس موحدة: حيث تقوم المحاسبة عموماً والمحاسبة المالية خصوصاً علي القياس الكمي وحيث لايمكن تجميع الأشياء غير المتجانسة دون الاستعانة بمقياس كمي مشترك فأن وجود هذا المقياس يعتبر مقدمة أساسية للقيام بالقياس، وتعد النقود القياس الكمي الموحد الذي تستخدمه المحاسبة المالية في القياس وكان الافتراض السائد وإلي عهد قريب ومازال سائداً في كثير من الأحيان أن وحدات النقود متجانسة علي مر الزمن بمعنى ثبات القوة الشرائية للنقود.

هذا وأن كان تعريف مونتز يعد ملائماً لتحديد إطار وظيفة القياس المحاسبي فإنه ولاشك قاصراً في شأن وظيفة الإتصال ذلك حيث تعد وظيفة التقرير التي تقع في إطار الإتصال من أهم وظائف المحاسبة.

وتبدأ وظيفة الاتصال من حيث تنتهي وظيفة القياس حيث لا بد من توصيل المعلومات التي تنتج من القياس لمن يهمه أمر هذا القياس ولتحقيق الهدف الذي من أجله تم القياس، وتطور وظيفة الاتصال في المحاسبة حول التقرير والحسابات والقوائم المالية عموماً وخاصة الحسابات التي تظهر نتيجة عمليات الوحدة المحاسبية والقوائم التي تظهر قيمة الموارد المتاحة للوحدة وحقوق الملاك والتزامات للغير في نهاية الفترة.

والقائمة الأساسية التي تظهر ذلك يطلق عليها الميزانية العمومية وتعد المعلومات التي تنطوي عليها هذه الحسابات والقوائم مفيدة وموثوق فيها لخدمة الملاك والدئنين والجهات الحكومية وغيرها في العديد من الأغراض.

وخالصة القول فإن وظيفة القياس تنطوي علي تحليل وتسجيل العمليات التي تقوم بها الوحدة المحاسبية وتصنيف وتجميع البيانات التي تترتب علي هذه العمليات وتحويلها إلي معلومات مفيدة ويأتي دور وظيفة الإتصال حيث يتم تلخيص النتائج وعرضها في

صورة مفيدة إبلاغها لمن يهمه الأمر وعادة ما يتم ذلك في صورة مجموعة من الحسابات والقوائم العامة.

حقول المحاسبة . فروع المحاسبة . (1)

لما كانت المحاسبة علم إجتماعي فإنه يفترض ان تتأثر بالبيئة المحيطة بها وأن تؤثر فيها ونتيجة للتطورات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية فإنه كان لابد للمحاسبة من مواكبة هذه التغيرات والمستجدات، ومن هنا جاءت فروع المحاسبة ليخدم كل منها جهة معينة وليتلاءم مع التطورات الهيكلية والتنظيمية في المجتمع ولهذا نجد أن للمحاسبة فروع نذكر منها:

1. المحاسبة المالية:

تعد المحاسبة المالية نقطة الإنطلاق في علم المحاسبة وتعتبر أقدم فروع المحاسبة إذ تهتم بتحليل وتسجيل وتبويب وتصنيف العمليات المالية التي تتم في المشروع خلال فترة زمنية محددة . غالبا ما تكون سنة . وذلك بهدف التوصل في نهاية تلك الفترة إلي نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة.

2. محاسبة التكاليف:

نتيجة الثورات الصناعية التي شهدها العالم في القرون السابقة ظهرت المشاريع المتنافسة والتي تستهدف تحقيق ربح أعلى من المنافسين بهدف الاستمرار والبقاء في السوق ولذلك اتجه الاهتمام نحو التفكير بكيفية قياس تكلفة الإنتاج والعمل علي تقليلها إلي حد أدني ممكن من هنا جاء التفكير بمحاسبة التكاليف كفرع من فروع المحاسبة يهدف إلى تحديد تكلفة الإنتاج بغية تحديد الأرباح المتوقعة والعمل علي مراقبة التكاليف للمحافظة على بقائها عند أدني حد ممكن ولتزويد الإدارة بالمعلومات التي تفيدها في

1 - د. حسام الدين الخداح - أصول المحاسبة المالية - دار المسيرة - عمان - (1998-2010م) - ص 21

التخطيط إلى المستقبل واتخاذ القرارات ذات الأثر الكبير علي نجاح المشروع كتحديد سعر البيع للسلعة وتحديد حجم الإنتاج من كل منتج أو خط إنتاجي.

3. المحاسبة الإدارية:

ترتبط المحاسبة الإدارية بمحاسبة التكاليف إرتباطاً وثيقاً إذ أنها تقدم البيانات والمعلومات التي تستخدمها الإدارة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات المستقبلية للمشروع ووضع الخطط الملائمة ورقابتها بغية ترشيد القرارات المتخذة والوصول بها إلي الوضعية المثلى التي تحقق للمشروع النجاح والنمو.

4. المحاسبة الحكومية:

على الرغم من أن المؤسسات الحكومية كالوزارات والمجالس البلدية والقروية لا تسعى لتحقيق الربح إلا أننا نجد في كل قسماً للمحاسبة أو الإدارة المالية والذي يهدف إلى خدمة المواطنين وأفراد المجتمع إذ يهتم هذا الفرع بإثبات عمليات صرف وتحصيل الموارد الحكومية ومراقبة عمليات الإنفاق والتحصيل حتي تتم بالشكل الصحيح وبالتالي فإنها تخدم في تخطيط ومتابعة ومراقبة أموال الدولة وتقديم التقارير الدورية حول ذلك.

5. المحاسبة الضريبية: (1)

أشرنا سابقاً إلى بعض الجهات الحكومية تستفيد من البيانات المحاسبية التي يقدمها قسم المحاسبة ومن هذه الجهات قسم الضرائب أو دائرة ضريبة الدخل فالمحاسبة الضريبية تهتم بتحديد الدخل الخاضع للضريبة وذلك بعد استبعاد العناصر المعفاة من الضريبة وإضافة إلي العناصر التي لا يجوز استبعادها عند احتساب الوعاء الضريبي وذلك بهدف تحقيق العدالة في عب تحصيل الضريبة علي كافة أفراد المجتمع، ويتزايد الإهتمام في الأونة الأخيرة بالمحاسبة الضريبية نظراً لكون الإيرادات المحصلة عن طريق جباية الضرائب تمثل مصدراً أساسياً من مصادر تمويل خزينة الدولة.

1- د. حسام الدين الخدّاش. أصول المحاسبة المالية. دار المسيرة. عمان. (1998-2010). ص22

6. تدقيق الحسابات:

يقوم هذا الفرع من فروع المحاسبة علي مراجعة السجلات والدفاتر المحاسبية والبيانات المالية من طرف محاسب قانوني مستقل مجاز للقيام بهذه المهمة وبعد قيامه بعملية الفحص والتدقيق والمتابعة المتابعة المحاسبية يستطيع إبداء رؤية حول صحة التقارير والبيانات المالية ويكون التركيز في هذا المجال على مدي انسجام أعمال المحاسب والتقارير والبيانات المعدة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً⁶.

⁶د. حسام الدين الخدش. أصول المحاسبة المالية. دار المسيرة. عمان. (1998- 2010). ص 22 23

المبحث الثاني

النظام المحاسبي

مقدمة

لكل علم من العلوم طريقة معينة ومنهج تنظيمي محدد، يؤدي بواسطته الأهداف المناطة به، وعلم المحاسبة لا يثذ عن هذه القاعدة العامة، وهو له نظامه المحدد، في جمع وتسجيل وتوصيل المعلومات المالية لمستخدميها، لذلك فإننا في هذا الفصل سوف نتعرف على أصول وأولويات النظام المحاسبي. كذلك يشمل تقديماً وشرحاً وللمعادلة المحاسبية التي يقوم عليها النظام المحاسبي والوثائق المحاسبية التي يستخدمها ذلك النظام في جمع معلوماته والسجلات المحاسبية التي تقيد بها تلك المعلومات ومن ثم نستعرض التقارير المحاسبية المستخرجة من تلك السجلات وأخيراً سوف نبين التعليمات المحاسبية التي تحكم سير تلك التعليمات. (7)

تعريف النظام المحاسبي:

هناك أكثر من تعريف للنظام المحاسبي ويعود ذلك لإختلاف الزاوية التي ينظر منها إلي النظام المحاسبي فقد عرف خالد أمين ورفاقه النظام المحاسبي كما يلي:
النظام المحاسبي "يشمل عمليات تسجيل وتبويب العمليات وتصميم المستندات والدفاتر وتحديد الإجراءات التي تتبع في جمع المعلومات المختلفة المتعلقة بالمعاملات المالية او الصفقات التي تعقدها الوحدة المحاسبية وطرق تسجيلها ووسائل الرقابة وعليها وأساليب عرض نتائجها".

ويمكن تعريف النظام المحاسبي بأنه مجموعة المستندات والدفاتر والسجلات وإجراءات المحاسبة والرقابة الداخلية ونظام القيد وما تحتاجه المنشأة من موظفي وأجهزة وآلات لتنفيذ دوره المحاسبية بكافة مراحلها وذلك بهدف تحقيق أهداف المحاسبة ووظائفها. (8)

7- د. عبدالله عبد العزيز - المدخل إلي علم المحاسبة - المملكة العربية السعودية - ص 55.

8 - د. رضوان محمد - مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها - البلقاء التطبيقية - ص 57.

ويمكن تعريف النظام المحاسبي بأنه "الإطار العام الذي يحدد عمليات تسجيل وتبويب وتصنيف العمليات المالية وتصميم المستندات المؤيدة لهذه العمليات والدفاتر واجراءات استخدامها وتحديد كيفية جمع المعلومات المتعلقة بالعمليات المالية وطرق تسجيلها والرقابة عليها.⁽⁹⁾

ويمكننا القول بأن النظام المحاسبي هو الإطار الذي يشمل القواعد والمبادئ و الأسس التي تساعد المشروع على إعداد المستندات وإثباتها في الدفاتر والسجلات، إستخراج البيانات و الكشوفات المحاسبية والإحصائية وتحقيق الرقابة الداخلية عن طريق مجموعة من الوسائل والأدوات المستخدمة في هذا النظام¹⁰.

يقصد بالنظام المحاسبي عموماً كل الأنشطة الضرورية لتزويد كافة الأطراف ذات الصلة بالمعلومات اللازمة لخدمة مجالات التخطيط و اتخاذ القرارات و الرقابة والتقرير عن الموقف المالي للمشروع¹¹.

عناصر النظام المحاسبي:

يتكون النظام المحاسبي من العناصر التالية:

أولاً: المستندات (المجموعة المستندية):

ويمكن تعريف المستند بأنه "وثيقة أو مذكرة مكتوبة تستخدم لتعزيز العمليات المالية وبالتالي تثبت صحة السجلات والدفاتر". ويمكن تقسيم المستندات إلى:

(أ) مستندات داخلية: وهي تلك المستندات التي تنشأ داخل المنشأ في أحد أقسامها أو دوائرها مثل فاتورة البيع، مستند القبض، مستند الدفع، مستند القيد.

(ب) مستندات خارجية: وهي تلك المستندات التي تنشأ خارج المنشأة وترد إليها مثل: فاتورة لشراء، أو الإشعارات الدائنة التي ترد من خارج المنشأة إليها وكشف الحساب الذي يرد إلى البنك وتعتبر المستندات الخارجية أقوى دليلاً من المستندات الداخلية.

⁹- د. عدنان الشريف وآخرون - مبادئ المحاسبة المالية - دار المسيرة - عمان - ص 35.

¹⁰د. خالد أمين عبدالله - أساسيات المحاسبة وطرقها- دار وائل للنشر - عمان - ص 111

¹¹أستاذ أحمد صلاح عطية - مبادئ المحاسبة المالية - الدار الجامعية - مصر - ص 10

وتهدف المستندات الى تحقيق مايلي:

1. تقديم الدليل القانوني على صحة العمليات المالية.

2. تحقيق الرقابة الفعالة على عمليات المنشأة.

ومن المستندات التي تستخدمها عادة المنشآت على اختلاف انواعها ما يلي:

1 . الفاتورة: وهي نموذج مسطر يبين اسم المنشأة والتاريخ والأصناف من حيث العدد أو الوزن أو السعر والقيمة الإفرادية لكل صنف ومجموع قيمة الفاتورة وقد تكون الفاتورة نقدية أو فاتورة آجلة على اي حساب.

2. مستند القبض: وهو وثيقة مكتوبة يفيد إستلام المبالغ المقبوضة نقدا أو بشيكات.

3 مستند الصرف (الدفع): وهو محرر مكتوب يفيد دفع المنشأة مبالغ نقدية للأطراف الأخرى.

4. مستند القيد: هو ذلك النوع من المستندات الذي يستخدم لإثبات العمليات المالية التي تخرج عن قبض أو دفع النقدية مثل العمليات الآجلة التي تتم على الحساب ويستخدم مستند القيد أيضا لإثبات قيود التسويات الجردية.

5 اشعارات القيد: وهي نوعان:

أ. إشعارات مدينة: ويستخدم هذا النوع لزيادة مديونية أو تخفيض دائنية المنشأة، ويكون النص في هذا الإشعار المدين.

ب . إشعارات دائنة: وتستخدم لتخفيض مديونية أو زيادة دائنية المنشأة، ويكون النص في هذا الإشعار الدائن.

6 الأوراق التجارية بأنواعها من شيكات وكمبيالات وسحوبات.

ثانيا: الدفاتر والسجلات:

وتمثل الوسائل التي نسجل أو نثبت بها المعلومات والبيانات المالية الخاصة بالمنشأة وقد تكون هذه السجلات سجلات يدوية أو سجلات آلية بإستخدام الحاسوب.

ويمكن تقسيم الدفاتر والسجلات إلى:

1. دفاتر وسجلات مالية وتكون هذه الدفاتر إما إلزامية أو إختيارية.
2. دفاتر وسجلات إحصائية: تهدف إلى توفير معلومات عن المنشأة لأغراض إدارية ولخدمة مختلف الجهات وتكون طبيعة هذه المعلومات ليست مالية بالدرجة الأولى مثل دفاتر العقود وأوامر التوريد.

ثالثا: مجموعة الإجراءات المحاسبية وإجراءات الرقابة الداخلية.

تسعى الإجراءات المحاسبية إلى تنظيم العمل المحاسبي للمنشأة وتقليل احتمالية الوقوع في الخطأ وتحقيق أهداف النظام المحاسبي بشكل عام في حين تسعى إجراءات الضبط والرقابة الداخلية التي تستخدمها إدارة المنشأة إلى:

1. حماية أصول وممتلكات المنشأة
2. إعداد بيانات محاسبية يمكن الإعتماد عليها
3. التأكد من كفاءة القيام بعمليات المنشأة
4. إتباع وإلتزام السياسات الإدارية الموضوعية

رابعا: نظام القيد:

وهو الأساس الذي تستخدمه المنشأة لإثبات وتسجيل عملياتها المالية في الدفاتر والسجلات ويشمل نظام أو نظرية القيد: (القيد المفرد، القيد المزدوج)

خامسا: مجموعة التقارير المالية:

وتمثل القوائم المالية من حسابات ختامية وميزانية عمومية إضافة لأي تقارير تشمل على دراسات مالية تحتاجها الإدارة.

سادسا: دليل الحسابات:

وهو قائمة منظمة أو جدول بإسماء وأرقام أو رموز الحسابات المفتوحة في دفاتر الأستاذ يتم إعداده في ضوء خطة معينة لتبويب الحسابات

سابعا: الموظفون :

وهم مجموعة المحاسبين وكتبة الحسابات الذين يقومون بتطبيق وتنفيذ الدورة المحاسبية من تحليل وتسجيل وتبويب وتلخيص للعمليات المالية تمهيدا لإعداد القوائم المالية ومن ثم تفسيرها وتحليلها وإعداد التقارير المالية اللازمة.

ثامنا: الأجهزة والآلات المستخدمة في أقسام المحاسبة:

ومن امثلة ذلك الآلات الحاسبة وأجهزة الحاسوب ويعتمد ذلك على نوعية النظام المحاسبي إذا كان يدويا أم آليا.

أركان النظام المحاسبي (1)

من المعلومات السابقة وتعريف النظام المحاسبي يتبين ان هنالك أركان للنظام المحاسبي تتمثل في الاتي:

1. مجموعة القواعد والمبادئ والأسس والنظريات.
2. مجموعة الأفراد العاملين في العمل المحاسبي.
3. مجموعة الإجراءات والآلية التي ينفذ بها العمل.
4. مجموعة المستندات والدفاتر والنماذج التي تستعمل في العمل المحاسبي.
5. مجموعة الأسس والتعليمات لتنفيذ الرقابة الداخلية.

الأنظمة والطرق المحاسبية: (2)

هنالك مجموعة من الأنظمة المحاسبية التي يمكن أن تحقق بطريقة أو أكثر من الطرق المحاسبية المتعارف عليها ومن هذه الأنظمة:

1. نظام دفتر اليومية الواحد ودفتر السناد الواحد، وهذا النظام يمكن أن يحتقق باتباع الطريقة الإيطالية.

¹- د. خالد أمين وآخرون. أساسيات المحاسبة وطرقها. دار وائل للنشر. عمان (2001) ص13
²- المرجع السابق ص13

2. نظام الدفاتر المتعددة: وهذا النظام يمكن أن يتحقق باتباع الطريقة الانجليزية أو الطريقة الفرنسية.

3. نظام اليومية التحليلية: وهذا النظام يمكن أن يتحقق باتباع الطريقة الأمريكية.

مقومات النظام المحاسبي: (1)

يعتمد النظام المحاسبي علي المقومات الأساسية الآتية:

أولاً : المجموعة المستندية:

تمثل المستندات أهم مقومات النظام المحاسبي حيث أنها مصدر القيد في الدفاتر وأدلة الإثبات للعمليات التي تقوم بها المنشأة كما أنها المرجع الذي يرجع إليه عند المراجعة وأثبتت الحقوق وبالإضافة إلي ذلك هي المدخلات للنظام المحاسبي التي يجري التشغيل عليها لتحويلها إلي مخرجات أي قوائم مالية وتقارير تلبى إحتياجات مستخدمي المعلومات والبيانات المالية داخل المنشأة وخارجها.

تصنيف المستندات:

تصنف المستندات حسب مصدرها إلي:.

1. مستندات داخلية: وهي التي تعد داخل المنشأة كفاتير المبيعات وإيصالات النقدية

وأن صرف النقدية وغيرها من المستندات التي تنشأ داخل المنشأة.

2. مستندات خارجية: وهي التي تنشأ خارج المنشأة أي في منشآت تتعامل مع

المنشأة كفاتير المشتريات وأشعارات الخصم والإضافة والفواتير الواردة بصفة

عامة وغيرها من المستندات المالية التي تصل إلي المنشأة من جهات خارجية.

تصنيف المستندات علي أساس العمليات كالتالي:.

1. مستندات المقبوضات النقدية كالمبيعات نقداً .

2. مستندات المدفوعات النقدية كالمشتريات والمصروفات المدفوعة نقداً .

1- د. عمر محمد عثمان - مبادئ المحاسبة المالية- المطبعة العسكرية - السودان - (2007) - ص(83- 84).

3. مستندات القيد وهي لا تتعلق بمقبوضات أو مدفوعات نقدية كمستندات التسويات وتصحيح الحسابات.

والمستندات بصفة عامة تحتوي علي معلومات هامة للغاية عن العمليات التي تقوم بها المنشأة وهذه المعلومات أساسية في جميع المستندات وهي:

1. التاريخ: ويثبت تاريخ المعاملة المالية.

2. البيان: ويشرح طبيعة المعاملة سواء كانت بيع أو شراء أو غير ذلك.

3. القيمة: أي مبلغ المعاملة المالية.

4. التوقيع: وهو يشير إلي اعتماد المعاملة المالية والمسئولية عنها.

ويعتبر ترقيم وحفظ المستندات وتسجيلها بالتسلسل عملاً هاماً لأنه يمثل البداية الصحيحة للعمل المحاسب كما أنه يدعم نظام الرقابة المالية بمعنى أن ترقيم المستندات وتسجيلها وحفظها بالتسلسل يمنع الحذف منها أو الأضافة إليها وبالطبع فغن عمليتي الحذف و الأضافة من المستندات هي بداية التلاعب بموارد المنشأة.

ثانياً المجموعة الدفترية:(1)

هي أحدي المقومات الهامة التي يعتمد عليها النظام المحاسبي وهي مجموعة من الدفاتر والسجلات تصمم خصيصاً بطريقة تناسب نظام التشغيل المحاسبي النتبع سواء كان يدوياً أو ألياً أو إلكترونياً ولكل نظام من نظم التشغيل الدفاتر والسجلات والنماذج التي تناسبه وتنقسم المجموعة الدفترية إلي مجموعتين أساسيتين هما:

1. دفاتر القيد الأولي:

وهي مجموعة الدفاتر التي يتم فيها القيد يومياً أي دفاتر اليومية ومن أمثلتها دفتر اليومية الذي يمثل سجلاً شاملاً لكل عمليات المنشأة خلال فترة معينة حيث يكون القيد في هذا الدفتر من واقع المستندات الأصلية وحسب تسلسل المستندات.

¹ - د. عمر محمد عثمان - مبادئ المحاسبة المالية - المطبعة العسكرية - السودان - (2007) - ص85

2. دفتر الأستاذ العام:

هو الدفتر الرئيسي في المجموعة الدفترية وهو يشمل جميع حسابات المنشأة حيث تخصص صفحة لكل حساب بجانبية المدين والدائن ويرحل لكل حساب المجموع الشهري المدين وكذلك المجموع الشهري الدائن من دفاتر القيد الأولي ويستخرج شهرياً لكل حسابات الأستاذ العام أي حسابات المراقبة وبذلك يمكن إعداد ميزان المراجعة الشهري بالمجاميع والأرصدة.

دفاتر الأستاذ المساعدة:

تتكون دفاتر الأستاذ المساعدة مما يلي:

1. دفتر أستاذ مساعد الدائنين وهذا الدفتر يحتوي على حسابات الدائنين وتخصص

به صفحة لحساب كل دائن بجانبية الدائن والمدين حيث تسجل المبالغ التي يستحقها في الجانب الدائن والمبالغ المسددة له تسجل في الجانب المدين من حسابة وبذلك يمكن استخراج رصيد حسابة شهرياً أو متي ما أريد ذلك.

2. دفتر أستاذ المدينين ويخصص هذا الدفتر للمدينين والعمل كسابقة تماماً حيث

يسجل المجموع الشهري للمبالغ التي على العميل بالجانب المدين من حسابة والمبالغ التي سددها بالجانب الدائن من هذا الحساب حيث يستخرج رصيد الحساب شهرياً أو كما تريد الإدارة

في بعض الطرق المحاسبية تزيد دفاتر الأستاذ المساعدة عن ذلك خاصة المنشآت الكبيرة كأستاذ مساعد المصروفات العمومية مثلاً وهنا لابد أن نوضح أن مجموع أرصدة حسابات الدائنين بدفتر أستاذ مساعد الدائنين يجب أن يتفق مع رصيد حساب إجمالي الدائنين بدفتر الأستاذ العام وكذلك مجموع أرصدة حسابات المدينين يجب ان يتفق مع رصيد حساب إجمالي المدينين بدفتر الأستاذ العام والقاعدة العامة أن مجموع أرصدة الحسابات بدفتر الأستاذ المساعد يجب ان يتفق مع رصيد إجمالي الحساب المعين بدفتر الأستاذ العام لذلك فإن الحسابات الإجمالية بدفتر الأستاذ العام تسمى حسابات المراقبة.

ثالثاً التقارير المحاسبية:(1)

هي القوائم المالية التي يخرجها النظام المحاسبي ولذلك يمكن تقسيم التقارير إلى:

1. تقارير دورية أي القوائم المالية الأساسية التي يخرجها النظام المحاسبي بانتظام آخر السنة المالية.

أهداف النظام المحاسبي:(2)

يسعى النظام المحاسبي إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1. تسجيل كافة العمليات المحاسبية التي يقوم بها المشروع من واقع المستندات

المؤيدة لها مع مراعاة التسلسل التاريخي لحدوثها وقد يكون التسجيل يدوياً أو آلياً .

2. تبويب وتصنيف العمليات المحاسبية في حسابات مستقلة بشكل يمكن من تحديد موجودات المنشأة والتزاماتها ومصروفاتها وإيراداتها.

3. استخراج نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة على فترات زمنية ملائمة وهي في العادة سنة وتحديد مركزها المالي في نهاية كل مدة.

4. تزويد إدارة المنشأة بالمعلومات التي تحتاجها من أجل الإشراف على أوجه نشاط المنشأة وتوجيه سياستها المالية ويتم توفير المعلومات للإدارة على شكل قوائم مالية دورية أو غير دورية.

5. وضع نظام يضمن حماية ممتلكات المنشأة والمحافظة عليها من التلاعب والسرقة والضياع من وقوع الأخطاء وكشف ما يقع منها في حينه.

¹- مرجع سابق.ص 89

²- د. خالد أمين وآخرون. مبادئ المحاسبة. دار جامعة القدس المفتوحة. عمان (1993-2002). ص 32

خصائص النظام المحاسبي: (1)

يجب ان تتوفر في النظام المحاسبي الجيد الخصائص الآتية:

1. يجب ان تتوفر المستندات والدفاتر والسجلات المحاسبية القانونية اللازمة.
2. يجب أن يتصف النظام المحاسبي بتحقيق الدقة في تنفيذ العمليات المالية والسرعة الممكنة.
3. تزويد إدارة المشروع بالبيانات المالية والتقارير اللازمة التي تساعد في إتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط.
4. معرفة موارد المشروع المختلفة وبيان ما للمشروع من موجودات وأصول بقيمتها الحقيقية وما على المشروع من إلتزامات للغير.
5. العمل على تحقيق الموازنة بين الإيرادات التي تتحقق والمصاريف التي تكبدها المشروع في سبيل تلك الإيرادات والعمل على تقليل حجم النفقات والرقابة على عمليات الصرف.
6. توفير وسائل الضبط والرقابة على الحسابات المختلفة في المشروع.
7. إن يتصف النظام المحاسبي بالمرونة والبساطة لمواجهة ما يحدث من تغيرات في المستقبل.
8. تناسب تكلفة النظام المحاسبي مع الأهداف المطلوبة منه.

دور المحاسبة كنظام للمعلومات: (2)

تؤدي المحاسبة دورها كنظام للمعلومات في عملية مستمرة ومتكاملة يمكن ان تحدد معالمها الرئيسية في ثلاث خطوات متتالية هي:

1. حصر المعلومات المتعلقة بنشاط المنشأة وتمثيلها في صورة بيانات أساسية تسجل في الدفاتر المحاسبية.

¹- د. عليان الشريف وآخرون - مبادئ المحاسبة المالية- دار المسيرة للنشر والتوزيع - عمان - (2000) ص36

²- د. خليل وآخرون - أصول المحاسبة - دار المستقبل للطباعة والنشر - عمان - (2010) ص30

2. تشغيل او معالجة البيانات الأساسية وفق مجموعة من الفروض والمبادئ

المحاسبية المتعارف عليها لتتحول هذه البيانات بعد تشغيلها في النظام المحاسبي

إلي معلومات مالية تخدم أغراض مستخدمي هذه المعلومات.

3. إيصال المعلومات التي تتم معالجتها إلي الأطراف ذات المصلحة وذلك بواسطة

مجموعة من التقارير المالية.

4. وحتى يصبح بالإمكان استيعاب الدور الذي تقوم به المحاسبة كنظام

للمعلومات، لابد من التعرف على مجموعة من المفاهيم التي لها صلة لهذا الدور وهي

كما يلي: (1)

نموذج المحاسبة كنظام للمعلومات:

يمكن النظر للمحاسبة كنظام للمعلومات على إنها مجموعة من النظم والطرق

والإجراءات المحكومة بمبادئ وقواعد سليمة تتبع من اجل تشغيل البيانات عن العمليات

المالية التي تحدث في المنشأة بهدف إنتاج معلومات مالية وفي هذا المجال يمكن تميز

ثلاث أجزاء رئيسية لنظام المعلومات المحاسبي هي:

1. مدخلات النظام: فمدخلات النظام هي البيانات التي تعبر عن عمليات المبادلة

المالية التي تحدث في المنشأة وتدخل هذه البيانات إلي النظام محولة على وسائط

هي المستندات.

2. وسائل المعالجة: تتم معالج هذه البيانات بواسطة إجراءات محكومة بقواعد

ومبادئ عملية معينة وهذه الإجراءات هي:

• التسجيل

• التبويب

• التلخيص

¹- د. خليل الرفاعي. أصول المحاسبة. دار المستقبل. عمان. (2010). ص(30-31)

• تحليل النتائج

• التقرير عن هذه النتائج

ويتم القيام بهذه الإجراءات في دفاتر وسجلات محاسبية

3. مخرجات النظام: وتتمثل مخرجات النظام المحاسبي في المعلومات أي البيانات

التي تم تشغيلها بالإجراءات السابقة وتخرج المعلومات المحولة على وسائط تسمى

التقارير وتشمل هذه المعلومات ما يلي

• معلومات عن نتيجة نشاط المنشأة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة

ويحمل هذه المعلومات تقرير هو حساب النتيجة أو حساب الأرباح والخسائر أو

ما يسمى بقائمة الدخل.

• معلومات عن المركز المالي للمنشأة في نهاية تلك المدة ويحمل هذه المعلومات

تقرير يسمى بقائمة المركز المالي أو الميزانية العمومية.

• معلومات عن التغيرات التي تحدث في المركز المالي خلال فترة مالية معينة

ويحمل هذه المعلومات تقرير يسمى بقائمة التغيرات في المركز المالي.

المحاسبة ومسك الدفاتر:

أولاً: الدورة المحاسبية: تعد الدورة المحاسبية الهيكل الرئيسي للمحاسبة المالية في

المنشآت بكافة أنواعها وأشكالها القانونية بحيث تبني جميع فروع المحاسبة على هذا

الهيكل⁽¹⁾، وتعكس الدورة المحاسبية الخطوات الواجب إتباعها من قبل المحاسب للبدء

بالعملية المالية وإتمامها حيث تمر بخطوات عديدة وهي على الترتيب كما يلي:⁽²⁾

1. إعداد المستند المؤيد لصحة العملية المالية إلي دفتر الأستاذ والمتمثل في أحد

المستندات الرئيسية.

2. تفرغ محتويات المستند وذلك بتسجيل القيد في دفتر اليومية العام.

1- دنيل بشير وآخرون. مبادئ المحاسبة المالية. دار الإصدار العلمي. عمان. (2014). ص38

2- د. حسام الدين مصطفى الخدائش وآخرون. أصول المحاسبة المالية. دار المسيرة للطباعة والنشر. عمان. (1998-2010). ص69

3. ترحيل القيود من دفتر اليومية العام إلى دفتر الأستاذ العام وترصيدھا.
 4. إعداد ميزان المراجعة قبل التسويات الجردية.
 5. إثبات قيود التسوية الجردية اللازمة.
 6. ترحيل قيود التسوية إلى الحسابات المعنية بدفتر الأستاذ العام وإعادة ترصيدھا.
 7. إعداد ميزان المراجعة بعد التسويات الجردية وتصحيح الأخطاء إن وجدت.
 8. تسجيل قيود الإقفال للمصاريف والإرادات.
 9. إعداد الحسابات الختامية وصولاً إلى نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة.
 10. إعداد قائمة المركز المالي للمشروع.(الميزانية العمومية)
 11. تسجيل قيود الإقفال لحسابات الميزانية. (إقفال الدفاتر)
- تصنيف الحسابات¹² : يمكن تصنيف الحسابات المستخدمة في المنشآت إلى
1. حسابات مؤقتة: وهي الحسابات التي لا ترحل إلى فترات مالية لاحقة وتقل في نفس الفترة.
 2. حسابات حقيقة: وهي الحسابات التي تستخدم لإكثر من فترة مالية والتي لا تقل في فترة مالية واحدة بل توزع على عدد السنوات.
 3. حسابات شخصية: وهي جزء من الحسابات الحقيقة إلا أنها تتمتع بإنھا تظهر بإسم الشخص ذات العلاقة وقد يكون معنوي أو طبيعي.

¹²مرجع سابق، ص42

ثانياً: مصادر التسجيل: (1)

1. مصادر مباشرة:

. مستند صرف: وهو عبارة عن كشف يتضمن اسم الجهة المطلوب دفع المبلغ لها وقيمة المبلغ والإقتطاعات وشرح مختصر عن المستند من واقع معززات المرفقة والجهة المصادقة على العملية. كما هو مبين أدناه:

مستند صرف	
رقم المستند.....	التاريخ.....
رقم الالتزام.....	رقم الشيك.....
المطلوب إلي.....	
البيان	المبلغ
	الإقتطاعات
صافي المبلغ	
النفقات التدقيق المدير /الجهة المفوضة بالمصادقة على الصرف	

- مستند القبض: وهو الذي يحرر عند إستلام مبلغ من المال نقداً أو بشيكات.
- مستند القيد: وهو المستند الذي يحرر عند حدوث أي عملية على الحساب ك شراء بضاعة أو بيعها (2).

1- د. نبيل بشير وآخرون. مبادئ المحاسبة المالية. دار الإعصار العلمي. عمان (2014). ص 40
2- د. حسام الدين مصطفى. أصول المحاسبة المالية. دار المسيرة. عمان (2010). ص 68، 69.

2. مصادر التسجيل الغير مباشرة:(1)

تعد عملية تسجيل العملية المالية أول العمليات المكتوبة للدورة المحاسبية والتي تأتي مباشرة بعد تحليل العملية التي تتم شفويًا بارتكاز على خبرة المحاسب ومقدرته. ويتم التسجيل عادة وفقاً لمعززات وعناصر إثبات تؤيد عملية التسجيل وتسهل عمل المدقق المالي حيث تصنف على أنها مصادر غير مباشرة للقيود وهي:

أولاً : المجموعة المستندية وهي:

- الإشعارات المدنية: وهي عبارة عن مذكرة يتم إرسالها للمنشأة تتضمن أبلغها بأن حسابها لدى الجهة مرسله الإشعار قد أصبح مديناً بالقيمة المدرجة فيه.
- الإشعارات الدائنة: وهي عبارة عن مذكرة يتم إرسالها إلي جهة أخرى لإخطارها بأن المبلغ المدرج في الإشعار قد استحق لها وأنة أضيف إلي حسابها.
- القواتير: هي عبارة عن كشف يتضمن تفاصيل الخدمة أو البضاعة المباعة أو المشتراة من حيث كميتها وسعرها وتاريخها والمستلم.

ثانياً مجموعة الأوراق التجارية:

- . الشيك: هو عبارة عن صك مكتوب يصدر من جهة تسمى (الساحب) إلي جهة أخرى تسمى (المسحوب عليه) عادة البنك يتضمن الطلب منهم دفع مبلغ محدد إلي جهة ثالثة تسمى (المستفيد) ويعتبر مستحق الدفع مجرد الإطلاع عليه.
- . الكمبيالة: هي عبارة عن تعهد مكتوب من قبل شخص بأن يدفع لشخص آخر مبلغ محدد من المال في تاريخ محدد يسمى تاريخ الإستحقاق مع التعزيز بكفالة أحد الأشخاص أو أكثر حسب السياسة البنكية المتبعة.
- . ورقة السحب:هي عبارة عن أمر مكتوب يصدر من شخص مادي أو معنوي يسمى الساحب إلي جهة تسمى المسحوب عليه بأن يدفع إلي طرف ثالث يسمى المستفيد مبلغ محدد في حال تنفيذ أمر معين.

1- د. نبيل بشير وأخرون. مبادئ المحاسبة المالية. دار الإصدار العلمي. عمان. (2014). ص 38.

الفصل الثاني

المبحث الأول: الضرائب

تمهيد

الضرائب تشكل أهم مكونات الإيرادات في الدولة ولهذا فإن معظم التشريعات المالية للدولة تسعى لتحقيق التوازن بين رغبات الممولين والدولة والعمل على إستخدام الضرائب بوصفها موجهاً أساسياً للتنمية والمشاكل المالية العامة في أي بلد.

ولعل علم المحاسبة هو أحد أهم الركائز الأساسية التي تعمل علي قياس مقادير الضرائب في شتى أنواع الضرائب ورضا الممول يشكل عقبة كبيرة للمسؤولين في ديوان الضرائب والدولة بصورة عامة لان ثقله الضريبة في أي بلد ومدى الزاميتها في الأساس الأول أحد أهم مقومات التعاون الجيد بين دافع الضريبة وبين سلطات ضرائب تلك الدولة.(1)

تتمتع الدولة بسلطة سياسية في تدبير الأموال اللازمة للإنفاق علي الخدمات العامة بهدف تحقيق الرفاهية للمجتمع ويتم تقدير الإيرادات بحكم القانون مما يؤكد مبدأ السلطة والسيادة، كما قد يكون مصادر الإيرادات هو الاستثمارات التي تتولاها الدولة وتحقق من خلالها الأرباح التي تعتبر مصدراً من مصادر تمويل الخزينة العامة، ومن المفهوم أن الدولة تلجأ إلي التنبؤ بالنفقات العامة في السنة القادمة وتقوم علي أساس هذا التقدير بتقدير الإيرادات اللازمة لمواجهة تلك النفقات وهذا يضيفي صفة العمومية علي إيرادات الدولة ونفقاتها وتعتبر الضريبة أحد مصادر التمويل الهامة للخزائن العامة ويتم تحصيلها من الأفراد مساهمة منهم في تدبير المال اللازم للإنفاق، وتعتبر الضريبة عنصراً هاماً من عناصر إيرادات الدولة في حالة الإقتصاد الحر أما إذا كانت الدولة تمتلك أو توجه

¹ - د- حسين محمد الطاهر - محاسبة الزكاة والضرائب - مركز السنن - الرياض - (2015) - ص 139

وسائل الإنتاج فإن الربح الذي يتحقق هو المصدر الرئيسي في تمويل الخزينة ورغم ذلك يبقى للضريبة دور أساسي كمصدر من مصادر التمويل¹³

تعتبر الضريبة المصدر الرئيسي والأساسي الذي تعتمد عليه الدولة في تسديد نفقاتها العامة وهذا هو المفهوم الحديث للضريبة ولقد جاء هذا المفهوم عبر تطور الأجيال¹⁴.

التطور التاريخي للضرائب:

يمكن ربط التطور التاريخي للضرائب بتطور أهداف الدولة ودورها في المجتمع فيمكن القول إن هنالك علاقة بين الهيكل الضريبي للدولة وبين نظامها الاقتصادي والاجتماعي والسياسي والمطبق حين تفرض الضرائب، فالإنسان بطبقة كائن إجتماعي يسعى لوجود تنظيم يحكم علاقات الأفراد بعضهم مع بعض ولذلك فالقبيلة تعتبر أول هذا النوع من التنظيمات حيث لم تكن هنالك حاجة إلي الضرائب لعدم وجود مبررات لها سوي الإشتراك في الدفاع عن القبيلة¹⁵.

بدأت الضريبة مع ظهور الروح الجماعية وتكوين المجتمعات وهي بذلك مرتبطة بأفكار مالية أو سياسية، وكانت تؤخذ من الأفراد علي أنها مساهمة طوعية ولسيت إجبارية يقدمها الأفراد للحاكم بسبب نفع مباشر يتقاضاه دافع الضريبة من دفعها له أي أنها كانت مقابل خدمة وثمناً لمنفعة بمعنى أن لها مظهراً تعاقدياً بين طرفين هما دافع الضريبة (المكلف) ومن يتلقي الضريبة أو الحاكم وبقي الأمر كذلك حتي إذا كان القرن التاسع عشر توسعت رقعة المجتمعات وظهرت الحكومات وتزايدت الخدمات التي تؤديها الدولة وبرزت الحاجة إلي التمويل فظهرت الآراء التي ترفض مبدأ التعاقد بين المكلف والحاكم وأصبحت الضريبة أمراً إلزامياً تبرزه حاجة الدولة¹⁶.

¹³د. عبدالناصر نور وآخرون - الضرائب ومحاسبتها - دار المسيرة للنشر والتوزيع - عمان (2003) ص11

¹⁴أ. فؤاد توفيق وآخرون - المحاسبة الضريبية - دار اليازوري - عمان - (1996) - ص9

¹⁵د. عزمي يوسف خطاب، الضرائب ومحاسبتها. دار الإعصار. عمان. (2009). ص15

¹⁶د. عبدالناصر نور وآخرون، الضرائب ومحاسبتها. دار المسيرة. عمان. (2003). ص12

وقد مرت الضرائب بعدة مراحل منها (3):

1. مرحلة عدم الاستقرار:

عندما كان الإنسان يعيش ضمن جماعات منتشرة في بقاع الأرض، ومنتقلة من مكان إلي آخر ولم تكن هناك مرافق مشتركة واحتياجات مالية تستلزم فرض الضرائب حتي إن الامن والامن والدفاع عن القبيلة كان يقوم بها أفراد القبيلة تطوعاً بدون فرض مبالغ مالية من قبل رئيس القبيلة متحملين الاعباء المالية لوحدهم.

2. مرحلة عدم الاستقرار.

بدأت الجماعات تتمركز في منطقة معينة علي شكل جماعات وظهرت الحاجات المشتركة والمرافق المشتركة والدفاع والامن وفض الخلافات بين أفراد الجماعة الواحدة والجماعات الاخرى حينئذ اضطر رئيس القبيلة إلي الاستعانة بالهبات والاموال والتبرعات التي يقدمها الموسرون من أبناء جماعته وكذلك العمل التطوعي من أفراد الجماعة.

3. مرحلة الحضارة وظهور الدولة:

مع ظهور الحضارة وتطورها وظهور نزعة الناس إلي جمع الأموال وحيازتها وضعف الروابط الجماعية بين أفراد الجماعة أو الامة الواحدة أدي ذلك إلي علي فرض التكاليف علي الأفراد.

أولاً: كالخدمة العسكرية وحماية الامن والنظام والقيام بالاعمال الجماعية الالزامية مثل شق الطرق وبناء الجمهور.

ثانياً: علي الاموال وذلك عن طريق فرض الرسوم علي منفعة خاصة يجنيها الافراد مثل الرخص ومزاولة الحرف والمهن.

3- أ. فؤاد توفيق وآخرون. المحاسبة الضريبية. دار اليازوري. عمان. (1996). ص9

1. ازدياد مهام الدولة:

تكاثرت احتياجات الحكام الخاصة والعامة، ومع نقص الاموال لديهم عمدوا إلي فرض الضرائب علي الرعية وجبايتها بكل الوسائل حتي ولو لم تكن تحقق هذه الضرائب منفعة خاصة تعود علي الافراد لقاء ما يدفعونه من أموال وبذلك أصبحت التكاليف العامة تفرض علي المعاملات والبضائع والسلع والأكل باعتبارها ضرائب مباشرة يدفعها الافراد بدون أن يكون هناك منفعة شخصية.

2. ظهور مهام الدولة الحديثة:

مع تطور الدولة الحديثة وازدياد مهامها والتزاماتها العامة ونفقاتها مع تقدم الحضارة أصبحت عوائد الضرائب غير المباشرة غير كافية لسد نفقاتها فعمدت إلي فرض الضرائب المباشرة ويدفعها المكلف علي اعتبارها واجباً قومياً ووطنياً وتضامنياً يؤهله بالاشتراك في اعباء الحكم ومنافعه. (1)

حيث أصبحت الدولة تتمتع باحترام جميع مواطنيها وتسعي نحو تحقيق أكبر قدر من الرخاء للمجتمع لذلك نجد الدولة أصبحت تستخدم الضرائب لا لكونها مورداً مالياً وإنما أيضاً لتحقيق ما تصبو إليه من أهداف وفي هذه الفترة بعد ظهور المشروعات الكبيرة التي أدت بدورها إلي حدوث تطورات اقتصادية واجتماعية وسياسية مما أدت إلي اللجوء إلي الضرائب المباشرة بشكل أوسع والتقليل ما امكن من الاعتماد علي الضرائب غير المباشرة لإمكانية معرفة آثارة المباشرة علي الرخاء العام. (2)

مفهوم وتعريف الضريبة:

لقد اختلفت وجهة النظر التقليدية للضريبة في الفترات الماضية عنها في الفترة الحالية حيث كان ينظر للضريبة بأنها المال المقطوع عن طريق السلطة من الفرد وذلك لتغطية النفقات العامة.

¹- د. فؤاد توفيق ياسين وآخرون - المحاسبة الضريبية - دار اليازوري - عمان - (1996) - ص10

²- أ. عزمي يوسف خطاب - الضرائب ومحاسبتها - دار الإعمار - عمان - (2009) - ص(17-16)

لقد عرفت الضريبة بمفهومها التقليدي بإنها (استقاطع نقدي تفرضه السلطة علي الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الاعباء العامة)⁽¹⁾

وقد عرفت أيضاً هي مبلغ نقدية تدفع بصورة دورية لتمويل النفقات العامة للدولة (الاقتصادية . السياسية والاجتماعية) وفقاً للقوانين واللوائح والتعليمات التي تصدر بهذا الشأن وبشكل نهائي وبدون مقابل مباشر متوقع)⁽²⁾

وقد عرفت أيضاً بإنها فريضة إلزامية ولسيت عقابية يلزم الأفراد علي أساسها بتحويل بعض الموارد الخاصة للدولة جبراً وبدون مقابل لتحقيق ما تسعى غلية الدولة من أهداف طبقاً لقواعد ومعايير محددة⁽³⁾

وعرفت أيضاً بإنها فريضة مالية إلزامية تفرضها الدولة وفق قانون أو تشريع معين وتحصل من المكلفين مقابل مباشر لتتمكن الدولة من القيام بالخدمات العامة لتحقيق الأهداف التي تسعى الدولة إليها⁽⁴⁾

وعرفت أيضاً بإنها مبلغ من المال يدفعه المكلف جبراً بأمر من الدولة مشاركة منة في دعم التكاليف والنفقات والمستلزمات العامة بصورة قاطعة وبدون انتظار أي منفعة خاصة مقابل هذه المشاركة، ولكي تتمكن الدولة من تحقيق الهدف العامة المتمثلة في المرافق الاقتصادية والاجتماعية⁽⁵⁾

1- أ. وليد زكريا وآخرون. الضرائب ومحاسبتها. دار المسيرة - دار الصفاء. (1996). ص15 منقول

2- د. حسين محمد الطاهر. محاسبة الزكاة والضرائب. مركز السنان. (2015). ص140

3- أ. عزمي يوسف خطاب. الضرائب ومحاسبتها. دار الإحصار العلمي. (2009). ص27

4- د. عبد الناصر نور وآخرون. الضرائب ومحاسبتها. دار المسيرة. (2003). ص13

5- أ. فؤاد توفيق ياسين. المحاسبة الضريبية. دار اليازوري. عمان. (1996). ص11

أركان الضرائب: (1)

من التعاريف السابقة إتضح أن هنالك أربعة أركان للضريبة وهي كما يلي:

الركن الأول: إلزامية الضريبة:

الضريبة فريضة إلزامية أي ليس للفرد المكلف خيار في دفع الضريبة بل هو مجبر علي دفعها للدولة فهي ليست منحة أو هبة أو مساعدة اختيارية للدولة وعندما يتمتع المكلف عن تادية الضريبة او التهرب من الدفع فإنه يقع تحت طائلة العقاب وللدولة في سبيل تحصيل الضريبة المستحقة بسبب ذلك الحق في الحجز علي اموال المكلف واستخدام طرق التنفيذ الجبرية لما لدين الضريبة من إمتياز علي أموال المكلف جميعها. وبسبب خطورة هذا الركن وحرصاً علي عدم إساءة استخدام ذلك الحق من قبل السلطة التنفيذية في الدولة فقد نصت كافة الدساتير في العالم علي أنه لا تفرض أو تعدل أو تلغي أي ضريبة إلا بموجب قانون يوافق عليه ممثلو الأمة (السلطة التنفيذية) فعند صدور القانون الضريبي يكون ملزماً للمكلف بأداء الضريبة حتي لو لم يكن متمتعاً بحقة الانتخابي وبالتالي ليس له ممثل في المجلس النيابي أو أركان أحد أعضاء المجلس الذين عارضوا في إصدار ذلك القانون .

الركن الثاني: مبدأ المنفعة أو المقدره

الأساس الذي فرضت بموجبه الضريبة بمعنى هل تأخذ الدولة عند فرص الضريبة اعتبار مبدأ المنفعة التي تعود علي المكلف ؟ أم قدرة المكلف علي الدفع ؟ أم وفقاً لأسس واعتبارات أخرى ؟ فقد رأي بعضهم اتخاذ المنفعة التي تعود علي المكلف من قيام الدولة بمهامها أساساً لفرض الضريبة وبعضهم استند علي قدرة المكلف علي الدفع معياراً لفرض الضريبة ولكن الدولة استمرت تفرض الضرائب وتحدد وعاءها وسعرها وكيفية ومواعيد تحصيلها دون أن تلتزم بصورة قاطعة بأي من المعيارين السابقين .

1- المرجع السابق ص(13-14).

ورغم أنه قد يبدو أحياناً أن الضريبة تتوافق مع المبدأ الثاني (القدرة علي الدفع) إلا ان واقع الأمر ينفي ذلك، كما فإن الدولة الضريبة وفقاً لقواعد وأصول توصل إليها خبراء المالية تلتزم بها السلطان التشريعية والقضائية عند مناقشة القانون الخاص بالضريبة وإقراره أو تفسيره وكذلك الفصل في المنازعات التي تنشأ عنه.

الركن الثالث: الضريبة فريضة بلا مقابل:

استند علماء الغرب في الثامن عشر علي فكرة (العقد الاجتماعي) علي تعريف الضريبة علي إنها علاقة تعاقدية بين الفرد والدولة.

وقد رأي البعض منهم أن الضريبة عقد توريد خدمات تم بموجبة الاتفاق علي أن تقوم الدولة بتقديم خدمات الدفاع والأمن والمرافق العامة إلي أفراد المجتمع مقابل أن يردوا ثمن هذه الخدمات في صورة ضرائب، وقد وردت هذه النظرية في دساتير العديد من الدول في العالم واقتضي تعريف الضريبة علي أساس هذه النظرية (علي إنها مقابل المنافع التي تعود علي الفرد من حماية حياة وأمواله وحرية، وقد اتضح خطأ هذا التعريف حيث لم يقد دليل منطقي أو تاريخي علي وجود فكرة العقد الاجتماعي بين الدولة والفرد ولو كان هذا العقد بناء علي رغبة واختيار الأفراد علي ان يتنازلوا عن استغلالهم وأموالهم للدولة نظير تقديم خدماتها من حق أي فرد أن يشتري ما يشاء من خدمات ما دام يدفع الثمن وأن يستبعد من العقد ما لا يريد من خدمات أو أن يفسخ العقد وينسحب كما أن اعتبار الضريبة مقابل المنافع يوجب قياس تلك المنافع التي تعود علي كل شخص نظير قيام الدولة بخدماتها التي تتميز بعدم قابليتها للاستبعاد.

إن التسليم بهذا الرأي يؤدي إلي زيادة الأعباء الضريبية علي الطبقات الفقيرة التي تستفيد بدرجة كبيرة من خدمات الدولة وهذا يؤدي إلي زيادة التفاوت بين الطبقات وعدم قدرة الدولة علي تحقيق أهداف العدالة الاجتماعية.

أما البعض الآخر فقد رأي أن الضريبة هي عبارة عن قسط تأمين يقتضي علي المكلف دفعة لكي يؤمن علي حياته وأمواله وهذا الرأي يوجب علي الدولة دفع التعويض للمكلف

عن كافة الاضرار التي تلحق بشخصه أو أمواله، وذا ما لا يمكن تصوره لأن دور الدولة لا يقتصر فقط علي حفظ الأمن وإقامة العدالة بين الأفراد وهذا مخاف لدور الدولة في النشاط الاقتصادي المعاصر.

ونتيجة لفشل فكرة العقد الاجتماعي اتجه الفكر المالي الحديث إلي فكرة أخرى هي التكافل الاجتماعي لتبرير فرض الضريبة، فالدولة تسعى إلي تحقيق أهداف إقتصادية واجتماعية للمجتمع وفي سبيل تحقيق ذلك قامت بالعديد من النشاطات والمهام التي يتعذر تحديد مدي انتفاع الفرد منها علي حده وما دام أن هدف الدولة من تلك الخدمات هو تحقيق النفع العام فإن ذلك يقتضي أن يتضامن الجميع في تمويل هذه النشاطات حتي تصبح الضريبة فريضة يحتمها واجب التضامن الاجتماعي بغض النظر عن المنافع التي تعود علي الفرد من وراء ذلك وهكذا فإن فكرة المقابل الملموس في فرض الضريبة تصبح غير واردة وتغدو الضريبة فريضة من غير مقابل.⁽¹⁾

الركن الرابع:

هدفت الضريبة إلي تحقيق أهداف المجتمع:

كان الهدف الرئيس من الضريبة في بادئ الأمر هو توفير الأموال الضرورية لتغطية نفقات الدولة العامة وتحقيقا لهذا الهدف لابد من توافر شرطين هما:

الأول: وفرة الحصيلة.

الثاني: حياد الضريبة.

أما وفرة الضريبة فتعني غزارة التحصيل حتي تفي باحتياجات الإنفاق العام ولذلك فإن اختيار أوعية الضريبة التي تتميز باتساع نطاقها وشمولها مثل الضريبة علي السلع شائعة الاستعمال والضرائب علي الدخل الاجمالي أمر ضروري، وكذلك تفضيل الضريبة التي تكون حصيلتها ثابتة لا تتقلب مستوي النشاط الاقتصادي.

¹ - مرجع سابق ص 14

أما حياد الضريبة يقصد به ألا يكون افرضها آثار علي النشاط الاقتصادي فلا تؤدي إلي تغيير في المركز النسبية للمكلفين أو تصرفات وقرارات الأفراد الاقتصادية في القطاع الخاص، ولا شك أن مبدأ الحياد الضريبي لا يمكن تحقيقه عملياً فلكل ضريبة أثرها الاقتصادي والاجتماعي والسياسي فإن لها آثار علي توزيع الدخل والثروات وعلي سلوك المستهلكين والمنتجين وعلي الاستخدامات البديلة للموارد الاقتصادية ولها أثر كبير كذلك علي تشجيع رؤوس الاموال الاجنبية أو إحجامها وعلي أطوار التقلبات الاقتصادية ومعدلات النمو السكاني وعلي كافة متغيرات النشاط الإنساني.

وحتى في الوقت الذي ساد فيه مذهب الحياد الضريبي فإن الضرائب استخدمت كسلاح لتحقيق أهداف غير مالية، حيث فرضت الضرائب لحماية المنتجات المحلية من منافسة السلع الاجنبية المماثلة وفرضت الضرائب الاستثنائية علي رؤوس الأموال لمصادرة بعض الثروات وإعادة توزيع الثورات والدخول وأدخال التصاعد في سعر الضريبة وأعفى بعض الأفراد والنشاطات تشجيعاً ورعاية لهم.

ومع التطور الاقتصادي والمالي بات تدخل الدولة ضرورياً لتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية فأصبحت الضريبة في ظل الواقع الجديد سلاحاً تستخدمه الدولة في التأثير علي المتغيرات الاقتصادية وتوجيه النشاط الاقتصادي لتحقيق أهداف المجتمع (1)

خصائص الضرائب:

من أهم خصائص الضرائب علي حسب ما وردت في التعاريف هي:

1. تحويل الموارد من القطاع الخاص (الأفراد) إلي القطاع العام (الدولة جبراً)

ولذلك فإن الضرائب تفرض علي دافعيها وليس لهم الحق في التهرب من دفعها بأي شكل من الأشكال فهي تحويل جبري من القطاع الخاص إلي القطاع العام، وهذه الخاصية تميزها عن ما يدفعه الفرد طوعاً واختياراً للدولة مثل الهبات

¹ – المرجع السابق – ص(15-16)

والتبرعات والتي تحتوي علي تحويل الموارد من القطاع الخاص إلي القطاع العام بدون إجبار .

2. عدم فرضها كعقاب :

وهذا يميزها عما يدفعه الأفراد للدولة نتيجة مجازاتهم عن خطأ ارتكبهه مثل توقيع البلديات جزاءات علي الأفراد نظير التعديات وكذلك جزاءات المرور فيما يتعلق بمخالفة الأنظمة والتعليمات الخاصة به .

3. ليس لها مقابل مباشر :

فالضرائب تدفع لتحقيق ما تسعى الدولة للوصول إليها من أهداف وغالباً ما يكون إنفاق حصيلة الضرائب عاي الخدمات التي لن يستثمر فيها لو تركت للقطاع الخاص لعدم جدواها الاقتصادية ولعجزه عن تقديم مثل هذه الخدمات والتي هي خدمات عامة والاستفادة منها غير مقتصرة علي فئة دون أخرى في أغلب الأحوال مثل خدمات الأمن والدفاع والتعليم والصحة، ومن الممكن أن يستفيد دافع الضريبة وبشكل غير مباشر من استفادة الآخرين بمثل هذه الخدمات كالتعليم فتعلم المجتمع ككل يؤدي إلي وجود مجتمع منتج ومتكافل خالي من الجرائم أو التقليل منها، مما يعود عليه بالنفع ولك بصورة غير مباشرة⁽¹⁾ .

4. تفرض الضريبة علي المكلفين :

ونعني بالمكلفين جميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين سواء كانوا أفراداً أو جماعات علي شكل هيئات وجمعيات وشركات وسواء كانوا من رعايا الدولة أو رعايا الدول الأخرى ولكن يقيمون في أرض الوطن⁽²⁾ .

1- أ. عزمي يوسف خطاب. الضرائب ومحاسبتها. دار الإحصاء العلمي. عمان (2009). ص(2827)
2- أ. فؤاد توفيق ياسين. المحاسبة الضريبية. دار اليازوري. عمان.(1996). ص¹³

المبحث الثاني

قواعد الضريبة

عند تعريف الضريبة إتضح أنها تفرض طبقاً لقواعد محددة يجب مراعاتها عند إعداد أي تشريع ضريبي لكي يحقق النظام الضريبي ما يهدف إليه، فعدم أخذ هذه القواعد في الحسبان أو أخذ بعضها وعدم الاهتمام بالقواعد الأخرى سيؤدي حتماً إلي نتائج غير مرغوب فيها وأول من تطرق لمثل هذه القواعد هو آدم اسميث⁽¹⁾، فقد وضع عدداً من القواعد الساسية التي طورت فيما بعد وأخذت مسميات مختلفة بسبب اختلاف النظرة الفلسفية لكل قاعدة كما أضيفت لها قواعد جديدة كما يلي:

أولاً : قاعدة العدالة:⁽²⁾

1. العدالة الراسية والأفقية:

ليكون النظام الضريبي جيداً ومقبولاً من قبل المكلفين لابد أن يتسم بالعدالة هذه القاعدة تطورت عبر السنين من مجرد فكرة آدم اسميث المركزة علي المساواة بمعنى فرض سعر نسبي علي الجميع إلي محاولة ربط مبدأ العدالة بقدر الإمكان بالمنفعة الحدية للدخل والتي والتي يمكن تعريفها علي أنها المنفعة المضافة للوحدات الاضافية في الدخل فالجنية المتحصل عليه من قبل شخص محدود الدخل له قيمة تفوق قيمة الجنية المتحصل عليه من شخص يتمتع بدخل مرتفع وهذا يعطي فكرة موجزة لنوعي العدالة الممكنة ايضاحهما كما يلي:

- العدالة الراسية والتي تعني معاملة المختلفين بالظروف معاملة مختلفة.
 - العدالة الأفقية والتي تعني معاملة المتشابهين بالظروف معاملة متشابهة.
- إذا فالعدالة هي المعاملة المتساوية للأفراد المتشابهين في ظروفهم عند فرض الضرائب مما يعني وجوب عدم المساواة في المعاملة بين الأفراد المختلفة ظروفهم.

1- آدم اسميث. ثروة الأمم. (1776)

2- أ. عزمي يوسف خطاب. الضرائب ومحاسبتها. دار الإحصاء العلمي. عمان. (2009). ص 33. 34.

وهناك مبدأين يحكمان كيفية قياس مدي التساوي في الظروف التي علي أساسها تكون المعاملة متساوية.

1. مبدأ المنفعة: يقوم هذا المبدأ علي بعض مبادئ نظرية العقد في القانون من حيث وجود علاقة قانونية بين الأفراد والدولة بمقتضاها تؤدي الدولة خدمات للمستفيدين نظير الحصول علي مقابل لهذه الخدمات في شكل رسوم وضرائب. وبالرغم من إمكانية تطبيق هذا المبدأ علي بعض أنواع الضرائب كالضرائب علي الاستهلاك.

2. مبدأ المقدرة علي الدفع:⁽¹⁾ طبقاً لهذا المبدأ ولكي تتسم الضرائب المفروضة بالعدالة لابد من فرضها علي أساس مقدرة المكلف المالية بغض النظر عن المنافع المتحصل عليها من قبل دافي الضرائب، فكلما زادت مقدرة المكلف المالية زادت الضرائب المتطعة منه افتراضاً أن التضحية لأصحاب المقدرة التكلفة العالية ستكون أقل من تضحية المتمتعين بمقدرة تكلفة منخفضة وذلك حسب المنفعة الحدية للدخول السابق شرحها فالمقدرة التكلفة النسبية للممولين هي مجال البحث عند وضع أي نظام ضريبي، هذا المبدأ محددات أهمها:

أ. صعوبة إيجاد أسلوب كمي لقياس القدرة علي الدفع ليتمكن تطبيقه عملياً .

ب. بافتراض إمكانية التغلب علي المشكلات قياس وعاء الضرائب وبالتالي إمكانية تحديد المتساوين مالياً مما يعني اتضاح المقدرة المالية للمولين هنالك عوامل وظروف اجتماعية اخري تؤثر علي مثل هذه القدرة التكلفة فالظروف الاجتماعية قد تختلف بين المكلف وآخر مؤدية بالتالي لاختلاف المقدرة التكلفة. من المناقشة السابقة لمبدأ العدالة تتضح صعوبة قياسها بدقة والوصل إلي تحقيقها بشكلها المطلوب خصوصاً فيما اتبع مبدأ التكلفة للمولين كأساس للحكم علي مدي تحقيق العدالة ولذلك فأقصى ما يمكن الوصول إليه هو العدالة النسبية.

¹- د. عزمي يوسف خطاب. الضرائب ومحاسبتها. دار الإحصاء. عمان. (2009). ص 35

ثانياً : قاعدة الوضوح (التأكد)

بمعني ان القوانين والتعليمات والإصدارات الضريبية واضحة لا تتغير بشكل يؤدي إلي صعوبة متابعة مثل هذا التغير وتقدير اثاره وهذه القاعدة علي قدر كبير من الأهمية لكل من الممولين والدولة كما يلي:

1. بالنسبة للمكلفين

لانهم يريدون أن يعرفوا بشكل واضح مقدار ما يجب عليهم كضرائب في خياراتهم الاقتصادية المتاحة لهم، فالوضوح يمكن من التخطيط المستقبلي لأثار مثل هذه الضرائب كما ان للوضوح علاقة بتحقيق العدالة بين المكلفين للأتضاح الصورة امام الجميع لعدم محاولة أستقلال الثقرات بالقانون الضريبي لتقليل عبء الضريبة المدفوعة بصورة غير متاحة للمكلفين آخرين.

• بالنسبة للدولة

وضوح النظام الضريبي في الدول التي تعتمد علي الضرائب كمصدر مالي مهم يمكنها من رسم سياستها المالية المستقبلية لتلافي حدوث اي عجز في إيراداتها وكذلك متابعة المكلفين بشكل فعال لا يتيح الإختلاف بينهم في الدفع مما قد يؤدي إلي حدوث عدم الرضي بين المكلفين.

يبدو من قاعدة الوضوح أنها تستدعي ثبات القوانين والتعليمات المتعلقة بها وعدم تغييرها من سنة إلي اخري إذا عرفنا أن أهداف الضرائب ليست مالية بحتة ولكنها تفرض لتحقيق أهداف إجتماعية واقتصادية وسياسية أخرى وذلك قد يستدعي التغير لمواجهه مثل هذه الظروف والأعراض المستجده وعلية فيجب الموازنه بين ثبات القوانين ووضوحها من جهه وبين ما تسعى الضرائب لتحقيقه من أهداف من جهه أخرى حتي ولو أدى ذلك إلي عدم رضي بين المكلفين.

ثالثاً : قاعدة الملاءمة:

بمعني أن تكون الضرائب المفروضة ملاءمة للممولين بأن تقرض بشكل يراعي ظروفهم وأحوالهم مما يجعل عملية دفع الضريبة سهلة ومقبولة.

رابعاً : قاعدة الإقتصاد:

يمكن تعريف قاعدة الإقتصاد بأنها مقارنة حصيللة الضرائب بتكاليف تحصيلها فلفرض ضريبة ما يجب أن تحقق العائد المناسب منها ومن ثم تتضح علاقة قاعدة الإقتصاد بالملائمة فكلما كانت الضريبة أكثر ملائمة في التحصيل أدى ذلك إلى قلة تكاليف تحصيل مثل هذه الضرائب ومن ثم زيادة العائد.

خامساً : قاعدة التناسق مع الأهداف الإقتصادية والإجتماعية والسياسية:

للضرائب بجانب هدفها المالي وهو الحصول على الموارد اللازمة لها أهداف إقتصادية وإجتماعية وسياسية يراد تحقيقها بإستخدام النظام الضريبي لذلك يجب أن يتماشى النظام الضريبي مع الأهداف المحددة سلفاً وعدم فرض ضرائب تتعارض أو تقلل من الوصول على هذه الأهداف أو ليس علاقة بالأهداف مطلقاً كفرض ضرائب على الصادرات إذا كان أحد أهداف النظام الضريبي مثلاً تشجيع الصناعات المحلية.⁽¹⁾

كما أن هذه القاعدة تقتضي التوازن بين القواعد بعضها بحيث لا يركز على قاعدة مع التضحية بالقواعد الأخرى، على أن هذا التوازن والحكم عليه يخضع للتقدير الشخصي لمتخذي القرار الضريبي وعليه فيجب الوصول إلى الكفاءة للمكنة في النظام الضريبي لتحقيق مايرجع منه.

سادساً : قاعدة إمكانية التطبيق:

لكي تكون الضرائب ممكنة التطبيق في مجتمع معين يجب أن تكون واضحة للمكلفين لكي تضمن قبولهم ورضاهم عند دفع مستحق عليهم وعدم تحقيق ذلك قد يؤدي إلى

1- المرجع السابق ص 37

حدوث بعض المشكلات بين الدولة ومواطنيها والتهرب الضريبي ومن ثم الإخلال بقاعدة العدالة.

سابعاً : قاعدة المرونة:

يمكن تعريف المرونة على أنها " نسبة التغير في حصيللة الضرائب مقارنة بالتغير في إجمالي الدخل القومي " لذلك تقتضي قاعدة المرونة في الضرائب أنه يجب وضع نظام ضريبي يمكن من زيادة الحصيللة الضريبية كلما زاد الدخل القومي والعكس، بمعنى أن هنالك علاقة طردية بين الدخل القومي وحصيللة الضرائب وتضح أهمية هذه القاعدة في السياسة المالية المختارة.(1)

أنواع الضرائب (2):

تتعد أنواع الضرائب ولكل منه خصوصيته ومزاياه وعيوبه وغالباً ما تطبق الدولة انواع مختلفة من الضرائب والتي يشترط ان تكون موجودة في صورة منظمة بها يحقق أهداف المجتمع ككل، ويتوقف إختيار نوع محدد من أنواع الضريبة أو أنواع معينة منها علي اوضاع المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، اما أنواع الضرائب فهي كما يلي.

أولاً من حيث تعدد الضريبة:

1. الضريبة الوحيدة: وهنا تقرض الدولة نوعاص واحداً من الضريبة تسعى من خلاله إلي تحقيق الأهداف الضريبية مجال إهتمامها فإذا إكتفت الدولة مثلاً بفرض ضريبة الدخل دون فرض أي نوع آخر من الضريبة يمكن القول أن هذه الدولة تطبق نظام الضريبة الوحيدة.

2. الضرائب المتعددة: حيث يفرض انواع متعددة ومختلفة من الضرائب علي مصادر دخل مختلفة مثلاً تقرض الدولة ضريبة علي الدخل وتقرض ضريبة علي التداول

1- مرجع سابق - ص 39

2- د. وليد زكريا وآخرون. الضرائب ومحاسبتها. دار المسيرة. عمان.(1996).ص. 25- 26

وضريبة علي الإنتاج وهكذا... وعادة تأخذ الولة بنظام الضريبة المتعددة ولكن
يبقي إنجازها ما يصاغ ليتلائم وأهداف المجتمع.

ثانياً من حيث الوجود والاستعمال:

وفقاً لهذا التصنيف تقسم الضرائب إلي نوعين: نوعي يفرض علي وجود الدخل واخر
يفرض علي استعمال هذا الدخل كما يلي:

1. الضرائب المباشرة:

وتعتبر الضريبة مباشرة إذا كانت تفرض علي وجود الدخل نفسه فضريبة الرواتب
والاجور تعتبر ضريبة مباشرة لانها تفرض عند ظهور دخل الفرد أو الاجر وضريبة
الأرباح ايضاً تعتبر ضرائب مباشرة كونها تفرض علي الربح عند وجوده في نهاية الفترة
المالية، وحسب معيار التحصيل قد تفسر الضرائب علي أساس أنها ما تحصل بشكل
مباشر من قبل دائرة ضريبة الدخل من المكلفين دون حلقات وسيطة لنقل اعباء تحمل
الضريبة من مكلف إلي آخر.

2 الضرائب غير المباشرة:

وفرض هذا النوع من الضرائب علي استعمال الدخل او الثروة وليس علي وجود الدخل
أو الثروة وضريبة المبيعات تعتبر ضريبة غير مباشرة حيث يدفعها الممول عند استعمال
دخله في شراء المنتجات كما يمكن توضيحها من جهة معيار التحصيل ان هذه الضريبة
يدفعها الممول وينقل عبئها إلي ممول آخر فمثلاً ضريبة المبيعات يدفعها المنتج وينقل
عبئها إلي المستهلك عن طريق زيادة أسعار منتجاته لتحصيل ما دفعه كضريبة مبيعات.
ويمكن تقسيم الضرائب الغير مباشرة إلي قسمين:

أ. الضرائب على الإستهلاك.

وهي الضريبة التي تفرض علي قيمة مايشترى لأغراض الإستهلاك أو الإستعمال من
قبل الفرد وهي نوعان:

- ضرائب جمركية: وتفرض هذه الضرائب على السلع المستوردة من خارج حدود الدولة أو حتى على السلع المصدرة لخارج حدود الدولة.
 - ضرائب الإنتاج: وهي ضريبة تفرض على السلع عند إتمام إنتاجها أو عند أي مرحلة من مراحل الإنتاج وقد تستعيز بعض الدول عن ضريبة الإنتاج بضريبة المبيعات التي تفرض على سعر الضريبة لإتمام بيع السلعة ليس عند إنتاجها.
- ب. الضرائب على التداول.

وهي الضريبة التي تفرض على نطاقات الثروة من شخص إلى آخر سواء كان الشخص طبيعياً أم معنوياً مثل انتقال ملكية عقار من شخص إلى آخر أو سيارة أو أي أصل آخر.

ثالثاً: من حيث الوعاء الضريبي:

ويقصد بالوعاء المبلغ الذي سيخضع للضريبة وتقسم الضريبة على الأساس إلى:

- أ. الضريبة على رأس المال (الثروة): والمقصود هنا برأس المال هو المفهوم الاقتصادي له أي ما يمتلكه الفرد من ثروة، وهذه الضريبة إما أن تكون على الثروة نفسها أو على يطرأ عليها من زيادة أو على التصرف فيها ب. الضريبة على الدخل: وهي ضريبة تفرض على الدخل المتأتي للمول حيث يكون في هذه الحالة وعاء الضريبة هو دخل الممول وهي تفرض بنوعين (نظم الضريبة):

1. الضريبة على مجموع الدخل "النظام الموحد لضريبة الدخل"، أي يتم فرض ضريبة واحدة على مجموع دخل الممول بصرف النظر عن مصدر هذا الدخل ويأخذ المشروع الضريبي الأردني بهذا النوع من الضريبة وهو أكثر عدالة ضريبية في حالة تعدد مصادر دخل الممول حيث تخضع هذه المصادر إلى معاملة ضريبية واحدة، مثلاً دخل الممول من الرواتب ودخله من الأرباح أو من تجارة العقارات جميعها تضاف معاً. ومن مميزات هذا النوع أنه محقق ما أمكن العدالة الضريبية وهو سهل الحساب والتحصيل وأكثر ملائمة للمكلف بقدمه كشفاً واحداً.

2. الضريبة على الدخل الواحد "النظام النوعي لضريبة الدخل"، وفي هذا النوع تفرض الضريبة على نوع واحد من الدخل، وبصفة مستقلة لكل نوع، فمثلاً ضريبة مستقلة على الدخل المتأتي من الرواتب والأجور حيث لها أسعار الضريبية وإعفاءاتها الخاصة بها. ويحلل هذا النظام على مصادر الدخل إلى نوعان:

- ضريبة الرواتب والأجور: ويخضع لها مصدر الدخل الناتج عن العمل فقط.
- ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية: ويخضع لها مصدر الدخل الناتج عن إمتزاج العمل ورأس المال.⁽¹⁾

أهداف النظام الضريبي:⁽¹⁾

لا بد للنظام الضريبي في أي دولة أن تكون له أهدافه وآثاره التي ينتج عنها تحقيق أهداف المجتمع الإقتصادية أو الإجتماعية أو الإجتماعية والسياسية. وتسعى السياسة الضريبية إلى تحقيق غايات وأهداف تخدم كافة فئات المجتمع وتتمثل هذه الأهداف فيما يلي:

1. يهدف النظام الضريبي إلى الحد من التفاوت في الدخل بين الأفراد وذلك بفرض ضريبة تصاعدية على الدخل وكلما زاد دخل الفرد زادت الضريبة الواجب دفعها للدولة.
- 2 تحقيق موارد مالية للدولة حيث تفرض الضرائب على الدخل وعلى الإستيراد والتصدير وعلى إنتقال الملكية وغيرها مما يؤدي إلى زيادة حصيله الضريبة ووفرتها وهذا يؤدي إلى إزدياد قدرة الدولة على تقديم الخدمات.
- يهدف النظام الضريبي إلى تحقيق لعدالة والمساواة بين أفراد المجتمع وذلك بمساهمتهم في تمويل إحتياجات الدولة من المال حسب مقدرة كل منهم المالية.
- 4 تحقيق أهداف إقتصادية معينة مثل حماية الصناعات المحلية أو الحد من إستهلاك سلعة معينة.

¹ - مرجع سابق - ص 27

¹ - د. عليان الشريف. المحاسبة الضريبية. دار الفكر. (1991). ص 21

5 تشجيع الإستثمارات في المشروعات الصناعية والزراعية وذلك بمنح الإعفاءات الضريبية على لوازم ومعدات تلك المشروعات المستوردة.

6 تطبيق قاعدة الملائمة من خلال تحديد الوعاء الضريبي وسعر الضريبة وأسلوب تحصيلها.

7. تعتبر الضريبة أداة من أدوات السياسة المالية للمحافظة على إستقرار الأسعار.

8. لتنسيق في القرارات التي يتخذها المواطنون سواء ما كان منها إجتماعياً او إقتصادياً .

خصائص النظام الضريبي: (1)

أ- أن تكون تحصيلات الضريبة كافية.

ب- أن يوزع العبء الضريبي بطريقة عادلة، فكل شخص يجب أن يتحمل بعدالة نصيبه من الضرائب.

ج- يجب ان يوضح النظام الفئة المعنية بتحمل الضريبة بمعنى آخر ما هو الأثر النهائي للضريبة المفروضة ومن هم المقصودون بتحملها.

د- يجب إختيار نوع الضريبة المفروضة بطريقة تقلل من تدخل الدولة في الإقتصاد بمعنى أنه يجب على النظام الضريبي تقليل العبء الضريبي الإضافي.

هـ - إن هيكل الضرائب المطلوب يجب أن يتمشى مع السياسة المالية التي تهدف لتحقيق الإستقرار والنمو الإقتصادي.

و- إن لالنظام الضريبي يجب أن يتضمن إجراءات إدارية سلسة ومفهومة لدافع الضرائب.

ز- يجب أن تكون التكاليف الإدارية وتكاليف المتابعة لدائرة ضريبة الدخل في أقل حد ممكن.

1- المرجع السابق - ص 22

التهرب الضريبي:

إن التهرب الضريبي هو عدم إقرار المكلف بواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سوا من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية، أو من خلال إستخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للآفات من دفع الضريبة، بعبارة أخرى أن المكلف يتخلص من دفع الضريبة إما بشكل كلي أو بشكل جزئي، وينجم عن التهرب الضريبي آثار سيئة للخزانة العامة، لكونه يقلل حصيلة الضرائب، و آثار سيئة على المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب أو لا يقبلونه، فيتحملون عبء الضريبة بينما يفلت منه آخرون، مما يؤدي إلى عدم تطبيق مبدأ العدالة في توزيع الأعباء الضريبية.⁽¹⁷⁾

لما كانت الضريبة هي (بمثابة استقطاع من دخول وثروات افراد المجتمع، نتيجة لما تتطوي عليه من فريضة إلزامية تقرها الدولة بما لها من سلطة، فمن المتوقع أن يلجأ بعض أفراد المجتمع إلى التخلص منها بشتى الطرق والأساليب من آدائها)، وهذا مايطبق عليه التهرب الضريبي.⁽¹⁸⁾

يقصد بالتهرب من الضريبة أو ما يطلق عليه البعض الهرب غير المشروع (تخلص الممول من الضريبة كلها أو بعضها بالمخالفة لنصوص قانون الضراب وقد يقع هذا التهرب عند تحديد وعاء الضريبة وربطها كما لو أغفل لممول ذكر بعض أوجه نشاطه في الإقرار المقدم منه إلى الإدارة الضريبية)، وقد يقع التهرب عند تحصيل الضريبة، مثال ذلك سفر الممول الأجنبي أو تحويل أمواله للخارج الضامنة للضرائب المستحقة عليه.⁽¹⁹⁾ كما يقص به (محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً عن طريق إتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون، ولذلك يسمى بعض (الغش الضريبي) وهو وحده الذي يقصده كتاب المالية العامة عند بحتهم التخلص من الضريبة.⁽²⁰⁾

17- د: خالد و د: أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، (دار وائل للنشر - الطبعة الأولى 2003م)، ص 213-214.

18 -المرسي السيد حجازي وآخرون، المالية العامة،(الدار الجامعية بالإسكندرية)ص143.

19 - د: ذكريا محمد بيومي، مبادئ المالية العامة، (جامعة القاهرة، فرع الخرطوم سنة 1989)، ص 401.

20 - محمد سعيد فرهود، المبادئ المالية العامة، (دار جامعة حلب 1982م)، ص 288.

أشكال التهرب الضريبي:

هناك أكثر من شكل للتهرب الضريبي، حيث يوجد التهرب المشروع والتهرب غير المشروع.

1- التهرب المشروع:

الذي لا جرم فيه، حيث يتجنب المكلف تحمل الضريبة أو الإلتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية، ذلك بالإبعاد عن مواطن التكليف أو الإستفادة من بعض الثغرات الموجودة في القانون، والتهرب المشروع، يقوم من خلاله المكلف بإستقلال بعض الثغرات القانونية للتوصل إلى عدم الإلتزام بدفع الضريبة المترتبة عليه، ولتحقيق هذه الغاية، يقوم المكلف بالإستعانة بأصل الخبرة والإختصاص لمعرفة طرائق التخلص من الضريبة مستندين في ذلك إلى خلل أو ثغرات في التشريع الضريبي.

و الأمثلة الأكثر شيوعا في التهرب المشروع عندما يهب الشخص أمواله خلال حياته الى ورثته تهربا من دفع ضريبة التركات بعد وفاته، أو كأن تفرض ضرائب عالية على الأملاك العقارية، فيتمتع الشخص عن إمتلاكه العقارات وبذلك لا يدفع الضريبة.

2- التهرب غير المشروع:

عندما يقدم المكلف على المخالفة لأحكام القانونية، يسلك طرائق الغش والإحتيال مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون، ومن أمثلة التهرب غير المشروع:

- عدم تقديم المكلف تصريحا ضريبيا عن النشاط الخاضع للضريبة ومعتمدا في ذلك على عدم وجود مقرا لنشاطه، أو يعتمد إلى نقل نشاطه من جهة إلى أخرى، ويتحقق هذا الأمر بسبب ضعف الوسائل التي تتبعها الدوائر المالية في حق المكلفين، وفي مثل هذه الحالة يكون التهرب شبه تام.

- عندما يخفي المكلف السلع المستوردة بطريقة غير قانونية (سلع مهربة) عن أعين الدوائر المالية وبالتالي فإن تقديم تصريح ضريبي لا يتضمن مبيعان وأرباح هذه

السلع، أو أن يلجأ المستورد إلى الحصول على فواتير ومستندات من البلد المصدر بأقل من القيمة الحقيقية للبضاعة المستوردة.

- أن يقوم المكلف بتقديم تصريح ضريبي، غير صحيح، بحيث لا يتضمن جميع نشاطاته، أو لا يرفق معه جميع البيانات والوثائق المؤيدة لما هو مسجل ضمن التصريح الضريبي، بإرفاق التصريح بيانات ووثائق غير صحيحة، وهو يهدف إلى التخلص من دفع الضريبة، أو قد لا يدرج بعض بياناته معتمدا تفيض قيمة الضريبة المترتبة عليه.

- أن يقدم المكلف تصريحة بشكل، ثم تبين له أن الغدارة المالية بعد فحص هذا التصريح ستبالغ في تقرير الأرباح إلى درجة كبيرة مما تدفع بالمكلف عند تحقيق الضريبة وقبل تحصيلها إلى التصرف في ممتلكاته بإخفائها أو تهريبها إلى الخارج.

عدم دفع الضريبة المترتبة على المكلف، وذلك عندما يهرب المكلف خارج البلاد، وبالتالي يصعب على السلطات تحصيل الضريبة المترتبة عليه

أسباب التهرب الضريبي:

يعدد التهرب الضريبي إلى أسباب متعددة: خلقية، تنظيمية، فنية، سياسية، إقتصادية، وأسباب جائية.

1 - الأسباب الخلقية للتهرب الضريبي:

يعتبر ضعف المستوى الخلقى في الجماعة هو السبب الأهم في التهرب الضريبي، ومن ثم فإن إزدياد الوعي الضريبي ونمو شعور الأفراد بواجباتهم تجاه الدولة ونظرة الرأي العام للمتهرب من الضريبة نظرة إزدراء تؤدي إلى تقليل التهرب من الضريبة.

2- الأسباب التنظيمية الفنية للتهرب الضريبي:

يتسع المجال للتهرب الضريبي في الضرائب التي يتطلب تقديم تصريح من الممول نفسه كالضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية والضريبة على أرباح المهن الحرة،

ويقل هذا التهريب عند الضرائب التي تجنى بطريقة (الحجز عند المنبع) كالضريبة على الرواتب والأجور .

وفي الضريبة الجمركية يقل التهريب منها إذا إستخدمت الضرائب النوعية ويزداد التهريب إذا إستخدمت الضرائب القيمة وذلك بأن يستعمل المستورد فاتورتين إحداهما بها القيمة الحقيقية للبضاعة يحتفظ بها المستورد لنفسه، والأخرى تذكر فيها قيمة أقل وهي التي تقدم إلى مصلحة الجمارك.

3- الأسباب السياسية للتهرب الضريبي:

تلعب سياسة الإنفاق التي تتبعها الدولة دورا هاما في التهرب الضريبي، فإذا أنفقت الدولة حصيلة الضرائب التي تجمعها في وجود نافعة، فإن الأفراد يشعرون أن مايدفعونه يعود عليهم بالفائدة وبالتالي يقل من تهريبهم من الضرائب المفروضة عليهم، اما اذا بدرت الدولة حصيلة الضرائب في وجوه لا تعود بالنفع على المواطنين، فإنهم سيبدلون قسارى جهدهم في التهرب من الضرائب.

4- الأسباب الإقتصادية للتهرب الضريبي:

تساعد الظروف الإقتصادية في قلة أو كثرة التهرب الضريبي، ففي أوقات الرخاء يقلل التهرب الضريبي بسبب كثرة النقود وإرتفاع الدخل، أما في أوقات الكساد والأزمات يزداد التهرب الضريبي.

5- الأسباب الجزائية للتهرب الضريبي:

يساعد الجزاء الذي تفرضه الدولة على المتهرب من الضرائب علي الإقلال من التهرب الضريبي. والممول يوازن بين مبلغ الضريبة المرتبة عليه وبين الجزاء الذي سيتعرض إليه إذا تهرب من الضريبة ثم أفتضح أمره إذا كان الجزاء أكبر عدل من التهرب، والعكس صحيح.

وهناك أمور أخرى يذكرها كتاب المالية العامة كأسباب للتهرب من الضريبة منها، أن إرتفاع معدل الضريبة يؤدي إلي التهرب من الضريبة، إن التهرب في الضرائب لنا علي

الدخول الناتجة عن جهد أو عمل أو توقع من الممول كالضرائب علي التركات، أن التهرب من الضرائب علي المنقولات أيسر من الضرائب علي العقارات.²¹

آثار التهرب الضريبي:

يؤدي التهرب من الضريبة إلي آثار ضاره: إجتماعية، إقتصادية، ومالية.

فمن الناحية الإجتماعية:

يؤدي التهرب الضريبي إلي إضعاف أخلاق الأفراد وإلي إضعاف روح التضامن بين الأفراد داخل الدولة.

ومن الناحية الإقتصادية:

يؤدي التهرب إلي جذب عناصر الإنتاج إلي الأنشطة التي يكثر فيها التهرب الضريبي حتي ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة وبالتالي فإن نموها يؤدي إلي بقاء وإستمرار المشروعات الأقل كفاءة علي حساب المشروعات الأكثر كفاءة. وكل هذا يعني أن التهرب الضريبي يؤدي إلي الإضرار بإنتاجية الأقتصاد القومي.

من الناحية المالية:

فإن التهرب الضريبي يؤدي إلي الإضرار بالخزينة العامة وبالممولين. فالتهرب يضر بالخزينة العامة من حيث أنه يؤدي إلي تخفيض الحصيلة الضريبية وبالتالي يؤدي إلي عدم قيام الدولة بوظائفها علي الوجه الأكمل، كما أن التهرب الضريبي يضر بالممولين من حيث أنه يؤدي إلي المساس بالعدالة الضريبية نظراً لأن البعض يدفع الضريبة بينما يتهرب منا آخرين جزئياً أو كلياً مما يضر بالممولين الأمناء.²²

طرق التهرب الضريبي:

تتعدد طرق التهرب الضريبي من حيث النوع و الكيف من هذه الطرق نجد:

²¹: محمد سعيد فرهود، مرجع سبق ذكره، ص ص 289 - 290

²²: محمد سعيد فرهود، مرجع سبق ذكره، ص ص 291

1- طريقة المعاملات المحاسبية:

حيث تكثر فيها الطرق وتمتد في التخفيض التافه لمبالغ المبيعات أو الإسترداد دون التصريح إلي إهمال تسجيل الإيرادات محاسبياً مروراً بتضخم الأعباء القابلة للخصم:

أ- تخفيض الإيرادات:

تعد الطريقة الأكثر شيوعاً وهي التي من خلالها يعتمد المكلف علي تخفيض الوعاء الضريبي و التخلص من دفعها كلياً ، حيث يتجسد هذا التخفيف في البيع دون فواتير أي البيع نقداً ولا يترك أثر للعملية.

هذه الطريقة تمكنه من إخفاء جزء كبير من رقم أعماله وكذلك بأن يتم تسجيل قيمة عمليات البيع بأقل من قيمتها الحقيقية وهذا يعد الإتفاق المبرم مع الزبون.

ب- تخفيض التكاليف:

للمكلف حق الخصم لبعض التكاليف والأعباء من الربح الخاضع للضريبة وهذا وفقاً للشروط التالية:

1- أن تكون موضوعة في صالح نشاط المؤسسة.

2- أن تكون لها علاقة معينة بنشاط المؤسسة.

3- أن تكون في حدود السقف الذي حدده القانون.

هذه الرخصة تجعل المكلف يسرع إلي الرفع من نسبة التكاليف والأعباء ويحاول دوماً تصحيح أعباءه بكل الوسائل و الطرق

2- التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية:

يعتمد هذا النوع من التهرب علي ممارسة عمليات وهمية في الحصول علي محاسبة دون فواتير كما يمارس المكلف عدة نشاطات دون الإعلام أو دون إعلام الإدارة الجبائية ويتم هذا بإخفاء جزء من البضاعة ليتم بيعها في السوق السوداء:

أ- التهربات عن طريق عمليات قانونية يقصد به خلق وضعية قانونية مخالفه للوضعية الحقيقية بهدف التهرب الضريبي.

ب- التهرب عن طريق عمليات مادية:

تتمثل في إخفاء السلع أو المواد الأولية التي في الواقع خاضعه للضريبة سواء كان هذا الأخطاء جزئي أو كلي⁽¹⁾

وسائل مكافحة التهرب الضريبي:

إن مكافحة التهرب الضريبي يساعد علي تلافي أسبابه ومعالجتها وحيث أن التهرب الضريبي قد يتم داخل إقليم الدولة الواحدة أو علي نطاق قد يتعدى حدود الدولة لذلك إن وسائل مكافحة التهرب قد تكون داخلية أو قد تكون دولية.

وفيما يتعلق بالمجال الداخلي تلجأ الدولة إلي عدة وسائل لمكافحة التهرب الضريبي لعل من أهمها:

1. تنمية الوعي الضريبي لدي المواطنين وبيان أهمية الضرائب في تمويل عملية التنمية وما يعنيه ذلك من مستقبل بإسم بالنسبة للمكلفين بالضريبة وبالنسبة لأولادهم.

2. تحقيق العدالة عند القيام بالإفناق العام.

أما إذا كانت السياسة العامة للدولة غير عادلة وتقوم علي محاباة فئة دون أخرى من المكلفين أو منطقة دون أخرى من الدولة فإن لمكلف لن يجد ما يبرر شعوره بالواجب نحو وطنه ويسعي للتهرب بل سيشعر بنوع من الإنتصار عند نجاحه في التهرب

3. لابد للقانون الضريبي كغيره من القوانين أن ينص علي عقوبات تكفل إحترامه ويفضل اللجوء إلي العقوبات المالية بدلاً من العقوبات البدنية⁽²⁾

طرق معالجة التهرب الضريبي:

لاشك أن مكافحة التهرب الضريبي ستتدعي العمل علي تلافي ومعالجة أسبابه وإذا كان التهرب قد يتم داخل نطاق الدولة الواحدة او علي نطاق أثر من دولة فإن وسائل مكافحة هذا التهرب بعضها داخلي وبعضها دولي.

1 - ورقة بعنوان التهرب الضريبي - مصلحة الضرائب المصرية - الإدارة المركزية للبحوث الضريبية - مارس 2006م
2- محمد أبو نصار وآخرون - الضرائب ومحاسبتها - عمان - دار المكتبة الوطنية - 1996م - ص ص 51 - 74

أ- في المجال الداخلي تلجأ الدولة إلى عدة طرق أهمها (1):

1- تطبيق بعض العقوبات الجزائية على الممولين الذين يمتنعون أو يملون تقديم الإقرارات المطلوبة منه أو يقدمون إقرارات غير صحيحة أو مطالبة المكلف لتقديم مشفوع باليمين بحيث تطبق عليه أحكام العقوبات المتعلقة باليمين الكاذب علاوة على العقوبات الضريبية في حالة ثبوت سوء نية المكلف في تقديم بيانات غير صحيحة في إقرار ضريبي.

2- منح الإدارة الضريبية حق الإطلاع على كافة الأوراق والمستندات والوثائق الخاصة بالمول والتي تفيد في الكشف عن حقيقة المركز المالي لهذا الممول والتوصل إلى تقدير سليم لأوعية الضرائب وسلامة ربطها.

3- إجازة قيام الغير بالأداء بالبيانات والمعلومات التي توفر لديه عناصر الضريبة للمكلفين وتقديم الحوافز الأدبية والمادية لكل من يقدم معلومات تفيد الإدارة الضريبية في الكشف عن حالات التهرب.

4- العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب المختلفة فضلاً عن محاولة صياغة نصوص التشريعات الضريبية بأسلوب يسهل على المكلفين وغيرهم فهمها.

5- التوسع في إتباع أسلوب الحجر من المنبع لتحصيل الجانب الأكبر من الضرائب لما يتيح هذا الأسلوب من الحد من فرصة التهرب.

6- تمكين السلطات العامة من الإستيلاء على السلع المستورده التي تتضمنها مستندات الإستيراد القدمه من قبل المكلف والتي قد تكون بأقل من القيمة الحقيقية للتخلص من الضرائب المفروضه علي قيمة هذه السلع.

1 - التقرير النهائي وملخص التوصيات والتشريع المقترح لجنة مراجعة قوانين ضرائب الدخل - وزارة المالية والتخطيط الإقتصادي - الخرطوم، 1983 م

7 - التوسع في مجال البطاقة الضريبية للتعرف علي الممولين ورصد تعاملهم وإلتزامكافة المؤسسات الحكومية والقطاع الخاص بها لان البطاقة الضريبية تكون البيانات بها مكتملة من حين الأسم والعنوان والقطاع الضريبي وقسم الملف مما يسهل عملية إنزال المعلومات بالنسبة للشخص المعني.

8- إلزام المسؤولين بكافة الوحدات الحكومية والمحليات للتطبيق البطاقة الضريبية وشهادة خلو طرف من الضرائب والتعاون الكامل مع ديوان الضرائب في كافة المجالات التي تتوفر فيها المعلومات عن دافعي الضرائب وحجم نشاطها كالتنسيق مع شرطة الجمارك ورسوم الإنتاج للتأكد من التعاون بالطاقة الضريبية ومد ديوان الضرائب بكافة المعلومات من شهادات صادرة وواردة وان تكون بصورة واضحة ومنظمة (1)

9 - ضرورة إلتزام إدارة المشتريات بكافة الإدارات والمؤسسات الحكومية بإستيفاء شروط العطاءات والإفادة بأسماء الكلاء المحليين للشركات الأجنبية حيث أن هنالك عطاءات تخرج من المنافسة وتكون عن طريق العلاقات مما يدخلها دائرة التهرب الضريبي.

مما سبق يتضح أن مسؤولية التهرب الضريبي وتبعاتها تقع علي المشرع المالي وعلي الإدارة المالية وعلي الممول نفسه وتختلف وسائل مكافحة التهرب الضريبي بإختلاف النظام المالي في وكما تختلف من ضريبة إلي أخرى في النظام المالي الواحد وكما تستدعي مكافحة التهرب الضريبي العمل علي تلافي أسبابه ومعالجتها فقد تتم داخل إقليم الدولة الواحدة.

ولتتكامل الأدوار لمعالجة ظاهرة التهرب الضريبي لابد من التنسيق الدولي لالبد من محاربتة

ولان التهرب الضريبي يتحدي حدود الدولة الواحدة أوعلي نطاق أكثر من دولة لذلك لابد من وسائل مكافحة التهرب الضريبي علي المستوي الولي.

1- د. حسن بشير محمد نور - مرجع سابق - ص 43

ب - مكافحة التهرب الضريبي علي المستوى الدولي:

إهتمت الهيئات الدولية وخاصة الامم المتحدة ببحث أسس وقواعد التعاون الإداري الضريبي بجانب بحثها مشكلة الإزدواج الضريبي الدولي وإن كانت الغرف التجارية حتي الآن منذ مؤتمر استوكهولم سنة 1927. مبدأ هذا التعاون لما قد ينطوي عليه من إجراءات تؤدي إلي الإفشاء بسرية المعاملات التجارية وإفشاء أسرار الأرصدة النقدية التي يمتلكها رجال الأعمال في مصارف الدول المختلفة.

فقد أور الخبراء الفنيون من تقريرهم الذي قدموه إلي اللجنة المالية التابعة للأمم المتحدة لدراسة التعاون الإداري الدولي لمكافحة التهرب الضريبي ينقسم إلي قسمين:

ينصب الأول علي إكتشاف التهرب وتقدير مده

أما يتعلق أويُنصب الثاني في تحصيل الضرائب المستحقة والتي غالباً قد تكون خرجت من اختصاص الدولة وأصبحت تابعة لإقليم دولة أخرى.

فيما يختص بالأول يجيز للفنيون تبادل المعلومات الضريبية بين الدول المختقة ولاسيما المؤسسات التجارية والصناعية والزراعية والديون العقارية والقيم المنقولة وإن إعترفوا بأن هنالك صعوبات كثيرة فنية ونفسية التي تعترض تبادل تلك المعلومات²³.

²³تقرير برنامج الأمم المتحدة الإنتماني - 2002 - ص 88

الفصل الثالث

المبحث الأول: نشأة وتطور ديوان الضرائب

مع بداية القرن الماضي (1900 - 2000م) إبان الحكم الثنائي الإنجليزي المصري للسودان كانت الحاجة لبداية فرض الضرائب والرسوم التي كانت عبارة عن ضرائب محلية مثل ضرائب العشور والنخيل والقبانة والقطعان.

بدأ ديوان الضرائب بمكتب صغير، يتبع لوزارة الخزانة، ثم تمت تبعيته بعد ذلك لوزارة المالية (قسم الضرائب)، وفي العام 1967م أستقل عن الوزارة وأنشأت مكاتب في الخرطوم والخرطوم بحري أمدرمان وفي العام 1971م تم فتح مكاتب بالأقاليم بعد إلغاء نظام تقدير ضريبة أرباح الأعمال بواسطة لجان الحكم المحلي بالنسبة للدخل الذي يتجاوز 1000 جنيه.

تلي ذلك التوسع التدريجي لهذه الإدارة نسبة لزيادة الحاجة المالية لتغطية الزيادة في مستوى الإنفاق العام من مصادر ضريبية أخرى، فجاءة صدور التشريعات الضريبية، وتوسع اوعاء الضريبي الذي اصبح يشمل إلى جانب ضريبة أرباح الأعمال لعام 1913م، ضرائب الدخل الشخصي 1964م، ضرائب إيجار العقارات 1964م، وضرائب الدخل الموحد 1967م، وفي العام 1971م تم تعديل قانون ضريبة الدخل، وتم بموجب إلغاء نظام اللجان المحلية الخاصه بتقدير ضريبة أرباح الأعمال ليكون تقدير هذه الأرباح مركزية علي مستوى القطر هذا وقد صدر القوانين الضريبية تبعاً كالأتي⁽¹⁾

ضريبة رسم الضمغه 1978م

ضريبة الأرباح الرسمالية 1974م

ضريبة المبيعات 1980م

1 - الموسوعة الضريبية، مرجع سابق، ص 192.

ضريبة المغتربين 1981م

ضريبة الذكاء والضرائب 1984م

العدالة الإجتماعية 1984م

ضريبة الدخل 1984م

ضريبة القيمة المضافة 1999م

ويلاحظ ان الضرائب المركزية قد اقتصرت علي ضريبة واحدة وهي ضريبة الدخل علي أرباح الأعمال للفترة 1913م إلي 1964م ويرجع ذلك إلي ضالة حجم الإنفاق العام في تلك الفترة من جهة، وإلي وجود مصادر تمويل للخزينة العامة غير الموارد الضريبية مثل مشروع الجزيرة الذي انشأ 1924م، ثم تلي ذلك ظهور الحاجة لزيادة الموارد المالية لتغطية الزيادة في متسوي الإنفاق من مصادر ضريبية أخرى، وجاء صدور التشريعات المشار إليها لتلبية حاجات الخزينة العامة وهذا يعكس أهمية الضرائب وضرورة تطورها لتوفير الأموال اللازمة لأغراض الإنفاق، وقد حقق الديوان هذا الغرض كجهاز إداري متخصص يضم كوادر فنية متدربة في شتي المجالات، حيث تطورت إدارة الضرائب إلي أن أصبحت مصلحة لها مديرها وتتبع لوزارة المالية، هذا وقد كان من أسباب التوسع الإداري بالجهاز الضريبي صدور قانون ضريبة الدخل الذي وحد الممولين للضريبة المركزية دون الإعتبار للمستويات دخولهم المحققة

في العام 1984م أضيفت لمصلحة الضرائب عبء إدارة الذكاة لحين قيام إدارة مستقلة بها، وذلك وفقاً لقانون الذكاة والضرائب 1405هـ، الأمر الذي أدي لتوسع الإدارة الضريبية لتستوعب ضرائب الدخل، إلي جانب تقدير وتحصيل الذكاء وتوزيعها إلي مصادره الشرعية، وأصبحت تتخذ مسمي ديوان الذكاء والضرائب.

في العام 1986م انفصلت الذكاة عن الضرائب، وأصبحت تتبع لوزارة الرعاية الإجتماعية بموجب قرار مجلس الوزراء وأصبح للذكاء ديواناً مستقلاً.

للضرائب وكيل يتبع لرئاسة الجمهورية، ثم أعيدت مره أخري لوزارة المالية. ولعل أكبر توسع إداري للضرائب كان في العام 2000م بصدر قانون الضريبة علي القيمة المضافة للعام 2000م.

أهداف ديوان الضرائب:

لا تختلف أهداف ديوان الضرائب عن الأهداف العامة للضريبة من هذه الأهداف⁽¹⁾:

- 1- المساهمة في دعم ميزانية الدولة بالإيرادات لمساعدتها في الإنفاق على الخدمات
- 2- تعتبر الضرائب أداة من أدوات السياسة المالية لتشجيع التنمية الإجتماعية، لأنها من وسائل الإدخار الإجبارية، فالدولة بموجب الضرائب تسقط من دخول الأفراد والمؤسسات حصيلة ضخمة لتوجيهها نحو القنوات الاقتصادية واستخدامها في تمويل الأستثمارات والبنية الأساسية.
- 3- تحقق العدالة الإجتماعية، وذلك بإخضاع كل الدخل للضريبة حتي يتحمل جميع الأفراد الأعباء العامة.
- 4- تعمل الضرائب علي حماية الصناعة المحلية، وذلك بإعفاؤها من الضرائب عند التصدير وفرص ضرائب باهظة علي المصنوعات الأجنبية التي تنافسها.
- 5- تستخدم الضرائب لتوجيه عناصر الإنتاج نحو الصناعات التي ترغب الدولة في تتميتها، و ذلك بتشجيع الأفراد علي القيام بمثل تلك الصناعات فتعمل علي إعفاؤها من الضرائب.

مهام ديوان الضرائب:

تتمثل مهام ديوان الضرائب في الآتي:

أ- يختص ديوان الضرائب وعبر إدارته الضريبية المختلفة بكافة الأعمال التنفيذية للقوانين الضريبية من حصر للمولين الخاضعين للضريبة عبر عمليات المسح

1 - المرجع السابق، ص 193.

الميداني، وتلقي الإقرارات والبيانات ومنافسة الممولين والاتصال بالجهات التي يحصل منها علي دخل.

ب- إجراء الفحص المكتبي والميداني للتوصل إلي الوعاء الحقيقي للضرائب.

ج- ربط الضريبة وتقديرها، وتلقي التظلمات والطعون ودراستها والبحث فيها أو عرض الأمر إلي القضاء ومتابعة الفصل في النزاع.

د- متابعة عمليات التحصيل، أو الحجز وفاء الدين الضريبة، وقد تنظر في إسقاط الضريبة عن بعض الممولين وملاحظة المتهربين.

يري الباحث أنه توجد عدد من الطرق التي لم يتم بها تحصيل الضريبة وهي إما أن يقوم المكلف بسداد الضريبة مباشرة إلي الإدارة أو علي إسقاط خلال السنة وفقاً للأقرار المقدم.

نظام الخصم والإضافة هو نظام أكثر شيوعاً يتم فيه توثيق المعلومة وتمويل الخزينة كما توجد به عدد من السلبيات يجب مراعاتها، كما يوجد نظام الخصم المباشر المتبع في هيئة الجمارك التي تقوم بالخصم وتورد إلي ديوان الضرائب الذي يقوم بالحصول علي المعلومة من الشبكة المتصلة مباشرة مع الجمارك عبر أسس وضوابط معينة يجب الالتزام بها وبما أن نظام الخصم والأضافة أكثر الأنظمة شيوعاً تناول الباحث كيفية تأثير التحصيل علي التقدير الضريبي وترك القانون للمكلف الحق علي الاعتراض في حالة أنه متضرر من الأسلوب الذي تحصل به الضريبة منه عبر عدد من المراحل المتسلسلة إلي أن يتم التوصل إلي حل يكون مرضي لدافع الضريبة وديوان الضرائب.

المشاكل التي يعاني منها ديوان الضرائب:

هنالك العديد من المشاكل التي تواجه ديوان الضرائب في أدائه والتي تؤدي لعدم كفاءة الإدارة الضريبية في تحقيق العدالة الضريبية ويمكن تلخيص هذه المشاكل فيما يلي نتناول جزئين عن هذه المشاكل كالاتي:

أولاً: عدم التنسيق بين ديوان الضرائب والجهات التي لها علاقة بأداء الديوان:

مثل وزارة المالية عند إصدار بعض المنشورات أو القرارات (قرار وزاري تأجيل شهادة خلو الطرف عند تسجيل أسماء الأعمال تسهيلاً للإجراءات)، وكذلك عدم وجود أسس عملية مشتركة متفق عليها بين وزارة المالية وديوان الضرائب في جانب الربط، أيضاً وجود عدد كبير من الجبايات التي ترهق المواطن وتجعل من كل جباية ضريبة، كما تؤثر بطرق غير لائقة وذلك في إطار صراع تحقيق الربط للجهات المختلفة، محليات، عوائد، صحة، رسوم طريق وذلك يتطلب التنسيق بين الجهات المختلفة للتنسيق للعمل الإيرادي وأنسيابة وتحقيق تكلفته بإنشاء مركز موحد لجمع الإيرادات المتشابهة أو التي لها صلة كلما أمكن ذلك. وكذلك حتي يتثني أنسياب المعلومات بين الجهات المختلفة بهدوء ويسر وشفافية تحقيقاً لمبدأ العدالة الضريبية⁽¹⁾.

ثانياً: هنالك العديد من المشاكل التي يعاني منها ديوان الضرائب والتي تؤثر علي تدفق الإيرادات الضريبية بصورة مباشرة أو غير مباشرة وبالتالي ينعكس هذا القصور علي تحقيق مبدأ العدالة الضريبية تلخيصاً فيما يلي أهم المشاكل التي تواجه الديوان في الآتي:

1- المشاكل الفنية المحاسبية:

يقصد بها المشكلات التي تخص الطرق والوسائل والأجراءات التي يتم الحصول بها مثل تقدير وتحصيل الضريبة حيث أن هناك الكثير من المشكلات في هاتين المرحلتين. نورد هما فيما يلي:

أ- مشاكل التقدير:

ويقصد بها التقدير الطريقة أو الوسيلة التي يتم بها تحديد الوعاء الضريبي للممول (أي تحديد صافي الأرباح الخاضعة للضريبة). ويتم التقدير بعد توفر المعلومات التي تجمع من المصادر التالية:

1 - جمهورية السودان: ديوان الضرائب، دور الإصلاح الضريبي في ترقية الأداء، دار العاملين بالتعاون مع إتحاد أصحاب العمل، 2007م، ص 6.

1- الحص الميداني (ملء الإقرارات بواسطة الممول).

2- إعداد الحسابات للمراجعة.

3- معلومات واردة من الجهات الرسمية غير الضرائب.

4- معلومات من الشركات والمصانع المحلية.

5- معلومات الصادر والوارد.

6- معلومات الإستثمار.

7- معلومات VAT (القيمة المضافة).

8- معلومات الخصم والإضافة BBT.

وبتحليل طرق المعلومات هذه يلاحظ أن هنالك العديد من الإشكاليات فهي في معظمها لا تعكس النشاط الحقيقي لمعظم الأنشطة كما أن هنالك عدم قبول للزيارات المفاجئة من قبل المفتشين الذين لديهم صلاحيات واسعة في عمليات جرد وفتح الخزن والأطلاع على الدفاتر وكثير من الوسائل القانونية التي يمكن بها تحديد حجم نشاط الممول ويتهرب معظم الممولين من الأدلاء بمعلومات صحيحة خوفاً من التقديرات المرتفعة، وكذلك تحدث كثير من المشكلات والأحتكاكات بين الممولين والمفتشين قد تنتهي بعدم أخذ أي معلومة من الممول. أن جمع المعلومات الميدانية يحتاج إلي درجة عالية من الوعي والتعامل المرن لمفتشي الضرائب لأخذ المعلومات الضرورية بصورة مناسبة لاتستقر الممول وهذا يحتاج إلي تدريب عالي لمفتشي الضرائب لمجالات عديدة تساعد في معاملة الممول كشريك لاخصم.

ويلاحظ أن الإقرارات التي تقدم في كثير من الأحيان فارغة أو غير مكتملة بحيث لا تساعد في توفير المعلومات لمختلف الأنشطة فلا يستطيع كثير من الممولين من ملئها فيؤثر ذلك في التقديرات. أما الحسابات المراجعة فيلاحظ في معظمها زيادة الممول للمصروفات بصورة لا تتناسب أحياناً مع حجم نشاطه، ظناً منه أنه يستطيع تقليل أرباحه وذلك يضطر مفتش التقدير بما يزيد عن 150% من جانب مفتش التقدير،

وباستفسار بعض المفتشين في دائرة التقدير وذكر البعض أن الممول غالباً ما يخفي المعلومات الحقيقية وكذلك حتي يمكن الدخول في تسويات أو إستئناف. فأصبحت المشتريات المحلية هاجساً لكل من الممول وديوان الضرائب لعدم وجود معلومات دقيقة وشفافة للمشتريات أو المبيعات والفواتير.

وقد لاحظنا من خلال ممارسة العمل انه عند أخذ عينة من المعلومات لإدارة الشركات الكبرى قسم أرباح الأعمال أن معلومات القيمة المضاعفة غالباً ما تكون أقل من المعلومات التي يتحصل عليها المكتب من إقرار الممول أو من مصادر أخرى. هذه المعلومات يشرع المفتش المختص بعملية التقديرات وإصدارها من واقع المستندات أو بتقديرات إيجازية⁽¹⁾.

ب- مشاكل التحصيل:

طول هذه الفترة الزمنية بين صدور أول تقدير وصدور التقرير النهائي بعد مراحل الأستئناف أو التسوية أو النيابات، مما يزيد من الجهد في سبيل تحصيل الضريبة وبالتالي يؤثر سلباً علي تحقيق مبدأ عدالة الضريبة يتمثل ذلك في الآتي:

1- عدم فصل متأخرات الضريبة عن الجاري في كثير من الإدارات، فرغم أهمية هذا الفصل لكثير من الدراسات والدلالات ومنها تطبيق مبدأ عدالة الضريبة خاصة حين تقصى نسب نمو الضرائب أو مدى إمكانية تحصيل المتأخرات، ويلاحظ أنه لا يوجد اهتمام كافي بهذا الفصل، فمثلاً: عند تكليف فريق عمل من إدارة البحوث لعمل دراسة للعلاقة بين الإيرادات الضريبية وحجم الأنشطة حسب القطاعات الاقتصادية لا يتوفر للفريق معلومات عن حجم المتأخرات لتحديد الإيرادات التي تخص العام، كذلك لا يظهر البيانات التحليلية لمعظم المكاتب حسب تفاصيلها القطاعية (مقدار مساهمة كل قطاع الضريبة).

1- جمهورية السودان: ديوان الضرائب، إدارة البحوث، التقرير السنوي 2006م، ص 10.

2- عدم وضوح بعض عناوين أو عدم السداد في الوقت المحددة للأستفادة من قيمة الضريبة في دورة رأس المال.

3- الحاجة للتردد لموقع الأنشطة التجارية (المسح الميداني) وذلك لقلّة وسائل الأتصال: التلّفونات، الفاكسات، أو إتباع وسائل التقنيات الحديثة في البحث والمابعة والتقصي.

4- حوجة المفتش لأساليب خاصة ومختلفة للتعامل مع الممولين، وكل حسب وعيه الضريبي ومستواه التعليمي وثقافته ومدى قوة أمثاله لسداد الضريبة.

5- المشكلات التي تنتج عن الحجز الإداري بقصد تحصيل الضريبة وبإنتهاء التقديرات يبدأ دور التحصيل، حيث أنه غالباً ما يكون إدارة منفصلة للمكتب.

6- من أكبر المشكلات التي تواجه التحصيل النزاعات التي يتسبب فيها بعض المفتشين العاملين فيما يسمى (بفرق المسح الميداني) والذين يتم إختيارهم من المفتشين الجدد (مدخل الخدمة)⁽¹⁾.

يلاحظ أن المعلومات الواردة من الجهات الرسمية غالباً ما يكون واضحة وفعالة لعملية التقديرات، خاصة عند عملية الشراء الحكومية من القطاع الخاص والمقاولات، ففي بعض الأحيان لا يتعاون المسؤولون في الجهات الرسمية مع ديوان الضرائب خوفاً على مصلحتهم الخاصة مدعين سرية المعلومات، ففي قطاع البنوك مثلاً وعند المطالبة ببعض المعلومات عن تفاصيل بعض المصروفات الموجودة في الميزانية المقدمة من بنك معين، فإن بنك السودان يعتبر هذه ريبة فتعاني من كثير من القصور وعدم الوضوح.

1 - ديوان الضرائب، إدارة البحث، مرجع سبق ذكره، ص 11.

الجزء الثاني: مشكلة الهيكل التنظيمي لديوان الضرائب ومشكلة التدريب والمشاكل القانونية:

أولاً : الهيكل التنظيمي للديوان:

يعتبر عدم وجود هيكل يقوم بالمهام من أكبر المشكلات الهيكلية بديوان الضرائب وهو من الأسباب الفنية في عدم كفاءة الجهاز الضريبي، وحيث أن إسناد وظائف للمفتشين العاملين بالديوان بمهام محددة، يعمل على كثير من التنظيم الفني الإداري بالديوان. ويعاني الهيكل الوظيفي الحالي من النواحي التالية:²⁴

1- قد يستوعب مفتش في درجة مداخل الخدمة بمزايا أكبر من التي يتمتع بها مفتش في درجات قيادية.

2- يلزم بتحديد المسؤوليات وتوزيعها التراضي بين المفتشين.

3- صعوبة تدريب العاملين للوظائف المالية والإدارية إلي الوظائف القيادية بصورة مشابهة.

4- الصرف غير الموجه في بند التدريب حيث يدرّب نفس الكورسات القياديين وضغار المفتشين

5- الهيكل الوظيفي بالمهام يضمن للمفتش الأستقرار النفسي ووضع حدود فاصلة للحقوق الأدبية والمادية.

6- أن أنشاء هيكل بالمهام أصبح هو الشغل الشاغل لدرجات الإدارة بالضرائب.

ثانياً : التدريب:

يعتبرالتدريب أو بناء القدرات البشرية من أهم العناصر في تطوير وتفصيل الأداء بالديوان، حيث أن التدريب المستمر يصقل مهارات العاملين ويزيد التمسك بالعمل ويدعم الخبرات الموجودة بالديوان، إلا أن كل ذلك يحتاج إلي التدريب الفعال والهادف. ويقوم الديوان بنوعين من التدريب الداخلي والخارجي، كما تقوم بة عدة جهات مثل معهد ديوان

²⁴ديوان الضرائب، الموسوعة الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص201.

الضرائب من قصور شديد في التدريب وسوء توزيع فرص التدريب كما يعاني من تهرب الموظفين من التدريب. (1)

ثالثاً : المشاكل القانونية:

تتمثل المشاكل القانونية لديوان الضرائب في الآتي:

- 1- عدم تطبيق بعض النصوص القانونية وإستغلال ذلك بواسطة بعض الممولين لصالح التهرب الضريبي.
- 2- جهل معظم المفتشين بنصوص القانون والإعتماد على التعليم بالتلقين والممارسة في معظم الأحيان.
- 3- عدم تعاون النيابة في بعض الأحيان عند الأستعانة بها في الشيكات المرتدة وذلك حسب كفاءة المنسوب من النيابة.
- 4- عدم إستخدام التسهيلات الإجرائية.
- 5- عدم ربط إدارات الديوان القانونية بالنيابة بصورة شاغرة على إنسياب العمل، وكثرة الإيرادات.

1 - ديوان الضرائب، الموسوعة الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص 204.

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية

التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات

أولاً: مجتمع الدراسة

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة. يتكون مجتمع الدراسة من (موظفين ديوان الضرائب المركز الرئيسي كائموذج) حيث قام الباحثون بتوزيع عدد (45) استبانته على المستهدفين.

وللخروج بنتائج دقيقة قدر الإمكان حرص الباحث على تنوع عينة الدراسة من حيث شملها على الآتي:

- 1- الأفراد من مختلف العمر
- 2- الأفراد من مختلف المؤهل العلمي
- 3- الأفراد من مختلف المركز الوظيفي
- 4- الأفراد من مختلف المؤهل المهني
- 5- الأفراد من مختلف التخصص العلمي
- 6- الأفراد من مختلف سنوات الخبرة

فيميللي وصفاً لأفراد الدراسة وفقاً للمتغيرات أعلاه خصائص (المبحوثين)

1-العمر :

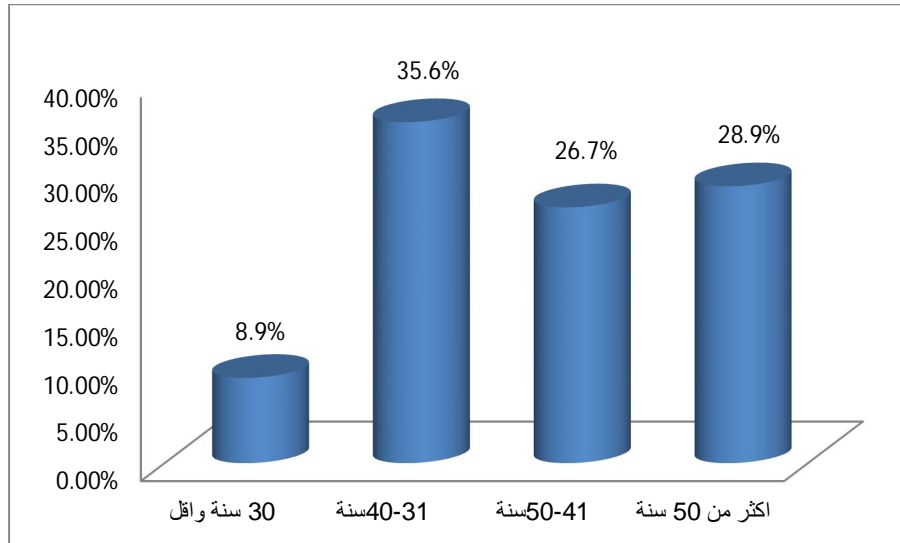
يوضح الجدول رقم (1-1) والشكل رقم (1-1) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق العمر

الجدول رقم (1-1)

العمر	تكرارات	النسبة المئوية
30 سنة و اقل	4	8.9
31-40 سنة	16	35.6
41-50 سنة	12	26.7
اكثر من 50 سنة	13	28.9
المجموع	45	100

المصدر: إعداد الباحث , من الدراسة الميدانية ، برنامج spss,2017م

الشكل (1-1)



المصدر: إعداد الباحث , من الدراسة الميدانية ، برنامج Excel,2017م

يتضح من الجدول رقم (1-1) والشكل رقم (1-1) أن أفراد الدراسة في متغير العمر و اقل 30 سنة بلغ عددهم (4) وبنسبة (8.9%) ونجد الذين أعمارهم بين 31-40 سنة بلغ عددهم (16) وبنسبة (35.6%) أما الذين أعمارهم من 41-50 سنة بلغ عددهم (12) وبنسبة (26.7%) ونجد الذين أعمارهم أكثر من 50 سنة بلغ عددهم (13) وبنسبة (28.9%).

2- المؤهل العلمي :

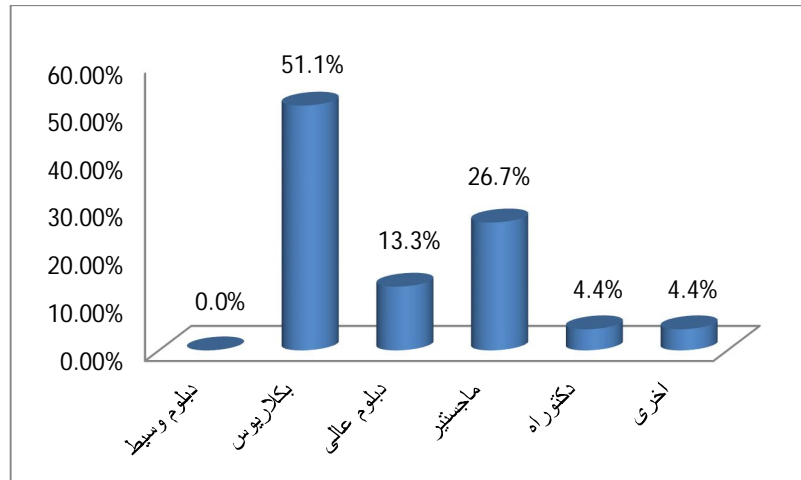
يوضح الجدول رقم (2-1) والشكل رقم (2-1) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق نوع المؤهل العلمي

الجدول رقم (2-1)

المؤهل	تكرارات	النسبة المئوية
دبلوم وسيت	0	0.0
بكالوريوس	23	51.1
دبلوم عالي	6	13.3
ماجستير	12	26.7
دكتوراه	2	4.4
أخرى	2	4.4
المجموع	45	100

المصدر: إعداد الباحث , من الدراسة الميدانية ، برنامج spss, 2017م

الشكل (2-1)



المصدر: إعداد الباحث , من الدراسة الميدانية ، برنامج Excel, 2017م

يتضح من الجدول رقم (2-1) والشكل رقم (2-1) أن أفراد الدراسة في المؤهل العلمي بكالوريوس بلغ عددهم (23) وبنسبة (51.1%) ونجد دبلوم عالي بلغ عددهم (6) وبنسبة (13.3%) ونجد ماجستير بلغ عددهم (12) وبنسبة (26.7%) ونجد دكتوراه بلغ عددهم (2) وبنسبة (4.4%) ونجد تخصصات أخرى بلغ عددهم (2) وبنسبة (4.4%) ولا توجد عينة من الدبلوم الوسيط.

3- المركز الوظيفي :

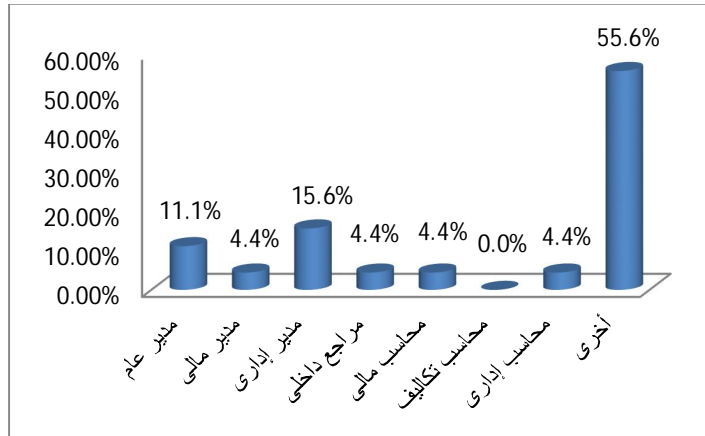
يوضح الجدول رقم (3-1) والشكل رقم (3-1) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق نوع المركز الوظيفي

الجدول رقم (3-1)

النسبة المئوية	تكرارات	المركز
11.1	5	مدير عام
4.4	2	مدير مالي
15.6	7	مدير إداري
4.4	2	مراجع داخلي
4.4	2	محاسب مالي
0.0	0	محاسب تكاليف
4.4	2	محاسب إداري
55.6	25	أخرى
100	45	المجموع

المصدر: إعداد الباحث , من الدراسة الميدانية ، برنامج spss, 2017م

الشكل (3-1)



المصدر: إعداد الباحث , من الدراسة الميدانية ، برنامج Excel, 2017م

يتضح من الجدول رقم (3-1) والشكل رقم (3-1) أن أفراد الدراسة في متغير الحالة المركز الوظيفي مدير عام بلغ عددهم (5) وبنسبة (11.1%) ونجد مدير مالي و مراجع داخلي و محاسب مالي و محاسب إداري بلغ عددهم (2) وبنسبة (4.4%) لكل منهم ونجد مدير إداري بلغ عددهم (7) وبنسبة (15.6%) ونجد محاسب تكاليف ونجد مراكز وظيفية أخرى بلغ عددهم (25) وبنسبة (55.6%) وهم الأكثرية ولا يوجد اعداد محاسب تكاليف من ضمن عينة الدراسة.

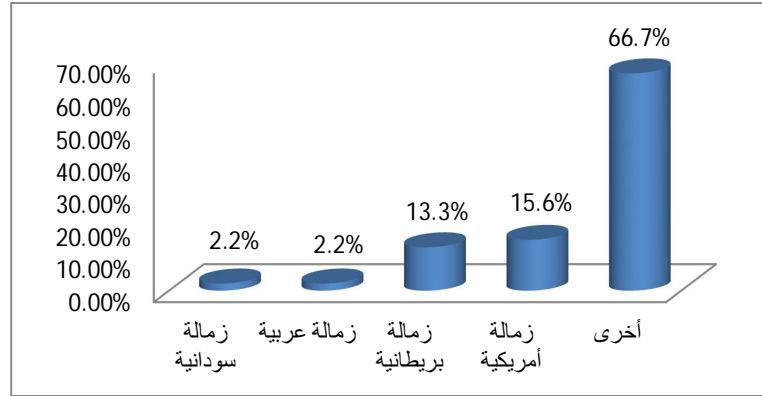
4- المؤهل المهني :

يوضح الجدول رقم (4-1) والشكل رقم (4-1) التوزيع التكرارى لأفراد عينة الدراسة وفق نوع المؤهل المهني الجدول رقم (4-1)

المؤهل	تكرارات	النسبة المئوية
زمالة سودانية	1	2.2
زمالة عربية	1	2.2
زمالة بريطانية	6	13.3
زمالة أمريكية	7	15.6
أخرى	30	66.7
المجموع	45	100

المصدر: إعداد الباحث , من الدراسة الميدانية ، برنامج spss,2017م

الشكل (4-1)



المصدر: إعداد الباحث , من الدراسة الميدانية ، برنامج Excel,2017م

يتضح من الجدول رقم (4-1) والشكل رقم (4-1) أن أفراد الدراسة في متغير المؤهل المهني زمالة سودانية بلغ عددهم (1) وبنسبة (2.2%) ونجد زمالة عربية بلغ عددهم (1) وبنسبة (2.2%) ونجد زمالة بريطانية بلغ عددهم (6) وبنسبة (13.3%) ونجد زمالة أمريكية بلغ عددهم (7) وبنسبة (15.6%) ونجد مؤهلات أخرى بلغ عددهم (30) وبنسبة (66.7%) وهم الأكثرية.

5- التخصص العلمي :

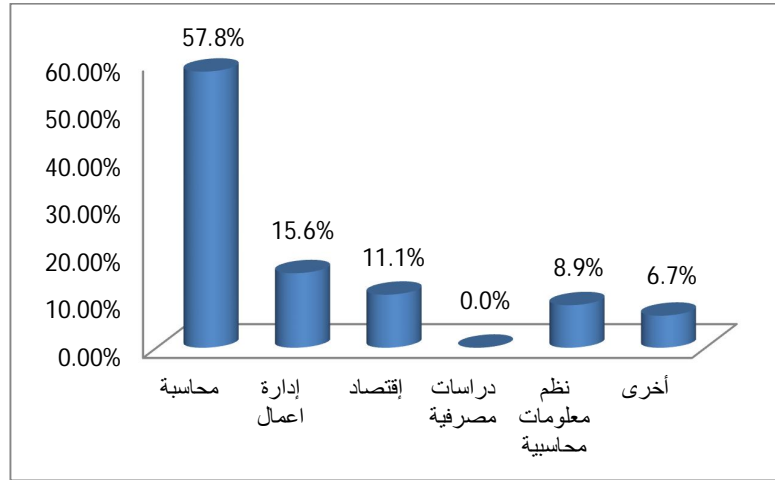
يوضح الجدول رقم (5-1) والشكل رقم (5-1) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق نوع التخصص العلمي

الجدول رقم (5-1)

النسبة المئوية	تكرارات	التخصص
57.8	26	محاسبة
15.6	7	إدارة أعمال
11.1	5	إقتصاد
0.0	0	دراسات مصرفية
8.9	4	نظم معلومات محاسبية
6.7	3	أخرى
100	45	المجموع

المصدر: إعداد الباحث , من الدراسة الميدانية ، برنامج spss,2017م

الشكل (5-1)



المصدر: إعداد الباحث , من الدراسة الميدانية ، برنامج Excel,2017م

يتضح من الجدول رقم (5-1) والشكل رقم (5-1) أن أفراد الدراسة في متغير التخصص العلمي محاسبة بلغ عددهم (26) وبنسبة (57.8%) ونجد إدارة أعمال بلغ عددهم (7) وبنسبة (15.6%) ونجد إقتصاد بلغ عددهم (5) وبنسبة (11.1%) ونجد دراسات مصرفية بلغ عددهم (7) وبنسبة (0.0%) ونظم معلومات محاسبية بلغ عددهم (4) وبنسبة (8.9%) ونجد دراسات أخرى بلغ عددهم (3) وبنسبة (6.7%) مثال لهم الإحصاء ولا يوجد عدد من العينة للدراسات المصرفية .

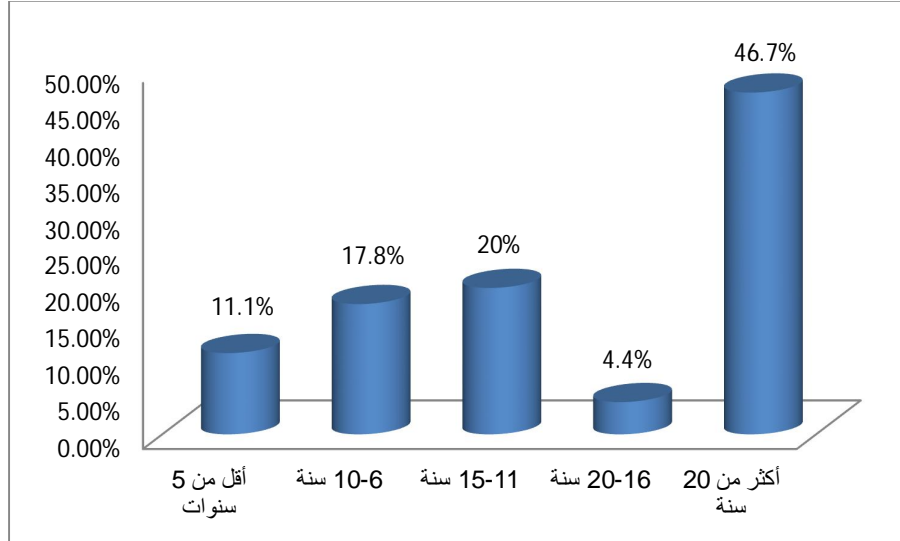
6- سنوات الخبرة :

يوضح الجدول رقم (6-1) والشكل رقم (6-1) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة الجدول رقم (6-1)

النسبة المئوية	تكرارات	المدة
11.1	5	أقل من 5 سنوات
17.8	8	10-6 سنة
20	9	15-11 سنة
4.4	2	20-16 سنة
46.7	21	أكثر من 20 سنة
100	45	المجموع

المصدر: إعداد الباحث , من الدراسة الميدانية ، برنامج spss,2017م

الشكل (6-1)



المصدر: إعداد الباحث , من الدراسة الميدانية ، برنامج Excel,2017م

يتضح من الجدول رقم (6-1) والشكل رقم (6-1) أن أفراد الدراسة في متغير سنوات الخبرة أقل من 5 سنوات بلغ عددهم (5) وبنسبة (11.1%) ونجد 10-6 سنة بلغ عددهم (8) وبنسبة (17.8%) ونجد 15-11 سنة بلغ عددهم (9) وبنسبة (20%) ونجد 20-16 سنة بلغ عددهم (2) وبنسبة (4.4%) ونجد الذين خبرتهم أكثر من 20 سنة بلغ عددهم (21) وبنسبة (46.7%) وهم أكثر فئة.

ثانياً : وصف الاستبانة :

احتوت الاستبانة على أقسام رئيسية

القسم الأول: تضمن البيانات الشخصية لأفراد الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على بيانات حول (العمر، المؤهل العلمي، المركز الوظيفي، المؤهل المهني، التخصص العلمي، سنوات الخبرة)

القسم الثاني: البيانات المتعلقة بالدراسة يحتوي هذا القسم على عدد محاور الإستبيان يتكون من عدد 3 محاور طُلب من أفراد الدراسة أن يحددوا إستجابتهم عن ما تصفه كل عبارة

ثالثاً : ثبات وصدق أداة الدراسة:

الثبات والصدق الإحصائي:

يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار، 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

وقام الباحث بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الاستبانة عن طريق معادلة ألفا-كرونباخ وكانت النتيجة كما في الجدول (7-1) الآتي:

الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة على الاستبيان لعدد (3) محاور.

الجدول (7-1)

المحور	عدد العبارات	الثبات	الصدق
الأول	6	0.840	0.916
الثاني	6	0.798	0.893
الثالث	6	0.774	0.879
الإستبانة	18	0.902	0.949

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، برنامج spss، 2017م

يتضح من نتائج الجدول اعلاه أن معاملي الثبات والصدق لإجابات أفراد الدراسة على العبارات المتعلقة بفرضية الدراسة تدل على أن استبانة الدراسة تتصف بالثبات (0.902) والصدق (0.949) العاليتين مما يحقق أغراض الدراسة، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً

رابطاً : الاساليب الاحصائية المستخدمة

لتحقيق أهداف الدراسة و للتحقق من فرضياتها , تم إستخدام الاساليب الاحصائية الآتية:

* التوزيع التكرارى للاجابات

* الاشكال البيانية

* الوسيط

* اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات

*معامل الفاكرونباخ

للحصول على نتائج دقيقة قدر الامكان , تم استخدام البرنامج الاحصائى SPSS و الذى يشير

اختصارا الى الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences

إن كل ما سبق ذكره و حسب متطلبات التحليل الاحصائى هو تحويل المتغيرات الاسمية الى متغيرات كمية، و بعد ذلك سيتم استخدام اختبار مربع كاي لمعرفة دلالة الفروق فى اجابات أفراد الدراسة على عبارات فرضية الدراسة.

خامساً : إختبار صحة فرضية الدراسة:

للاجابة على تساؤلات الدراسة و التحقق من فرضيتها سيتم حساب الوسيط لكل عبارة من عبارات الاستبيان و التى تبين آراء أفراد الدراسة، حيث تم إعطاء الدرجة (5) كوزن لكل إجابة "وافق بشدة"، و الدرجة (4) كوزن لكل إجابة "وافق"، و الدرجة (3) كوزن لكل إجابة " محايد " و الدرجة (2) كوزن لكل إجابة "لا اوافق"، و الدرجة (1) كوزن إجابة " لا اوافق بشدة". ولمعرفة إتجاه الإستجابة فإنه يتم حساب الوسيط .

إن كل ما سبق ذكره و حسب متطلبات التحليل الاحصائى هو تحويل المتغيرات الاسمية الى متغيرات كمية، و بعد ذلك سيتم استخدام اختبار مربع كاي لمعرفة دلالة الفروق فى اجابات أفراد الدراسة على عبارات فرضية الدراسة.

عرض ومناقشة نتائج الدراسة:

عبارات الاستبانة :

المحور الأول:-

الفرضية الاولى : (وجود نظام محاسبي يعتمد على المستندات والسجلات والدفاتر يؤدي إلى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي)

الجدول التالي يبين التوزيع التكراري لإجابات أفراد الدراسة علي عبارات الفرضية الاولى :

الجدول (1-8)

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	إمساك وحفظ المستندات والدفاتر المحاسبية يقلل من ظاهرة التهرب الضريبي	27 %60	18 %40	-	-	-
2	الدفاتر المحاسبية التي تتصف بالإنظام تؤدي إلى تخفيض ظاهرة التهرب الضريبي	26 %57.8	14 %31.1	3 %6.7	2 %4.4	-
3	وجود نظام محاسبي جيد يعتمد على المستندات والسجلات المحاسبية والدفاتر يؤدي إلى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي	27 %60	13 %28.9	3 %6.7	2 %4.4	-
4	شفافية التقارير المالية تساعد ديوان الضرائب في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي	24 %53.3	18 %40	3 %6.7	-	-
5	الدفاتر والسجلات المحاسبية المعدة وفق مجموعة من المبادئ المحاسبية تساهم في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي	22 %48.9	19 %42.2	1 %2.2	2 %4.4	1 %2.2
6	توفر المستندات والسجلات والدفاتر المحاسبية يساعد المراجع الخارجي في إبراز رؤية الفنى عن المعلومات المحاسبية والتي بدورها تؤدي إلى تقليل التهرب الضريبي	24 %53.3	20 %44.4	1 %2.2	-	-

المصدر: إعداد الباحث , من الدراسة الميدانية ، برنامج spss, 2017م

النتائج اعلاه لا تعنى أن جميع المبحوثين متفقون على ذلك، ولإختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين اعداد (أوافق بشدة ، أوافق ، محايد ، لاوافق، لأوافق بشدة) للنتائج أعلاه تم استخدام

مربع كاي لدلالة الفروق بين الاجابات على كل عبارة من عبارات الدراسة في المحور الاول، الجدول (9-1) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات:

الجدول (9-1)

الرقم	العبارات	قيمة مربع كاي	القيمة الاحتمالية	الوسيط	التفسير
1	إمساك وحفظ المستندات والدفاتر المحاسبية يقلل من ظاهرة التهرب الضريبي	1.800	0.180	4	أوافق
2	الدفاتر المحاسبية التي تتصف بالإنظام تؤدي إلى تخفيض ظاهرة التهرب الضريبي	33.67	0.000	4	أوافق
3	وجود نظام محاسبي جيد يعتمد على المستندات والسجلات المحاسبية والدفاتر يؤدي إلى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي	35.98	0.000	4	أوافق
4	شفافية التقارير المالية تساعد ديوان الضرائب في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي	15.6	0.000	4	أوافق
5	الدفاتر والسجلات المحاسبية المعدة وفق مجموعة من المبادئ المحاسبية تساهم في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي	49.56	0.000	4	أوافق
6	توفر المستندات والسجلات والدفاتر المحاسبية يساعد المراجع في إبراز رؤية الفنى عن المعلومات المحاسبية والتي بدورها تؤدي إلى تقليل التهرب الضريبي	20.13	0.000	4	أوافق

المصدر: إعداد الباحث , من الدراسة الميدانية ، برنامج spss، 2017م

يمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالاتي:

* إمساك وحفظ المستندات والدفاتر المحاسبية يقلل من ظاهرة التهرب الضريبي حيث بلغت قيمة اختبار مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الاولى (1.800) وبقيمة احتمالية (0.180) وهي أكبر من مستوي المعنوية (0.05) فإن ذلك يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة لصالح الموافقين .

* الدفاتر المحاسبية التي تتصف بالإنظام تؤدي إلى تخفيض ظاهرة التهرب الضريبي حيث بلغت قيمة اختبار مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الثانية (33.67) وبقيمة احتمالية (0.000) وهي أقل من مستوي المعنوية (0.05) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة لصالح الموافقين.

* وجود نظام محاسبي جيد يعتمد على المستندات والسجلات المحاسبية والدفاتر يؤدي الى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي حيث بلغت قيمة اختبار مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الثالثة (35.98) وبقيمة احتمالية (0.000) وهي أقل من مستوي المعنوية (0.05) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة لصالح الموافقين.

* شفافية التقارير المالية تساعد ديوان الضرائب في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي حيث بلغت قيمة اختبار مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الرابعة (15.6) وبقيمة احتمالية (0.000) وهي اقل من مستوي المعنوية (0.05) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة لصالح الموافقين .

*الدفاتر والسجلات المحاسبية المعدة وفق مجموعة من المبادئ المحاسبية تساهم في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي حيث بلغت قيمة اختبار مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الخامسة (49.56) وبقيمة احتمالية (0.000) وهي أقل من مستوي المعنوية (0.05) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة لصالح الموافقين.

* توفر المستندات والسجلات والدفاتر المحاسبية يساعد المراجع الخارجي في إبراز رؤية الفنى عن المعلومات المحاسبية والتي بدورها تؤدي إلى تقليل التهرب الضريبي حيث بلغت قيمة اختبار مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة السادسة (20.13) وبقيمة احتمالية (0.000) وهي اكبر من مستوي المعنوية (0.05) فإن ذلك يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة لصالح الموافقين.

المحور الثاني::-

الفرضية الثانية: (إفصاح المنشآت الصناعية عن المعلومات فى القوائم والتقارير المالية يساعد فى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي)

الجدول التالي يبين التوزيع التكراري لإجابات أفراد الدراسة علي عبارات الفرضية الثانية :

الجدول (1-10)

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	إتباع المنشآت الصناعية أسلوب القوائم المالية ذات الغرض العام من أنسب وسائل الإفصاح الذى يقوم بالحد من ظاهرة التهرب الضريبي	15 %33.3	19 %42.2	10 %22.2	1 %2.2	-
2	ن الإقرارات والحسابات الختامية التى تقدمها المنشآت الصناعية تحد من ظاهرة التهرب الضريبي	12 %26.7	20 %44.4	9 %20	4 %8.9	-
3	تزام المنشآت الصناعية بالمبادئ والمعايير فى إعداد قوائمها المالية يحد من ظاهرة التهرب الضريبي	21 %46.7	21 %46.7	1 %2.2	2 %4.4	-
4	زيادة مستوى الإفصاح والشفافية فى معلومات القوائم المالية يحد من ظاهرة التهرب الضريبي	22 %48.9	23 %51.1	-	-	-
5	زيادة الوعى الضريبي لدى المكلفين فى المنشآت الصناعية يحد من التهرب الضريبي	19 %42.2	20 %44.4	3 %6.7	3 %6.7	-
6	الإفصاح عن السياسات المالية المتبعة فى إعداد القوائم المالية ومدى تجانس هذه السياسات والثبات فيها يحد من التهرب الضريبي	16 %35.6	20 %44.4	7 %15.6	2 %4.4	-

المصدر: إعداد الباحث , من الدراسة الميدانية ، برنامج spss, 2017م

النتائج اعلاه لا تعنى أن جميع المبحوثين متفقون على ذلك، ولإختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين اعداد (أوافق بشدة ، أوافق ، محايد ، لاوافق لأوافق بشدة) للنتائج أعلاه تم استخدام مربع كاي لدلالة الفروق بين الاجابات على كل عبارة من عبارات الدراسة في المحور الثانى، الجدول (11-1) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات:

الجدول (11-1)

الرقم	العبارات	قيمة مربع كاي	القيمة الاحتمالية	الوسيط	التفسير
1	إتباع المنشآت الصناعية أسلوب القوائم المالية ذات الغرض العام من أنسب وسائل الإفصاح الذى يقوم بالحد من ظاهرة التهرب الضريبي	16.07	0.001	4	أوافق
2	إن الإقرارات والحسابات الختامية التى تقدمها المنشآت الصناعية تحد من ظاهرة التهرب الضريبي	11.97	0.007	4	أوافق
3	إم المنشآت الصناعية بالمبادئ والمعايير فى إعداد قوائمها المالية يحد من ظاهرة التهرب الضريبي	33.84	0.000	4	أوافق
4	زيادة مستوى الإفصاح والشفافية فى معلومات القوائم المالية يحد من ظاهرة التهرب الضريبي	0.22	0.881	4	أوافق
5	زيادة الوعى الضريبي لدى المكلفين فى المنشآت الصناعية يحد من التهرب الضريبي	24.24	0.000	4	أوافق
6	الإفصاح عن السياسات المالية المتبعة فى إعداد القوائم المالية ومدى تجانس هذه السياسات والثبات فيها يحد من التهرب الضريبي	18.02	0.001	4	أوافق

المصدر: إعداد الباحث , من الدراسة الميدانية ، برنامج spss,2017م

يمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالتالي:

* إتباع المنشآت الصناعية أسلوب القوائم المالية ذات الغرض العام من أنسب وسائل الإفصاح الذى يقوم بالحد من ظاهرة التهرب الضريبي حيث بلغت قيمة اختبار مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الاولى (16.07) وبقيمة احتمالية (0.001) وهى أقل

من مستوى المعنوية (0.05) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة لصالح الموافقين .

* إن الإقرارات والحسابات الختامية التي تقدمها المنشآت الصناعية تحد من ظاهرة التهرب الضريبي حيث بلغت قيمة اختبار مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الثانية (11.97) وبقيمة احتمالية (0.007) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة لصالح الموافقين .

إلتزام المنشآت الصناعية بالمبادئ والمعايير في إعداد قوائمها المالية يحد من ظاهرة التهرب الضريبي حيث بلغت قيمة اختبار مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الثالثة (33.84) وبقيمة احتمالية (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة لصالح الموافقين .

* زيادة مستوى الإفصاح والشفافية في معلومات القوائم المالية يحد من ظاهرة التهرب الضريبي حيث بلغت قيمة اختبار مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الرابعة (0.22) وبقيمة احتمالية (0.881) وهي أكبر من مستوى المعنوية (0.05) فإن ذلك يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة لصالح الموافقين .

* زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين في المنشآت الصناعية يحد من التهرب الضريبي حيث بلغت قيمة اختبار مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الخامسة (24.24) وبقيمة احتمالية (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة لصالح الموافقين .

* الإفصاح عن السياسات المالية المتبعة في إعداد القوائم المالية ومدى تجانس هذه السياسات والثبات فيها يحد من التهرب الضريبي حيث بلغت قيمة اختبار مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة السادسة (18.02) وبقيمة احتمالية (0.001) وهي أكبر من مستوى المعنوية (0.05) فإن ذلك يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة لصالح الموافقين .

المحور الثالث:-

الفرضية الثالثة : (عدم إلتزام المنشآت الصناعية بإمساك دفاتر محاسبة منتظمة يؤدي الى زيادة التهرب الضريبي)

الجدول التالي يبين التوزيع التكراري لإجابات أفراد الدراسة علي عبارات الفرضية الثالثة :

الجدول (1 - 12)

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق بشدة
1	ضعف إلتزام أحكام التشريع الضريبي في المنشآت الصناعية يؤدي الى زيادة حالات الغش والتهرب الضريبي	16 %35.6	25 %55.6	4 %8.9	-	-
2	من أسباب رفض المشروع الضريبي القوائم المالية أن هذه القوائم لا تعكس معلومات محاسبية صحيحة لعدم إلتزامها بالمبادئ المحاسبية	13 %28.9	20 %44.4	9 %20	2 %4.4	1 %2.2
3	الاسس التي وضعها المشروع الضريبي السوداني في خصم المصروفات هي معقولة وتؤدي الى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي	7 %15.6	19 %42.2	14 %31.1	5 %11.1	-
4	إن إعداد الحسابات الختامية في المنشآت الصناعية وفقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية يساعد في تحديد العبء الضريبي ويقلل من ظاهرة التهرب الضريبي	15 %33.3	20 %44.4	8 %17.8	2 %4.4	-
5	تحديد موعد معين لمراجعة الحسابات والإقرارات الضريبية يتيح للشراكة الوقت الكافي لإعدادها دفاترها مما يؤدي الى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي	14 %31.1	19 %42.2	8 %17.8	4 %8.9	-
6	إكتمال الدفاتر المنتظمة بالمنشآت الصناعية تخفض من ظاهرة التهرب الضريبي	18 %40	19 %42.2	7 %15.6	1 %2.2	-

المصدر : إعداد الباحث ، من الدراسة الميدانية ، برنامج spss,2017م

النتائج اعلاه لا تعنى أن جميع المبحوثين متفقون على ذلك، ولإختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين اعداد (أوافق بشدة ، أوافق ، محايد ، لاوافق، لأوافق بشدة) للنتائج أعلاه تم استخدام مربع كاي لدلالة الفروق بين الاجابات على كل عبارة من عبارات الدراسة في المحور الثالث ، الجدول (1-13) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات:

الجدول (1-13)

الرقم	العبارات	قيمة مربع كاي	القيمة الاحتمالية	الوسيط	التفسير
1	ضعف إلتزام أحكام التشريع الضريبي في المنشآت الصناعية يؤدي الى زيادة حالات الغش والتهرب الضريبي	14.80	0.001	4	أوافق
2	من أسباب رفض المشروع الضريبي القوائم المالية أن هذه القوائم لا تعكس معلومات محاسبية صحيحة لعدم إلتزامها بمبادئ المحاسبية	27.78	0.000	4	أوافق
3	الاسس التي وضعها المشروع الضريبي السوداني في خصم المصروفات هي معقولة وتؤدي الى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي	11.09	0.011	4	أوافق
4	ن إعداد الحسابات الختامية في المنشآت الصناعية وفقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية يساعد في تحديد العبء الضريبي ويقلل من ظاهرة التهرب الضريبي	16.60	0.001	4	أوافق
5	تحديد موعد معين لمراجعة الحسابات والإقرارات الضريبية يتيح للشراكة الوقت الكافي لإعدادها دفاتها مما يؤدي الى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي	11.62	0.009	4	أوافق
6	إكتمال الدفاتر المنتظمة بالمنشآت الصناعية تخفض من ظاهرة التهرب الضريبي	20.33	0.000	4	أوافق

المصدر: إعداد الباحث , من الدراسة الميدانية ، برنامج spss,2017م

يمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

* ضعف إلتزام أحكام التشريع الضريبي في المنشآت الصناعية يؤدي الى زيادة حالات الغش والتهرب الضريبي حيث بلغت قيمة أختبار مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة

على ما جاء بالعبارة الاولى (14.80) وبقيمة احتمالية (0.001) وهى أقل من مستوى المعنوية (0.05) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة لصالح الموافقين .

* من أسباب رفض المشروع الضريبي القوائم المالية أن هذه القوائم لا تعكس معلومات محاسبية صحيحة لعدم إلتزامها بالمبادئ المحاسبية حيث بلغت قيمة اختبار مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الثانية (27.78) وبقيمة احتمالية (0.000) وهى أقل من مستوى المعنوية (0.05) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة لصالح الموافقين.

* الاسس التى وضعها المشروع الضريبي السودانى فى خصم المصروفات هى معقولة وتؤدى الى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي حيث بلغت قيمة اختبار مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الثالثة (11.09) وبقيمة احتمالية (0.011) وهى أقل من مستوى المعنوية (0.05) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة لصالح الموافقين.

إن إعداد الحسابات الختامية فى المنشآت الصناعية وفقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية يساعد فى تحديد العبء الضريبي ويقلل من ظاهرة التهرب الضريبي حيث بلغت قيمة اختبار مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الرابعة (16.60) وبقيمة احتمالية (0.001) وهى اقل من مستوى المعنوية (0.05) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة لصالح الموافقين .

* تحديد موعد معين لمراجعة الحسابات والإقرارات الضريبية يتيح للشراكة الوقت الكافى لإعدادها دفاتها مما يؤدى الى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي حيث بلغت قيمة اختبار مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة الخامسة (11.62) وبقيمة احتمالية (0.009) وهى أقل من مستوى المعنوية (0.05) فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة لصالح الموافقين.

* إكمال الدفاتر المنتظمة بالمنشآت الصناعية تخفض من ظاهرة التهرب الضريبي حيث بلغت قيمة اختبار مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد الدراسة على ما جاء بالعبارة السادسة (20.33) وبقيمة احتمالية (0.000) وهي اكبر من مستوي المعنوية (0.05) فإن ذلك يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أجابات أفراد الدراسة لصالح الموافقين.

النتائج والتوصيات

أولاً النتائج:-

- 1 المدفاتر والسجلات المحاسبية المعدة وفق مجموعة من المبادئ المحاسبية تساهم فى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي
- 2- توفر المستندات والسجلات والدفاتر المحاسبية يساعد المراجع الخارجى فى إبراز رؤية الفنى عن المعلومات المحاسبية والتي بدورها تؤدي إلى تقليل التهرب الضريبي
- 3اللتزام المنشآت الصناعية بالمبادئ والمعايير فى إعداد قوائمها المالية يحد من ظاهرة التهرب الضريبي
- 4- زيادة الوعى الضريبي لدى المكلفين فى المنشآت الصناعية يحد من التهرب الضريبي
- 5- من أسباب رفض المشروع الضريبي القوائم المالية أن هذه القوائم لا تعكس معلومات محاسبية صحيحة لعدم إلتزامها بالمبادئ المحاسبية
- 6- إكتمال الدفاتر المنتظمة بالمنشآت الصناعية تخفض من ظاهرة التهرب الضريبي

ثانياً التوصيات:-

- 1- إمساك وحفظ المستندات والدفاتر المحاسبية يقلل من ظاهرة التهرب الضريبي
- 2- زيادة مستوى الإفصاح والشفافية فى معلومات القوائم المالية يحد من ظاهرة التهرب الضريبي
- 3- الأسس التي وضعها المشروع الضريبي السوداني فى خصم المصروفات هي معقولة وتؤدى الى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي
- 4- أن يقوم ديوان الضرائب بإعداد برامج تساعد علي نشر الثقافة الضريبية لأفراد المجتمع
- 5- يجب أن تكون القوانين الضريبية واضحة ومفهومة وبعيدة عن الغموض حتي لا تترك المجال للممول للتهرب من الضريبة
- 6- يجب أن تكون هنالك ثقة بين المكلف وديوان الضرائب بما يختص بتقديم الأقرار الضريبي وأن تكون لأدارة الضرائب الإطلاع للتأكد من صحة الإقرار

المصادر والمراجع

1. ابراهيم آدم الكباشي، التهرب من دفع الضريبة وأثره علي كفاءة النظام الضريبي في السودان،(الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في الإقتصاد،2007م)
2. آدم اسميث. ثروة الامم. (1776)
3. أستاذ أحمد صلاح عطية - مبادئ المحاسبة المالية - الدار الجامعية - مصر
4. اسماعيل يحيى وآخرون. أسس ومبادئ المحاسبة المالية. دار الحامد. عمان . الأردن.(2008).
5. أكرم يوسف النجاوي، اثر دمج ضريبيتي الدخل والمبيعات في الحد من مكافحة التهرب الضريبي في الأردن (جامعة القاهرة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، المجلد 73، السنة الثامن والربعون،2009م)
6. التجاني أحمد علي ابراهيم حمد، اثر التهرب الضريبي علي إيرادات ضريبة الأعمال في السودان، (الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل 2006 م)
7. التقرير النهائي وملخص التوصيات والتشريع المقترح لجنة مراجعة قوانين ضرائب الدخل - وازارة المالية والتخطيط الإقتصادي - الخرطوم، 1983 م
8. تقرير برنامج الأمم المتحدة الإئتماني
9. جمهورية السودان: ديوان الضرائب، إدارة البحوث، التقرير السنوي 2006م.
10. جمهورية السودان: ديوان الضرائب، دور الإصلاح الضريبي في ترقية الأداء، دار العاملين بالتعاون مع إتحاد أصحاب العمل، 2007م.

11. حسام الدين الخدّاش - أصول المحاسبة المالية - دار المسيرة - عمان - (1998. 2010م) .
12. حسام الدين مصطفى الخدّاش وآخرون - أصول المحاسبة المالية - دار المسيرة - عمان - (1998-2010م) .
13. حسام الدين مصطفى. أصول المحاسبة المالية. دار المسيرة. عمان (2010).
14. حسين محمد الطاهر - محاسبة الزكاة والضرائب - مركز السنان - الرياض - (2015) -
15. خالد أمين عبدالله - أساسيات المحاسبة وطرقها - دار وائل للنشر - عمان .
16. خالد أمين وآخرون. أساسيات المحاسبة وطرقها. دار وائل للنشر. عمان (2001) ص 13
17. خالد أمين وآخرون. مبادئ المحاسبة. دار جامعة القدس المفتوحة. عمان (1993. 2002).
18. خالد و د:أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، (دار وائل للنشر - الطبعة الأولى 2003م).
19. خليل الرفاعي. أصول المحاسبة. دار المستقبل. عمان. (2010). ص(30-31)
20. خليل وآخرون - أصول المحاسبة - دار المستقبل للطباعة والنشر - عمان - (2010) .
21. ذكريا محمد بيومي، مبادئ المالية العامة، (جامعة القاهرة، فرع الخرطوم سنة 1989).
22. رضوان محمد - مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها - البلقاء التطبيقية .

23. الصادق حسب الله آدم، إستراتيجية ديوان الضرائب في مكافحة التهرب الضريبي ' الخرطوم امعة الزعيم الأزهري، بحث مقدمليل درجة الدبلوم العالي في الدراسات الإستراتيجية 2000م
24. طلال عثمان بابكر عمر، أثر الأساليب الفنية للفحص الضريبي في مكافحة التهرب من الضريبة علي القيمة المضافة (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2005)
25. عبدالله عبد العزيز - المدخل إلي علم المحاسبة - المملكة العربية السعودية.
26. عبدالناصر نور وآخرون - الضرائب ومحاسبتها - دار المسيرة للنشر والتوزيع - عمان (2003) .
27. عزمي يوسف خطاب- الضرائب ومحاسبتها - دار الإعصار - عمان - (2009).
28. عطية عبد الحي مرعي - أساسيات المحاسبة المالية - المكتب الجامعي الحديث - الإسكندرية - (2009م).
29. عطية عبد الحي مرعي - أساسيات المحاسبة المالية - المكتب الجامعي الحديث - الإسكندرية - (2009م) .
30. علان الشريف وآخرون - مبادئ المحاسبة المالية - دار المسيرة.
31. علي الصادق احمد، دور حوكمة الشركات من الحد التهرب الضريبي (الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا. رسالة ماجستير، غير منشورة، 2011م).
32. عليان الشريف وآخرون - مبادئ المحاسبة المالية - دار المسيرة - عمان - (2000) .
33. عليان الشريف. المحاسبة الضريبية. دار الفكر. (1991). ص21

34. عليان الشريف. مبادئ المحاسبة المالية. دار المسيرة. عمان. (2000).
ص 11
35. عمر محمد عثمان - مبادئ المحاسبة المالية - المطبعة العسكرية -
السودان - (2007) .
36. عمر محمد عثمان - مبادئ المحاسبة المالية - المطبعة العسكرية - السودان
- (2007) .
37. فؤاد توفيق وآخرون - المحاسبة الضريبية - دار اليازوري - عمان -
(1996) .
38. فؤاد توفيق ياسين. المحاسبة الضريبية. دار اليازوري. عمان. (1996).
39. محمد أبو نصار وآخرون - الضرائب ومحاسبتها - عمان - دار المكتبة
الوطنية - 1996م .
40. محمد سعيد فرهود، المبادئ المالية العامة، (دار جامعة حلب 1982م).
41. المرسي السيد حجازي وآخرون، المالية العامة، (الدار الجامعية بالإسكندرية).
42. نبيل بشير وآخرون. مبادئ المحاسبة المالية. دار الإعصار العلمي. عمان
(2014).
43. ورقة بعنوان التهرب الضريبي - مصلحة الضرائب المصرية - الإدارة
المركزية للبحوث الضريبية - مارس 2006م
44. وليد زكريا وآخرون. الضرائب ومحاسبتها. دار المسيرة. عمان. (1996).