دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي بالتطبيق علي ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان (دراسة تحليلية ميدانية)

على الصادق احمد على[1]، د. فتح الرحمن الحسن منصور[2]
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا – كلية الدراسات التجارية

المستخلص:

تمثلت مشكلة البحث 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.

هدف البحث إلى معرفة مفهوم وأهمية الحوكمة، إل 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 الاستقرائي لاختبار 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.

ABSTRACT

The research addressed the problem by shedding light on the current the practical application of business profits tax in Sudan. It has been noticed that most of financers do not keep regular sound accounting records and ledgers. Moreover, accounting systems applied on the economic units are weak, incomplete, or even not available in some units, the thing which leads to the possibility of tax avoidance.

The study aimed at investigating the concept and importance of corporate governance to know the possibility of implementing it in the chamber of tax, in addition to its impact on activating means and methods of preventing and combating tax evasion.

The research relied on the deductive approach to determine the fundamental aspects of the problem and set up hypotheses in attempt to explain facts, and also used the inductive approach to test these hypotheses, including the historic approach by reviewing previous studies related to the same subject matter, in addition to the descriptive analytical approach to know the role of corporate governance in eliminating tax-evasion.

The researcher sought to test the following hypotheses:

- There is a relationship of statistical implication between the application of the principles of corporate governance and tax-evasion
- The implementation of the corporate governance principles will eliminate tax-evasion.

- The measures applied by Taxation Chamber to link business profits tax affect the principles of corporate governance.

The research has achieved a number of important results, the following is one of them: There is a link between the implementation of the principles of corporate governance and tax evasion.

المقدمة:

تعتبر الحوكمة من القضايا التي لاقت قبولاً كبيراً في الفترة الأخيرة فهي تضمن سلامة نتائج الأعمال وذلك عن طريق الشفافية الكاملة في الإفصاح، فهي تحمل في طياتها البعد الأخلاقي للممارسات المحاسبية مما يترتب علي تطبيقها قرارات رشيدة وسليمة تصب في صالح كل المساهمين والشركات وتطبيقها بالشكل المطلوب يساعد على عمليات التمويل وجذب الاستثمارات.

تعتبر الضرائب أحد أهم مظاهر التضامن الاجتماعي لما تلعبه من دور أساسي في تحقيق المنفعة العامة وصولاً للعدالة الاجتماعية والمجتمعات في مختلف الدول المطبقة لأنظمة الضرائب تعتبر الضرائب المصدر الأساسي للإيرادات العامة التي تسهم في تمويل الخزانة العامة للدولة ولا بد من تفعيل الضبط المالي عن طريق فرض الإجراءات الحاكمة للشركات لضمان الحد من التهرب الضريبي.

مشكلة البحث:

من واقع التطبيق العملي لضريبة أرباح الأعمال في السودان يلاحظ أن أغلب الممولين لا يحتفظون بدفاتر وسجلات محاسبة منتظمة وسليمة أو أن النظم المحاسبية المطبقة في الوحدات الاقتصادية يشوبها نوع من الضعف أو عدم الاكتمال أو حتى انعدامها التام في بعض الوحدات مما يؤدي إلى إيجاد فرص التهرب من الضرائب بواسطة الممولين لذلك كان لا بد من معرفة الدور الذي تلعبه الحوكمة في الحد من التهرب الضريبي. عليه يمكن صياغة تساؤل البحث كالآتي:

ما هو دور الحوكمة في الحد من التهرب الضريبي؟

أهداف البحث:

يسعى الباحث لتحقيق الأهداف التالية:

- معرفة مفهوم وأهمية الحوكمة.
- معرفة إمكانية تطبيق الحوكمة في ديوان الضرائب.
- معرفة دور الحوكمة في زيادة الثقة لمستخدمي المعلومات المحاسبية.
- معرفة أثر الحوكمة في تفعيل وسائل مكافحة التهرب الضريبي.

أهمية البحث:

يمكن تحديد أهمية البحث في أنه يسلط الضوء على الموضوعات التالية:

- دور الحوكمة في الحد من التهرب الضريبي.
- الحوكمة والدور الذي تمثله في تحقيق أهداف وسياسات وخطط ديوان الضرائب.
- دور الحوكمة في الضبط المالي.
- حوكمة الشركات ودورها في ربط ضريبة أرباح الأعمال.

مناهج البحث:

لإختيار فروض البحث اتبع الباحث المناهج الآتية:

- المنهج الاستنباطي: لتحديد محاور المشكلة ووضع الفرضيات.
- المنهج الاستقرائي: لاختيار الفرضيات.
- المنهج التاريخي: لاستعراض الدراسات السابقة التي لها علاقة بالبحث.
- المنهج الوصفي التحليلي: لمعرفة دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي لضريبة أرباح الأعمال.

فرضيات البحث:

- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مبادئ الحوكمة والتهرب الضريبي.
- تطبيق مبادئ الحوكة يعمل على الحد من التهرب الضريبي.
- الإجراءات التي يقوم بها ديوان الضرائب لربط ضريبة أرباح الأعمال يؤثر على مبادئ حوكمة الشركات.

أدوات جمع البيانات:

- مصادر البيانات الأولية: باستخدام الاستبانة– المقابلات الشخصية.
- مصادر البيانات الثانوية: عن طريق الكتب والدوريات والمستندات الرسمية.

حدود البحث:

تتمثل حدود البحث في الآتي:

الحدود المكانية: ديوان الضرائب الاتحادي.

الحدود الزمانية: الفترة العام 2010م

مفهوم وأهداف وأهمية حوكمة الشركات

أولاً : نشأة حوكمة الشركات:

نشأت حوكمة الشركات منذ قدم الزمان فهي كلمة إغريقية تعبر عن قدرة ربان السفينة الذي يقود السفينة بدراية تامة ويمتلك قيم أخلاقية نبيلة وسلوكيات نزيهة شريفة في الحفاظ علي ممتلكات وأرواح الركاب، ورعايته وحمايته للأمانات والبضاعة التي في عهدته وإيصالها لأصحابها. فإذا ما وصل بها إلى ميناء الوصول، ثم عاد إلى ميناء الإبحار من مهمته سالماً، أطلق عليه التجار وخبراء البحار القبطان المتحوكم جيدا، ومن ثم فقد نمت وترعرت بدايات الحوكمة في علوم البحار ومدارس التعليم والتدريب (محسن الحضيري،2005) [1]

كماً أدي ظهور نظرية الوكالة وما ارتبط بها من إلقاء الضوء علي المشاكل التي تنشا نتيجة لتعارض المصالح بين أعضاء مجلس إدارة الشركات وبين المساهمين إلي زيادة الاهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح التي تعمل علي حماية مصالح المساهمين والحد من التلاعب المالي والإداري الذي قد يقوم به أعضاء مجالس الإدارة بهدف تعظيم مصالحهم الخاصة وذلك باعتبارهم الجهة التي تمسك بزمام الأمور داخل الشركات (محمد مصطفى، 2006)[2] .

قد بدا العالم ينظر إلى مبدأ الحوكمة منذ عام 1997 مع انفجار الأزمة المالية الأسيوية ثم أخذت أهميته في التزايد مع اتجاه كثير من دول العالم إلى التحول إلى النظم الاقتصادية الرأسمالية التي يعتمد فيها بدرجة كبيرة على الشركات الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة ومتواصلة من النمو الاقتصادي ليأتي بعد ذلك ما شهده الاقتصاد الأمريكي مؤخرا من انهيارات مالية خلال عام2002م كدافع آخر نحو هذا الاتجاه (صلاح جودة).[3]

في عام 1999اصدر كل من بورصة نيويورك والرابطة الوطنية لتجارة الأوراق المالية تقريريهما المعروف باسم الشريط الأزرق والذي اهتم بفاعلية الدور الذي يمكن أن يقوم به لجان المراجعة بالشركات بشان الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات (محمد مصطفى ،2006)[4]

كما ساعد ظهور شركات المساهمة التي تقوم على انفصال الملكية عن الإدارة على ظهور الحوكمة وذلك للحفاظ على أموال أصحاب المشروع حيث أن إدارات الشركات يمكن ان تتلاعب وتتحكم في كمية ونوعية المعلومات الواجب الإفصاح عنها وذلك عن طريق الأتي (عباس مهدي ،1990)[5]

1- تمهيد الدخل: وهي عملية إخفاء الحقائق وذلك عن طريق تقليل حدة التفاوت في أرقام الدخل الخاصة بالفترات المحاسبية المختلفة فقد تتعمد المؤسسة في تأخير الاعتراف بالمصروف أو الإيراد.

2- تكوين الاحتياطات السرية: وذلك عن طريق توزيع التكاليف والإيرادات في ما بين الفترات المحاسبية المتعاقبة، وقد تظهر الإشكالية في المغالاة في حساب قسط الإهلاك مثلاً ، وذلك للتأثير علي الأرباح.

3-التأثير علي المركز المالي :وذلك عن طريق تأجيل إجراء إضافات أو توسعات في الأصول أو بيعها قرب نهاية العام.

بدأ الحديث عن الحوكمة بوضوح مع بداية عام 1999م بعد تراكم من نتائج دراسات حول إخفاق شركات ومؤسسات كبرى وكان الاتجاه العام هو إرجاع هذا الإخفاق إلي عدم رشد الجوانب التنظيمية والإدارية، ويمكن تلخيص مراحل وتطور أبعاد الحوكمة فيما يلي (مصطفى ابو بكر ،2005)[6]

1. مرحلة الكساد (ما بعد عام 1932م) وبدء الاعتراف بعمق الفجوة بين الإدارة والملاك وتعارض المصالح .
2. مرحلة ظهور نظرية الوكالة وضبط العلاقة (1976م-1995م) حيث ظهرت الكتابات بشأن تنظيم وضبط العلاقات بين الملاك والإدارة من خلال نظرية الوكالة ، وضرورة تحديد الواجبات والصلاحيات لكل من الإدارة وأصحاب الأموال بما يقلل احتمالات التعارض
وأسباب الصراع بينهما.
3. مرحلة بدء ظهور اصطلاح الحوكمة (1996م-2000 م) كنتاج لتراكم الدراسات التي تشير إلى أسباب انهيار الشركات أو إخفاقها في تحقيق أهدافها، أو سوء الممارسات الإدارية بها، وإهدار أو سوء استخدام الإمكانيات والموارد، مما دفع منظمة التجارة العالمية للاهتمام بصياغة بعض المبادئ العامة للحوكمة التي يفترض أن تراعيها الشركات بالدول النامية ثم تبعها إصدار المنظمة العالمية للتعاون الاقتصادي والتنمية لمجموعة من المبادئ العامة للحوكمة.
4. مرحلة التأكد على حتمية الحوكمة (2001م-2004م) وضرورة توثيقها حيث كان التركيز واضحاً على حالات الفشل والفساد القيمي و الأخلاقي والفضائح في عديد من الممارسات المالية والاستثمارية في كثير من الشركات والمؤسسات.

مما سبق يمكن القول بأن الحوكمة نشأت نتيجة لظهور المشاكل وتعارض المعالج وتعقد نظام الأعمال إذ أن الأعمال كانت بسيطة فيمكن للمالك متابعة أعماله وفحص جميع المشاكل التي قد تحدث بكل سهولة دون الحاجة الى إجراءات وضوابط .

ثانياً : مفهوم حوكمة الشركات :

يعد مصطلح الحوكمة هو الترجمة المختصرة التي راجت للمصطلح Corporate Governance، أما الترجمة العلمية لهذا المصطلح، والتي اتفق عليها، فهي: " أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة ".

وقد تعددت التعريفات المقدمة لهذا المصطلح، بحيث يدل كل مصطلح عن وجهة النظر التي يتبناها مقدم هذا التعريف.

قد تم تناولها من قبل احد الباحثين بمفاهيم مختلفة وهى (مصطفى ابو بكر ،2005)[7]

1. المفهوم اللغوي: تشير المعاجم إلي أن اصطلاح الحوكمة يعني عملية التحكم والسيطرة من خلال قواعد وأسس الضبط بغرض تحقيق الرشد.
2. المفهوم المحاسبي للحوكمة: يشير اصطلاح الحوكمة من المنظور المحاسبي إلي توفير مقومات حماية أموال المستثمرين وحصولهم علي العوائد المناسبة وضمان عدم استخدام أموالهم في مجالات أو استثمارات غير آمنة وعدم استغلالها من قبل الإدارة أو المديرين لتحقيق منافع خاصة ،ويتم ذلك من خلال مجموعة الإجراءات والضوابط والمعايير المحاسبية ، وتناولتها الكتابات في المحاسبة علي أنها الشفافية ومزيد من الإفصاح للبيانات والقوائم المالية وضبط مرتبات وبدلات رجال الإدارة في الشركات وفق المعايير المحاسبية.
3. المفهوم القانوني للحوكمة: يشير اصطلاح الحوكمة من المنظور القانوني إلي الإطار التشريعي والقواعد القانونية التي تحمي مصالح الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة أو الشركة.
4. المفهوم الإداري للحوكمة : لم يتحدد بعد في الكتابات ما يطلق عليه المفهوم الإداري للحوكمة، ولكن هنالك بعض الكتابات منها: مجموعة القواعد والضوابط والإجراءات الداخلية في المؤسسة التي توفر ضمانات تحقيق حرص المديرين علي حقوق الملاك والمحافظة علي حقوق الأطراف ذات المصالح بالمنظمة.

يرى الباحث أن المفهوم اللغوي يعني التحكم والسيطرة ، المفهوم المحاسبي يشير إلى حماية أموال المستثمرين وحصولهم على ضمانات، والمفهوم القانوني يشير الى اللوائح والقواعد والإجراءات التشريعية التي تضمن الحماية لجميع الأطراف ، أما المفهوم الإداري يعني حرص المديرين على المحافظة على حقوق الملاك وعلى جميع حقوق الأطراف.

فتعرف مؤسسة التمويل الدولية IFC الحوكمة بأنها هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها(alamgir M. 2007)(مصطفى محمد ،2005)[8]

مما سبق يلاحظ أن هذا المفهوم اعتبر الحوكمة نظام يساعد على إدارة الشركات والتحكم فيها.

كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD بأنها مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين (free land 2007)[9]

ويلاحظ أن هذا المفهوم ركز على الحفاظ على العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس الإدارة.

وهناك من يعرفها بأنها مجموع "قواعد اللعبة" التي تستخدم لإدارة الشركة من الداخل، ولقيام مجلس الإدارة بالإشراف عليها لحماية المصالح والحقوق المالية للمساهمين (البنك الاهلي،2003)[10]

يلاحظ من التعريف السابق فإن الحوكمة تعني النظام، أي وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء، كما تشمل مقومات تقوية المؤسسة على المدى البعيد وتحديد المسئول والمسئولية.

كما عرفها احد الكتاب بأنها هي الأداء القوية والفعالة التي تحول إليها الفكر المحاسبي للقضاء على جوانب القصور التي أصابت المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية الناشئ عن تطبيق المعايير المحاسبية[11]مما سبق يمكن القول إن المفهوم تناول الإجراءات التي تضمن المعالجة والقضاء على القصور وتطبيق المعايير.

قد عرفها احد الكتاب بأنها حالة وعملية واتجاه كما أنها نظام مناعة وحماية يحكم الحركة وضبط الاتجاه ويحمى كافة التصرفات ونزاهة السلوكيات داخل الشركة (اشرف حنا ،2005)[12]

مما سبق يلاحظ من خلال التعريف السابق يتضمن العديد من الجوانب لمفهوم الحوكمة:

- الحكمة: ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد.
- الحكم: وما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك.
- الاحتكام: وما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية والى خبرات ثم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.
- التحاكم: طلبا للعدالة خاصة من انحراف السلطة وتلاعبها بمصالح المساهمين.

أيضاً تم تعريفها بأنها نظام يوفر الرقابة على كل الجوانب المرتبطة بالشركة سواء كانت مالية ام إدارية (الهادي ادم ،2008) [13]

يلاحظ أن هذا المفهوم ركز على حماية ورقابة جميع الأطراف المتعلقة بالشركة.

أيضا عرفها البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة بأنها ممارسة السلطة الاقتصادية والسياسية والإدارية لإدارة شئون الدولة على كافة المستويات من خلال آليات وعمليات ومؤسسات تمكن الأفراد والجماعات من تحقيق مصالحها (طارق نوير ،2006)[14]

مما سبق يلاحظ أن هذا المفهوم يتصف بالخصائص والأركان التالية:

- المشاركة.
- حكم القانون.
- الشفافية.
- سرعة الاستجابة.
- بناء التوافق والإجماع.
- المساواة والاشتمال.
- الفعالية والكفاءة.
- المحاسبة.
- والرؤية الإستراتيجية.

مما سبق يلاحظ الباحث أن معظم التعاريف السابقة تناولت الحوكمة بأنها (هي مجموعة من القوانين والإجراءات واللوائح والمعايير التي تضمن حماية المستثمرين والمساهمين ،الإداريين ، المديرين ، مجلسي الإدارة ، المجتمع بأكمله.، وتسعى لتحقيق المحافظة على جميع العلاقات بين جميع الأطراف ومعالجة الفساد ، وإن هذه الإجراءات تعمل على تحديد المسئوليات مما يؤدي إلى توفير الثقة التي تنظم الجانب السلوكي بالنسبة للجميع.

ثالثاً: أهداف حوكمة الشركات :

لقد اختلفت المفاهيم المستخدمة للتعبير عن هذه الأهداف و يمكن التعبير عنها عند بعض الكتاب بوجهات نظر مختلفة كما يلي:

لخص احد الكتاب أهداف الحوكمة في النقاط التالية (عبد الناصر درويش، 2003)[15]

1. الفصل بين الملكية والإدارة.
2. تحسين الكفاءة الاقتصادية للشركة.
3. إيجاد الهيكل الذي تتحدد من خلاله أهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف ومتابعة الأداء.
4. المراجعة والتعديل للقوانين الحاكمة لأداء الشركة.

5. عدم الخلط بين المهام والمسئوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الادارة ومسئوليات أعضائه.
6. تقييم الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة.
7. تمكين الشركات من الحصول على تمويل من جانب اكبر من المستثمرين المحليين والأجانب.

كما يرى أخر إن أهداف الحوكمة تشتمل على الآتي (محمد احمد ،2005)[16]:

1. تحسين القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية وزيادة قيمتها.
2. فرض الرقابة الفعالة على أداء الوحدات الاقتصادية وتدعيم المساءلة المحاسبية بها.
3. ضمان مراجعة الأداء التشغيلي والمالي والنقدي للوحدة الاقتصادية.
4. تقويم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة فيها.
5. تعميق ثقافة الالتزام بالقوانين والمبادئ والمعايير المتفق عليها.
6. تعظيم أرباح الوحدة الاقتصادية.
7. زيادة ثقة المستثمرين في أسواق المال لتدعيم المواطنة الاستثمارية.
8. الحصول على التمويل المناسب والتنبؤ بالمخاطر المتوقعة.
9. تحقيق العدالة والشفافية ومحاربة الفساد.
10. مراعاة مصالح الأطراف المختلفة وتفعيل التواصل معهم.

يري احد الكتاب أن هنالك عدة أهداف تتحقق بتطبيق حوكمة الشركات تتمثل فى (الهادي آدم ، مرجع سابق)[17]:

1. إرساء قواعد ومعايير جيدة لاختيار أعضاء مجلس الإدارة بحيث يتوافر فيهم المهارات والقدرات والتأهيل العلمي والأمانة والنزاهة.
2. الحد من أساليب الغش والاحتيال مع معالجة مشكلة تضارب المصالح وتوفير معلومات بدرجة كبيرة من الشفافية.
3. تطبيق معايير الإفصاح والشفافية على كافة الشركات وخاصة شركات المساهمة.
4. تحديد القواعد والإجراءات والأسس التي يتم بناءا عليها إعداد القوائم والتقارير المالية.
5. إعداد هيكل بأهداف الشركة مع وضع الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف.
6. الفصل بين مهام ومسئوليات المدراء التنفيذيين ومهام ومسئوليات مجلس الإدارة.
7. توفير إطار يمكن المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين والعملاء للاطلاع بدور مراقبة أداء الشركة.
8. إتاحة الفرصة للشركات للحصول على استثمارات اكبر من المستثمرين المحليين والأجانب وذلك لزيادة الثقة في أداء الشركات.

مما سبق يلاحظ الباحث أن الحوكمة تهدف إلى أداء أكثر عدالة وشفافية للشركات بما يجعلها قادرة على حصد ما تشاء من التمويل المالي ، وتدعيم الثقة لدى مستخدمي القواعد المالية، وتفصل بين المسئوليات بين الإدارة والشركة وتقوم بتعميق ثقافة الالتزام والمبادئ والمعايير المتفق عليها وزيادة الإحساس بالمنافسة مؤثر لضبط العمليات السالبة ويلخص الى أن الحوكمة تأخذ في هذا سلامة البيئة بعين الاعتبار وهذا مؤثر على شمول الحوكمة لضبط كافة العمليات المحاسبية والإدارية والأخلاقية، إذا أدت الحوكمة دورها بنجاح فسوف ينعكس على الأداء الاقتصادي للشركة ويحقق المصالح للمجتمع بأكمله .

رابعاً : أهمية حوكمة الشركات:

وقد أدت الأزمة المالية بكثير منا إلى اتخاذ نظرة عملية جيدة عن كيفية استخدام حوكمة الشركات الجيدة لمنع الأزمات المالية القادمة. ويرجع هذا إلى أن حوكمة الشركات ليست مجرد شيء أخلاقي جيد نقوم بعملة فقط، بل إن حوكمة الشركات مفيدة لمنشآت الأعمال، ومن ثم فإن الشركات لا ينبغي أن تنتظر حتى تفرض عليها الحكومات معايير معينة لحوكمة الشركات، إلا بقدر ما يمكن لهذه الشركات أن تنتظر حتى تفرض عليها الحكومات أساليب الإدارة الجيدة التي ينبغي عليها إتباعها في عملها.

برزت أهمية الحوكمة لأسباب الفساد التالية (مصطفى نجم البشاري ،2008)[18]

1. ضعف كفاءة وفاعلية نظم الرقابة للمراجعة الداخلية بالمؤسسات العامة.
2. عدم ملائمة القوانين واللوائح والتشريعات المالية والإدارية في ظل التطورات التي حدثت في بيئة المؤسسات العامة.
3. ضعف الهياكل الإدارية وقلة الخبرة والكفاءة وغياب المعايير والأسس المهنية في تعيين وترقية الموظفين وضعف الرواتب والحوافز.
4. غياب الشفافية والمصداقية في التقارير المالية وعدم الالتزام بمعايير المحاسبة والقوانين واللوائح للمنشورات المالية بصفة عامة.
5. غياب الآليات المناسبة التي تقوم بالإشراف والمتابعة الروتينية لتنفيذ القوانين واللوائح والتشريعات التي تصدر من قبل أجهزة الدولة.
6. عدم تبنى المؤسسات العامة للأساليب الإدارية الحديثة التي تحسن من أدائها مثل إدارة المخاطر وتقييم الأداء والتكلفة والمنفعة.

كما ذكر كاتب أخر أهمية حوكمة الشركات تظهر في النقاط التالية (اشرف حنا) [19]:

1. محاربة الفساد الداخلي في الشركات وعدم السماح بوجوده أو عودته مره أخرى.
2. تحقيق ضمان النزاهة والحيدة والاستقامة لكافة العاملين في الشركات بدءا من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتى ادني العاملين بها.
3. تفادى وجود أي أخطاء عمدية أو انحراف معتمد كان أو غير معتمد ومنع استمراره.
4. محاربة الانحرافات وعدم السماح باستمرارها.
5. تقليل الأخطاء إلى ادني قدر ممكن باستخدام النظم الرقابية التي تمنع حدوث مثل هذه الأخطاء.
6. تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والرقابة الداخلية وتحقيق فاعلية الإنفاق وربط الإنفاق بالإنتاج.
7. تحقيق أعلى قدر من الفعالية لمراقبي الحسابات الخارجيين والتأكد من كونهم على أعلى درجة من الاستقلالية.

مما سبق يلاحظ الباحث أن أهمية الحوكمة هي عملية مهمة تمكن المجتمع من التأكد من محاربة الفساد والانحرافات وضبط الممارسات المختلفة وتعزيز الثقة وتعمل على توفير الحد الأدنى في الافصاح بمنتهى الشفافية مما يؤدي الى جذب الاستثمارات والحفاظ على أموال المساهمين وجميع أصحاب المصالح بالشركة.

قواعد تطبيق حوكمة الشركات

أولاً: مبادئ ومعايير حوكمة الشركات:

نظرا للاهتمام المتزايد بمفهوم الحوكمة، فقد حرصت عديد من المؤسسات على دراسة هذا المفهوم وتحليله ووضع معايير محددة لتطبيقه. ومن هذه المؤسسات: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وبنك التسويات الدولية BIS ممثلا في لجنة بازل، ومؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي.

وفي الواقع، نجد أنه كلما اختلفت التعريفات المعطاة لمفهوم الحوكمة، فقد اختلفت كذلك المعايير التي تحكم عملية الحوكمة، وذلك من منظور وجهة النظر التي حكمت كل جهة تضع مفهوما لهذه المعايير، وذلك على النحو التالي:

المقصود بمبادئ حوكمة الشركات هي القواعد والنظم والإجراءات التي تحقق أفضل حماية وتوازن بين مصالح مديري الشركة والمساهمين فيها وأصحاب المصالح المرتبطة[20].

مما سبق يمكن القول إن المبادئ هي أساس التطبيق .

يمكن عرض أهم المبادئ التي وردت من قبل الجمعيات والمنظمات فيما أوردته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية(OECD) التي أوردت خمس مبادئ أساسية متمثله في (طارق عبد العال، 2005) [21]

1- حقوق المساهمين: يجب أن يحمي إطار حوكمة الشركات حقوق المساهمين.

2- المعاملة المتكافئة للمساهمين: يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات المعاملة المتساوية العادلة بين المساهمين (أغلبية وأقلية ، مساهمين محامين وأجانب).

3- دور أصحاب المصلحة: يجب أن يعمل إطار حوكمة الشركات علي تأكيد احترام حقوق أصحاب المصلحة المختلفة المرتبطين بإعمال الشركة وان يسمح بوجود آليات لمشاركتهم بما يكفل تحسين الأداء وان يكون لهم فرصة الحصول علي المعلومات المتصلة بذلك.

4- الإفصاح والشفافية: يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات تقديم إفصاحات موثقة وملائمة وفي توقيت مناسب لكل الموارد الهامة شاملا الوضع المالي والأداء والملكية والرقابة بما في ذلك النتائج المالية والتشغيلية وأهداف الشركة وملكية الأسهم والتصويت وعضوية مجلس الإدارة ومكافأتهم وعوامل المخاطرة الجوهرية المتوقعة وهياكل الحوكمة وسياساتها والمراجعة السنوية والدخول على المعلومات من جانب المستخدمين.

5- مسؤوليات مجلس الإدارة: يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات التوجه الاستراتيجي للشركة والمتابعة والرصد الفعال للإدارة بواسطة مجلس الإدارة ، ومسؤولية المجلس أمام الشركة والمساهمين، وعلي المجلس أن يحرص علي الحصول علي كل المعلومات وان يتعامل بعدالة مع كافة المساهمين.

يلاحظ مما سبق يمكن القول أن هذه المبادئ بمثابة قواعد مرجعية يتم استخدامها لوضع الإجراءات الحاكمة للشركات ، فهي إعادة هيكلة للأنظمة الداخلية والمرتبطة بأفضل الممارسات الإدارية والمالية ، وذلك لتحقيق معدلات عالية في الأداء والنمو الاقتصادي,

مفهوم وأنواع التهرب الضريبي لضريبة أرباح الأعمال

تعريف التهرب الضريبي:

يعرف التهرب الضريبي بأنه(مجموعة من التنظيمات القانونية أو المحاسبية او المادية لتجنب دفع الضريبة) (محمد حامد، 1997)[22]. ومن خلال مقابلة مدير عام إدارة مكافحة التهرب الضريبي أكد أن التهرب هو عبارة عن قيام لممول بتوزيع أمواله على عدة اتجاهات واستثمارات حتى يبتعد عن دفع الضرائب والعمل قدر

المستطاع وبطرق مختلفة على تضليل الجهات المختصة بالعملية الضريبية من الوصول الى حقيقة نشاطه (سليمان محمدين 2006) [23]

كما عرفه محمد سعيد وهبة بأنه(ظاهرة خطيرة يحاول بواسطتها الممول الذي يجب عليه دفع الضريبة الإفلات من دفعها كلها أو بعضها)(محمد السعيد وهبة ،1966)[24]

كما عرفه البعض بأنه (محمد الشربيني،2001)[25]

اصطلاح اقتصادي يقصد به التحايل على إخفاء الأرباح الحقيقية للممولين ولهذا يعتبر التهرب الضريبي اعتداء على حقوق الخزانه العامة .

الإفلات من دفع الضريبة ومن تحمل عبئها في وقت واحد وهي ظاهرة يحاول بواسطتها الممول الذي يجب عليه دفع الضريبة ،عدم دفعها كاملة او بعضها .

محاولة من الممول الذي توافرت فيه شروط الخضوع للضريبة عدم الوفاء بالتزامه متخذا من ذلك موقفا مخالفا للقانون، وفي اغلب الأحيان تكون هذه المخالفة صريحة ومقصودة ومتضمنة سوء نية الممول، وقد تكون هذه المخالفة في أحيان أخرى نتيجة لعدم إدراك الممول بمسئوليته وجهله بالقانون .

كل اعتداء على مصلحة الضريبة بمخالفة أوامر المشرع ونواهيه الضريبية والتي يقرر لها المشرع جزاء .

جنائياً: كل وسيلة يلجا إليها في سبيل التخلص من عبء ضريبي يفترض وقوعه على عاتقة وبهذا يضيع على الدولة جزءاً من حصيلة الضريبة التي تواجهه بها أعباءها العامة.

محاولة الممول عدم دفع الضريبة بإخفاء العناصر كليا جزئيا واستعمال طرق احتيالية او غش لعدم دفع الضريبة في أي مرحلة من مراحلها سواء عند الربط او في مرحلة التحصيل .

كل نشاط ايجابي او سلبي من شانه الإخلال بالالتزامات الضريبية يؤدي الى تفويت حق الخزانة العامة والإفلات من أداء الضريبة إضراراً بالخزانة العامة ويرتب لها القانون عقاباً .

كل عمل أو امتناع يترتب عليه الإخلال بمصلحة ضريبة يقرر القانون على ارتكابها عقابا .

عدم قيام الملتزم بدفع الضريبة والوفاء بالتزامه كليا او جزئيا مما يؤثر على حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها المالي .

التخلص من الالتزام بدفع الضريبة.

وسيلة من وسائل التخلص من دفع الضريبة وهو لا ينطوي حقها على العبث بالقانون او الإخلال بأحكامه وذلك لأنه ينحصر في تجنب العمل أو التصرف الذي قد يؤدي الى تحصيل الضريبة .

تخلص الممول القانوني بالضريبة من عبئها كلياً أو جزئياً وفي أي مرحلة تسوية الضريبة ودون ان ينتقل عبئها الى الغير بما يضيع على الخزانة العامة للدولة مقدار الضريبة المستحقة قانوناً.

ارتكاب الممول بفعل من أفعال الغش او التحايل مثل تغير الوثائق او تزويرها .

الالتجاء الى وسائل غير مشروعة من شانها ان تؤدي الى ضياع حق الدولة في الضريبة كان يقدم الممول إقرارا كاذبا عن دخله او يمتنع عن دفع الضريبة(محمد الشربيني،2001)[26]

من المسائل المهمة التي تؤثر على الإيرادات الضريبية ما يمارسه بعض الممولين من وسائل لأجل التهرب من دفع الضريبة والتخلص منها جزئيا وقد يحدث هذا أما قبل ربط الضريبة أو عند تقرير الضريبة (عبد القادر احمد ،2004)[27].

وهنالك من عرف التهرب الضريبي بأنه (غارزي عناية ،2003)[28]

محاولة الممول التخلص من الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها .

وهنالك من عرف التهرب الضريبي بأنه (عصام بيشور،1989)[29] :

التهرب هو التخلص جزئيا او كليا من دفع الضريبة وقد تكون قبل تخفيف الضريبة وذلك باستخدام بعض الأساليب التي لا تحقق الضريبة وذلك بالتخلص عن أدائها الى الخزينة العامة .

باستعراض التعريفات السابقة يلخص الباحث إلى أن التهرب الضريبي هو تخلص الممول من التزاماته الضريبية ودفعها أو تقليلها إلى أدنى حد بأية طريقة من طرق التهرب المتبعة ،سواء كانت مشروعة أو غير مشروعة، وهو بذلك يحرم الدولة من الضريبة الكاملة او جزء منها كما لاحظ الباحث أن التهرب الضريبي يزداد من الضرائب المباشرة والغير مباشرة ومن أهم الضرائب المباشرة في السودان المتأثرة بالتهرب الضريبي هي ضريبة أرباح الأعمال.

كذلك يرى الباحث أن الهدف من التهرب الضريبي هو هدف مالي يتمثل في عدم أداء حق الدولة سواء بطرق احتيالية او بغيرها.

مفهوم ضريبة أرباح الأعمال

تعد الضرائب مورد هام من الموارد الاقتصادية للدولة وتمثل ضريبة أرباح الأعمال مصدر كبير من المصادر المالية حيث توسعت الأنشطة الاقتصادية في السودان في السنوات الأخيرة .

نصت المادة(10) من قانون ضريبة الدخل 1986م على أن أرباح الأعمال تتمثل :

- الأرباح الناتجة عن أي عمل عن أي مدة يوثر ذلك العمل فيها.
- الأرباح الناتجة عن أي حق سند أو رخصة مما يكون قد منح لشخص للالتزام أو حيازة أي موجودات سواء كانت عينية أو غير عينية بخلاف ما يكون ناتجا عن الأرض والمباني .
- أي دخل أو ربح ناتج عن الاستثمار مما يكون قد قبض فعلا أو حتما بخلاف أرباح الأسهم المقبوضة من أرباح خاضعة للضريبة بموجب القانون .
- لا تشمل الأرباح الرأسمالية مع مراعاة أحكام قانون ضريبة أرباح الأعمال لعام 1406هـ(عصام متولي،2004)[30]

إذ تخضع هذه الضريبة كل منشات الأعمال الفردية والشركات العامة والخاصة والشركات والهيئات والمؤسسات والأمناء ومديري الشركات وأي مجموعة من الأشخاص يقومون بعمل مشترك وتفرض الضريبة على أصحاب الأرباح التجارية والصناعية واي أرباح أخرى ناتجة من شراء السلع والخدمات .

كما تخضع لها أرباح المهن والحرف كالأطباء والمحاميين والمهندسين والمراجعين القانونيين والمستشارين القانونيين كما تخضع لها أرباح التمويل والصكوك والسندات والأوراق المالية والمكاسب الناتجة عن التأجير والاستخدام والحقوق العملية كإجراءات الاختراع والعلامات التجارية والأرباح العرضية الأخرى وتفرض الضريبة على الأرباح الناتجة من السودان سواء كان يديرها مصدر سوداني أو أجنبي كما تفرض على أرباح السودانيين في الخارج إذ لم تخضع لضريبة أخرى (عبد العزيز عبد الرحيم ،1997)[31].

أنواع التهرب الضريبي :

من خلال التعريفات السابقة للتهرب الضريبي اتضح للباحث ان هنالك نوعان من التهرب الضريبي هما: أولهما التهرب المشروع الذي لا جرم فيه وثانيهما التهرب الضريبي غير المشروع او الإجرامي وسوف نتناول فيما يلي كلى على حده:

أولاً: التهرب المشروع:

هو ان يتبع الممول طرقا محاسبية وقانونية يستطيع بواسطتها ان ينفذ من الفجوات والثغرات التي يتركها المشرع في التشريع الضريبي دون أن يدفع الضريبة ومع ذلك الأمر قانونياً (التجنب الضريبي) ولا يقل هذا النوع من التهرب أهمية عن النوع غير القانوني لأنه يؤثر تأثيرا كبيراً على الإيرادات الضريبية ويتحل بالعدالة في توزيع الضريبة فيجعلها عبئا على الممولين الصغار الذي ليس في وسعهم شراء الخبرات المحاسبية والقانونية عالية التكاليف لتجنب دفع الضريبة ، التجنب الضريبي يكون عادة في البلاد المتقدمة وذلك بسبب تعقد القوانين الضريبية ،وتعددها وتوافر الخبرة الفنية المحاسبية والقانونية التي في مقدارها العثور على ثغرات في التشريعات الضريبية والاستفادة منها في تجنب الضريبة .

يحدث التجنب الضريبي أيضا بعدم انشاء الواقعة التي يتناولها القانون بالضريبة كغرض استلام السلعة المستوردة تجنب دفع الضريبة الجمركية او الرفض الإنفاق الاستهلاكي بالامتناع عن شراء السلع الاستهلاكية بتجنب دفع الضرائب غير المباشرة ،او كرفض انتاج سلعة بالشكل والشروط التي يتناولها القانون بالضريبية المباشرة على الإنتاج (غازي عناية ، مرجع سابق)[32]

ثانياً: التهرب غير المشروع:

هو ان يقوم المكلف بعمل جريمة مخالفة للقانون بقصد التخلص من الوفاء بالتزاماته الضريبية كليا او جزئيا بوسيلة او أكثر(توفيق عدلي ،1995) [33] وضياع حق الخزينة العامة وبالتالي ينتج الأضرار بالدولة . وبالتالي فمن مخالفة المكلف للأحكام القانونية مستخدما اساليب غش وتحايل لتفادي دفع الضريبة.

من كل ذلك يرى الباحث إن هنالك ثلاث جهات تقع المسئولية عليها حال التهرب من الضريبة ،فالمشرع المالي يتحمل المسئولية من حيث القرارات الضريبية التي تم تشريعها ومدى ملائم مع طبيعية الواقع الذي يعيشه المكلف ضريبياً وكذلك تقع المسئولية على الإدارة الضريبية والأساليب التي يستخدمها من التحصيل الضريبي وكيفية أداء هذا التحصيل من حيث الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية او من حيث الخطط والأساليب والاستراتيجيات المتبعة، كما تقع المسئولية في التهرب الضريبي على المكلف نفسه، والذي يحاول البحث عن الأساليب التي تمكنه من التهرب الضريبي على المكلف المعمول به وبما يضمن له الهروب من طائلة القانون (عبد القادر احمد 2005)[34].

وكذلك يرى الباحث انه سواء كان التهرب مشروعا او غير مشروعا، بنية عمد او غير عمد فانه جميع صور التهرب او أنواعها التي تم ذكرها، تكون النتيجة الناجمة عن التهرب واحدة ، [35] إلا وهي خسارة الدولة لجزء من إيراداتها .

أسباب وآثار والحد من التهرب الضريبي

لعل من أبرز الأسباب الداعية للتهرب من الضرائب مدي ما تنطوي عليه الضرائب من عبء يزيد من توقعات المكلفين ، أو الاستعداد النفسي لتحمل هذا العبء (محمد وهبة ، مرجع سابق).[36]

الأسباب الأخلاقية :

يتوقف التهرب الضريبي علي المستوي الأخلاقي السائد في أي دولة معينة ، فكلما ضعف المستوي الأخلاقي السائد في الدولة خاصة عندما يتسامح الرأي العام مع المتهربين من الضريبة ، كان التهرب قويا ملموساً، وهذا هو الحال في البلاد اللاتينية كفرنسا ، وإيطاليا . بالعكس ارتفاع المستوي الأخلاقي بين أفراد الشعب ولم يظهرأي تسامح بالنسبة للمتهربين في الضريبة كلما ضعف الباحث علي التهرب .

يري أن بعض الكتاب يشيرون إلي أن الضمير الضريبي لدي غالبية المواطنين يكون أقل تيقظا من ضميرهم الخلقي ، لدرجة أن بعضهم يعتبران سرقة الخزانة العامة لا يعد من قبل السرقة ، وأن من لا يدفع الضريبة يصبح لبقا ماهرا ومن يؤديها يصبح طيبا وغير عاقل .

ولا يخفي بطبيعة الحال ما يتهمنه مثل هذا الشعور من خطورة ، فهو يعكس أولا روح العصيان والاستهتار بسلطة الدولة وهي أمور خطيرة من الناحية السياسية ، ويمس التنظيم الإجتماعي من أساسه ، ويعرض المرافق العامة للتوقف ، كل ذلك علاوة علي ما يؤدي إليه من إخلال بالعدالة في الضريبة وبالمساواة أمام الأعباء العامة (زكريا بيومي ،1989)[37]

الأسباب التشريعية :

إن كثرة التشريعات الضريبية ووجود التغيرات القانونية هي أحد المنافذ التي يلجأ إليه الممولين للتهرب من سداد الضريبة المستحقة عليهم ، وهو من أطلق عليه مجازا التهرب المشروع .

كثرة الثغرات في التشريع الضريبي وغموضه وإبهامه وكثرة وجود ثغرات فنية وضعف الجزاءات المقررة علي المخالفين ، يحفز الممولين علي التهرب المشروع من الضرائب دون أن تقع تصرفاتهم تحت طائلة القانون . إذ أنه من الطبيعي أن تكون تصرفات الفرد تبقي لما يعود عليه من فائدة ، بصرف النظر عن الأضرار التي تصيب الخزينة العامة نتيجة هذه التصرفات ، مادامت داخله في حدود القانون (محمد وهبة، مرجع سابق)[38].

حيث أن القوانين نفسها كثيرا ما تعد بها بعض الثغرات التي تتيح عملية التهرب الضريبي ، كذلك الحال في التقرير الجزافي الذي يختلف نوعا من التهرب ، ومن المشاهد أن المشرع يبذل عادة محاولات عدة لتعديل القوانين المالية وإزالة ما يشوبها من غموض وإبهام (وزارة المالية) [39]

الأسباب المالية:

أ- التنظيم الفني للضريبة : ثقل فرض التهرب في نطاق الضرائب غير المباشرة ، بينما تزداد بصفة عامة في نطاق الضرائب المباشرة وعلي الأخص ضرائب الدخل حيث يستدعي ربطها في الغالب تقديم إقرار من الممول مما يمكنه من إخفاء كل أو بعض أوجه نشاطه عن طريق عدم تضمينها في الإقرار المقدم منه أو المغالاة في توضيح التكاليف الواجب خصمها للحصول علي الدخل الصافي . بل إن محاولة التهرب الضريبي أن يكون أوسع بالنسبة إلي بعض أنواع الإيرادات التي تفرض عليها ضرائب الدخل مثل أرباح أعمال المهن غير التجارية لأن مراقبة مثل هذه الأرباح أصعب من غيرها من الدخول كالأرباح التجارية ، الأرباح الصناعية ، إيرادات رؤوس الأموال المنقولة. طريقة تحصيل الضريبة لها أثر في التهرب الضريبي ، إذ تجد من الصعب التهرب من الضريبة عند إستخدام طريقة الحجز عند المنبع بحيث لا مصلحة للشخص المكلف بدفع الضريبة في التهرب من دفعها إذ أنه لا يدفعها من دخله ، كذلك لا مجال للتهرب صاحب الدخل من دفعها لأنه يبقي دخله بعد أن تكون الضريبة قد دفعت لحساب ما علي عكس من طريقة التوريد المباشر فقد تؤدي إلي التهرب الضريبي . يضاف إلي ذلك إن تعد الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل قد تباعد بين تحقيق المساواة الفعلية بين الممولين وتبرز روح الكراهية للضريبة ، ومن ثم تدعو للتهرب منها (ابراهيم كباشي)[40].

آثار التهرب الضريبي

تتمثل الآثار المترتبة على التهرب الضريبي في الآتي:

1)أثر التهرب الضريبي على المجتمع :

مشكله التهرب الضريبي إحدى مظاهر الانحلال السياسي والاقتصادي التي يترتب عليها عدة نتائج سلبيه سواء من ناحية انخفاض حصيلة الضرائب وحرمان الدولة من القيام بكثير مكن أوجه الإنفاق العام , أما من ناحية الإخلال بعدالة توزيع العبء الضريبي نتيجة إفلات بعض المكلفين من تحمله, أو من ناحية إشاعة الفرق بين أفراد المجتمع والقضاء على وحدته الوطنية .

تترتب على ظاهره التهرب الضريبي بدائرة الدولة وبدائرة المكلفين والأمناء الذين قاموا بتأدية الضرائب المفروضة عليهم .

للتهرب الضريبي انعكاسات جمة على الحياة المجتمعية الذي يحيها المكلفون , ومما يؤدي إلى انخفاض المحصلة المستهدفة , والإخلال بتوازن الميزانية, الأمر الذي يدفع الدولة إلى تدبير موارد جديدة,قد تتمثل فرض ضرائب جديدة أو زيادة سعر الضرائب الذي يؤدي إلى زيادة العبء على المكلفين, ويؤدي إلى نقص الحصيلة الضريبية الناتجة عن التهرب الضريبي , ويترتب على ضعف مقدرة الدولة على تمويل استثماراتها الأساسية .

انتشار التهرب الضريبي وشيوعه في نوع معين من الأنشطة الاقتصادية يؤدي إلى اجتذاب الأفراد والأموال حيث تتوافر فرص التخلص من الضريبة وبالتالي تنخفض نفقة الإنتاج في هذا النشاط بمقدار الضريبة أو تمثل زيادة في الإيراد مما بشكل ميزه للاستثمار فيه , وقد يكون هذا النشاط مفيدا للمجتمع , ولتسعى الدولة لتشجيعه , ولكن الأفراد يتجهون إليه لما يتميز من أمكانيه التخلص من الضريبة.

تفشي التهرب الضريبي في قطاع اقتصادي معين يؤدي إلى صعوبة إعطاء بيانات مؤكده عن التكلفة الكلية لهذا النشاط, لما هو حاصل في مجال استصلاح الأراضي مثلا.

ويؤدي التهرب الضريبي إلى إهدار شروط المنافسة بين المشروعات , حيث تكون الفرصة الأكبر للمشروعات الأكثر قدرة على التهرب , أي التي ينخفض لها التفوق على المشروعات الأخرى إنتاجا وتوزيعا, كما يؤدي التهرب الضريبي إلى زيادة حجم النقد المتاح في أيدي المتهربين فيما قد يدفعهم إلى زيادة إنفاقهم الاستهلاكي وزيادة إقبالهم على السلع المستوردة الأجنبية , نظرا لتمتعها بالتفوق , وهو ما تفقده الصناعة الوطنية في بداية نشأتها مما يؤدي إلى انخفاض في حجم الطلب عليها (توفيق عدلي)[41]

2) أثر التهرب الضريبي على عملية التنمية :

يشكل التهرب الضريبي (حنفي زكي،1981)[42]. احد معوقات عملية التنمية وذلك بسبب قلة الإيرادات التي تقل من الخزينة العامة باعتبار الضرائب إحدى الوسائل الهامة في تمويل عملية التنمية , فالنقص الحاصل نتيجة للتهرب من الضريبة يؤدي إلى إضعاف قدرة الحكومة على تمويل استثماراتها الأساسية , لما يؤدي إلى إضعاف فعالية الضريبة في إمكانية استخدامها أداة من أدوات السياسة المالية في توجيه النشاط الاقتصادي, فالعلاقة هذه عكسية فكلما زاد التهرب الضريبي كلما قلت عملية التنمية الاقتصادية, وفي حال نقص الموارد للخزينة العامة قد تطر الدولة التركيز على المشروعات دون الأخرى للمحافظة على استمرار تنفيذ الخطط.

وسائل مكافحة التهرب الضريبي:

الواقع أن ظاهرة التهرب الضريبي انتقلت في معظم الدول المتقدمة والنامية الى مشكلات حقيقية تتطلب علاجاً ناجحاً يحول دون التسيب الحاصل في مجال أداء الحقوق والالتزامات بالواجبات التي يفرضها على المواطن عامة والمكلف والعناية والإنماء على كل صعيد (فوزي العطاوي،2003)[43].

إن مكافحة التهرب الضريبي تستدعي التعامل على تلافي أسبابه ومعالجته حيث أن التهرب الضريبي قد يتم داخل إقليم الدولة الواحدة أو على نطاق أكثر من دولة لذلك فإن وسائل هذا مكافحة التهرب داخلية وخارجية ويمكن تناولها كما يلي:

أولاً : مكافحة التهرب الداخلي:

فيما يتعلق بالجانب الداخلي تلجأ الدولة إلى عدة وسائل لمكافحة التهرب الضريبي ومن أهمها ما يلي (جهاد حصاونة،1999)[44]

- تنمية الوعي الضريبي والأخلاق المالية عند المكلفين وتعريفهم بضرورة الالتزام الضريبي ، وهذا يتطلب تعريف الأفراد بواجباتهم الضريبية بوسائل الإعلام المختلفة وتشجيعهم على تنظيم حساباتهم المالية حتى يسهل للإدارة الضريبية محاسبتهم عن إيراداتهم الحقيقية وتعريفهم دائماً وباستمرار بمختلف الإنجازات التي تقوم بها الدول بفضل أدائهم للضريبة.
- تشديد العقوبات المقررة على كل من يرتكب جريمة التهرب الضريبي مع مراعاة أن هذه الجريمة تمثل اعتداء على حقوق المجتمع لا يقل خطورة عن الاعتداء على الحقوق الفردية . وقد سبق الإشارة إلى هذه الوسيلة عند الحديث عن الأسباب الجزائية للتهرب الضريبي .
- اللجوء إلى الإجراءات الوقائية والمتمثلة بتعديل الأحكام القانونية المتعلقة بتقدير وتحصيل الضرائب على نحو يكفل الحد من إمكانيات التهرب الضريبي.

أيضاً من أهم وسائل المكافحة ما يلي:

- حق الاطلاع : ويعني أنه يجوز لموظفي دائرة الضريبة الإطلاع على سجلات ودفاتر وملفات الممول ووثائقه الخاصة لتتمكن من ربط الضريبية بشكل دقيق واكتشاف ما قد يحدث من مخالفات بهدف التخلص من الضريبة (عليان الشريف،1991)[45].

ثانياً : مكافحة التهرب الخارجي (الدولي)

فيما يتعلق بمجال التهرب الضريبي الدولي (شريف رمسيس ،1971) [46]حيث لم يعد التهرب من الضرائب يق عند حدود الدولة بل أصبح التهرب يتم على المستوى الدولي ، ويتضح ذلك عندما يلجأ المكلف الى تهريب أمواله الى خارج البلاد حتى تتمكن الدوائر الضريبية من تحصيل الضرائب المفروضة عليه ، أو عندما تكون بعض مصادر الدخل الخاضعة الضريبية موجودة في خارج البلاد ، ويعمد المكلف إلى عدم التصريح بوجود هذه المصادر بالمرة أو يخفي جزءاً منها . لذلك تلجأ الدول إلى مكافحة التهرب وسيلتين أحداهما داخلية والأخرى خارجية وهما:

- اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعرفة مصادر دخل المكلفين في الخارج ومقدار الأرباح التي يحصلون عليها كأن تلزمهم الدولة بتقديم كشوف (إقرارات) بذلك ، أو بالاطلاع على حسابات البنوك لمعرفة وتحديد الدخول التي يحصل عليها عملاؤها من الخارج أو بإلزام البنوك بتقديم كشوف مفصلة بذلك أو بأن تقتطع منها الضرائب المستحقة عليها مباشرة وتدفعها إلى الخزينة العامة.

- بعقد الاتفاقيات الدولية لمكافحة التهرب الدولي . وتهدف هذه الاتفاقات إلى تدعيم التعاون بين الدوائر الضريبية للدول المتعاقدة من أجل تبادل المعلومات والمساعدة اللازمة لتحصيل الضرائب التي تفرضها إحدى الدول على بعض المكلفين ولا تتمكن من تحصيلها لوجودهم أو وجود أموالهم في أراضي الدولة الأخرى ، وتهدف هذه الاتفاقيات الى منع حدوث الازدواج الضريبي الدولي حتى لا يكون للمكلف مبرراً للتهرب الضريبي بحجة أن هذا الازدواج يستهلك جزء كبير من الأرباح المتأتية له من الخارج.

يتبين مما سبق مدى قوة المعايير العامة لمكافحة التهرب الداخلي (محمد وهبة، مرجع سابق)[47] نجد أن المشرع كثيراً ما يضع معايير خاصة بالتهرب الخارجي ومكافحته لا تفترق كثيراً عن سابقتها . من ذلك مثلاً أن دراسة المشروع للمادة الخاضعة للضريبة وعناصرها خارج حدود الدولة من الأهمية بمكان.

يرى الباحث من خلال التعرف على التهرب الضريبي بأشكاله وصوره وسياساته الداخلية والخارجية المرتبطة بالعوامل الضريبية والغير ضريبية ووسائل مكافحتها تأكد للباحث أن التهرب من الضرائب ظاهرة وشائعة خطيرة تعاني منها معظم دول العالم المتقدمة والنامية والسودان من بين هذه الدول التي تعاني من هذه الظاهرة.

الدراسة الميدانية:

أولاً: مجتمع الدراسة : يتكون مجتمع الدراسة من 184 من واقع العاملين في ديوان الضرائب الاتحادي :

ثانياً: عينة الدراسة :

اعتمد الباحث عينة من مجتمع الدراسة وذلك بغرض الحصول على البيانات المطلوبة لغرض الدراسة وتم اختيارها من مجتمع الدراسة في الفقرة السابقة حيث قام الباحث بتوزيع 111 استمارة على المستهدفين والبالغ عددهم 184 وذلك بنسبة 95% حيث أعادوا الاستمارات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة في محاور الاستبيان .

اختبار درجة مصداقية البيانات:

لاختبار مدى توافر الثبات والاتساق الداخلي بين الإجابات على الأسئلة تم احتساب معامل المصداقية ألفا كرنباخ (Alpha- cronbach) وتعتبر القيمة المقبولة إحصائياً لمعامل ألفا كرنباخ 60% . وقد تم إجراء اختبار المصداقية على إجابات المستجيبين للاستبانة فكانت القيمة (0.63) ويعنى هذا توافر درجة عالية من الثبات الداخلي في الإجابات مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات فى تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

الفرضية الأولى: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مبادئي الحوكمة والتهرب الضريبي

لإختبار هذه الفرضية سيتم أولا" تقدير الوسيط لجميع عبارات الفرضية لمعرفة اتجاه عينة الدراسة وفيما يلي الجدول الذي يوضح تقدير قيم الوسيط لعبارات الفرضية الأولى:

جدول رقم (22/2/3) الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى

العبارات	الوسيط	التفسير
هنالك علاقة ايجابية بين الحوكمة والتهرب الضريبي	2	أوافق
تساعد الحوكمة على زيادة الوعى الضريبى لدى المكلفين مما يؤدى لتقليل التهرب الضريبي	1	أوافق بشدة
تعمل الحوكمة على تقليل الفاقد الضريبي بالنسبة لضريبة أرباح الأعمال	2	أوافق
الحوكمة تفعل وسائل مكافحة التهرب الضريبي	2	أوافق
الحوكمة آلية من آليات مكافحة التهرب الضريبي	1	أوافق بشدة

المصدر : إعداد الباحث من بيانات الاستبيان2011م

يتبين من الجدول(22/2/3) ما يلي:

1. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (2) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن هنالك علاقة ايجابية بين الحوكمة والتهرب الضريبي .
2. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (1) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن الحوكمة تساعد على زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين مما يؤدى لتقليل التهرب الضريبي.

1. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (2) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن الحوكمة تعمل على تقليل الفاقد الضريبي بالنسبة لضريبة أرباح الأعمال.
2. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (2) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن الحوكمة تفعل وسائل مكافحة التهرب الضريبي.
3. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (1) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن الحوكمة إلية من آليات مكافحة التهرب الضريبي.

ثانيا" استخدام اختبار كاى تربيع:

لاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاى لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارات الفرضية الأولى وفيما يلي الجدول رقم(23/2/3) يلخص نتائج الاختبارات لهذه العبارات:

جدول رقم (23/2/3) نتائج اختبار مربع كاى لدلالة الفروق لإجابات الفرضية الأولى

العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاى
هنالك علاقة ايجابية بين الحوكمة والتهرب الضريبي	4	47.24
تساعد الحوكمة على زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين مما يؤدى لتقليل التهرب الضريبي	4	79.74
تعمل الحوكمة على تقليل الفاقد الضريبي بالنسبة لضريبة أرباح الأعمال	4	76.14
الحوكمة تفعل وسائل مكافحة التهرب الضريبي	4	86.61
الحوكمة آلية من آليات مكافحة التهرب الضريبي	4	115.17

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبيان2011م

يتضح من الجدول(23/2/3) ما يلي:

1. بلغت قيمة مربع كاى المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (47.24) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاى الجدولية عند درجات حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.48) وعلية فأن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن هنالك علاقة ايجابية بين الحوكمة والتهرب الضريبي.
2. بلغت قيمة مربع كاى المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (79.74) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاى الجدولية عند درجات حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.48) وعلية فأن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن الحوكمة تساعد على زيادة الوعى الضريبي لدى المكلفين مما يؤدى لتقليل التهرب الضريبي .

3. بلغت قيمة مربع كاى المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (76.14) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاى الجدولية عند درجات حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.48) وعلية فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن الحوكمة تعمل على تقليل الفاقد الضريبي بالنسبة لضريبة أرباح الأعمال.

4. بلغت قيمة مربع كاى المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (86.61) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاى الجدولية عند درجات حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.48) وعلية فأن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن الحوكمة تفعل وسائل مكافحة التهرب الضريبي .

5. بلغت قيمة مربع كاى المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (115.17) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاى الجدولية عند درجات حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.48) وعلية فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن الحوكمة آلية من آليات مكافحة التهرب الضريبي.

لاختبار الفرضية بصورة إجمالية لجميع عبارات الفرضية الأولى تم تلخيص الإجابات الكلية لجميع أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الأولى كما هو موضح فى الجدول رقم (24/2/3).

جدول رقم (24/2/3)التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى

الإجابة	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	256	46.1
أوافق	202	36.4
محايد	63	11.4
غير موافق	23	4.1
غير موافق بشدة	11	2
المجموع	555	100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبيان2011م

يتبين من الجدول(24/2/3) أن نسبة 82.5 % من عينة الدراسة موافقة على عبارات الفرضية الأولى بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك 6.1 % فقط . أما الذين لم يبدو إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 11.4 % . وقد بلغت قيمة مربع كاى المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة والغير موافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى (444.63) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاى الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.48) وعلية فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية لصالح الإجابات الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى.

ومما تقدم يستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مبادئ الحوكمة والتهرب الضريبي قد تم إثباتها.

الفرضية الثانية:

تطبيق مبادئي الحوكمة يعمل على الحد من التهرب الضريبي

لإختبار هذه الفرضية سيتم أولا" تقدير الوسيط لجميع عبارات الفرضية لمعرفة اتجاه عينة الدراسة وفيما يلي الجدول الذي يوضح تقدير قيم الوسيط لعبارات الفرضية الثانية:

جدول رقم (25/2/3) الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية

العبارات	الوسيط	التفسير
لا يوجد تطبيق لمبادئي حوكمة الشركات في ديوان الضرائب	1	أوافق بشدة
تطبيق الحوكمة يحد من التهرب لضريبة أرباح الأعمال	2	أوافق
تطبيق الحوكمة يؤثر في التهرب الضريبي	2	أوافق
هنالك علاقة طردية بين تطبيق الحوكمة وانخفاض نسبة التهرب الضريبي	2	أوافق
الالتزام بقواعد الحوكمة يعمل على التهرب الضريبي والحد منه	1	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبيان2011م

يتبين من الجدول(22) ما يلى:

1. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (1) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أنه لا يوجد تطبيق لمبادئي حوكمة الشركات في ديوان الضرائب.
2. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (2) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن تطبيق الحوكمة يحد من التهرب لضريبة أرباح الأعمال.
3. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (2) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن تطبيق الحوكمة يؤثر في التهرب الضريبي.
4. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (2) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن هنالك علاقة طردية بين تطبيق الحوكمة وانخفاض نسبة التهرب الضريبي.
5. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (1) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن الالتزام بقواعد الحوكمة يعمل على التهرب الضريبي والحد منه.

ثانيا" استخدام اختبار كاى تربيع:

لاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاى لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارات الفرضية الثانية وفيما يلي الجدول رقم(26/2/3) يلخص نتائج الاختبارات لهذه العبارات:

جدول رقم (26/2/3) نتائج اختبار مربع كاى لدلالة الفروق لإجابات الفرضية الثانية

العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاى
لايوجد تطبيق لمبادئي حوكمة الشركات فى ديوان الضرائب	4	183.3
تطبيق الحوكمة يحد من التهرب لضريبة أرباح الأعمال	4	141.24
تطبيق الحوكمة يؤثر فى التهرب الضريبي	4	69.86
هنالك علاقة طردية بين تطبيق الحوكمة وانخفاض نسبة التهرب الضريبي	4	73.28
الالتزام بقواعد الحوكمة يعمل على التهرب الضريبي والحد منه	4	121.75

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبيان2011م

يتضح من الجدول(23) ما يلي:

1. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (183.3) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجات حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.48) وعلية فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أنه لا يوجد تطبيق لمبادئي حوكمة الشركات في ديوان الضرائب.
2. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (141.24) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجات حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.48) وعلية فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تطبيق الحوكمة يحد من التهرب لضريبة أرباح الأعمال.
3. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (69.86) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجات حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.48) وعلية فأن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تطبيق الحوكمة يؤثر في التهرب الضريبي.
4. بلغت قيمة مربع كاى المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (73.28) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجات حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.48) وعلية فأن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن هنالك علاقة طردية بين تطبيق الحوكمة وانخفاض نسبة التهرب الضريبي .
5. بلغت قيمة مربع كاى المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (121.75) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجات حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.48) وعلية فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن الالتزام بقواعد الحوكمة يعمل على التهرب الضريبي والحد منه.

لاختبار الفرضية بصورة إجمالية لجميع عبارات الفرضية الثانية تم تلخيص الإجابات الكلية لجميع أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الثانية كما هو موضح في الجدول رقم (27/2/3):

جدول رقم (27/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية

الإجابة	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	237	42.7
أوافق	219	39.5
محايد	52	9.3
غير موافق	32	5.8
غير موافق بشدة	15	2.7
المجموع	555	100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبيان2011م

يتبين من الجدول(27/2/3) أن نسبة 82.2 % من عينة الدراسة موافقة على عبارات الفرضية الثانية بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك 8.5 % فقط. أما الذين لم يبدو إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 9.3 % . وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة والغير موافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية (418.72) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.48) وعلية فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية لصالح الإجابات الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية.

ومما تقدم يستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن تطبيق مبادئي الحوكمة يعمل على الحد من التهرب الضريبى قد تم إثباتها.

الفرضية الثالثة:

الإجراءات التي يقوم بها ديوان الضرائب لربط أرباح الأعمال تؤثر على مبادئ حوكمة الشركات.

لإختبار هذه الفرضية سيتم أولا" تقدير الوسيط لجميع عبارات الفرضية لمعرفة اتجاه عينة الدراسة وفيما يلي الجدول الذي يوضح تقدير قيم الوسيط لعبارات الفرضية الثالثة:

جدول رقم (28/2/3) الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة

العبارات	الوسيط	التفسير
هنالك علاقة بين الإجراءات التي يقوم بها ديوان الضرائب لربط ضريبة أرباح الأعمال ومبادئ حوكمة الشركات	2	أوافق بشدة
يرتبط تطبيق مبادئي حوكمة الشركات بالإجراءات التي يقوم بها ديوان الضرائب في ربط الضريبة	2	أوافق
يعتمد ديوان الضرائب في ربط الضريبة على التقديرات الجزافية الامر الذى ينعكس سلبا" على مبادئي حوكمة الشركات	3	محايد
التزام المنشأت بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات يساعد ديوان الضرائب باعتماد التقدير الذاتي لربط الضريبة	1	أوافق بشدة
تطبيق مبادئي حوكمة الشركات من قبل المنشات يعزز الثقة بين ديوان الضرائب وبين الممولين	1	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبيان2011م

يتبين من الجدول(22) ما يلي:

1. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (2) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن هنالك علاقة بين الإجراءات التي يقوم بها ديوان الضرائب لربط ضريبة أرباح الأعمال ومبادئي حوكمة الشركات.

2. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (2) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون على أنه يرتبط تطبيق مبادئي حوكمة الشركات بالإجراءات التي يقوم بها ديوان الضرائب في ربط الضريبة.

3.بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (2) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة محايدون على أن ديوان الضرائب يعتمد في ربط الضريبة على التقديرات الجزافية الأمر الذي ينعكس سلبا" على مبادئي حوكمة الشركات.

4.بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (2) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على التزام المنشات بتطبيق مبادئي حوكمة الشركات يساعد ديوان الضرائب باعتماد التقدير الذاتي لربط الضريبة.

5.بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (1) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن تطبيق مبادئي حوكمة الشركات من قبل المنشات يعزز الثقة بين ديوان الضرائب وبين الممولين.

ثانيا" استخدام اختبار كاى تربيع:

لاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج اعلاه تم استخدام اختبار مربع كاى لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارات الفرضية الثالثة وفيما يلي الجدول رقم(29/2/3) يلخص نتائج الاختبارات لهذه العبارات:

جدول رقم (29/2/3) نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق لإجابات الفرضية الثالثة

العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاى
هنالك علاقة بين الإجراءات التي يقوم بها ديوان الضرائب لربط ضريبة أرباح الأعمال ومبادئي حوكمة الشركات	4	63.73
يرتبط تطبيق مبادئي حوكمة الشركات بالإجراءات التي يقوم بها ديوان الضرائب في ربط الضريبة	4	84.63
يعتمد ديوان الضرائب في ربط الضريبة على التقديرات الجزافية الأمر الذي ينعكس سلبا" على مبادئي حوكمة الشركات	4	30.31
التزام المنشات بتطبيق مبادئي جوكمة الشركات يساعد ديوان الضرائب باعتماد التقدير الذاتي لربط الضريبة	4	137.60
تطبيق مبادئي حوكمة الشركات من قبل المنشآت يعزز الثقة بين ديوان الضرائب وبين الممولين	4	112.75

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبيان2011م

يتضح من الجدول(23) ما يلي:

1. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (63.73) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاى الجدولية عند درجات حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.48) وعلية فأن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن هنالك علاقة بين الإجراءات التي يقوم بها ديوان الضرائب لربط ضريبة أرباح الأعمال ومبادئي حوكمة الشركات .

2. بلغت قيمة مربع كاى المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (84.63) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجات حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.48) وعلية فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أنه يرتبط تطبيق مبادئي حوكمة الشركات بالإجراءات التي يقوم بها ديوان الضرائب في ربط الضريبة.

3. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (30.31) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجات حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.48) وعلية فأن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن ديوان الضرائب يعتمد فى ربط الضريبة على التقديرات الجزافية الأمر الذي ينعكس سلبا" على مبادئي حوكمة الشركات.

4. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (137.6) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاى الجدولية عند درجات حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.48) وعلية فأن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن التزام المنشآت بتطبيق مبادئي جوكمة الشركات يساعد ديوان الضرائب باعتماد التقدير الذاتي لربط الضريبة.

5. بلغت قيمة مربع كاى المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (112.75) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجات حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.48) وعلية فأن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات من قبل المنشآت يعزز الثقة بين ديوان الضرائب وبين الممولين.

وللتحقيق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع عبارات الفرضية الثالثة تم تلخيص الإجابات الكلية لجميع أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الثالثة كما هو موضح في الجدول رقم (30/2/3):

جدول التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة

الإجابة	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	267	48.1
أوافق	164	29.5
محايد	37	6.7
غير موافق	25	4.5
غير موافق بشدة	62	11.2
المجموع	555	100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبيان2011م

يتبين من الجدول(29) أن نسبة 77.6 % من عينة الدراسة موافقة على عبارات الفرضية الثالثة بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك 15.7 % فقط . أما الذين لم يبدو إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 6.7 % . وقد بلغت

قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة والغير موافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة(382.14) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.48) وعلية فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية لصالح الإجابات الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة.

مما تقدم يستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن الإجراءات التي يقوم بها ديوان الضرائب لربط أرباح الأعمال تؤثر على مبادئ حوكمة الشركات قد تم إثباتها.

أولاً : النتائج

توصل الباحث من خلال الدراسة النظرية والميدانية إلى النتائج التالية:

1. توجد علاقة بين تطبيق مبادئ الحوكمة والتهريب الضريبي.
2. تطبيق مبادئ الحوكمة يعمل على الحد من التهرب الضريبي.
3. تطبق الإجراءات التي يقوم بها ديوان الضرائب لربط ضريبة أرباح الأعمال تؤثر على حوكمة الشركات.
4. تطبق مبادئ قواعد حوكمة الشركات يعزز الثقة بين المكلفين وديوان الضرائب.
5. يعتمد ديوان الضرائب في ربط الضريبة على التغيرات الجغرافية الأمر الذي ينعكس سلباً على مبادئ حوكمة الشركات.
6. توجد علاقة بين ديوان الضرائب لربط ضريبة أرباح الأعمال ومبادئ حوكمة الشركات.
7. تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يساعد ديوان الضرائب على اعتماد طريقة التقدير الذاتي لربط الضريبة.
8. حوكمة الشركات تزيد من فاعلية ديوان الضرائب.

ثانياً التوصيات:

بناء على نتائج هذه الدراسة يوصى الباحث بالآتي:

- على إدارة الضرائب الاتحادي التأكد من تطبيق مبادئ وقواعد حوكمة الشركات.
- تدريب جميع الموظفين بديوان الضرائب على نظام حوكمة الشركات.
- تعميم نظام حوكمة الشركات على جميع أقسام ديوان الضرائب.
- تعميق ثقافة الالتزام بالقوانين والمعايير والشفافية المتفق عليها.
- تطبيق مبادئ وقواعد حوكمة الشركات في ديوان الضرائب للحد من التهرب الضريبي.
- تطبيق الإجراءات التي يقوم بها ديوان الضرائب لربط ضريبة أرباح الأعمال.
- التزام الممولين بالسجلات والدفاتر المحاسبية المنتظمة.
- على ديوان الضريبة ربط الضريبة بإتباع طريقة التقدير الذاتي.

المراجع :

الكتب

1. د. محسن أحمد الحضيري ؛ حوكمة الشركات،(القاهرة :مجموعة النيل العربية،2005)،ص (7).
2. د. محمد مصطفي سليمان ،حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري ،(الإسكندرية: الدار الجامعية 2006م)، ص ص (12-14)
3. د. صلاح جودة، الحوكمة ما لها وما عليها، (د.م:د.ن، د.ت)، ص (29).
4. د.عباس مهدى الشيرازى، نظرية المحاسبة، (الكويت:ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع،1990م)، ص ص ، (111.110)
5. د. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، (الإسكندرية: الدار الجامعية ، 2005م) ، ص ص(10. 11).
6. محمد السعيد وهبة ، صور التهرب الضريبي ،الإسكندرية ، دار النشر والثقافة ، الطبعة الأولى، 1966م، ص(11).
7. محمد سعد محمد الشربيني ، جرائم التهرب الضريبي ، دراسة تطبيقية على جرائم التهرب من الضريبة العامة على المبيعات، رسالة دكتوراه ، جامعة القاهرة ، جلية التجارة 2001م.
8. د. غازي حسين عناية ، النظام الضريبي في الفكر الإسلامي (دراسة مقارنة)، (القاهرة ،مؤسسة شباب الجامعة ،2003م)، ص(241).
9. عصام بيشور، المالية العامة والتشريع الضريبي ، (جامعة دمشق: 1989م) ، ص(192).
10. أ.د.عصام الدين محمد متولي ،محاسبة الزكاة والضرائب في التشريع السوداني ،(الخرطوم د.ن ،2004-2005م) ،ص(175).
11. د.عبد العزيز عبد الرحيم،المالية العامة وتطبيقاتها في السودان ،(الخرطوم:د.ن ، 1997م)، ص(24-25).
12. توفيق عدلي ، السياسة الضريبية المنهج والتطبيق ، الشروق جدة، 1995م ،ص(117).
13. د. زكريا محمد بيومي ، مبادئ المالية العامة ، (الخرطوم :جامعة القاهرة فرع الخرطوم وحدة الطبع والنشر ، 1989م) ، ص (226) .
14. د. حنفي زكي ، المدخل الحديث للمحاسبة الإدارية لاتخاذ القرارات، القاهرة ، 1981 م , ص(29).
15. د. فوزي العطاوي ، المالية العامة ،النظم الضريبية وموازنة الدولة ،(منشورات الحلبي الحقوقية، 2003م)، ص (280).
16. د. جهاد سعيد حصاونة ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، (كلية الحقوق ، الجامعة الأردنية، 1999-2000م) ص (142) .
17. عليان الشريف ، المحاسبة الضريبي وتطبيقاتها في الأردن ،(عمان ، دار الفكر للنشر والتوزيع 1991م) ، ص (179).
18. د. شريف رمسيس تكلا ، الأسس الحديثة لعلم مالية الدولة ، مرصد الإدارة العامة ، (الرياض، دار الفكر العربي 1971م – 1979م)، ص (256)

الدوريات:

- البنك الأهلي المصري، أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة في الشركات: حوكمة الشركات. النشرة الاقتصادية، العدد الثاني، المجلد السادس والخمسون، 2003 ص (12).
- د.احمد رجب عبد الملك، دور حوكمة الشركات في تحديد السعر العادل للأسهم في سوق الأوراق المالية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ،جامعة الإسكندرية، مجلد(45)، العدد (1)، (يناير:2008)، ص (264).
- د.الهادي ادم محمد إبراهيم، إمكانية تطبيق حوكمة الشركات في تقويم أداء سوق الخرطوم للأوراق المالية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الرابع ، جامعة حلوان، 2008، ص (108).
- د. عبدالناصر محمد سعيد درويش، دور الإفصاح المحاسبي في التطبيق الفعال لحوكمة الشركات ، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية تجارة بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الثاني ،يوليو2003م، ص (419).
- د. محمد احمد إبراهيم خليل, دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الاوراق المالية ، مجلة الدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، فرع بنها ، العدد الأول ، 2005م ، ص(737).

الرسائل:

- محمد حامد عوض الله ، جرائم التهرب الضريبي في السودان ، رسالة ماجستير في القانون ، غير منشورة ، جامعة الخرطوم ، كلية الدراسات العليا 1997م ، ص(24).
- إبراهيم ادم كباشي ، التهرب في دفع الضريبة وأثرة على كفاءة النظام الضريبي في السودان، رسالة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2005م.
-

المؤتمرات

- د. مصطفي محمد أبو بكر ، المتطلبات التنظيمية والإدارية لتوفير مقومات التطبيق الفعالة للحوكمة ، بحث مقدم للمؤتمر العربي الخامس، حوكمة الشركات ، الإسكندرية ،8-10 سبتمبر 2005م ، ص ص (398 . 399).
- د. اشرف حنا ميخائيل، تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، بحث مقدم للمؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، 26.24سبتمبر2005م, ص (82).
- د.طارق نوير، الحوكمة والمعلوماتية في الدول العربية، ندوة، حوكمة الشركات العامة والخاصة من اجل الإصلاح الاقتصادي والهيكلي، القاهرة، 23.19نوفمبر2006م. ص(33).
- د. مصطفى نجم البشاري، أهمية تطبيق معايير حاكمة الشركات لتفعيل نظم المراجعة الداخلية في الموسوسات العامة بالسودان، المؤتمر الأول للمراجعة الداخلية بالسودان، قاعة الصداقة للفترة 21.20 يناير2008م، ص (40).

أخرى :

- مقابلة مع الأستاذ سليمان محمدين شرف الدين ، مدير إدارة مكافحة التهرب الضريبي ، ديوان الضرائب ، 2006/6/8م.
- د. عبد القادر محمد احمد، صحيفة أخبار اليوم، عدد(3648) ، بالتاريخ 2004/12/7م .
- د. عبد القادر محمد احمد ، جريدة اخبار اليوم، بتاريخ2005/1/4م ، العدد(3676).
- وزارة المالية ، ألإدارة العامة للتخطيط والتصميم البرامج ، برنامج مكافحة التهرب الضريبي ، ص (221) .

5. مواقع الانترنت:

- www..Sharg.com

ثانياً : المراجع الأجنبية:

- Alamgir, M. *Corporate Governance: A Risk Perspective*, paper presented to: Coorporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 7 – 8. (2007).
- Freeland, C. *Basel Committee Guidance on Corporate Governance for Banks*, paper presented to: Coorporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 7 – 8. (2007).