

## " أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات

### فى الحد من التهرب الضريبي "

#### ( دراسة تطبيقية - ميدانية على الشركات المقيدة

#### فى البورصة)

د/ يوسف صلاح حسن

مدرس المحاسبة بمعهد العجمى العالى

للعلم الادارية بالاسكندرية

## الملخص

تكمن مشكلة البحث فى معرفة محاولة الشركات تقديم قوائم مالية تحتوى على معلومات مالية تفتقر إلى الدقة والوضوح بغرض تخفيض الضريبة المستحقة عليها مما يؤدي إلى عدم ثقة مصلحة الضرائب فى الإقرارات المقدمة من هذه الشركات وبناءً على ذلك تلجأ المصلحة إلى تقديرات جزافية ومبالغ فيها , ولقد أجريت هذه الدراسة بهدف التعرف على تأثير مبادئ الحوكمة المتمثلة فى ستة متغيرات فى الحد من التهرب الضريبي . كما هدفت الدراسة لمعرفة أثر تطبيق مبادئ الحوكمة فى الحد من التهرب الضريبي ومن ثم زيادة الثقة فى المعلومات المحاسبية المتخذة لتحديد الوعاء الضريبي.

ولتحقيق تلك الأهداف اعتمدت الدراسة على جمع البيانات الأولية من خلال تصميم استبانة تم توزيعها على عينة الدراسة ، ولقد دلت أبرز نتائج الدراسة على وجود تأثير لمبادئ الحوكمة على التهرب الضريبي وجودة التقارير المالية ، وأيضاً وجود تأثير لجودة التقارير المالية على التهرب الضريبيما يعنى قبول فروض الدراسة كافة.

**الكلمات الدالة:** مبادئ الحوكمة، جودة التقارير المالية، التهرب الضريبي.

## Abstract

The problem of research is that companies attempt to provide financial statements that contain financial information that lacks accuracy and clarity in order to reduce tax due to them. This leads to the lack of confidence of the Tax Authority in the declarations submitted by these companies. On the principles of governance of six variables and the impact on the reduction of tax evasion. The study also aimed at understanding the application of the principles of governance in reducing tax evasion and thus increasing confidence in the accounting information taken to determine the tax base.

To achieve these objectives, the study relied on the collection of primary data through the design of a questionnaire distributed to the study sample. The results of the study showed that there is an impact of the principles of governance on tax evasion and the quality of financial reports, as well as the impact of the quality of financial reports on tax evasion, which means acceptance of all study hypotheses.

**Keywords:** principles of governance, quality of financial reports, tax evasion

## ١ - مقدمة

تعتبر الضرائب أحد أهم إيرادات الدولة وتغير التشريع الضريبي أحد أهم السياسات الاقتصادية المؤثرة فى تحقيق أهداف النمو الاقتصادى والتوازن فى المجتمع لمساهمته الفعالة فى تحقيق العدالة الاجتماعية بالمجتمع .

كما تعتبر الضرائب أحد أهم مظاهر التضامن الاجتماعى لما تلعبه من دور أساسى فى تحقيق المنفعة العامة وصولاً للعدالة الاجتماعية فى مختلف الدول المطبقة لأنظمة الضرائب، حيث تعتبر الضرائب المصدر الأساسى للإيرادات العامة التى تسهم فى تمويل الخزانة العامة للدولة ولا بد من تفعيل الضبط المالى عن طريق فرض الإجراءات الحاكمة للشركات لضمان الحد من التهرب الضريبي.

لذلك تحتل الحوكمة أهمية كبيرة على مستوى العالم ، فى ظل ما يشهده العالم من التحول إلى النظام الإقتصادى الرأسمالى والذى تلعب فيه الشركات الخاصة دوراً كبيراً ومؤثراً، فهى تحقق دوراً كبيراً وأكثر فاعلية لأصحاب المصالح للقيام بدور الرقابة أو الحوكمة

مما يترتب على تطبيقها قرارات رشيدة وسليمة لصالح كل المساهمين والشركات وتطبيقها بالشكل المطلوب يساعد على عمليات التمويل وجذب الاستثمارات، وهذا يتوقف على الإدارة الضريبية ومدى كفاءتها وفعاليتها فى تنفيذ التشريعات الضريبية بما يحقق العدالة الضريبية ومن ثم الحد من التهرب الضريبي ( Humayun, & Rahman ,A ,2016 ) .

## ١-١ - مشكلة البحث

تعتبر القوائم المالية للشركات التى تلتزم بتطبيق قواعد الحوكمة أساس للمصداقية والشفافية لهذه القوائم ، حيث يتم إعداد الإقرار الضريبي السنوى وفق البيانات التى تحتويها تلك القوائم ، لذلك فإن الإلتزام بتلك المبادئ يزيد من درجة الإعتماد على البيانات والمعلومات (البيانات تعرف على انها الاقارم التى تحتويها القوائم المالية بينما تشمل المعلومات بيانات مالية وغير مالية توفرها الإيضاحات المتممة للقوائم المالية والتى تعتبر جزء لا يتجزأ عن القوائم المالية) الواردة فى تلك القوائم من قبل المستخدمين ومنها الإدارة الضريبية عند الفحص الضريبي مما يساعد فى الحد من التهرب الضريبي.

فالحوكمة ليست غاية في حد ذاتها بل هي وسيلة لخلق الثقة في سوق المال وهي مهمة للشركات التي تحتاج إلى تعظيم رأس المال المستثمر من خلال الإعتماد على بيانات القوائم المالية للشركات الملتزمة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات لتحقيق الشفافية والإفصاح وزيادة قيمة الشركات في المدى الطويل .

حيث تكمن مشكلة البحث في معرفة محاولة الشركات تقديم قوائم مالية تحتوى على معلومات مالية تفتقر إلى الدقة والوضوح بغرض تخفيض الضريبة المستحقة عليها مما يؤدي إلى عدم ثقة مصلحة الضرائب في الإقرارات المقدمة من هذه الشركات وبناءً على ذلك تلجأ المصلحة إلى تقديرات جزافية ومبالغ فيها , لذلك تلجأ هذه الشركات إلى التهرب الضريبي مما يؤدي إلى إهدار الحصيلة الضريبية وضياح حق الدولة فيها والتي تعتبر المصدر الرئيسي لإيراداتها .

فمن واقع التطبيق العملي للضريبة يلاحظ أن أغلب الممولين لا يحتفظون بدفاتر وسجلات محاسبية 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.

وعليه يمكن صياغة تساؤل البحث كما يلي :

هل تطبيق قواعد الحوكمة تساعد في الحد من التهرب الضريبي ؟

أو هل الإلتزام بتطبيق قواعد الحوكمة التي أصدرتها الهيئة العامة للرقابة المالية يُحد من التهرب الضريبي ؟

١-٢- أهداف البحث: يسعى الباحث لتحقيق الهدف الآتي

- معرفة أثر تطبيق مبادئ الحوكمة في الحد من التهرب الضريبي . ومن ثم زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية المتخذة لتحديد الوعاء الضريبي .

١-٣- أهمية البحث: يمكن تحديد أهمية البحث فيما يلي

١-٣-١- الأهمية العملية

1- تطبيق الحوكمة يؤدي إلى زيادة فاعلية الإلتزامات التعاقدية للمنشأة , مثل ( عقود الإقراض والتسهيلات الإئتمانية والتأجير التمويلي) لذلك فإن الإعتماد على البيانات

والمعلومات التى تفصح عنها تلك القوائم تعتبر عاملاً مؤثراً لإطمئنان الإدارة الضريبية على سلامة تحديد الوعاء الضريبى بشكل عادل وتأكيد إعتماده عند الفحص , مما يزيد من خفض تكلفة الفحص والربط والتحصيل ويزيد من كفاءة الإدارة الضريبية ومن ثم الحد من التهرب الضريبى عند قياس الوعاء الخاضع للضريبة .

### ١-٣-٢ - الأهمية العلمية

١. حداثة الموضوع وندرة الأبحاث التى تناولت الحوكمة الضريبية وأثرها فى الحد من التهرب الضريبى يزيد من أهمية البحث .
٢. كما تستمد هذه الدراسة أهميتها العلمية من النتائج والتوصيات المتوقعة والتي يمكن أن تساهم فى تقديم دليل علمي حول دور مبادئ حوكمة الشركات فى الحد من ظاهرة التهرب الضريبى , كما تظهر أهمية الربط بين دور مبادئ حوكمة الشركات فى تكامل الإجراءات التى تساهم فى الحد من إتساع ظاهرة التهرب الضريبى فى هذه الشركات.
٣. زيادة الإهتمام بحوكمة الشركات يزيد من ثقة مستخدمى المعلومات المحاسبية , لأن نظام حوكمة الشركات يحتاج إلى مستوى جيد من الإفصاح مما يؤدي إلى تخفيض التباين فى المعلومات لجميع الأطراف من أجل تحقيق التوازن بين أصحاب المصلحة .
٤. توضيح المفاهيم الأساسية لكل من التهرب الضريبى والتجنب الضريبى وعدم الخلط بينهما .

### ١-٤ - فروض البحث

- الفرض الأول: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمبادئ الحوكمة على جودة التقارير المالية.
- الفرض الثانى: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لجودة التقارير المالية على التهرب الضريبى.
- الفرض الثالث: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمبادئ الحوكمة على التهرب الضريبى.

### ١-٥ - منهج البحث

يعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الإستقرائى والمنهج الإستنباطى لمعرفة دور حوكمة الشركات فى الحد من التهرب الضريبى ومدى إمكانية الإعتماد على بيانات القوائم المالية المقدمة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية, والملتزمة بتطبيق

مبادئ الحوكمة عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة من خلال التعرض لإستقراء العديد من الدراسات السابقة .

#### ١-٦- حدود البحث

يخرج عن نطاق البحث الشركات غير المقيدة فى البورصة وكذلك الشركات غير الملتزمة بتطبيق قواعد الحوكمة , كما يتناول البحث الشركات التى تخضع لضريبة الدخل ويخرج عن نطاق البحث باقى أنواع الضرائب الأخرى .

#### ١-٧- خطة البحث

المبحث الأول: الدراسات السابقة .

المبحث الثانى: مفهوم وأهداف وأهمية حوكمة الشركات .

- مفهوم حوكمة الشركات .
- أهداف حوكمة الشركات .
- أهمية حوكمة الشركات .
- مبادئ ومعايير حوكمة الشركات .
- الحوكمة الضريبية .

المبحث الثالث: مفهوم وأنواع التهرب الضريبي لضريبة الدخل .

- ١- مفهوم ( التجنب الضريبي - التخطيط الضريبي - لتهرب الضريبي ) .
- ٢- أنواع التهرب .
- التهرب المشروع .
- التهرب غير المشروع .
- ٣- أسباب التهرب الضريبي .

٤- آثار التهرب الضريبي . تتمثل الآثار المترتبة على التهرب الضريبي فى الآتى:

- أثر التهرب الضريبي على المجتمع .
- أثر التهرب الضريبي على عملية التنمية .
- ٥- طرق التهرب الضريبي .

المبحث الرابع : الدراسة التطبيقية .

## النتائج والتوصيات .

المراجع .

## المبحث الأول

الدراسات السابقة

## ١-١ - أولاً: الدراسات الأجنبية

١ - ١ - ١ دراسة : (Jing- Fong &amp; Chen &amp; Ku&amp; her ,2012) . بعنوان :

**"A Study of Corporate Governance Factors and Earnings Management Behaviors of Taiwan Public Companies "**

تناولت الدراسة عوامل حوكمة الشركات وممارسات إدارة الأرباح للشركات العاملة فى تايوان .

وبينت هذه الدراسة تأثير عوامل حوكمة الشركات وممارسات إدارة الأرباح , حيث تتكون عينة الدراسة من ٢٦٨ شركة من الشركات المملوكة للقطاع العام فى تايوان , وإستخدمت الدراسة نموذج جونز المعدل لإختبار التدفق النقدى , وبنود الإستحقاق التقديرية , وبعض عوامل حوكمة الشركات وقد أظهر التحليل أن المستحقات التقديرية إيجابية الإرتباط مع التدفقات النقدية .

وبينت الدراسة أن الشركات التى تتم مراجعتها من الشركات الكبرى لديها بنود إستحقاق أقل وأن نسبة الديون إلى الأصول ذات علاقة سلبية مع المستحقات التقديرية , وهذا يرجع إلى عناصر حوكمة الشركات المرتبط بمعدل دوران المراجعين الداخليين , وأنه لا يتم إعادة صياغة أومراجعة عدد من التقارير المالية وتوقعات الأرباح لعدد كبير من البنود المتعلقة بالإستحقاقات التقديرية, وقد أظهر التحليل أيضاً أن ممارسات إدارة الأرباح تختلف باختلاف مستوى التكنولوجيا والصناعة التقليدية.

١ - ١ - ٢ دراسة : ( Brad. A &amp; Sharon . P ,2013 ) . بعنوان :

**" The Separation of ownership and control and corporate tax avoidance"**

تناولت الدراسة تأثير الفصل بين الملاك ( نسبة الملكية ) والسيطرة لأغراض المعاملة المتساوية بين أصحاب حقوق الأغلبية عند التصويت سواء كانوا من المساهمين أو من أصحاب حقوق الأقلية , لما ينتج عنه من آثار فى التجنب الضريبى .

**وقد توصلت الدراسة إلى :**

وجود إختلاف فى المصالح بين جميع الملاك يؤدي إلى إتباع الشركة سياسة التجنب الضريبي لتحقيق وفورات مالية , ولكن تطبيق حوكمة الشركات يساهم فى الفصل بينهم لآغراض المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين طبقاً لنسب المشاركة , مما يزيد من إمكانية الإعتماد على البيانات المنشورة بالتقارير المالية ومن ثم تزيد من مصداقيتها وموثوقيتها لدى الأطراف ذات العلاقة .

١ - ١ - ٣ دراسة: ( Sharma, N, 2014 ) بعنوان :

**"Extent of corporate governance disclosure by banks and finance companies listed on Nepal stock Exchange "**

تناولت الدراسة مدى تأثير حوكمة الشركات على البنوك وشركات التمويل فى تعزيز الإفصاح للشركات المدرجة فى بورصة نيبال , والآثار الناتجة من مساهمة الإفصاح لمستخدمى القوائم المالية ومن ثم إمكانية الإعتماد على المعلومات المنشورة بتلك القوائم .

**وقد توصلت الدراسة للآتى :**

١- أن مبادئ حوكمة الشركات تعد قواعد آمرة لابد من الإلتزام بها فى سوق المال .  
٢- تطبيق ممارسات الحوكمة يحقق المصداقية والشفافية فى البيانات المالية وهذا ينعكس على مستخدمى تلك القوائم من مستثمرين وإدارة ضريبية فى الحكم على الشركات التى تمارس تطبيق مبادئ حوكمة الشركات لعدم إستخدامها ممارسات إدارة الأرباح ومن ثم التهرب الضريبي .

وقد أوصت الدراسة بضرورة الإلتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات لجميع الشركات المقيدة بسوق المال مما يزيد من الشفافية والمصداقية لتلك القوائم .

١ - ١ - ٤ - دراسة: ( Taylor, G & Richardson, G, 2014 ) بعنوان :

**" Incentives for corporate tax planning and reporting : Empirical evidence from Australia "**

تناولت الدراسة الحوافز المقررة عند إعداد التقارير المالية والتخطيط الضريبي لضريبة الشركات خاصة الشركات التى تطبق ممارسات حوكمة الشركات , وأشارت الدراسة إلى المنافع التى تكتسبها الشركات التى تمارس تطبيق مبادئ الحوكمة من ثقة المساهمين

ومستخدمى التقارير المالية للمعلومات التى تتضمنها تلك القوائم والتى تم مراجعتها من لجنة المراجعة , كما أشارت الدراسة إلى أن الإدارة الضريبية يمكنها الإعتماد على القوائم المالية التى تقدمها الشركات الملتزمة بتطبيق مبادئ الحوكمة .

وقد توصلت الدراسة إلى الآتى :

- ضرورة وجود إطار عام وفعال لحوكمة الشركات للمساهمة فى التأثير على الأداء الإقتصادى الكلى للشركة وسلامة المركز المالى وتعزيز أسواق المال من خلال المعلومات ذات المصدقية والشفافية .

١ - ١ - ٥ دراسة: (Christopher S.,et,al,2015) بعنوان :

### " Corporate Governance, incentives ,and Tax avoidance"

تناولت الدراسة العلاقة بين التجنب الضريبى وحوكمة الشركات عند مساهمة التشريعات الضريبية تقديم حوافز ضريبية سواء فى تخفيض سعر الضريبة للتميز بين النشاط التجارى والصناعى أو مقابل الإحلال والتجديد لأغراض تتعلق بالتحسين فى جودة المنتج أو الخدمة أو حوافز الإهلاك المعجل بإعتباره من التكاليف واجبة الخصم للمحافظة على أرباح الشركات وتخفيض فترات الاسترداد .

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية :

يقع على عاتق الشركات التى تقوم بتطبيق ممارسات حوكمة الشركات دور هام بمنع إستخدام أساليب التجنب الضريبى عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل ومن ثم إكتشاف أى أعمال للتجنب الضريبى, وعليها مسئولية الإعداد الجيد للإقرار الضريبى ومراجعتة من قبل اللجان المختصة بذلك والمشفرة على تطبيق مبادئ حوكمة الشركات .

١ - ١ - ٦ - دراسة : (Ahmed &Tarek A.F, 2015) بعنوان :

### " Corporate Governance and initial compliance with IFRS in emerging markets: The case of income tax accounting in Egypt "

تناولت الدراسة أهمية دور حوكمة الشركات فى الإلتزام بالمعايير الدولية للتقارير المالية للشركات المسجلة فى الأسواق المالية , دراسة حالة لمحاسبة ضريبة الدخل فى مصر .

### وقد توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية :

أهمية دور حوكمة الشركات فى الإكتشاف المبكر لتطبيق الشركات لمعايير المحاسبة الدولية أو المعايير المحلية وما لها من آثار ناتجة عن ممارسات محاسبية تؤثر على نتيجة أعمال النشاط , وما ينتج عنه من إنحرافات عند قياس الوعاء الخاضع للضريبة .

١-١-٧- دراسة (Michael p. Donohoe, 2015) بعنوان :

### " the economic effects of financial derivatives on corporate tax avoidance "

تناولت الدراسة تحديد الآثار الإقتصادية الناتجة من التجنب الضريبي للشركات فيما يتعلق بالإيرادات من المشتقات المالية , فقد تتجه الإيرادات الضريبية للإنخفاض نتيجة التجنب الضريبي لبعض الممارسات المحاسبية متمثلة فى عرض الفائض من إعادة تقييم الأصول المالية والمشتقات طويلة الأجل بحقوق الملكية وحالياً بقائمة الدخل الشامل , وتجنب عرضه بقائمة الدخل لما لها من آثار سلبية على الوعاء الضريبي .

### وقد توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية :-

ضرورة تطبيق مبادئ الحوكمة على جميع الشركات المقيدة فى البورصة لما لها من آثار إيجابية على شفافية بيانات القوائم المالية وتجنب ممارسة أساليب التجنب الضريبي , بالإضافة إلى الإعتماد عليها من قبل أصحاب المصالح, لأنها تعتبر قواعد صارمة للرقابة من قبل لجنة المراجعة عند مراجعة الإقرارات الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي .

١-١-٨- دراسة (Zakariya, 2015) بعنوان:

### "Tax Evasion Determinants: Evidence From Nigeria"

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل التي تؤثر على التهرب الضريبي من وجهة نظر دافعي الضرائب التجريبيين , ولكي يتحقق هذا الهدف استخدمت الدراسة منهج المسح , حيث يمثل عدد المشاركين من إجمالي عدد دافعي الضرائب فى الدولة والبالغ عددهم, (٢٦٣١٣) ومنها قد تم اختيار (٣٧٩) عشوائياً كحجم للعينة, وتم استخدام تحليل الإنحدار المتعدد لتحليل البيانات التي تم جمعها لتحديد العلاقة بين المتغيرات.

### وقد توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية :

- توجد علاقة ايجابية بين النظام الضريبي , ومستوى الدخل ومستوى التعليم والتهرب من دفع الضريبة .

■ توجد علاقة ايجابية بين معدل الضريبة والفساد ولكنها ليست مرتبطة بشكل كبير مع التهرب من دفع الضريبة .  
كما أوصت الدراسة بما يلي :

يجب على الحكومة أن تقوم بتحسين النظام الضريبي من خلال تعديل القوانين والسياسات التي من شأنها تشجيع الممولين على دفع الضريبة طواعية , وأخيراً تشير الدراسة إلى أن الإختيار السليم والتوازن وطريقة الإصلاح الضريبي الفعال يؤدي إلى مزيد من الإلتزام على مختلف المستويات .

١-١-٩ - دراسة ( Lisa De Simone ,2016 ) بعنوان :

**" Does a common set of accounting standards affect tax- motivated income shifting for multinational firms ?"**

تناولت الدراسة الإجابة على هل إستخدام الممارسات المحاسبية المعتمدة على مرونة معايير المحاسبة لها تأثير لأسعار التحويل بين الشركات المتعددة الجنسيات في تحويل الأرباح بينهما تجنباً للخضوع لسعريية مرتفع؟

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية :-

- أن الشركات التي تلتزم بتطبيق قواعد حوكمة الشركات لديها تأثيرات قليلة للآثار الناتجة من أسعار التحويل .

وأوصت الدراسة بضرورة إلزام جميع الشركات بالإلتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات لما لها من نتائج إيجابية تحد من التهرب الضريبي .

١-٢-٢ -ثانياً: الدراسات العربية

١-٢-١ - دراسة (سعد , ٢٠١٤) بعنوان :

" تقييم دور نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من وجهة نظر مكاتب المحاسبة والدوائر الضريبية "

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الثغرات في نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية التي تساعد على انتشار ظاهرة التهرب الضريبي , وإبراز التحديات التي تواجه موظفي الجهاز الضريبي في كشف التهرب الضريبي في الشركات التي تستخدم نظم المعلومات

المحاسبية الإلكترونية ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي ،  
 واستخدم برنامج SPSS في تحليل النتائج .

**وتوصلت الدراسة إلى النتائج الآتية :**

▪ أن نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية يوجد بها ثغرات يستخدمها البعض لتنفيذ التهرب  
 الضريبي .

▪ أن تعمل الإدارات الضريبية على تطوير كفاءة موظفيها بالتدريب المتواصل ، وأن يقوم  
 الموظفون في الدوائر الضريبية بعمل فحص دوري لنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية  
 التي يستخدمها المكلفين .

١-٢-٢ - دراسة ( كانه ، ٢٠١٤ ) بعنوان :

" دور لجان المراجعة في الحد من ممارسة إدارة الأرباح في ضوء حوكمة الشركات "

- دراسة تطبيقية على الشركات المسجلة في السوق المالية السعودية .

هدفت هذه الدراسة إلى قياس دور لجان المراجعة باعتبارها آلية من آليات حوكمة  
 الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالتطبيق على الشركات المساهمة السعودية  
 اختبار بعض العوامل المؤثر في تقييد تلك الشركات عن ممارسة إدارة الأرباح ، وقد أجريت  
 الدراسة على عينة مكونة من (96) شركة تناولت أسهمها في سوق الأوراق المالية  
 السعودية.

ولتحقيق هذا الهدف تم استقراء الدراسات المختلفة المرتبطة بكل من لجان المراجعة ،  
 وحوكمة الشركات وإدارة الأرباح ، وجاءت نتائج الدراسة لتؤكد ممارسة الشركات المساهمة  
 السعودية لإدارة الأرباح حيث تما رس الإستحقاق الإختياري بشكل موجب .

**وتوصلت الدراسة للنتائج الآتية :**

▪ وجود أثر إيجابي لحجم واستقلالية وعدد مرات اجتماع مجلس الإدارة على الحد من  
 ممارسة إدارة الأرباح .

▪ لا يوجد أي تأثير لعدد مرات الاجتماع على ممارسة الإستحقاق الإختياري .  
 وأوصت الدراسة بالإهتمام بالأمور التي تزيد من فعالية لجنة المراجعة .

## ١-٢-٣- دراسة (راشد, ٢٠١٦) بعنوان :

" دراسة العلاقة بين آليات حوكمة الشركات وكفاءة الإستثمار بالتطبيق على السوق المصرى "

تهدف هذه الدراسة إلى فحص العلاقة بين آليات حوكمة الشركات الداخلية ( خصائص المجلس - وهيكل الملكية - مكافآت التنفيذيين - لجنة المراجعة- كفاءة الإستثمار) بالتطبيق على عينة من 35 من الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصرية بإستخدام أسلوب تحليل البيانات القطاعية الزمنية .

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

- لا توجد علاقة سلبية معنوية بين كفاءة الإستثمار وكل من حجم المجلس واستقلالية المجلس إلا أنه لا توجد علاقة معنوية بين هيكل القيادة وكفاءة الإستثمار .
- كما توصلت الدراسة إلى أنه توجد علاقة إيجابية معنوية بين كفاءة الإستثمار وكل من الملكية المؤسسية , وملكية الإدارة وكذلك توجد علاقة إيجابية معنوية بين ملكية المديرين الخارجيين وكفاءة الإستثمار إلا أنه لا توجد علاقة معنوية بين كفاءة الإستثمار وكل من الملكية الفردية و ملكية المدير التنفيذي.

التعليق على الدراسات السابقة .

من خلال استعراض نتائج الدراسات السابقة التي تناولت موضوع حوكمة الشركات والتهرب الضريبي يتبين ما يأتي:

تتفق هذه الدراسة مع الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع التهرب الضريبي حول خطورة التهرب الضريبي على اقتصاد الدولة الذي يعتمد بشكل أساسي على الحصيلة الضريبية في تمويل نشاطاته.

فقد تناولت معظم الدراسات أهمية دور حوكمة الشركات فى الإلتزام بالمعايير الدولية للتقارير المالية للشركات المسجلة فى الأسواق المالية , والإبتعاد عن أساليب التجنب الضريبى بالإضافة إلى الإعتماد عليها من قبل أصحاب المصالح, لأنها تعتبر قواعد صارمة للرقابة من قبل لجنة المراجعة عند مراجعة الإقرارات الضريبية لمكافحة التهرب الضريبى .

كما أشارت بعض الدراسات إلى المنافع التي تكتسبها الشركات التي تمارس تطبيق مبادئ الحوكمة من ثقة المساهمين ومستخدمى التقارير المالية وخصوصاً الإدارة الضريبية حيث يمكنها الإعتماد على القوائم المالية التي تقدمها الشركات الملتزمة بتطبيق مبادئ الحوكمة. وقد أكدت بعض الدراسات أن تطبيق مبادئ الحوكمة يحد من ممارسة إدارة الأرباح بما يحقق المصداقية والشفافية للتقارير المالية المنشورة ويجعلها بعيدة عن ممارسات التهرب الضريبى والتجنب الضريبى، لذلك تطرق الباحث لدراسة العلاقة بين تطبيق مبادئ الحوكمة وأثرها في الحد من التهرب الضريبى والربط بينهما حيث تناولت الدراسات السابقة كل منهما على حده .

## المبحث الثانى

### مفهوم وأهداف وأهمية حوكمة الشركات

#### ٢-١ - مقدمة

أصبحت حوكمة الشركات من الموضوعات الهامة لما تحققة من الإفصاح والشفافية في إعداد القوائم المالية لضمان حماية حقوق المساهمين وتحقيق العدالة لكافة المستفيدين من تلك القوائم لما تحويه من عدة مبادئ لخدمة كافة الأطراف التي تتعامل مع الشركات . كما أنها أصبحت مؤشراً على مدى إلتزام الشركات بقواعد الإدارة الرشيدة للحد من الفساد المالى والإدارى، حيث تمثل الحوكمة دوراً كبيراً وأكثر فاعلية لأصحاب المصالح داخل الشركة لما توفره من دور رقابى ومن أصحاب هذه المصالح الإدارة الضريبية حيث يؤدي سوء الإدارة أو تضارب المصالح أو القرارات غير الرشيدة لمجلس الإدارة إلى إهدار الربح المحاسبى لهذه الشركات ومن ثم إهدار الحصيلة الضريبية .

#### ٢-٢ - مفهوم الحوكمة

تعددت التعريفات الخاصة بحوكمة الشركات فلا يوجد إتفاق عام على مفهوم محدد لمعنى حوكمة الشركات وسوف نذكر منها ما يلى :-

#### • تعريف Cadbury

في عام (1992) نص تقرير Cadbury Report على التعريف التالى :

"Corporate Governance is the system by which companies are directed and controlled directors are responsible for the Governance of their companies"

" حوكمة الشركات هو النظام الذى يؤدى تطبيقه إلى إدارة الشركة وتوجيهها والرقابة عليها وتكون مجالس الإدارات مسؤولة بصفة مباشرة عن تطبيق الحوكمة فى شركاتها

• تعريف الهيئة العامة لسوق المال دليل تطبيق القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات بأنها:

" الإطار الذى تمارس فيه الشركات وجودها حيث تُركز الحوكمة على العلاقة بين الإدارة التنفيذية، وأعضاء مجلس الإدارة، المساهمين، وأصحاب المصالح، وواضعى التنظيمات الحكومية، وكيفية التفاعل بين كل هذه الأطراف فى الإشراف على عمليات الشركة."

### ٢-٣- أهداف الحوكمة

تهدف حوكمة الشركات إلى ما يلى (الهادي ادم، 2008):

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

كذلك تهدف الحوكمة الضريبية أيضاً إلى :

تتمية الحصيلة وحذب الإستثمارات لما توفره من بث الثقة فى نفوس المستثمرين بل تعتمد على هل يوجد تطبيق لممارسات الحوكمة أم لا ؟ , لذلك يجب أن تتدخل الإدارة الضريبية فى التوجيه والرقابة داخل الشركة ليس لأن الربح المحاسبى تم قياسه والإفصاح عنه ولكن للتأكد من أن الربح المحاسبى ناتج من قرارات رشيدة من مجلس الإدارة .

## ٢-٤- أهمية الحوكمة

برزت أهمية الحوكمة لأسباب الفساد الآتية (البريم، ٢٠١٦):

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

## ٢-٥- مبادئ ومعايير حوكمة الشركات

تعد مبادئ حوكمة الشركات التي أصدرتها (Organization of Economic Corporation and Development) المرجعية للتنظيمات الحكومية فى العديد من الدول. وقد طلبت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية من خلال أعضاء مجلس المنظمة أن تشترك مع الحكومات الوطنية والمنظمات الدولية الأخرى والقطاع الخاص عام (1988) بوضع مجموعة من المعايير والإرشادات الخاصة بحوكمة الشركات وتم إصدارها عام (1999) وتعتبر هذه المبادئ هى الأساس الذى تستند إليه دول أعضاء المنظمة والدول من غير أعضاء المنظمة عند وضع المبادئ لتطبيق حوكمة الشركات (OECD,2004).

وتتكون تلك المبادئ من ستة مبادئ أساسية ومجموعة من الإرشادات التى توضح كيفية تطبيق هذه المبادئ بما يحقق التطبيق السليم لها . ويتم تناول هذه المبادئ كالتالى:

## المبدأ الأول : ضمان وجود أساس فعال لحوكمة الشركات

### " Ensuring the Basis for an Effective Corporate Governance Framework "

يجب أن يتضمن إطار حوكمة الشركات شفافية وكفاءة سوق المال, وأن يتوافق مع أحكام القانون, وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية .

ويتحقق هذا المبدأ من خلال مجموعة من الإرشادات منها ( OECD ,2004) :

- يجب أن يكون إطار حوكمة الشركات ذو تأثير إيجابى على الأداء الإقتصادى, نزاهة الأسواق, والحوافز التى يخلقها مشاركين السوق, قيام أسواق تتميز بالشفافية والفاعلية .
  - يجب أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التى تؤثر فى ممارسات حوكمة الشركات فى نطاق السلطة القضائية وتتفق مع أحكام القانون, وذات شفافية وطابع إلزامى .
- المبدأ الثانى : حماية حقوق المساهمين والوظائف الأساسية لأصحاب الملكية .

### " The Rights of Shareholders and Key Ownership Function "

يجب أن يتضمن إطار حوكمة الشركات حماية المساهمين وأن يسهل لهم ممارسة حقوقهم .

ويتحقق هذا المبدأ من خلال مجموعة من الإرشادات منها ( OECD ,2004) :

- أن تتضمن الحقوق الأساسية للمساهمين والتى تشمل طرق مضمونة لتسجيل الملكية, التنازل ونقل ملكية الأسهم, الحصول على المعلومات المادية المتصلة بالشركة فى الوقت المناسب وبطريقة منتظمة, المشاركة والتصويت فى الجمعية العمومية , حق المشاركة فى تعيين أعضاء مجلس الإدارة , تحديد ربح سهم الشركة.
- أن يكون للمساهمين الحق فى المشاركة والحصول على المعلومات الكافية عن القرارات التى تشمل التغيرات الأساسية فى الشركة مثل ( تعديل القوانين, عقد التأسيس أو ما يماثلها من اللوائح الداخلية للشركة بالإضافة لإصدار الأسهم ).

المبدأ الثالث : المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين .

### " The Equitable Treatment Of Shareholders "

يجب أن يتضمن إطار حوكمة الشركات المعاملة المتساوية لكافة المساهمين والتى تشمل مساهمى الأقلية والمساهمين الأجانب, ويجب أن تتاح الفرصة لكل المساهمين للحصول

على تعويض فعلى عند إنتهاك حقوقهم. ويتحقق هذا المبدأ من خلال مجموعة من الإرشادات منها (OECD, 2004) :

- يجب أن يعامل كل حملة الأسهم لنفس الفئة معاملة متساوية .
- يجب أن يمنع التعامل الداخلى و الصورى , وكذلك الإفصاح لمجلس الإدارة عن المصالح الخاصة.

**المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح فى حوكمة الشركات.**

**" The Role Of Stakeholders In Corporate Governance ."**

يجب أن يتضمن إطار حوكمة الشركات الإعتراف بحقوق أصحاب المصالح التى أنشئها القانون, أو من إتفاقيات متبادلة, وأن يعمل على تشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصالح لخلق الثروة وفرص العمل, وتحقيق إستمرارية المشاريع السليمة مالياً .  
ويتحقق هذا المبدأ من خلال مجموعة من الإرشادات منها ( OECD , 2004 ) :

- إحترام حقوق أصحاب المصالح التى أنشئها القانون أو نتيجة إتفاقيات متبادلة .
- عندما يحى القانون حقوق أصحاب المصالح, يجب أن يعطيهم فرصة الحصول على تعويضات فعلية فى حالة إنتهاك حقوقهم, ويجب أن يسمح إطار حوكمة الشركات بتطوير وتحسين آليات الأداء من أجل مشاركة العاملين.

**المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية. "Disclosure and Transparency"**

يجب أن يتضمن إطار حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح الكافى فى التوقيت المناسب بشأن كافة الموضوعات والمسائل الهامة المتعلقة بتأسيس الشركة والتى تشمل: (المركز المالى والأداء, وحقوق الملكية, حوكمة الشركات .

ويتحقق هذا المبدأ من خلال مجموعة من الإرشادات منها (OECD, 2004)

- يجب أن يشمل الإفصاح كل المعلومات المالية وغير المالية والتى تشمل (النتائج المالية والعملية بالشركة, أهداف الشركة, حق أغلبية حملة الأسهم وحق التصويت, سياسة مكافأة مجلس الإدارة والأعضاء التنفيذيين, ومعلومات عن أعضاء المجلس تشمل مؤهلاتهم وعملية الإختيار, وهياكل وسياسات الحوكمة).

- أن يتم تجهيز المعلومات والإفصاح عنها للمراجعة الخارجية من خلال التدقيق المستقل للمعايير المحاسبية والمالية والإفصاح عن المعلومات غير المالية وأن تتم عملية المراجعة سنوياً .

## "المبدأ السادس: مسئوليات مجلس الإدارة. The Responsibilities Of the Board"

يجب أن يتضمن إطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه الشركة والرقابة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس إدارة الشركة ومحاسبة مجلس الإدارة عن إختصاصاته أمام الشركة والمساهمين.

ويتحقق هذا المبدأ من خلال مجموعة من الإرشادات منها (OECD,2004) :

- يجب على أعضاء مجلس الإدارة أن يعملوا على أساس المعلومات الكاملة ,وحسن النية, والعناية اللازمة بما يحقق أفضل فائدة للشركة والمساهمين.

- عندما تؤثرقرارات مجلس الإدارة على مختلف مجموعات المساهمين بطرق مختلفة,فإنه يجب على مجلس الإدارة أن يتعامل مع كل المساهمين معاملة عادلة, ويطبق معايير أخلاقية منصفة, ويأخذ فى إعتباره إهتمامات أصحاب المصالح, ويقوم بوظائف رئيسية معينة مثل وضع الإستراتيجيات والأهداف للأداء, وسياسة مواجهة المخاطر.

ويرى الباحث 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.

وبناءًعلى ذلك يمكن القول أن:

الحوكمة الضريبية .

"هى مجموعة من القواعد والإجراءات والضوابط التى تضمن حسن سير العمل وتحقيق الأهداف وخاصاً توافر الشفافية بين الممول ومصلحة الضرائب" .

وتركز الحوكمة الضريبية على عدة مرتكزات (عبد الرحمن, ٢٠١٦) :

➤ قدرة الإدارة الضريبية على فرض الرقابة بما يحقق الحصيلة الضريبية من الإهداروتعظيم الربح الضريبى .

- قدرة التشريع الضريبي على تحقيق التناسق والتوافق بين عناصر النظام الضريبي بما يمكن الإدارة الضريبية من منع التعسف فى ممارسة سلطاتها , وتحقيق التوافق بين المخالفة والعقوبة للتشريعات أو التهرب الضريبي .
- الأخذ بالمفاهيم المتعلقة بالمخاطر الضريبية مثل مخاطر الفحص الضريبياً ومخاطر تناقص قيمة الحصيلة الضريبية , ومخاطر المنازعات الضريبية .
- إيجاد آلية للرقابة الذاتية بما يحقق جودة القياس والإفصاح من ناحية ومن ناحية أخرى جودة أعمال الفحص والمراجعة للقضاء على حالات الفساد .
- عدالة التشريع الضريبي فى المعاملة الضريبية بين المكلفين بأداء الضريبة .
- التشجيع على إمساك الدفاتر المحاسبية المنتظمة ورفع مستوى الوعى الضريبي .

## ٢-٦- مقومات النظام الضريبي

فالنظام الضريبي يقوم علي ركيزتين أساسيتين هما:

١- التشريع الضريبي.

٢- الإدارة الضريبية.

### أولاً : التشريع الضريبي

يقوم علي قواعد وأسس معينة تتمثل فيما يلي:

١- قاعدة العدالة:

بحيث ينظر إلى الممولين عند دفع الضريبة كل حسب قدرته وحصته فيها وأن يتم تحديدها بشكل عادل ومنصف ، بحيث يعامل الممولين ذي المراكز الضريبية المتساوية معامل ضريبية متساوية.

٢- قاعدة الملائمة:

أي ضرورة وجود ملائمة في إجراءات فرض الضريبة وتحصيلها وإمكانية تقسيطها أو تأجيلها. والتي من مظاهرها نظام الخصم والتحويل تحت حساب الضريبة ونظام الدفعات المقدمة.

٣- قاعدة الاقتصاد:

وتقوم على أساس أن تكون تكلفة تحصيلها أقل ما يمكن، وبالتالي يجب تسهيل الإجراءات وعدم تعقيدها.

## ٤- قاعدة اليقين:

فيجب أن تكون نصوص القانون واضحة ومحددة ومؤكدة في جميع جوانبها من حيث تعريف الدخل الخاضع وغير الخاضع والمعفي، ... بحيث لا تكون محل جدال.

## ثانياً: الإدارة الضريبية

وهي تقوم بتنفيذ القوانين الضريبية، والتي يتوقف عليها نجاح تلك القوانين وتحقيق الهدف منها، وبما يؤدي إلي تحقيق أهداف السياسة المالية للدولة والمتمثل في جذب الإستثمار (المحلي والأجنبي) وعليه فإن تنفيذ القوانين الضريبية يتطلب وجود جهاز إداري قادر على القيام بتنفيذها ، وقد حرص الدستور المصري على توفير الضمانات التي تكفل مشروعية فرضها، وعدالتها .

فقد نصت المادة (٣٣) من الدستور : "يقوم النظام الضريبي علي العدالة الاجتماعية"

ونصت المادة (١١) من الدستور : " أداء الضرائب والتكاليف العامة واجب وفقاً للقانون"

كما نصت المادة (١١١) من الدستور:

"إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغاؤها لا يكون إلا بقانون ولا يعفي أحد من آدائها إلا في الاحوال المبينة في القانون ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا في حدود القانون ."

حيث تري المحكمة الدستورية العليا أن علي القانون الضريبي أن يعين وعاء الضريبة أو قاعدتها تعييناً دقيقاً، يؤدي إلي الوصول إلي التقدير الحقيقي للمال الذي تحمل به الضريبة، وتشرط أن يكون هذا الوعاء محققاً ليس محتملاً ولا ممكناً فقط، وأن يستند إلي أسس واقعية لا افتراضية ولا حكمية، وأن يكون محدداً لا متسعاً أو فضفاضاً، لأن التعيين الدقيق لوعاء الضريبة ضمان لتحقيق العدالة الاجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي، تلك العدالة التي تصون مال الممول من انتزاعه تحت ستار ضريبة غير مشروعة ، وتحمي حق الخزانة العامة من الضياع .

هذا وقد جاء قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ متفقاً مع أحكام الدستور

المصري وما أرسته المحكمة الدستورية العليا. وقد حرس المشرع عند إصداره لقانون الضريبة

علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أن يكفل حقوق كل من طرفي المنظومة الضريبية:

- الدولة ( ممثلة في مصلحة الضرائب) .
- الممول ( المخاطب بأحكام القانون) .

فقد أفرد المشرع الكتاب السادس من القانون والذي عنوانه " التزامات الممولين وغيرهم" ، في المواد من (المادة ٢٤ إلي المادة ١٣١) عدت فيها إلتزامات الممولين، بداية من الإلتزام بالإخطار بمزاولة النشاط، وإخطار المصلحة في حالة التوقف عن النشاط أو التنازل عن المنشأة، ثم الإخطار بتقديم الإقرار الضريبي في نهاية كل فترة ضريبية وسداد الضريبة من واقع الإقرار، منتهية بإلقاء عبء الإثبات علي الممول في الحالات التي حددها القانون. إلي جانب هذا تضمن الكتاب السادس أحكام تتعلق بحق مصلحة الضرائب في الفحص والتحريات، وفي إجراء ربط إضافي للضريبة، إلي جانب أحكام تتعلق بضمان تحصيل الضريبة.

وعلي الجانب الآخر تضمن الكتاب السادس من القانون بعض الأحكام التي تضمن

#### حقوق الممولين، من حيث:

١. عدم جواز قيام المصلحة بعدم الاعتراف بالدفاتر والسجلات المنتظمة للممول أو إهدارها إلا إذا أثبتت المصلحة بمستندات تقدمها عدم صحة الدفاتر (م- ٨٨).
٢. إن الإقرار الضريبي يُعد ريباً للضريبة- الربط الذاتي (م- ٨٩).
٣. أنه في حالة قيام المصلحة بتقدير أرباح الممول في الحالات التي يجوز فيها ذلك، أن يكون هذا التقدير وفقاً لأية بيانات متاحة لديها وليس علي الافتراض والظن والتخمين (م - ٩٠).
٤. أن يتم فحص لإقرارات الممولين من خلال عينة سنوية يصدر بقواعد ومعايير تحديدها قرار من الوزير بناء علي عرض من رئيس المصلحة.
٥. وجوب قيام المصلحة بإعلان الممول بتعديل ربط الضريبة، وأحقية الممول في الطعن علي ما أجرته المصلحة من تقدير أو تعديل لدفاتره وإقراره الضريبي.
٦. أن للوزير دون غيره إصدار قواعد وتعليمات عامة تلتزم بها المصلحة عند تنفيذها أحكام القانون ولائحته التنفيذية (م - ١٢٦).

٧. وقوع عبء الأثبات علي المصلحة في الحالات التي حددها القانون ( م - ١٣١ ).  
كما جاء الكتاب السابع من القانون، وعنوانه " العقوبات " بفرض جزاءات وعقوبات معينة علي الممول إذا ما خالف أحكام القانون، وذلك في المواد ( من المادة ١٣١ إلي المادة ) ١٣٨ من القانون.

هذه هي المنظومة التي جاء بها قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، والتي يجب أن يقوم عليها النظام الضريبي .

إلا أن الواقع الفعلي لم يتوافق مع هذا النظام الضريبي حيث :

جاءت مصلحة الضرائب وأصدرت العديد من الكتب الدورية التي تتعلق بتفسير وتطبيق القانون.

بمعني أن اللائحة التنفيذية تدخلت في القانون وحلت محل السلطة التشريعية ، كما تدخلت الكتب الدورية الصادرة من مصلحة الضرائب وحلت محل اللائحة التنفيذية التي هي من اختصاص الوزير، وذلك بالمخالفة لحكم المادة (١٢٦) من القانون والتي نصت علي:  
مادة (١٢٦) :

"لوزير دون غيره إصدار قواعد عامة تلتزم بها المصلحة عند تنفيذ أحكام هذا القانون ولائحة التنفيذية".

بالإضافة إلى صدور عدد (١٨) قانون مُعدلاً للقانون ، كما صدر ما يقرب من (١٩) قراراً وزارياً بتعديل اللائحة التنفيذية للقانون.إلي جانب العديد من الكتب الدورية التي أصدرتها مصلحة الضرائب.

وقد تمت هذه التعديلات نظراً لأن التطبيق الفعلي والتغيرات التي تطرأ علي الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية، تتطلب مثل هذه التعديلات، ولكن كثرة هذه التعديلات وما أسفرت عنه من مشاكل عند التطبيق أدت إلي إرتباك المجتمع الضريبي وخلقت نوع من عدم الاستقرار للمراكز القانونية للممولين ، وكان هذا دافعاً وسبباً للإلتجاه إلى أساليب التهرب الضريبي .

**وذلك من حيث:**

عدم الاعتراف بدفاتر وسجلات الممول، وإهدارها لأسباب واهية، وذلك بالمخالفة لحكم المادة (٨٨) من القانون نذكر منها :

- ✚ استبعاد تكلفة المبيعات بالكامل للأنشطة التي يصعب فيها الحصول علي مستندات خارجية ( تجارة وتصدير الحبوب والحاصلات الزراعية ، والخضار والفاكهة ، والأسماك ، ،....) وبما يؤدي إلي نسبة إجمالي الربح قد تصل إلي ١٠٠% من الإيرادات.
- ✚ استبعاد نسب مختلفة من بنود التكاليف والمصروفات علي أساس أخذ عينة عشوائية من كل بند من تلك البنود ( شهر لكل بند ) وتحديد نسبة غير المستندة للشهر الذي تم مراجعته، وتعميم تلك النسبة علي إجمالي البند خلال السنة.
- ✚ تحويل تكلفة المبيعات إلي مبيعات بنسب ربح مرتفعة ومغالي فيها، مع إضافة إيرادات أخرى تحت مسمي " مبيعات مع جهات غير معلومة أو مع شركات شقيقة ، " ..دون إجراء التحريات اللازمة.
- ✚ اسبعاد بعض بنود المصروفات التي جري العرف علي عدم تأييدها بمستندات خارجية ، وإدراجها ضمن نسبة ال (٧%) ، حتي ولو كانت تلك المصروفات مؤيدة مستندياً.
- ✚ فحص بعض إقرارات الممولين تقديرياً ( لضيق الوقت ولقطع أجل التقادم ) ، ثم صدور قرار من اللجنة الداخلية بإعادة الفحص.
- ✚ فحص إقرارات الممولين عن السنوات السابقة لسنة الفحص ، والتي لم ترد ضمن عينة الفحص في حالات ترحيل الخسائر أو تحديد صافي القيمة الدفترية للأصول القابلة للأهلاك في أو المدة لسنة الفحص ، وإضافة فروق الفحص لسنة الفحص ( بالمخالفة للقانون وبالمخالفة لمبدأ " استقلال السنوات الضريبية " .
- وقد ترتب على ذلك أن الممول الذي يمسك دفاتر وحسابات منتظمة في مركز أسوء من الممول الذي ليس لديه دفاتر وحسابات منتظمة ، بالإضافة إلي المغالاة في التقديرات للأوعية الأخرى ، ( الضريبة علي المرتبات والأجور وضريبة الدمغة) . إلي جانب التعسف في إجراءات الحجز والتحصيل.
- يرى الباحث أن .

كل هذا يساعد ويقود إلي ممارسات التهرب الضريبي والتجنب الضريبي لوجود هذه الفجوات والثغرات ووجود الكثير من التشريعات فى القوانين ، مما أدى إلى خلق نوع من عدم الثقة بين الممول ومصلحة الضرائب، ومن ثم كثرة المنازعات الضريبية .

### المبحث الثالث

#### مفهوم وأنواع التهرب الضريبي لضريبة الدخل .

#### ٣-١- مقدمة

تعتبر الضرائب أحد أهم مظاهر التضامن الاجتماعي لما تلعبه من دور أساسي في تحقيق المنفعة العامة وصولاً للعدالة الاجتماعية في مختلف الدول المطبقة لأنظمة الضرائب, حيث 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.

فالضريبة بمثابة مبلغ من المال تفرضه الدولة على المكلفين مساهمة منهم فى تغطية نفقاتهم العامة بصيغة نهائية , ودون أن تعود عليهم بالنفع مقابل دفع الضريبة بإعتبارهم أعضاء متضامنين فى الدولة .

كما تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة عامة تعانى منها معظم الدول وخاصةً الدول النامية , حيث تنعكس سلباً على الإيرادات الضريبية المحققة وتساهم فى زيادة العجز الجارى للدولة , ومن ثم فإن عدم الحد من هذه الظاهرة يشجع على الفساد وخاصةً فى حالة عدم وجود تحديد دقيق لحجم التهرب الضريبي ( workpaper,2017).

لذلك بادرت المنظمات الدولية بتقديم خطة عمل لإعداد دليل إسترشادى يتضمن مبادئ وأحكام تساعد الدول على مواجهة ممارسات التهرب والتجنب الضريبي وسد الفجوات فى قوانين الضرائب التى تدفع الشركات للإستمرار فى هذه الممارسات, وصدرالدليل الإسترشادى (٢٠١٣) وتضمن على عدة مبادئ منها (الموازنة بين مبدأ منع الإزدواج الضريبي ومبدأ منع إزدواجية الإعفاء الضريبي , والإتفاق على معايير موحدة لوسائل التحصيل الضريبي تساهم فى تعزيز الرقابة على المركز المالى للشركات ), بهدف تحديد الوعاء الضريبي بكفاءة . كما قامت المنظمة فى عام ٢٠١٤ بإعداد صيغة مقترحة لإتفاقية دولية تحتوى على أحكام خاصة تعالج ظاهرة التهرب والتجنب الضريبي (عبد الرؤف , ٢٠١٧) .

وفى البداية لابد من التفرقة بين :

٣-٢ - مفهوم التجنب الضريبي والتخطيط الضريبي والتهرب الضريبي.

٣-٢ - التجنب الضريبي .

هو إمتناع الشخص عن النشاط الذى يؤديه وما يترتب عليه من أداءه للضريبة المستحقة من خلال الإستفاده من ثغرات القانون للتخلص من دفع الضريبة , والتجنب الضريبي يعد أمراً مشروعاً ولا يؤاخذ عليه القانون .

وقد إقترحت رابطة المحاسبين الدولية مصطلح (التجاوز الضريبي ) لإحتواء مصطلحى (التهرب الضريبي والتجنب الضريبي ) وعرفت هذا المصطلح على أنه :

التجاوز الضريبي: يشمل الممارسات الضريبية التى تتعارض مع روح ونص القوانين والممارسات الضريبية الدولية والمحلية ومن أمثلة ذلك ( التحايل على قانون الإستثمار والإستفاده من الإعفاءات الضريبية عن طريق نقل الملكية , بعد إنتهاء مدة الإعفاء المقررة ) ( جميل , ٢٠١٧ ) .

كما أعدت منظمة الشفافية الدولية تقرير عن التجنب الضريبي يتضمن عدد من الحالات تم توثيقها فى العالم وقد إستخدمت عدة أساليب لتجنب دفع الضريبة منها (Draft Policy Position ,2016) :

➤ يتم التعاقد مع شركات قانونية متخصصة فى مجال الضرائب والمراجعة المالية حيث تقوم بالإستفاده من الثغرات القانونية وتقدم الإرشادات والتوصيات للمكلف من أجل تجنب الضريبة بشكل ظاهرياً يتمشى مع القانون .

➤ إستخدام أسلوب الرشوة , حيث يقدم المتجنب الضريبي رشوة للقائمين على تحصيل الضريبة .

➤ بعض الشركات الكبرى من القطاع المالى تستخدم جماعات الضغط فى بلدها للتأثير على صانعى القرار , بما يضمن لهم سن تشريعات وسياسات ضريبية تتلائم مع أهدافهم فى الحد من إلتزاماتهم الضريبية .

➤ إبقاء الثغرات فى القوانين الضريبية مما يسهل عمليات التجنب الضريبي ويتيح الفرصة لذلك .

- وقد يساهم التخطيط الضريبي كأداة للتجنب الضريبي , لأن أساليب التخطيط الضريبي والتي تستخدمها الشركات تتعارض مع أحكام القوانين الضريبية لتقليل الدخل الخاضع للضريبة من خلال التحايل لتصنيف الإيرادات والمصروفات .
- ونذكر بعض أمثلة للتجنب الضريبي منها (John, et, al, 2008) :
- التأجير التمويلي: وذلك لتجنب تكلفة الإيجار .
- التمويل بالإقتراض بدلاً من التمويل الذاتي والإستفادة من المعاملة الضريبية .
- القيد بسوق الأوراق المالية للأسهم لتجنب خضوع أرباحها للضريبة.
- توجيه الإستثمارات فى محافظ إستثمارية عائدها معفى من الضريبة .
- إستخدام طرق تسجيل للإستثمارات المالية بالدفاتر ما بين التكلفة وحقوق الملكية لتجنب الخضوع للضريبة .

### ٣-٢-٢- التخطيط الضريبي

- هو وسيلة للبحث عن طرق قانونية للإستفادة من عدم الإلتزام بدفع الضريبة أو تخفيضها أو تجنباً للخضوع لمعدلات وأسعار ضريبية مرتفعة .
- وقد يساهم التخطيط الضريبي كأداة فى التجنب الضريبي , لأن أساليب التخطيط الضريبي والتي تستخدمها الشركات تتعارض مع أحكام القوانين الضريبية لتقليل الدخل الخاضع للضريبة من خلال التحايل فى تصنيف الإيرادات والمصروفات .
- موقف المشرع الضريبي من التخطيط الضريبي .**

**بتحارب مصلحة الضرائب التخطيط الضريبي** فقد تم اقتراح إدخال ماده جديدة في قانون الضرائب برقم ٩٢ مكرر تنص علي :

"لا يعتد بالاثار الضريبية لاي اتفاق او صفقه او عمليه يكون الهدف منها التخطيط الضريبي بالتخلص من الضريبه او تخفيضها او تأجيلها او الاعفاء منها عن طريق الاستفاده من الخيارات القانونية المتاحة سواء كان ذلك بشكل صريح ام ضمنى بغرض التخلص من الضريبة او تاجيلها او الاعفاء منها وتكون للمصلحه في حاله توافر أي من الحالات السابقه اتخاذ الاجراءات التاليه كلها او بعضها:

١. اعاده تحديد الازياح علي اساس سعر السوق .
٢. اعاده تكييف الاتفاق او الصفقه او العمليه الي الطبيعه الاساسيه لها .

٣. تعديل قيمه الضريبه المستحقه علي الممول او اي شخص اخر يكون ذا علاقة بهذا الاتفاق.

ويعد من قبل التخطيط الضريبي اتباع الممول للخيار القانوني غير الملائم او غير الضروري للقيام بالاتفاق او الصفقه مقارنة بالخيار الملائم مما يؤدي الي الحصول علي مزايا ضريبية لا يقصدها القانون سواء للممول او لطرف ثالث وللممول ان يقدم الدليل علي انه لا توجد اسباب ضريبية للخيار القانوني الذي تم اختياره .

ومن النص المقترح يتضح انه بالرغم مما يوفره القانون ٢٠٠٥/٩١ من ضمانات وآليات تحد من تعسف مصلحة الضرائب وتحد من التقدير الشخصي لرجال الضرائب فان هذه المادة المقترحة تفتح الباب علي مصراعيه لمصلحة الضرائب بان تضرب عرض الحائط باي تعاملات او تصرفات قانونية يقوم بها الممولين وبالتالي فتح الباب لتقديرات ضريبية جزافية وزيادة الاحتقان والخلافات مع الممولين ( العادلي، ٢٠١٣ ) .

فالتخطيط الضريبي هو علم مطبق في العالم وهو معني بتجنب الضرائب بشكل قانوني اي تحقيق الاستفادة القصوي من النصوص الضريبية بشكل قانوني وهو يختلف اختلاف كلي عن التهرب الضريبي.

### ٣-٢-٣- مفهوم التهرب الضريبي

تعددت تعريفات التهرب الضريبي نذكر منها تعريف علم المالية العامة : بأنه " تخلص المكلف كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة دون نقل عبئها إلى غيره مما يؤثر على حصيلة الدولة في الضريبة ويضيع حقها " وتوجد أشكال متعددة وطرق مختلفة للتخلص من دفع الضريبة تهدف جميعا إلى إخفاء حقيقة المكلف لإداء الضريبة ( أمان، ٢٠١١).

### ويرى الباحث أن التهرب الضريبي :

يمثل أساليب غير مشروعة لعدم الإلتزام بسداد الضريبة ومخالف للقانون ويعتمد على تقديم بيانات غير سليمة بهدف التهرب من أداء الضريبة المستحقة .

كما أن التهرب الضريبي هو تخلص الممول من التزاماته الضريبية ودفعها أو تخفيضها إلى أدنى حد بأية طريقة من طرق التهرب المتبعة ،سواء كانت مشروعة أو غير مشروعة.

**فالهدف من التهرب الضريبي هو هدف مالي يتمثل في عدم أداء حق الدولة.**

وحتى يتحقق التهرب الضريبي يجب توافر مجموعة من الشروط تتمثل فيما يلي  
( بكر، ٢٠١٦ ) :

١. التخلص من العبء الضريبي .

٢. مخالفة قواعد القانون .

٣. إستخدام إحدى الطرق الإحتيالية . والتي تشمل ما يلي :

▪ تقديم الممول لإقراره الضريبي للمصلحة إستناداً على دفاتر وسجلات مصطنعة تخالف ما هو مثبت بالدفاتر والسجلات الحقيقية .

▪ تقديم الممول لإقراره الضريبي على أساس عدم وجود دفاتر في حين لديه حسابات ودفاتر تختلف عما هو وارد في الإقرار .

▪ إخفاء نشاط أو أكثر يخضع للضريبة .

**٣-٣- أنواع التهرب الضريبي**

▪ التهرب المشروع .

▪ التهرب غير المشروع.

**أولاً: التهرب المشروع**

هو التخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة إستفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي الذي ينتج عنه التخلص من دفع الضريبة دون وجود مخالفة للنصوص القانونية (قد يكون قصد المشرع تحقيق بعض الغايات الإقتصادية والإجتماعية) .

**ثانياً: التهرب غير المشروع**

هو تهرب مقصود من طرف المكلفين بأداء الضريبة عن طريق مخالفتهم عمداً لأحكام القانون وعدم دفع الضرائب المستحقة عليهم إما الإمتناع عن تقديم أى معلومات عن الأرباح أو تقديم معلومات غير سليمة أو إخفاء أنشطة خاضعة للضريبة .

من كل ذلك يرى الباحث إن هنالك ثلاث جهات تقع المسؤولية عليها حال التهرب من الضريبة .

**فالمشرع المالي:** يتحمل المسؤولية من حيث القرارات الضريبية التي تم تشريعها ومدى ملائمة طبيعية الواقع الذي يعيشه المكلف ضريبياً.

الإدارة الضريبية: كذلك تقع المسؤولية عليها والأساليب التي يستخدمها من التحصيل الضريبي وكيفية أداء هذا التحصيل من حيث الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية او من حيث الخطط والأساليب والاستراتيجيات المتبعة.

**المكلف:** تقع المسؤولية في التهرب الضريبي على المكلف نفسه، والذي يحاول البحث عن الأساليب التي تمكنه من التهرب الضريبي وبما يضمن له الهروب من طائلة القانون . وكذلك يرى الباحث انه سواء كان التهرب مشروعاً او غير مشروعاً، فان جميع صور التهرب ، تكون النتيجة الناجمة عن التهرب واحدة، ألا وهي خسارة الدولة لجزء من إيراداتها.

### ٣-٤- أسباب التهرب الضريبي

تختلف الأسباب التي تؤدي للتهرب الضريبي باختلاف التشريعات المالية والأوضاع الإقتصادية ، الإجتماعية ، السياسية ، مستوى الوعي العام ، كفاءة الأجهزة ، فاعلية الإجراءات ، ويشمل ما يلي (البريم ، ٢٠١٦):

#### ١- الأسباب التشريعية وتمثل فيما يلي :

- كثرة التشريعات الضريبية ووجود التغيرات القانونية هي أحد المنافذ التي يلجأ إليه الممولين للتهرب من سداد الضريبة المستحقة عليهم ، وهو من أطلق عليه مجازاً 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 .
- تتضمن القوانين نفسها كثيراً بعض الثغرات التي تتيح عملية التهرب الضريبي ، كذلك الحال في التقرير الجزافي الذي يختلف نوعاً عن التهرب ، ومع ذلك فإن المشرع يبذل عدة محاولات لتعديل القوانين المالية وإزالة ما يشوبها من غموض وإبهام.
- ٢- قيمة الضرائب والتي تتمثل في إرتفاع أسعار الضريبة .
- ٣- عدم المساواة في التطبيق وتحقيق العدالة الضريبية .
- ٤- ضعف الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية .
- ٥- ارتفاع الضغط الضريبي أى كثرة الضرائب التي يتحملها المكلف بأداء الضريبة بالمقارنة لدخله .

٦- الهيكل الضريبي - حيث تتعدد الضرائب والتصريحات التي تطلب من المكلف مما تؤدي إلى التهرب من أداء الضريبة .

إن ضعف الإدارة الضريبية وعجزها عن كشف وسائل التهرب يعد من الأسباب الهامة التي تحفز المكلفين على التهرب الضريبي . لذلك يجب تدخل المشرع الضريبي من أجل إصلاح القوانين الضريبية، وما تعانيه من الثغرات القانونية تمكن المكلف أو وكيله أو محاسبه القانوني من ارتكاب التهرب الضريبي.

### ٣-٥- طرق التهرب الضريبي

ويتم التهرب الضريبي من خلال عدة طرق منها ( داود ، ١٩٩٩):

١- عن طريق المعاملات المحاسبية : فمثلاً يتم تخفيض المبيعات أو الإستيراد مما يترتب عليه إهمال تسجيل الإيرادات محاسبياً .

■ **تخفيض الإيرادات:** وهذه الطريقة أكثر إستخداماً حيث يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفع الضريبة كلياً ، فيشمل البيع بدون فواتير أى نقداً ، ومن خلال ذلك يتمكن الممول من إخفاء جزء كبير من رقم أعماله وتسجيل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية.

■ **تخفيض التكاليف :** للمكلف حق الخصم لبعض التكاليف والأعباء من الربح الخاضع للضريبة وهذا من خلال بعض الشروط منها : أن تكون موضوعة فى صالح نشاط المؤسسة ، أن تكون لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة ، أن تتصل بأعباء فعلية مرفقة بمبررات ووثائق رسمية ، أن تكون فى حدود ما حدده القانون .

٢- **التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية :** يعتمد على عمليات وهمية للحصول على محاسبة دون فواتير كما يمارس المكلف عدة نشاطات وذلك من خلال بعض الأنشطة عن الإدارة الضريبية .

■ **التهرب عن طريق عمليات مادية:** يقصد به خلق وضعية قانونية تظهر مخالفة الوضعية الحقيقية و يتمثل في إخفاء السلع أو مواد أولية التي في الواقع خاضعة للضريبة سواء كان هنا الإخفاء جزئي أو كلي . ويتمثل في إخفاء السلع أو مواد أولية التي في الواقع خاضعة للضريبة سواء كان هذا الإخفاء جزئي أو كلي.

▪ **التهرب عن طريق عمليات قانونية:** تصنيف مبيعات خاضعة للضريبة إلى مبيعات معفية وتوزيع الشركة لأرباحها على المساهمين فى شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة .

### ٣-٦- آثار التهرب الضريبي

مشكلة التهرب الضريبي إحدى مظاهر الانحلال السياسي والاقتصادي التي يترتب عليها عدة نتائج سلبية سواء من ناحية انخفاض حصيلة الضرائب وحرمان الدولة من القيام بكثير من أوجه الإنفاق العام , ومن ناحية أخرى الإخلال بعدالة توزيع العبء الضريبي نتيجة إفلات بعض المكلفين من تحمله, والفرق بين أفراد المجتمع والقضاء على وحدته الوطنية .

ويؤدى التهرب الضريبي إلى آثار سيئة على الإقتصاد القومى , حيث يترتب عليه انخفاض فى الإيرادات ومن ثم الإنفاق العام وأهداف الدولة وسياساتها , بالإضافة إلى الإضرار بالخزينة العامة مما ينعكس أثره على المساس بالعدالة الإجتماعية بين أفراد المجتمع حيث يدفع البعض الضريبة ويتجنب البعض الآخر من دفعها وهذا يتنافى مع سياسة العدالة الضريبية .

ومن أهم آثار التهرب الضريبي (معالي, ٢٠١٥):

١- يؤدى الى تخفيض الحصيلة الضريبية للخزينة العامة للدولة, وهو من أهم الآثار السلبية للتهرب الضريبي, وهذه الظاهرة تؤدى لتخفيض إيرادات الدولة وبالتالي عدم قدرتها على مواجهة النفقات العامة .

٢- عدم تحقيق العدالة , بحيث يدفع الضريبة جزء من المكلفين , ولا يدفعها آخرون .

٣- لجوء الحكومة إلى القروض الداخلية والخارجية لسد العجز الناتج عن التهرب الضريبي , وبالتالي فإن هذا ينعكس فى عملية سداد القروض والعوائد المترتبة عليها .

٤- الفساد , وانعدام الأمانة فى العمل , مما يفشى التحايل وإستغلال ثغرات القوانين .

٥- رفع أسعار الضرائب أو فرض ضريبة جديدة وذلك بسبب التهرب الضريبي , وماينتج عنه من خلل فى تحقيق العدالة الضريبية .

٦- التأثير على القدر التنافسية بين المشروعات فى الدولة , فالمشروع الذي لا يدفع الضريبة ويتهرب منها تخفض تكاليف انتاجه مقارنة مع المشاريع الأخرى المنافسة له , وهذا يشكل إيراد له لتشجيعه على المنافسة .

كذلك للتهرب الضريبي آثار إقتصادية وإجتماعية كما يلي ( مالك ، ٢٠١٧):

### أولاً : الآثار الإقتصادية

١- يتأثر التهرب الضريبي بالظروف الإقتصادية التي تسود البلاد ففي حالة الكساد الإقتصادي تزداد حاجة الدولة إلى الموارد المالية لغرض زيادة الإنفاق العام والقيام بالمشروعات العامة للقضاء على البطالة وإنعاش الإقتصاد القومي حيث يمثل الكساد الإقتصادي انخفاض في متوسطات دخول الافراد ومن ثم تدني قدرة المكلفين على تسديد الضرائب لذا فأن فرص التهرب تزداد لتوفير جزءاً من الدخل المتدني في وضع الكساد.

٢- 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 يشكل ميزة للاستثمار فيه ، وقد يكون هذا النشاط مفيداً للمجتمع ، وتسعى الدولة لتشجيعه، ولكن الأفراد يتجهون إليه لما يتميز به من أمكانية التخلص من الضريبة .

### ثانياً: الأسباب الإجتماعية

وتتمثل هذه الاسباب بضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين ، ويقصد بالوعي الضريبي : "درجة الإدراك الكامل من قبل الأفراد لمسؤولياتهم المالية إزاء المجتمع والدولة ، وكلما نضج شعور الافراد بواجباتهم نحو المجتمع كانت الثقة كبيرة بالحكومة ومن ثم أقبلوا على دفع الضرائب راضين " لذلك تمثل درجة الوعي الضريبي قيمة كبرى في مجال الضرائب المباشرة وخاصة ضريبة الدخل). حيث يترتب على ضعف الوعي الضريبي عند المكلفين ، إعتقاده أنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها أو عدم شعوره بما تقدمه له الدولة من خدمات وإعتقاده أن الدولة تسيء استخدام الأموال العامة ، وكذلك شعور الفرد بثقل العبء الضريبي عند إرتفاع معدلات الضريبة أو تعدد الضرائب المفروضة على الوعاء نفسه أو شعوره بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي قد يؤدي به الى الإعتقاد بظلمها ويدفعه الى التهرب منها، كما تلعب القدرة المالية والحالة الإقتصادية للمكلف دوراً كبيراً في قوة الباعث النفسي لتهربه من الضريبة .

### ٣-٧- مراحل التهرب الضريبي

يلجأ المكلف إلى التهرب من الضريبة من خلال المرحلتين الآتيتين ( حسن , ٢٠١٤ ) :

#### أولاً: مرحلة تحديد وعاء الضريبة وربطه (قبل تحقق الضريبة)

قد يمتنع المكلف عن تقديم الإقرار الضريبي, ظناً في أن الإدار الضريبية قد تهمله, أو أن تقدر عليه الضريبة بأقل مما يجب أن تدفع, وقد عد المشرع الضريبي جريمة إمتناع تقديم الإقرار الضريبي في الموعد المحدد جريمة مستقلة.

#### ثانياً: مرحلة تسديد الضريبة, وتحصيلها بعد ربطها (تحقق الضريبة)

أما في حالة التهرب الضريبي في مرحلة تسديد الضريبة وتحصيلها, فقد عد المشرع للمكلف الذي يمتنع عن دفع الضريبة المستحقة عليه في الموعد المحدد مخالفاً أحكام القانون مخالفة مستقلة عن جريمة التهرب الضريبي المنصوص عليها من القانون, حيث يعاقب على عدم دفعه الضريبة في الموعد المحدد .

#### ويرى الباحث أن:

التهرب الضريبي يؤدي إلى إضعاف قدرة الحكومة على تمويل إستثماراتها بإعتباره أداء من أدوات السياسة المالية في توجيه النشاط الإقتصادي , فالعلاقة عكسية كلما زاد التهرب الضريبي كلما قلت عملية التنمية الإقتصادية , وهذا الإنخفاض في حصيله الضريبية نتيجة التهرب الضريبي, قد يدفع بالحكومة الى زيادة معدلات الضرائب , او فرض ضرائب جديدة مما يترتب عليه عدم المساواة ويخل إخلالاً كبيراً بفكرة العدالة في توزيع الضرائب إذ يتحمل العبء الأكبر منها دائماً المكلفين الذي لا يستطيعون التهرب أو الحريصون على أداء واجبه الإجماعي والوطني في أداء الضريبة .

لذلك فإن الإلتزام بالتطبيق الصارم لممارسات حوكمة الشركات أحد الآليات التي تساهم في الحد من التهرب الضريبي من خلال الرقابة والمتابعة لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات .

## المبحث الرابع

### الدراسة التطبيقية

#### ١ - مقدمة

تعتبر حوكمة الشركات آلية لخلق الثقة لجميع الأطراف لمستخدمى القوائم المالية , والإعتماد على البيانات التى تحتويها تلك القوائم المالية للشركات الملتزمة بتطبيق مبادئ الحوكمة الصادرة من الهيئة العامة للرقابة المالية التى تقوم بالمتابعة والرقابة على تطبيق تلك المبادئ , لما تحققه من الشفافية والإفصاح وتعزيز قدرة الشركات على خلق قيمة وتعظيم ربحيتها فى الأجل البعيد .

ومن أهم مستخدمى هذه البيانات الإدارة الضريبية, لأن الإلتزام بتطبيق تلك المبادئ يزيد من درجة المصداقية والشفافية فى القوائم المالية حيث يتم إعداد تلك القوائم وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية , فقد نصت الفقرة الثانية من المادة (١٧) من قانون ضريبة الدخل " يتحدد صافى الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية , كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافى الربح المشار إليه " ومن ثم إعتماد الإدارة الضريبية على البيانات والمعلومات الواردة بالقوائم من قبل المستخدمين عند فحص الإقرارات الضريبية المقدمة لهذه الشركات , حيث تبتعد الشركات الملتزمة بتطبيق مبادئ الحوكمة عن الممارسات المحاسبية للتهرب من الإلتزام الضريبى , وهذا يمكن الفاحص الضريبى من إعتماد الوعاء الخاضع للضريبة كما جاء فى الإقرار المعد على أساس تلك القوائم لما تتصف به من المصداقية والإفصاح وهذا يزيد من كفاءة الإدارة الضريبية عند الفحص الضريبى وتخفيض الوقت والجهد لعملية الفحص لتخفيض العينات عند فحص الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية .

#### ٤-٢ - مجتمع الدراسة

إقتصرت الدراسة على مراقبى الحسابات وفاحصى الإقرارات الضريبية ورؤساءهم بكل من مأمورية المبيعات ومأمورية ضرائب الدخل .

## ٤-٣- عينة الدراسة

عينة عشوائية بسيطة لأن مجتمع الدراسة متجانس (الشركات المقيدة فى البورصة المصرية والملتزمة بتطبيق مبادئ الحوكمة طبقاً لتعليمات الهيئة العامة للرقابة المالية).

## ٤-٤- جمع البيانات

إعتمدت الدراسة فى عملية جمع بياناتها على البيانات الأولية .

حيث تم جمع البيانات الأولية للدراسة من خلال قائمة الإستبيان التى صممت خصيصاً لهذا الغرض، وهى الإستبيان التى تم توزيعها على عينة الدراسة والمكونة من مراقبى الحسابات والفاحصين بمأموريات الضرائب .

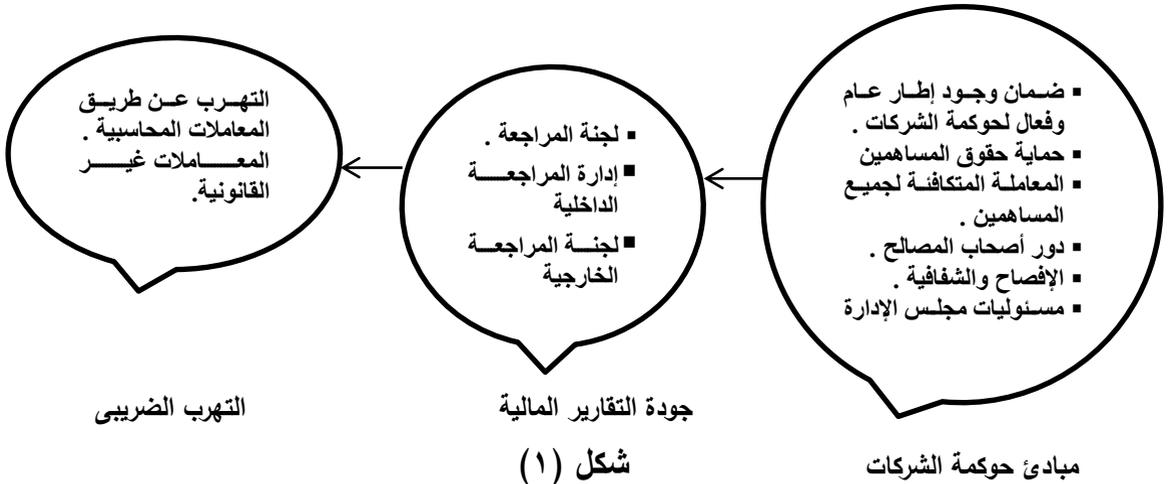
## ٤-٥- حدود الدراسة

يخرج عن نطاق البحث الشركات غير المقيدة فى البورصة وكذلك الشركات غير الملتزمة بتطبيق قواعد الحوكمة ، كما يتناول البحث الشركات التى تخضع لضريبة الدخل وضريبة المبيعات ويخرج عن نطاق البحث باقى أنواع الضرائب الأخرى .

## ٤-٦- النموذج المقترح للدراسة

بناء على مراجعة الدراسات السابقة تم بناء النموذج المقترح للدراسة و تأسيساً على ما سبق يتكون النموذج المقترح للدراسة من ستة متغيرات مستقلة تتعلق بمبادئ الحوكمة ومتغير تابع يمثل الحد من التهرب الضريبى من خلال المتغير الوسيط وهو جودة التقارير المالية.

ويتمثل النموذج المقترح للدراسة فى الشكل الآتى :



## ٤-٧- متغيرات الدراسة

بناء على النموذج المقترح للدراسة يمكن تصنيف الدراسة إلى المتغيرات الآتية:

**المتغيرات المستقلة: وتشمل ستة متغيرات وهى:**

١- ضمان وجود إطار عام وفعال لحوكمة الشركات .

٢- حماية حقوق المساهمين .

٣- المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين .

٤- دور أصحاب المصالح .

٥- الإفصاح والشفافية .

٦- مسئوليات مجلس الإدارة .

١- ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات: يشجع على شفافية وكفاءة الأسواق وأن يكون متوافقا مع حكم القانون، وأن يحدد بوضوح توزيع المسئوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.

٢. حقوق المساهمين: يجب أن يكفل الإطار أساليب ممارسة الحوكمة فى الشركات حماية حقوق المساهمين، ويجب أن يكون المساهمون على معرفة كاملة بما يحدث فى الشركة وأن يكون لديهم قدر ومعرفة و ادراك بكافة النواحي الخاصة بالقوائم المالية بالشركة.

٣. المعاملة المتساوية للمساهمين: بما فى ذلك المساواة بين مساهمي الأقلية والمساهمين الأجانب , كما يجب أن يعامل المساهمون المنتمون إلى فئة واحد نفس المعاملة المتساوية.

٤- دورأصحاب المصالح : يجب أن تتضمن مبادئ حوكمة الشركات تحديد دور أصحاب المصالح من موردين ومقرضين وموظفين ومستهلكين كما يحددها القانون احترام الحقوق القانونية لأصحاب المصالح واطاحة التعويض عن إنتهاك لتلك الحقوق وتشجيع التعاون الفعال بين الشركات وأصحاب المصالح.

٥. الإفصاح والشفافية: حيث ينبغى الإفصاح الصحيح وفي الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة بما فى ذلك المركز المالي وتطور الأداء وبيانات حقوق الملكية وكبار المساهمين، وكذلك وجود مراجعة خارجية مستقلة بواسطة مراجع كفاء ومستقل.

٦. **مسئولية مجلس الإدارة:** يجب أن تتضمن مبادئ حوكمة الشركات مسئوليات مجلس الإدارة بحيث أن تكون واضحة ومحددة ومعلنة سواء من حيث الصلاحيات والمسئوليات والحقوق والواجبات, ومن أهم مسئوليات المجلس مراجعة وتوجيه إستراتيجية الشركة ووضع الموازنات السنوية وضمان سلامة التقارير المحاسبية والمالية للشركة.

**المتغير الوسيط :** ويشمل جودة التقارير المالية ( مصداقية وشفافية البيانات والمعلومات المالية ) من خلال :

- لجنة المراجعة .
- إدارة المراجعة الداخلية .
- لجنة المراجعة الخارجية .

#### ١ - لجنة المراجعة

تعتبر لجان المراجعة حلقة الوصل بين مجلس الإدارة وكل من المراجع الداخلى والمراجع الخارجى من خلال الرقابة والإشراف على عمليات الشركة وهذا يتطلب لجان على مستوى ملائم من الإلتزام والإستقلال والخبرة والمعرفة والمهارة .

وتأتى أهمية الحوكمة من خلال ما تلعبه من دور فى مراقبة الإدارة والإشراف على عمليات المراجعة الداخلية والخارجية , وكذلك التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفاعلية وتقديم التوصيات اللازمة لمجلس الإدارة التى من شأنها تفعيل النظام وتطويره بما يحقق أهداف الشركة وحماية مصالح المساهمين والمستثمرين, حيث تقوم بدور رقابى هام للحد من التصرفات غير الأخلاقية (غنيم, ٢٠١٤, ص ٢٥) .

حيث يشمل عمل لجنة المراجعة ما يلى :

- ١- دراسة نظام الرقابة الداخلية ووضع تقرير مكتوب عن مدى إلتزام إدارة المراجعة الداخلية بتطبيق القواعد والإجراءات ووضع توصياتها بشأنه .
- ٢- دراسة السياسات المحاسبية المستخدمة .
- ٣- دراسة خطة المراجعة مع مراقب الحسابات .
- ٤- دراسة ملاحظات مراقب الحسابات على القوائم المالية ومتابعة ما تم بشأنها .
- ٥- دراسة تقارير المراجعة الداخلية والإجراءات التصحيحية لها .

٦- دراسة تقرير لجنة المراجعة ونشره ضمن التقارير السنوية حيث يركز على الموضوعات المهمة بالنسبة لمجلس الإدارة كما يحتوى على التقييم المستقل والموضوعى لأعمال المراجعة.

## ٢- إدارة المراجعة الداخلية

وظيفة المراجعة الداخلية نشاط يساعد الإدارة فى القيام بوظيفتها الرقابية , وذلك من خلال تقييم مدى الإلتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية , حماية الأصول , التحقق من دقة وإكتمال السجلات المحاسبية وتقييم العمليات التشغيلية للشركة . فهى وظيفة رقابية تشمل الجوانب المالية وغير المالية لأنشطة الشركة , كما تستخدم لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية ومد الإدارة بالمعلومات .

فالتفاعل الجيد لوظيفة المراجعة الداخلية مع باقى أطراف حوكمة الشركات يتحقق من خلال الآتى (عيسى , ٢٠٠٨) :

- تقديم المعلومات الكافية والملائمة للجنة المراجعة والتي تساعد فى أداء مهامها الإشرافية.
- تقديم المعلومات الكافية والملائمة للإدارة العليا والتي تساعد فى التخطيط , الرقابة , تقييم الأداء , إتخاذ القرارات .
- تقديم المعلومات الكافية والملائمة للمراجع الخارجى بشأن المخاطر التى تواجهها المنشأة والإجراءات الرقابية عليها .

## لجنة المراجعة الخارجية

تتناول عمل المراجع فى ضوء الإطار الذى حددته المعايير (إبداء رأى فنى محايد) الإقرار عن سلامة وشفافية وموثوقية التقارير المالية , بما يزيد من إمكانية الإعتماد على تلك المعلومات المحاسبية لما تتضمنه من توافر كافة الخصائص النوعية الرئيسية للمعلومات ومن ثم جودة التقارير المالية بما يُمكن مستخدمى تلك التقارير من إتخاذ القرارات الإستثمارية السليمة وتخصيص الموارد المتاحة لديهم التخصيص الأمثل. وقد حددت الحوكمة لمراقب الحسابات ما يلى :

- التغير الإلزامى لمراقب الحسابات بصفه دورية.
- درجة استقلال مراقب الحسابات.

- مدى التزام مراقب الحسابات بتطبيق معايير المراجعة الدولية والمحلية.
- مدى تقديم مراقب الحسابات لخدمات استشارية للمنشأة محل المراجعة.

**المتغير التابع: ويشمل التهرب الضريبي ويتضمن ما يلى :**

١- التهرب عن طريق المعاملات المحاسبية وتشمل :

- تخفيض الإيرادات .

- تخفيض التكاليف .

٢- التهرب عن طريق عمليات مادية أو قانونية .

#### ٤-٨- فروض البحث

من خلال عرض الدراسات السابقة يمكن إشتقاق الفروض التالية:

- **الفرض الأول:** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمبادئ الحوكمة على جودة التقارير المالية.

- **الفرض الثانى:** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لجودة التقارير المالية على التهرب الضريبي.

- **الفرض الثالث:** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمبادئ الحوكمة على التهرب الضريبي.

#### ٤-٩- منهج البحث

يعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الإستقرائى والمنهج الإستنباطى لمعرفة دور حوكمة الشركات فى الحد من التهرب الضريبي ومدى إمكانية الإعتماد على بيانات القوائم المالية المقدمة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية , والملتزمة بتطبيق مبادئ الحوكمة عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة من خلال التعرض لإستقراء العديد من الدراسات السابقة.

#### ٤-١٠- تحليل بيانات الدراسة

تم إستخدام أسلوب نموذج المعادلة البنائية (SEM) Structure Equation Model للتعرف على مدى صحة نموذج الدراسة وإختبار فروض الدراسة، حيث يمثل هذا الاسلوب أحد الأساليب المتقدمة فى تحليل المعادلات التى تمثل نماذج الدراسة، ويقوم بحل هذه النماذج فى آن واحد. وقد تم الإستعانة ببرنامجى LISREL 8,8 و-SPSS 23، للتحليل بهذا الاسلوب.

وبذلك يتضمن التحليل خطوتين أساسيتين:

أولاً: تحديد مدى صحة النموذج البنائي للدراسة من خلال التأكد من أن مؤشرات توافق جودة النموذج في الحدود المسموح بها.

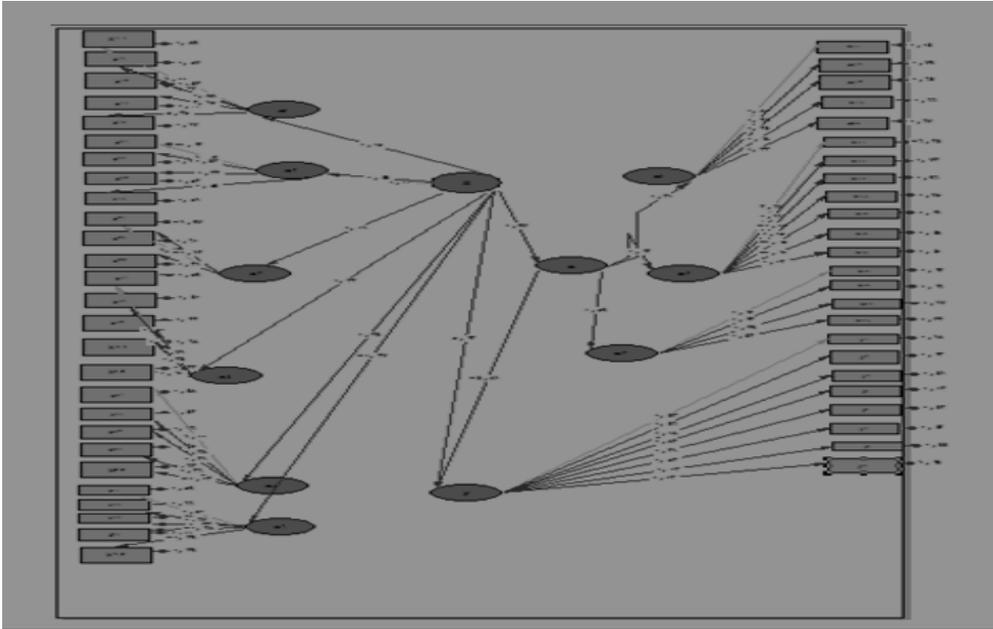
ثانياً: يتم التعرف على مدى صحة فروض الدراسة من خلال التأكد من مدى معنوية معاملات المسار بين متغيرات الدراسة.

ويمكن توضيح ذلك فيما يلي:

#### ٤-١٠-١: إختبار مدى صحة نموذج الدراسة

باستخدام أسلوب نموذج المعادلة البنائية ويوضح الشكل التالي رقم (٢) النموذج البنائي للدراسة، والمعادلات البنائية والمعادلات المخفضة للتحليل.

ويتضح النموذج البنائي للدراسة من الشكل الآتي :



Chi-Square=10014.00, df=1112, P-value=0.0000, RMSEA=0.08

شكل رقم (٢)

مؤشرات جودة نموذج الدراسة كما في الجدول الآتي :

**جدول رقم (١)**

RMSEA	RMR	GFI	CFI	NNFI	NFI	$\chi^2/ df$	Df	$\chi^2$	P	مؤشرات التوافق
0,052	0,02	0,94	0,92	0,93	0,91	1.16	40	44.21	0,000	قيمة المؤشر
0,08 أقل من	أقل من 0,04	0,90 فأكثر	0,90 فأكثر	0,90 فأكثر	0,90 فأكثر	3 وأقل	-	-	-	القيمة المعيارية

**Structured Equations:** المعادلات البنائية والتي تعكس العلاقات المباشرة

$$m=0.97 x+0.065 \quad R^2=0.93$$

$$SD \quad (0.55) \quad (0.053)$$

$$t \quad 8.34 \quad 16.05$$

$$Y=0.81m+0.96x-0.74R^2=0.74$$

$$SD \quad (0.027) \quad (0.10) \quad (0.044)$$

$$t \quad 16.98 \quad 22.83 \quad -17.03$$

**Reduced Form:**

المعادلات المخفضة والتي تعكس العلاقات الإجمالية

$$m=0.97 x+0.065 \quad R^2=0.93$$

$$SD \quad (0.19) \quad (0.053)$$

$$t \quad 5.04 \quad 16.05$$

$$Y = 0.48 x+0.77 \quad R^2=0.78$$

$$SD \quad (0.085) \quad (0.12)$$

$$t \quad 8.98 \quad 18.78$$

حيث أن:

$\leftarrow$  التهرب الضريبي = R2 = نسبة التفسير

x = مبادئ حوكمة الشركات = SD = الإنحراف المعياري

m = جودة القوائم الحالية = t = إحصائية ت

ويتضح من شكل رقم (2) وجدول المؤشرات أن النموذج البنائي للدراسة يتمتع بدرجة

عالية من جودة التوافق حيث كان مؤشر (كا<sup>٢</sup>) المعيارى ( $\chi^2 / df$ ) يساوى ١.١٦ وهو اقل

من (٣)، كما أن كل من مؤشرات الجودة NFI، NNFI، CFI، GFI كانت 0,93، 0,91،

٠.٩٢، ٠.٩٤ على التوالي وهى جميعاً قيم أعلى من الحد المسموح به ٠.٩٠، كما أن مؤشرات الخطأ RMR، RMSEA بلغت ٠.٠٢، ٠.٠٥٢ على التوالي وهى أقل من حد الخطأ المسموح به ٠.٠٤، ٠.٠٨ على التوالي، وهذا يشير إلى تمتع النموذج بدرجة عالية من التوافق، بما يعكس صحة نموذج الدراسة.

وبناءً على صحة نموذج الدراسة تصبح معاملات المسار ومعاملات التحميل بالنموذج صحيحة ويأخذ بها وقابلة للتعميم.

#### ٤-١٠-٢: مدى صحة فروض الدراسة

يتضح من نتائج تحليل النموذج بإستخدام أسلوب النماذج البنائية والمتمثلة فى النموذج والمعاملات البنائية، والمعادلات البنائية المخفضة، ومعاملات المسار بين متغيرات الدراسة والتي تعكس مدى صحة فروض الدراسة.

ويمكن توضيح ذلك فيما يلى:

**الفرض الأول:** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمبادئ الحوكمة على جودة التقارير المالية.  
يتضح من تحليل النموذج والتي تظهر فى المعادلات المخفضة أن معامل المسار ( $\beta$ ) بين مبادئ الحوكمة وجودة التقارير المالية، والتي تعكس الأثر الإجمالى لمبادئ الحوكمة (٠.٩٧) بانحراف معيارى (SD) يقدر بـ(٠.١٩)، كما بلغت قيمة إحصائية اختبار (t) لمعامل الانحدار (٥.٠٤) وهى قيمة ذات دلالة إحصائية نظراً إلى أنها أكبر من قيمة (t) الجدولية عند مستوى معنوية (٠.٠٥) حيث كانت قيمة (t) الجدولية تساوى (١.٩٦) وبالتالي يمكن القول أن معامل الانحدار ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (٠.٠٠١) (أقل من (٠.٠٥) ( $p\text{-value} < 0.05$ )).

كما بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (٠.٩٣) وهذا يعنى أن متغير مبادئ الحوكمة لدية القدرة على تفسير (٠.٩٣) من التغير الحادث فى متغير جودة التقارير المالية ، وأن إنخفاض الإنحراف المعيارى وإقترابه من الصفر يدل على أن المتغير لدية قدرة تفسيرية عالية وعلى هذا فقد تم قبول الفرض الأول.

ومن نتائج التحليل يتبين أن معامل المسار ( $\beta$ ) قيمة موجبة وهذا يدل على وجود علاقة طردية بين تطبيق ممارسات حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية ، كما أنها قيمة ذات دلالة إحصائية .

وهذا يتفق مع دراسات كل من (Brad&Shron,2013),(Sharma,2014), (Ahmed&Tarek,2015) بأن حوكمة الشركات تؤثر على جودة التقارير المالية وتزيد من موثوقية وشفافية البيانات المالية التى تتضمنها تلك القوائم ومن ثم إمكانية الإعتماد عليها بما يُحد من ممارسات إدارة الأرباح وبالتالي الحدمن التهرب الضريبى .

**الفرض الثانى: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لجودة التقارير المالية على التهرب الضريبى.**

يتضح من تحليل النموذج والتى تظهر فى المعادلات البنائية أن معامل المسار (- $\beta$ ) بين جودة التقارير المالية والتهرب الضريبى، والتى تعكس الأثر المباشر لجودة التقارير (0.81) بانحراف معيارى (SD) يقدر بـ (0.027)، كما بلغت قيمة إحصائية اختبار (t) لمعامل الانحدار (16.98) وهى قيمة ذات دلالة إحصائية نظراً إلى أنها أكبر من قيمة (t) الجدولية عند مستوى معنوية (0.05) حيث كانت قيمة (t) الجدولية تساوى (1.96) وبالتالي يمكن القول أن معامل الانحدار ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.001) أقل من (0.05) ( $p\text{-value} < 0.05$ ).

كما بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.74) وهذا يعنى أن متغير جودة التقارير لدية القدرة على تفسير (0.74) من التغير الحادث فى متغير التهرب الضريبى، وأن إنخفاض الإنحراف المعيارى وإقترابه من الصفر يدل على أن المتغير لدية قدرة تفسيرية عالية وعلى هذا فقد تم قبول الفرض الثانى.

ومن نتائج التحليل يتبين أن معامل المسار (- $\beta$ ) قيمة سالبة وهذا يدل على وجود علاقة عكسية بين جودة التقارير المالية والتهرب الضريبى ، كما أنها قيمة ذات دلالة إحصائية. وهذا يؤكد أن جودة التقارير المالية تزيد من المصادقية والشفافية للبيانات المالية التى تتضمنها تلك التقارير مما يحد من التهرب الضريبى ويزيد من إمكانية الإعتماد على بيانات الإقرارات الضريبية ومن ثم تخفيض تكلفة الفحص وزيادة الحصيلة الضريبية . وهذا يتفق مع دراسات كل من (Lisa,2016) , (كانه , 2014) .

**الفرض الثالث: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمبادئ الحوكمة على التهرب الضريبى.**

يتضح من تحليل النموذج والتى تظهر فى المعادلات المخفضة أن معامل المسار (- $\beta$ ) بين مبادئ الحوكمة والتهرب الضريبى، والتى تعكس الأثر الإجمالى لمبادئ الحوكمة (0.48)

بانحراف معيارى (SD) يقدر ب (٠.٠٨٥)، كما بلغت قيمة إحصائية إختبار (t) لمعامل الانحدار (٨.٩٨) وهى قيمة ذات دلالة إحصائية نظراً إلى أنها أكبر من قيمة (t) الجدولية عند مستوى معنوية (٠.٠٥) حيث كانت قيمة (t) الجدولية تساوى (١.٩٦) وبالتالي يمكن القول أن معامل الانحدار ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (٠.٠٠١) أقل من (٠.٠٥) ( $p\text{-value} < 0.05$ ).

كما بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (٠.٧٨) وهذا يعنى أن متغير مبادئ الحوكمة لدية القدرة على تفسير (٠.٧٨) من التغير الحادث فى متغير التهرب الضريبى، وأن انخفاض الأنحراف المعيارى وأقترابة من الصفر يدل على أن المتغير لدية قدرة تفسيرية عالية وعلى هذا فقد تم قبول الفرض الثالث.

ومن نتائج التحليل يتبين أن معامل المسار ( $\beta$ -) قيمة سالبة وهذا يدل على وجود علاقة عكسية بين حوكمة الشركات والتهرب الضريبى , كما أنها قيمة ذات دلالة إحصائية.

وهذا يؤكد نتائج دراسات كل من (Chrislopher,2015), (Michael & Donohoe, 2015), (Taylar & Richard,2014) حيث كلما زاد الإلتزام بتطبيق ممارسات حوكمة الشركات كلما قل إستخدام أساليب الممارسات المحاسبية التى تؤدى إلى التهرب والتجنب الضريبى ومن ثم الإعتماد على تحديد الوعاء الخاضع لضريبة الدخل بالإقرار الضريبى بما يتفق مع متطلبات قانون ضريبة الدخل مما يحقق الحصيلة الضريبية المستهدفة .

## النتائج والتوصيات

### أولاً: النتائج

- تطبيق ممارسات حوكمة الشركات يحقق المصداقية والشفافية فى جودة التقارير المالية ومن ثم البيانات المالية لتلك القوائم مما يؤدي إلى إمكانية الإعتماد عليها ويحد من ممارسات إدارة الأرباح بما يحقق الثقة للفاحص الضريبى فى بيانات الإقرارات الضريبية المعدة على أساس تلك البيانات والتي تتفق مع متطلبات قانون ضريبة الدخل ومن ثم تخفيض تكلفة الفحص وزيادة الحصيلة الضريبية المستهدفة.
- أثبتت النتائج الإحصائية وجود علاقة طردية ذات قيمة إحصائية بين حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية للشركات المقيدة فى البورصة المصرية والملتزمة بتطبيق حوكمة الشركات .

- كما توجد علاقة عكسية ذات قيمة إحصائية بين جودة التقارير المالية والتهرب الضريبي وأيضاً أثبتت النتائج وجود علاقة عكسية ذات قيمة إحصائية بين مبادئ حوكمة الشركات الستة والتهرب الضريبي عند تحديد الوعاء الضريبي.

### ثانياً: التوصيات

- ضرورة الإلتزام بتطبيق مبادئ الحوكمة لجميع الشركات سواء المقيدة بالبورصة المصرية أو غير المقيدة مما يضى الشفافية والمصادقية على البيانات التى تحتويها القوائم المالية ومن ثم إطمئنان الإدارة الضريبية للإقرارات المقدمة لتلك الشركات وإعتماد الوعاء الخاضع للضريبة مما يخفض من تكلفة الفحص الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية المستهدفة .
- الحد من كثرة التعديلات والتشريعات الضريبية لتحقيق الإستقرار للمجتمع الضريبي وتضييق نطاق الفجوات والثغرات بما يحد من ممارسات التهرب الضريبي وخلق نوع من عدم الثقة بين الممول ومصلحة الضرائب نتيجة لكثرة المنازعات الضريبية .
- ضرورة تعديل النظام الضريبي للقوانين والتشريعات التى تشجع الممولين على دفع الضريبة طواعية، وهذا يتطلب تطوير كفاءة الموظفين بالدوائر الضريبية من خلال التدريب المتواصل وإستخدام نظم المعلومات الحاسبية الإلكترونية التى يستخدمها المكلفين لتسهيل إجراءات الفحص من وقت وجهد .
- لابد من معرفة أسباب التهرب الضريبي حتى تستطيع الإدارة الضريبية تحسين مستوى الإلتزام الضريبي أو التأثير عليه لأن إرتفاع مستوى التهرب الضريبي له تأثير إقتصادى سيؤدى إلى خفض ثقة المجتمع فى الدولة وقصور فى الإجراءات القانونية مما يترتب عليه إرتفاع فى عدم المساواة والعدالة .

## المراجع العربية

- ١- الإجراءات الممكنة للحد من التهرب الضريبي، التقرير الاقتصادي السنوي (2015)، المجلس الاقتصادي الفلسطيني للتنمية والإعمار "بكدار".
- ٢- العادلي ، عبد الله ، ٢٠١٣ " مصلحة الضرائب تحارب التخطيط الضريبي " مقالات وآراء -مستشار ضريبي دولي .
- ٣- البريم ، محمد نور الدين ،(٢٠١٦) " حوكمة الشركات ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي" - دراسة ميدانية على الدوائر الضريبية في قطاع غزة -جامعة الأزهر - كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية .
- ٤- بيئة النزاهة في تحصيل الضرائب والرسوم الجمركية ، والتهرب الضريبي والجمركي كحالة دراسية (٢٠١١) .
- ٥- بكر، عبد الرحمن ،(٢٠١٦) " الحوكمة الضريبية وآثارها على الحد من التهرب الضريبي "ص ص ١- ٣٠ . At available WWW.Uobabylon.iq.edn
- ٦- جميل. مسيف،( 2017 )، ورقة عمل النظام الضريبي الفلسطيني وثقافة التهريب، ورقة عمل، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية (ماس).
- ٧- حسن، فريد شوقي، ( ٢٠١٣ )، " قواعد حوكمة الشركات وجودة اعتماد وفحص الاقرارات الضريبية في بيئة الأعمال المصرية"، دراسة تحليلية ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة .
- ٨- داود محمد ، (١٩٩٩) نظرة الضريبة والنظام الضريبي - دار الجامعات المصرية - القاهرة ص ص ٦٠-٥١.
- ٩- راشد ، أحمد سيد (٢٠١٦) " دراسة العلاقات بين حوكمة الشركات وكفاءة الإستثمار بالتطبيق على السوق المصري " رسالة ماجستير - جامعة القاهرة .
- ١٠- سعد ، علاء سعيد (٢٠١٥) " تقييم دور نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من وجهة نظر مكاتب المحاسبة والدوائر الضريبية " ( رسالة ماجستير- الجامعة الإسلامية - غزة - فلسطين ) .
- ١١- عبد الرؤف ، نبيل (٢٠١٨) " إجراءات مقترحة للشركات الملزمة بتطبيق المبادئ الستة لحوكمة الشركات من إصدارات OECD في الحد من التحنب الضريبي وعدم

- تآكل الوعاء BEPS " دراسة تجريبية ميدانية .المؤتمر العلمي الخامس والعشرون - إشكاليات وآليات تطوير المنظومة الضريبية - قاعة المؤتمرات - العباسية - ص ص ١٠٤-٦٧.
- ١٢- على,على الصادق أحمد, (2013) " دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي " بالتطبيق علي ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان (دراسة تحليلية ميدانية)- مجلة العلوم الإنسانية والإقتصادية - العدد الأول- (01) Vol 14 .
- ١٣- عيسى , سمير كامل محمد (٢٠٠٨) " العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات " دراسة تطبيقية - كلية التجارة - جامعة الإسكندرية - مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية -العدد رقم (١) المجلد رقم (٤٥) يناير- ص ص ٤٩ - ٩٠.
- ١٤- غنيم , محمود رجب ياسين (٢٠١٤) " دور لجان المراجعة كأحد آليات الحوكمة في مواجهة الفساد المالي " كلية التجارة - جامعة طنطا - المجلة العلمية للتجارة والتمويل - العدد الثاني - المجلد الثاني — ص ص ٢١- ٥٥.
- ١٥- قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية وتعديلاتهما.
- ١٦- كانه , محمد موري (٢٠١٥) " دور لجان المراجعة في الحد من ممارسة إدارة الأرباح في ضوء ممارسة حوكمة الشركات المساهمة المسجلة في السوق المالية السعودية " رسالة ماجستير- جامعة أم القرى - مكة المكرمة - المملكة العربية السعودية .
- ١٧- مالك , أحمد كريدى , (٢٠١٧) " التهرب الضريبي ووسائل مكافحته " كلية التجارة والإقتصاد - جامعة القادسية - ص ص ١-٤٨.
- ١٨- معالي, سامح خالد (٢٠١٥) " معوقات التحصيل لدى الإدارة الضريبية في فلسطين من وجهة نظر موظفي الضرائب" - رسالة ماجستير - جامعة النجاح الوطنية - نابلس - فلسطين .

## المراجع الأجنبية

- 1- Ahmed Ebrahim ,Tarek Abdel Fattah ( 2015) " Corporate Governance and initial compliance with IFRS in emerging markets: The case of income tax accounting in Egypt " . Journal of International Accounting ,Auditing and Taxation , Volume 24 ,Issues 2-3 ,December, PP 46- 60 .
- 2- A Summary of Working Papers on Tax Evasion, April , ( 2017).
- 3- Brad A. Badertscher ,Sharon P.Katz,S onjaO .Rego (2013) "The Separation of ownership and control and corporate tax avoidance " . Journal of Accounting and Economics , Volume 56 ,Issues 2-3 ,December, PP 228- 250.
- 4- Christopher S. Armstrong, Jennifer L. Blouin,Alan D.Jagolinzer, David F.Larcker , (2015) " Corporate Governance, incentives ,and Tax avoidance " Journal of Accounting & Economics,Volume 60-Issue1, August , pp1- 17.
- 5- Draft Policy Position: Corruption and Tax Abuse: two sides of the same coin November 2016, Contact: Robin Hodessmheywood@transparency .or rhodess@transparency.org or Max Heywood .
- 6- Sharma, N (2014 ) "Extent of corporate governance disclosure by banks and finance companies listed on Nepal stock Exchange " Journal of Contemporary Accounting & Economics , Volume 12-Issue3,December , pp290- 308.
- 7- Taylor, G& Richardson ,G (2014) " INncentives for corporate tax planning and reporting : E mpirical evidence from Australia" Journal ofContemporary Accounting & Economics , Volume 10 - Issue -1 ,April , pp 1- 15.
- 8- Jing- Fong & Chen & D- Ku & D –Her Lee ,t , (2012) " A Study of Corporate Governance Factors and Earnings Management Behaviors of Taiwan Public Companies International " Journal of Business, Humanities and Technology - Vol. 2 No. 5; August –PP 1- 10 .

- 9- John R.Craham ,Lillian F.Mills,(2008)" Using tax retun data to simulate corporate marginal tax rates . Journal of Accounting and Economics , Volume 46 ,Issues 2-3 , PP 336- 388.
- 10-Lisa De Simone ,(2016) " Does a common set of accounting standards affect tax – motivated income shifting for multinational firms ?" Journal of Accounting and Economics , , Volume 61 ,Issues 1 , , PP 145- 165.
- 11-Michael p. Donohoe , (2015) " the economic effects of financial derivatives on corporate tax avoidance " Journal of Contemporary Accounting & Economics , Volume 59 –Issue 1, february , pp 1-24.
- 12-Sharendra,N, ( 2014) " Extent of corporate governance disclosure by banks and finance companies listed on Nepal stock Exchange " Advances in Accounting , Volume 30,Issues 2 ,December,PP 425- 439.
- 13-OECD ,2004,At available, [https ://www.oecd.org/corporate/principles –corporate- gornance.htm](https://www.oecd.org/corporate/principles-corporate-governance.htm).
- 14-Zakariya, A. (2015), "Tax Evasion Determinants: Evidence From Nigeria" University Utara Malaysia.

## قائمة الإستبيان

### بيانات قائمة الإستبيان

١- أسم المشارك فى الإستبيان (إختياري) .....

٢- رقم تليفون المشارك فى الإستبيان (إختياري) .....

٤- وظيفة المشارك

مراقب الحسابات .....

الفاحص الضريبي .....

٥- مستوى الخبرة الحالى فى مزاولة المهنة

أقل من عشرة سنوات .....

من ١٠ - ١٥ .....

أكثر من ١٥ سنوات .....

٦- المستوى التعليمى للمشارك فى الإستبيان

بكالوريس .....

دبلومة .....

ماجستير .....

٧- حاصل على شهادة مهنية فى مجال المحاسبة

.....

دكتوراه .....

٨- حاصل على زمالة إحدى الجمعيات المهنية فى مجال المحاسبة والمراجعة

.....

## قائمة الإستبيان

## المتغيرات المستقلة

## تؤثر مبادئ الحوكمة فى الحد من التهرب الضريبي

م	البيان	أوافق	أوافق بشدة	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
<b>المبدأ الأول : ضمان وجود إطار عام وفعال لحوكمة الشركات</b>						
١	دور الحوكمة لا يقتصر على وضع القوانين والقواعد ومراقبة تنفيذها ولكن يمتد ليشمل البيئة الازمة لدعم مصداقيتها وهذا لن يتحقق إلا بالتعاون بين الحكومة والسلطة التشريعية والقطاع الخاص .					
٢	التقييم السنوى والمستمر لكفاءة وفاعلية سياسة وممارسات الحوكمة والرقابة يحد من ممارسات التهرب الضريبي .					
٣	توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية يساهم فى الحد من التهرب الضريبي .					
٤	تحديد الهيكل التنظيمى والصلاحيات والمسئوليات والفصل بين المهام والرقابة الفعالة يحد من التهرب الضريبي .					
٥	نشر ثقافة الحوكمة وتشجيع العاملين على تطبيق ممارسات الحوكمة سواء بالنسبة للممولين ومصلحة الضرائب يزيد من الثقة المتبادلة بينهما ويساعد فى الحد من التهرب الضريبي .					
<b>المبدأ الثانى : حماية حقوق المساهمين</b>						
١	الإفصاح عن العمليات الجوهرية التى تقوم بها إدارة الشركة للمساهمين تساهم فى الحد من التهرب الضريبي .					
٢	تزويد المساهمين بالمعلومات الكاملة عن الموضوعات التى يتعين إتخاذ قرارات بشأنها فى اجتماعات الجمعية العمومية يساهم فى الحد من ظاهر التهرب الضريبي .					

					يساهم الإفصاح للمساهمين عن الأنشطة غير العادية التي تقوم بها الشركة في الحد من التهرب الضريبي .	٣
					تقوم الإدارة بالإفصاح للمساهمين عن القواعد والإجراءات للشركات في أسواق رأس المال مثل عمليات الإندماج مما يحد من التهرب الضريبي .	٤
					مشاركة المساهمين في عملية اتخاذ القرارات يساهم في الحد من ظاهر التهرب الضريبي.	٥
<b>المبدأ الثالث : المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين</b>						
					تطبيق قواعد الحوكمة يحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات بما يضمن المعاملة المتساوية للمساهمين وعدم تحقيق أرباح غير عادية , ومن ثم الحد من ظاهرة التهرب الضريبي .	١
					قيام الشركة بالالتزام بحماية حقوق الأقلية في الحصول على المعلومات ذات العلاقة لتحسين مستوى الإفصاح المحاسبي يساهم في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.	٣
					قيام ادارة الشركة بالإفصاح عن وجود أي مصالح خاصة لأعضاء مجلس الإدارة والمدارة التنفيذيون قد ترتبط بعمليات أو مسائل للشركة مما يساهم في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.	٤
<b>المبدأ الرابع : دور أصحاب المصالح</b>						
					الإفصاح عن السياسات المتعلقة بتجنب تضارب المصالح والمعلومات الخاصة بالمعاملات مع الأطراف الأخرى يساعد في الحد من التهرب الضريبي.	١
					توفير الحماية لأصحاب المصالح من خلال توثيق العلاقات التعاقدية التي تحول دون قيام أي طرف بالتلاعب في الحقوق مما يحد من ظاهرة التهرب الضريبي .	٢
					قيام الشركة بتقديم تعهدات إضافية لأصحاب المصالح في حالة عدم وجود تشريعات تختص بحقوق المساهمين يساهم في الحد من ظاهر التهرب الضريبي.	٣

					الإلتزام بإعلام أصحاب المصالح بشكل كاف عن حقوقهم والتزاماتهم عند ارتباطهم بالشركة يساعد في الحد من ظاهر التهرب الضريبي.	٤
					وضع سياسة الإبلاغ عن الممارسات غير المشروعة أو غير الأخلاقية فى مكان العمل مع وضع سياسة لحماية المبلغ يساهم فى الحد من التهرب الضريبي .	٥
<b>المبدأ الخامس : الإفصاح والشفافية</b>						
					شمولية المعلومات من خلال إتباع الشركة الإفصاح الكافي عن مصادر واستخدامات الأموال أو الموارد يساهم في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.	١
					تدعيم قيام الشركة باستخدام طرق وأساليب التكنولوجيا الحديثة في الإفصاح وتوصيل المعلومات وزيادة مصداقيتها تساهم فى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.	٢
					الإلتزام بالإفصاح وفقاً للقواعد الرقابية الصادرة عن الجهة الرقابية ومتطلبات المعايير المهنية يساعد فى الحد من التهرب الضريبي .	٣
					عدم وضوح القواعد والقوانين والضوابط الضريبية لدى المكلفين سينعكس سلباً على إجراءات التحاسب الضريبي مما يؤثر على العدالة الضريبية.	٤
					عدم توافر الشفافية ووضوح القانون والإجراءات الضريبية يؤدي إلى عدم فاعلية الرقابة الداخلية .	٥
<b>المبدأ السادس : مسئوليات مجلس الإدارة</b>						
					قيام الشركة بالإفصاح عن طرق تحديد مكافآت أعضاء مجلس ادارة الشركة بحسن مستوى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية مما يحد من ظاهر التهرب الضريبي.	١
					استقطاب الشركة أعضاء من مجلس الإدارة من المستقلين غير العاملين بالشركة يساعد في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.	٢

					التأكد من مدى توافر الكفاءة، والمهارة الكافية لأعضاء مجلس الإدارة في تحسين مستوى الإفصاح المحاسبي يساهم في الحد من ظاهر التهرب الضريبي.	٣
					الإدراك والفهم الواعى للبيئة الرقابية والقانونية مع الإلتزام بالقوانين والضوابط الرقابية وتقارب وجهات النظر يحد من التهرب الضريبي .	٤
					وضع ميثاق سلوكيات العاملين والإدارة العليا والتي تعتبر أداة توجيه للعاملين والإدارة العليا من خلال قيامهم بأداء مهامهم لنشرالأهداف والسلوك المهني يساعد فى الحد من التهرب الضريبي	٥

### المتغير الوسيط : أثر تطبيق الحوكمة يؤدي إلى الثقة فى القوائم المالية

#### ١ - لجنة المراجعة الداخلية

م	البيان	أوافق	أوافق بشدة	محايد	لا أوافق	لاأوافق بشدة
١	جود نظام محكم للمراجعة الداخلية يساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة					
٢	يتولى تنفيذ نظام الرقابة الداخلية إدارة المراجعة الداخلية .					
٣	يوجد في نظام المراجعة الداخلية إجراءات للتأكد من القيام بتطبيق مبادئ الحوكمة .					
٤	تقوم إدارة المراجعة الداخلية بمناقشة نظام الرقابة الداخلية مع المدقق الخارجي لمعرفة مدى دقتها ومناسبتها .					
٥	يتم فحص الاجراءات ان قبل المراجع الداخلي للتأكد من مطابقتها للسياسات والخطط والنظم والقوانين واللوائح ومدى مساهمتها في تفعيل مبادئ الحوكمة .					

#### ٢ - لجنة المراجعة

م	البيان	أوافق	أوافق بشدة	محايد	لا أوافق	لاأوافق بشدة
١	يتم الإشراف من قبل لجنة المراجعة على عملية إعداد التقارير والقوائم المالية وأثرها لتفعيل مبادئ الحوكمة.					
٢	يتم متابعة نشر القوائم المالية من قبل لجنة المراجعة.					

٣	تقوم لجنة المراجعة بالتحقيق من كفاية نظام الرقابة الداخلية لتفعيل مبادئ الحوكمة .				
٤	تقوم اللجنة بدراسة التقارير والملاحظات التي يقدمها المدقق الخارجي ومدى مساهمتها في تفعيل مبادئ الحوكمة.				
٥	تقوم اللجنة بالتحقق من استقلالية المراجعين الداخليين وتقديم أي مقترحات من شأنها تأكيد استقلاليتهم، لتفعيل مبادئ الحوكمة.				
٦	تقوم اللجنة بإتخاذ مايلزم للتأكيد من عدم مخالفة الشركة للأنظمة والقوانين السارية في الدولة ومدى ملائمتها لمبادئ الحوكمة.				
٧	تقوم اللجنة بعمل التوصيات اللازمة لتفعيل مبادئ الحوكمة.				

### المراجعة الخارجية

م	البيان	أوافق	أوافق بشدة	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١	تقديم تقرير منفصل من مراقب الحسابات عن مدى إلتزام الشركة بقواعد وممارسات الحوكمة , بالإضافة لتقريره عن مدى الإلتزام بتطبيق معايير المحاسبة المصرية .يؤدى إلى زيادة مصداقية تلك القوائم ومن ثم ثقة الفاحص الضريبي .					
٢	إعتماد التقارير المالية من المكاتب المحاسبية الكبيرة والمشهود لها بالكفاءة والسمعة الحسنة يزيد من مصداقية الفاحص الضريبي لتلك البيانات .					
٣	إعداد الإقرار الضريبي السنوى من مكتب مهني للخدمات الضريبية تؤدى إلى موثوقية الفاحص فى البيانات التى تحتويها تلك القوائم ومن ثم تخفيض تكلفة الفحص وتعظيم الحصيلة الضريبية .					
٤	مراجعة الإقرار الضريبي السنوى من مكتب مستشار ضريبي يؤكد جودة المراجعة الضريبية ,ومن ثم يطمئن الفاحص ويوافق على إعتماد الوعاء الوارد فى الإقرار .					

## المتغير التابع: التهرب الضريبي

م	البيان	أوافق	أوافق بشدة	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١	تساعد الحوكمة على زيادة الوعى الضريبي لدى المكلفين مما يؤدي لتقليل التهرب الضريبي .					
٢	عدم إستقرار التشريع الضريبي وكثرة التعديلات وتعدد القوانين يؤدي إلى عدم ثقة الممول فى النظام الضريبي ، وإستغلال الثغرات القانونية للمارسات إدارة الأرباح .					
٣	شعور الممول بضعف الرقابة الضريبية تدفعه إلى إستخدام طرق التهرب الضريبي .					
٤	يؤدي تطبيق معايير الحوكمة الضريبية إلى الحد من القرارات المتحيزة وغير الموضوعية الصادرة عن دوائر الضرائب بناءً عن التقارير المقدمة لإعتمادها على منهج واضح وسياسة مرنة موحد .					
٥	قيام الشركة باستخدام طرق وأساليب التكنولوجيا الحديثة فى الإفصاح وتوصيل المعلومات وزياد مصداقية التقارير تعمل على الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.					
٦	قيام الشركة بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية والإيضاحات اللازمة بصور عادلة للمساهمين لتعزيز خاصية الدقة والإكتمال تساهم فى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.					
٧	تزامن تطبيق مبادئ الحوكمة مع المعايير المحاسبية لإعداد القوائم المالية يزيد من موثوقية المعلومات المحاسبية لتلك القوائم مما يقلل الأخطاء عند تقرير الضريبة على الدخل .					
٨	يمكن الحد من التهرب الضريبي عند زيادة متابعة المكلفين المتهربين من دفع الضريبة، كما أن الغرامات التي تفرض على المكلفين المتهربين من الضريبة تعتبر عقوبة غير كافية لمنع التهرب الضريبي.					