المقدمة

وتشتمل على :

أولاً : الإطار المنهجي

ثانياً: الدراسات السابقة

أولاً: الإطار المنهجى

تمهيد:

إن الإهتمام والتركيز على الإيرادات الضريبية من المواضيع المهمة،وهي أفضل وأكثر ثباتا من مورد البترول الذي ينضب ويجف في آباره وعرضة لتقلبات الأسعار العالمية،حيث تعتبر العمود الفقرى الذى يستند عليه النظام الإقتصادى فى تحقيق أهدافه السياسية والإقتصادية والإجتماعية وهى المخرج الوحيد فى ظل الأزمة المالية العالمية التي ضربت العالم مؤخرا،حتي يتسنى للدولة القيام بمهامها وواجباتها بأقل مخاطر ممكنة ، حيث تؤثر عملية تحديد الوعاء الخاضع للضريبة في عدة محاور ،أهمها إستقرار المنشآت الخاضعة للضريبة ، وحصيلة الضرائب التي تستخدمها الدولة في الإنفاق العام،وسياسة الدولة بإتخاذها الضريبة كأداة للتوجه الإقتصادي وتحقيق العدالة الإجتماعية وبالتالي فإن جمع هذه الحصيلة بطريقة عادلة يساعد علي إرساء دعائم الإستقرار الإقتصادي والإجتماعي والسياسي ولذلك يلزم التشريع الضريبي السوداني كافة الممولين(أو المكلفين) بتقديم إقراراتهم الضريبية بالشكل القانوني الذي يمكن من تحديد دخولهم من مختلف الأنشطة الخاضعة للضريبة، ولذا يعتمد قبول قرار مصلحة الضرائب لإقرار الممول أو تعديله أو رفضه علي عملية الفحص الضريبي بحيث يتحقق الفاحص الضريبي من صحة ما أدرج بالإقرارات الضريبية تنفيذا لأحكام القوانين والنظم واللوائح الضريبية ولإقامة دليل علي صحة وصدق مايشمله من أرقام، عليه تبنت الدولة مؤخرا سياسات الإصلاح الضريبي بهدف زيادة الإيرادات الضريبية وهنا يلعب الفحص الضريبي دورا بارزا في الحد من المخاطر الضريبية. وبهذا تمثل كفاءة وفاعلية الفحص الضريبى المبني علي أساس المخاطر فى ظل الإصلاح الضريبى وسيلة رقابية فعالة يستند عليها نظام التقدير الذاتى فى مجال تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية لأغراض التحاسب الضريبى الذى يعتمد أساسا على مخرجات الأنظمة المحاسبية من التقارير المالية والمستندات والدفاتر والسجلات المحاسبية، للشركات أو الافراد ،مما سبق يمكن القول أن عملية الفحص الضريبي يكتنفها الكثير من أوجه القصور التي تفقدها مقومات العدالة والكفاءة والمرونة والإستقرار وكأنها وسيلة إنتقامية ،إستغلالية في نظر الممولين مما يدفعهم إلي التهرب والتجنب الضريبي ، وبناء عليه قامت الإدارة الضريبية بتبنى سياسات صندوق النقد الدولى وإتحاد السلطات الضريبية بالدول الإسلامية الخاصة بإستراتجية الإصلاح الضريبى لتطبيق نظام التقديرالذاتى الذي أصبح منحي عالميا،وذلك بإستحداث نظام الفحص الضريبى كإسلوب حديث لإدارة المخاطر الضريبية،بإعتباره صمام الأمان وسيلة فعالة للرقابة والضبط الداخلى بهدف جعل خطر عدم التاكد تحت السيطره.

مشكلة الدراسة:

لدراسة الآثار الإقتصادية المترتبة على إنخفاض الإيرادات الضريبية وأثرها المتعاظم على حصيلة إيرادات الدولة نتجة لظهور الأزمة المالية العالمية وتداعياتها والتضخم الجامح الذ تمر به البلاد أصبح النظام الضريبي عرضة لمخاطر ضريبية حقيقية تحد من تحقيق الربط المالى من خلال التطبيق للنواحى الفنية والإقتصادية والتشريعية،سواء أكان فى تضارب القوانين والتشريعات الضريبية على نطاق أجهزة الدولة ذات الصلة ،حيث تمثلت مشكلة الدراسة في مخاطرعدم الإلتزام هي مخاطر حقيقية مصادرها(الممولين ،الإدارة الضريبية ،الدولة)،فالمخاطر التي مصادرها المكلفين تتصل بعدم الإلتزام بالمفاهيم والقوانين الضريبية ومفاهيم ومعايير المحاسبة والمراجعة الدولية الناتجة من التهرب والتجنب الضريبى، وضعف الإلتزام الطوعي، وعدم جودة المعلومات المحاسبية الملائمة ومخاطر التشريع ، أما المخاطر التي مصدرها الأدارة الضريبية تتمثل في عدم تثقيف وتوعية المكلفين وعدم تأهيل وتدريب العنصر البشري ،وعدم توحيد إجراءات الفحص الضريبي ، عدم حوسبة النظام الضريبي ليعمل بكفاءة وفاعلية،غياب الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية، بالإضافة إلي عدم توفر متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتى يؤدي إلي نقصان في الإيرادات وزيادة في المخاطر الضريبية ويؤثر علي كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي وينتهي به المطاف إلي فشل نظام التقدير الذاتي برمته ،أما المخاطر التي مصدرها الدوله تتمثل ضعف وعدم ترشيد الإنفاق الحكومي لتقديم الخدمات العامة أي المقابل الموضوعي للضريبة وهنا تكمن المشكلة في معالجة هذه الظواهر السالبه وتطوير أساليب الفحص الضريبى بحيث يلعب الفحص دورا محوريا لصالح الإدارة الضريبية في تحقيق الأهداف الإيرادية ويدفع بطريقة غير مباشرة إلي زيادة الإلتزام الضريبي (الطوعي)، ويولد تحصيل إضافي بطريقة مباشرة كأسلوب حديث فى تحديد و إدارة مخاطر الإيرادات الضريبية.

عليه يمكن صياغة مشكلة الدراسة فى التساؤلات الآتية:

1. هل هنالك علاقة إرتباط بين كفاءة وفعالية الفحص الضريبى و مخاطر الإيرادات الضريبية ؟
2. هل هنالك علاقة بين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي وزيادة الإلتزام الطوعي؟
3. هل توفر متطلبات وشروط نظام التقدير يؤثر علي كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي ويحد من مخاطر الإيرادات الضريبية؟

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة فى الاتى:-

الأهمية العلمية:

تعتبر هذه الدراسة جزء من الأدبيات التى تتناول أثر الفحص الضريبي في تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية بإعتبارها إضافة حقيقية لإثراء البحث العلمي وإظهار دور الفحص الضريبي لأول مره في السودان مقترنا بالمخاطر الضريبية بإعتباره أداة فعالة ووسيلة رقابية لإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية وزيادة الإلتزام الطوعي.

الأهمية العملية:

1. تساهم فى تصحيح مسار دافعى الضرائب وتعزيز الإمتثال الطوعى للنظم واللوائح والقوانين والتشريعات الضريبية بالإضافةإلي تعزيز الإلتزام بمبادئ ومعايير المحاسبة والمراجعة الدولية عند عملية الفحص الضريبي.
2. تساهم فى تعزيز حصيلة إيرادات للدولة وتحد من مخاطرها.
3. تساهم فى تحقيق التنمية الإقتصادية للدولة
4. تساهم في تحقيق العدالة الضريبية وتعزيز إنفاذ القوانين الرادعة.

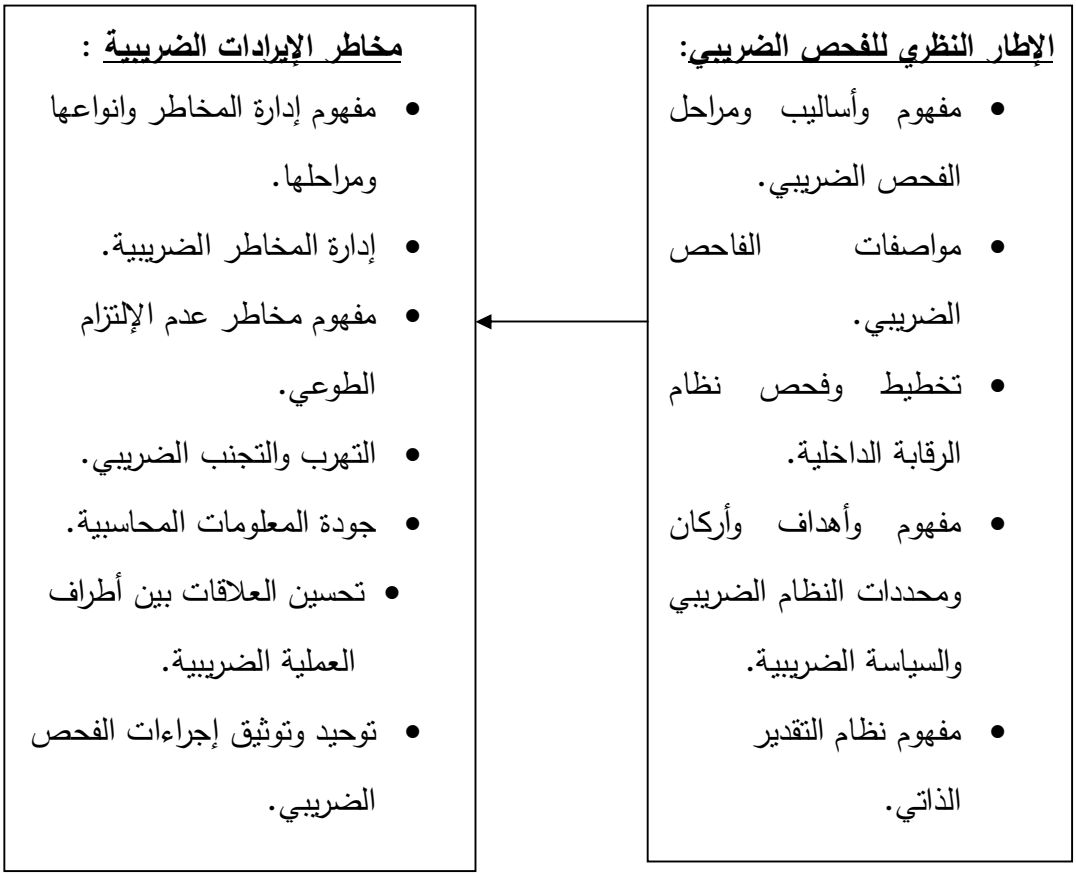
أهداف الدراسة :-

تهدف الدراسة إلى تقصى أسباب المخاطر الضريبية التى تواجه حصيلة الإيرادات الضريبية للدولة وكشف إنحرافاتها ووضع الحلول والمقترحات الناجعة لمعالجتها من خلال الآتى:-

1. دراسة علاقة الإرتباط بين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي ومخاطر الإيرادات الضريبية.
2. توضيح أثر كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي علي زيادة الإيرادات و الإلتزام الطوعي.
3. بيان أهمية توفر متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي في رفع كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي والحد من مخاطر الإيرادات الضريبية.

نموذج الدراسة ودراسة المتغيرات:

المتغيرالمستقل: **المتغير التابع:**



فرضيات الدراسة :-

لتحقيق أهداف الدراسة تم إختبار الفرضيات الأتية:-

الفرضية الأولى: هنالك علاقة إرتباط بين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبى ومخاطرالإيرادات الضريبية.

الفرضية الثانية: هنالك علاقة إرتباط بين كفاءة وفعالية الفحص الضريبى وزيادة الإيرادات الضريبية والإلتزام الطوعي.

الفرضية الثالثة: توفر متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير يؤثر علي كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي ويحد من مخاطر الإيرادات الضريبية.

مناهج الدراسة:

وقد إتبع الباحث فى هذه الدراسة المناهج التالية:-

1. المنهج التاريخى وذلك لعرض الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة.
2. المنهج الإستنباطى وذلك لتحديد محاور الدراسة ووضع الفرضيات.
3. المنهج الإستقرائى لإختبار مدى صحة تلك الفرضيات .
4. المنهج الوصفى التحليلي والإسلوب الإحصائي لتحليل الدراسة التطبيقية وإستخراج النتائج والتوصيات.

مصادر وطرق جمع البيانات:

أعتمد الباحث فى جمع البيانات على الآتى:

1. المصادر الأولية:

تقارير الأداء المالي الإقتصادي الخاصة بديوان الضرائب ، المقابلات الشخصية.

2. المصادر الثانوية:

وتتمثل فى الكتب والمراجع والدوريات العلمية والرسائل الجامعية والقوانين واللوائح والمنشورات والمذكرات والمؤتمرات ، والقوانين واللوائح والمنشورات والإنترنت.

حدود الدراسة:

أولاً الحدود المكانية:

إقتصرت الدراسة على ديوان الضرائب ،بالتركيز علي المراكز الضريبية الإتحادية- بولاية الخرطوم باعتبارها الولاية الأكبر والتى تضم كافة الوزارات ذات الصلة خاصة وزارة المالية الإتحادية حيث تم الإعتماد على تقارير العرض الإقتصادى للأداء العام لمعرفة المساهمة الفعلية للإيرادات الضريبية من واقع الموازنات العامة خلال الفترة محل الدراسة والبحث.

ثانياً الحدود الزمانية :

تناولت الدراسة الفترة الزمنية من عام2010م وحتى عام 2014م واستهدفت تجربة التقدير الذاتى بالسودان من خلال المراكز الضريبية الموحدة بالتركيز على المركز الضريبى الموحد للشركات الكبرى.

هيكل الدراسة:

فقد تم تقسيم الدراسة الى أربعة فصول وخاتمة ،المقدمة وتشتمل على الإطار المنهجى والدراسات السابقة الفصل الأول فقد خصص لتناول مفهوم وأهداف أساليب ومراحل ومعوقات الفحص الضريبى، المبحث الأول تناول مفهوم وأهداف ومقومات وأساليب الفحص الضريبى ،المبحث الثانى فقد تناول تناول مراحل ومعوقات الفحص الضريبى، بينما يتناول المبحث الثالث تخطيط نظام الرقابة الداخلية لأغراض الفحص الضريبي، أماالفصل الثانى تناول إستخدام إدارة المخاطر والإلتزام الطوعي كمدخل للفحص الضريبي ، المبحث الأول تناول مفهوم إدارة المخاطر وفقا لمصادرها أنواعها ومراحل عملية إدارتها ، المبحث الثانى تناول مخاطر الإيرادات الضريبية فى مجالات جودة المعلومات المحاسبية الملائمة والتهرب والتجنب الضريبى، تطوير وتحسين العلاقة بين أطراف العملية الضريبة المبني علي أساس المخاطر،أما المبحث الثالث أحتوى على منهج تطبيق إدارة المخاطر الضريبية بالتركيز علي المخاطر المتعلقة بالفحص الضريبي وأنواعها وكيفية إدارتها.

أما بالنسبة للفصل الثالث ويحتوى على الإطار العام لمفهوم وأهداف وأركان النظام الضريبى، المبحث الأول تناول مفهوم وأهداف وأركان ومحددات النظام الضريبى فالمبحث الثانى تناول العلاقة بين المفاهيم الضريبية والمفاهيم المحاسبية ،المبحث الثالث فقد تناول مفهوم نظام التقدير الذاتى ومتطلباته وشروطه ومزاياه.

أما الفصل الرابع الأخير فقد تناول الدراسة التطبيقية ،المبحث الأول قد أحتوى على نبذة تاريخية عن نشأة وتطور المركز الضريبى الموحد للشركات الكبرى،المبحث الثاني تناول تحليل البيانات وأختبار الفرضيات المبحث الثالث مقترح: توثيق وتوحيد إجراءات الفحص الضريبي من منظور إدارة المخاطر والإلتزام الطوعي، الخاتمة وتم عرض النتائج والتوصيات التى توصلت اليها الدراسة.

ثانيا: الدراسات السابقة:

في هذا القسم يتناول الباحث بعض الدراسات المرتبطة بموضوع الدراسة التي تم إجرائها في الفترات السابقة، وذلك بعد أن تبنت الكثير من الدول تطبيق نظام التقدير الذاتي الذي أصبح منحي عالمي والإعتماد علي الفحص الضريبي كآلية حديثة وسيلة رقابية فعالة لتحقيق الإهداف المرجوه ومعرفة أهم النتائج التى توصلت إليها تلك الدراسات للإستفادة منها في الدراسة التطبيقية، وايضاً الدراسات التي تناولت المخاطر الضريبية وعلاقتها بجودة الفحص الضريبي لتحديد القياس العادل للوعاء الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية.

تناول البحث مجموعة من الدراسات السابقة نعرضها فيما يلي:-

دراسة فتح الرحمن1996م [1].

ناقشت الدراسة مشاكل قياس الإلتزام الضريبى فى المشروعات الصناعية فى السودان، وتمثلت مشكلة الدراسة فى أن الحسابات المراجعة المقدمة لديوان الضرائب من قبل القطاع الصناعى لا تعكس الأرباح المحققة فعلاً ،وفى سعى الديوان للوصول إلى حقيقة النشاط يهدر الديوان موارد كبيرة ووقت طويل نتيجة للنزاع الذى ينشأ بينهما.

هدفت الدراسة إلى عرض أنماط المشاكل التى تواجه مفتش الضرائب عند قياس الوعاء الضريبى للمشروعات الصناعية.

توصلت الدراسة إلى نتائج من أهمها ، أن الديوان لا يعتمد الخسائر الوارة بالحسابات المراجعة، يتم زيادة تكلفة الإنتاج حتى يكون صافى الأرباح الذى يتم التوصل إليه كبيراً، كما تعدل تكلفة البضاعة المستوردة بموجب منشورات يصدرها الأمين العام لديوان الضرائب.

تناولت الدراسة مشاكل قياس الإلتزام الضريبى المتعلقة بالأنشطة الإقتصادية الصناعية عند قياس الوعاء الضريبى ، بينما تناولت دراسة الباحث دور الفحص الضريبى فى تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية.

(1) فتح الرحمن الحسن منصور ، مشاكل قياس الإلتزام الضريبى للمشروعات الصناعية فى السودان، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة ،كلية ،جامعة أمدرمان الإسلامية ، كلية الدراسات العايا،1996م .

دراسة رفيعة2000م[1].

تناولت الدراسة موضوع المراجعة التحليلية ودورها في تطوير كفاءة وفعالية الفحص الضريبي، تمثلت مشكلة وطبيعة الدراسة في إيجاد نموذج يمكن تطبيقه في السودان لزيادة كفاءة وفعالية الفحص الضريبي باستخدام أسلوب المراجعة التحليلية كأحد الأنظمة الحديثة في المراجعة وذلك للمساعدة في تفادي وحل المشاكل والنزاعات التي تنشأ بين ديوان الضرائب والممولين عن طريق رفع كفاءة الفحص الضريبي بإتباع الأساليب الإحصائية وأساليب بحوث العمليات والتقليل من حالات تحديد الوعاء الضريبي عن طريق التقدير.

توصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها:-

1. تؤدي أساليب المراجعة التحليلية إلي فهم عام بأعمال الممول والمجالات التي تكمن فيها المخاطر وتلك التي تتطلب فحص إضافي مما يسهل من إتمام عملية الفحص ويقلل من احتمالات وجود أخطاء في القوائم المالية.
2. تحقق للفاحص الضريبي التأكد من الكفاءة عن طريق المقارنات والربط بين المعلومات وذلك للمعلومات المالية وغير المالية والمقارنة تؤدي إلي معرفة الانحراف الجوهري وغير الجوهري ووسائلها والتحليل المالي والتحليل والبياني والمقارنة المطلقة.
3. أساليب المراجعة التحليلية هي نوع من اختبارات التحقق الأساسية وإجراءات جوهرية أو إجراءات التزام تؤدي للكشف عن فعالية الضبط الداخلي والنظام المحاسبي المتبع.

تناولت الدراسة استخدام أسلوب المراجعة التحليلية كأحد الأنظمة الحديثة في المراجعة والذي يؤدي لزيادة كفاءة وفعالية الفحص الضريبي، إلا أن دراسة الباحث تناولت دور الفحص الضريبى فى تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية.

دراسة عبد المنعم2002م[2].

ناقشت الدراسة مشاكل الفحص الضريبى فى الحسابات المراجعة ،حيث تمثلت مشكلة البحث فى أن عملية الفحص وفقاً للقانون تعطى الفاحص الضريبى حق المراجعة والإطلاع على الدفاتر والمستندات والسجلات المحاسبية بغرض التأكد من مدى إلتزام دافعى الضرائب بالأسس

(1) رفيعة خضر احمد زروق ، المراجعة التحليلية ودورها في تطوير كفاءة وفعالية الفحص الضريبي ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة امدرمان الإسلامية ، 2000م.

(2) عبد المنعم بشير محمود التنقارى،مشاكل الفحص الضريبى فى الحسابات المراجعة ،رسالة ماجستير فى المحاسبة غير منشورة ،كلية العلوم الإدارية.جامعة أم درمان الإسلامية،2002م.

والمبادىء المحاسبية والنظم واللوائح والقوانين الضريبية عند إعداد حساباتهم والتى يعتمد عليها فى ملء الإقرارات الضريبية لأغراض التحاسب الضريبى تحقيقاً للعدالة الضريبية.

هدفت الدراسة إلى الوقوف على المشاكل الخاصة بفحص الحسابات المقدمة لأغراض المراجعة ومدى مسايرتها للفكر المحاسبيوالضريبى،وكذلك للحد من التهرب والتجنب الضريبى والمنازعات التى تنشأ بين الإدارة الضريبية ودافعى الضرائب فى مجال فحص الإقرارات والحسابات المراجعة.

توصلت الدراسة إلى أهم النتائج منها :

1. أن عدم الإلتزام بالفكر المحاسبي يؤثر على وعاء ضريبة الدخل من أرباح الأعمال فى التشريع السودانى.
2. أن قانون ضريبة الدخل فى السودان يؤثر على الأرباح الخاضعة للضريبة سواء كان هذا من واقع الإقرار أو الحسابات المراجعة.

تناولت الدراسة مشاكل الفحص الضريبى فى الحسابات المراجعة حيث تمثلت مشكلة البحث فى أن عملية الفحص وفقاً للقانون تعطى الفاحص الضريبى حق المراجعة والإطلاع على الدفاتر والمستندات والسجلات المحاسبية بغرض التأكد من مدى إلتزام دافعى الضرائب بالأسس والمبادىء المحاسبية والنظم واللوائح والقوانين الضريبية ، بينما تناولت دراسة الباحث دور الفحص الضريبى فى تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية مع إقتراح نموذج توثيق وتوحيد إجراءات الفحص الضريبي.

دراسة عبدالرحيم 2005م[1].

ناقشت الدراسة أستخدام الأساليب الإحصائية في تطوير الفحص الضريبي في العراق حيث تمثلت مشكلة الدراسة في تخلف أساليب الفحص الضريبي وعدم مواكبتة للتطورات الحديثة في مجال التدقيق والفحص الضريبي .

هدفت الدراسة إلي تقييم أساليب الفحص الضريبي التي يمارسها فاحصي الضرائب وعلاج المشاكل التي تواجة عملية الفحص الضريبي.

وصيغت فرضيات الدراسة علي النحو التالي:

1. أستخدام أساليب تدقيق حديثة وتطبيقها في مجال الفحص الضريبي من شأنها أن تؤدي إلي تطوير الفحص الضريبي وزيادة كفاءته.

(1) د.عبد الرحيم خلف وآخرون، إستخدام الأساليب الإحصائية في تطوير الفحص الضريبي،كلية الإدارة والإقتصاد،قسم الإحصاء،جامعة السليمانية،العراق،ورقة علمية عير منشورة 2005م.

2. إستخدام الأساليب الإحصائية المختلفة سوف يؤدي إلي تطوير الفحص الضريبي وزيادة فاعليتة.

توصلت الدراسة إلي أهم النتائج منها أستخدام الأساليب الإحصائية في مجال الفحص الضريبي أدت إلي تطوير الفحص الضريبي ،كما أن أستخدام الأساليب الإحصائية أدت إلي زيادة كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي.

تناولت الدراسة أستخدام الأساليب الإحصائية في تطوير الفحص الضريبي ، بينما تتناول دراسة الباحث دور الفحص الضريبى كآلية فعالة لتحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية.

دراسة نصر الدين 2005م [1].

تناولت الدراسة المشاكل التي تواجه قياس وعاء الضريبة علي القيمة المضافة في قطاعات البترول ، المقاولات ، والبيع الأجل في السودان، تمثلت مشكلة الدراسة في وجود صعوبات تواجه قياس وعاء الضريبة علي القيمة المضافة في قطاعات البترول والمقاولات والبيع الأجل في السودان بسبب عدم التزام المكلفين بإمساك السجلات المحاسبية التي تبين حجم العمل الحقيقي بدافع التهرب من الضريبة، كما ان تحصيل الضريبة علي القيمة المضافة يعتمد بصورة أساسية علي التقييم الجمركي الذي تحكمه قوانين ولوائح منفصلة ، وكذلك مدى ملاءمة التطبيقات المحاسبية لنصوص التشريع السوداني للضريبة علي القيمة المضافة ، بالإضافة لأثر الإعفاءات علي حجم الإيرادات المتوقعة من الضريبة.

توصلت الدراسة إلي عدة نتائج من أهمها صياغة تشريع ضريبي سليم للضريبة علي القيمة المضافة يوطد العلاقة بين المكلف وديوان الضرائب وبقية الجهات الحكومية والجهات الأخرى ذات الصلة بضريبة القيمة المضافة يكفل الممارسة السليمة للضريبة بما يحقق مصالح الجميع، وأشارت النتائج إلي أن التشريع قد أدي إلي خلق علاقات سليمة بين تلك الجهات ، وأن المبادي والقواعد المحاسبية هي المرتكزات الأساسية لعمل المحاسبة المالية وبما أن المحاسبة الضريبية جزء من المحاسبة المالية فلابد لها من التقيد بتلك المبادي والقواعد والتي تؤدي إلي التطبيق السليم للضريبة علي القيمة المضافة وتكون الأساس في حسم النزاعات التي تنشأ بين الممولين و ديوان الضرائب ، كما توصلت الدراسة إلي أهمية التدريب والتأهيل في مجال الضريبة علي القيمة المضافة لخلق كادر كفء لممارسة هذا العمل الضخم.

---

(1) نصر الدين احمد عبد الله إبراهيم ، المشاكل المحاسبية لتطبيق الضريبة علي القيمة المضافة ، بحث ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشور ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2005م.

تناولت الدراسة مشاكل قياس وعاء الضريبة علي القيمة المضافة في قطاعات البترول والمقاولات والبيع الأجل ، بينما تتناول دراسة الباحث دور الفحص الضريبى كآلية فعالة لتحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية.

دراسة طلال 2005م[1].

تناولت الدراسة اثر الأساليب الفنية للفحص الضريبي في مكافحة التهرب الضريبي للضريبة علي القيمة المضافة، تمثلت مشكلة البحث في وجود تهرب ضريبي في الضريبة علي القيمة المضافة مع عدم وجود وسائل علمية تمكن من مكافحته حيث أن الأساليب المتبعة في الفحص لا تحد من هذا التهرب مما يمثل دافع لتطوير هذه الأساليب لمواكبة التغير والتعدد والتنوع في أساليب التهرب.

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة تمثلت في أن زيادة معدل التهرب من الضريبة جاء نتيجة لعدم التزام المكلفين بإمساك دفاتر محاسبية منتظمة ، وإن تطور الأساليب الفنية للفحص الضريبي يحد من ظاهرة التهرب حيث إن الأساليب الحديثة تمكن الفاحص من الوصول إلي البيانات الحقيقية التي تؤدي إلي مكافحة التهرب ، وإن إرتفاع مستوي الوعي الضريبي يساهم أيضا في الحد من التهرب حيث إنه وعلي الرغم من مرور أكثر من خمسة أعوام علي تطبيق الضريبة إلا أن هناك عدم دراية من بعض المكلفين ، كما إن أغلبهم لا يعكسون أنشطتهم الحقيقية في الإقرارات الشهرية.

تناولت هذه الدراسة الأساليب الفنية للفحص الضريبي في مكافحة التهرب من الضريبة علي القيمة المضافة بالتركيز علي عدم التزام المكلفين بإمساك المستندات والدفاتر المحاسبية وانخفاض الوعي الضريبي ، بينما تتناول دراسة الباحث دور الفحص الضريبى فى تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية.

دراسة محمد 2005م[2].

ناقشت الدراسة التدقيق لأغراض الضرائب في المنازعات الضريبية،وتمثلت مشكلة البحث في عدم حيادية وعدالة الفاحصين في القطاع العام وعدم كفاءة الفاحصين لإغراض الفحص الضريبي.

---

(1) طلال عثمان بابكر عمر ، أثر الأساليب الفنية للفحص الضريبي في مكافحة التهرب من الضريبة علي القيمة المضافة ، بحث ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشور ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2005م.

(2) د.محمد محمود ذيب، التدقيق لأغراض الضرائب في المنازعات الضريبية، كلية الدراسلت العليا ،جامعة النجاح الوطنية ،فلسطين،ماجستير محاسبة غير منشور،2005م.

هدفت الدراسة إلي خلق نظام فعال للإلتزامات الضريبية للمكلفين وإنشاء برنامج شامل لتوعية الممولين.

وصيغت فرضية الدراسة علي النحو التالي:

1. ضرورة وجود علاقة بين أصول المحاسبة الدولية وأساليب الفحص الضريبي.
2. أن تحقيق نظام فعال معناه مراعاة كل العناصر الرئيسية المرتبطة بتحقيق فعالية النظام الضريبي لتحسين الإلتزام الطوعي وإصلاح الإدارة الضريبية.

توصلت الدراسة إلي أهم النتائج منها هناك علاقة إرتباط بين أصول المحاسبة الدولية وأساليب الفحص الضريبي.

ركزت الدراسة على التدقيق لأغراض الضرائب في المنازعات الضريبية بينما تناولت الدراسة دور الفحص الضريبى كإسلوب لإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية.

دراسة عبد القادر 2006م[1].

تناولت الدراسة مفهوم الإدارة الإستراتيجية والقرارات الإستراتيجية مقترناً بإدخال نظام الضريبة على القيمة المضافة في السودان كقرار استراتيجي، ، تمثلت مشكلة البحث في طرح عدة أسئلة ، الأول ما هي إستراتيجية الدولة نحو الإيرادات خاصة الإيرادات غير البترولية، والسؤال الثاني عما إذا كانت الضرائب ستبقى الوسيلة الوحيدة والضرورية لتأمين الإيرادات، بينما تناولت بقية الأسئلة مدى إمكانية نظام الضريبة على القيمة المضافة من توسيع القاعدة الضريبية والمظلة الضريبية وبالتالي زيادة مقدرة للإيرادات، وهل سيزيل تطبيقها آثار الازدواج الضريبي وتعمل على تبسيط الإدارة وهل ستراقب نفسها بنفسها وبالتالي ستقلل من التهرب الضريبي وما آثارها على التضخم وعلى الضرائب الأخرى مثل ضريبة الدخل.

توصلت الدراسة إلى نتائج عديدة من أهمها، أن التهرب من الضرائب وتجنبها أمر شائع بين الممولين حتى في نظام الضريبة على القيمة المضافة الذي يقال أنه يراقب نفسه بنفسه، كما أن تطبيق النظام يصب في مصلحة الصادرات لأن المصدر يحق له إسترداد كل المبالغ التي سددها كقيمة مضافة في المراحل السابقة للتصدير ، ويقلل من آثار الإزدواج الضريبي ويشجع على الادخار ويوفر الكثير من المعلومات للضرائب الأخرى خاصة ضريبة الدخل.

([1]) عبد القادر محمد أحمد صالح، تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في السودان، دراسة تطبيقية في إستراتيجية تطبيق القرار، رسالة دكتوراه في إدارة الأعمال غير منشور، جامعة الخرطوم ،2006م.

تناولت هذه الدراسة تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة كقرار إستراتيجي للدور الذي يلعبه في إصلاح النظام الضريبي من خلال الأهداف التي يحققها النظام ومن بينها توفير الكثير من المعلومات للضرائب الأخرى وخاصة ضريبة الدخل، وتناولت دراسة الباحث دور الفحص الضريبى فى تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية.

دراسة طلال 2007م[1].

تناولت الدراسة التدقيق الإلكتروني وأثره علي جودة الأدلة ،حيث تمثلت مشكلة الدراسة في تحديد نوعية وحجم الادلة الضرورية وتقييم مدي إتفاقها مع المعايير الدولية للمراجعة من خلال إستخدام الحاسوب، وتبرز أهمية هذه الدراسة في توضيح إستخدام التكنولوجيا الإلكترونية في عملية التدقيق وتعميق المعرفة في هذا المجال وتحديد الصعوبات ومدي فاعلية وكفاءة هذه الوسائل في الحصول علي أدلة ذات جودة عالية.

هدفت الدراسة إلي تعميق المعرفة بالتدقيق الإلكتروني بالإضافة إلي تحديد الأثر المتوقع للتدقيق الإلكتروني علي جودة الأدلة.

توصلت الدراسة إلي أهم النتائج منها أن المدققين في فلسطين يستخدمون التدقيق الإلكتروني في التخطيط والرقابة ، وفي الوقت نفسه أظهرت الدراسة أن إستخدام التدقيق الإلكتروني يساعد في تحسين جودة أدلة التدقيق .

وأختتمت الدراسة إلي مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة قيام الجهات المنظمة للمهنة بمتابعة إستخدام مكاتب التدقيق لأغراض التدقيق الإلكتروني من خلال سن التشريعات والرقابة علي الجودة. ولم تتعرض الدراسة إلى دور الفحص الضريبى فى تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية من خلال إستحداث مقترح توثيق وتوحيد إجراءات الفحص الضريبى الشامل المبني علي أساس المخاطر حسب الأهمية النسبية وهذا ما تميزت به هذه الدراسة.

دراسة عبد الله 2008م[2].

تناولت الدراسة استخدام أساليب التحليل المالي لأغراض الفحص الضريبي، تمثلت مشكلة الدراسة في أن عدم سلامة المعلومات التي يعتمد عليها ديوان الضرائب في تحديد الوعاء الضريبي بسبب عدم توفر المستندات المؤيدة لحسابات المراجعة تؤدي إلي صعوبة الوصول إلي الوعاء

(1) طلال حمدون شكر،علام محمد،التدقيق الألكتروني وأثره علي جودة الأدله،المجله الأردنية للعلوم التطبيقية ،المجلد10، العدد 2،Vol.10،عمان،الأكادمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، 2007م ،ص ص179-191.

(2)عبد الله وداعة علي محمد ، استخدام التحليل المالي لأغراض الفحص الضريبي ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2008م .

الضريبي بصورة عملية وإصدار تقديرات إيجازية يترتب عليها كثرة النزاعات بين ديوان الضرائب والممولين ، مما يوجب البحث عن الأدوات التي تقود إلي البيانات الصحيحة .

توصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج من أهمها كثرة النزاعات التي تدور بين الضرائب والممولين وطول فترتها ، وإن السبب في ذلك يرجع إلي عدم توفر المعلومات الكاملة والسليمة التي تستطيع إدارة الضرائب عن طريقها تحديد الوعاء الضريبي الصحيح، كما توصلت إلي ان الضريبة علي القيمة المضافة توفر معلومات سليمة عن مراحل الإنتاج والتداول المختلفة حيث إن المكلفين بالضريبة يقومون بتقديم إقرارات ضريبية شهرية عن قيمة المبيعات والمشتريات والضريبة المحصلة وتقوم إدارة المراجعة بالفحص الإنتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المقيدة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية الخاصة بالمنشأة بإتباع الأسس العلمية السليمة للتحقق من صحة الإقرارات ، وتوصلت الدراسة أيضا إلي أن إتباع التحليل المالي يكون أفضل كلما توفرت المعلومات الوافية والدقيقة والمتوافقة مع الأسس والقواعد المحاسبية.

تناولت الدراسة إلي إستخدام أساليب التحليل المالي على القوائم المالية المقدمة لأغراض ضريبة أرباح الأعمال استنادا للمعلومات السليمة والدقيقة التي توفرها الضريبة علي القيمة المضافة ،بينما تناولت دراسة الباحث دور الفحص الضريبى فى تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية.

دراسة حسن 2008م [1].

تناولت الدراسة قياس وعاء الضريبة على القيمة المضافة في ظل نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة، تناولت مشكلة البحث صعوبة استخدام طرق المراجعة والفحص الضريبي التقليدية في المنشآت الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة وتستخدم الحاسوب في إدارة البيانات المحاسبية وذلك بسبب غياب مسار المراجعة وتغيير شكل المستندات والملفات.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتي من أهمها وجود عدد من المنشآت المسجلة في الضريبة على القيمة المضافة وتستخدم نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة وذلك لما تتميز به من انخفاض التكلفة واختصار الوقت، وإن إستخدام هذه النظم يقلل من الفترة الزمنية المطلوبة لقياس وعاء الضريبة على القيمة المضافة لما يمتاز به من سرعة في تشغيل البيانات بالإضافة لقدر كبير من الدقة والصحة والتي تساعد على التحقق من صحة العمليات التي تمت وسلامة القياس.

---

(1) حسن مبارك علي متولي، نموذج مقترح لقياس وعاء الضريبة على القيمة المضافة في ظل نظم المعلومات المحاسبية المحسوبة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ،كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين2008م.

كما بينت النتائج أنه لا يمكن إتباع الطرق التقليدية في مجال قياس وعاء الضريبة للمنشآت التي تستخدم النظم المحاسبية المحوسبة.

ركزت الدراسة على قياس وعاء الضريبة على القيمة المضافة في ظل نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة واقتراح نموذج للقياس في ظلها، بينما تناولت دراسة الباحث دور الفحص الضريبى فى تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية.

دراسة أرزاق2008م[1].

ناقشت الدراسة مخاطر ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها علي القوائم المالية في عملية المراجعة ،وتمثلت مشكلة الدراسة في أن هناك مخاطر تعترض المراجع الخارجي أثناء قيامه بفحص القوائم المالية لكشف حالات الغش والمخالفات القانونية ونقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية.

تتبع أهمية الدراسة في تحديد مدي مساهمتها في الحد من المخاطر التي تواجه المراجع الخارجي في التخفيف من ثم إصدار رأي سليم علي صحة وعدالة القوائم المالية.

هدفت الدراسة إلي توضيح مخاطر المراجعة ومجالات المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها علي القوائم المالية في عملية المراجعة.

توصلت الدراسة إلي أهم النتائج منها إستخدام الحاسب اللآلي والعينة الإحصائية في عملية المراجعة يؤديان إلي تخفيف مخاطر المراجعة وتاثيرها علي القوائم المالية. ولم تتعرض الدراسة إلى دور الفحص الضريبى فى تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية من خلال إستحداث مقترح توثيق وتوحيد إجراءات الفحص الضريبى الشامل المبني علي أساس المخاطر حسب الأهمية النسبية وهذا ما تميزت به هذه الدراسة.

دراسة هاني 2009م[2].

ناقشت الدراسة مدخل مقترح لتطوير أدلة الأثبات في المراجعة وفقا لمتطلبات الفحص الضريبي المرتبطة بالمعايير الدولية، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في أن صدور قانون الضرائب علي الدخل لسنة 2005م والذي تضمن بعض المواد التي نصت علي أن عبء الإثبات يقع علي عاتق مصلحة الضرائب المصرية وليس الممول كما هو الحال في السلبق لتصحيح الإقرار أو تعديلة أو عدم الإعتراف به في القانون،عليه تمت صياغة المشكلة في التساؤلات التالية:

---

(1) أرزاق أيوب كرسوع ،مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها علي القوائم المالية في عملية المراجعة،ماجستير محاسبة وتمويل غير منشور،كلية الدراسات العليا،الجامعة الإسلامية غزة،2008م.

(2) هاني حسن هدهود، مدخل مقترح لتطوير أدلة الإثبات في المراجعة وفقا لمتطلبات الفحص الضريبي المنسق المرتبطة بالمعايير الدولية، الإسماعلية ،كلية التجارة ،جامعة قناة السويس ،رسالة ماجستير غير منشورة ،2009م.

1.هل تصلح أدلة الأثبات المطبقة حاليا في االفحص الضريبي للتطبيق علي الفحص الضريبي المنسق.

2. كيف يمكن تطبيق أدلة الإثبات المتطورة طبقا لمعايير المراجعة الدولية علي الفحص الضريبي.

هدفت الدراسة إلي تطوير أساليب الفحص الضريبي المنسق من خلال قيام الفاحص الضريبي بإستخدام أدلة الأثبات في المراجعة بمختلف أنواعها طبقا معايير المراجعة الدولية ،وتحديد المواصفات الواجب توافرها في الفاحصين حتي تتم عملية الفحص الضريبي طبقا لما هو مخطط له من إجراءات لتحقيق الأهداف المرجوة.

إعتمدت الدراسة علي المنهج الإستنباطي لتحديد محاور الدراسة ووضع الفروض والمنهج الإستقرائي لإختبار صحة الفرصيات والمنهج التاريخي لعرض الدراسلت السابقة.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم إختبار الفرضيات التالية:

الفرضية الأولي:ليس هناك حاجة لتطوير أدلة الإثبات المطبقة حاليا في الفحص الضريبي لتتناسب مع الفحص الضريبي المنسق.

الفرضية الثانية: إدلة الإثبات المطورة طبقا لمعايير المراجعة الدولية تعتبر أداة فعالة ومناسبة للتطبيق علي الفحص الضريبي المنسق.

وخلصت الدراسة إلي عدة نتائج منها ، هناك حاجة لتطوير أدلة الإثبات المطبقة حاليا في الفحص الضريبي لتتناسب مع الفحص الضريبي المنسق ، مع الإعتماد علي أدلة الأثبات المتطورة كأداة فعالة ومناسبة للتطبيق علي الفحص الضريبي المنسق.

ركزت الدراسة على مقترح لتطوير أدلة الأثبات في المراجعة وفقا لمتطلبات الفحص الضريبي المرتبطة بالمعايير الدولية ،بينما تناولت دراسة الباحث دور الفحص الضريبى فى تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية.

وتوصلت الدراسة إلي أهم النتائج منها ،صدور تعليمات بإلزام الفاحصين بإستخدام أدلة الإثبات المقترحة في مراحل الفحص الضريبي،زيادة ساعات الفحص الضريبي الازمة لكل ملف حسب فئاته المختلفة.

دراسة صلاح الدين 2009م [1].

تناولت الدراسة أسس ومشاكل القياس والفحص الضريبى للضريبة على القيمة المضافة والمؤثرة على دورها فى إصلاح النظام الضريبى فى السودان، وتمثلت مشكلة البحث في إن هناك

(1) صلاح الدين عمر عبدالغنى،أسس ومشاكل القياس والفحص الضريبى للضريبة على القيمة المضافة والمؤثره على دورها فى إصلاح النظام الضريبى فى السودان،رسالة دكتوراه فى المحاسبة غير منشورة،كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين2009 م.

مجموعة من المشاكل والصعوبات التي واجهت عملية قياس الوعاء والفحص الضريبي وأثرت علي دور الضريبة علي القيمة المضافة في إصلاح النظام الضريبي في السودان وذلك لأسباب مختلفة منها انخفاض الوعي الضريبي وضعف الأنظمة المحاسبية في الوحدات الاقتصادية واختلاف الإجراءات المتبعة في الفحص الضريبي وغيرها من الأسباب والتي تعوق إستخدام نظام التقدير الذاتي الذي يمثل أداءه قياس وعاء الضريبة علي القيمة المضافة.

هدفت الدراسة إلي التعرف علي المحاولات التي بذلت للإصلاح الضريبي في مجالات القياس المحاسبي والفحص الضريبي ، وكذلك مساهمة نظام الضريبة علي القيمة المضافة في تلك المحاولات من خلال عرض أسس قياس وعاء الضريبة والتي تقوم علي إستخدام نظام التقدير الذاتي ومدي مراعاة النصوص التشريعية المتعلقة بالقياس والفحص لتلك الأسس ، كما يهدف البحث إلي التعرف علي المشاكل والصعوبات التي واجهت عملية قياس الوعاء والفحص الضريبي في التطبيق العملي وأثرت علي دور الضريبة في إصلاح النظام الضريبي ،كما توصلت الدراسة إلى اهم النتائج الآتية:-

1. يتم قياس المبالغ الخاضعة للضريبية وكذلك مراجعة الإقرارات الضريبية المقدمة من الممولين لتحديد الأوعية الضريبية بالاستناد للمبادئ والأسس والقواعد والطرق المحاسبية بالإضافة للنصوص التشريعية .
2. ارتبط تطبيق نظام التقدير الذاتي كأداء لتحقيق الالتزام الطوعي في الأنظمة الضريبية الحديثة في معظم الدول بتطبيق نظام الضريبة علي القيمة المضافة .
3. نظام التقدير الإداري لا يتلاءم مع التزامات نظام الضريبة علي القيمة المضافة الشهرية والربع سنوية.

ركزت الدراسة على المشاكل والصعوبات التي واجهت عملية قياس وعاء الضريبة على القيمة المضافة ، بينما تناولت دراسة الباحث دور الفحص الضريبى فى تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية.

دراسة التجانى2010م[1].

تناولت الادراسة مشاكل تطبيق التقدير الذاتى وأثرها على الإيرادات الضريبية بديوان الضرائب ،حيث تمثلت مشكلة الدراسة فى أن هناك مشاكل تصاحب تنفيذ إجراءات نظام التقدير الذاتى والذى يمثل مرحلة متقدمة للإصلاح الضريبى بديوان الضرائب نحو عدم توفير المعلومات

(1) التجانى سعيد التجانى، مشاكل التقدير الذاتى وأثرها على الإيرادات الضريبية ، رسلة ماجستير محاسبة منشورة ،كلية الدراسات العليا ،جامعة السودان ،2010م.

التى تدعم صحة ماورد بالإقرارات،وعدم وجود المعايير التى بموجبها يتم إختيار الملفات ذات المخاطر العالية من تم إخضاعها للفحض والمراجعة، بالإضافة إلى عدم تقديم الاقرارات فى مواعيدها المحدده بالقانون.

هدفت الدراسة إلى التعرف على بعض أهداف نظام التقدير الذاتى متمثلة فى زيادة الإيرادات ،وتقليل تكاليف التحصيل والمنازعات الضريبية، والحد من إستغلال السلطة التقديرية التى يمارسها موظفى الديوان.

توصلت الدراسة إلى النتائج والتى من أهمها أن التقدير الذاتى يحد من السلطة التقديرية لموظفى الديوان، ويزيد من ثقة الممولين مما يدفعهم إلى الإقرار بإنشطتهم وبالتالى يوسع المظلة الضريبية.

ركزت الدراسة على مشاكل تطبيق نظام التقديرالذاتي وأثرها على الإيرادات الضريبية ولم تتعرض الدراسة إلى دور الفحص الضريبى فى تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية من خلال إستحداث دليل توثيق وتوحيد إجراءات الفحص الضريبى الشامل بالإلتزام حسب المخاطر " وهذا ما تميزت به هذه الدراسة.

دراسة كريمة 2010م[1].

ناقشت الدراسة مدخل مقترح لأستخدام معايير الجودة الشاملة في تحسين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي المنسق بمصر ،حيث تمثلت مشكلة الدراسة في أن مجموعة من التحديات التي فرضتها المتغيرات في المجال الإقتصادي والسياسي وأملتها ضرورة الإصلاح الضريبي إوجد فجوة بين الإدارة الضريبية والممولين ،وتعقيد إجراءات الفحص الضريبي وإهدار الوقت والجهد الأمر الذي يتعارض مع مفهوم الجودة الشاملة في النظام الضريبي.

هدفت البحث إلي دراسة الإطاري النظري للفحص الضريبيالمنسق بهدف الوصول إلي فهم شامل لهذا الإسلوب المستحدث وأهم أهدافه ومزاياه وإجراءاته،مع دراسة معايير الجودة الشاملة التي تتناسب مع خدمة الفحص الضريبي المنسق بالإضافة إلي دراسة مدي إمكانية إستخدام معايير الجودة الشاملة في تحسين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي المنسق.

أعتمدت الدراسة علي المنهج الإستنباطي لتحديد محاور الدراسة ووضع الفروض،والمنهج الإستقرائي لأختبار صحة الفرضيات.

لتحقيق أهداف الدراسة تم إختبار الفرضيات التالية:

([1]) كريمة حسن محمد محمد، مدخل مقترح لأستخدام معايير الجودة الشاملة في تحسين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي المنسق،،كلية التجارة ،جامعة قناة السويس ، رسالة دكتوراة محاسبة غير منشورة 2010 م.

الفرضية الأولي: يؤدي إستخدام معايير الجودة الشاملة إلي تحسين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي المنسق.

الفرضية الثانية:يحقق إسلوب الفحص الضريبي المنسق معايير الجودة الشاملة.

خلصت الدراسة إلي عجة نتائج منها ،أدي إستخدام معايير الجودة الشاملة إلي تحسين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي المنسق،حقق إسلوب الفحص الضريبي المنسق معايير الجودة الشاملة،حيث ركزت الدراسة على مدخل مقترح لأستخدام معايير الجودة الشاملة في تحسين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي المنسق، بينما تناولت دراسة الباحث دور الفحص الضريبى فى تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية.

دراسة مسعود 2010م[1].

تناولت الدراسة إستخدام أساليب الفحص التحليلي في رفع كفاءة وفاعلية نظام الفحص الضريبي بليبيا ،حيث تمثلت مشكلة الدراسة في إسلوب الفحص الشامل دون التركيز علي الأساليب الحديثة للفحص.

هدفت الدراسة إلي تطوير أساليب وإجراءات الفحص التحليلي لأغراض الفحص الضريبي مع توضيح أثر هذه الأساليب علي كفاءة وفاعلية نظام الفحص الضريبي.

توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها ، عاني النظام الضريبي في ليبيا العديد من المشاكل والصعوبات والتي قد تحد من كفاءته في تحقيق أهدافه ، أساليب الفحص ليست جميعها علي درجة واحدة من الدقة حيث تعتبر الأساليب الكمية المتطورة أكثرها دقة وذلك لمقدرتها علي تمثيل البيانات المتاحة أفضل تمثيل، أدي تطبيق أساليب الفحص التحليلي المتطورة علي أرصدة بنود القوائم المالية محل الفحص إلي زيادة كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي من خلال تحقيقها لعدة عوامل منها ،تخفيض وقت وتكلفة أداء عملية المراجعة، تخفيض مخاطر إستخدام العينه لأغراض الفحص الضريبي،توفير أدلة إثبات عن مدي معقولية أرصدة بنود القوائم المالية محل الفحص،وعدم وجود صعوبة في تطبيق أساليب الفحص التحليلي المتطورة وذلك لتوافر برامج الحاسب الآلي الجاهزة التي تساعد علي إستخدامها.

علي ضوء نتائج الدراسة ختمت الدراسة بعدد من التوصيات منها ،ضرورة الإستغناء عن إسلوب الفحص الضريبي الشامل لكافة إقرارات المكلفين،ضرورةإستخدام و تطبيق أساليب الفحص التحليلي من قبل فاحصي الضرائب في عمليات الفحص وذلك لرفع كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي.

---

(1) مسعود محمد أمريود، إستخدام أساليب الفحص التحليلي في رفع كفاءة وفاعلية نظام الفحص الضريبي،رسالة دكتوراه محاسبة غير منشورة، كلية الإقتصاد ،جامعة دمشق،2010م.

ركزت الدراسة إستخدام أساليب الفحص التحليلي في رفع كفاءة وفاعلية نظام الفحص الضريبي بليبيا، بينما تناولت دراسة الباحث دور الفحص الضريبى فى تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية.

دراسة ياسمين2014م[1]

تناولت الدراسة الميدانية قياس وضبط مخاطر الفحص الضريبي في ضوء الوحدات الإقتصادية ،حيث تمثلت مشكة الدراسة في أن الفحص بالعينة يؤدي إلي وجود إحتمال إفلات عدد كبير من الممولين من الخضوع لعملية الفحص الضريبي ،وبالتالي الإفلات من المخالفات التي أرتكبوها من الخضوع من ناحية أخري الأمر الذي يعكس وجود مخاطر عالية تحيط بالشركة أو طبيعة أعمالها.

وتتبع أهمية الدراسة في ترشيد وتطوير أساليب الفحص الضريبي لأغراض التحاسب الضريبي.

عليه تمت صياغة التساؤلات التالية:

1. هل يؤثر حجم المنشأة علي مخاطر الفحص الضريبي وكيف.
2. هل يؤثر تطبيق الحوكمة علي مخاطر الفحص الضريبي.
3. هل تؤثر طبيعة أعمال المنشأة علي مخاطر الفحص الضريبي.

هدفت الشركة إلي إختبار العلاقة بين خصائص وأهداف الوحدات الإقتصادية ومخاطر الفحص الضريبي لتكون في حدود مقبولة من خلال دراسة وتحليل مخاطر الفحص الضريبي في ضوء بيئة الأعمالمع قياس المخاطرالفعلية في عملية الفحص الضريبي بالتطبيق علي أرباح الأشخاص الإعتبارية وضع الأسس والازمة لتطوير الأساليب الإجرائية وتجميع أدلة الأثبات لإختبار عينة الفحص وبما يفيد الإدارة الضريبية لضبط مخاطر الفحص وجعلها في حدود معقولة.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم إختبار الفرضيات التالية:

الفرضية الأولي: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئتي (الفاحصين والممولين) في وجود أثر جوهري لخصائص المنشأة علي قياس وتقدير مخاطر الفحص الضريبي.

الفرضية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئتي (الفاحصين والممولين) في وجود أثر جوهري لخصائص المنشأة (حجم المنشأة ،هيكل الملكية،التخصص الصناعي).

توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها ، وجود أثر جوهري لحجم المنشأة علي حجم ونوعية وشدة مخاطر الفحص الضريبي وسبل مواجهتها والحد منها، وجود أثر جوهري للتخصص الصناعي علي حجم ونوعية وشدة مخاطر الفحص الضريبي وسبل مواجهتها والحد منها.

([1]) ياسمين طارق عبدالعال،قياس وضبط مخاطر الفحص الضريبي في ضوء الوحدات الإقتصادية في مصر، كلية التجارة، جامعة عين شمس، رسالة ماجستير غير منشورة، 2014م.

توصلت الدراسة إلي أهم التوصيات منها ، مراعاة إثر خصائص المنشأة علي قياس وتقدير مخاطر الفحص الضريبي وكذلك مراعاة أثر خصائص المنشأة علي إختبار عينة الفحص، حيث ركزت الدراسة على قياس وضبط مخاطر الفحص الضريبي في ضوء الوحدات الإقتصادية ، بينما تناولت دراسة الباحث دور الفحص الضريبى فى تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية.

دراسة الهادي 2015م[1].

تناولت الدراسة كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي من منظور متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي في السودان،حيث تمثلت مشكلة الدراسة في عدم توفر متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي بإعتبار الفحص الضريبي أهم حلقاته.

هدفت الدراسة إلي تسليط الضوء علي كفاءة وفلعلية الفحص الضريبي وأثرها علي زيادة الإيرادات الضريبية والحد من حالات التهرب والتجنب الضريبي وتقليل المنازعات الضريبية.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم إختبار الفرضيات التالية:

الفرضية الاولي:عدم توفر متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي يؤثر علي كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي.

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

توصلت الدراسة إلي عدة تنائج منها، توفر متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي علي نحو صحيح ومتكامل أدي إلي زيادة كفاءة وفلعلية الفحص الضريبي وزيادة الإيرادات الضريبية.

تويلت الدراسة إلي أهم التوصيات منها ،ضرورة إستخدام إسلوب إدارة المخاطر في إختيار الفحص إلكترونيا بما يتماشي مع المعايير الدولية، مع تطبيق الجزاءات والعقوبات الرادعة المنصوص عليها في القانون لمواجهة حالات التهرب والتجنب الضريبي، حيث ركزت الدراسة علي إدارة مخاطر المراجعة الداخلية ، بينما تناولت دراسة الباحث دور الفحص الضريبى فى تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية.

([1]) د. الهادي آ دم ،أحمد الضي، كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي من منظور متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي،بغداد، مجلة المنصور ،العدد 24،ورقة علمية منشورة ،2015م.

الدراسات الأجنبية:

دراسة Lois Munro 2009م[1].

تناولت الدراسة إعتماد المراجعين الخارجين علي المراجعة الداخلية وأثر تنظيم المصدر والخدمات الإستشارية،حيت تمثلت مشكلة الدراسة في أن أعتماد المراجعين و الخبراء والمراجعين الخارجين والمختصين في مجال الخدمات الإشتشارية له أثر كبير علي عمل المراجعة الداخلية في تقييم مخاطر نظام الرقابة الداخلية بهدف الكشف عن مواطن القوة ومواطن الضعف. وتطبيق نظام الرقابة الداخلية بموضوعية ونزاهة للنظم واللوائح والقوانين.

هدفت الدراسة إلي تتقييم مدي الإعتماد علي نظام الرقابة الداخلية المبني علي المخاطر لتحديد نطاق العينة وبالتالي فلا بد من تكامل عمل المراجعة الخارجية مع عمل المراجعة الداخلية.

ولتحقيق أهداف الدراسة تمت صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولي :أن المراجعون الخارجيون يرغبون في الإعتماد علي عمل المراجع الداخليين عندم تكون مهمة تكليف المراجعة من مصدر خارجي مختص مقارنة بمكاتب المراجعة.

الفرضية الثانية: المراجعون الخارجيون يرغبون أكثر في للأستفادة من عمل المراجعة الداخلية للمساعدة في إنجاز المراجعة عندما تكون خدمة المراجعة مقدمة من مكاتب المراجعة مقارنة بمصدر خارجي مختص.

الفرضية الرابعة : المراجعون الخارجيون يرغبون أكثر في للأستفادة من عمل المراجعة الداخلية للمساعدة في إنجاز مهمة المراجعة عندما لايتوفر للمراجعيين الداخليين خدمات إستشارية مقارنة بوجود نظام للخدمات الإستشارية.

وتشير النتائج إلي أن شمول عمل المراجعة الداخلية للخدمات الإستشارية لة علاقة بالتقارير المالية الخارجية والذي يؤثر علي مدي إعتماد عمل المراجعة الخارجية بصورة مباشرة علي المراجعة الداخلية وذلك بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية المبني علي أساس المخاطر.

ركزت الدراسة علي إدارة مخاطر المراجعة الداخلية ، بينما تناولت دراسة الباحث دور الفحص الضريبى فى تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية.

(1) Lois Munro& Jenny Stewart, work shop on the reliance of external auditors on internal auditors ,impact of source arrangement &consultancy activities, Griffith University,2009.

دراسة Mohd Rizal 2010م[1].

تناولت الدراسة محددات الإلتزام الطوعي والمعرفة الضريبية لنظام التقدير الذاتي الحالة الماليزية وتمثلت مشكلة الدراسة في توعية تثقيف الممولين بالقوانين وتحسين وتطوير مستوي الإلتزام الطوعي لدي الممولين.

هدفت الدراسة إلي تحسين الإلتزام الطوعي وتوسيع المظلة الضريبية وتعزيز الإجراءات الضريبية ومهارات الافراد بالإضافة إلي الخدمات الإلكترونية.

توصلت الدراسة إلي أهم النتائج منها أدت محددات الإلتزام الطوعي والمعرفة الضريبية لنظام التقدير الذاتي إلي زيادة الإلتزام الطوعي وتعزيز الإجراءات الضريبية وزادت الوعي الضريبي لدي الممولين.

ركزت الدراسة على محددات الإلتزام الطوعي والمعرفة الضريبية لنظام التقدير الذاتي الحالة الماليزية ولم تتعرض الدراسة إلى دور الفحص الضريبى فى تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية من خلال إستحداث مقترح توثيق وتوحيد إجراءات الفحص الضريبى الشامل المبني علي أساس المخاطر حسب الأهمية النسبية وهذا ما تميزت به هذه الدراسة.

دراسة Simon James 2010م[2].

تناولت الدراسة الإلتزام الضريبي والإدارة الضريبية بدولة نيوزيلاندا بإعتبارهما أهم ملامح النظام الضريبي في تبني نظام التقديرالذتي نتيجة للتطورات المزهلة التي حدثت مؤخرا بإعتباره منحي عالمي نحو العولمة والتجارة الإلكترونية.

هدفت الدراسة إلي إعادة إختبار وفحص معاني الإلتزام الضريبي أو الطوعي والإدارة الضريبية لمواكبة تطورات العصر.تم التوصل إلي أن تعريفات الإلتزام الضريبي الموجودة حاليا بمفهومه الضيق والواسع وعواملة تؤثر علي رغبة الممولين علي الإلتزام بالنظام الضريبي،كما ناقشت مدخلين مختلفين للإلتزام الضريبي أحدهما التحزيري لعرض الجزاءات والعقوبات والآخر التأكيدي لمساعدة الممولين لمقابلة إلتزاماتهم الضريبية ،وبمعني آخر الإلتزام الضريبي بين العصا والجزرة حيث تم تطوير المدخل الذي وحد كل من المدخل الإقتصادي والمدخل السلوكي بإعتبارهما إستراتجية ناجحة للإلتزام الضريبي نتيجة عواملها الملاءمة وتفاعلاتها.

ركزت الدراسة علي الإلتزام الضريبي بإعتبارة إستراتيجية ناجحة ولم تركز علي الفحص الضريبي كإسلوب حديث لإدارة المخاطر الضريبية وهذا ماتميزت به الدراسة.

---

(1) Mohd Rizal Palil , tax knowledge and tax compliance determinants in self assessment system in Malaysia ,PHD in accounting and finance unpublished, University of Birmingham,2010,p.182-204

(2) Simon James & Clinton Alley, tax compliance, self assessment, journal of finance and management, vol2,No2, 2010, p 27.

دراسة M.krishna 2011م[1].

تطرقت الدراسة إلي أثر تكنولوجيا المعلومات علي عملية المراجعة الداخلية ، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في تقييم دور تكنولوجيا المعلومات وتأثيرها علي عملية المراجعة الداخلية في منظمات الأعمال وغياب معايير المحاسبة لتوعية وتثقيف المراجعين لإنجاز عملية المراجعة وتقبل الخطر التنظيمي، وأصبح تبني نظام تكنولوجيا المعلومات منحي عالمي ينتهج في تحكيم السيطرة علي بيئة المراجعة الداخلية وتأثيرها علي الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.

هدفت الدراسة إليتحديد أسباب فقدان التوجيهات المتاحة للممارسة الافضل مع إقتراح معايير محاسبية لتثقيف ومساعدة المراجعين لإنجاز عملية المراجعة وتقبل الخطر التنظيمي.

قد تمثلت فرضية الدراسة في الاتي:

هناك نموذج عام لأدوات تكنولوجيا المعلومات ومطبقة علي مستوي منظمات الأعمال.

توصلت الدراسة إلي أهم النتائج التالية:

ليس هناك نموذج عام لأدوات تكنولوجيا المعلومات ومطبق علي مستوي منظمات الأعمال.

ركزت الدراسة علي أثر تكنولوجيا المعلومات علي عملية المراجعة الداخلية ولم تركز علي الفحص الضريبي كإسلوب حديث لإدارة المخاطر الضريبية وهذا ماتميزت به الدراسة.

دراسة Silvia popescu2011[2].

تطرقت الدراسة إلي إدارة مخاطر المراجعة الداخلية ، حيث تمثلت الدراسة في أن المراجعة الداخلية تواجة مخاطر عديده تعيق إدارة المنشأة في تحقيق أهدافها بكفاءة وفاعلية.

هدفت الدراسة إلي إبراز الدور المحوري الذي تقوم به المراجعة الداخلية كدعامة أساسية للإدارة وتقييم عملية إدارة المخاطر من خلال المدخل المنهجي بالتركيز علي تحليل المناطق ذات الخطورة العالية طبقا لمعايير جودة نظام الرقابة الداخلية ، وتشير الدراسة إلي أن أثر المخاطر يكمن في المخاطر المعقدة والتي تتمثل في تحديد مواطن الضعف وتقيمها وتفسيرها ومعالجتها علي أساس منهج تقبل المخاطر.

ركزت الدراسة علي إدارة مخاطر المراجعة الداخلية ، بينما تناولت دراسة الباحث دور الفحص الضريبى فى تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية.

([1]) M.krishna &others, impact of information technology on internal Auditing, African Journal of business management, vol5,2011, pp.3523-3539.

(2) www.arpapress.com/volumes/vol9 ISSUE1/IJRRAS_9_1_18.PDF,2011.

دراسة Sampson Anamah2013م[1] .

ناقشت الدراسة تقيم نظام الرقابة الداخلية في بيئة الأعمال المحوسبة لمخاطر مهنة المراجعة وتحديات معدي التدريب المحاسبي وحيث تمثلت مشكلة الدراسة في أن حكم المراجعون المحترفون يجب ان يكون علي أساس من المعرفة والخبرة التي اكتسبوها من التدريب والتاهيل المهني المستمر، وكذلك مبنيا علي اساس قيم وقواعد السلوك المهني ، في حين أصبحت المعلومات و تكنولوجيا الحاسوب جزء مكمل لأي نظام معلومات محاسبي رغم مخاطر الضعف والتهديدات وأن التاكيد الأساسي لإجراء المراجعة هو تحديد المخاطر والغش والأخطاء من خلال العمل الإستشاري لفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة لتحديد مدي الإعتماد علي التقارير الداخلية المرتبطة بتأكيدات الإدارة.

هدفت الدراسة ألي توفير الأمان لحالات الغش وعدم دقة ومصداقية التقارير المالية نتيجة لعدم تسجيل العمليات المالية،حيث توصلت الدراسة إلي أنه تغير مجال المراجعة التقليدي ليس فقط بسبب التطويرالتكنولوجي فحسب بل أيضا بسبب سن التشريعات وهذه التطورات جاءت في خضم ظهور مواطن الضعف لفقد عامل الثقة والإحترام في مهنة المراجعة وخاصة بعدما دمرت سمعة المراجعة عند إنهيار كبري الشركات الإمريكية نحو إنرون وورلدكوم بازماليت.

تطرقت الدراسة علي كيفية الإستفادة من العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي ولم تتطرق علي الفحص الضريبي كإسلوب حديث لإدارة المخاطر الضريبية وهذا ماتميزت به الدراسة.

دراسةAPPAHEBIMOBWEI2013م[2].

تناولت الدراسة الميدانية تحليل العلاقة السببية بين فاعلية الفحص الضريبي والإلتزام الطوعي بدولة نيجريا .

هدفت الدراسة إلي إختبار الإقرارات الضريبية التي يقدمها المكلفين إلي الإدارة الضريبية للتأكد من مستوي الإلتزام الطوعي وذلك لمعرفة أثر الفحص الضريبي علي مستوي الإلتزام الطوعي .

أعتمدت الدراسة علي المنهج الإستنباطي لتحديد محاور الدراسة ووضع الفروض،والمنهج الإستقرائي لإختبار صحة الفرضيات وأستخدمت الإستبانة للدراسة المسحية.

---

(1) Sampson Anamah &Owusu Agyabeng , evaluating internal control in computerized works environment-a risk to audit professional and a challenge to accountancy training providers, Journal of finance & accounting ,issNo2222-1697(paper),issNo 2222-2847(online) vol 4 NO.1,2013.

APPAHEBIMOBWEI,acausality analysis between tax audit and tax compliance in Negeria ,European (2)journal of business and management ,ISSN-2839,vol.5,NO2,published paper,2013.

توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها ،وجود علاقة إيجابية بين فعالية الفحص الضريبي ومستوي الإلتزام الطوعي.

وعلي ضوء نتائج الدراسة توصلت الدراسة إلي أهم التوصيات منها، ضرورة أن تبين الحكومة النيجيرية للمواطنين بدرجة عالية من الشفافية الإيرادات الضريبية المحصلة وكيفية إنفاقها في الخدمات العامة ، ضرورة الإعتماد علي الفحص الضريبي بإعتباره كآلية لتخفيض المخاطر الناتجة من التهرب والتجنب الضريبي.

ركزت الدراسة علي تحليل العلاقة السببية بين فاعلية الفحص الضريبي والإلتزام الطوعي، بينما تناولت دراسة الباحث دور الفحص الضريبى فى تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية.

دراسة Andrew Okella 2014م[1].

ناقشت الدراسة إدارة الإلتزام الضريبي لضريبة الدخل في ظل نظام التقدير الذاتي لتحديث الإدارة الضريبية.

هدفت الدراسة إلي تحديث الإدارة الضريبية ومراجعة قضايا الإلتزام الضريبي لضريبة الدخل يفي ظل نظام التقدير الذاتي لعدد عشرة دول والتعرف علي فجوات التنفيذ والتحديات والإستفادة من المفهوم الحديث للإدارة الضريبية وإستخدام الفحص الضريبي كإستراتجية للتحكم في إدارة الإلتزام الضريبي بغرض تعظيم الإيرادات الضريبية وتقليل تكلفتها وتكاليف الإلتزام الضريبي،حيث بينت التجربة أن الإلتزام الضريبي يتم بفعالية من خلال تطبيق نظام التقدير الذاتي وركزت الإدارة الضريبية علي فحص غالبية الإقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين ،في حين أن ممارسات إدارة المخاطر ظلت غير مطورة ولم يستفاد منها بصورة جيدة.

توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها ، تشير إلي إعتماد كل الدول التي تبنت نظام التقدير الذاتي علي تعزير دور الفحص في مراجعة وفحص غالبية الإقرارات الضريبية مع إستيفاء شروط النظام.

ركزت الدراسة علي إدارة الإلتزام الضريبي لضريبة الدخل في ظل نظام التقدير الذاتي بينما تناولت دراسة الباحث دور الفحص الضريبي كإسلوب حديث لتحديد وإدارة المخاطر الضريبية وهذا ماتميزت به الدراسة.

---

(1) Ndrew Okella ,management income tax compliance through self assessment ,international monetary fund ,unpublished paper,2014.

الفصل الأول

الإطار النظري لمفهوم وأهداف وأساليب ومراحل الفحص الضريبي

المبحث الأول: مفهوم وأهداف ومقومات الفحص الضريبي.

المبحث الثانى: أساليب ومراحل الفحص الضريبي.

المبحث الثالث: تخطيط وفحص نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول

مفهوم وأهمية وأهداف ومقومات الفحص الضريبي

أولا :مفهوم الفحص الضريبي:

لإدراك المقصود بعملية الفحص الضريبى بشكل عام لابد من فهم المعنى اللغوى لكلمة الفحص أو الرقابة ثم إستثمار هذا المعنى اللغوى فى أوجه النشاط المراد إستخدامه فيها.فقد بين قاموس لسان العرب أبو الفضل جمال الدين محمد بن مكرم بن منظور الإفريقى المصرى أن معنى الفحص:شدة الطلب خلال كل شئ ،فحص عنه فحصاً:بحث وكذلك فحص وأفتحص ونقول فحصت فلان وفحصت عن أمره لاعلم كنه حاله ،وتعنى الرقابة لغة : المراقبة والملاحظة والحراسة، وهى مشتقة من الفعل راقب ،ورقبه أى حرسه ولاحظه ،(المعجم الوسيط الجزء الأول ص 36). وتعنى كلمة التدقيق ، إثبات المسألة بالدليل،فالتدقيق لغة مشتق من الدقة ،وتعنى الضبط والإحكام (المنجد فى اللغة والإعلام ،1998).

وبالتالى فإن النظرة العملية للفحص والمراقبه تختلف حسب الأشخاص وأوجه النشاط المراد تحقيق أهدافه. نتيجة للتداخل الكبير والخلط الشائع بين معانى الفحص والمراجعة والتدقيق فى الكتب العربية.

فقد راعى الباحث المدلول الفنى لهذه حين إستخدم مصطلح (فحص أو تدقيق) مرادف لكلمة Audit فى اللغة الإنجليزية هادفاً المدلول الفنى لهذه المصطلحات خلال هذا البحث .والفحص كلمة يفهمها المختصون من خلال نظرتهم إلى تحقيق إهدافهم .فيلجأ للفحص رجال القضاء وأجهزة الشرطة كإسلوب للتحرى وتقصى للظواهر المادية المتعلقة بالعمليات المتحققة للأحداث من قبل الأشخاص العادين أو المجرمين .ويستخدمه المحاسبون والمهنيون والمدققون على مختلف أنواعهم كإسلوب بحث وتقصى عن حقائق من خلال البحث عن المستندات والأدلة الثبوتية المتوفرة لإبداء رأى فنى محايد عن تلك الوقائع والأحداث، وهنا ما يهم حقيقة هو الفحص المتعلق بالأحداث المالية المتعلق بالمنشآت التجارية والصناعية والخدمية وخلافها ، وذلك للتأكد من صحة الأحداث المالية وقياس درجة موثوقيتها (درجة الإعتماد عليها) Credibility ، وذلك أن الأحداث المالية هى من صنع إدارة المشروع بإعتبار الإدارة وكيل عن المساهمين فى تحقيق نجاح إستثماراتهم ، فيجب عليها أن تقدم لهم بيانات مالية صحيحة وعادلة وإلا تم مقاضاتها لسوء الإدارة والتقصير فى أعمالها بناء على

تجاوز حدود الوكالة ، بل ربما تلجأ الدولة إلى مقاضاة الإدارة إذا ما ثبت أنها قدمت بيانات مضللة فى الإقرارات الضريبية المقدمة للدوائر الضريبية [1].

ويقصد بالفحص بصفة عامة أنه عملية تدقيق المستندات والحسابات والقوائم المالية لبيان مدى الإطمئنان إليها ،والفحص الضريبى يعتبر فحصاً لغرض خاص يتضمن فحص حسابات الممولين والمتشآت والشركات بهدف تحديد وعاء الضريبة المستحقة ،حيث يتأكد الفاحص من أن الميزانية تعبر عن المركز المالى الحقيقى للمنشأة ،وأن الحسابات الختامية تبين حقيقة أرباح المنشأة وتحتوى على نتائج كافة العمليات خلال الفترة طبقاً لما تقضى به التشريعات الضريبية المنوط به مباشرة تنفيذها[2].

وبمعنى آخر يمكن تعريف الفحص الضريبى بأنه نظام البحث والتقصى الموضوعى للظواهر المتعلقة بالعمليات الحقيقية التى يتضمنها الإقرار الضريبى الذى تقدمة المنشأة لمأمورية الضرائب المختصة بهدف التأكد من صدق تمثيل بيانات الإقرار لنتيجة تلك العمليات وفقاً لمتطلبات المحاسبة الضريبية [3].

وعرفه آخرون بإنه الرقابة على أداء المجتمع الضريبى فيما يختص بتنفيذ التشريعات الضريبية والقوانين والنظم واللوائح التي تنص على إلزام الممولين بإمساك الدفاتر والسجلات المحاسبية وفقا للمبادئ و المعايير المحاسبية باعتبارها وسيلة القياس المحاسبي ،وذلك عن طريق فحص نظام الرقابة الداخلية والبيانات والمعلومات والحسابات المراجعة والدفاتربإعتبارها الأساس الذى يعتمد عليه بصفة أساسية فى ملء الإقرارات الضريبية الخاصة بنشاط دافع الضريبة مستندياً وفنياً وتحليلها إنتقادياً ومقارنتها بهدف الوصول إلى الوعاء الضريبى.

كما تم تعريفه أيضا بأنه عملية مراجعة المستندات والدفاتر والسجلات والقوائم المالية،سواء من الناحية الحسابية أو المحاسبية لبيان مدى الإطمئنان إليها[4].

ومن التعريفات أعلاه يمكن أن نستخلص الهدف من الفحص والمراجعة كما يلي:

- تحديد وعاء الضريبة بصورة علمية وعادلة.
- زيادة الإلتزام الطوعى عند دافعى الضرائب .
- تصحيح مسارالممولين من خلال الإلتزام بالنظم والقوانين والتشريعات الضريبية.

(1) د.سنهورى عبد الرازق، السيط فى شرح القانون المدنى، المجلد رقم 7، دار إحياء التراث العربى، القاهرة،1964 ،ص371 .
(2) د.جلال الشافعى، أساليب الفحص الضريبى الحديثة،النسر الذهبى للطباعة،2000م، ص 5.
(3)د.جلال الشافعى، الفحص الضريبى، مكتبة المدينة بالزقازيق ،1992م،ص ص 4-6.
(4) د.رؤوف عبدالمنعم محمد وآخرون،المحاسبة الضريبية(2)،كلية التجارة،جامعة القاهرة ،مركز جامعة القاهرة للتعلية المفتوح،2007م،ص96.

- توعية وتثقيف دافعى الضرائب بضرورة إمساك الدفاتر والمستندات حسب القانون.
- الحفاظ على التوازن بين حقوق وواجبات دافعى الضرائب من جهة والدولة والإدارة الضريسبية من جهة أخرى.
- تقليل حالات التهرب والتجنب الضريبى.

يستنتج الباحث مما سبق أن الفحص الضريبي يعني فحص للبيانات والمعلومات من واقع المستندات والدفاتر والسجلات المحاسبية للنواحي التشريعية والفنية والتطبيقية بهدف تصحيح مسار الممولين وتطوير أساليب الفحص للتأكد من مدي إلتزامهم بالنواحي التشريعية من حيث التشريعات والقوانين الضريبية والنظم واللوائح ،والفنية من حيث تطوير الإتجاهات الحديثة للفحص الضريبي والإلتزام بمبادئ ومعاييرالمحاسبة والمراجعة الدولية، والتطبيقية من حيث إسناد عملية الفحص الضريبي إلي جماعة (team work) مؤهلين لهم المعرفة والخبرة الكافية للقيام بعملية الفحص الضريبي بكفاءة وفاعلية بدلا من إسناده إلي أفراد (Individuals) هم عرضة لإغراءات الممولين.

نظرا لأن التجارة الإلكترونية تعتبر سمة أساسية من سمات القرن الحادي والعشرين ، حيث تسود مختلف أنحاء العالم ، وسوف تكون ذات أهمية بالغة ولما كانت التشريعات الضريبية القائمة قد لا تتلاءم نصوصها مع وجوب فرض الضريبة على الصفقات والمعاملات التي تتم من خلال التجارة الإلكترونية والأرباح الناتجة عنها ، باعتبار أنها تنصب أساسا على الصفقات والمعاملات المتعلقة بالتجارة التقليدية التي تختلف في كثير من الأمور عن التجارة الإلكترونية . مما يتطلب محاولة التعرف على كيفية معاملة الصفقات التي تتم من خلال التجارة الإلكترونية والأرباح الناتجة عنها من الناحية الضريبية ، والإجراءات اللازمة لمتابعة هذه الصفقات وأسلوب فحصها[1].

أن إستخدام تكنولوجيا المعلومات في مختلف مناحي الحياة يمكن الإستفادة منه في تحسين العديد من الجوانب علي المستوي الفردي وعلي مستوي المجتمع في مختلف مجالات الأعمال[2].

1. أهمية الفحص الضريبى:

تكمن أهمية الفحص الضريبى فى كونه وسيلة لاغاية تهدف إلى خدمة الإدارة الضريبية فى تحديد وقياس الوعاء الضريبى عل نحو علمى ومنظم يحافظ على حقوق المكلفين بالدولة جنباً إلى جنب بالإضافة إلى زيادة مستوى الإلتزام الطوعى بأحكام التشريع الضريبى والإمتثال له ،ويقلل من حالات التهرب والتجنب الضريبى وأشكاله ،وزيادة حصيلة الإيرادات الضريبية ،وتصحيح مسار عدم الإلتزام

(1) د. جلال الشافعي ، أساليب الفحص الضريبي الحديثة، د.ن ، النسر الذهبي ، 2000 ، ص ص 5-6.
(2) طلال وعلام،التدقيق الألكتروني مرجع سابق ص179.

الضريبي للمكلفين والممولين وتوعيتهم وتثقيفهم بالنظم واللوائح والقوانين والتشريعات الضريبية ،ومساندة النظام الضريبى فى تحقيق أهدافه الإقتصادية والإجتماعية والسياسية[1].

2. المراجعة والفحص الضريبى:

أن الإسلوب الذى ينتهجه الفاحص الضريبى هو نفس الإسلوب الذى يتبعه المدقق المالى CPA هو الإلتزام بقواعد GAAS ومعايير ونشرات الضرائب الصادره عن جمعية المحاسبين الأمريكية مع مراعاة إختلاف الهدف لكل منهما فى التقرير الصادر الى الجهات المستفيدة سواء أكان مستقلاً أو موظفا فى أحد الدوائر الإقليمية الضريبية[2].

أما الفاحص الضريبى الموظف ضمن الإدارة الضريبية فهو موظف مرتبط بتعليمات مشروعة،ولديه وقت كافى للبحث والتقصى للوصول إلى أهدافه بعكس المدقق المستقل المرتبط بالوحدة الإقتصادية بعقد معين يفرض عليه أن ينهى فحصه خلال فترة معينة،وإلا تعرض لمساءلآت قانونية.

فعلم التدقيق يهدف إلي التاكد من عدالة القوائم المالية ، وهي جوهر وأساس عملية التدقيق الخارجي ، ويري الدكتور خليل: أن مدقق الحسابات الخارجي يباشر مجموعة من الإجراءات الفنية يطلق عليها المراجعة المحاسبية االسجلات والقوائم المالية ليتمكن من إبداء رأيه الفني المحايد عن صدقها وعدالتها.أن مفهوم الباحث للفحص الضريبي من خلال الممارسة العملية أنها عملية إجرائية ،مركبه تتكون من أعمال متعاقبة زمنيا ويعتبر كل عمل من الأعمال نتيجة للعمل السابق ، فمزاعم الإدارة في إثبات البيانات المالية خلال الفترة المحاسبية تعتبر مقدمة لإعداد التقارير المالية التي تعتير نتيجة لتقديم الإقرار الضريبي وبالتالي فإن الفاحص الضريبي يهدف إلي التحقق من عدالة القوائم المالية المقدمة من قبل الممولين مستخدما أساليب الفحص الضريبي المستمده قواعدها من قواعد التدقيق والمحاسبة المتعارف عليها دوليا ومحليا، بالإضافة إلي قواعد ومعايير أخري وذلك للتأكد من [3]:

أ. التحقق من الواقعة المنشئة للضريبة.

ب. تحديد التاريخ الذي تحققت فيه الواقعة المنشئة للضريبية.

ج. تحديد القانون الواجب التطبيق للواقعة المنشئة للضريبة.

د. تحديد مقدار الإلتزام الضريبي من حيث السعر والمقدار.

---

(1) د.خالد أمين عبدالله، تدقيق الحسابات، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات،القاهرة،2014م،ص9.

(2) محمد محمود ذيب، التدقيق لاغراض الفحص الضريبى في فلسطين ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس ،كلية الدراسات العليا، ماجستير فى المحاسبة غيرمنشور،2005م،ص 54.

(3) خليل أحمد محمد،المراجعة والرقابة المحاسبية ، القاهرة،دار الجامعات المصرية،1973،ص ص122-123.

يقصد بمراجعة الحسابات الإطلاع علي الدفاتر والمستندات الخاصة بالمنشأة والحصول على التفسيرات اللازمة من القائمين على شئونها للتحقق من أن الحسابات الختامية والميزانية تعبر عن المركز المالى الحقبقى للمنشأة ،بينما يقصد بالفحص الضريبى الإطلاع علي الدفاتر والمستندات الخاصة بالمنشأة والحصول على التفسيرات اللازمة من القائمين على شئونها لتحقيق غرض خاص حدد قبل القيام بعملية الفحص،وعلى ذلك نجد أن المراجعة تعنى التعميم بينما الفحص يقصد به الخصوصية(Tax investigation) [1].

يختلف عمل المراجع عن عمل الفاحص الضريبى فى بعض المهام نذكر منها[2]:-

1. يبدأعمل الفاحص الضريبى بعد نهاية السنة المالية وبعدإنقضاء المدد الممنوحة للمموليين افراداً كانو أو شركات لتقديم إقراراتهم ،بينما يجوز للمراجع أن يبدأ مراجعته خلال السنة أو عقب إنتها السنة المالية مباشرة.
2. يقوم الفاحص الضريبى بإجراء بعض الإختبارات لبعض الحسابات وفى هذه الحالة قد تختلف وجهة نظر الفاحص الضريبى عن وجهة نظر مراجع الحسابات مثل الإهلاكات والإحتياطيات وبعض بنود المصروفات.
3. يقوم الفاحص الضريبى بإجراء بعض الإختبارات لبعض الحسابات وفى هذه الحالة قد تختلف وجهة نظر الفاحص الضريبى عن وجهة نظر مراجع الحسابات مثل الإهلاكات والإحتياطيات وبعض بنود المصروفات.
4. ليس من واجب المراجع أن يوضح مقدار الأرباح الحقيقية التى أظهرتها حسابات المنشأة إذ يقتصر عمله على أن يتضمن تقريره التحفظات التى يراها فلى حين أن الفاحص الضريبى يجب عليه أن يحدد وعاء الضريبة التى يطبق قانونها.
5. أن المراجع يقوم بتقديم تقريره إلى موكله من الممولين أفراداً كانو أو شركات ،بينما الفاحص الضريبى يقوم بتقديم تقريره إلى جهة حكومية ألا وهى الضرائب.
6. قد يرى الفاحص الضريبى الإعتماد على على تقرير المراجع فى التقليل من بعض الإختبارات التى يرى القيام بها وفى التمسك ببعض التحفظات التى ترد بهذا التقرير،بخلاف المراجع فإنه لايعتمد على على ماورد فى تقرير الفاحص الضريبى لإبداء رأيه فى بعض

(1) د.جلال الشافعى، الفحص الضريبى على أرباح شركات الأموال والضريبة العامة على الدخل،مكتبة المدينة ،الزقازيق،1987،ص5.
(2) محمد حامد عطا، الفحص الضريبى للأنشطة،الموسوعة الضريبية المجلد الثالث،الأسكندرية دار الطباعة الحره،1994م،ص ص 9،10.

نواحى الحسابات وذلك لأن مهمة المراجع تسبق مهمة الفاحص الضريبى،ويتفق عمل المراجع مع عمل الفاحص الضريبى فى بعض النواحى نذكر منها:-

أ. يرتكز عمل كل منهما على نفس المجموعة الدفترية والمستندات الخاصة بالمنشأة عن الفترة المالية الواحدة.

ب. يخول لكل منهما الحق فى الإطلاع على الفاتر والمستندات سواء كانت دفاتر أصلية أم فرعية مادامت لها صلة بالغرض الذى من أجلة يزاول مهمته.

ج. يرتكز عمل كل منهما على معايير المحاسبة الدولية عند المراجعة والفحص الضريبى.

د. لكل منهما الحق فى الحصول على التوضيحات والتفسيرات التى لا تظهرها الدفاتر،كما لهم حق طلب البيانات والإيضاحات الازمة لتأدية وظيفتهم.

هـ. كل منهما ملزم بمراعاة سر المهنة طبقاً للقانون.

و. يعتمد كل منهما على نظام الضبط الداخلى فى عمله وفى طريقة المراجعة المستندية والآلية.

ثانياً :أهداف الفحص الضريبي:

ترتكزعملية الفحص الضريبي على المستندات والدفاتر والسجلات المحاسبية باعتبار أنها تمثل الأساس الذي يتم الإعتماد عليه في بيان الإقرارات الضريبية وذلك بغرض تحقيق الأهداف الآتية[1].

1. تصحيح مسار الممولين من خلال الإلتزام بالنظم والقوانين والتشريعات الضريبية ومعايير ومبادئ المحاسبة والمراجعة الدولية.
2. التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات ومدى الإعتماد عليها للوصول إلي الأرباح أو الخسائر الحقيقية للمنشأة .
3. التحقق من أن الدفاتر والسجلات منتظمة من حيث الشكل ومعدة وفقا للقواعد والأصول القانونية والمحاسبية التي تنظم الإحتفاظ بالقيد والدفاتر.
4. التأكد من أن الدفاتر والسجلات تشمل كافة أنشطة الممول ،وتتضمن أرباحه الحقيقية.
5. اكتشاف ما يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء بكافة أنواعها حسابية او كتابية.
6. اكتشاف التزوير و التلاعب الذي يظهر الحسابات بصورة غير حقيقية وذلك بهدف التهرب من سداد الضريبة.

---

(1) د . امين السيد احمد المصطفي ، مرجع سابق ، ص 145.

7. معالجة كل ما جاء بالدفاتر والسجلات المحاسبية وفقا للقوانين و التشريعات الضريبية بغرض تحديد الوعاء الحقيقي للضريبة وذلك تأسيسا علي أحكام القانون الخاصة بالتثبت من الدخل الخاضع للضريبة بشقيه المباشر وغير المباشر.

كما لا تختلف أهداف الفحص والمراجعة في نظام التقدير الذاتي عنها في أنظمة التقدير الضريبي الأخرى حيث تتم عملية الفحص و المراجعة على المستندات والدفاتر و السجلات المحاسبية التي يتم الإستناد إليها في ملء الإقرارات الضريبية والتي يتم فيها تحديد الضرائب المستحقة ، إلا انه يضاف لتلك الأهداف مساهمة برامج الفحص والمراجعة في توعية وتثقيف المكلفين بأحكام التشريع وكيفية قياس وحساب الضريبة لإنتقالها إليهم في نظام التقدير الذاتي كما سبق بيانه.

يمكن تلخيص تلك الأهداف على النحو التالي:

أ. تنمية الالتزام الطوعي للممولين والمكلفين من خلال توعيتهم وإرشادهم بأحكام القوانين واللوائح الضريبية فيما يتعلق بواجباتهم في مجال القياس من حيث إمساك المستندات والدفاتر والسجلات وتقديم الإقرارات وكيفية القياس و العقوبات و الجزاءات لغير الملتزمين وغيرها من الأحكام.

ب. التحقق من سلامة الأنظمة المحاسبية ومدى دقة وصحة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات وخلوها من الأخطاء ومدى الاعتماد عليها ووفاءها بمتطلبات القوانين و اللوائح الضريبية.

التأكد من دقة وصحة الإقرارات المقدمة من الممولين والمكلفين الذين يخضعون للفحص الانتقائي وإكتشاف المخالفين وحالات عدم الالتزام والتهرب الضريبي وتطبيق العقوبات الرادعة المنصوص عليها.

ج. تعظيم الحصيلة الضريبية عن طريق كشف المبالغ غير المعلن عنها عن طريق التلاعب وتخفيض قيم الضريبة.

ثالثا: أنواع التدقيق:

وقد بين أنواع التدقيق كما يلي[1]:

1- التدقيق المالي Financial Audit

2- تدقيق الإلتزام Compliance Audit

3- تدقيق الأداء performance Audit

---

(1) د. محمد محمود ذيب،مرجع سابق،ص16.

4- التدقيق لغرض معين Forensic or Investigation.

ويكون هذا النوع من التدقيق بهدف البحث عن حقائق معينة والوصول إلي نتائج معينة يستهدفها الفحص ،ولكن لأهمية دور الضرائب في حياة الدول الصناعية المتقدمة وكذلك في الدول النامية والتي تعتمد في معظم إيراداتها علي الضرائب غير المباشرة بالإضافة إلي أنواع الإيرادات الأخري، فإن الباحث لم يركز علي الأنواع السابقة من أنواع التدقيق بإستثناء التدقيق الخاص بالتدقيق الضريبي والذي يقع ضمن التدقيق لأغراض خاصة أو تدقيق الإلتزام compliance Audit ،إلا أن البعض يري إنه لما كانت المشاكل المحاسبية ذات الطبيعة الدولية لا تقتصر علي تلك المشاكل التي تتعلق بالقياس الماسبي للربح ،ولكنها تمتد لتشمل عدة مجالات أخري في نطاق الهيكل المحاسبي مثل المحاسبة الضريبية والإدارية ومحاسبة التكاليف بالإضافة إلي تدقيق الحسابات ،ولما كانت خدمات التدقيق الضريبي من الخدمات العامة وهي خدمات ذات طبيعة تحليلية Analytical وإنتقادية Critical، وإستكشافية Investigation،يقوم بها الفاحص الضريبي في إطار مجموعة من المعايير التي أصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين ،وهذه مقسمة إلي ثلاث مجموعات أسوة بالمعايير العامة للتدقيق GAAP ،فإنه يمكن القول أن هناك مجالات أخري للتدقيق لأغراض خاصة ومنها الفحص الضريبي[1].

ويري البعض أن الفحص الضريبي هو عملية منهجية ومنظمة لجمع أكبر قدر ممكن من الأدلة وقرائن الإثبات التي تمكن الفاحص الضريبي من إبداء رأيه الفني والمحايد عن صحة وعدالة الإقرارات الضريبية المقدمة من المكلفين (أشخاص ، شركات) بهدف التاكد من صدقها وتمشيها مع النظم والقوانين والتشريعات الضريبية ومسايرتها لمعاييرالتقاريرالمالية الدولية IFRS.

رابعا: كفاءة وفاعلية الفحص والمراجعة من منظور متطلبات نظام التقدير الذاتي:

1. الكفاءة: Efficiency

هي عملية مستمرة ومتفاعلة تهدف الي توحيد الجهودالفردية والجماعية نحو تحقيق الأهداف المشتركة بإستخدام الموارد المتاحة الإستخدام الأمثل.كما عرفت الكفاءة علي إنها مدي إستخدام الإدارة لعوامل الإنتاج المتاحه بالمشروع الإستخدام الأمثل[2].

(1) أحمد الضي ود.الهادي ادم ،ورقة علمية،كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي من منظور متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي، مجلة دراسات حوض النيل ،العدد 23،جامعة النيلين ،السودان ،2015م،ص8.

(2) عفاف أحمد عبدالله، دورالتحليل المالي في تقويم كفاءة الأداء المالي للمصارف، ماجستير محاسبة عير منشور، كلية التجارة ،جامعة النيلين ،2014م.

2. الفاعلية: Effectiveness

يمكن تعريف الفعالية بأنها أداء الأعمال بطريقة صحيحة لتحقيق الأهداف وترتبط بالقيادة ،بينما تشير الكفاءة إلي الموارد المستخدمة المتاحة لتحقق الأهداف.

من التعريف أعلاه يتضح أن مصطلح الفعالية والكفاءة مرتبطان بالادارة وكلماء زادت الفعالية والكفاءة كلما كانت هناك إدارة ناجحة.

يمكن تعريف الفعالية بأنها أداء الأعمال بطريقة صحيحة لتحقيق الأهداف وترتبط بالقيادة ،بينما تشير الكفاءةإلي الموارد المستخدمة المتاحة لتحقق الأهداف[1].

ويتضح للباحث من خلال العرض السابق لمفهومي الكفاءة والفاعلية أن كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي تعني قيام الإدارة الضريبية بإستخدام مواردها المادية والبشرية الموجهة نحو عملية الفحص الضريبي الإستخدام الأمثل في تحقيق الاهداف المرجوة ،بحيث تركز الإدارة الضريبية جهودها في تأهيل الفاحصين وتعزيز القوانين الرادعة للأغراض الفحص الضريبي لضمان كفاءة وفاعلية الفحص والمراجعة في تحقيق أهداف التوعية والتثقيف الضريبي والرقابة على الالتزام يجب توافر مجموعة من المتطلبات الرئيسية والتي يمكن تلخيصها فيما يلي[2]:

أ. ضرورة توفير برامج فعالة للفحص و المراجعة لإختيار الحالات التي تخضع للفحص، إجراءات الفحص ، الفحص الميداني واجبات الفاحصين ، التحليل المالي ، حيث انه وفي غياب هذه البرامج يتدهور مستوى الإمتثال وتضعف مصداقية الإدارة الضريبية نتيجة لإختلاف الإجراءات وإتباع الأساليب التقديرية في الفحص والمراجعة وغيرها من المشاكل

(1) د. أمين لطفي،مرجع سابق،2007م ،ص 493.
(2) أوليفيه بينون وآخرون، مرجع سابق ، ص 74.

مما يؤدى إلى ازدياد المنازعات بين الإدارة الضريبية و الممولين و المكلفين وإنعدام الثقة بين الطرفين.

ب. ضرورة توفر شبكة معلومات قومية تتحكم فى مفاصل الإقتصاد الوطنى تربط الديوان بالوزارات والجهات الحكومية ذات الصلة لأغراض توفير المعلومات الملائمة والإستفادة منها لأغراض الفحص الضريبى من خلال الرقم التعريفى للممولين.

ج. توفر الإعداد الكافية من الفاحصين والمراجعين المؤهلين علميا وعمليا حيث لا يمكن تطبيق برامج الفحص الضريبي الفعالة الا من خلال فاحصين ومراجعين تتوفر لهم الكفاءة العالية والتأهيل العلمي في مجال المحاسبة والمراجعة الضريبية لمقدرتهم على إتباع الاتجاهات والأساليب الحديثة في الفحص و المراجعة الضريبية.

د. ضرورة دعم الإدارة العليا وقناعتها بمدخل الإدارة العامة للفحص والمراجعة حيث أن عدم توافر برامج الدعم يضعف نشاط وفاعلية الفاحصين وجديتهم في في تطبيق برامج الفحص الضريبي.

هـ. وضوح وشفافية التشريع الضريبي ،بحيث تكون النصوص محددة بشكل يسهل على المسجلين تطبيقها و الا تترك أحكامه مجالا للإجتهاد الشخصي في التطبيق يترتب عليه الإختلاف بين المكلفين والممولين والفاحصين.

و. أن يتضمن التشريع الضريبي تعزيز العقوبات الرادعة على المخالفين لأحكامه وأن تطبق هذه العقوبات بانتظام حتى تحد من حالات عدم الإلتزام الضريبي المتمثلة في مخالفات التهرب والتجنب الضريبي.

إن برامج الفحص و المراجعة الفعالة تعتبر من العوامل الرئيسية لنجاح نظام الفحص و المراجعة وذلك من خلال دورها في توحيد وتوثيق إجراءات الفحص الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية وما يترتب على ذلك من تدعيم الثقة ومد جسور العلاقات بين أطراف العملية الضريبية التي يرتكزعليها مفهوم نظام التقدير الذاتي.

يري الباحث: أن الكفاءة تعني الإستخدام الأمثل للموارد المادية والبشرية وبينما تعني الفعالية مدي المقدرة علي تحقيق الأهداف المرجوة.

تتميز برامج الفحص و المراجعة الأكثر نجاحا من حيث التصميم بالسمات والمبادئ الآتية [1].

أ. التغطية الواسعة لمجموعات المكلفين بحسب الحجم والقطاع ولقضايا الامتثال مع فحص ومراجعة ثلث مجموع المكلفين سنويا.

ب. إجراء عملية فحص صغيرة وموجهة نحو مسائل معينة مثل مراجعة مبالغ الخصم عن مدخلات خاضعة للضريبة وتستخدم في أنشطة معفاة من الضريبة ، او عن مشتريات خاصة او شخصية.

ج. التحقق من الحالات التي يشتبه في إشتمالها على عمليات إحتيال او غش خطيرة وتقديم مرتكبيها للمحاكمة حالة ثبوتها.

كما أن هناك مجموعة من الأسباب تؤدى للفشل في تنفيذ برامج فعالة للفحص من أهمها[2]:

أ. عدم توفر الإعداد الكافية من الفاحصين ذوى المهارات العالية و الذين لا يحصلون على أجور عالية.

ب. الإفتقار إلى المؤسسية الراسخة فيما يتعلق بالممارسة السليمة للفحص المحاسبي.

ج. عدم توفر الدعم السياسي الواضح للإدارة الضريبية.

د. عدم كفاية الإستعدادات عند بداية تطبيق الضريبة.

هـ. عدم توفر البيئة القانونية و القضائية الملائمة.

يستنتج الباحث مما سبق أن الهدف الأساسى من عملية الفحص الضريبى هو تصحيح مسار مخاطر عدم الإلتزام من قبل الممولين من حيث الإلتزام بمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية والمستندات ومفاهيم ومعايير المحاسبة المتعارف عليها دوليا وعليه تتحقق كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي عندما تكون نسبة مساهمة عملية الفحص الضريبي في الإيرادات المحصلة فعليا تتراوح مابين (5%-20%) وهذه النسب تدل علي كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي وهي تتناسب تناسباعكسيا مع مخاطرالإيرادات الضريبية ،كلما كانت نسبة مساهمة الفحص الضريبي من التحصيل الفعلي أقل 20% كلما قلت مخاطر الإيرادات الضريبية والعكس صحيح.

خامسا: مقومات الفحص الضريبي:

يقوم الفحص الضريبي علي عدة مقومات أساسية منها ،دراسة الإقرارات ومراجعتها ،والنظام المحاسبي والحسابات الختامية أو الحسابات المراجعة كما يلي:

1. دراسة الاقرار الضريبي:

---

(1)وثيقة أعدت لمؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية المعني بضريبة القيمة المضافة ، مرجع سابق، ص ص30 – 31.

(2) المرجع السابق ، ص31.

أن الاقرار الضريبي هو أحدث ما وصل إلية فكر المشروع الضريبي وهو يبحث عن النظام الذي يقيم العدل بين الممولين ويحقق الصالح العام ورغم ذلك فأنه لم يسلم من النقد ، ويلاحظ أن مصلحة الضرائب قد حددت المقصود بالاقرار الشهرى الذى يقدمه المكلف خلال الخمسة عشر يوماً التالية لشهرالمحاسبة ،وهذا الإقرار يجب أن يقدم حتى لو لم يمارس المكلف نشاطاً فى البيع أو الشراء خلال شهر المحاسبة [1].

أنه يعد اقرار بالمعنى المقصود كل ورقة يتقدم بها الممول في الميعاد القانوني لمصلحة الضرائب ويبين فيها مقدار ربحه أو خسائره وتكون مستوفاه من حيث الشكل والأوضاع المنصوص عليها في القانون الضريبى.

مما سبق يمكن تعريف الإقرار بانه إعتراض مكتوب يتقدم به الممول إلي مصلحة الضرائب في الميعاد الذي يمحددة القانون ويضمن نتيجة أعماله الخاضعة للضريبة خلال فترة زمنية معينة قد تكون سنة أو اقل أو أكثر ويكون أساساً يبني عليه تقدير أيرادته بحيث يكون أقرب من الحقيقة بقدر المستطاع [2].

أن مزايا الإقرار الضريبي واضحة ومؤكدة حيث أن الممول هو الوحيد الذي يعرف جيداً دخله وزمته وأرباحه أو رقم أعمالة وهو وحده أيضاً الذي يستطيع أن يعلن عن حقيقة العناصر الخاضعة للضريبة كما أن الإقرار يسهل العمل الملقى الكامل علي مأمور الضرائب .

ولما كان الاقرار هو الأداة التي أستعان بها المشروع الضريبي لتحقيق أرباح الممولين الخاضعين للضريبة فقد حرص المشرع علي منح مصلحة الضرائب سلطة التحقيق مكن صحة ما تضمنه هذه الإقرارات عن طريق دراستها دراسة متعمقة وحتى يتسنى للمأمور الفاحص من الوصول إلي نتيجة أعمال المنشأة التي تضمنها الإقرار المقدم لمصلحة الضرائب عن السنة السابقة ، وعن طريق دراسة الإقرار بواسطة المأمور الفاحص يمكن تحقيق النقاط التالية : –

أ. معرفة بداية ونهاية السنة المالية للمنشأة لتحديد أجل التقادم واتخاذ الإجراءات اللازمة قبل إنتهاء هذا الأجل حرصاً علي حقوق الخزانة.

ب. التحقق من مدى إنتظام الممول في تقديم الإقرارات بنظرة علي الإقرارات المرافقة وتتابعها.

(1) أ.محمد محمود مصطفي أحمد،المحاسبة عن ضريبية المبيعات وتأثيراتها علي ضريبة الدخل،ماجستير،كلية التجارة،جامعة عين شمس،1997،ص 83-98.

(2) د.جلال الشافعى ،أساليب الفحص الحديثة، مرجع سابق ، ص 46.

ج. عمل المقارنات بين إقرارات الممول في السنوات المختلفة لمعرفة مدى الإختلافات بين رقم الأعمال أو المبيعات مثلاً أو قيمة الخدمات التي تؤديها المنشأة ونسبة إجمالي الربح في كل منها بغرض الإسترشاد بها عن الفحص والبحث عن أسباب الفروق الكبيرة فيها.

د. التعرف علي بعض الإيضاحات من واقع الإقرار كالكيان القانوني للمنشأة والحالة الاجتماعية ومصادر الإيرادات المختلفة ونسب توزيع الربح بين الشركاء.

هـ. التحقق من أن الضريبة المستحقة من واقع الإقرار قد تم سدادها.

3. مراجعة الاقرار الضريبي:

يجب علي الفاحص قبل القيام بعملية الفحص التفصيلية فحص إقرارات الممولين فحصاً مكتبياً إذ أن إقرارات بعض الممولين تحتوى علي أخطاء ظاهرة يمكن إكتشافها بمجرد الإطلاع علي هذه الإقرارات دون الرجوع إلي الدفاتر التي تستند إليها ، فيجب علي الفاحص الضريبي تصحيح هذه الأخطاء.

4. النظام المحاسبي والحسابات الختامية:

أن صحة عناصر القوائم المالية لا تتوقف فقط علي دقتها الحسابية وتأيدها مستندياً ولكن الأمر أبعد من ذلك فقد تكون هناك عمليات أجريت في السجلات تؤيدها مستندات مصطنعة لا تعبر عن الواقع وقد تزاول المنشأة انشطة أو أعمال لا تثبت في الدفاتر وذلك بغرض عدم إظهار حقيقة نتيجة النشاط لذلك فالأمر لا يتوقف علي الدقة الحسابية والمراجعة المستندية لعناصر القوائم المالية ، بل يتعين أجراء الدراسة الإنتقادية لكافة عناصر القوائم المالية من نتائج إذ أن الفحص الحسابي إذا أنصب علي صحة الأرقام من الناحية الشكلية دون الإهتمام بالتحليل المادي للوقائع فأنه يعتبر غير كاف ويفقد الغرض منه[1] .

ومما هو جدير بالذكر أن للشكل الذي توضح به الحسابات المرفقة بالإقرار والتي نص عليها القانون أثراً هاماً في تسهيل مهمة الفاحص الضريبي سواء كانت مهتمة بقصد الفحص المكتبي أو فحص حسابات المنشأة ودفاترها في مقرها وكلما انت طريقة عرض الحسابات وتنسيق مفرداتها واضحة ومطابقة للوضع الفني كلما ساعد ذلك علي توجية الفاحص الضريبي التوجيه السليم في عمله ، حقيقة أن التشريع الضريبي لم يتضمن من النصوص ما يلزم المنشأت بإظهار حساباتها بشكل معين كما فعلت التشريعات الغريبة ، الا أن الواجب المهني الملقى علي عاتق المحاسبين والمراجعين القانونين ورغبتهم بالارتقاء بفنهم الذي يزاولونه والأمانة التي حملوها من قبل موكليهم تحتم عليهم

(1) د. جلال الشافعى، أساليب الفحص الضريبى مرجع سابق ،ص ص39-49.

التنسيق والإيضاح المطلوب ، وعلي أية حال إذا أدى المحاسب واجبه في هذا الشأن علي الوجه الاكمل فإنه يتيح للفاحص الضريبي أساساً صالحاً يمكن الإعتماد عليه في توجية عملية الفحص المكتبي أو الفحص الحسابي بمقر المنشأة توجيهاً سليماً.

وفيما يلي فحص لبعض عناصر الحسابات الختامية والتي يمكن أن يستخلصها الفاحص الضريبي عند فحصة تلك المنشآة ضريبياً أن يناقش علاوة علي الإختبارات الأخرى التي يجريها[1]: –

أ. تخفيض بضاعة أخر المدة

ويكشف عن قيمة التخفيض المذكورة ، حيث أن القاعدة الشائعة في العرف التجاري والتي تقبلها مصلحة الضرائب في تقويم المخزون علي اساس سعر التكلفة أو السوق أيهما أقل وهذه الملاحظة التي تظهر للفاحص الضريبي كثيراً ما تلجأ إليها المنشآت بأن تخفيض قيمة بضاعة أخر المدة وذلك أما بتخفيض أسعار البضائع المختلفة دون مبرر أو بإثبات أصناف موجودة بكميات أقل من الكميات الحقيقية وذلك رغبة في تحقيق أحد أمرين : –

- تكوين إحتياطي سري لموجهة انخفاض الأرباح في السنوات المقبلة لاي سبب ما.
- قصد التلاعب وتخفيض قيمة المبيعات في السنوات التالية بقيمة الفرق في بضاعة الجرد الحالية.

وللتأكد من صحة رقم المخزون يجب إتباع الخطوات التالية : –

- التأكد من مكن صحة التقييم وذلك بأخذ بعض الأصناف علي سبيل العينة وتراجع الأسعار التي تباع بها هذه الأصناف في فترات سابقة أو لاحقة للجرد فإذا ما تبين أن متوسط سعر البيع يعطي نسبة تتفوق مع نسب الربح الإجمالية الظاهرة في الحسابات كان دليلاً علي أن أساس التقييم سليم أما إذا كان الفرق كبير دون مبرر فيجب إعادة البحث لمعرفة الحقيقة
- التأكد من صحة كل من الكميات والقيمة الاجمالية للبضاعة بكشف الجرد والتأكد أيضاً من أن المنشأة تتبع أساس واحد وثابت في تقدير قيمة البضاعة دون تعديله من سنة لأخرى.

ب. **إستهلاك المباني:**

يكشف عن المغالاة في إستهلاك المباني بأن يطبق التعليمات التنفيذية لمصلحة الضرائب التي تحدد نسب معينة لإستهلاك أصول المنشأت. ويجب ألا يفهم أن تحفظ وأرد بتقرير المحاسب القانوني لابد أن يؤدي إلي إستنتاجات ضريبية إذ أن هناك التحفظات لا تتصل بالغرض الضريبي .وجدير بالذكر أنه يجب علي المأمون الفاحص قبل أن يبدأ خطوات الفحص أن يكون

(1) د.محمدحامد عطا، الفحص الضريبى للأنشطة، مرجع سابق، ص 16.

ملماً بالنظم المحاسبية المتنوعة وكذلك نظم الرقابة الداخلية المتبعة بالمنشآت المختلفة ، فبالنسبة للنظم المحاسبية المتبعة بالمنشآت المختلفة نجد أن المجموعة الدفترية المستخدمة في كل منها تتنوع طبقاً للنظام المحاسبي المطبق.

كما أنه لا يوجد قيد علي أي منشآة في إتباع نظام معين فكل منشأة لها أن تختار النظام المحاسبي الذي يتلائم وطبيعة ظروفها ونشاطها، ومن الأنظمة المحاسبية المعروفة هي النظام الايطالي ويتكون من دفتر عامة ، ودفتراستاذ عام ودفتر يومية مساعد وهذا النظام بسيط وسهل وواضح ويصلح للمنشآت الصغيرة وهنالك النظام الفرنسي وتمسك فيه دفاتر يوميات مساعدة ودفاتر أستاذ مساعد ودفتر يومية ودفتر أستاذ عام وهذا النظام يتطلب مجهوداً كبيراً لاتباعة. وهنالك ايضاً النظام الامريكي وبموجبة يمسك دفتر اليومية والاستاذ في آن واحد أي ان القيد والترحيل يتم في دفتر واحد بحيث تخصص خانة لكل حساب يقيد به كل من العمليات المدينة والدائنة ومن عيوب هذا النظام أنه يساعد علي الوقوع في الخطأ خاصة في حالة كثرة الحسابات ولكن من مزاياه الإلمام بطبيعة عمليات المنشأة بنظرة واحدة.

المبحث الثاني

أساليب ومراحل الفحص الضريبى

أولاً :أساليب الفحص الضريبي:

تعتبرمهمة الفحص والربط الضريبي مسؤولية الفاحص الضريبي وقد أعطاه المشرع حق الإطلاع وهي سلطة قانونية ،حيث تمكنه من الإطلاع علي كافة المستندات والدفاتر والسجلات المحاسبية والتقارير المالية والأوراق دون الإحتجاج بسريتها،والهدف من ذلك تسهيل مهمة الفاحص الضريبي وتمكينه من تنفيذ أحكام التشريع الضريبي تمهيدا لربط الضريبة علي الأرباح الحقيقية،وعليه يجب أن يقوم الفاحص الضريبي ،قبل إتخاذ الإجراءات التنفيذية للفحص ،بالتعرف علي النظام المحاسبي الذي تتبعه المنشأة ،وكذلك أساليب وإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة بالمنشأة ،لأن ذلك سيؤثر بالتأكيد علي عملية الفحص ،إذ أن قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية هو يحدد نطاق الفحص الذي يقوم به الفاحص[1].

تختلف أساليب الفحص الضريبي طبقاً للهدف الذي يرمى إليه الفاحص الضريبي وأهم أساليب الفحص الضريبي هي[2]: –

1. **الفحص المستندي:**

يعتمد الفاحص علي المستندات في عملية الفحص ومن خلالها يتم التأكد من صحة مطابقة أرقام الميزانية والحسابات الختامية مع ما هو مقيد بدفاتر الشركة محل الفحص، وبمعنى آخر يتأكد الفاحص من أن الأرقام الواردة في الميزانية والحسابات الختامية مقيدة بالدفاتر والسجلات ومؤيدة مستنديا ، وكلما كانت المستندات الخارجية متوفرة كلما كانت عملية الفحص أكثر دقة وسلامة، أما إذا كانت المستندات داخلية فأن هنالك نمطاً للنشاط تزاوله المنشأة وتقوم بانفاق مجموعة من المصروفات بحيث يصعب الإعتراض عليها وبالتالي لا يجد الفصح الضريبي مبرراً لرفضها ،بمعنى أن المصروفات ضرورية ولازمة لمباشرة النشاط ومهمة واساسية لتحقيق الأرباح ومتعلقة بالسنة محل الفحص مثل تكلفة الإيجار ومصاريف الكهرباء وغيرها من المصروفات الضرورية وقد يحدث أن يلاحظ الفاحص أن هنالك بعض المصروفات مؤيدة بمستندات داخلية أو غير مؤيدة وفي هذه الحالة قد يقوم بأستبعاد هذه المصروفات وإستبعاد جزء منها إعتماداً إلي أنها غير مؤيدة بمستندات خارجية ، وقد أثار هذا الموضوع مشاكل كثيرة بين مصلحة الضرائب والممولين ، بل الأكثر من ذلك قيام

(1) د.رؤوف عبدالمنعم وآخرون،مرجع سابق،ص98.
(2) مجلة التشريع المالي والضريبي - العدد 266 لعام 1989 م.

بعض المأموريات بإستبعاد أجور العاملين غير المؤمن عليهم بالمنشآت التي تضطر إلي إستخدام بعض العاملين بالقطاع العام أو بعض المحالين إلي المعاش أو المعاش المبكر.

وخلاصة الأمر أنه يجب علي الفاحص عند فحصة لمصروفات المنشأة فحصاً مستندياً أن يضع في إعتباره الواقعية المنشئية للمصروفات حتى لا يتشكل في بنود المصروفات لأن المشكلة ليست في المبالغة في المصروفات وإنما المشكلة هي وجود بنود المصروفات من عدمها ، إضافة إلي ذلك أن ظهور بعض البنود دون مستندات لا يجب أن يثير تشكك أو تساؤل الفاحص أنما إخفاء بعض البنود هو الذي يثير التساؤل والتشكك فقد يحمل في طياته أموراً تحتاج من الفاحص أن يبحث عنها.

2.الفحص التحليلي في المراجعة:

يعد الفحص التحليلي من أكثر الأدوات المستخدمة من قبل المراجع وذلك لكونها تساعد في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة والهامة نسبيا،وذلك بأقل التكاليف وبالتالي يستطيع المراجع تحقيق الكفاءة في أداء عملية المراجعة.

ونظرا لأهمية هذا الموضوع وإنتشار إستخدامه في عمليات المراجعة ،تم تناول هذا الموضوع في بعض الكتب وبعد إطلاعي علي المعيار الدولي رقم(520) والمعيار الإمريكي رقم (56) ونشرة معايير المراجعة رقم (23) وجدت إنها تدور حول ستة محاور رئيسية في تناولها للمراجعة التحليلية وهي كمايلي:

أ. **مفهوم الفحص التحليلي:**

هناك عدة تعريفات للفحص التحليلي من زوايا معينة ،فمنها مايركز في التعريف من حيث الهدف من الفحص التحليلي ، آخر علي طرق الفحص التحليلي،واخر يجمع بين الأثنين ، فرأينا أن نوردها جميعها وإختيار الأشمل منها:

عرف معيار المراجعة الامريكي رقم (56) المراجعة التحليلية بأنها عملية تقييم المعلومات المالية وذلك للحكم علي معقولية العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية.

كما عرفها المعيار الدولي للمراجعة رقم (520) بأنها تعني تحليل النسب والمؤشرات المهمة ويحث التقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخري ذات العلاقة أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها،كما تتضمن المراجعة التحليلية دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات المالية وغير المالية ذات العلاقة.

وعرفتها أيضا نشرة معايير المراجعة رقم (23) بأنها دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات المسجلة ،والبيانات يمكن أن تكون عبارة عن القيم المالية أو الكميات المادية أو النسب أو المؤشرات

والمعدلات ، وبالنظر إلي والتمعن في هذه التعريفات نجد أن المعيار الدولي يركز علي كل من طرق وأهداف المراجعة التحليلية ولذلك يعتبر الأكثر شمولية من باقي التعريفات.

أن الهدف الأساسي كما يبين المعيارالدولي من المراجعة التحليلية هو تحليل العلاقات بين القوائم المالية والتعرف علي تلك العلاقات الغير متوقعة للتركيز علي فحصها مما يساعد في تخطيط عملية المراجعة وتصميم خطة وبرانامج الفحص الملائم، ويمكن للمراجع أن يستخدم طرق مختلفة لتحقيق هذا الهدف ،تتراوح بين المقارنات البسيطة والتحليلات المعقدة التي تستخدم تقنيات إحصائية متقدمة.

يري الباحث: أن المراجعة التحليلية ليست أداة مراجعة قاصرة علي إجراءات المراجعة المتعارف عليها والتي تتطلب تقريرا عن نتائج المشروع عن السنة المالية ومركزه المالي في نهاية السنة المالية،إنما تستخدم المراجعة التحليلية في الفحص الخاص(Investigation) والذي يتطلب فحص حسابات لأغراض متعددة نحو الفحص الضريبي (Tax investigation)،وفحص منح قرض وشراء مشروع قائم ،والدخول كشريك في شركة أشخاص.

ب. **أسباب إستخدام الفحص التحليلي:**

أن أهم أسباب إستخدام الفحص التحليلي ترجع إلي مساعدة المراجع في النواحي التالية:

- المساعدة في فهم طبيعة أعمال العميل أو الممول وتحديد مناطق الخطورة العالية المحتملة وغير المحتملة.
- المساعدة في تقدير قدرة الشركة في الإستمرار.
- تساعد في التعرف علي مجالات الأخطاء المحتملة في القوائم المالية.
- تقليل الإختبارات التفصيلية.
- تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة ،حيث يعتبر أرخص أنواع الإختبارات تكلفة.

ج. **مراحل المراجعة التي تستخدم فيها الفحص التحليلي:**

يمكن للمراجع أن يستخدم أسلوب الفحص التحليلي في أي مرحلة من مراحل المراجعة التالية:

- مرحلة التخطيط:وذلك لمعرفة طبيعة نشاط العميل ،أو الممول ونظام الرقابة الداخلية وكذلك التعرف علي مناطق الخطورة المحتملة وغير المحتملة.
- مرحلة الفحص: وذلك للتحقق من بعض بنود القوائم المالية ذات العلاقة المتداخلة أثناء تنفيذ عملية المراجعة.
- في نهاية عملية المراجعة:وذلك للتأكد من تجميع الأدلة الكافية التي تتفق مع المعلومات المالية المتجمعة بالنسبة للمنشأة وتقويم كفاية الإفصاح في القوائم المالية.

د.إنواع أساليب الفحص التحليلي:

يمكن إستخدام الإجراءات التحليلية عن طريق إستخدام النوعين التالين:

- **التحليل الأفقي(إسلوب مقارنة البيانات) والرأسي:**

يعتبر إختيار وإستخدام الإجراءات التحليلية الملاءمة أهم خطوة نحو التطبيق السليم لهذا الإسلوب الذي يعتمد علي مقارنة القوائم المالية بالقوائم المالية الخاصة بفترات سابقة لأكثر من فترة مالية.

يهدف الفاحص الضريبي إلي التحقق من نتائج نشاط المنشأة ولتحقيق ذلك يتعين عليه القيام بتحليل ودراسة الارقام الواردة بقوائم النتيجة وقائمة المركز المالي وهنالك طريقتان في هذا الشأن هما [1]: –

- **عمل قوائم مقارنة لأكثر من فترة مالية:**

وهذه الطريقة تتطلب إجراء المقارنات بين عناصر القوائم المالية للسنة أو السنوات موضوع الفحص وأيضاً بينها وبين العناصر المماثلة للسنوات السابقة التي فحصها والتحقق منها ولكي تحقق المقارنات سالفة الذكر الفائدة المرجوة منها يتعين استبعاد الإيرادات والمصروفات العرضية كما في حالة الأرباح والخسائر الرأسمالية مع الالتزام بأسس موحدة في تبويب وتقويم عناصر القوائم المالية من سنة لأخرى والإهتمام بتحليل العناصر الاجمالية ألي اجزائها ومن المتعارف عليه أن التحليل المالي لا يعطي إجابات قاطعة فهو يقدم لنا مؤشرات معينة أو يلقى الضوء ويحدد الطريق بالذي يسلكه الفاحص لعمل المزيد من الدراسات للوصول إلي حقيقة ما تتضمنة القوائم الماليبة من نتائج .

إهدار الدفاتر إذا ما تغيرت نسبة الربح للمنشأة من سنة لأخرى أو انخفاض هذه النسبة بشكل ملحوظ عن نسب الربح التي حددتها مصلحة الضرائب في تعليماتها التنفيذية الصادرة للاسترشاد بها في الحالات التقديرية حسب طبيعة النشاط.

وبعد مرحلة فحص وتحليل عناصر القوائم المالية تبدأ مرحلة تقويم تلك القوائم أي الحكم علي مدى صدقها وتعبيرها عن حقيقة نشاط المنشأة ومركزها المالي وهذا يتطلب من الفاحص بجانب الدراسة العلمية إكتساب الخبرة العلمية ليكون حكمةى في النهاية مبنياً علي أسس سليمة ، إذ أن القدرة علي قراءة وفهم القوائم المالية ما هي ألا فناً لا يتأتى ألا بعد قدر كافي من المران والخبرة لا تكتسب من الدراسة العلمية وحدها.

(1) د. عبدالله وداعة،مرجع سابق،ص ص 79-80.

– إستخدام معدلات ونسبة تحليلية: –

من أهم النسب التي ترشد الفاحص أوالمراجع للتحقق من سلامة مكونالت القوائم المالية ما يلي[1] :

نسبة إجمالي الربح:

تتمثل نسبة اجمالي الربح في العلاقة بين إجمالي الربح ورقم الاعمال أو صافي المبيعات بعد إستبعاد المردودات وتظهر هذه العلاقة النسبة العلاقة المنطقية بين رقمين متصلين ببعضهما إتصالا مباشراً إذ أن كل عملية من عمليات البيع تساهم عادة في تحقيق قدر من الارباح والملاحظ أن حساب المتاجرة يحقق مجمل الربح وذلك علي النحو التالي : –

مجمل الربح = المبيعات – تكلفة المبيعات.

فالمبيعات تظهر في الجانب الدائن من حساب المتاجرة وهي تمثل الايرادات التي حققتها المنشأة من عملية البيع خلال الفترة المحاسبية .

أما تكلفة المبيعات فهي تتكون من عدة عناصر مدرجة بحساب المتاجرة وهي كما يلي : –

تكلفة المبيعات = تكلفة بضاعة أول المدة + قيمة البضاعة التامة الواردة من حساب التشغيل + قيمة المشتريات بغرض البيع + المصاريف المتعلقة بالمشتريات – تكلفة بضاعة أخر المدة .

أما نسبة مجمل الربح إلي التكلفة فتحسب علي النحو التالي: –

$$\text{نسبة مجمل الربح} = \frac{\text{مجمل الربح}}{\text{تكلفة المبيعات}}$$

أما نسبة مجمل الربح إلي المبيعات فتحسب علي النحو التالي: –

$$\text{نسبة مجمل الربح} = \frac{\text{مجمل الربح}}{\text{قيمة صافي المبيعات}}$$

وجدير بالذكر أنه لم تنال أي نسبة من النسب المالية إهتمام الفاحص بقدر بقدر ما نالته نسبة إجمالي الربح بل قد يعتمد عليها الفاحص إعتماداً كلياً في إعتماد الدفاتر أو رفضها وهذا يتنافى مع العدالة لأن الإعتماد علي مؤشر واحد في الإستدلال علي الامانة ليسة كافياً . بمعنى أن زيادة نسبة الربح أو نقصانها عن السنة أو السنوات السابقة ليس دليلاً علي صحة أو عدم صحة الدفاتر فهي ليست عنصراً قائماً بذاته بل هي محصلة عدة عناصر منها تقويم مخزون أول المدة وأخر المدة والمشتريات وتكلفتها وتكاليف التشغيل والمبيعات ، ومن ثم فأن أي خطأ في العناصر المكونة لها يؤدي إلي تغيرها من سنة لأخرى.

(1) د.منير إبراهيم هندي،الإدارة المالية مدخل معاصر،المكتب العربي الحديث،الأسكندرية،2003م،ص97.

إضافة إلي أن هنالك عوامل أخرى عديدة تؤثر في تحديد نسبة إجمالي الربح منها[1]:

- إختلاف التوجيه والتبويب المحاسبي لعناصرالقوائم المالية كما في حالة إعتبار المصروفات الرأسمالية مصروفات ايرادية أو العكس وكذلك في حالة إضافة مردودات المبيعات إلي قيمة المشتريات فأن ذلك يترتب عليه تضخم كل المشتريات والمبيعات بقيمة تلك المردودات وهذا من شأن تقليل نسبة إجمالي الربحى حيث أن نسبة إجمال الربح تنسب إلي قيمة صافي المبيعات والتي أرتفعت قيمتها بمقدار تلك المردودات.

– كما تختلف نسبي إجمالي الربح بإختلاف النظم التي تتبعها المنشأة سواء في مشترياتها أو مبيعاتها أو كليهما إذا أن نسبة إجمالي الربح تزيد عادة عندما تتبع المنشأة نظام البيع بالأجل فتحقق إجمالي ازيد عما لو أتبعت نظام البيع النقدي كذلك أيضاً في حالة الشراء بالنقد تكون نسبة إجمالي الربح مرتفعة عما إذا كانت المشتريات بالأجل ، كذلك أيضاً بالنسبة لنظام البيع المتبع في حالة البيع بالقطاعي يكون سعر البيع أعلى من البيع بنصف الجملة أو الجملة ومن ثم ترتفع نسبة مجمل الربح المحققة.

– كذلك أيضاَ تتأثر هذه النسبة في حالة قيام المنشأة بالبيع مباشرة للعملاء عما لو أستعانت بوسطاء حيث في الحالة الأخيرة تتنازل المنشأة عن جزء من نسبة إجمالي الربح المحدد لها إلي غير ذلك من العوامل التي تؤثر في تحديد نسبة اجمالي الربح ولذلك يتعين علي الفاحص تحليل مشتريات ومبيعات المنشأة إلي نوعيتها ودراسة كافة الظروف والملابسات التي تتأثر بها ، كما يتعين علية نسبة إجمالي الربح دراسة تحليلية واعية لمعرفة مسببات زيادتها أو نقصانها.

وبذلك يتضح لنا أن نسبة إجمالي الربح ليست وحدها سبب يعتمد عليه الفاحص في الحكم علي أمانة دفاتر وحسابات المنشأة من عدمة فهي لا تعدو أن تكون الضوء الذي يكشف الطريق أمام الفاحص لأجراء مزيد من التحليلات وهذا يتطلب إستخدام نسب أخرى تساعد في التعرف علي حقيقة نتائج الأعمال:

نسبة صافي الأرباح:

قد قد تزاول منشآتان نشاط معين ومن خلال ظروف متشابهة ألا أن أحداهما تحقق صافي ربح خلال الأخرى ويرجع ذلك إلي عدة أسباب منها[2]:-

– حجم المصروفات التي تتحملها كل منشأة.

– مدى تحقيق أرباح أو خسائر عرضية أو غير عادية.

(1) المرجع السابق،ص 99.

(2) د.جميل أحمد توفيق ،أساسيات الإدارة المالية، دار النهضة العربية، بيروت ،ص 125.

- مدى الالتزام بفوائد قروض نظير الأموال المغترضة من الغير.

ولا شك أن هذه الأسباب كافية لتخفيض صافي الأرباح المحققة وتذبذبها من منشأة لأخرى في ذات النشاط.

نسبة أي عنصر من عناصر قائمة الدخل إلي صافي المبيعات أو الايرادات: -

أن نسبة أي عنصر من عناصر قائمة الدخل إلي صافي المبيعات أو الايرادات تفيد في معرفة تطور هذا العنصر ومدى تناسبة مع صافي المبيعات أو الايرادات وعما إذا كانت هذا التناسب تناسباً طبيعياً أو مصطنعا ومن هذه النسب ما يلي : -

- **نسبة مردودات المبيعات إلي المبيعات:**

يتعين علي الفاحص أن ينظر إلي هذه النسبة بحذر لأن بعض المنشآت قد تعمل علي زيادتها لتخفيض قيمة إجمالي الربح مما يتطلب معه التحقق من سلامة قيمة هذه المردودات بالإطلاع علي دفاتر المنشآت المتعامل معها.

- نسبة المصروفات المبيعة إلي صافي المبيعات: -

توضح هذه النسبة مدى تناسب مصروفات البيع والتوزيع مع قيمة صافي المبيعات ومدى تناسب كل عنصر منها مع صافي المبيعات إذ أنه من الطبيعي أن تتناسب قيمة هذه المصروفات تناسباً طردياً مع قيمة المبيعات ألا أنه علي الفاحص التسرع في الحكم علي تضخم قيمة هذه المصروفات أن يتحقق من صحة ما يؤديها من مستندات.

نسبة أي عنصر من عناصر قائمة التشغيل بإلي حجم الانتاج أو الايرادات: -

بمقارنة عناصر قائمة التشغيل بحجم الإنتاج أو قيمة الايرادات تمكن الفاحص الضريبي من التعرف علي حقيقة رقم أعمال المنشأة مثال ذلك كما هو الحال في نشاط صناعة العطور يجب أن يتناسب حجم الانتاج مع ما تستخدمة المنشأة من مادة الكحول النقي ، كذلك في صناعة معجون الاسنان يجب أن يتناسب حجم الإنتاج من معجون الاسنان مع ما يستخدم في الإنتاج من مادة الجلسرين.

نسبة المبيعات إلي رأس المال العامل:

بأجراء نسبة المبيعات إلي رأس المال العامل نحصل علي عدد مرات دوران رأس المال العامل ومن المتفق علية أنه كلما زادت عدد دورات رأس المال العامل أدى ذلك إلي زيادة المبيعات وبالتالي فرص الحصول علي الربح.

وقد أشارت مصلحة الضرائب إلي أهمية إستخدام هذه النسبة بإعتبارها أحدى الأسس في تحديد الأرباح الإجمالية للمنشآت التي لا تحتفظ بدفاتر أو حسابات والتي تعتمد أساساً علي رأس المال

وعدد دوراته ويتم تحديد مبيعات تلك المنشأت عن طريق حاصل ضرب رأس المال المتداول في عدد دورات رأس المال والذي يختلف بأختلاف نوع النشاط.

وإن كان معدل دوران رأس المال يعتبر مؤشر يسترشد به الفاحص إلا إنه ليس مؤشراً كافياً لعدم القوائم المالية إذ أن معدل دوران رأس المال يختلف باختلاف ظروف كل منشأة وما تتبعة من نظم وسياسات إدارية وبيعية بل يختلف للمنشأة ذاتها من سنة لأخرى لإختلاف الظروف .

مما سبق يمكن القول بأن إنخفاض أو ارتفاع تلك النسب ليست وحدها دليلاً علي صحة الأرقام الواردة بالقوائم المالية مما يستلزم من الفاحص عدم الإعتماد علي تلك النسب وحدها في الحكم علي أمانة حسابات المنشأة وإعتمادها من عدمة بل يتطلب الأمر منها المزيد من الدراسة والبحث العلمي في دلالة ما تضمنه تلك النسب لإبداء الراى النهائي فيما تحتوية القوائم المالية من أرقام.

- **الإسلوب الإحصائي:**

يعتبر إسلوب الإنحدار من أكثر الأساليب الإحصائية إستخداما في المراجعة التحليلية والذي يستخدم لتقييم معقولية الرصيد وذلك بالربط علي بين الحساب الذي يريد الحكم علي معقوليته (متغير تابع)،وبعض الحسابات الأخري (متغير مستقل) نحو المدينن والمبيعات، مصاريف الصيانة وعدد ساعات دوران الآلآت.

هـ. **خطوات تطبيق الفحص التحليلي:**

أن إستخدام إسلوب الفحص التحليلي وجراءاته يستلزم القيام بالخطوات التالية:

- تحديد أهداف الأختبار.
- تصميم الإجراءات التحليلية.
- وضع قاعدة القرار.

و. **الإعتبارات التي يجب أن تراعي عند إستخدام الفحص التحليلي لزيادة فاعليته:**

بعد قيام المراجع أو الفاحص الضريبي بتحديد الفروق الجوهرية يقوم بتتبعها لمعرفة أسبابها وتقصيها ويعتبر ذلك من أهم نواحي الإجراءات التحليلية التي تتيح الفرص لكشف الأخطاء أو التلاعب.

يري الباحث : أن الفحص التحليلي يركز علي فحص البنود الأكثر خطورة كمؤشرات من واقع القوائم المالية أو التقارير المالية التي يعول عليها لأغراض الفحص الضريبي وبأقل تكلفة إختبار لكشف الأخطاء والتلاعب وحالات الغش،كما يهدف إلي تحقيق الأهداف الضريبية التالية:

- زيادة الإيرادات الضريبية .

- الحد من المخاطر الضريبية.
- زيادة الإلتزام الطوعي.

3. الفحص الفني:

يختلف الاسلوب الفني عن الأساليب التقليدية فيتميز بأنه إسلوب شامل لأنه يحمل في طياته بعض الأساليب التقليدية بل يعتمد عليها مثل الفحص المستندي إلا أن الإسلوب الفني في الفحص يركز بصورة أساسية علي البيانات الكمية التي يعتمد عليها في الفحص يركز بصورة اساسية علي البيانات الكمية التي يعتمد عليها في الفحص ويخرج عن دائرة المستندات ليصل إلي تأكيد الحقيقة وعلي ذلك يمكن التعبير عن الإسلوب الفني في الفحص بأنه يعتمد علي ما يلي[1]: –

أ. **فحص مستندي:**

وهذا أمر طبيعي لأن التصرفات تعتمد علي مستندات خاصة بها وتحتاج إلي فحصها والتأكد من سلامتها.

ب. **فحص فني:**

يعتمد علي خبرة الفاحص في متابعة وتحليل البنود التي يتشكل فيها فعلى سبيل المثال مستندات المصروفات لها أهمية كبيرة في التحقيق من امانة الدفاتر سواء كانت مصروفات تشغيل أو عمليات أو متاجرة أو مصروفات عمومية حيث أن مستند مصروفات التشغيل يجب أن يكون متعلق بأيرادات الممول عن السنة محل الفحص وبالتالي فمتابعة بنود المصروفات تمكن بسهولة من الإطمئنان لإيرادات المنشأة وذلك مع التأكد من صحة المعالجة المحاسبية والضريبية للمصروف ، مثل كيفية معالجة المصروفات الرأسمالية والمصروفات الإيرادات المؤجلة.

ج. **الفحص الكمي:**

الملاحظ أن إسلوب الفحص الكمي هو إسلوب خاص لفحص حساب المتاجرة نظراً لأن معظم بنود حسابات المتاجرة يمكن تحويلها إلي بيانات كمية بطبيعتها ولذلك من السهل تحويلها إلي بيانات كمية.

ومن مزايا طريقة الفحص الكمي أنها تعطي نتيجة واحدة فإذا وجد خطأ في الكمية من جانب الممول فلا يستطيع الدفاع عنها ويكون الخطأ في هذه الحالة أمر غير مقبول ، كما أن رقم الكمية يعبر عن نفسة ولا يتأثر بأية متغيرات خارجية فعلي سبيل المثال إذا أكتشف الفاحص أن هنالك الخطأ في أحد

(1) د. سمير شرف وآخرون،توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور إدارة الجودة الشاملة ،مجلة جامعة تشرين للعلوم الإقتصادية والقانونية المجلد 29 ،العدد2، 2007م ،ص ص 190-191.

الوحدات التي يحتويها حساب المتاجرة يشير إلي عدم توازنها كان للفاحص كل الحق في إهدار الدفاتر وعدم الاعتداد بها لأن هذا الخطأ الكمي لا يتحمل أي دفاع عنة.

ويرجع تفضيل الفاحص الضريبي في الإعتماد علي إسلوب الفحص الكمي إلي تسلسل وترابط العمليات وإنسحجامها مما يؤدي إلي الإطمئنان إلي الأرقام محل الفحص ، وعلي سبيل المثال معادلة البضاعة التي تقتضي بالآتي: –

مخزون أول الفترة + مشتريات خلال العام = المبيعات خلال العام + مخزون أخر الفترة.

ومكان هذه المعادلة هو حساب المتاجرة وهذا الحساب له طبيعة خاصة فهو ميزان.

4. **الفحص الضريبى الشامل:**

يقصد بإسلوب الفحص الشامل فحص جميع الإقرارات الضريبية ،حيث يقوم الفاحص بفحص جميع القيود الواردة في الدفاتر والسجلات وجميع المستندات والترحيلات والجمع والترصيد ثم الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للتحقق من أن جميع العمليات المالية مثبتة بإنتظام وإنها صحيحة وأن جميع الدفاتر والسجلات وماورد بها من حسابات أو بيانات سليمة وليست بها أية أخطاء أو غش أو تلاعب[1].

ويمتاز هذا الإسلوب بعدة مزايا تتمثل في الآتي:

أ. تحقيق العدالة الضريبية،حيث يتم التوصل إلي الحجم الكلي الصافي لدخل الممول ،وبالتالي إمكانية تحديد المقدرة التكليفية له ،وذلك من خلال فحص جميع عناصر الدخل ومصادر الإيرادات.

ب. إنه يناسب الدول النامية التي ينقص فيها الوعي الضريبي ،مما يجعل الممولين غير قادرين علي إعداد الإقرارات الضريبية،ومسك الدفاتر والسجلات الازمة.

ج. إنه يؤدي إلي ضمان أن تكون الحصيلة الضريبية متقاربة إلي حد ما مع الدخول والإيرادات المحققة للممولين ،نظرا لخضوع كافة عناصر الدخل للفحص والمراجعة.

عيوب الفحص الضريبي الشامل:

أ. أنه يتطلب فحص جميع الحالات مما يؤدي إلي طول وتعقد الإجراءات وزيادة الأعباء والتكاليف الإدارية.

ب. طول الوقت الذي يستغرق حتي تصبح الضريبة واجبة الإستحقاق الأمر الذي يترتب عليه تأخر توفير حصيلة مبكرة ومتجددة للدولة.

(1) د.جلال الشافعي،مرجع سابق،ص7.

ج. تعرض بعض الحالات للسقوط بالتقادم الخمسي وذلك لعدم القدرة علي فحص جميع الحالات خلال المدة القانونية.

د. التركيز علي الكم دون الإهتمام بمستوي جودة الفحص مما يؤدي إلي عدم الدقة الكاملة في أعمال الفحص.

هـ. يراكم المستحقات لدي الممولين لفترات طويلة نتيجة تأخر الفحص لبعض سنوات يؤدي إلي صعوبة تحصيلها.

و. إنه لايشجع الممولين علي الإلتزام الطوعي نظرا لأنه يخضع الجميع للفحص ويستوي في ذلك الملتزم بتقديم إقرارات صحيحة وغير الملتزم بذلك.

ز. إنه يحتاج إلي أعداد كثيرة من الفاحصين المؤهلين الذين يصعب توفيرهم في الوقت المناسب.

5. الفحص الضريبى بالعينة الإنتقائية:

ويقصد بالفحص الضريبي الإنتقائي خضوع نسبة محددة من الإقرارات الضريبية المقدمة والملفات لفحص دقيق في ضوء محددات ومؤشرات مخاطرمعينة في حين تعتمد باقي الإقرارات بالحالة التي أعدت عليها ويدون فحص بحيث يتم فحص الملف الضريبي مرة واحدة كل عدة سنوات وليس كل عام علي أن يكتفي كل سنة بعينة معينة علي سبيل المثال وحسب الإحوال، ويعتمد الفحص الضريبي الإنتقائي علي نظام يمكن من إختيار العينة التي يجب فحصها وفقا لإسلوب معين يحدد الحالات الأولي بالفحص سنويا[1].

وفيما يلي أهم مرتكزات إسلوب الفحص الضريبي الإنتقائي:

أ. آلية إختيار العينة:-

أن نظام الفحص بالعينة له ميكانيكية خاصة تبدأ بمرحلة تحديد العينة وهي تشمل تقسيم مجتمع الممولين وعمل دليل عام لها يتم إعداده علي أساس:

- **جغرافي:** بحيث يتم التعرف علي حجم ممولي كل منطقة جغرافية.
- **نوعي:** بحيث يتم التعرف علي حجم ممولي كل نوع من النشاط بكل منطقة جغرافية.
- **نوعية الإقرار:** أي من حيث إسناده إلي حسابات أم إنه يعد وفقا للتقدير.
- **فئة الممول:** من حيث كونه من كبار الممولين أو متوسطي الممولين أو صغار الممولين.

(1) د.نصحي منصور نخيل،تطور نظام الفحص الضريبي بإستخدام إسلوب الفحص بالعينة،المؤتمر العلمي السنوي الأول، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية،المنعقد في 23-24 فبراير1997م.

ويمكن التوصل إلي هذا التقسيم وعمل الدليل العام بإتباع طريقة العمل اليدوي أو بإستخدام الحاسبات الإلكترونية وذلك عاي النحو التالي:-

- تحديد إطار العينه.
- تحديد العينه عن طريق الأساليب الإحصائية.
- توزيع العينة المختارة علي أساس نوعية النشاط داخل كل منطقة جغرافية.
- ثم يتم تحويل هذه العينة إلي عينة حسابات وعينة تقدير وذلك بنسبة الحسابات إلي التقدير من الشكل الرقمي إلي أسماء ممولين.
- يتم الإختيار وفقا لمؤشرات الخطر إستنادا علي المعلومات الواردة من مصادرها الخارجية والداخلية.

ب. مزايا تطبيق الفحص الضريبي الإنتقائي:-

- يعالج سلبيات إسلوب الفحص الضريبي الشامل السابق الإشارة إليه.
- يؤدي إلي التركيز علي فحص الحالات المهمة التي تمكن من التوصل إلي حقيقة نتائج الممولين الخاضعين للضريبة.
- يتلائم مع التطور المذهل في حجم النشاط الإقتصادي وزيادة عدد الممولين والشركات العملاقة وما تتطلبه الثورة التكنولوجية العارمة من تقدم.
- يشجع علي الإلتزام الطوعي لدي الممولين نظرا لأنه يلاحق حالات عدم الإلتزام ويخفف عبء الإدارة الضريبية.
- يحقق رقابة فعالة وعدالة ضريبية علي المجتمع الضريبي دون إستثناء.
- يؤدي إلي جودة الفحص الضريبي بالتركيز علي الكيف وليس الكم.
- يوفر الوقت والجهد للفاحصين ويساعدهم في إكتساب خيرة الملفات الكبيرة والتركيز علي بعض العناصر ذات الأهمية النسبية في الحسابات الختامية.
- يوحد الإجراءات الأساسية في الفحص الضريبي وفق نظام موحد ومحدد يمر بمراحل متتابعة.

ج. **متطلبات ومقومات نجاح إسلوب تطبيق الفحص الضريبي الإنتقائي:-**

لكي ينجح تطبيق إسلوب الفحص الضريبي الإنتقائي يجب أن تقوم مصلحة الضرائب بالآتي[1]:

- **توفير نظام متكامل للمعلومات:**

بحيث يتم جمع المعلومات وتشغيلها وتحليلها وترتيبها ويقديمها في شكل معلومة مفيدة وملائمة ذات خصائص نوعية تساعد في إتخاذ القرارات الرشيده وذلك من خلال شبكة معلومات قومية تتحكم في مفاصل الإقتصاد وتربط مصلحة الضرائب بالوزارات والهيئات الحكومية ذات الصلة مع توفير الوسائل التكنولوجية الحديثة التي تستخدم الحاسبات الآلية لتشغيل وتوزيع المعلومات عبر الرقم التعريفي للممولين والمكلفين.

- **تنمية التأهيل الذاتي للفاحص الضريبي بإتباع مايلي:-**

- الإهتمام بكفاية التأهيل العلمي والعملي وبرامج التعليم المهني المستمر.
- تحسين وتنمية قدرات وإستعدادات الفاحصين وتزويدهم بالمعلومات الفنية المطلوبة لضمان إلمامهم بدقائق إسلوب الفحص الضريبي الإنتقائي عن طريق الدورات التدريبية الجادة المستمرة.
- العمل علي مراعاة مستوي المبادئ الأساسية للسلوك المهني من حيث الموضوعية والكفاءة وبذل العناية المهنية الواجبة.

- **تدعيم جسور الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية:**

ومن مجالات تدعيم جسورالثقة بين الممولينوالإدارة الضريبيةمايلي[2]:

- الحصر الشامل للمجتمع الضريبي لما له من آثارغير محدودة علي الممولين وعلي الحصيلة الضريبية وكذلك تحقيق العدالة في تحمل الأعباء.
- مكافحة التهرب والتجنب الضريبي بكافة الوسائل الممكنة.
- تنمية الوعي الضريبي لدي الممولين من خلال وسائل الإعلام المختلفة.
- تشجيع الممولين علي الإلتزام الطوعي للنظم والقوانين والتشريعات الضريبية ومعايير ومبادئ المحاسبة الدولية عند إعداد الحسابات الختامية.
- كفاءة وفاعلية الإدارة الضريبية بحيث تكون إدارة متفهمة وقادرة علي التطبيق الصحيح للقانون والإجراءات الضريبية بدقة وموضوعية دون شطط أو مغالاة.

---

(1) www.imfmetac.org/upload/links_584_103 .

(2) المرجع السابق، ص ص17 -20.

- **معايير تطبيق إسلوب الفحص الضريبي الإنتقائي:-**

إذ يتطلب تطبيق إسلوب الفحص الضريبي الإنتقائي وجود عدة معايير وضوابط ومؤشرات دقيقة لإختيار الملفات والممولين التي تكون محل الفحص عن طريق وضع مؤشرات للحكم علي مدي مصداقية بيانات الممولين والتي يمكن منها حدوث عدم الإلتزام من جانب الممولين وبالتالي تساعد في إختيار الملفات أوالحالات الأولي بالفحص الضريبي وفق منهج يعتمد علي إسلوب تحليل المخاطر وذلك من خلال المعايير التالية:-

- تحليل البيانات المتوافرة عن الممول والتحقق من صحتها.
- عمل علاقات بين البيانات وتفسيرها للتأكد من صحة البياتات والمعلومات الواردة بالإقرارات الضريبية والمستندات المرفقة بها.
- الملفات الواردة من إدارة مكافحة التهرب الضريبي.
- وجود تناقض بين إقرار الضريبة علي القيمة المضافة وإقرار ضريبة الدخل
- الملفات التي لها أرصدة دائنة ،أو إقرارات خالية من النشاط.
- الملفات المحققه للخسائر.
- الملفات التي تحتوي علي تذبذب في الإيراد بين سنة وأخري بشكل ملحوظ.
- الإقرارات التي يزيد رقم أعمالها عن 100 مليون جنيه أو سددت ضريبة أكثر من 10 مليون جنيه.
- حالات التصفية والتقادم والبيع بسعر التكلفة.

يتضح للباحث من العرض السابق أن إسلوب الفحص الضريبي الشامل يتناسب تماما مع النظام الضريبي السوداني رغم عيوبه وسلبياته المذكورة آنفا وذلك لعدم توفر شبكة معلومات ترتكز علي متطلبات وسائل التقنية الحديثة التي تربط الديوان بمفاصل الإقتصاد مع الوزارات والهيئات الحكومية ذات الصلة والعطاءات المرتبطة بالموازنة العامة للدولة من خلال توزيع المعلومات المفيدة والمقيدة بخلو الطرف والعطاءات لأغراض التحاسب الضريبي عبر الرقم التعريفي للممولين،والعكس صحيح في حالة توفر شبكة المعلومات ذات الوسائل التكنولوجية الحديثة هنا يفضل الباحث إسلوب الفحص الضريبي الإنتقائي لما يتمتع به من مزايا تساعد في التنبؤ بالإيرادات الضريبية وإتخاذ القرارات المستقبلية الرشيدة والتخطيط الإستراتيجي لموارد الدولة أسوة بالتجربة المصرية والماليزية.

ولذا يجب تطوير أساليب الفحص الضريبي من خلال ثلاثة محاوررئيسية وهي:-

المحور الأول : تطبيقي:

يكمن في إستبدال إسلوب الفحص الضريبي الحالي المنفرد بإسلوب الفحص الجماعي حتي تتحقق المشاركة في أعمال الفحص الضريبي من خلال تقسيم الفاحصين علي فرق عمل (team work) أسوة بفرق المراجعة التي يتم تكوينها في منشآت المحاسبة والتدقيق الكبيرة نسبيا ،حيث يتم توزيع أعباء الفحص الضريبي علي تلك المجموعات من مستويات مهنية مختلفة تعتمد علي تبادل الخبرات العلمية والعملية.

وتنظيم الفحص الضريبي بهذة الشاكلة يؤدي إلي عدم إنفراد فاحص واحد بعملية الفحص بكاملها ،بل تتم بمجهودات مشتركة لفريق العمل ، ولا شك أن هذة المشاركة تحقق منافع كثيرة منها إنها تولد أفكار جديدة نتيجة تبادل الخبرات وتلاقح الأفكار ،وتساهم مشاركة فرق العمل في تجنيب الفاحصين لإغراءات الممولين أو المكلفين.

المحور الثاني: فني:

يتأسس هذا المحور علي محاولة الإستفادة من الإتجاهات الحديثة في مجال التدقيق وفحص الحسابات منها أساليب الفحص الضريبي الحديثة (بالعينة الإنتقائية) فيما يتعلق بإهداف الفحص الضريبي.

المحور الثالث: تشريعي:

ويتمثل في تطويرالقوانين والنظم واللوائح والتشريعات الضريبية السارية المفعول بالإضافة إلي الإلتزام بأصول ومبادئ ومعاييرالمحاسبة الدولية المتعارف عليها لأغراض التحاسب الضريبي.

ثانيا :مراحل الفحص الضريبي:

هناك عدة مراحل يمر بها الفحص الضريبي وهي كمايلي:-

1. **المرحلة التمهيدية للفحص:**

لا شك أن أهمية عملية المرحلة التمهيدية للفحص تحقق الأهداف الاتية [1]: -

أ. معرفة ما تم من إجراءات بالنسبة للسنوات السابقة والتحقق من إتمام الربط بالنسبة للسنوات الصالحة للربط أو إستيفاء الاجراءات الناقصة .

ب. معرفة السنة أو السنوات الواجب فحصها وما إذا كانت سنة الممول ميلادية أو متداخلة وتاريخ بدأها وتاريخ نهايتها.

(1) د. جلال الشافعي،مرجع سابق،ص9.

ج. الإلمام بأسس الربط السابق سواء كانت موافقة مباشرة أو قرار لجنة داخلية أو قرار لجنة طعن أو حكم محكمة للأسترشاد بالأسس الواردة في هذه القرارات عند الفحص .

د. الإلمام بكافة البيانات والأخطار الواردة في المصادر المختلفة حتى لا يغفل أي منها عند أعداد تقرر الفحص.

هـ. اثبات تاريخ المناقشة والمعاينة.

يتضح للباحث من خلال العرض السابق، أن أهمية إعداد المذكرة التمهيدية للفحص أن تصدر مصلحة الضرائب التعليمات التنفيذية متضمنة ضرورة تحرير المذكرة التمهيدية أومذكرة تصحيح المسار قبل اتخاذ إجراءات الفحص لما لها من أثر فعال في تتبع الإجراءات التي تكفل تحديد أرباح أو إيرادات الممولين مما يؤدي إلي أن تكون التقديرات ممثلة للواقع وبعيدة عن الشطط والإفتراض ويؤدي إلي البعد عن التقديرات غير الصحيحة،حيث أن الهدف من مذكرة تصحيح المسار هو التأكد من أن دافع الضريبة قد إلتزم بالقوانين والنظم واللوائح والتشريعات الضريبية، ومعاييرالمحاسبة والمراجعة الدولية المتعارف عليها بالإضافة إلى الإحتفاظ بالدفاتر والسجلات المحاسبية المطلوبة لأغراض الفحص والمراجعة.

ويلاحظ أن في المرحلة التمهيدية للفحص يقوم الفاحص بإعداد برنامج لفحص حسابات المنشأة بغرض : –

أ. تسهيل أداء مهمة الفحص.

ب. تحديد الخطوات التي سيقوم بها عند القيام بالفحص لتحديد النقاط الهامة التي ستكون محل إهتمامه بحيث يتم تبنى كل خطوة منها علي سابقتها.

ج. توفير الوقت والجهد خاصة أذا كان البرنامج معداً اعداداً جيداً.

د. معرفة الأسباب والمعالجات الضريبية التى أدت الى الفاقد الضريبى للمراجعة السابقة.

هـ. إكتشاف عناصرالقوائم المالية الأكثر مخاطرة محل الفحص والمراجعة.

أن المرحلة التمهيدية للفحص يجب أن تشتمل علي خطوات متعددة نورد أهمها فيما يلي[1]:

– دراسة نوع النشاط ومراحله المختلفة والأسس المحاسبية المتبعة في محاسبة الأنشطة المماثلة له والقواعد التي تضمنها التعليمات التنفيذية للفحص التي أصدرتها مصلحة

(1) د.عبدالله وداعة،مرجع سابق،ص38.

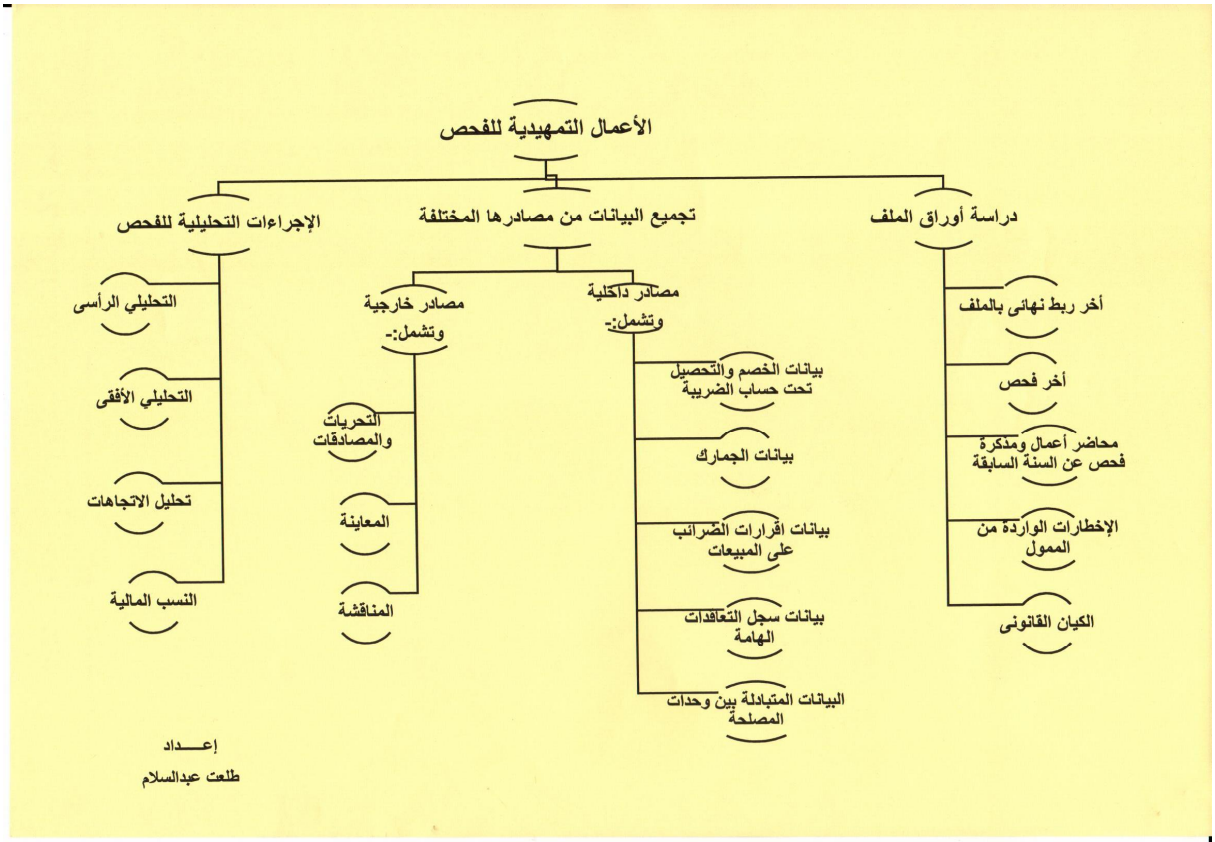
الضرائب لهذا النوع من النشاط وهذه تساعد علي معرفة أسس محاسبية كل نوع من أنواع الأنشطة المختلفة.

- دراسة أوراق الملف والمقصود هو الإطلاع علي مجموعة المرفقات الموجودة بالملف واللازمة لإستخراج البيانات عن الممول للإستفادة منها في إعداد خطة الفحص وايضاً في تحديد الإجراءات المختلفة عن السنوات السابقة تمهيداً لإنجازها وكذلك التأكد من إرفاق جميع الأوراق الخاصة بالملف موضوع الفحص والنماذج والشهادات والإخطارات وخاصة تلك المقدمة من الممول والمتعلقة بتوقفة أو بتغير الكيان القانوني أو بالتنازل عن كل أو بعض المنشأة ويتم الإطلاع علي مرفقات الملف حسب تسلسل تواريخ هذه المرفقات ويتطلب ذلك أن تكون جميع مرفقات الملف مرتبة ترتيباً تاريخياً .

الشكل (1/1/1)

الأعمال التمهيدية للفحص الضريبي:

مهارات فحص الشركات الأجنبية:



المصدر :إعداد الأستاذ طلعت عبد السلام2015م.

يتضح للباحث: من خلال الشكل أعلاه أن مرحلة الأعمال التمهيدية للفحص تبدأ بفحص أوراق الملف لمعرفة طبيعة النشاط وأسس وحيثيات الفحص السابق،ثم تجميع البيانات من مصادرها المختلفة،وأخيرا الفحص التحليلي لكشف مناطق الخطورة المحتملة وغير المحتملة.

2. **مرحلة تجميع البيانات والمعلومات:**

إن مرحلة تجميع البيانات والمعلومات تعتبر من المراحل الهامة للفاحص الضريبي ويجب أن تشتمل علي خطوات متعددة نورد اهمها فيما يلي [1]: –

أ. دراسة معاملات المنشأة مع الغير وحصرها وذلك من واقع إخطارات الخصم والإضافة ولا شك أن تجميع البانات والمعلومات عن الممول بطريقة سليمة تمكن المأمور الفاحص من الإعتماد عليها كوسيلة للحكم علي مدى سلامة وأمانة الدفاتر ويكون تجميع البيانات من داخل المأمورية أو خارجها.

ب. التحقق من أن المنشأة قدمت الإقرارات الضريبية ومرفقاتها طبقاً لما نص علية القانون الضريبي ودراسة ما بها من تعديلات أو تحفظات وكذلك دراسة تقرير مراجع الحسابات الذي اعتمد الميزانية والحسابات الختامية والوقف علي أي تحفظات في تقريره وإعطاء هذه التحفظات الأهمية الخاصة لها لما قد يكون لها من تأثير في نتيجة الفحص.

ج. التأكد من فحص جميع السنوات السابقة عن السنة أو السنوات المطلوب فحصها وإستكمال جميع الإجراءات المتعلقة بها.

د. الإلمام بالمسائل التي كانت موضوع خلاف أو ملاحظات في السنوات السابقة والتعرف علي اسباب اعتماد الدفاتر أو إهدارها في السنوات السابقة وكيفية معالجة هذه الملاحظات وتسويتها.

هـ. عمل المقارنات بين إقرارات الممول في السنوات المختلفة لمعرفة مدى الإختلافات بين رقم الأعمال أو المبيعات مثلاً أو قيمة الخدمات التي تؤديها المنشأة ونسبة إجمالي الربح في كل منها وذلك للإسترشاد بها عند الفحص والبحث عن أسباب الفروق الكبيرة فيها.

وبعد الإنتهاء من المرحلة التمهيدية للفحص وكذا مرحلة تجميع البيانات والمعلومات عن المنشأة موضوع الفحص يقوم الفاحص الضريبي بإخطار المنشأة برغبتة في الإنتقال لفحص حساباتها محدداً يوماً وساع الحضور والدفاتر التي يرغب في الإطلاع عليها.

---

[1] د.محمد حامد عطا،مرجع سابق،ص 32.

يرى بعض الفاحصين في كثيراً من الأحيان طلب دفاتر المنشأة لفحصها بمقر المأمورية ولا ينتقلون إلي المنشأة ألا لمعاينتها أول مرة وأن كان يمكنه قبول هذا الأمر بالنسبة لصغار الممولين فأن أتباعة بالنسبة لكبارهم يفوت علي الفاحص الضريبي فرصاً عديدة تمكنة من الإلمام بنواحي ته في المنشأة نفسها يمكنة من الوصول إلي إستنتاجات لا يمكن أن يقوم بإستنتاجها لأثر القيام بفحص دفاتر المنشأة في المأمورية ،وعليه نجد أن المعلومات التي تتوفر لديوان الضرائب والتي على أساسها يتم ربط الضريبة على الممول ، تتوفر من الحصر الميداني والإقرار الضريبي والحسابات المراجعة ،ولإمكانية إصدار تقدير سليم يتم التأكد من صحة المعلومات الواردة بالإقرار والحسابات المراجعة، ويمكن عرض ذلك كما يلي:

- **معلومات الإقرار الضريبي:**

نصت المادة 39 /3/ علي الاتي:

- يجب على كل شخص خاضع للضريبة يحتفظ بدفاتر الحسابات اللازمة لقيد حجم نشاطه الخاضع للضريبة ويجب عليه أن يحتفظ كحد أدنى بدفاتر اليومية والأستاذ والجرد موثقة من الديوان قبل استخدامها[1].
- إذا اغفل شخص يبدو انه خاضع للضريبة أو رفض أن يحفظ من السجلات ودفاتر الحسابات ما يكون في رأى وكيل الديوان كافيا لغرض التثبت من دخل ذلك الشخص فيجوز لوكيل الديوان بإعلان مكتوب أن يطلب من ذلك الشخص أن يحفظ من السجلات ودفاتر الحسابات ما يكون مبينا في ذلك الإعلان،كما نصت المادة 39 (4) انه يجب على كل شخص يقوم بعمل أن يحتفظ بكل دفتر حسابات وبكل مستند يكون ضروريا لتفسير اى قيد في ذلك الدفتر مما يتصل بذلك العمل لمدة لأتقل عن ست سنوات بعد فترة المحاسبة التي يتعلق بها دفتر الحسابات أو المستند السابق ذكرهما من نص مواد القانون المذكورة نجد أن المشرع وسعيا لرسم الطريقة السليمة لتقدير الضريبة الزم الممول بالاحتفاظ بكل المستندات ودفاتر الحسابات التي تحدد نتيجة أعماله خلال فترة ممارسته لنشاطه التجاري ولمدة لأتقل عن ست سنوات ، وقد سهل هذا الإلزام للقائمين على إصدار التقديرات إمكانية التأكد من سلامة المعلومات الواردة بإقرار الممول وذلك بفحص البيانات الواردة بهذه المستندات والتأكد من صحتها وقد نصت المادة 40(أ) و (ب) على الآتى [2]:

(1) قانون ضريبة الدخل لسنة 1986 ، مرجع سابق ، ص 52.
(2) قانون ضريبة الدخل لسنة 1986م ، مرجع سابق ، ص ص 52- 53.

يجوز لوكيل الديوان بغرض الحصول على معلومات كاملة فيما يتعلق بدخل اى شخص أو اى فئة من الأشخاص وبالرغم من اى نص في اى قانون أخر يطلب إلى اى شخص بإعلان مكتوب أن:-

- يقدم للفحص الذي يقوم به وكيل الديوان في الوقت والمكان المبينين في ذلك الإعلان اى حسابات أو دفاتر حسابات أو قوائم للموجودات والديون واى مستندات أخرى مما يراه وكيل الديوان ضرورياً لهذا الغرض.
- يقدم فورا أى حسابات أو دفاتر حسابات أو مستندات أخرى مما يعينه وكيل الديوان في ذلك الإعلان لكي يستبقيها لديه للمدة المعقولة التي تكفى لفحصها ،مما سبق يتضح لنا إنه في حالة التزام الممول بمسك الدفاتر والمستندات المنصوص عليها في القانون لا يكون أمام ديوان الضرائب إلا التأكد فقط من صحة هذه المعلومات وأنها تمثل نشاط الممول الحقيقي وذلك من خلال فحص الدورة المستندية ومدى صحة إظهارها للحقيقة وانتظامها من حيث الشكل وفقا لأصول المحاسبة السليمة ومراعاة القوانين واللوائح المقررة في هذا الشأن.

لذلك نجد أن ديوان الضرائب يقوم بمراجعة وفحص المعلومات الواردة بالإقرار عبر خطوتين هما[1]:

أ. **الفحص المكتبي:**

ويتم فيه فحص ملف الممول للتعرف على الشكل القانوني لنشاط الممول وتاريخه الضريبي بالإضافة إلى دراسة الإقرار المقدم مقارنة مع إقرارات الأعوام السابقة . وهذا يعطى مصلحة الضرائب رؤية واضحة عن نشاط الممول ويفيد في مدى إمكانية قبول البيانات الواردة بالإقرار ومصداقيتها من واقع نشاط الممول في الأعوام السابقة.وبتزايد دور وأهمية الدراسة المكتبية للملف محل الفحص في ظل سياسة دعم الإلتزام الطوعي ونظام التقدير الذاتي الذي أصبح منحي عالميا ،نجحت بعض الدول في تطبيق هذه السياسة فإن نسبة الملفات التي يتم فحصها ميدانيا قد لا يتجاوز 5% من المجتمع الضريبي وتقتصر علي الملفات التي يكون في حكم المؤكد وجود فروق فحص ،ولا شك أن ذلك يبني علي دراسة مكتبية قوية تتوافر لها قاعدة بيانات ومعلومات داخلية وخارجية قوية، وبذلك تعتبر الدراسة المكتبية من أهم خطوات التخطيط للفحص الإنتقائي حيث يتحدد بناء عليها خطة الفحص الخاصة لكل ملف.

(1) د.عبدالله وداعة، مرجع سابق، ص 40.

ب. الفحص الميداني

ويتم فيه الإطلاع على الدفاتر والمستندات لدى الممول والتي من خلال بياناتها قام بملء الإقرار ومن خلال هذا الفحص يمكن أن تتم مناقشة تفصيلية ومعاينة للنشاط والمخازن والفروع أن وجدت فيتم مثلا مناقشة المشتريات المستوردة والتأكد من مستندات الإستيراد والتعرف على قيمتها الحقيقية والمصروفات التي تم تكبدها حتى وصول السلع لمرحلة البيع والمشتريات المحلية يمكن معاينة الأماكن التي تم الشراء منها للتأكد من صحتها ، وبعد الإنتهاء من هذه الخطوات يمكن أن نقول أن نتيجتها تسفر عن ثلاثة إحتمالات:

الإحتمال الأول:

أن يقبل ديوان الضرائب ما جاء بالإقرار من معلومات بدون أى تعديلات عليه مما يعنى أن صافى الربح الوارد بالإقرار يمثل حقيقة نشاط الممول لذلك تربط الضريبة على الأرباح الواردة بالإقرار.

الإحتمال الثاني:

أن يقبل ديوان الضرائب ما جاء بإقرار الممول من معلومات مع إجراء بعض التعديلات على هذه المعلومات والتي قد تكون وردت بالزيادة أو النقصان أو غير متفقة مع ماهو محدد بالقانون وعلى سبيل المثال لا الحصر كالتبرعات المدفوعة للجهات الخيرية أو نسب الإستهلاكات فإذا وافق المكلف على هذه التعديلات يتم ربط الضريبة ربطا نهائيا . أما إذا رفض الممول هذه التعديلات فيمكنه الإعتراض على ذلك وتقديم إستئناف.

الإحتمال الثالث:

أن لا يقبل ديوان الضرائب ما جاء من معلومات بالإقرار بسبب عدم سلامة المعلومات الواردة بالإقرار بعد فحصها وبالتالي يتم ربط الضريبة من واقع المعلومات المتوفرة لديوان الضرائب ، ويجب أن يكون التقدير الذي يقوم به ديوان الضرائب مبنيا على أسس سليمة حسب نشاط الممول ومن واقع المعلومات المتوفرة عنه وعن ألأنشطه المماثلة .

وفى هذه الحالة أيضا يمكن للممول أن يقبل ما ربط عليه من ضريبة إذا كانت مناسبة لنشاطه أو أن يرفض ذلك بالطرق القانونية عن طريق الاعتراض بتقديم استئناف .

وقد أعتمد الباحث في تحليل نتيجة فحص الإقرار كما جاء بالاحتمالات أعلاه على ما هو متبع حاليا بديوان الضرائب حسبما جاء في نص المادة 47-3-(أ) و(ب) حيث نصت على الاتى:

متى قدم شخص إقرارا بالدخل يجوز لوكيل الديوان:

- أن يقبل الإقرار ويقوم بتقدير دخله على أساسه أو إذا كان لديه سبب للإعتقاد بان ذلك الإقرار لم يكن صحيحا أن يقوم بتقييم قيمة الدخل لذلك الشخص وفقا لما يراه مناسبا ثم يقدر دخله تبعا لذلك
- يجب على وكيل الديوان فى حالة رفض الإقرار والحسابات المراجعة المعتمدة أن يسبب رفضه مبيناً عدم صحتها.

- **معلومات الحسابات المراجعة:**

نصت المادة 39(1) من قانون ضريبة الدخل لسنة 1986م على الاتى[1]:

إذا كان شخص يقوم باى عمل ويعد إقرارا بالدخل لاى فترة أساس وتكون حسابات عمله لاى فترة محاسبة قد أعدت أو فحصت بواسطة شخص آخر بصفته المهنية ، فيجب في هذه الحاله على ذلك الشخص أن يقدم مع إقرار الدخل المتقدم ذكره صورة من تلك الحسابات موقعة من ذلك الشخص الأخر ببيان وطبيعة دفاتر الحسابات والمستندات التي أعدت الحسابات منها ويجب أن يبين في تلك الحسابات أيضا :-

- إذا كانت الحسابات قد أعدها ذلك الشخص الآخر ما إذا كان وبأى تحفظات إن وجدت يرى أن تلك الحسابات تمثل صورة صحيحة وعادله للمكاسب والأرباح من ذلك العمل حتى تلك الفترة مع تدوين مدى مراجعته لدفاتر الحسابات والمستندات المقدمة إليه .
- إذا كانت الحسابات قد فحصها ذلك الشخص الآخر فيبين مدى ذلك الفحص وفى هذا البند يقصد بالحسابات الميزانية أو بيان الموجودات والديون وحساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر وحساب الإيرادات والمدفوعات واى حساب آخر مماثل أيا كان وصفه[2].

3. **مرحلة التحقق:**

تعتبرمرحلة التحقق المرحلة الثالثة التي يقوم بها الفاحص الضريبي وتتضمن ما يلي: -

أ. **المعاينة:**

المقصود بالمعاينة إثبات أوضاع معينة لمنشأة ما في زمن ما عن طريق المشاهدة علي الطبيعة بغرض رسم صورة فعلية عن طبيعة نشاط هذه المشأة وحجمة .

ويجب عند إختيار وقت المعاينة مراعاة الضوابط الاتية : -

- إذا تمت معاينة منشأة في حالة رواج موسمي نتيجة ظروف اجتماعية أو دينية معينة فإنه لا يمكن أخذ هذه المعانة كمقياس للحكم علي نشاط هذه المنشأة الكائنية بالاحياء والمدن القروية من

(1) ديوان الضرائب ، قانون ضريبة الدخل لسنة 1986 ، مرجع سابق ، ص 60.
(2) قانون ضريبة الدخل لسنة 1986 ، مرجع سابق ، ص ص 51 – 52.

الاضراحة وغيرها كحي الحسين مثلاً فأن المعاينه في موسم المولد لا تكون معبرة عن نشاط النشأة الفعلي علي مدار السنة.

– هنالك إنشطة يتعين معاينتها في أوقات الموسم بالاضافة إلي المعاينة في الأيام العادية إذا كانت مبيعاتها في هذه المواسم تمثل حجر الزواية في هذا النشاط خصوصاً إذا كان الموسم يمتد لعدة أيام مثال ذلك بيع الياميش في شهر رمضان وبيع الكعك في الأعياد.

– معاينة أنشطة ترتبط بتعاقب فصول السنة مثل نشاط بيع الملابس فأن الأمر يقتضى المعاينة في بداية كل موسم وفي نهايه إذا أن المعاينة في بداية موسم الصيف مثلاً فقط لا تعبر عن حقيقة النشاط علي مدار السنة كما أن المعاينة في بداية الموسم لا تعبر ايضاً عن حقيقة النشاط علي مدار الساعة كما أن المعاينة في نهاية الموسم لا تعبر عن حقيقة النشاط لذا يجب أن تكون هنالك معاينة في أخرى في منتصف الموسم.

– معاينة انشطة ترتبط بحالة رواج نسبي في بعض أيام الاسبوع مثلاً يومي الخميس والأحد من كل أسبوع بانسبة لنشاط الكوفير وبيع الورد نظراً لكثرة الأفراح والمناسبات في هذين اليومين لذا يجب أن تكون المعاينة في هذين اليومين والأيام العادية .

– الأصل في المعاينة أن تكون خلال مواعيد العمل الرسمية غير أنه في بعض الانشطة قد يسللزم الامر اتمام المعاينة في غير أوقات العمل الرسمية مثال ذلك معاينة جرجات السيارات في وقت مبكر من الصباح لمعرفة عدد السيارات بها وكذلك معاينة الملاهي الليلية والكازينوهات تتم ليلاً لأن ساعات العمل الاساسية لها تبدأ مساءًوإلي ساعات متأخرة من الليل ، وايضاً فأن معاينة عيادة الطبيب لا بدا أن تتم في وقت عمل الطبيب بالعيادة وغالباً ما تبدأ بعد الظهر فإذا ما أراد المأمور الفاحص معاينة هذه المنشأت فأنه لا بد منت أخذ موافقة كتابية مسبقة من رئيس المأمورية علي إجراء المعاينة في غير أوقات العمل الرسمية.

– المنشآت التي لها فروع ومخازن يجب أن يتم معاينة جميع الأماكن التي تشغلها في وقت احد والأمر يقتضي في هذه الحالة أن يقوم أكثر من مأمور بأجراء هذه المعاينة حتى لا تتاح للممول فؤصة إخفاء بضائع أو أصناف أو تغير بعض الاوضاع الحقيقية في أي منها.

– يجب إذا ما تلقى المأمور إخطار يتوقف النشاط توقف كلي أو جزئي بسبب بيع كل أو جزء من المنشأة أو توقف النشاط لفترة محددة بغرض التجديد أو الاصلاح أو الاجازات الممتدة لعدة أيام لأى سبب فأن علي المأمور الفاحص الإنتقال الفوري بمجرد تلقي الأخطار لإجراء المعاينة اللازمة

للتحقق من صحة ما ورد بالاخطار تمهيداً لإتخاذ الإجراءات القانونية خلال المدة المعينة وكذلك لأخذ هذه المعاينة في الاعتبار عند الفحص.

- يجب أن يتوافر في المعاينة عنصر المفاجأة بمعنى أن لا يعلم الممول مسبقاً بميعاد هذه المعاينة.
- ينبغي عدم إجراء معاينة لعدد من المنشأت في شارع واحد أو حي واحد صغير حتى لا يشعر الممولون الآخرون بوجود مأمور الضرائب فيغلقون مجالهم أو يهربون عمالهم أو يصرفون زبائنهم أو يخففون أوراقهم ومتنداتهم.
- المعاينة اللآحقة لا تصلح أساساً لتقديرعن سنوات سابقة.

يستنتج الباحث مما سبق أن المعاينات التي تقوم بها المأموريات لتحديد الأرباح الحقيقية في سنة ما لا يجوز إعتبارها أساساً للتقدير عن السنوات السابقة ولكن يجوز إعتبارها قريناً للإسترشاد بها ويراعي بناء التقدير علي ما يمكن الإستدلال علية من ظروف موضوعية خاصة بعناصر التقدير في كل سنة ضريبية علي حدة وذلك توصلاً إلي الربح الحقيقي عن كل سنة.

وفيما يلي الشروط الشكلية لمحضر المعاينة:

لا يوجد شكل محدد لمحضر المعاينة علي أنه كمستند يحرر بمعرفة موظف رسمي يجب أن يتضمن بيانات هامة أهمها :-

- إسم المأمورية المختصة وعنوانها .
- الشعبة المختصة.
- رقم الملف
- اسم المحضر (محضر معاينة)
- تاريخ وساعة اجراء المعاينة
- إسم المفتش الذي يجري المعاينة
- مكان المعاينة.
- إسم الشخص الذي حضر المعاينة وصلته بالممول وبيانات بطاقتة والتواصل الصادر له أن كان وكيلاً للممول ،وهنالك من الملاحظات ما يجب أخذها في الحسبان عند تحرير المعاينة وهي:-

- ألا يترك في محضر المعاينة فراغات أو سطور لم تستعمل .
- عدم الشطب أو الكشف أو التحشر بالمختصر حتى لا يفيد المحضر حجته.

- يجب أن يوقع المأمور والممول أو من حضر المعاينة نيابة عنه علي كل صفحات المحضر وفي حالة رفض الممول أو الحاضر عنة التوقيع علي المأمور اثبات ذلك في المحضر بكتابتة عبارة رفض التوقيع.
- يجب أن تكون المعاينة دقيقة وممثلة للواقع ما أمكن وأن يركز فيها علي العناصر التي تفيدة في المحاسبة .
- إذا اشتمل المحضر علي بيانات بالأرقام فيجب تفقيطها.

ب. **مشروعية المصلحة في حق الإطلاع:**

أعطى المشروع الضريبي السودانى مصلحة الضرائب الحق في الإطلاع علي الوثائق والأوراق والملفات التي في حوزة بعض الجهات العامة والخاصة حسب منطوق المواد (38،39،40) ،وقد شرع هذا الحق للمصلحة لتمكينها من حصر الممولين ومن تحديد الإيرادات الخاصة بهم ، كما راعى المشرع التأكد علي حماية أسرار الممولين فحظر علي موظفي مصلحة الضرائب إفشاء سرية البيانات الخاصة بالأوراق والوثائق التي تكون بين أيديهم بحجم مباشرتهم لوظيفتهم كما يلي[1]:-

- يقتصر أستعمال حق الإطلاع علي نوع معين من موظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الأمين العام وهذا الحق لا يستعمل ألا الغرض الذي من اجله شرع وهو ربط الضريبة المستحقة علي الممول المواد(39 ، 40) ، من قانون ضريبة الدخل لسنة 1986 م تعديل سنة 2007م[2].
- أن حق الإطلاع ثابت لموظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الأمين العام ولكن يشترط لمباشرة هذا الحق أن يلتزم موظفي مصلحة الضرائب بمشروعية الدليل .

ويتمسك كل من الطرفين الممول ومندوب مصلحة الضرائب بما جاء في النص القانوني مما يكثر من الخلافات بين الطرفين ،حيث نصت المواد (38)من قانون الضريبة على القيمة المضافة لسنة 1999م علي الكيفية التي يتم بها إبلاغ الممول في مباشرتها لحق الإطلاع علي دفاتره وذلك كما يلي [3]:

- يجب على المكلف أن يمكن الأمين العام أو من يفوضة من الدخول الى لأماكن العمل والمنشآت التى تباشر نشاطها اثناء ساعات العمل،والإطلاع على إى حسابات أو مستندات أخرى.كما يجب على المكلف أن يقدم أى معلومات يطلبها منه الأمين العام أو من يفوضة .

(1) قانون الضريبة علي القيمة المضافة لسنة 1999م.
(2) قانون ضريبة الدخل لسنة 1986 م تعديل سنة 2007م .
(3) من القانون الضريبة على القيمة المضافة 1999 م.

- نصت المادة (39) من قانون الضريبة على القيمة المضافة يجوز للأمين العام أو من يفوضه عند دخوله أماكن عمل المكلف أن يحجز على أى حسابات أو دفاتر أو قوائم أو مسنتدات وذلك لفحصها.

ولجزاء عدم التمكين من الاطلاع ،نصت المادة 38، 39، من القانون الضريبة على القيمة المضافة 1999 م: -

كل ممول يمتنع عن تقديم الدفاتر والأوراق والمستندات التي يمسكها إلي مصلحة الضرائب أو عن موافقتها بما تطلبه من بيانات يحكم بإلزامه بتقديم الدفاتر والمستندات والأوراق التي أمتنع عن تقديمها وبغرامة تهديديه يحدد الحكم مقدارها عن كل يوم من أيام التأخير وتاريخ بدء سريانها ولا يقف سريان الغرامة ألا من اليوم الذي يثبت فيه بتأشير موقع عليه من مندوب مصلحة الضرائب علي أحد الدفاتر الرئيسية للممول بأن المصلحة قد مكنته من الاطلاع علي النحو الذي قضى به الحكم وفي هذه الحالة يجوز للمحكمة أن تقبل الممول من كل أو بعض الغرامات المحكوم بها.

4. **مرحلة فحص الحسابات:**

أ. **محضر الأعمال:** -

تبدأ خطوات الفحص بأن يقوم الفاحص بإثبات كل ما يطلع عليه كتابة في مجموعة من الأوراق جرى العرف علي تسميتها محضر الأعمال ، ويجب أن يتوافر في هذا المحضر بعض الشروط أهمها ما يلي[1] : -

- بيان بالنظام المحاسبي المتبع والمجموعة الدفترية التي تحتفظ بها المنشأة مع إيضاح عدد صفحات كل دفتر.
- الإطلاع علي بيانات التسجيل الخاصة بدفتري اليومية والجرد.
- إثبات تاريخ بدء القيد بالدفاتر وتاريخ أخر قيد بها مع التأشير بالنظر علي أخر قيد وإثبات التاريخ .
- تسجيل كل ما يقوم به الفاحص بشأن فحص بنود الحسابات الختامية والميزانية العمومية وكتابة ملاحظات علي الدفاتر وإثبات هذه الاستفسارات والإيضاحات التي يتلقاها بالمحضر مع التأشير بالنظر علي الدفاتر والمستندات التي يتم الإطلاع عليها وإثبات التاريخ .

إقفال المحضر في نهاية كل جلسة فحص وإعادة فتحه مرة أخرى في الجلسة التي تليها بذكر الساعة وتاريخ ومكان عقد هذه الجلسة مع مراعاة عدم أبداء الرأي صراحة في مدى صحة وإنتظام

(1) د.خالد أمين عبدالله، مرجع سابق،ص ص7-8.

الدفاتر في محضر الأعمال ويعتبر محضر الأعمال جزءاً متمماً ولا غني عنه لكتابة تقرير الفحص ولذلك يجب مراعاة الدقة والوضوح في كتابته حتى يسهل علي الفاحص إستخراج البيانات اللازمة لكتابة تقرير الفحص منه وحتى يسهل علي الغير الرجوع إليه وتفهمه بسهولة.

ولكيفية إختيار الأشهر التي تفحص ،يجب علي الفاحص الضريبي أن يبدأ بفحص بنود الحسابات الختامية فحصاً عاماً وذلك بقراءتها وطلب تفسير عن البنود التي يري أنها تحتاج إلي ذلك أو أن يطلب من المنشأة إعداد كشف تفصيلي بها أو بيانات تحليلية عنها.

ويجب علي الفاحص الضريبي أن يقدر عدد الأشهر التي يري فحص بنودها فقد يرى إختيار أربعة أشهر أو ستة وفي معظم الأحيان يكتفي بثلاثة أشهر فقط وعموماً يتحدد عدد الأشهر موضوع الفحص تبعاً لعوامل عدة منها عدد عمليات المنشأة ونوع النشاط ونظام الضبط الداخلي المتبع بها ، كما أن عنصر الوقت يعتبر عنصر هام في تحديد عدد التي يقوم الفاحص بفحص عمليتها ضريبياً فقد لوحظ أن مطالبة الفاحصين بمصلحة الضرائب بإتمام فحص عدد كبير من الحالات كل شهر أدى إلي عدم التوسع في الفحص رغم أن العدالة الضريبية تتطلب هذا التوسع مما كان له أثراً سيء علي كل من حقوق الخزانة والممول ، كما أن خشية مصلحة الضرائب من تعرض في بعض حقوق الخزانة إلي الضياع بسبب التقادم، وكان له أثراً كبيراً في عدم التوسع في عملية الفحص وأياً كان عدد الأشهر التي يختارها الفاحص الضريبي فيجب أن لا تقل عن ثلاثة أشهر بأي حال من الأحوال ويجب أن يكون من الأشهر المختارة الشهر الأول والأخير من السنة لأنه يغلب أن يحدث فيها أنواع من الأخطاء أو التلاعب لتغطية تلاعب تم في أواخر السنة السابقة أو لتقليل من الأرباح عند تصوير الحسابات الختامية إذ يعرف الممول أرباحه وقتئذن فيتلاعب في عمليات الشهر الأخير ، وبالرغم من أن الفاحص الضريبي يكون قد حدد عدد الأشهر التي سيتناولها فحصه ألا أنه من الممكن تعديلها إذا تبين له أثناء عملية الفحص ما يبرر هذا التعديل فإذا فحص مثلاً مشتريات يناير فوجد أن عملياته غير مؤيدة بمستندات وأقر الممول بذلك فلا يكون هنالك عادة ثمة داعي للإستمرار في فحص المشتريات فحصاً مستندياً وبالعكس قد يتبين له أن عملية شهر من الأشهر ضئيلة بحيث لا يكفي فحص الأشهر المختارة لتمثيل بقية أشهر السنة فيزيد من عدد الأشهر التي اختارها للفحص بطريقة الإختيار.

ب. برنامج الفاحص الضريبي:

يقصد ببرنامج الفاحص الضريبي بيان الخطوات التي يتبعها الفاحص عند فحصه لحسابات المنشأة فيرى البعض ضرورة وضع برنامج للفحص ويرى البعض الأخر عدم جدوي البرنامج لأنه يقيد

الفاحص بخطوات معينة ألا أننا نري أن عمل برنامج للفحص ضروري في المنشأة الكبيرة إذا كانت لها فروع متعددة لأن ذلك يؤدي إلي توفير الوقت وشمول عملية الفحص لجميع البنود التي يرغب الفاحص الضريبي في فحصها بهدف تحقيق الإمتثال الطوعي[1].

ج. علامات الفاحص الضريبي:

تقتضي طبيعة عملية الفحص أن يؤشر الفاحص الضريبي أمام كل قيد راجعة في الدفاتر بعلامة ما حتى يتبين عند انتهاء عملية القيود التي لا يوجد أمامها علامات فتكون موضوع مناقشة بينه وبين الممول أو المحاسب ولا يوجد نوع معين من العلامات لكي يؤشر بها الفاحص الضريبي قرين كل قيد فهذا يترك له اختيارها أنما يجب أن لا تكون العلامات المختارة هي نفس العلامات الموجودة قرين الأرقام عن مراجعة أو فحص سابق لها حتى لا يختلط الأمر في نهاية الفحص ويحسن عدم إيضاح العلامات للممول عن طريق التحدث عنها معه خشية من محاولته تقليدها.

ولمصلحة الضرائب الحق في إعادة فحص ملفات الممولين مرة أخرى بعد الربط عليها في حالة ما إذا أثبت للمصلحة بصفة قاطعة أن الأرباح أو الإيرادات التي سبق الربط عليها تقل عن الأرباح أو الإيرادات الحقيقية للممول بسبب استعمال أحدى الطرق الإحتيالية حسب منطوق المادتين (45،49) من قانون ضريبة الدخل لسنة1986م تعديل 2010م والتي يجوز فيها فحص ملفات الممولين وإجراء ربط إضافي عليهم بالآتي[2]:-

- يعفل عن تقديم إقرار ضريبي كامل عن الدخل أويغفل إرسال إخطار للأمين العام وفقا لأحكام المادة (38).
- تقديم إقرار الضريبي غير صحيح لاي دخل يجب بيانه.
- يدلي بأي معلومات غير صحيحة راجيا لإي غش أو إهمال متعمد.

د. الفحص الدفتري والتقدير:

نص القانون علي طريقتين لإثبات ربح الممول ، الأولى هي دفاتر الممول والثانية هي التقدير ، وقد جعل القانون دفاتر الممول وحدها طريقة لإثبات الربح إذا أستوفيت الشروط التي تبعث علي الثقة فيها كما وضع الأسس التي تنظم حق مصلحة الضرائب في استبعاد دفاتر الممول وحقها في الإلتجاء إلي التقدير وسنتناول بالبحث كل طريقة من الطريقتين لتحديد الربح الضريبي التي يلجأ إليها الفاحص الضريبي لتطوير لأساليبه وأدواته وبذل العناية المعقولة عند فحصة لحسابات المنشأة حتي يتمكن من رقابة المخاطر التي يتعرض لها وهي:-

(1) قانون ضريبة الدخل لسنة1986م تعديل، 2010م.
(2) قانون ضريبة الدخل لسنة1986م تعديل، 2010م.

الطريقة الأولى : خطرالإعتماد الخاطي لدفاتر الممول:

ويتحقق هذا الخطر عندم يفشل الفاحص الضريبي في إكتشاف عدم أمانة دفاترالممول وإقراراته ويقررإمكانية الإعتماد عليها في حقيقة الأمر إنها ليست كذلك مما يترتب علي ذلك نتائج من أخطرها :[1]

– إنخفاض مستوي جودة فحص دفاتر الممول.

– إشتمال ملف الممول علي معلومات خاطئة قد تؤثر علي عمليات التحاسب الضريبي في السنوات التالية.

– مزيد من التهرب الضريبي من قبل الممول لتأكده من عدم دقة أعمال الفحص الضريبي.

الطريقة الثانية: خطر الإهدار لدفاتر الممول:

ويتحقق هذا الخطر عندما يقرر الفاحص الضريبي إهدار دفاتر الممول وعدم الأخذ بإقراره بناء علي نتائج فحصه في أن الدفاتريمكن إعتمادها وتحقق هذا الخطر يعني:

- أن الفاحص أهدر دفاترأمينه،مما يؤدي إلي إفتقاد مصلحة الضرائب ممولا أمينا يشعر بأن دفاتره أهدرت غبنا.
- إزدياد حالات الطعن والقضايا المتعلقة بالدفاتر أمام لجان الطعن والإستئنافات الأمر الذي يزيد من نفقات الجباية ويتعارض مع مبدأ قاعدة الإقتصاد.

عليه يتعين علي الفاحص التحقق من الصحة المحاسبية لما ورد بالمجموعة الدفترية من أرقام علي سبيل الإختيار من النواحي الآتية: –

– صحة مجامع صفحات المجموعة الدفترية والتأكد من صحة نقل المجامع من صفة لأخرى بالنسبة لليوميات العامة والمساعدة.

– التأكد من صحة الأرقام المنقولة من اليوميات المساعدة والتي تقيد كل مدة معينة باليومية العامة.

– التأكد من صحة الترحيل من اليومية العامة إلي حسابات الأستاذ العام إلي الحسابات الختامية.

ونظراً إلي أنه من الممكن أن يتم التلاعب في الدفاتر أصلاً عن طريق الخطأ في عمليات الجميع أو الترحيل أو الترصيد بما يترتب عليه إنقاص قيمة الإيرادات أو زيادة المصروفات وبالتالي التأثر علي النتيجة النهائية بتخفيض صافي الربح أو زيادة صافي الخسارة لذا يجب علي الفاحص الضريبي إعطاء عملية التحقق نت صحة الحسابات للدفاتر الأهمية التي تستحقها.

---

(1) د.رؤوف عبدالمنعم وآخرون،مرجع سابق،ص ص98-99.

هـ. التحقيق من أمانة الدفاتر:

أن نتائج القوائم المالية تستمد أهميتها من أمانة الدفاتر وأمانة الدفاتر تستمد أهميتها من المستندات وما تضمنه من بيانات ، ولما كانت أمانة الدفاتر بمثابة الركيزة الأساسية في الحكم علي مدى صدق القوائم المالية لذا يتعين علي الفاحص التحقق من أمانة الدفاتروأنه لا يعتد بالإقرار الخاص بممول النشاط التجاري أو الصناعي المستند إلي دفاتر ألا إذا كانت متكاملة وأمنية ومنتظمة ومعبرة عن الحقيقة كما يلي[1]:

– إمساك الدفاتر طبقا للأصول المحاسبية المتعارف عليها، والتحقق من هذا الشرط ليس بالأمرالصعب،شريطة إلمام الفاحص الضريبي بهذه الأصول العلمية والقولعد المحاسبية المتعارف عليها.

– أن تكون الدفاتر لإلزامية،أو يجري العرف علي العمل بها.
– أن تكون الحسابات المثبتة في الدفاترمؤيدة بالمستندات.
– أن تكون الدفاتر مستندة إلي نظام متكامل للرقابة الداخلية.
– أن تعبر الحسابات الختامية عن حقيقية النشاط والمركز المالي علي الوجه الصحيح.

ويمكن للفاحص الضريبي التحقق من أمانة الدفاتر بإتباع الأساليب التالية: –

- **أسلوب المصادقات:**

ويعتمد هذا الأسلوب علي تلقي البيانات من جهات التعامل المختلفة من طرف ثالث ومطابقتها مع ما هو وارد بالإقرارات الضريبية وهذا الأسلوب يعتبر من الأساليب في الكشف عن صحة معاملات الممولين مع الغير ولذلك فقد ألزم المشرع الضريبي وزارات الحكومة ومصالحة ووحدات الإدارات المحلية والهيئات العامة وشركات قطاع الأعمال بتوريد قيمة ما حصلته لحساب الضريبية المستحقة إلي مصلحة الضرائب. ،وأن إعتماد الفاحص الضريبي علي تلك البيانات إنما يساعده علي إكتشاف أوجه القصور عند مطابقة البيانات الواردة من الجهات المشار إليها علي ما هو مدون بدفاتر المنشأة فقد تكون تلك المطابقات وسيلة فعالة في الكشف عن مدى أمانة دفاتر المنشأة.

- **أسلوب الفحص الإنتقادي:**

ومن خلال هذا الأسلوب يتمكن الفاحص الضريبي من التحقق من أمانة الدفاتر عن طريق تحقيقه من سلامة العلاقة بين العناصر المختلفة داخل النشاط ذاته وذلك بدراسته لنشاط المنشأة وطبيعة والإطلاع علي الدفاتر الإلزامية التي يجب علي المنشأة الاحتفاظ بها بجانب الدفاتر المحاسبية كما

(1) د. رؤوف عبد المنعم وآخرون،مرجع سابق،ص95.

هو في حالة دفتر الإنتاج ودفتر الشرطة بالنسبة لنزلاء الفنادق ، فبقيام الفاحص بربط العلاقات بين عناصر الإنتاج المختلفة والمنتج النهائي يتحقق من سلامة تلك العلاقات بما يؤدي إلي أمانة الدفاتر من عدمه كما هو الحال مثلاً فإنه يمكن للفاحص الضريبي التعرف علي حقيقة إنتاج المنشأة [1].

و. الحسابات المراجعة كأساس لتقدير الضريبة:-

- **واجبات المراجع :**

حدد قانون ضريبة الدخل واجبات المحاسب المعتمد (المراجع) كما في المادة (40) على النحو التالي[2]:-

- أن يقدم الحسابات لمصلحة الضرائب مع الإقرار أو العكس صحيح وموقعه من الممول.
- بيان طبيعة دفاتر الحسابات والمستندات.
- رأيه في تلك الحسابات أن كانت تمثل بصورة عادلة للمكاسب والأرباح من ذلك العمل عن تلك الفترة.
- بيان أية تحفظات.
- تدوين مدى مراجعته لدفاتر الحسابات والمستندات المقدمة إليه .
- بيان مدى الفحص للميزانية أي الموجدات والديون وحساب المتاجرة وحساب الإيرادات والمدفوعات أو أي حساب آخر مماثل أياً كان وصفه.

- **حق المصلحة في فحص الحسابات:**

أعطى القانون مصلحة الضرائب حق فحص الحسابات المراجعة و مشروعية حق الإطلاع علي الوثائق والأوراق والملفات التي في حوزة بعض الجهات العامة والخاصة حسب منطوق المواد (38،39،40) ،وقد شرع هذا الحق للمصلحة لتمكينها من حصر الممولين ومن تحديد الإيرادات الخاصة بهم ، كما راعى المشرع التأكد علي حماية أسرار الممولين فحظر علي موظفي مصلحة الضرائب إفشاء سرية البيانات الخاصة بالأوراق والوثائق التي تكون بين أيديهم بحجم مباشرتهم لوظيفتهم كما يلي:-

- يقتصر أستعمال حق الإطلاع علي نوع معين من موظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الأمين العام وهذا الحق لا يستعمل ألا الغرض الذي من اجله شرع وهو ربط الضريبة المستحقة علي الممول المواد(39 ، 40) ، من قانون ضريبة الدخل لسنة 1986 م تعديل سنة 2007م[3].

---

(1) د.أمين السيد أحمد لطفي،المراجعة بإستخدام التحليل الكمي ونظم دعم القرار،دار النهضة العربية،1998،ص ص74،73.
(2) وزارة المالية والتخطيط الاقتصادي – تقرير لجنة أسس وأساليب تحديث العمل وإعادة النظر في الهيكل التنظيمي ، لمصلحة الضرائب ، أبريل 1987م ، ص 64 .
(3) قانون ضريبة الدخل لسنة 1986 م تعديل سنة 2007م .

- أن حق الإطلاع ثابت لموظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الأمين العام ولكن يشترط لمباشرة هذا الحق أن يلتزم موظفي مصلحة الضرائب بمشروعية الدليل.

ويتمسك كل من الطرفين الممول ومندوب مصلحة الضرائب بما جاء في النص القانوني مما يكثر من الخلافات بين الطرفين ،حيث نصت المواد (38)من قانون الضريبة على القيمة المضافة لسنة 1999م علي الكيفية التي يتم بها إبلاغ الممول في مباشرتها لحق الإطلاع علي دفاتره وذلك كما يلي [1]:

- يجب على المكلف أن يمكن الأمين العام أو من يفوضة من الدخول الى لأماكن العمل والمنشآت التى تباشر نشاطها اثناء ساعات العمل،والإطلاع على إى حسابات أو مستندات أخرى.كما يجب على المكلف أن يقدم أى معلومات يطلبها منه الأمين العام أو من يفوضة .

- نصت المادة (39) من قانون الضريبة على القيمة المضافة يجوز للأمين العام أو من يفوضه عند دخوله أماكن عمل المكلف أن يحجز على أى حسابات أو دفاتر أو قوائم أو مسنتدات وذلك لفحصها.

ولجزاء عدم التمكين من الإطلاع ،نصت المادة 38، 39، من القانون الضريبة على القيمة المضافة 1999 م: -

كل ممول يمتنع عن تقديم الدفاتر والأوراق والمستندات التي يمسكها إلي مصلحة الضرائب أو عن موافقتها بما تطلبه من بيانات يحكم بإلزامه بتقديم الدفاتر والمستندات والأوراق التي أمتنع عن تقديمها وبغرامة تهديديه يحدد الحكم مقدارها عن كل يوم من أيام التأخير وتاريخ بدء سريانها ولا يقف سريان الغرامة ألا من اليوم الذي يثبت فيه بتأشير موقع عليه من مندوب مصلحة الضرائب علي أحد الدفاتر الرئيسية للممول بأن المصلحة قد مكنته من الإطلاع علي النحو الذي قضى به الحكم وفي هذه الحالة يجوز للمحكمة أن تقبل الممول من كل أو بعض الغرامات المحكوم بها ،كما تنص المادة (41) من القانون على أنه:

يجوز للمدير بغرض الحصول على معلومات كاملة فيما يتعلق بدخل أي شخص أو أية فئة من الأشخاص وبالرغم من أي نص في أي قانون آخر أن يطلب إلى أي شخص بإعلان مكتوب[2]:

أ. أن يقدم للفحص الذي يقوم به المدير في الوقت والمكان المبينين في ذلك الإعلان ، أية حسابات أو دفاتر أو كشوفات للموجدات والديون أو أية مستندات أخرى كما يراه المدير ضرورياً لهذا الغرض.

(1) من القانون الضريبة على القيمة المضافة 1999 م.
(2) المرجع السابق،ص65.

ب. أن يقدم فوراً أي حسابات أو دفاتر حسابات ومستندات أخرى مما يعنيه المدير في ذلك الإعلان لكي يبقيها لديه للمدة المعقولة التي تكفي لفحصها.

ج. أن يحضر في الزمان والمكان المبينين في ذلك الإعلان بقصد استجوابه فيما يتعلق بدخله أو دخل أي شخص آخر أو أية صفقات أو أمور يبدو أنها ذات صلة بذلك الدخل.

- **حق المصلحة في قبول أو رفض الحسابات:**

تنص المادة (48)3 من قانون ضريبة الدخل على أنه متى قدم شخص اقراراً بالدخل يجوز للمدير:-

أ. أن يقبل الإقرار ويقوم بتقدير دخله على أساسه .

ب. إذا كان لديه سبب للاعتقاد بأن ذلك الإقرار لم يكن صادقاً وصحيحاً أن يقوم بتقدير قيمة دخل الشخص وفقاً لما يراه مناسباً ثم يقدر دخله تبعاً لذلك .

فإذا ما أطمأنت مصلحة الضرائب إلى أمانة الحسابات تربط الضريبة على ما جاء بها مع إجراء التعديلات التي يقرها القانون وتخطر المصلحة الممول بالتقدير وعناصره وتدعوه إلى موافاتها كتابة بملاحظاته على ما أجرته وذلك خلال شهر من تاريخ صدور التقرير ، أما اذا ما تضح بأن الحسابات لا تمثل الوضع المالي الحقيقي للممول تقوم برفضها وتلجأ إلى تحديد الأرباح بطريقة التقدير ويتم إخطار الممول بذلك.

- **مشاكل الحسابات المراجعة كأساس لتقدير الضريبة:**

تتلخص المشاكل والحجج المقدمة من المراجعين والممولين ضد مصلحة الضرائب والتي اتضحت من خلال اجتماع اللجنة مع جمعية المراجعين السودانية وأعضاء الغرفة التجارية واتحاد الصناعات فيما يلي[1]:-

- ضغط العملاء على محاسبيهم لقفل الحسابات بأي شكل من الأشكال وتسليمها للمراجع وذلك للتمكن من الحجز لأنفسهم في برنامج مكتب المراجع في وقت مبكر لضمان إرسال حساباتهم. للضرائب لتقديم الحسابات وذلك لتفادي رفض الحسابات من الضرائب بحجة أنها قدمت متأخرة و إصرارها على التقدير الإيجازي واعتبار الحسابات بمثابة استئناف وليست أساساً للتقدير.
- تراكم العمل في مكتب المراجع خلال الأشهر الأولى من السنة والضغط عليه من جانب الممولين للإسراع بتقديم حساباتهم قبل نهاية الفترة المحددة من الضرائب.

(1) أحمد الضي،مرجع سابق،ص 64.

- مبالغة الضرائب في تقدير البنود غير مسموح بها استنكر معظم أعضاء الغرفة التجارية واتحاد الصناعات ويساندهم جمعية المراجعين من مبالغة الضرائب في تحديد النسبة عبر المسموح بها في بنود المصروفات والتي تتراوح بين 25% و50% وبعضها من المصروفات الأساسية والتي يتطلبها سير العمل ولكن الضرائب تعيد إضافتها إلى الأرباح مثل:

- المرتبات
- مصروفات العربات
- مصروفات الضيافة والبريد والبرق
- مصروفات السفر
- التلكس والتلفون
- العتالة والترحيل
- الديون المعدومة.
- الصيانة والإصلاحات
- المياه والنور
- الضيافة والإكراميات.
- خسارة تخفيض الجنيه السوداني
- مصروفات وعمولات البنوك
- فوائد البنوك

وبالتالي أصبح الربح المعدل الضريبية تماماً عن واقع الربح بالميزانية مما يؤثر على موقف المنشأة ويؤدي إلى نشوء خلافات متعددة بين الممولين ومصلحة الضرائب بسبب أن كل ذلك يبني على تقديرات مفتش الشرائب وليس على أسس علمية وقانونية[1]:

- أوضح السادة المراجعين أيضاً بأن الاستفسارات التي ترسل لهم عن الحسابات التي يقدموها أصبحت كثيرة جداً وبعضها غير مقيد عن بنود أساسية (البرق – البنزين
- علاج الموظفين) ويترتب على ذلك ضياع وقت الضرائب وتأخير التقديرات وضياع وقت المراجع و إساءة للعلاقة بين المراجع وعمليه.
- عدم توفر التدريب الكافي لأسلوب وطريقة فحص ومراجعة الحسابات والدفاتر والمستندات وقراءة الميزانية وإجراء التحليلات كذلك الإلمام بمشاكل القطاعات الإنتاجية وظروف عملها.
- تعدد القرارات واختلافها في معالجة المشاكل في داخل القسم الواحد مثل الشركات.
- بقاء الدفاتر والسجلات والمستندات في مصلحة الضرائب لمدة طويلة قد تصل إلى سنة وأكثر دون فحص مما يؤدي إلى تعطيل أعمال الممول وتخوف البعض من طريقة حفظها وسلامتها كما أن حق طلب الدفاتر والمستندات للفحص قد استخدم بالمبالغة في السنوات الأخيرة.

(1) المرجع السابق،ص65.

- التعسف في رفض الحسابات لأسباب غير مقبولة مما أضعف الهدف في تشجيع الممولين في حفظ حسابات منتظمة ونشر الوعي المحاسبي ومن أمثلة تلك الأسباب:-
  - تأخير تقديم الحسابات في مواعيدها المحددة.
  - إنخفاض نسبة مجمل الربح.
  - إشتمال تقرير المراجع العام على بعض التحفظات التي لا تشمل على أخطاء جسيمة .
  - توفر معلومات عن نشاط المنشأة مع التغير لم تعكسها الدفاتر.
  - عدم توفر التنسيق الكافي بين قسم التقدير وقسم التحصيل داخل المكتب الواحد بينما يبحث قسم التقدير نقاط الخلاف وفحص البيانات المقدمة تستمر إجراءات التحصيل لكامل الضريبة المتنازع عليها.
  - درجت مصلحة الضرائب في السنوات الأخيرة على عدم قبول بنود صرف إلا إذا قدم الدليل على مصداقيتها مثل فوائد البنوك تقديم شهادة من البنك ، ولقد أدى ذلك إلى التقليل من إحترام الحسابات المراجعة والى النظر إليها على أنها مكان شك إلى أن تثبت صحتها ولقد أثر السلوك تأثيراً كبيراً على مكانة الحسابات المراجعة والمراجع وأصبح التجار ورجال الأعمال الذين لا يقدمون حسابات مراجعة في وضع أفضل من أولئك الذين يقدمون حسابات مراجعة.
  - رفض البيانات والإيضاحات التي تقدم لمفتش الضرائب وإصرارهم على الرفض رغم الإعفاء الضريبي الممنوح لبعض العملاء.

تتلخص مشاكل وحجج مصلحة الضرائب تجاه الممولين والمراجعين فيما يلي[1] :

- يحلل معظم المراجعين من تطبيق محتويات المادة (40) من القانون فتقارن الميزانيات دائماً مطلقة وليس بها أي تحفظات مما يوحي بصحة الحسابات، وعند إخضاع بعض هذه الحسابات للفحص المستندي تتضح كثيراً من الأخطاء والتي كان الواجب ذكرها في التقرير.
- تأخير تقديم الحسابات مما يؤثر على سير التحصيل وبالتالي على الرفض المقدر من ميزانية العامة.
- إرسال حسابات ناقصة البيانات والتحليلات التي تتطلبها الضرائب وضياع وقت مفتش الضرائب في تحرير الإستفسارات وإنتظار الرد عليها.

(1) المرجع السابق ،ص ص 67-68.

- المماطلة في الرد على الاستفسارات مما يترتب عليه ايضاً تأخير ربط الضريبة على الممولين ولتحصيل الضرائب المقررة.
- عدم وجود دفاتر أساسية للحسابات وهذا يتضح عند فحص كثير من الحالات والمماطلة في تقديم الدفاتر والفحص مما يوحي بعدم وجود دفاتر على الإطلاق.
- ضعف مستوى الحسابات وأداء المراجعون وعدم الالتزام بأصول ومواثيق المهنة .
- يبرر كثير من المراجعين الأخطاء الموجودة في الحسابات بأنها أخطاء مطبعية ومحاولة إقناع الضرائب بأن الشيك بديلاً عن الفاتورة وبأسعار السوق السوداء.
- تبويب الحسابات يتصف بعدم الدقة والإرتجال.
- عمل ميزانيتين لفترة زمنية واحدة ، عدم مسك سجل للمخزون وعدم حضور المراجع للجرد ولا يذكر أن المستندات ضعيفة وداخلية وعدم توضيح كيفية تقييم بضاعة آخر المدة وهل بمعرفة الإدارة أو بحضور المراجع.

المبحث الثالث

تخطيط هيكل نظام الرقابة الداخلية لأغراض الفحص الضريبي

أن التخطيط لأغراض الفحص الضريبي يعتمد إيضا علي نظام الرقابة الداخلية لفحص مخاطر الرقابة بالنسبة للنظام المحاسبي ومخرجاته متمثله في الحسابات المراجعة أو الختامية كأساس لتقدير الضريبية التي يعول عليها الفاحص الضريبي أثناء زيارة الفحص الميداني،إذ لابد من فحص النظام المحاسبي للتأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية في فصل الإختصاصات للمحاسبين والتأكدأيضا من الإلتزام بالنظم واللوائح الضريبية والمفاهيم المحاسبية لتحقيق أهداف الفحص المرجوة نحو مسك الدفاتر، ونظام حسابات المخازن، عليه يقرر الفاحص في توسيع او تضييق عينه المخاطر التي يراد فحصها ،حيث أن الفحص الضريبي يستمد إطاره النظري من مفاهيم ومعايير المراجعة والمحاسبة والقوانين والتشريعات الضريبية ،ولا يمكن تناول مفهوم الفحص الضريبي بمعزل عن مفاهيم ومعايير المراجعة والمحاسبة يختلفان في بعض الأمور من الناحية التشريعة ويتفقان في الهدف بإعتباره آلية رقابية فعالة للتأكد من إلزام كافة المكلفين بالنظم واللوائح والقوانين الضريبية ومفاهيم ومعايير المحاسبة والمراجعة.

لقد كانت مسئولية المراجع عن تقويم ودراسة نظام الرقابة الداخلية لأغراض التدقيق في السابق تتم بشكل تفصيلي للدفاتر والسجلات ولكن بعد التطور الإقتصادي وإتساع حجم المنشآت وحدوث قيودات كبيرة من العمليات في المنشأة تحولت عملية التدقيق من تفصيلية إلى إختبارية لكي يقوم المدقق بإستخدام التدقيق الإختباري لابد من وجود نظام رقابي داخلي فعال.

لذا يجب على مدقق الحسابات أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية كخطوة أولى لبدء عملية التدقيق ولقد نص معيار التدقيق الدولي رقم (400) أنه على المدقق الحصول على فهم كافٍ للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية بغرض التخطيط لعملية المراجعة وتطوير طريقة فعالة لتنفيذها كمايلي:

أولا: مفهوم تخطيط الفحص الضريبي:

وهو عملية منظمة ومستمرة لتحقيق الأهداف المستقبلية لمصلحة الضرائب بوسائل مناسبة وإدارة الموارد المادية والبشرية بكفاءة وفاعلية وفقا لأولويات مختارة بعناية[1]:

1. أهمية تخطيط الفحص الضريبي:-

أ. تحديد وتوضيح الأهداف الرئيسية للدولة.

(1) جمهورية مصر ، وزارة المالية ،مصلحة الضرائب المصرية، تخطيط عملية الفحص الضريبي ،2005م،ص3.

ج. ضمان الإستخدام الأمثل للموارد والإمكانيات المتاحة.

د. يقلل من إتخاذ القرارات غير المدروسة أو الشخصية بعيدا عن الخطة الموضوعة.

هـ. يعتبر أساس لنجاح المصلحة في تحقيق أهدافها من خلال المقارنة بين المنفذ فعليا والخطة الموضوعة.

و. يوفر الأمن النفسي للفاحص الضريبي.

ز. يساعد المصلحة علي التنبؤ بالحصيلة الضريبية المستقبلية.

ح. عدم الوقوع في مخالفات قانونية قد يترتب عليها ضياع حق الدولة في الضريبة مثل التقادم.

2. أسس بناء خطة الفحص بالمصلحة:

أ. تشخيص الواقع الفعلي والصعوبات التي تواجه المصلحة أثناء القيام بعملية الفحص.

ب. تحديد الرؤية المستقبلية المطلوبة لإعداد خطة فحص تتناسب مع الإمكانيات والموارد المتاحة.

ج. تحديد الاهداف الرئيسية والإستراتيجية التي علي أساسها يتم وضع الخطة.

د. وضع الاهداف التفصيلية لإعداد خطة فحص مناسبة للواقع العملي والتشريعي.

هـ. إعداد خطة فحص في ضوء الاهداف الإستراتجية والتنفيذية التي يم وضعها مسبقا.

3. مراحل بناء خطة الفحص بالمصلحة:

أ. تصنيف الممولين إلي فئات متجانسة وفقا لأنواع النشاط وحسب القطاعات الإقتصادية للآتي[1]:

- منشآت تجارية
- منشآت خدمية
- منشآت صناعية

ب. وفقا لرقم الأعمال السنوي:

- فئة كبار الممولين.
- فئة متوسطي الممولين.
- فئة صغار الممولين.

(1) محمد محمود ذيب،مرجع سابق،ص 195.

ج. إعداد جداول بهيكل التقسيمات والفئات كما يلي:

- تحديد إجمالي عدد الممولين في كل نشاط وفي كل فئة.
- ترتيب الممولين في الخطوة السابقة إلي ثلاث فئات كبير ومتوسط وصغير.
- وضع مجموعة من معايير إختيار العينة الإنتقائية.
- يتم وضع وزن نسبي لكل ممول يحدد مدي خضوعه لعينة الفحص الإنتقائي من عدمه.
- يجب علي الإدارة الضريبية الإهتمام بالتخطيط لعملية الفحص مع كل سنة مالية للحد من المخاطر الضريبية المتعلقة بعملية التخطيط المتمثلة في عدم إختيار الملفات التي تتضمن حالات عدم الإلتزام.
- فرز وتحليل الملفات المساهمة في تحقيق الربط الفعلي بالنسب حسب القطاعات الإقتصادية.

4. تخطيط العنصر البشري لأغراض الفحص الضريبي:

المدقق هو الذى يقوم بالتخطيط والتنظيم والتنفيذ بهدف الوصول إلى تحقيق الأهداف ، ولهذه الأسباب يجب ان تتوافر فى المدقق صفات محدده بدونها لايمكن إنجاز الهدف الحقيقى والمطلوب. وهذه الصفات وأن كان من المفروض أن يتحلى بها كل إنسان ، إلا أن موظف الضرائب الحكومى ،وكذلك الفاحص الضريبى المستقل يجب أن تكون هذه الصفات هى مكونات شخصيته ، إلا سوف تفقد العملية الضريبية إحترامها من جمهور المكلفين وفقدان الإلتزام الطوعى من الممولين وتزيد الفجوة الضريبية بين الممولين والسلطة الضريبية بإعتبارها أحد مؤسسات الدولة.

وعلية ينص المعيار الدولى رقم 910 فى الفقرة الرابعه على مايلي[1]:-

يجب أن يلتزم المدقق بقواعد السلوك المهنى للمحاسبين القانونيين الصادر عن الإتحاد الدولى للمحاسبين، وتعتبر أخلاقيات السلوك المهنى هى المبادئ والصفات الأخلاقية الواجب العمل بها أثناء عملية التدقيق المالى والضريبى التى تحكم المسؤوليات المهنية للمدقق كما يراها Arens [2]:

Ethics can be defined broadly as aset of moral principle and values.

أ. الإستقلالية

ب. الأمانة والموضوعية.

ج. الكفاءة والعناية المهنية.

(1) محمد محمود ذيب،مرجع سابق،ص48.

(2) Ibid ,Arens,AlvinA,P 74.

د. السرية.

هـ. السلوك المهنى.

و. المعايير الفنية .

وكذلك تعتبر هذه الأخلاقيات عنصره البشري الذي ينفذ السياسات الضريبية ،بحيث تؤثر فكرة سلوكه في الحكم علي مصداقية هذه السياسة ، كما يقع علي هؤلاء الموظفين عبء إرساء دعائم الثقة مع الممولين ، ولهذا يجب أن يكون انتقاء الموظفين علي اختلاف مستوياتهم قائماً علي أسس علمية وموضوعية.

إذا كان الغالب أن يتحمل العمل الفني من ربط الضريبة وتحصيلها من خريجي الكليات المتخصصة في علم المحاسبة والقانون ، وأن يتم اختيارهم علي أساس التقدير الجامعي الذي حصل عليه كل منهم ، إلا أن هذا الأساس في الاختيار لا يكون كافياً وحدة لأن يتحمل الخروج مسئولية الاتصال بالممولين وتنفيذ قانون الضرائب ، ما لم يسبق هذا الاختيار تدريب عملي ونظري يتم تحت إشراف إدارة الضريبة ، ويجب أن يكون بجانب موضوعات القانون والمحاسبة الضريبية ، الاهتمام بالعلوم السلوكية ودراسة علم نفس الضريبة، ويفضل أن يناط بهذا الدور معهد تدريبي متخصص وأن اجتياز دوراته شرطاً للتعين بإحدى إدارات الضرائب ،مع مراعاة التدريب المستمر لكفاية مستويات الوظائف الفنية والإشرافية لضمان الوصول بالموظف لأقصى درجات الكفاءة الممكنة ، ولا يجب أن نغفل أهمية تدريب العناصر الأخرى العاملة في الوظائف الإدارية والمعاونة وخاصة فيما يتعلق بحفظ المستندات وصيانتها وكيفية التعامل مع جمهور الممولين ، والتمسك بقيم المهنة وخاصة حفظ أسرار الممولين[1].

ومن الشروط التي يتعين مراعاتها في انتقاء موظفي إدارة الضريبة تمتعهم بالخلق القويم وتحصيلهم القدر المناسب من المعرفة الضريبية والعلوم الأخرى المتصلة بها وأن تكون لدية الشجاعة الأدبية التي تجعل منه حكماً محايداً يعطي كلا من الممولين والخزانة العامة حقه دون خوف ، إذ عليه أن يرتدي رداء القاضي بين الدولة والمكلف.

كما يجب أن يكون لهذا الموظف من الضمانات ما يجعله قائماً علي عمله دون خوف ، فلا يكون تقديره العادل وإقراره في ربط الضريبة بناء علي قرائن وحيثيات معقولة يقدرها سبباً في مساءلته الإدارية أو مجازاته من رؤسائه أو الغير.

(1) سعد إسحق واخرون،مرجع سابق،2006م.

يستنتج الباحث مما سبق:أن علمية الفحص الضريبى هي وسيلة رقابية لإدارة مخاطر الملفات الضريبة مع مراعاة الأهمية النسبية للعناصر محل الفحص والمراجعة بهدف تصحيح مسار المكلفين مما يتطلب الأمر توافر المواصفات المطلوبة في الفاحص الضريبى وهي كما يلي:

أ. الإلمام المعرفي بأصول ومبادئ علم المحاسبة.

ب. الأمانة والصدق والدقة فى التعبير.

ج. حسن المظهروالكياسة واللباقة .

د. الدبلوماسية والشفافية في التعامل مع دافعى الضرائب.

هـ. المقدرة على التفاوض والإقناع وسرعة البديهة.

و. المقدرة على تخطيط عملية الإتصال أثناء المسح الميدانى.

ز. المبادرة لإيجاد الحلول لفض النزاعات.

ح. الإلمام بكافة القوانين والنظم واللوائح والتشريعات الضريبية.

ط. معرفة اللغات الإضافية خاصة الإنجليزية بإعتبارها ميزة ووسيلة لتلقى العلم والتفاهم مع الآخرين.

5. **تخطيط الملفات المساهمة في الربط الضريبي:**

وذلك من خلال تحديد نسب الملفات المساهمة في الربط الفعلي إلي إجمالي الملفات الكلية وذلك لمعرفة الآتي:

أ. نسب عدد الملفات المساهمة في الربط الفعلي من خلال المعادلة التالية:

ب. إجمالي عدد الملفات المساهمة في الربط الفعلي/ إجمالي عدد الملفات الكلية *100%.

ج. نسب رقم الأعمال للملفات المساهمة في الربط الفعلي حسب القطاعات الإقتصادية:

د. إجمالي رقم أعمال المساهمة في الربط الفعلي/ إجمالي رقم الأعمال للملفات الكلية *100%.

6. **تحليل وتحطيط القطاعات:**

أ. من حيث عدد الملفات:

- عدد الملفات الكبيرة المساهمة في القطاع التجاري/ إجمالي عدد الملفات الكلية *100%.

- عدد الملفات المتوسطة المساهمة في القطاع الخدمي/ إجمالي عدد الملفات الكلية *100%.

- عدد الملفات الصغيرة المساهمة في القطاع الصناعي/ إجمالي عدد الملفات الكلية *100%.

ب. **من حيث رقم الأعمال أو الإيرادات:**

- رقم أعمال الملفات الكبيرة المساهمة في القطاع التجاري/ إجمالي رقم أعمال الملفات الكلية *100%.

- رقم أعمال الملفات المتوسطة المساهمة في القطاع الخدمي/ إجمالي رقم أعمال الملفات الكلية *100%.

- رقم أعمال الملفات الصغيرة المساهمة في القطاع الصناعي/ إجمالي رقم أعمال الملفات الكلية *100%.

7. **تحليل بعض الأنشطة ذات المخاطر العالية:**

وذلك لمعرفة مساهمتها في تحقيق الربط الفعلي كما يلي:

أ. الإتصالات:

- إجمالي عدد الملفات لنشاط الإتصالات / إجمالي عدد الملفات الكلية *100%.

- إجمالي رقم أعمال لنشاط الإتصالات المساهمة في الربط الفعلي/ إجمالي رقم الأعمال للملفات الكلية(التحصيل الفعلي) *100%.

ب. البترول:

- إجمالي عدد الملفات لنشاط البترول / إجمالي عدد الملفات الكلية *100%.

- إجمالي رقم أعمال لنشاط البترول المساهمة في الربط الفعلي/ إجمالي رقم الأعمال للملفات الكلية(التحصيل الفعلي) *100%.

ج. البنوك:

- إجمالي عدد الملفات لنشاط البنوك / إجمالي عدد الملفات الكلية *100%.

- إجمالي رقم أعمال لنشاط البنوك المساهمة في الربط الفعلي/ إجمالي رقم الأعمال للملفات الكلية(التحصيل الفعلي) *100%.

8. **إختيار حالات الفحص حسب معايير (عدم الإلتزام):**

بعد تخطيط وتحليل الملفات وتصنيفها إلي عاملة وغير عاملة ومساهمة وغير مساهمة ،تأتي بعدهاعملية إختيار الملفات المرشحة للفحص وذلك بمقابلة الطاقة المتاحة للفاحصين في صورة ساعات عمل متاحة مع أكبر قدر ممكن من الملفات الأكثر خطورة (ساعات عمل مطلوبة) حسب المعايير التي تحدد مؤشرات الخطر المرتبطة بالممولين التي تم تناولها أعلاه وإدارة مخاطرها بسهولة ويسر من خلال برامج الفحص الفعال الجاهزة إلكترونيا(dat-minning) وذلك بعد تزويدها بالمعايير والخصائص المطلوبة لأختيار الملفات لأغراض الفحص الضريبي وذلك لضمان جودة فحصهاومراجعتها[1].

يري الباحث: أن الهدف من تخطيط وتحليل المخاطر الضريبية لأغراض الفحص الضريبي هو معرفة النسبة الفعلية للملفات المساهمة في الربط الفعلي للضريبي للملفات وكشف إنحرافاتها وتقصي أسبابها ومعالجتها لأغراض إتخاذ القرارات الرشيدة في إطار إدارة المخاطر لضمان جودة الفحص الضريبي.

ثانيا: مفهوم نظام الرقابة الداخلية وأهدافها ومقوماتها:

تعتبر الرقابة الداخلية كمفهوم إداري بمعني إن الرقابة عنصر من عناصر نشاط الإدارة ،حيث تطور مفهوم الرقايبة نتيجة لزيادة حجم المؤسسات وإتساع الأنشطة الإقتصادية وإنفصال الملكية عن إدارة المؤسسات أدي ذلك إلي تطور مفهوم الرقابة من مجرد ضبط داخلي يهدف إلي المحافظة علي نقدية المؤسسة والأصول المادية بالمنشأة والمحافظة علي الدقة المحاسبية إلي ضرورة وجود نظام فعال للرقابة الداخلية يسعي بدوره لتحقيق الكفاءة في إستخدام الأمثل للموارد المادية والبشرية للمؤسسة والحصول علي المعلومات بالدقة المطلوبة وضمان تنفيذ الاهداف الموضوعة من قبل المؤسسة، ، يتم فيها إستبدال مصطلح الرقابة الداخلية بهيكل الرقابة الداخلية بإعتبار أن الأخير

(1) د.أوشن ،ورشة عمل ، نظام الفوتره والحوسبة الإلكترونية وأثرها علي توسيع المظلة الضريبية، ديوان الضرائب الخرطوم،3أبريل،2016م.

أكثر شمولا وقد وضع تعريف جديد حيث أعتبرت بموجبه مجموعة من السياسات والإجراءات الموضوعة بما يوفر تأييدا معقولا بأن الأهداف سوف يتم تحقيقها.

ومن أجل تقديم صورة واضحة عن نظام الرقابة الداخلية سنتناول في هذا الجزء مايلي:

1. ماهية مفهوم نظام الرقابة الداخلية:

أ. تعتبر الرقابة الداخلية من أهم العناصر التى يعتمد عليها المراجع أو الفاحص عند قيامه بعملية فحص هيكل الرقابة الداخلية حيث نجد أن المعيار الثانى من معايير العمل الميدانى قد نص على ضرورتها ،فالخطوة الأولى لعمل المراجع هى دراسة نظم الرقابة الداخلية المطبقة فى الشركة المراد مراجعتة حساباتها فيجب أن يكون الفاحص ملماً بأسس ومفهوم الرقابة الداخلية حتى يتمكن عند بدءفحصه لدفاتر وسجلات أى منشأة أن يكون على قدر من المعلومات يمكنه من تقييم مدى فاعلية وسلامة نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة موضوع الفحص نظرا لأنه سيتوقف على هذا التقييم تحديد نطاق الفحص من حيث إختصاره أو التوسع فيه[1].

ب. ويقصد بالرقابة الداخلية مجموعة الإجراءات التنظيمية التى تستخدمها إدارة المنشأة لحماية أصولها ومنع تسربها أو إختلاسها وضمان دقة وسلامة البيانات المحاسبية،وبمعنى آخر تحقيق الإستغلال الأمثل للموارد والقضاء على الإسراف والتالف والتقليل من الفاقد بقصد تحقيق الأهداف[2] .

ج. عرفت لجنة طرائق التدقيق النبثقة عن المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين الرقابة الداخلية على أنها تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة فى المشروع بهدف حماية أصوله وضبط مراجعة البيانات المحاسبية والتاكد من دقتها ومدى الإعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة[3].

من خلال المعيار رقم "1" (320) الصادر عن AICPA عرفها بأنها الخطة التنظيمية وجميع الطرق والإجراءات التي تضعها الوحدة لحماية موجوداتها وفحص صحة البيانات المحاسبية ودرجة الإعتماد عليها بالإرتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة[4].

(1) د.عبدالوهاب نصر علي،مرجع سابق،ص116.
(2) د.محمد حامد عطا،الفحص الضريبى للأنشطة،الأسكندرية،دار الطباعة الحره،1994م،ص 17.
(3) د.خالد أمين عبدالله،تدقيق الحسابات،الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات،القاهرة،2014م،ص 115.
(4) ثائر صبري محمود،دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات،مجلة العلوم الإنسانية،العدد45،كردستان ،العراق،2009م،ص6.

2. أهداف نظام الرقابة الداخلية:

وتتلخص أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية فيما يلي[1]:

أ. حماية الأصول:

تتلخص بالمحافظة علي أصول المنشأة ضد أعمال الغش والسرقة والتلاعب والأخطاء والأخطارالأخري بوسع سياسات وإجراءات وتعليمات واضحة ودقيقة يقوم نظام الرقابة الداخلية بالتأكد من حسن تطبيقها.

ب. دقة البيانات المحاسبية وتكاملها وملاءمتها:

أن وجود نظام رقابة داخلي فعال يضمن أن تكون البيانات المحاسبية دقيقة ومتكاملة مما يؤدي إلي إعطاء صورة واضحة وحقيقية عن وضع المنشأة ،بحيث تكون التقارير والمعلومات موثوقة وملائمة وكاملة ودقيقة.

ج. الإلتزام بالسياسات الإدارية:

لابد من وضع السياسات والخطط ووالإجراءات والتعليمات لكافة أوجه أنشطة المنشأة وتحديد الواجبات والمسؤوليات لكل مستوي إداري ووظيفي لتحقيق أهداف المنشأة وخططها ،لذلك يجب أن تكون هذه السياسات والإجراءات واضحة ودقيقة ولاتتحمل التأويل بهدف التأكد من حسن سير تنفيذها ومتابعتها للوصول إلي الأهداف المخططة المرجوه علي أكمل وج

د. الإستخدام الإقتصادي الكفؤ للموارد:

من أهداف نظام الرقابة الداخلية هو التأكد من الإستخدام الأمثل للموارد المادية والبشرية بكفاءة وفاعلية والتأكد أيضا من أن أهداف وخطط المنشأة تنفذ بشكل فعال وسليم وأن أداء وإنجاز هذه السياسات والإجراءات والتعليمات تتم دون أي هدر أو إسراف لموارد المنشأة.

3. عناصر الرقابة الداخلية:

وتتكون الرقابة الداخلية من ثلاثة عناصر وهي[2]:

أ. الرقابة المحاسبية:

تهدف إلى إختبار الدقة المحاسبية للمعلومات ومدى الإعتماد عليها حيث تعتمد هذه الرقابة على الأستخدام الأمثل للحاسب الآلي وإتباع طريقة القيد المزدوج وحفظ حسابات المراقبة الإجمالية

(1) د.خالد المهايني ،دورة تدريبة حول التدقيق الداخلى والرقابة المالية،مركز الأعمال الأوربى للتدريب والتطوير، دمشق، 2007م، ص ص14-15.

(2) المرجع السابق،ص 16.

وتجهيز موزاين المراجعة الدولية وعمل التدقيق الدوري ويتم تحقيق هذا النوع من الرقابة من خلال عناصر الرقابة المحاسبية كما يلي:-

- وضع وتصميم نظام مستوى متكامل وملائم للعمليات المؤسسة.
- وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق مع طبيعة ونشاط المؤسسة.
- وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات وفقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها.
- وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات سجلات محاسبة المسئولية من أصول المؤسسة مع نتائج للجرد الفعلي للأصول الموجودة وحيازة المؤسسة على أساس دوري.
- وضع نظام لمراقبة وحماية المؤسسة وأصولها وممتلكاتها ومتابعتها للتأكد من وجودها الفعلي وإستخدامها فيما خصصت له ومن ذلك إمكانية إستخدام حسابات المراقبة الملائمة لذلك.

ب. **الرقابة الإدارية:**

تهدف إلى رفع الكفاءة الإنتاجية وإتباع السياسات المرسومة من قبل المؤسسة وتشير إلى تحضير التقارير المالية والإدارية والموازنات التقديرية والدراسات الإحصائية وتقارير الإنتاج برامج التدريب وغير ذلك لتحقيق هذا النوع من الرقابة من خلال عناصر الرقابة الإدارية التالية:

- تحديد الأهداف العامة الرئيسة للمؤسسة وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارة والأهداف المرجوه.
- وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية والمؤسسة لضمان تحقيق ما جاء بها من إجراءات وخطوات وبالتالي تحقيق الأهداف الموضوعة.
- وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المؤسسة على إختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية لإجراء المقارنات بهدف كشف الإنحرافات السلبية فيها.
- قواعد وأسس تقدير المبيعات.
- قواعد وأسس تقدير الإنتاج.
- قواعد وأسس تقدير عناصرالمصروفات الأخرى.
- قواعد وأسس عناصر الإيرادات الأخرى.

- وضع نظام خاص للسياسات والإجراءات المختلفة وفيها:
  - سياسات وإجراءات الشراء.
  - سياسات وإجراءات البيع.
  - سياسات وإجراءات الإنتاج.
  - سياسات التوظيف والترقية بالنسبة للعاملين.
  - إجراءات وقواعد تنفيذ السياسة المالية في المؤسسة.
  - وضع نظام خاص لعملية إتخاذ القرارات لتضمن سلامة إتخاذها بما لا يتعارض مع مصالح المؤسسة بحيث لا يتخذ أي إقرار إلا بناءاً على أسس ومعايير معينة وبعد دراسة وافية تقرر ضرورة إتخاذ هذا القرار.

ج. الضبط الداخلي:

ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الإختلاس والضياع أو سوء الاستعمال ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقييم العمل مع المراقبة الذاتية حيث يخضع كل موظف لمراجعة موظف آخر ليشاركه تنفيذ العملية ، كما يعتمد على تحديد الإختصاصات والسلطات والمسؤوليات.

4. مكونات الرقابة الداخلية:

وتشمل هذه المكونات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية على:

أ. بيئة الرقابة:

تعتبر الرقابة الإيجابية أساساً لكل المعاييرحيث أننا نعطي نظاماً وبيئة تؤثر على جودة الأنظمة الرقابية وهناك عوامل كبيرة تؤثر عليها من أهمها:-

- نزاهة الإدارة والموظفين والقيمة الأخلاقية التي يحافظون عليها.
- التزام الإدارة بالكفاءة بحيث يحافظون على مستوى معين من الكفاءةمما يسمح لهم القيام بواجباته إضافة إلى فهم أهمية تطويره بتطبيق أنظمة رقابية داخلية فعالة.
- فلسفة الإدارة وتعني نظرة الإدارة إلى نظم المعلومات المحاسبية وأداة أفرادها.

- الهيكل التنظيمي للشركة الذي يحدد إطار للإدارة لتخطيط وتوجيه ورقابة العمليات كي تحقق أهداف المؤسسة.
- أسلوب أداة المؤسسة في تفويض الصلاحيات والمسؤوليات.
- السياسة الفاعلة للقوى البشرية من حيث سياسات التوظيف والتدريب وغيره.
- علاقة المالكين بالمؤسسة وعلاقة أصحاب المصالح بالمؤسسة.

ب. تقييم المخاطر:

تفسح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقويم المخاطر التي تواجهها المؤسسة سواء المؤثرات الداخلية أو الخارجية كما تعتمد وضع أهداف ثابتة وواضحة للمؤسسة شرطاً أساسياً لتقييم المخاطر لذلك فإن تقييم المخاطر عبارة عن تحليل المخاطر ذات العلاقة االمرتبطة بتحقيق الأهدافا لمحددة في الخطط الموضوعة فإنه من الضروري تحليلها للتعرف على آثارها من حيث أهميتها وتقدير احتمال حدوثها وكيفية أدائها والخطوات الواجب القيام بها.

5. المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية:

ينبني نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات أو الركائز التي من خلالها يستطيع تحقيق أهدافه وتمثل هذه المعلومات في المقومات المحاسبية والإدارية ولكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالاً يجب أن توفر فيه المقومات الآتية:

أ. **المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية:**

- **الدليل المحاسبي:**

ينطوي الدليل المحاسبي على عمليات تبويب الحسابات بما يتلاءم مع طبيعة الوحدة الاقتصادية من ناحية وقوع النظام المحاسبي المستخم من ناحية أخرى والأهداف التي يسعى لتحقيقها من ناحية أخرى ، حيث يتم تقسيم الحسابات إلى حسابات رئيسية وفرعية كما يتم شرح كيفية تشغيل الحساب وبيان طبيعة العمليات التي تسجل فيه ، ويعتمد تبويب الحسابات المستخدمة على درجة معينة من التفصيل بحيث تكون ضرورية لجمع البيانات وتشغيلها في مرحلة تالية يدوياً أو إلكترونياً وأيضاً تحوليها إلى معلومات تكون مفيدة لعملية إتخاذ القرارات بواسطة إدارة المؤسسة.

بالطبع لا يوجد دليل محاسبي يصلح لكافة المؤسسات بل يختلف من وحدة لأخرى وفق طبيعة نشاط هذه المؤسسة سواء كانت صناعية أو خدمية أوتجارية ولكن عند إعداد الدليل المحاسبي يجب مراعاة أن يعكس الدليل المحاسبي بما يشمله من حسابات ، ونتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي[1].

- **الدورة المستندية:**

إن وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة تعتبر من أساسيات الوصول إلى نظام جيد للرقابة الداخلية باعتبارها المصدر الأساسي للقيد المحاسبي وأدلة الإثبات فعلى النظام المستندي أن يتميز بالآتي:

- عند تصميم المستندات يجب مراعاة النواحي القانوية والشكلية.
- ترقيم المستندات لتسهيل عمليات الرقابة وضمان عدم ازدواجية المستندات تحقيقاً للرقابة.
- العمل على تقليل عدد المستندات المطلوبة لكل عملية بهدف تبسيط إجراءات العمل.

- **المجموعة الدفترية:**

تعد المجموعة الدفترية حسب طبيعة ونشاط المؤسسة متمثلة في دفتر اليومية ، اليوميات المساعدة ، واليومية العامة ودفتر الأستاذ العام.

كما يجب مراعاة ما يلي عند إعداد المجموعة الدفترية[2]:

- ترقيم الصفحات قبل استعمال المجموعة الدفترية لغرض الرقابة.
- تبسيط المجموعة الدفترية عند تصميمها بقصد سهولة الاستخدام والإطلاع والفهم ومدى مقدرتها على توفير البيانات المطلوبة.
- إثبات العمليات المالية عند حدوثها أول بأول.

- **الوسائل الآلية والإلكترونية المستخدمة:**

تعتبر الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصرالنظام المحاسبي داخل المؤسسة من العناصر الهامةفي ضبط وإنجاز الأعمال وأحسن مثال لذلك الآلات العد وتسجيلا لأوراق النقدية المحصلة بدون نسيان الحاسوب الإلكتروني الذي أصبح شائع الاستخدام في

---

(1) فتحي رزق الشواخيري ، سمير كام ل محمد ، الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية ، ب ط ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، 2002م ، ص 19.

(2)المرجع السابق ،ص 21.

العمليات المحاسبية وكذلك مختلف البرامج المعلوماتية حيث تعتبر هذه الوسائل من أنجعها في المراقبة والحد من حدوث الأخطاء.

- **الجرد الفعلي للأصول:**

تتميز بعض عناصر الأصول المملوكة للمؤسسة بإمكانية جردها الفعلي مثل النقدية ومعظم الاستثمارات والآلات والعربات والأراضي والمباني والأثاثات ، فعملية الجرد هذه تسمح بعملية الرقابة عن طريق مقارنة ما هو مسجل في السجلات المحاسبيةمع ما هو موجود فعلاً.

- **الموازنات التخطيطية:**

يتمثل الدور الرقابي للموازنات في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية وبيان أسباب الانحرافاتوتقصيها ومحاولة تفاديها ، حيثيتطلب عملية الرقابة باستخدام الموازنات ، تحديد دقيقاً للتنظيم وأهدافه ووظائفه ،وكذلك تحديد حدود السلطة والمسؤولية ووجود نظام محاسبي سليم.

6. المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية

أ. هيكل تنظمي كفء:-

يراعى فى وضعه تسلسل الإختصاصات وتوضيح الإدارات الرئيسية مع تحديد السلطات والمسؤوليات لهذه الإدارات والهيكل التنظيمى لابد منه فى المشروعات الكبيرة كما يلي:-

- كفاءة الأفراد.
- معايير أداء سليمة.
- سياسات وإجراءات لحماية الأصول.
- قسم المراجعة الداخلية:

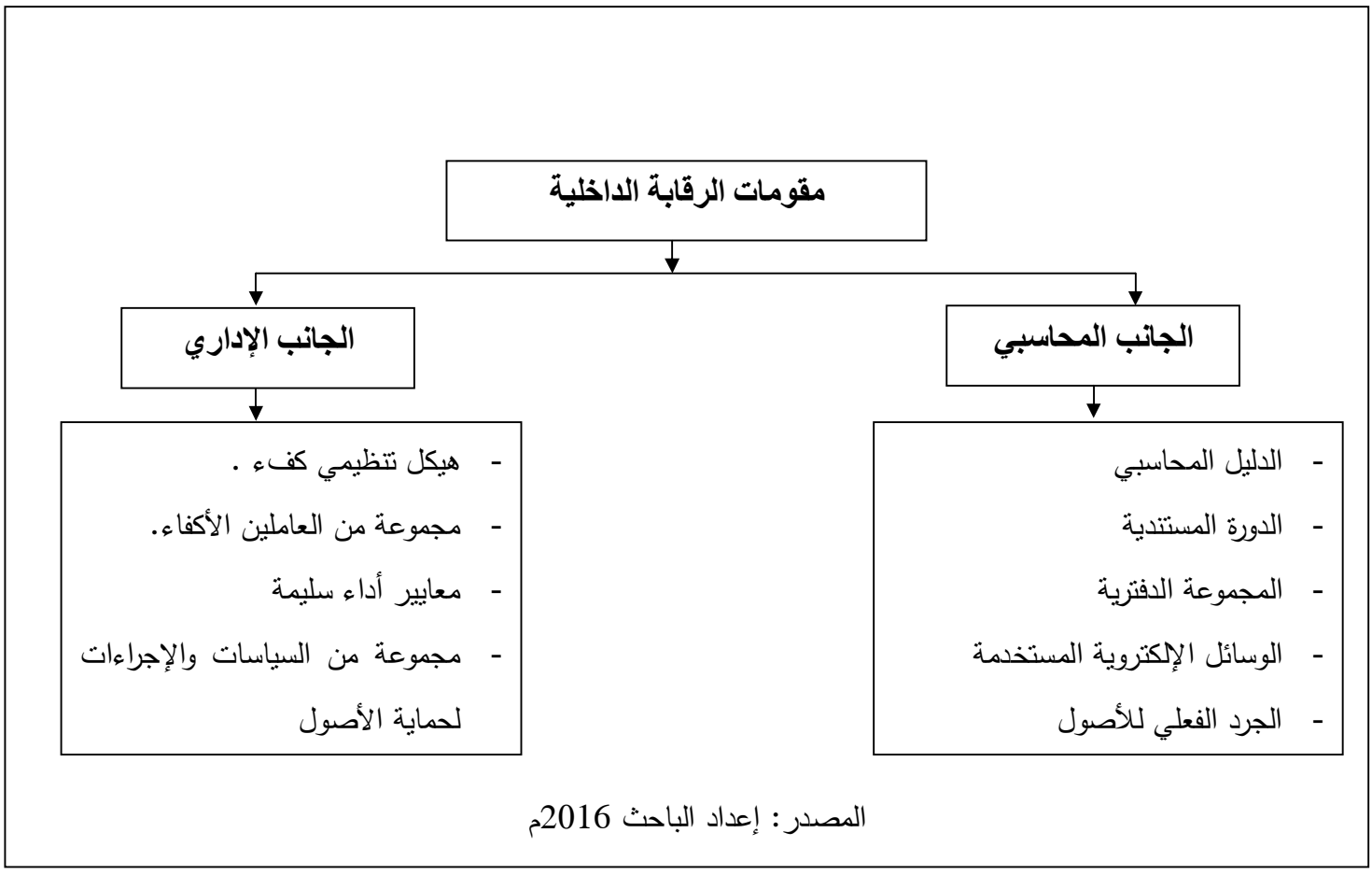
توجد المراجعة الداخلية لتزويد الإدارة ومجلس الإدارة وأصحاب المصالح الآخرين بتأكد مستقل عن ضوابط الرقابة الداخلية وإدارة المخاطروفعالية العمليات وتعتبر من الأدوات والوسائل الأساسية التى من خلالها تعمل الرقابة الداخلية ، وقد عرفها معهد المراجعين الداخليين جمع بالولايات المتحدة

الأمريكية على إنها[1]، نشاط مستقل داخل المشروع يعمل على مراجعة النواحى المحاسبية والمالية والأعمال الأخرى وذلك لخدمة الإدارة العليا ،كما إنها رقابة إدارية تقوم بقياس الوسائل الأخرى، ومن متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد وجود قسم كتنظيم إداري داخل المؤسسة يطلق عليه المراجعة الداخلية والذي مهمته التأكد من تطبيق كافة الإجراءات والسياسات واللوائح والنظم الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة كما يعمل هذا القسم على التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي ،كذلك التأكد من عدم وجود أي تلاعب أو غش أو مخالفات[2].

يستنتج الباحث مما سبق أن عملية تخطيط وفحص نظام الرقاية الداخلية ومقوماتها يعتبران مربط الفرس وعين العقل في الحكم علي مدي دقة وسلامة تخطيط مخاطر عملية الفحص والمراجعة وإمكانية الإعتماد عليه لإتخاذ القرارات الرشيده بشأن تضييق العينة أو توسيعها لأغراض الفحص الضريبي.

الشكل(2/1/1)

مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: إعداد الباحث 2016م

(1) د. أمين السيد أحمد لطفى،دراسات متقدمة فى المراجعة وخدمات التأكد،الدار الجامعية ، الأسكندرية،2007م،ص 460.

(2) statement of responsibilities of the internal auditor,1957.

يتضح للباحث من العرض السابق أن توفر مقومات نظام الرقابة الداخلية يساعد على تحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة وفاعلية ويقلل من مخاطر تحقيق الأرباح ويزيد من ثقة المساهمين في الإدارة العليا للمؤسسة.

ب. الإجراءات الواجبة لتحقيق أهداف المقومات:

إن تحقيق المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية لأهدافها يتطلب من من الإدارة إتخاذ مجموعة من الإجراءات التي يمكن التطرق إليها فيما يلي:

إجراءات تنظيمية وإدارية:

- تحديد الإختصاصات:
  - تقسيم العمل:
  - الفصل بين أداء والعمل وسلطة تسجيله.
  - الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تسجيله.
  - تقسيم العمل المحاسبي.
  - توزيع المسئوليات.
  - إعطاءا لتعليمات بشفافية.
  - إجراء حركة التنقلات بين العاملين.

إجراءات تخص العمل المحاسبي:

- التسجيل الفوري للعمليات المالية.
- التأكد من صحة المستندات القانونية والشكلية.
- إجراءات المطابقة الدولية.

ج. **إجراءات عامة:**

- التأمين على الممتلكات.
- التأمين ضد الخيانة.
- إعتماد رقابة مزدوجة.

7. تقييم نظام الرقابة الداخلية:

عند قيام المراجع أو الفاحص بمهمته يجب عليه تقييم نظام الرقابة الداخلية وهذه الأخيره تمكنه من وضع برنامج المراجعة أثناء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية حتي يتمكن من معرفة نقاط القوة ونقاط الضعف، وهناك أساليب متعارف عليها لتقييم نظام الرقابة الداخلية منها أسلوب طرح قائمة الأسئلة للحصول علي المعلومات اللازمه للتعريف علي مقومات الرقابة والحكم علي مدي إمكانية الإعتماد عليه،بالإضلفة إلي إسلوبي تحليل خرائط النظم وإسلوب فحص كشوفات الأخطاء[1].

أما بالنسبة للأنظمة الضريبية فانها تحتوى عادة على أنظمة للرقابة بغرض التحقق من الالتزام بأحكام القانون والنظم و واللوائح والتشريعات الضريبية ، وتعتبر هذه الأنظمة من العوامل ذات التأثير الجوهري والكبير على التزام الممولين بأحكام التشريع الضريبي حيث انه كلما كانت أنظمة الرقابة ذات تأثير رادع كلما زاد التزام الممولين والعكس حيث يقل الإلتزام في حالة غياب الأنظمة الرادعة ، وهنالك نظامان فرعيان للرقابة في الأنظمة الضريبية هما[2]:

أ. **نظام الرقابة المانعة:**

يتم تطبيقه عن طريق ما يعرف بنظام الحجز عند المنبع ومن أمثلته أنظمة الرقابة الجمركية والتحصيل عند المنبع ،وهناك أربعة عوامل تحدد فعالية نظام الرقابة الوقائية أو المانعة وهي تتمثل في مسار الفحص والمراجعة الجيد، و كفاءة الموظفين ، وفصل الإختصاصات أو الوظائف ذات العلاقة،بالإضافة إلي الحماية المادية للأصول[3]:

ب. **نظام الرقابة العقابية:**

يسمى أيضا بإسم الرقابة اللاحقة ويتم تطبيقه عن طريق الفحص الضريبي،عليه فان الفحص الضريبي يمثل وسيلة رقابية في الأنظمة الضريبية تهدف للتحقق من تنفيذ أحكام القوانين واللوائح الضريبية.

---

(1)غاشوش عايدة وأخرون ، مرجع سابق ،ص 34.

(2) د. أمين السيد احمد لطفي ، الفحص الضريبي والمنازعات الضريبية ، القاهرة ، دار النهضة العربية ، 1995م ،ص ص145 – 146.

(3) ستيفن أ.موسكوف وآخرون،نظم المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات ،الرياض،دار المريخ للنشر، 2005م،ص309.

خلاصة الفصل الأول

تناول الباحث من خلال هذا الفصل الإطار النظري لمفهوم الفحص الضريبي وأهدافه ومقوماته وأساليبه ومراحله المختلفة ومعوقاته ومشروعية الإطلاع عللى الدفاتر والمستندات والسجلات المحاسبية من خلال ثلاثة مباحث هى:

المبحث الأول:

تناول الباحث من خلال هذا المبحث الإطار العام لمفهوم وأهداف الفحص الضريبي باعتباره فحص خاص لأغراض التحاسب الضريبي يعول عليه كآلية حديثة ووسيلة رقابية فعالة لضبط ممارسات الممولين السالبة الناتجه من التهرب والتجنب الضريبي ، وهذه الآلية تمثلت في تصحيح مسارهم الممولين والزامهم بالقوانين، والنظم والتشريعات الضريبية ،ومفاهيم المحاسبة والمراجعة الدولية التي تضع إطار واضح للممارسات المحاسبية ذات الغرض العام ،وتحقيق العدالة الضريبية نتيجة إقتران الفحص الضريبي بنظام التقدير الذاتي الذي أصبح منحي عالميا والذي تبنته معظم الدول ، ،إنتهي المبحث إلي أن هناك علاقة عكسية بين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي و مخاطر الإيرادات الضريبية، وهنالك ضرورة وحوجة ماسة الي تفعيل دور الفحص لتحقيق العدالة الضريبية لأغراض القياس العادل للوعاء الضريبي وتخفيض المخاطر الضريبية.

المبحث الثاني:

تتناول الباحث في هذا المبحث أساليب ومراحل الفحص الضريبي ،حيث ركز الباحث علي الأساليب الحديثه للفحص والمراحل التي تمر بها عملية الفحص المستندي والتحليلي و الشامل والفحص بالعينه الإنتقائية والعينه العشوائية بالإضافة إلي الفحص الفني والمكتبي والميداني وإنتهي المبحث في أن هناك مشاكل حقيقية تكتنف عملية الفحص وتحد من كفاءته وفاعليته وتأثر علي مخاطر الإيرادات الضريبية والإلتزام الطوعي. وهناك ضرورة لإستخدام تقنية لإختيار حالات الفحص الكترونيا (data minning) لتقليل المخاطر الضريبية وتطوير أساليب إحصائية حديثة للفحص الضريبي.

المبحث الثالث:

تناول الباحث من خلال هذا المبحث تخطيط نظام الرقابة الداخلية لأغراض الفحص الضريبي، ذلك لتحقيق الأهداف المرجوة بكفاءة وفاعلية ويقلل من مخاطر تحقيق الأرباح ويزيد من ثقة المساهمين في الإدارة العليا للمؤسسة وإنتهي المبحث أن التخطيط لأغراض الفحص الضريبي يعتمد إيضا علي نظام الرقابة الداخلية لفحص مخاطر الرقابة بالنسبة للنظام المحاسبي ومخرجاته متمثله في الحسابات المراجعة أو الختامية كأساس لتقدير الضريبية التي يعول عليها الفاحص الضريبي أثناء زيارة الفحص الميداني،إذ لابد من فحص النظام المحاسبي للتأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية في فصل الإختصاصات للمحاسبين والتأكدأيضا من الإلتزام بالنظم واللوائح الضريبية والمفاهيم المحاسبية لتحقيق أهداف الفحص المرجوة نحو مسك الدفاتر، ونظام حسابات المخازن، عليه يقرر الفاحص في توسيع او تضييق عينه المخاطر التي يراد فحصه.

الفصل الثانـي

إستخدام إدارة المخاطر كمدخل للفحص الضريبي

المبحث الأول: مفهوم إدارةالمخاطرومصادرها وأنواعها

المبحث الثانى: إدارة مخاطر الإيرادات الضريبية

المبحث الثالث: منهج تطبيق إدارة المخاطر الضريبية

المبحث الأول

مفهوم إدارة المخاطر ومصادرها وأنواعها

أولا: مفهوم إدارة المخاطر:

الخطر بصفة عامة هو عدم اليقين الذي يكتنف الأحداث المستقبلية وهو إصطلاحا يعبر عن إحتمال الإصابة والضرر الذي يمكن أن يصيب الأفراد الممتلكات ، وهنا يشار إلي أن الوجه السلبي للخطر هو الأكثر خطر شيوعاً في الأدبيات ولدى رجل الشارع علي حد سواء .

والخطر بمعنى حدث event أو تهديد hazard فيستخدم للإشارة إلي الضرر أو الخسارة المحتملين مثل أثار الزلزال أو البركان أو السرقة ، أما الخطر بمعنى risk فهو إحتمال تحقيق تلك الخسارة أو وقوع هذا الضرر[1].

ويري البعض أن المفهوم الواسع للمخاطر هي عباره عن مجموعة من الظروف، والأحداث والعمليات التي تحد من مقدرة المنظمة علي نحقيق أهدافها [2].

كما يمكن تعريفها بأنها النشاط الإداري الذي يهدف إلي التحكم بالمخاطر أو تخفيضها إلي مستويات مقبولة وبشكل أدق هي عملية تحديد وقياس وسيطرة وتخفيض للمخاطر التي تواجه الشركات والمؤسسات[3].

1. الفرق بين الخطر والأزمة :-

يختلف الخطر عن الأزمة من حيث أن الأول يعبر عن احتمال وقوع ضرر بينما الأزمة تعبر عن وقوع الضرر فعلاً .

وكما أن البشر يتعرضون لمخاطر كثيرة يتعاملون معها في حياتهم اليومية أبرزها نقص العلم وإنعدام اليقين المطلق الذي لخصه القرآن الكريم في الآية الكريمة التي يقول الله عز وجل في بعضها (يسألونك عن الروح قل الروح من إمر ربي ومأأوتيتم من العلم إلا قليلا) {الإسراء :الاية 85} فإن المؤسسات كأشخاص إعتبارية تتعامل مع المخاطر منذ اللحظة الأولى لنشأتها ، وإذ أن إستراتيجية المؤسسة وأهدافها المختلفة هي مناط الخطر في الأساس.

---

(1) د.مدحت أنور، إدارة المخاطر بين الظرية والتطبيق،داراجيال للنشر والتوزيع،القاهرة،2013م،ص17.

(2) د.عبدالوهاب نصر،مرجع سابق،ص 258.

(3) د.سامية عبيد،إدارة المخاطر الضريبية لأغراض التقدير الذاتي،معهد ديوان الضرائب،2010م.

2 . المخاطر المؤسسية:

هي أي شيء يمكن أن يحول دون تحقيق المؤسسة لأهدافها ، وهي عدم اليقين الذي يحيط بالإحداث المستقبلية وهي أيضاً تعبير يعكس المزيج بين الإحتمالات والأثر المتوقع من الأحداث التي يمكنها التأثير في تحقيق الأهداف المؤسسة.

3 . المخاطر والفرص:

الفرض والمخاطر وجهان لعملية واحدة فالعملية المعدنية لا يمكن أن تحمل نفس الشكل علي وجهيها ، فإذا كان الوجهين فرضاً خالصة بغير أدني مخاطرة ، لكان من البديهي أن يسارع الناس لاغتنامها ومن ثم يتزايد الطلب عليها عن المعروض منها حتى تتلاشى الفروض[1] .

ثانياً: أنواع المخاطر:

تختلف أنواع المخاطر بإختلاف أسلوب التصنيف ، فتصنف المخاطر وقاً للمصدر وتصنيف وفقاً للأثر ، وتصنيف من منظور الإدارة المالية بأسلوب يختلف عن المنظور المؤسسي إلي غير ذلك من تصنيفات تمتد أحياناً لتشمل الأسلوب الحدثي البسيط لتعامل مع حزم مختلفة من المخاطر بغير نمط واضح للتصنيف ، وفيما يلي إستعراض لأهم تلك التصنيفات:

1. أنواع المخاطر وفقاً لمصادرها:

مصادر الخطر عديدة ولا يمكن حصرها علي وجه التفصيل، لكن هناك مجموعة رئيسية لتلك المصادر يمكن أن يتم تسكين أي مصدر فرعي للخطر داخلها عند إكتشافه :

أ. **المخاطر التي مصدرها الأشخاص** : الناس يتسببون في العديد من المخاطر منها مخاطر الإهمال ، والسرقة ، والغش والتدليس ، ومخاطر السهو والخطأ ، ومخاطر ضعف الولاء ، ومخاطر نقل العدوى وكل فعل يصدر عن شخص ، بل وكل فعل يمتنع الشخص عن القيام به يمكن أن يشكل خطراً في تجارة معينة أو بداخل منزل أو مؤسسة أو مزرعة حتى المخاطر الإستراتيجية في المؤسسات كثيراً ما يكون مصدرها الأشخاص أصحاب التخطيط الإستراتيجي المعيب.

ب. **المخاطر التي مصدرها الآلات** : مثل احتمالات تعطيل الآلات ، أو سرقتها أو ضياعها أو ضعف إنتاجها أو سوء منتجاتها أو تكلفة صيانتها أو إهلاكها وكل ما يتصل بالآلات من قبل إنتاجها وحتى تمام إهلاكها بالكامل.

([1]) د.مدحت،المرجع السابق،ص19.

ج. **المخاطر التي مصدرها الطبيعة:** مثل الزلازل والبراكين والعواصف والتسونامي والأوبئة والطواعين وكل ما يمكن أن يصدر عن الطبيعة من أحداث تخرج عن سيطرة البشر .

د. **المخاطر التي مصدرها التعاملات:** مثل مخاطر الائتمان والمخاطر المالية (مثل تراجع التدفقات المالية وتقلبات أسعار الفائدة) ، ومخاطر التشغيل .. وكثير من المخاطر التي عادة ما تجمع بين الأشخاص والآلات.

2. أنواع المخاطر وفقاً لآثارها المتوقعة:

تقسيم المخاطر وفقاً لطبيعة (وليس حجم) أثارها المتوقعة بغض النظر عن مصادرها ، فربما نوع من المخاطر ينبع من مصدر واحدولكنة يختلف من حيث الآثار اختلافا كبيراً .

أ. **مخاطر إستراتيجية:** تلك المخاطر التي يتسبب تحقيقها في أضرار كبيرة تصيب الأهداف الإستراتيجية للمؤسسات والأهداف الحيوية للأفراد ، ومن المخاطر مخاطر السمعة التي تفقد معها المؤسسة مقومات وجودها وقدرتها علي المنافسة في الأسواق كما يفقد معها الفرد تقدير الذات وتحقيق الذات الذي هو أسمى الحاجات البشرية علي هرم ماسلو.

ب. **مخاطر تشغيلية:** تصيب الأهداف التشغيلية للمؤسسات وتتسبب في توقف العمل والإنتاج إذا ما بلغت مداها كما أن الأنواع السابق ذكرها وفقاً لتصنيف المخاطر من حيث المصدر يمكن أن تستخدم لتجميع أهم أنواع المخاطر من حيث طبيعة الأثر لكن عين الباحث والمحلل أو أقل مدير المخاطر سوف تنظر للخطر وفقاً لطبيعة الأثر بصورة مختلفة عن تلك النظرة لنفس نوع الخطر المنصف وفقاً للمصدر.

3. أنواع المخاطر وفقاً لمنظور الإدارة المالية:

يعني المدير المالي في أية مؤسسة بتمييز شخصياً الاعتباري عن الشخوص الطبيعية لملاكها من حاملي الأسهم ، لذا فإن التصنيف الأشهر لأنواع المخاطر في أدبيات علم الإدارة المالية يتعامل مع المخاطر بإعتبارها تندرج تحت نوع من ثلاثة[1].

أ. **مخاطر خاصة بالمؤسسة بحاملي الأسهم :** ومن أبرزها المخاطر المالية ومخاطر الأعمال.

ب. **مخاطر خاصة بحاملي الأسهم :**ومن أبرزها المخاطر السوقية التي تتصل بأسعار الورقية المالية للشركة في السوق الثانوي وبتقلبات تلك الأسعار ، ومخاطر سعر الفائدة لما تمثله من فرصة

(1) د.آلان وارنج وآخرون،إدارة المخاطرللأمور الحرجة للنجاح والبقاء علي قيد الحياة في القرن الحادي والعشرون،دار المريخ للنشر،الرياض،2007م،ص91.

بديلة لحاملي الأسهم الرأس مالية (الناتجة عن بيع الأسهم بسعر أعلي من سعر الشراء) أو الأرباح الموزعة (الناتجة عن توزيعات الشركة للكوبونات علي حاملي أسهمها).

ج. **مخاطر مشتركة بين المؤسسة وحاملي أسهمها** : مثل مخاطر الحدث(كأحداث الثورة والكوارث الطبيعية وغيرها من أحداث قاهرة) ومخاطر سعر الصرف والضرائب والقوة الشرائية وغيرها من مخاطر تؤثر علي التدفقات المالية للمؤسسة وفي ذات الوقت تؤثر علي قيمة الأسهم التي يحملها الملاك.

4. أنواع المخاطر من المنظور المؤسسي:

تقسيم المخاطر من المنظور المؤسسي إلي عدد من المجموعات تتصل كل مجموعة بنوع من الأهداف المؤسسة ، ومن أبرز تلك التصنيفات وأكثرها شيوعاً تقسيم المخاطر المؤسسة إلي[1]:

أ. **مخاطر إستراتيجية** : تتصل بتحقيق المؤسسة لأهدافها الإستراتيجية ، وبالتالي فإن المخاطر الإستراتيجية هي احتمال وقوع أي فعل أو حدث من شأنه إعاقة المؤسسة عن تحقيق واحد أو أكثر من أهدافها الإستراتيجية.

ب. **مخاطر تشغيلية:** تتصل بالأهداف التشغيلية للمؤسسة ، وهي أهداف متغيرة ، وهذا أبرز ما يميزها عن الأهداف الإستراتيجية التي تتسم بطول الأمد.

ج. **مخاطر لإستمرار الأعمال:**وتضم كافة المخاطر التي تعوق دون استمرار المؤسسة في أداء أعمالها.

د. **مخاطر البيئة والصحة والسلامة** : فمن أهم أهدف المؤسسات الحديثة العمل في بيئة صحيحة نظيفة ، وكل مخاطر تهدد تلك الأهداف يمكن تصنيفها تحت هذه المجموعة .

هـ. **مخاطر الالتزام:**وتضم كل مخاطر عدم الالتزام بالقوانين واللوائح والقواعد كقواعد الحوكمة وخلافة.

و. **مخاطر السمعة:** وهي مخاطر يمكن عدم إفراد مجموعة خاصة بها لأن صيانة وتحسين سمعة أية مؤسسة هي أحدى أهدافها الإستراتيجية ، لكن أهمية هذا النوع من المخاطر يستوجب أحياناً تخصيص مجموعة مستقلة له لكن في النهاية تلقي معظم التصنيفات في مساحات مشتركة ، فليس ثمة كتاب مقدس لتصنيف لتصنيف المخاطر ، بل هي اتجاهات تتطلب أن يتسم الباحث بالاتساق مع ذاته ومع طبيعة تحليله ، فلا يبدأ بتصنيف المخاطر وفقاً للأثر ثم يتحول لتصنيف مجموعة منها وفقاً للمصدر دونها منهجية ولا منطق مفهوم . لذلك تميل بعض المؤسسات إلي

(1) د.آلان وارنج وآخرون،المرجع السابق،ص55.

تقسيم المخاطر المؤسسية بمزج المصدر والأثر بأسلوب منضبط ، فهي تضع مجموعات للمخاطر وفقاً للمصدر بتقسيمها إلي:

- **مخاطر داخلية** : مصدرها نابع من داخل المؤسسة .
- **مخاطر خارجية** : مصدرها نابع من خارج المؤسسة .
- **مخاطر مختلطة** : مصدرها يمكن أن ينبع من داخل المؤسسة أو خارجها.

يستنتج الباحث مما سبق أن المخاطر تعني مجموعة من الإجراءات أو التصرفات السالبة التي تحد من تحقيق الإهداف المرجوة وينتح عنها إحتمال وقوع ضرر أو إصابة أو خسارة بينة إذا لم يتم تلافيها بالتدابير العلمية والعملية.

ثالثاً: مراحل عملية إدارة المخاطر:

قبل التطرق إلي مراحل عملية إدارة المخاطر من منظور لجنة كوزو COSO (سالفة الذكر) فإن هنالك عدداً من المراحل الأساسية لعملية إدارة المخاطر التي يشترك في ممارستها الأفراد والمؤسسات ومديرو المحافظات والأصول المختلفة .

1. الفرق بين تجنب المخاطر وقبولها:

الشخص الذي يتجنب المخاطر هو شخص زاهد في الفرص المرتبطة بها أو جاهل بتلك الفرص أو في الغالب هو خائف من تحمل هذا القدر من المخاطر في كل تلك الحالات فإن هذا الشخص لا يحقق العائد المرتبط بالمخاطر التي تجنبها ، ويخسر الفرصة بالكامل .

هنا ضيعت البنوك المصرية فرصاً للربح تقدر بالمليارات لعدة سنوات بينما تجنبت خطراً داهماً كان احتمال حدوثه ضعيفاً جداً مثلما هو احتمال تكراره وتنقسم عملية إدارة المخاطر إلي عدد من المراحل ، ويمكن حصرها في مرحلة تحديد المخاطر ومرحلة تحليل المخاطر كما يلي:

2. مرحلة تحديد المخاطر Risks Identification

خلال هذه المرحلة يتم وضع قائمة المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة أو المحتمل أن تتعرض لها في المستقبل . بعد ذلك يتم تصنيف تلك المخاطر وفقاً لمصادرها أو لآثارها أو المزيج من الأثر والمصدر كما تم إيضاحه آنفاً .خلال عملية تحديد المخاطر لا تقتصر جهود الإدارة المعنية أو مجلس الإدارة علي تجميع المخاطر المحتملة في سلة واحدة ، بل يجب أن يسبق ذلك إدراك الطبيعية المختلفة للمؤسسات والإدارات ووحداتها الداخلية حتى ينسى تحديد طبيعة العقبات المحتملة لتحقيق تلك الأهداف.

هنالك العديد من الآليات المتكاملة التي يمكن استخدامها لتحديد المخاطر المؤسسية أهمها[1] : –

أ. **اجتماعات العنف الذهني Brain storming**

تبعاً لهذه الآلية تقوم الإدارة العليا للمؤسسة بعقد إجتماعات علي مختلف المستويات الإدارية بهدف التفكير في كل أنواع المخاطر المختلفة التي يمكن أن تعترض المؤسسة وتحول دون تحقيقها لأهدافها من خلال العصف الذهني يقوم المجتمع بطرح سيناريوهات عامة وأخرى تفصيلية لمختلف المخاطر ، ومن خلال النقاش تضاف مخاطر وتستبعد أخرى وتعدل التفاصيل اعتمادا علي الخبرات الكلية والمتراكمة للمجتمعين ، ويتم الانتهاء من الاجتماع بتحديد عدد من المخاطر منصفة بأي من أساليب التصنيف سالفة الذكر.

ويراعي في اجتماعات العصف الذهني أن تتم علي مستوى مجلس الإدارة والإدارات العليا والمتوسطة وإدارة الصف الأول والعاملين كل مجموعة علي حدي ، علي أن تصمم اجتماعات أخرى يمتزج فيها مختلف المستويات السابقة ، وربما امتلك العاملون تفصيلات لا يتم بها المستوى الإداري الأعلى ، بينما امتلكت عناصر الإدارة العليا والمتوسطة رؤية أكثر اتساعاً وشمولاً للمخاطر المحتملة .

ب. **المسموح واستقصاء الرأي:**

تتكامل هذه الآلية السابقة لكنها تكون أكثر تفصيلاً وإختصاصا بحيث يتم تصميمها لتناسب كل إدارة أو قسم علي حدة ولكي تناسب كل مستوى إداري داخل هذا القسم أو الإدارات فمثلاً يتم تصميم استمارة استقصاء رأي لإدارة المبيعات تناولت بصورة غير مباشرة أهم المخاطر المحتملة التي يمكن أن تتعرض لها تلك الإدارة والمقصود بطريقة غير مباشرة هو أن فن تصميم استمارات الإستقصاء يقتضي أن تكون الإجابات كاشفة للمخاطر بغير ذكر مباشر لنوع أو طبيعة تلك المخاطر ، ويكون لإستخلاص المخاطر من إجابات الاستقصاء عملاً فنياً تطلع به الإدارة المختصة . كذلك تصمم الاستمارات بحيث تناسب في نسخة منها المديرين ورؤساء الأقسام وفي نسخة أخرى سائر العاملين ، فإذا سئل المدير عن خطط الإدارة وإنجازاتها سؤالاً كاشفاً لأهم المخاطر التي تعترض تلك الخطط فإنه من البديهي أن يسأل العاملون عن آليات تطبيق الخطط.

ج. **المقابلات الشخصية وورش العمل:**

يفضل أن يسبق إعداد الإستقصاء قيام إدارة المخاطر بتصميم عدد من المقابلات الشخصية مع مسؤولي الإدارات موضوع التحليل . يتم من خلالها استعراض أهم أهداف عملية إدارة المخاطر وآلياتها والاتفاق علي خطة العمل وأهم البيانات والمعلومات المطلوبة من الإدارة موضوع التحليل.

([1])د.مدحت،المرجع السابق،ص30.

تساعد هذه المقابلات (القبلية) علي فهم طبيعة عمل الإدارة بصورة عملية ومن ثم تساعد في تصميم إستمارات الإستقصاء.

يفضل بعد ذلك عقد ورشة عمل (أو ورش عمل بحسب حجم موضوع التحليل بهدف إستعراض أهم أهداف عملية إدارة المخاطر وآلياتها والإستماع إلي أهم إستفسارات العاملين في هذا الخصوص ، ومحاولة توضيح أهمية عملية إدارة المخاطر بالنسبة لتلك الإدارات وبصفة خاصة لكل تخصيص ووظيفة بداخلها خلال تلك الورشة يمكن الوقوف علي أهم المخاطر التي تؤرق العاملين بالإدارة .

عقب توزيع إستمارات الإستقصاء يتم عقد سلسلة من المقابلات مع المستويات المختلفة لإدارة وذلك لأغراض مختلفة منها:

- توضيح الأسئلة وكيفية وضع إجابات لها.
- التأكد علي سرية المعلومات التي تشملها تلك الإستقصاءات وأن استخدامها لن يتجاوز إدارة المخاطر.
- الرد علي مختلف استفسارات المبحوثين .

عقب تجمع إستمارات الإستقصاء من المبحوثين يتم عقد سلسلة من المقابلات مع المستويات المختلفة في الإدارة وذلك لأغراض مختلفة منها.

- إستيضاح أجوبة المبحوثين علي الإستقصاءات.
- إستكمال الأسئلة المهملة (المتروكة بغير إجابة) و السبب في ذلك يرجع إلي عدد من العوامل أهمها:

- ميل الطبيعة البشرية إلي إخفاء المشكلات والتستر علي العيوب خاصة إذا كان هؤلاء البشر في مواقع المسئولية العليا وبالتالي إذا تأكد هؤلاء من أن سائر العاملين سوف يتم إستقصاء أرائهم حول المخاطر التي تتعرض لها الإدارة في غيبة رؤسائهم فإنهم سيميلون إلي كشف الحقائق بأنفسهم لدفع الحرج وعدم الظهور بصورة المتستر أو الجاهلين في أحسن الأحوال .
- حرج المرؤوسين من ذكر مخاطر العمل في حضرة رؤسائهم خاصة أذا كانت بعض تلك المخاطر من صميم إختصاص الرؤساء أو هم في الحقيقة مصدرها من وجهة نظر المرؤوسين.

د. **إستنتاج سلسلة العلاقات السببية للمخاطر:**

بعد أن يجتمع لدي إدارة المخاطر مخزون من المعلومات حول طبيعة لأنواع ومصادر المخاطر المختلفة علي المستوى الكلي للمؤسسة وعلي مستوى وحداتها ، تعكف إدارة المخاطر علي إستنتاج العلاقات السببية التي تربط بين الأنواع المختلفة للمخاطر ، مثال ، مخاطر توقف بعض الأعمال

ينتج عنها خسارة العاملين وينتج عنها سوء جودة المنتجات والخدمات ينتج عنها خسارة أنصبة من الأسواق لصالح المنافسين ، وهكذا فالحدث الواحد للمخاطر شأن الزلزال يجب أن تفهم توابعه وتتمكن من التنبؤ بها خاصة إذا كان حدوثها في حكم المؤيد.

هـ. إستخلاص مؤشرات قياس المخاطر (KRIS) Key Risk Indicators

كلما إستطاع مدير المخاطر أن يستخلص مؤشرات كمية تعكس قرب تحقيق الخطر فإنه يمكن في مرحلة لاحقة تصميم نظام متكامل للإنذار المبكر ضد الأزمات ، وكما كانت الضوابط الموضوعية للتعامل مع الخطر أكثر فعالية وقابلية للتقييم والتقويم .

مؤشرات قياس المخاطر عادة ما تشتمل علي متغيرات من ذات طبيعة مؤشرات قياس الأداء Key performance Indicators (KPIs) .

و. سجل المخاطر:

هو بمثابة دليل متكامل في صورة مصفوفة تضم أنواع المخاطر المختلفة وكيفية قياسها وتحليلها والتعامل معها ومراقبتها مع تحديد المسئول عن التعامل معها والمسئوول عن مصادرها [1].

ز. مرحلة تحليل المخاطر Risk Analysis

تأتي هذه المرحلة من مراحل عملية إدارة المخاطر عقب مرحلة تحديد المخاطر وتنقسم إلي نوعين من المهام:

- **قياس المخاطر أو تقديرها:** Risk Measurement or Assessment

إذا كانت مرحلة تحديد المخاطر تعني بجمع وتبويب مخزون المخاطر المؤسسي ، فإن به إثر ومعدل تكرار كل نوع من تلك المخاطر هو ما تعتني به مرحلة قياس المخاطر أو تقديرها . ويتم تمييز القياس عن التقدير هنا في أن يكون لأثر المخاطر ذات الطبيعة الكمية أو التي يمكن تحديدها بمقياس كمي مثل النقود أو الأعداد أو الأوزان . أو أي مقياس رقمي مثل درجات الحرارة . أما التقدير فيختص بالمخاطر ذات الطبيعة الكيفية والتي يكون أثرها رهنا بتقدير المختصين أو المبحوثين بالإدارات والمؤسسات موضع التحليل.

ويمكن القول أن النسبة الغالبة من المخاطر المؤسسية تكون ذات طبيعة كيفية خاصة ما يتعلق بها بالأفراد والعمليات وبالتالي فإنه من الضروري إستخدام مقياس لتلك المخاطر يسمح بتقديرها ومن ثم التنبؤ بها والتعامل معها في مرحلة لاحقة.

---

(1) د.عبد الوهاب نصر، مرجع سابق،ص265.

لما كانت المخاطر في أحدي مفاهيمها هي مزيج من إحتمالات الضرر ومعدل تكراره ، فإن قياس الخطر من هذا المنطق يقتضي وضع مقياس لكل من إحتمالات الحدوث والأثر المتوقع كما يلي:

– تقدير إحتمال وقوع المخاطر:

يستخدم في هذا الصدد مقياس من ثلاثة مستويات الأول يعبر إحتمال مرتفع لوقوع المخاطر high probability ويرمز له بالحرف H المستوى الثاني علي المقياس هو إحتمال متوسط لوقوع وتحقيق المخاطر medium probability ويرمز له بالحرف M ، أما المستوى الثالث والأخير فينعكس إحتمالاً منخفضاً لتحقيق المخاطر low probabilityويرمز له بالحرف L.

ويشير كل مستوى من المستويات السابقة إلي طبيعة مختلفة لاحتمال وقوع الخطر ، فالمستوى H يعني أنه إذا ما غابت كافة الضوابط للتعامل مع هذا النوع من المخاطر فإنه من المؤكد أنها سوف تتحقق ، ويشير المستوى M إلي أن غياب الضوابط عن هذا النوع من المخاطر يعنى أنه من المحتمل تحقيق هذا النوع من المخاطر لكن تكرار حدوثه عادة ما يكون محدوداً ربما مرة أو مرتين في العام (علي سبيل الإسترشاد وتختلف حسب طبيعة النشاط) أما المستوى الثالث L فإنه يعني أن غياب الضوابط عن هذا النوع من المخاطر لا يعني تحقيقها وإذا تحققت المخاطر فإنها لن تحدث ألا مرة كل ثلاث إلي خمس سنوات (علي سبيل الإسترشاد وتختلف حسب طبيعة النشاط).

– تقدير أثر وقوع المخاطر:

يستخدم في هذا التصدير مقياس من ثلاث مستويات (يمكن خمسة أيضاً) المستوى الأول يعبر عن أثر مرتفع لدى وقوع المخاطر high impact ويرمز له بالحرف H المستوى الثاني علي المقياس هو أثر متوسط لوقوع وتحقيق المخاطر medium impact ويرمز له بالحرف M أما المستوى الثالث والأخير فينعكس أثراً منخفضاً لتحقيق المخاطر low impact ويرمز له بالحرف L .

ويشير كل مستوى من المستويات السابقة إلي طبيعة مختلفة لأثر وقوع الخطر ، فالمستوى H يعني أنه إذا ما وقع هذا النوع من المخاطر فإنه سوف ينتج عنه أضرار وخسائر كثيرة وعظيمة الأثر.

- **التنبؤ بالمخاطر**: Risk Forecasting

تعتبر عملية التنبؤ بالمخاطر جزءاً من مرحلة تحليل المخاطر فقياس المخاطر . أو تقديرها يتطلب دراسة وتحليل تاريخ الظاهرة مما يسهل عملية تقدير أثرها المحتمل ومعدلات تكرارها أو حساب أقصى درجة للخسائر المتوقعة إذا ما تحققت تلك المخاطر.

3. مرحلة التعامل مع المخاطر أو تقبلها Risk Mitigation or Acceptance

تعددت أساليب التعامل مع المخاطر بحيث تشتمل علي واحدة أو أكثر وفيما يلي عرض تفصيلي لتلك الأساليب [1]:

أ. تحويل المخاطر:

تقوم عملية تحويل المخاطر علي أساس نقل عبء المخاطر من الطرق المعرض لها بصورة مباشرة إلي طرف أخر متخصص في إدارة هذا النوع من المخاطر ، نظير مقابل مادي.

ب. التحوط ضد المخاطر:

التحوط ضد المخاطر هو استثمار فرعي في أداة أو منتج تتحرك أسعاره (عند وقوع الضرر المحتمل) في الإتجاه المقابل لأسعار الأداة أو المنتج المراد إدارة مخاطر الإستثمار فيه بصفة أساسية ،والتحوط ضد المخاطر يأخذ صورتين:

– التحوط عبر الزمن فإن مدير المخاطر يعمل من خلاله علي تأمين الإستمارات ضد المخاطر المعلق تحققها علي شرط ما ، من خلال شراء أداة أو منتج مشتق من إستثماراته يتوقع له تحقيق مكاسب في ذات المدى الزمني عند تحقيق هذا الشرط وبالتالي فإن الأثر السلبي لتحقيق المخاطر يتم عكسه أو الحد منه offsetting.

– تختلف درجة عكس المخاطر بإختلاف طبيعة إدارة التحوط وحجم الإستثمار فيها لأداة التحوط أن تعكس الأثر السلبي للمخاطر بالكامل أو جزء منه ، أو أن تحقيق مغنماً يفوق حجم المغرم المتوقع متى وقع الخطر ومن ثم تشبه في ذلك وثيقة التأمين علي الأملاك التي بالشركات المختلفة ، وبالتالي فإن التحوط يكون بالتحرك رأسياً في الزمن خلال شراء ضمان بالبيع أو الشراء لذات المنتج أو الأصل في المستقبل أو التحرك أفقياً بشراء منتجات أو أصول في سوق أخرى يراعي أن تربطها علاقة عكسية مع السوق المعرضة للمخاطر المنتظمة.

ج. توزيع المخاطر:

يتم توزيع المخاطر من خلال تنويع الإستمارات في عدد من الأصول والمنتجات ذات الإرتباط السلبي المرتفع ويمكن تميزها عن التحوط الأفقي من زاوية أن هذا التنويع في الإستثمارات عادة ما يكون في منتجات وأصول من نفس السوق .توزيع المخاطر في بورصة الأوراق المالية – مثلاً – يكون بالاستثمار في محفظة أوراق مالية لشركات مختلفة مقيدة بالبورصة ، وعلي أن يراعي في تكوين المحفظة أن تضم عدداً من الأسهم التي تنتمي شركاتها إلي قطاعات مختلفة فالمحفظة

(1) د.آلان وارنج وآخرون،مرجع سابق،ص49.

المثالية تضم أسهمها من قطاعات الإتصالات والبناء والتشييد والبنوك والأغذية والمشروبات ،علي أن يحرص مدير المحفظة علي قياس معاملات الإرتباط بين التغيرات السعرية لتلك الأسهم ، وكلما كانت تلك المعاملات أقرب إلي الواحد الصحيح وذات علامة سلبية كلما أحدثت تغيراتها السعرية أثر الموازنة أو إلغاء المخاطر offsetting وكلما كان ذلك أفضل لتوزيع المخاطر وتصلح آلية توزيع المخاطر للتعامل مع مخاطر النشاط أو المخاطر.

د. وضع الضوابط:

المفهوم العام للضوابط يشمل كل البدائل السابقة للتعامل مع المخاطر إذ ما أعتبرنا تحويل المخاطر والتحوط منها وتوزيعها هي جزء من الضوابط التي يضعها الفرد أو المؤسسة للتعامل مع المخاطر ، أما المفهوم الخاص للضوابط فيشتمل علي حزمة السياسات والنظم والقواعد والإجراءات التي تحمك نشاط أي مؤسسة.

هـ. تقبل المخاطر:

إذا ما أسفر تحليل المخاطر عن ضرورة التعامل معها فإن البدائل السابقة هي كل ما يمكن توظيفه للحد من الآثار السلبية لتلك المخاطر ، أما إذا نتج عن مرحلة تحليل المخاطر أن أكبر ضرر متوقع إذا ما تحققت سوف تكون تكلفته أقل من أي بديل لإدارتها ، فإن القرار الرشيد يكون بتقبل هذه المخاطر[1].

4. مرحلة متابعة المخاطر: Risk Monitoring

عملية متابعة المخاطر هي عملية هامة للغاية ويقع عبئها بالكامل علي فريق عمل إدارة المخاطر بالمؤسسة ، وإذ إن المراحل المختلفة لإدارة المخاطر يجب أن تخضع لعملية رقابة وتقييم سواء بأسلوب مستمر طوال الوقت أو خلال فترات متابعة دورية.

5. مسئوليات إدارة المخاطر:

لا توجد مؤسسة لا تدير مخاطرها ، وحتى وأن لم تلجأ في ذلك إلي المنهجيات الحديثة لإدارة المخاطر ، حتى وأن غاب عنها الشكل المؤسسي لإدارة المخاطر سواء بإنشاء وحدة أو إدارة متخصصة داخل الهيكل المؤسسي للاضطلاع بهذا الدور أو بتشكيل لجنة المسئولية الكبرى في أية مؤسسة عن إدارة المخاطر تقع علي مجلس إدارتها ومهام الإدارة بتلك المؤسسة . فثقافة إدارة المخاطر لا تنشآ من العدم ، بل يجب غرسها في المؤسسة حتى تتحول مهام إدارة المخاطر إلي نمط حياة وأسلوب عمل .الإدارة العليا تلعب الدور الأهم في وضع الاستراتيجيات التي تحكم عمل

(1) د.آلان وارنج وآخرون،مرجع سابق،ص78.

المؤسسة ، ومن أجل أن يتمكن مدير المخاطر من إجراء تحليل كمي قابل للقياس ، فعليه أولاً أن يتقن مبادئ النمذجة وتحليل السلاسل الزمنية وتقوم منهجية VaR، الأبرز في قياس المخاطر السوقية علي فهم للسلاسل الزمنية والتوزيعات الإجتماعية ويجب أن يتمتع العاملين بمجال إدارة المخاطر بعدد من الخصائص والمهارات أهمها[1]:

أ. مهارات التحليل:

أن مدير المخاطر يجب أن يتمتع بمهارات تحليلية تسمح له بالبحث في المشكلة وتداعياتها ، والقدرة علي الربط بين العوامل المختلفة ، ورسم صورة متكاملة عن طبيعة النشاط الذي يقوم هو وطاقمه بإدارة مخاطرة بما في ذلك من هيكل مؤسسي ، وتوصيف وظيفي فعلي ، وتدفقات للبيانات والمعلومات بين الوحدات إلي غير ذلك من تفاصيل.

ت. مهارات الحاسب الآلي:

يجب أن يتقن مدير المخاطر التعامل مع تطبيقات Office وخاصة تطبيق Excel ، ويفضل الإلمام ببعض التطبيقات الإحصائية المتخصصة مثل برنامج Matlab وSpss و E – views .

ويعد مدير المخاطر مثلاً إذا ما تمتع بقدرات علي تطوير النماذج والبرامج التي تعمل علي مكينة آليات الإنذار المبكر ضد المخاطر، وكذلك مكينة الضوابط المختلفة لتعامل مع المؤسسية علي وجه الخصوص.

ج. مهارات الإدارة والاتصال الفعال:

مدير المخاطر يعمل في بيئة عدائية إلي حد كبير ، فهو إذا ما أدى مهامه بنجاح يكون قد عمل بغير قصد علي استعداء الكثير من الزملاء كيف ذلك ؟ مدير المخاطر يكتشف المشكلات والعيوب التي تعوق تحقيق الأهداف ، وهو عادة ما يسبق مدير الإدارة المبحوثة في إكتشاف تلك العيوب . كذلك يضع مدير المخاطر عدداً من الضوابط التي مهما كانت إيجابية ومفيدة فإنها تضيف عبئاً علي منفذيها في الإدارات المبحوثة ، وبعيداً عن المثالية فالناس أعداء ما جهلوا ويقاومون التغيير.

(1) د. مدحت أنور نافع،مرجع سابق، ص 142.

المبحث الثانى
إدارة مخاطر الإيرادات الضريبية

أولا: المعلومات وإدارة المخاطر:

مما لا شك فيه فأن المعلومات تلعب دوراً بارزا فى إدارة المخاطر ،حيث لا بد من جمع المعلومات وتحليلها وتحديد المجالات التى تتسم بإرتفاع المخاطر على الإيرادات الضريبية وبالتالى تلعب دور الإنزار المبكر فى إدارة المخاطر ،حيث لا يقتصر دور المعلومات فى جمع المعلومات لأغراض التقدير فقط بل يجب أن يكون الهدف الرئيسى هو إدارة مخاطر الإيرادات الضريبية مما يساعد المراكز الضريبية فى إستهداف أنشطة الفحص والمراجعة[1].

هنا لابد من تركيز موارد الديوان المحددة على أهم التهديدات للنظام الضريبى مع ترك المكلفين بممارسة أعمالهم دون تدخلات ضرورية ،عليه لابد من إيجاد خصائص المخاطر وتحديدها داخل قطاعات المكلفين من خلال تحليل المعلومات التى تم جمعها حول الإقرارات من الأطراف الثالثة مثل قطاع البترول والمقاولات والتصالات والبنوك والسلطات الحكزمية حتى يتسنى مطابقة البيانات وتطبيق خصائص مخاطرعلى المكلفين لتحديد أوجه عدم الإتساق والمعاملات غير المبلغ عنها والمخاطر الأخرى من خلال التحقق التلقائى للإقرارات مقابل السلوك السابق للمكلفين ومعلومات الأطراف الأخرى.

يرى الباحث: لا بد من مركزة المعلومات فى شبكة داخلية تربط كل المراكز الضريبية وتتحكم فى أنشطة المكلفين حسب قطاعاتهم لاغراض مقارنة المعلومات والإستفادة منها والحد من مخاطر الإيرادات الضريبية ، وشبكة خارجية تربط الديوان بمفاصل الإقتصاد مع الوزارات ذات الصلة نحو التجارة والصناعة والجمارك و القضاء والمالية الإتحادية (معلومات–العطاءات، الموازنة العامة للدولة).

1. البيانات والمعلومات:

تعتبر التفرقة بين البيانات والمعلومات والمعرفة من الأهمية بمكان في شأن تحديد مدخلات ومخرجات نظام المعلومات المحاسبي وما يتبع ذلك من إثارة دوافع سلوكية معينة لدى متخذي القرارات من داخل وخارج الوحدة أو المنظمة الاقتصادية.

(1) د.سامية العبيد ،إدارالمخاطر لأغراض التقدير الذاتى،ورقة علمية غير منشورة، معهد الضرائب،2010م.

فالبيانات تعتبر المادة الخام التي يستند إليها نظام المعلومات المحاسبي كمدخلات رئيسية في إنتاج المعلومات.

تتمثل البيانات في الأحداث والمعاملات المرتبطة بمختلف أنشطة الوحدة الاقتصادية والتي قد يمكن التعبير عنها في صورة نقدية أو في صورة وصفية . فمن الأحداث والمعاملات التي يتم التعبير عنها في صورة نقدية تلك المتعلقة بالشراء والبيع مثلاً ، ومن الأحداث والمعاملات التي يتم التعبير عنها في صورة وصفية بعض الآثار السلبية والإيجابية الناتجة عن ممارسة الوحدة لنشاطها داخل المجتمع كالتلوث البيئي والأنشطة الترفيهية وما إلى ذلك[1].

أما المعلومات فهي نتاج تشغيل البيانات وتعتبر المخرجات الرئيسية لنظم المعلومات المحاسبية ويختلف شكل ومضمون المعلومات ودرجة التفصيل فيها بحسب الغرض الذي سوف تستخدم فيه، وعلى ذلك يمكن تعريف المعلومات بأنها مقياس لقيمة رسالة معينة لمتخذ قرار معين في موقف محدد[2].

2. المعلومات المحاسبية وجودتها:

تهتم المحاسبة عموماً بإعداد البيانات و إنتاج المعلومات التي تتعلق بمواضيع أو ظواهر اقتصادية تفيد في شأن إتخاذ قرارات منتجة لآثار اقتصادية علي موارد الوحدات الاقتصادية والمجتمع.

و نتيجة للثورة العلمية التي غطت كافة المجالات في عصرنا الحالي زادت أهمية أنظمة المعلومات بصفة عامة، و أنظمة المعلومات المحاسبية علي وجه الخصوص نظراً لتعدد الحاجات و تعقدها تشابك المصالح و تنوع سبل تحقيقها مما أدى بالتبعية إلي زيادة الحاجة إلي معلومات مفيدة وملائمة في شأن إدارة الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدات الاقتصادية و المجتمع، و اتخاذ القرارات السليمة في شأن تخصيصها و توجيهيا و متابعتها بما يكفل كفاءة و فعالية استخداماتها في تحقيق الأهداف المرجوة منها[3].

هذا و قد امتدت آثار الثورة العلمية لإحداث تغيرات بيئية و اقتصادية و اجتماعية و سياسية وتنظيمية و سلوكية هيكلية متشابكة أدت إلي تعقد و تداخل الآثار الاقتصادية و من ثم زيادة الحاجة إلي معلومات ذات خصائص و نوعيات متعددة لفهم دوافع و مثيرات هذه التغييرات و إمكانية التحكم فيها بما يحقق الصالح العام اقتصادياً و إجتماعياً.

---

(1) محمد مطر وآخرون،نظرية المحاسبة وإقتصاد النعلومات ،دار حنين،مكتبة الفلاح،1995م،ص 371.

(2) أحمد الضي ،مرجع سابق، ص 51.

(3) د.عبد الحي عبد الحي مرعي ، المحاسبة الإدارية ، الإسكندرية ، الدار الجامعية ،84 شارع زكريا ، 1997م، ص ص 1-2.

فعلي سبيل المثال قد أدت التغيرات الاجتماعية و السياسية و البيئية إلي مزيد من الاهتمام بالمسئولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية في شأن تنمية الموارد المادية و البشرية المتاحة و حماية البيئة و غير ذلك من المسئوليات ذات الطابع السياسي و الإجتماعي و المنتجة لآثار اقتصادية حقيقية، و من الطبيعي أن يصبح أنتاج المحاسبة من المعلومات الكمية غير ملائماً لأغراض قياس مثل هذه التغيرات و تزيد الحاجة إلي إنتاج معلومات غير كمية أو وصفية للتعبير عن التغيرات الاجتماعية و البيئية و بذلك يختلف شكل القوائم و التقارير المالية التي تتمشى مع ظروف العصر عن تلك التقليدية المتعارف عليها.

خلاصة القول أن آثار الثورة العلمية قد أمتدت إلي ميدان إعداد و إنتاج البيانات و المعلومات حيث أصبحت كفاءة نظام المعلومات في إنتاج ما يلزم من بيانات و معلومات هي المحدد الأساسي و الرئيسي لفعالية السياسات و الخطط التي يتم وضعها لحل المشكلات الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية و البيئية و الفنية المتداخلة و المعقدة. و بذلك لم يصبح نظام المعلومات التقليدي، بما يؤديه من مهام روتينية في أنتاج بيانات و معلومات نمطية، ملائماً للوفاء بالاحتياجات الجديدة، كما أن السرعة المطلوبة والتوقيت المرغوب والتفاصيل الضرورية والنوعيات اللازمة من هذه البيانات والمعلومات أصبحت خارج نطاق الإمكانيات المحدودة لأنظمة المعلومات التقليدية . ولم تهمل الثورة العلمية بدورها هذا الجانب الحيوي ، بل بالعكس كان الإهتمام بتطوير أنظمة المعلومات ورفع كفاءتها وزيادة سعتها وقدراتها هي من المحاور التي أرتكزت عليها الثورة في إنتشارها وإستمرارها . وبذلك فقد أصبحت بنوك المعلومات بالنسبة للثورة العلمية هي ركيزة ضمان استمرارها وبالنسبة لسياسة الاقتصادية هي أهم مقومات زيادة إحتمال سلامتها وبالنسبة للخطط الإجتماعية والبيئية هي قوام تناسقها وكفاءتها في إيتاء ثمارها.

هذا ويعتبر النظام المحاسبي هو أحد أهم أركان نظام المعلومات في أي وحدة أو منظمة اقتصادية تعمل على تحقيق أهدافها بموارد محدودة ويتحدد نطاق اختصاص المعلومات المحاسبية طبقاً لنوعية البيانات والمعلومات وإستخداماتها ، وطبقاً لموقع نتاج النظام في دائرة و فروع المحاسبية المتعددة وطبقاً لمدى توفر التكامل والإتساق بين النظام كجزئية مع كل وباقي الجزئيات[1].

أ. مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية:

أن تحديد أهداف التقارير المالية هو نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية، فالأهداف هى القاعدة العامة التي عليها يتم تقييم البدائل المحاسبية.

(1) أ. عمر يسن ، دور المعلومات المحاسبية فى دعم القرار الإدارى،القاهرة،2006م،ص 45.

وعليه فإنه طالما أن هنالك مجال للمفاضلة بين طرق وأساليب القياس والإفصاح فإنه يجب أن يتم الإختيار المحاسبي بما يتيح أكثر المعلومات فائدة لمساعدة المستفيدين الخارجين الرئيسيين في ترشيد قراراتهم. أى أن المعلومات الجيدة هى تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات[1].

إلا انه من ناحية أخرى نجد أن ما توصلنا إليه آنفاً يحتاج إلى تحديد أكثر وحتى يكون في الإمكان تطبيقه عملاً، ولذلك فإنه من الطبيعى أن تكون الخطوة التالية بعد تحديد الأهداف هى تحديد مفاهيم جودة المعلومات ويقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص الرئيسية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، وعليه فإن تحديد هذه الخصائص يعتبر حلقة وصل ضرورية بين مرحلة تحديد الأهداف وبين المقومات الأخرى للإطار الفكرى المحاسبي، كما أن هذه الخصائص سوف تكون ذات فائدة كبيرة لكل من المسئولين عن وضع المعايير المناسبة وكذلك المسئولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج من تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة، وترتيباً على ماسبق يمكن القول أن الهدف الرئيسى من تحديد مجموعة الخصائص النوعية هو إستخدامها كأساس لتقييم مستوى جودة العلومات المحاسبية.

ولقد بذلت محاولات كثيرة لتحديد الخصائص التي يلزم توافرها في المعلومات المحاسبية إلا أنه يمكن القول أن أهم هذه الدراسات هى الدراسة التي قام بها مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) وفيما يلي نتاول ما جاء في هذه الدراسة من مفاهيم[2]:-

ب. **الخصائص النوعية للمعلومات:**

بصفة عامة يمكن القول أن الخصائص التي تحدد ما إذا كانت المعلومات الناتجة عن تطبيق بديل محاسبى معين أكثر أو أقل فائدة في مجال اتخاذ القرارات هى خاصيتين رئيسيتين:

- ملائمة المعلومات:
- إمكانية الإعتماد على المعلومات أو درجة الثقة فيها ومن ناحية أخرى، نجد أن جودة المعلومات لايعتمد فقط على الخصائص الذاتية لهذه المعلومات- وإنما يعتمد أيضاَ على خصائص تتعلق بمتخذى القرارات (مستخدمى المعلومات). ففائدة المعلومات لمتخذ القرار تعتمد

(1) Statement of financial accounting concept No 2"qualitative characteristics of accounting information (FASB, 2000.

(2) عباس مهدى الشيرازى، نظريةالمحاسبة ،الكويت، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، 1990، ص194م.

على عوامل كثيرة تتعلق بمجال الإستخدام مثل طبيعة القرارات التي يواجهها، طبيعة النموذج القرارى المستخدم، طبيعة ومصادر المعلومات التي يحتاجها، مقدار ونوعية المعلومات السابقة التي تتوافر له، مقدرة متخذ القرار على تحليل المعلومات، مستوى الفهم والإدراك المتوفر لدى متخذ القرار[1].

ولكى تكون المعلومات ملاءمة يلزم توافر مجموعة من الخصائص الفرعية. فأولاً يجب أن يتم إعداد المعلومات بحيث تصل إلى مستخدميها في الوقت المناسب . هذه الخاصية تعرف بخاصية التوقيت الملائم أو التزامن كذلك، لكى تكون المعلومات ملائمة يجب أن يكون لها قدرة تنبؤية أو قدرة على التقييم الإرتدادى للقرارات السابقة أو كلاهما معاً .

من ناحية أخرى، لكى يمكن الإعتماد على المعلومات والوثوق بها فإنه يلزم أيضاً توافر مجموعة من الخصائص الفرعية، فأولاً يجب أن يتم إعداد المعلومات بحيث تعبر بصدق عن الظواهر التي يفترض أن تعبر عنها وهذه تعرف بخاصية الصدق في التعبير أو صدق تمثيل الظواهر والأحداث، كذلك لكى تتحقق الثقة في المعلومات المحاسبية يلزم أن تكون هذه المعلومات قابلة للإثبات وأنه في الإمكان التحقق من سلامتها وهو ما يتطلب الإلتزام بأكبر قد ممكن من الحياد في القياس والإفصاح.

دائما نجد أن قابلية المعلومات للمقارنة وما يتطلبه ذلك من ثبات في تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية تعتبر خاصية متداخلة مع خاصيتى الملاءمة والثقة وبما يحقق زيادة فائدة المعلومات، ومن المعروف أن إمكانية إستخدام المعلومات المحاسبية في عقد المقارنات يعتبر أمراً حيوياً وذلك نظراً لعدم توافر مقاييس مطلقة لتقييم الأداء، وكما سبق أن أوضحنا، الهدف من عقد المقارنات هو تحديد وتفسير أوجه التشابه والإختلاف وذلك عن طرق إيجاد العلاقة بين نوعين من المعلومات أو الأرقام وهما:-

- المقارنة بين نتائج الفترات لنفس الوحدة المحاسبية وهو ما يعرف بالثبات أو التماثل.

ج. المقارنة بين نتائج الوحدات المحاسبية المختلفة وهو ما يعرف بالتوحيد.

كذلك نجد أن الشكل أنه هناك قيدان رئيسيان على إستخدام الخصائص السابقة:

- **إختبار مستوى الأهمية:**

- **إختبار التكلفة والعائد:** ويلاحظ أن هذين الإختبارين (القيدين) يغلب عليهما الصفة الكمية وذلك على خلاف الخصائص السابقة والتي هى في جوهرها خصائص نوعية،

(1) د. الهادي آدم محمد،نظرية المحاسبة، شركة مطابع السودان للعملة المحدودة، 2011م،ص 67.

فعلى الرغم من أنه قد تم ترتيب الخصائص إلى رئيسية وأخرى فرعية إلا انه لا تتوافر أولويات محددة لهذه الخصائص وذلك نظراً لأنه يصعب إن لم يستحيل إخضاعها للقياس الكمى أوحتى إعطائها أوزاناً نسبية عامة لتحديد مستوى أهميتها، ويرجع ذلك إلى أن الأهمية النسبية لكل خاصية سوف تحددها ظروف الحال كما أنها سوف تختلف من شخص لآخر، فعادة ما يحدد مستخدم القرار طبيعة ومدى أهمية المعلومات بالنسبة له، ولذلك نجد أن المعلومات الجيدة لشخص معين قد لاتكون كذلك بالنسبة لشخص آخر، كما أن مستوى الجودة هذه المعلومات سوف يختلف مع إختلاف ظروف الموقف التي يواجهها مستخدم المعلومات، فبالنسبة لبعض متخذى القرارات الذين لديهم إلمام مسبق بكثير من ظروف الحال، مثل إدارةالوحدة المحاسبية أو الشركاء المتضامنين في شركات الإشخاص، نجد أن كثيراً من المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية ليست ذات فائدة تذكر، أى أن المعلومات رغم ملاءمتها ورغم إمكانية الإعتماد عليها قد لا تكون ذات فائدة تذكر بالنسبة لمستخدم معين لأنها لاتضيف كثيرا لمعلوماته السابقة، ومن هنا نجد ان، التعريف السليم للملاءمة هو قدرة المعلومات على إحداث تغيير في إتجاه قرار مستخدم معين ليس لديه علم مسبق بهذه المعلومات[1].

بنفس المنطق السابق، لن تكن المعلومات ذات فائدة بالنسبة للشخص الذى لا يقدر على فهمها وذلك على الرغم من كون هذه المعلومات ملاءمة لظروف الموقف ويمكن الإعتماد عليها. فالمعلومات التي لايمكن فهمها من قبل مستخدم التقارير المالية حكمها حكم المعلومات غير المتاحة أصلاً، ذلك لأنها ليس لها قدرة على تخفيض عنصر عدم التأكد في ظروف الموقف. وهنا ما يلزم التنويه إلى أن قابلية المعلومات للفهم لاتعتمد فقط على الخصائص المتعلقة بذات المعلومات وإنما تعتمد أيضاً على خصائص أخرى تتعلق بمستخدمى المعلومات المحاسبية، مثل مستوى التعليم والإدراك وكمية المعلومات السابقة المتوفرة لديهم، وفي ذلك مايفسر لنا إظهار خاصية (قابلية المعلومات للفهم) محلقة وصل بين خصائص المعلومات وخصائص مستخدمى المعلومات، وترتيباً على ما سبق نجد أنه يقع على عاتق معدى التقارير المالية مهمة المواءمة بين الرغبات والصفات المتعددة والمتباينة لمستخدمى هذه التقارير. وهنا يلزم التنبيه إلى أن خصائص المعلومات الوارده في هذه الدراسة هى خصائص لمقابلة متطالبات التقارير المالية ذات الغرض العام وهى تقارير تقدم لفئة

(1) غاشوش عايدة،مرجع سلبق ،ص ص 53-55.

مستخدمي التقارير يتمتعون بمستوى عادى من الفهم والإدراك ولديهم الرغبة في بذل جهد معقول لإستيعاب مضمون، هذه التقارير والإستفادة منها، وعليه فإن الخصائص النوعية للمعلومات لن تكون بالضرورة مناسبة لإحتياجات مجموعة معينة بذاتها أو فئة محددة من فئات مستخدمى التقارير المالية ، وإنما هى خصائص تحكم عملية إعداد وتوفير المعلومات اللازمة لمقابلة إحتياجات طبقات عريضة من متخذي القرارات المتعلقة بالوحدة المحاسبية.

نقطة أخيرة بالنسبة للخصائص التي نتناولها هنا بالدراسة وهى نقطة تتعلق بمدى تطبيق هذه الخصائص. وهنا تجدر الإشارة إلى ان هذه الخصائص تنطبق على الوحدات المحاسبية بصفة عامة وبغض النظر عن طبيعة النشاط الذى تقوم به هذه الوحدة، أى أن هذه الخصائص يمكن إستخدامها للحكم على مدى جودة المعلومات المحاسبية في الوحدات التجارية وأيضاً في الوحدات غير التجارية التي لاتهدف لتحقيق الربح[1].

مفهومي الملاءمة والثقة: أوضحنا فيما سبق أن الخاصتين الرئيسيتين التي يلزم توافرهما في المعلومات المحاسبية هى خاصيتى الملاءمة والثقة، ونتناول فيما يلي المفاهيم التي تنطوى عليها هاتين الخاصيتين.

فبالنسبة للملاءمة فيقصد بها وجود إرتباط منطقى بين المعلومات وبين القرار موضوع الدراسة، فالمعلومات الملائمة هى تلك المعلومات القادرة على أحداث تغيير في إتجاه القرار[2].

بالتطبيق على التقارير المالية يكون ذلك عن طريق مساعدة مستخدمى هذه التقارير على تكوين توقعات عن النتائج التي سوف تترتب من الأحداث الماضية أوالحاضرة أو المستقبلية، أما إذا كان لدى مستخدمى التقارير المالية توقعات قائمة بالفعل وقت حصولهم على المعلومات فإن ملاءمة هذه المعلومات في هذه الحالة تتحدد بمدى قدرتها على تعزيز التوقعات الحالية أو أحداث تغيير في هذه التوقعات، فإذا ما عززت المعلومات المحاسبية التوقعات الحالية فإن ذلك معناه زيادة إحتمال أن تكون النتائج المتوقعة كما سبق التنبؤ بها،أما إذا أحدثت المعلومات المحاسبية تغييراً في هذه التوقعات فإن ذلك معناه أنها غيرت التوزيع الإحتمإلى للأحداث. وفي كلتا الحالتين تعتبر المعلومات المحاسبية معلومات ملائمة لأنها أدت إلى تغيير درجة التأكد بالنسبة للقرار محل الدراسة.

وعليه فإنه ليس من الضرورى أن يترتب على المعلومات الملائمة تغير ذات القرار وإنما يكفي أن تؤدى إلى تغيير إتجاه هذا القرار.

---

(1) د.عباس شيرازى مرجع سابق، ص199.

(2) غاشوش عايدة مرجع سابق ،ص 61.

وكما أوضحنا فيما سبق، هناك ثلاثة مقومات لخاصية الملائمة[1]:-

- القدرة على التنبؤ بالمستقبل.
- القدرة على التقييم الإرتدادى للتنبؤات السابقة.
- **التزامن.**

فلكى يكون للمعلومات تأثير على عملية إتخاذ القرار يجب أن تؤدى هذه المعلومات إلى تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل أو أن تؤدى هذه المعلومات إلى تعزيز أو تصحيح توقعاته الحالية. فخاصية التقييم الإرتدادى، أو كما تسمى أيضاً بالتغذية الإسترجاعية، لاتقل أهمية عن خاصية القدرة على التنبؤ، ويقصد بها مساعدة مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة وبالتإلى تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات.

عادة ما تقوم المعلومات بهذا الدور المزدوج في نفس الوقت، ذلك لأنه بدون معرفة نتائج الأحداث الماضية يصعب التنبؤ بما سوف يكون عليه المستقبل، كما أن معرفة نتائج الأحداث التي تمت في الماضى دون أن يكون هناك إهتمام بالمستقبل يعتبر عملاً غير هادف. أى أنه لايكفي لكى تكون المعلومات ملائمة ن يكون لها قدرة تنبؤية لعمل إختيارات مستقبلية بل يستحسن أن يكون لها أيضاً القدرة على تقييم نتائج الإختيارات السابقة، ومن أمثلة المعلومات المحاسبية التي تتميز بالقدرة على التقييم الإرتدادى لنتائج القرارات الماضية وفي نفس الوقت لها قدرة تنبؤية عالية بالنسبة للمستقبل نجدها في التقارير المرحلية والتقارير القطاعية. فلقد أثبتت الدراسات الميدانية أن مثل هذه التقارير لها فاعلية في مجال تخفيض درجة عدم التأكد لدى متخذى القرارات. وهنا يلزم التنبيه إلى خاصية القدرة التنبؤية ليس معناها أن تكون الأرقام المحاسبية في ذاتها تنبوءات عن نتائج الأحداث في المستقبل وإنما كل ما يقصد به أنه في الإمكان الإعتماد عليها كأساس لعمل التنبوءات اللازمة من قبل متخذى القرار.

أما بالنسبة لخاصية التوقيت الملائم (التزامن) فيقصد بها توفير المعلومات في حينها، فمن البديهى أنه إذا لم تتوفر المعلومات عند الحاجة اليها فلن يكون لها تأثير على الحدث أو القرار معنى ذلك أنه يجب توفير المعلومات عند الحاجة اليها فلن يكون لها تأثير على الحدث أو القرار معنى ذلك أنه يجب توفير المعلومات المحاسبية قبل أن تفقد هذه

([1]) غاشوش عايدة وأخرون،مرجع سابق ص ص46-52.

المعلومات قدرتها على التأثير في عملية إتخاذ القرار. ومن الطبيعى أن يختلف التوقيت الملائم مع إختلاف طبيعة القرار، فبعض القرارات تستلزم سرعة أكثر من غيرها في توفير المعلومات اللازمة، وبالتطبيق في مجال التقارير المالية هناك جانبان لخاصية التوقيت الملائم:

- دورية التقارير، بمعنى طول أو قصر الفترة الزمنية التي يلزم إعداد التقارير عنها.
- المدة التي تنقضي بين نهاية الفترة المالية التي تعد عنها التقارير وبين تاريخ إصدار هذه التقارير وإتاحتها للتداول.

وقد يكون من المفيد أحياناً التضحية بشيء من الدقة الحسابية ودرجة عدم التأكد لصالح التوقيت المناسب ، وأن عملية اتخاذ القرارات دائماً محددة بفترة زمنية معينة ولذلك فإن المعلومات الملائمة هي تلك التي تتوفر في الوقت المناسب حتى لو كان ذلك على حساب الدقة في عملية القياس أو مدى التأكد من صحة المقاييس الناتجة.

وفيما يتعلق بخاصة الثقة فهي خاصية تتعلق بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها وكما ذكرنا تتكون هذه الخاصية من ثلاث مقومات أو خصائص فرعية [1]:

- الصدق في التعبير عن الظواهر .
- إمكانية التثبيت من المعلومات.
- حيدة المعلومات.

ويقصد بخاصية الصدق في التعبير وجود درجة عالية من التطابق بين المقاييس (المعلومات) وبين الظواهر المراد التقرير عنها . فالعبرة هنا بصدق تمثيل المضمون أو الجوهر وليس مجرد الشكل ، ومن ناحية أخرى لا يقصد في التعبير أن تكون المعلومات مؤكدة أو حتى دقيقة بصورة مطلقة على عكس ذلك نجد أن الصدق في التعبير عن الواقع الاقتصادي قد يتطلب بيان التوزيعات الاحتمالية للقيم الواردة في التقارير المالية وكذلك الإفصاح عن معامل الخطأ الذي يصاحب الأرقام المحاسبية.

وخاصية الصدق في التعبير تتطلب مراعاة تجنب نوعين من أنواع التحيز وهما :

- تجيز في عملية القياس: كما في حالة استخدام أساس التكلفة التاريخية أو إتباع سياسة الحيطة والحذر وعلى النحو الذي سوف نبينه فيما بعد.
- تحيز من قبل القائم بعملية القياس وهنا نجد أن تحيز القائم بالقياس أما أن يكون مقصود كما في حالة عدم الأمانة مثلاً أو غير مقصود كما في حالة نقص المعرفة والخبرة .

(1) د.عباس مهدي شيرازي ،مرجع سابق ، ص 201.

والتحرر من التحيز بنوعية يتطلب أن تكون المعلومات على أكبر قدر ممكن من الإكتمال. أي أنه يلزم التأكد من أنه لم يسقط من الاعتبار أي من الظواهر الهامة عند إعداد التقارير المالية . ومن الطبيعي أن الإكتمال المطلق أمر غير ممكن:

– لأن التقارير المالية ما هي إلا نموذج لتمثيل واقع الوحدة المحاسبية ، وهي بهذا لابد وأن تنطوي على قدر من التجريد وتبسيط ومن ناحية أخرى هنالك اعتبارات للأهمية النسبية وما تستلزمه من وجوب دراسة جدوى المعلومة قبل قياسها والإفصاح عنها ، فمثلاً هل قائمة المركز المالي التي تتضمن أرقاماً عن شهرة المحل تعبر بصدق عن حقيقة هذا العنصر وأنه ليس هناك شهرة خلاف ما هو ظاهر في هذه القائمة ، من المعروف أنه طبقاً للنموذج المحاسبي المعاصر لا – يتم الإفصاح عن شهرة المحل إلا في حدود ذلك القدر الذي ينشأ نتيجة عملية تبادل تمت مع أطراف مستقلة .

فيما يتعلق بإمكانية التحقق والتثبت من المعلومات فهي الاصطلاح المستخدم حالياً في مجال المحاسبة للتعبير عن شروط الموضوعية الذي يجب أن يتوافر في أي قياس علمي ، وكما سبق أوضحنا في الفصل الأول يقصد بخاصية القابلية للإثبات والتحقق من أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس والإفصاح يستطيع أن يتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس والإفصاح يستطيع أن يتوصل إليها شخص آخر– مستقل عن الشخص الأول باستخدام نفس الأساليب، وإمكانية التثبيت من المعلومات خاصية تحقق لنا تجنب ذلك النوع من التحيز المتعلق بشخصية القائم بعملية القياس ولكنها لا تضمن أن الطريقة المستخدمة في القياس هي الطريقة الصحيحة للتعبير عن الظواهر الاقتصادية تعبيراً صادقاً . كل ما في الأمر أنه عن طريق تكرار تطبيق طريقة معينة من طرق القياس بواسطة أشخاص آخرين وبصورة مستقلة يمكننا إقامة الدليل على عدم وجود تحيز من قبل القائم بعملية القياس.

وهكذا نجد أن إمكانية التثبيت من المعلومات ، وما يوفره ذلك من تجنب القائم بعملية القياس ، لا يعتبر كافياً لتحقيق خاصية الثقة في المعلومات فالمعلومات قد تكون ناتجة عن تطبيق أمين للقواعد المحاسبية المتعارف عليها وبالتالي قد يكون هناك تماثل كبير في النتائج التي يتوصل إليها مختلف المحاسبي إلا أنه على الرغم من ذلك قد لا تكون هذه صادقة في التعبير عن مضمون الظواهر المراد قياسها والإفصاح عنها وهنا يلزم التفرقة بين القدرة على التثبت من المقاييس ذاتها وبين القدرة على التثبت من صحة التطبيق لطريقة القياس ، ويقصد بالأولى أنه يمكن بصورة مباشرة إقامة الدليل على صحة القياس كما في حالة تحقيق سعر شراء بعض عناصر الأصول . أما النوع الثاني فيقصد به القدرة على التثبيت من المعلومات لا يمكن إلا بطريقة غير مباشرة كما في حالة تحقيق

الأرقام الخاصة باستهلاك الأصول الثابتة وهذا النوع الثاني من التثبيت غالباً ما لا يتفق مع خاصية الصدق في التعبير.

أما فيما يتعلق بحيدة المعلومات فهي خاصية ذات أهمية على مستويين:-

أ. مستوى الأجهزة المسئولة عن تنظيم السياسة المحاسبية وبصفة خاصة وضع معايير المحاسبة.

ب. مستوى المسئولين عن إعداد التقارير المالية:

أما فيما يتعلق بالمستوى الثاني فإنه يلاحظ أن حياد الشخص القائم بعملية القياس هو اصطلاح يصف لنا عدم التحيز وبصفة عامة يقصد بحيدة المعلومات تجنب ذلك النوع المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد وعرض المعلومات المحاسبية بهدف التوصل إلى نتائج مسبقة أو بهدف التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات في اتجاه معين . واضح أن المعلومات التي لا تتوفر فيها هذه الخاصية بالمفهوم الذي أوضحناه لا يمكن اعتبارها معلومات أمينة ولا يمكن الوثوق بها أو الاعتماد عليها كأساس لعملية اتخاذ القرارات، ويلاحظ هنا أن خلو المعلومات من التحيز يحقق لنا بصورة تلقائية حيدة هذه المعلومات إلا أنه لا يمكن القول أن العكس دائماً صحيح و ذلك لأن المعلومات قد تأتي منحازة نحو اتجاه معين دون أن يكون ذلك مقصوداً من قبل القائم بعملية القياس ، و إن حسن النوايا لا يعتبر كافياً لضمان حيدة المعلومات وبالتالي إمكانية الاعتماد عليها.

يتضح للباحث من العرض السابق: أن المعلومات المحاسبية الملاءمة وجودتها تلعب دورا بارزاً فى رفع كفاءة وفاعلية الفحص الضريبى وتدعيم الثقة فيما بين دافعى الضرائب والإدارة الضريبية وبالتالى تقلل من مخاطر المنازعات الضريبية وتزيد من حصيلة إيرادات الدولة.وعليه يمكن للإدارة الضريبية كمستخدم أن تعتمد على المعلومات المحاسبية الملاءمة التى يوفرها النظام المحاسبي لدى الممولين ثم تتحول إلى مخرجات فى شكل حسابات ختامية ومن ثم إلى تقارير مالية والإستفادة منها لأغراض الفحص والمراجعة واتخاذ القرارات الرشيدة لتحقيق الأهداف المرجوه.

ثانياً: التهرب والتجنب الضريبى:-

يعد التهرب الضريبي من الظواهر الشائعة في معظم دول العالم وفي مختلف العصور ،وهو معروف في الدول النامية والمتقدمة إقتصاديا علي حد سواء ،وإن كانت نسبته أقل في الدول المتقدمة والتي يتمتع أفرادها بوعي ضريبي عال ،ومن خلال إحصائية صادرة عن الإتحاد الأوربي تبين أن نسبة التهرب الضريبي محسوبة كنسبة إلي الناتج القومي ،حيث بلغت علي مستوي الإتحاد الأوربي نسبة

(16%) وتراوحت بين دول الإتحاد ما بين(4%) في فلندا، و(35%) في اليونان ،أما في الدول النامية فلاتوجد إحصائيات خاصة بها [1].

وقد قدر أحد خبراء الضرائب في مصر أن الفاقد الضريبي بسبب التهرب الضريبي في مصر يقدر بمبلغ (20) مليار دولار ،عليه أن معظم الدراسات التي أجريت علي الإلتزام الضريبي لنظام التقدير الذاتي إهتمت بعدم الإلتزام الضريبي عالميا بإعتباره مكمن المخاطرويشتمل علي الآتي:

1. التهرب الضريبي وهو محاولة لتحقيق الإلتزام الضريبي بوسائل غير شرعية.
2. التجنب الضريبي وهو إيضا محاولة لتحقيق الإلتزام الضريبي بوسائل شرعية.

1. التهرب الضريبى:

تمثل الضريبة إستقطاعاً إجبارياً من دخول الأفراد وثرواتهم لصالح الدولة ونظراً لما يتميز به هذا الإستقطاع من إلزامية فمن المتوقع أن يلجأ بعض الأفراد في المجتمع إلى التخلص جزئياً أو كلياً من دفع الضرائب المفروضة عليهم، وهذا مايسمى بالتهرب الضريبى[2].

فالتهرب الضريبى يتمثل في سعى الممول لتخلص الكلى أو الجزئى من إلتزامه القانونى بدفع الضريبة المستحقة عليه. مستعيناً في ذلك بمختلف الوسائل غير المشروعة قانوناً ولذلك فإن البعض يسميه بالغش الضريبى نظراً لإعتماده على طرق إحتياليه مخالفة للقوانين الضريبية المعمول بها.

ويختلف التهرب بمعناه السابق عما إصطلح على تسميته "بالتهرب المشروع" ويقصد به تخلص الشخص من أداء الضريبة المفروضة عليه نتيجة لإستفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبى، مثال ذلك قيام الشخص بنقل ملكية أمواله إلى ورثته عن طريق عقد بيع خلال حياته تهرباً من خضوع هذه الأموال إلى ضريبة التركات بعد وفاته أو أن تقسم الشركة إلى عدة شركات فرعية لتتهرب من الضريبة التصاعدية كشركة مقاولات عامة كبرى تقسم إلى شركة للبناء وشركة للصيانة وشركة للطرق والكباري وشركة لأعمال المجارى وشركة لإستصلاح الأراضى.

ومن الواضح أنه بالرغم من توافر سوء النية في بعض هذه الحالات إلا ان هذا التهرب يظل دائماً محتفظاً بصفته المشروعة لأن الواقعة المنشئة للضريبة لم تتحقق طبقاً للقانون ومن ثم فإن إلتزام الفرد الضريبى لم ينشأ أصلاً.

---

(1) أ.د يسري مهدي حسن واخرون،تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي،مجلة الأنبار للعلوم الإقتصادية والإدارية ،المجلد 4 ،العدد 2012،9م،ص 130.

(2) د. منصور ميلاد مبادئ المالية العامة (النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة. دار الكتب الوطنية، 2004، ص 181.

2. **التجنب الضريبي:**

يختلف التهرب الضريبى عن ما يسمى بالتجنب الضريبى " تجنب الضريبة" والذى يتمثل في إمتناع الفرد عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى يتجنب دفعها، كأن يرفض استيراد بعض السلع الأجنبية حتى يتجنب أداء الضريبة الجمركية التي ستفرض عليها أو يرفض إستهلاك السجائر حتى يتجنب دفع الضرائب المفروضة عليها. وواضح أن التجنب أمر يقره القانون فهو لايتضمن أى مخالفة لأحكامه.

ويصعب في الواقع تحديد الطرق التي يتبعها الملكف للتهرب من الضريبة، كما تختلف هذه الطرق في الضرائب المباشرة عنها في الضرائب غير المباشرة.

فقد يتم التهرب بإمتناع الملكف عن تقديم إقرار بدخله، أو بتقديم إقرار كاذب أو غير صحيح، كما قد يتم بإخفاء الأموال أو محل الإقامة ليتاح للممول الامتناع عن دفع الضريبة دون أن تستطيع الإدارة تحصيل أموالها، والشكل الوائح للتهرب غير المشروع هو تهرب السلع المستوردة من الخارج إلى داخل الحدود الجمركية للدولة دون أن تمر بالمراكز الخاضعة لدفع الضريبة الجمركية عليها.

والتهرب كما قد يكون داخلياً وهو الغالب، قد يكون دولياً، وذلك عندما يتم خارج حدود الدولة التي تفرض الضريبة.

ومن أهم الأسباب التي تؤدى إلى ظاهرة التهرب الضريبى هي[1]:

أ. **الأسباب الإقتصادية:**

وهى متعلقة بنوعية النشاط الغالب في مجتمع معين، فقد لوحظ أنه إذا كانت المهن ذات الأجر هى الأكثر شيوعاً في دولة معينة فإن ظاهرة التهرب الضريبى تكون قليلة ومحدودة الأثر، وبالعكس كلما كانت المهن الحرة (تجارة– صناعة– محاماة – عيادات طبية) مهمة كلما زادت أهمية التهرب الضريبى، ففي المهن ذات الأجر يمكن للإدراة الحصول على جمع المعلومات المتعلقة بأجر الملكف من جهة عمله، كما يمكن للإدراة الإعتماد على طريقة إستقطاع الضريبة عند المنبع ولاشك إن إتباع مثل هذه الإجراءات يقلل من حالات التهرب الضريبى، ولكن هذه الإجراءات المحكمة غير ممكنة التطبيق في المهن الحرة، لذلك يكثر فيها التهرب الضريبى.

(1) رلي عبدالرازق،مدي إلتزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي،جامعة النجاح الوطنية ،كلية الدراسات العليا،ماجستير غير منشور،2010م،ص 37.

ب. الأسباب المتعلقة بالتشريعات الضريبية:

وتظهرعلى الأخص في العيوب التالية:

- تعقد تشريعات الضرائب، وعدم وضوحها خاصة فيما يتعلق بنظام الإعفاءات الضريبية وما تملكه الإدارة الضريبية من سلطة تقديرية في ذلك، وكذلك تعدد طرق تقدير الضريبة وما قد تمارسه الإدراة من تجاوزات مما يدفع الأفراد إلى التهرب من الضريبة (طريقة التقدير الجزافي مثلاً).
- المغالاة في تعدد الضرائب وفي إرتفاع أسعارها ، ومما لاشك فيه أن تعدد الضرائب يؤدى إلى زيادة تكلفة تحصيلها بالنسبة للممول وللإدارة، كما أن زيادة عدد الضرائب وإرتفاع أسعارها يؤديان إلى زيادة عبء الضرائب على الأفراد مما يدفعهم إلى التهرب منها ، وقد يثار التساؤل عن السبب الذى يدفع الدول إلى فرض أكثر من ضريبة وإلى رفع أسعار هذه الضرائب، حيث يرجع سبب ذلك إلى تطور دور الدولة وإنتقالها م ن الدولة الحارسة التي كانت تقوم بمهام قليلة (أمن – دفاع– عدالة) مما يعنى أن نفقاتها كانت محدودة، إلى الدولة المتدخلة التي تعددت وظائفها مما حتم زيادة نفقاتها وماتبع ذلك من ضرورة زيادة إيراداتها وخاصة الضرائب.
- كثرة تعديل تشريعات الضرائب: وما تؤدى اليه من عدم إستقرار للإدارات الضريبية، وصعوبة تكيف العاملين بها مع التشريعات الجديدة مما قد يؤدى إلى سوء التطبيق ويدفع بالتإلى الأفراد إلى التهرب من الضريبة ، وخاصة إذا تضمنت التشريعات الجديدة فرض ضرائب جديدة أو زيادة في أسعار الضرائب السابقة.
- عدم تضمن التشريعات الضريبية لعقوبات قاسية تردع المتهربين عن دفع الضرائب، فمن لايشعر بواجبه نحو الجماعة ويسعى للتهرب منه يمكن للقانون ردعه بالنص على العقوبات المناسبة والرادعة لمثله.

ج. الأسباب الإدارية:

وهى المتعلقة بعيوب الإدارة الضريبية وهذه العيوب تمس خاصة الإدارات الضريبية في الدول النامية ومن ذلك:–

- تعقد الإجراءات الإدارية الخاصة بتقدير الضريبة وربطها وتحصيلها مما يولد روح الكراهية لدى الأفراد للضريبة، ويدفعهم للتهرب الضريبى.
- عدم توفيرالعناصر الفنية والإدارية القادرة على تحمل مسؤليات تطبيق أحكام القانون الضريبى، خاصة في مجال المحاسبة الضريبية والتفتيش الضريبى.
- إنخفاض مستوى التكوين المهنى والأخلاقى (لدى موظفي الإدارات الضريبية، وإفتقارهم للنزاهة والأمانة مما يتسبب في تواطؤهم مع الممولين وبالتإلى إهدار حقوق الخزانة العامة (الرشوة – الوساطة).
- ضعف أجور ومرتبات العاملين في قطاع الضرائب، كنتيجة لإنخفاض مستويات الأجور بصفة عامة في الدول النامية، الأمر الذى يحد من تدعيم الإدارات الضريبية بالعناصر المؤهلة ذات الخبرة والكفاءة الفنية العالية. فضلاً عما قد يؤدى اليه إنخفاض مرتبات وأجور هؤلاء العاملين وزيادة أعباء معيشتهم من دفعهم إلى الإنحراف والتقصير في الإضطلاع بمسئولياتهم الوظيفية على الوجه الأكمل[1].
- نقص أو عدم توفر الأجهزة الإلكترونية الحديثة اللازمة لمساعدة الإدارة الضريبية في رفع مستوى خدماتها وحصر مختلف الممولين وتحديد مايستحق عليهم من ضرائب.

د. الأسباب النفسية:

تلعب العوامل النفسية دوراً هاماً في التهرب من الضريبة، فالضريبة تخلق لدى الممول بدفعها شعوراً بالضعف تجاه السلطات العامة التى تتمتع بجميع وسائل الإكراه لإجباره على دفع جزء من أمواله للدولة، فالممول بدفع أمواله ولايحصل على شئ مباشرة مقابل مادفعه، الأمر الذى يجعله يقارن بين ما يمكن أن يعمله بذلك الجزء من مواله عند دفعه للدولة وبين ما تفعله الدولة بذلك الجزء من تمويل لنفقات كماليه أحياناً ، لذلك يستاء الشخص من الضرائب ويحاول التخلص منها، خاصة في الدول ذات الأنظمة غير العادلة، حيث يشعر الأفراد أن السلطات العامة تعمل على محاباة فئة أخرى من الممولين أو جهة دون أخرى من البلد مما يدفعهم إلى محاولة التهرب من الضريبة.

(1) د. يسري مهدي مرجع سابق ،ص ص 130-135.

هـ. الإعفاءات الضريبية:

أن أثر الفاقد الضريبى من الأعفاءات حسب تقرير ديوان الضرائب ثم إستبداله بأخذ ضريبة التنمية وذلك بالنسبة للإعفاءات التي سددت عنها الضريبة من واقع الإيرادات التي أحتسبت عنها تلك بعد خصم تكلفة الإيرادات والمصروفات المتكبدة في سبيل الحصول على الإيراد وإحتساب الشريحة الضريبية تم التوصل إلى الفاقد الضريبى بنسبة (5%) من جملة إيرادات الإنشطة المختلفة[1].

3. الآثار الإقتصادية للتهرب الضريبي:

من المؤكد أن للتهرب من الضرائب نتائج خطيرة فهو يضر بمصالح الخزانة العامة لأنه يخفض حصيلة الضرائب ويحد بالتإلى من قدرة الدولة على أداء خدماتها بصورة لائقة ويحد أيضاً على مبدأ العدالة فيما يتعلق بتوزيع أعبائها بين الأفراد كل ذلك يوضح لنا مدى خطورة التهرب الضريبى ويدفعنا للتساؤل عن العوامل التي تحكمه عن وسائل مكافحته.

أما العوامل التي تحكم التهرب يمكن تلخيصها كما يلي[2]:

أ. المستوى الأخلاقى السائد في الدولة:

فكلما كان هذا المستوى مرتفعاً لدى أفراد الدولة كلما تشبع الأفراد بحب المصلحة العامة وأحساسهم بواجباتهم نحو الجماعة وتقبلهم لأداء الضرائب اللازمة للمحافظة على كيانها ورعاية تقدمها.

ب. الجزاء المقرر على التهرب:

فكلما كان القانون قاسياً في معاقبة المتهربين كلما ترددو في التحايل عليه والعكس صحيح، فمن لايشعر بواجباته نحو الجماعة ويسعى للتهرب منها يستطيع المشرع بتوقيع عقوبات قاسية على محاولاته ا لإحتياليه حتى يقلع عنها، فمثل هذا الممول يوازن بغير شك فيما بين النفع الذى يعود عليه من التهرب والجزاء الذى قد يتعرض له إذا ضبط أمره.

أخيراً إحساس الممول بثقل عبء الضريبة فكلما تزايد هذا الإحساس كلما سعى الممول للتخلص من الضريبة جزئياً أوكلياً بشتى الطرق.

---

(1) لجنة حصر الإعفاءات الضريبية. ديوان الضرائب، 2002م.

(2) د. مجدى شهاب، مرجع سابق، ص 392.

أما عن وسائل مكافحة التهرب من الضريبة فتتمثل فيما يلي:

- تنمية الوعى لدى الممولين وتعريفهم بخطورة الإلتزام الضريبى.
- تشديد الجزاءات على المتهربين مع التركيز على الجزاءات الماليه إذ تكفي مصادرة أموال التهرب.
- تعديل ربط تحصيل الضرائب على نحو يكفل الحد من إمكانيات التهرب.

4. مفهوم الفاقد الضريبي أو فروق الفحص:

إن مفهوم الفاقد الضريبي له آثار إقتصادية سالبة ناتجة من التهرب والتجنب الضريبي بالإضافة الإعفاءات الضريبية آنفة الذكر[1].

ويري الباحث: أن مفهوم الفاقد الضريبي هو فروقات الفحص الناتجة من عدم الإلتزام الطوعي لدي الممولين لربط الضريبة المستحقة عليهم من واقع المستندات والدفاتر والسجلات المحاسبية عند مقارنتها مع التقارير المالية من قبل الإدارة الضريبية.

وهناك إحتمالان لمفهوم الفاقد الضريبي الناتج من عملية الفحص بالزيادة أو النقصان فيما يتعلق بمستوي جودة الفحص الضريبي وزيادة مخاطر الإيرادات الضريبية وهما:

الإحتمال الأول: جودة الفحص الضريبي

وتعني نقصان نسبة مساهمة الفاقد الضريبي في تحقيق الربط الضريبي الناتج من عملية الفحص نتيجة لزيادة الإلتزام الطوعي لدي الممولين بسبب تعزيز القوانين واللنظم واللوائح والتشريعات الضريبية الرادعة بالإضافة إلي تعزيزعامل الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية وكفاءة الفاحصين العلمية والعملية.

الإحتمال الثاني: زيادة مخاطر الإيرادات الضريبية:

وتعني زيادة نسبة مساهمة الفاقد الضريبي في تحقيق الربط الضريبي الناتج من عملية الفحص نتيجة لضعف الإلتزام الطوعي لدي الممولين بسبب عدم تعزيزعامل الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية ،وأيضاعدم تعزيز القوانين واللنظم واللوائح والتشريعات الضريبية الرادعة لأغراض مكافحة التهرب والتجنب الضريبي بشتي أساليب الفحص الحديثة بالإضافة إلي كفاءة الفاحصين العلمية والعملية.

(1) أحمد الضي،مرجع سابق،ص44.

رابعا: تطوير وتحسين العلاقة بين أطراف العملية الضريبة المبني علي أساس المخاطر:

تعتبر العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية والدولة من روابط القانون العام ،وطبيعة هذه العلاقة تجعل الخزانة العامة(الإدارة الضريبية) في مركز متميز عن الممول، إلا أن المشرع يهدف عادة إلي تحقيق قدر من التوازن بين طرفي العلاقة ،وبصفة خاصة الإمتيازات المقررة للخزانة العامة والضمانات الواجب توافرها للممول،وتحقيق هذا الهدف يساهم في الحد من المنازعات الضريبية[1].

أن للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية جانبان أساسيان ،فالجانب الأول جانب قانوني ينظم الحقوق والإلتزامات المتبادلة ،وهذا الجانب تحكمه بصفة أساسية القوانين واللوائح التشريعات الضريبية والتعليمات التفسيرية بالإضافة إلي المنشورات الضريبية التي تصدرها الإدارة الضريبية ،أما الجانب الثاني جانب شخصي أو نفسي بين الممول وموظفي الخزانة العامة ويتمثل بصفة أساسية في ضرورة قيام العلاقة فيما بينهما علي أساس من الثقة المتبادلة وإفتراض حسن النية في جانب الممول[2].

أن الأنظمة الضريبية الحديثة تهم دائماً بالممولين فهى تعطيهم الثقة بحيث يكون لهم الحق فى تقدير الضرائب المستحقة عليهم لأنهم أدرى بأنفسهم من غيرهم فى ممارسة أعمالهم التجارية بأعتبارالممول هو سيد الدولة مادام يغذى خزينتها العامة.

وهنا لابد أن نشير إلى مفهوم العلاقات العامة بين أطراف العملية الضريبية بهدف تحسين العلاقات بين أطراف العملية الضريبية عن طريق التفاوض وهى نوع من المعاملة الطيبة التى تقوم على الفضائل الأخلاقية والقيم الإنسانية السوية وتستمد مبادئها من تعاليم الأديان السماوية فهى تجافى التضليل والخداع بكافة مظاهرة وأساليبه وتركز على التعبير والإقناع والتشويق القائم على الحقائق المدعمة بالأسانيد العلمية.

تهتم العلاقات العامة بإقامة علاقة طيبة مع دافعى الضرائب (الممولين) والسعى إلى المحافظة على تلك العلاقات وتطويرها إلى الأفضل[3].

وأصبحت العلاقات العامة لها نطاق واسع فى العصر الحديث ووظيفة من وظائف الإدارة الجديثة وترتكز على مبادئ أخلاقية واضحة كتنمية الثقة والإحترام المتبادل بين أطراف العملية الضريبية ،ولذا فإن تكامل أدوارهذه الأطراف من خلال قيامها بواجباتها ومسئولياتها ينصب إيجاباً فى الحد من مخاطر الإيرادات الضريبية ويدفع فى إتجاه الامتثال الطوعى.حيث أن الممولين لهم حقوق

---

(1) Trotabas (L.) &Cotteret (J.-M.) Trotabas (L.) Ricci(J.-CL.); Le pouvoir discretionnaire fiscale These, Universite d, Aix-Marseille, 1975, p.87, 88.

(2) د.محمد أحمد عبدالرؤف،المنازعات الضريبية في التشريع المصري المقارن، القاهرة، دار النهضة العربية، 1998م،ص2.

(3) د.إبراهيم، وآخرون،دورة تدريبية حول إستراتجيات التسويق وإدارة المبيعات، مركز تطوير الإدارة ،2001م.

وواجبات يجب القيام بها وكذلك الحال بالنسبة لمحور الإدارة الضريبية ومحور الدولة بأعتبارها المسئولة عن الإنفاق الحكومى لتقديم الخدمات العامة لرعاياها.

وفيما يلي أهم المبادئ التي تحكم العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية:

- **مبدأ المشروعية ومبدأ المساواة:**

وتخضع العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية بإعتبارها من روابط القانون العام لكل من مبدأ الشرعية ومبدأ المساواة ، ويقتضي مبدأ الشرعية أن تكون جميع قرارات الإدارة الضريبية وأعمالها المادية والقانونية مطابقة للقانون،ويترتب علي مبدأ الشرعية أن القواعد التي يقررها القانون الضريبي تعتبر من القواعد المتعلقة بالنظام العام،ولذلك يخضع تطبيق هذه القواعد في العلاقة فيما بين الممول والإدارة الضريبية لرقابة من جانب القضاء[1].

ويقتضي تطبيق مبدأ المساواة أن يقوم النظام الضريبي علي أساس العدالة بحيث يراعي مبدأ عمومية الضريبة وتناسبها مع المقدرة التكليفية للممول[2].

- **مبدأ الواقعية:**

تخضع العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية لمبدأ ثالث وهو مبدأ الواقعية، وهو مستمد من خصائص القانون الضريبي الذي يحكم هذه العلاقة،وتعتبر الواقعية هي السمة المميزة للقانون الضريبي ، وتعني أن القانون الضريبي لا يعتد في صدد العلاقة الضريبية سوي بواقع الحال وبغض النظر عن الشروط او التكليف القانوني.

1. مفهوم المخاطر الضريبية:

هى كافة الإجراءات التى يجب أن تتخذها الإدارة الضريبية لتحديد كافة السلبيات التى تعترض تفاعل مكونات النظام الضريبى فى سبيل تحقيق الأهداف المرجوة والتحكم فيها بالقدر الذى يوفر الكفاءة والفاعلية للنظام الضريبى[3].

عليه يمكن تصنيف وحصر المخاطر المتعلقة بأطراف العملية الضريبية حسب المصادر كما يلي:

أ. **مخاطر مصادرها الممولين:**

المكلف أو الممول مو المسئول والمكلف باداء الضريبة سواء أكان منتجاً صناعياً أو تاجراً أو مؤدياً لخدمة شريطة أن يبلغ رقم أعماله حد التسجيل، وكذلك كل مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة حتى ولو لم يكن مقصوداًمن عمله تحقيق الربح مهما كان رقم أعماله[4].

---

(1) د.محمد أحمد عبدالرؤف،مرجع سابق،ص4.

(2) طبقا لأحكام المادتين 38و 61 من الدستور المصري،العدالة الضريبية،1971م.

(3) د.سامية العبيد،التقدير الذاتي – المخاطرالضريبية،معهد الضرائب،جمهورية السودان،2010م.

(4) قانون الضريبة على القيمة المضافة ،1999م،ص 3.

تتمثل المخاطر التي مصدرها الممولين فى عدم قيامهم بواجباتهم ومسؤولياتهم وفن التعامل معهم وفقا لمتطلبات وشروط نظام التقدير الذاتي وهي:

- **مخاطر عدم الإلتزام كما يلي:-**
  - عدم تقديم الإقرارات الضريبية فى مواعيدها المقررة .
  - تقديم إقرارات خالية.
  - عدم إمساك الدفاتر والسجلات المحاسبية.
  - تقديم خسائر بالإقرارات.
  - عدم تقديم الحسابات المراجعة.
  - التأخير فى دفع الضريبة المستحقة واجبة السداد
  - التهرب والتجنب الضريبى.
  - حجم العمل أو الملف.
  - الكيان القانوني.
  - نوع النشاط.
  - تعدد الفروع.
  - فروق الفحص السابقة.
  - الإعفاءات.
  - أرصدة دائنة متكررة.
  - تقديم طلبات إسترداد.
- **مخاطر مستوي النشاط :**

وتم تقسيمها حسب النشاط الي الآتي[1]:

- نشاط قيد التصفية.
- تجميد النشاط أو التوقف.
- نشاط لم يتم فحصه ومراجعته.
- نشاط جديد أو حديث.
- فض الشراكة.

(1) د.جورج معراوي،مخاطرالإلتزام الضريبي - البنك الدولي فرع الشرق الأوسط ،السودان،معهد الضرائب ،2013م.

- **مخاطر العمليات الدولية:**

وتنقسم هذه المخاطر إلي الآتي:

- مخاطر التصدير.
- مخاطر الإستيراد.
- نشاط فرع لشركة أجنبية.
- الشراء من تابعة لشركة أجنبية.

- **مخاطر رقم الأعمال:**

أن رقم الأعمال في حد ذاته يعتبر مؤشر لإحتمال وجود مخاطر من حيث حجمه ولذلك يتم تقسيمه إلي درجات حسب النشاط ،حيث توجد علاقة طردية بين حجم الإيرادات ودرجة المخاطر،فكلما زاد حجم الإيرادات زادت درجة الخطر.

يري الباحث:أن هذا التصنيف بهذه الكيفية يعتبرمناسباً و أكثر ملائمة من غيره للفحص لأغراض الضرائب بالإلتزام حسب المخاطر مع مرعاة الأهمية النسبية للعناصر محل الفحص والمراجعة، الأمر الذي يؤدي إلي جعل خطر الإيرادات الضريبية تحت السيطرة ،وينعكس ذلك إيجابا علي زيادة الحصيلة الضريبية للدولة.

ب. **واجبات ومسئوليات المكلفين والممولين:-**

وفيما يلي واجبات ومسؤوليات و حقوق الممولين التي كفلها لهم القانون الضريبية للوفاء بالتزاماتهم المنصوص عليها قانونا في النواحي الآتية [1]:

- إستكمال إجراءات التسجيل في الوقت المحدد.
- الإحتفاظ بالمستندات والدفاتر والسجلات.
- توخي الصدق و الأمانة في كافة المعلومات مع الإدارة الضريبية .
- تقديم الإقرارات في المواعيد المحددة.
- سداد الضريبة في المواعيد المحددة.

ج. **الحقوق الأساسية للممول:**

كفل القانون الضريبي السوداني لسنة 1986م للممول حقوقا أساسية دون أن ينازعة فيها أحد وهي كمايلي[2]:

- الحق في الإعتراض.

---

(1) أوليفييه وآخرون،مرجع سابق،ص41.

(2) سعد إسحق،العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين،الإدارة العامة للدخل الشخصي، 2006م.

- حق الإستعلام الضريبي والمساعدة الضريبية.
- الحق في الجوء للقضاء.
- حق الممول في إحترام حريته.

كما كفل القانون لسنة 1986م للممول بعض الضمانات وهي كما يلي:

- ضمانات أثناء عملية الفحص.
- ضمان سرية المعلومات.
- إمكانية العدول عن الربط النهائي للضريبة.
- إيصال المعلومات للممول.

د. فن التعامل مع الأنواع المختلفة من الممولين:

لا شك أن هناك ضرورة لوجود فن التعامل مع الانواع المختلفة من دافعى الضرائب ،حيث توجد نوعيات مختلفة من الممولين لكل منها طريقة تعتبر أفضل وأكثر ملاءمة فى التعامل معها وتتحدد نوعية الممول من خلال دراسة عوامل عدة مثل السن،والمركز الإجتماعى،بالإضافة إلى دوافع المكلفين وهي كما يلي[1]:

- **الواثق:** غالباً مايكون على درجة عالية من العلم أو الخبرة أو المال ولديه وعى ضريبى يمكنه من إتخاذ قراره لسداد الضريبة المستحقة عليه.
- **المتردد:** من حديثه وتصرفاته لا يعتمد على نفسه فى إتخاذ قراره النهائى لسداد إلتزاماته الضريبية ،فيقوم بتوكيل شخص نيابة عنه.
- **المتشكك:** ويظهر ذلك من جوانب عدة مثل كثرة الإحتجاج غير المبرر وكثرة تقليب الموضوعات وهو لا يثق فى الآخرين ويحب المراوغة.
- **الصديق:**وهو غالباً ما يكون هادئاً ومستقراً ومسالماً فى حديثه وتصروفاته ويتقبل توجيهات مفتشى الضرائب بسعة صدر ناظراً لوثوقه فيه وإطمئنانه إليه ويستطيع أن يتخذ قراره بنفسه لسداد الضريبة المستحقة عليه.
- **المعجب بنفسه:** غالباً مايكون لديه أسباب لهذا الإعجاب كالجاه والمال والجمال والعلم والصحة.
- **الإنتهازى:** هو غالباً ما يكون لديه علم وإلمام بقوانين الضرائب ويتحين الفرص التى تعطيه أفضل التسويات فى حالات الإستئنافات والإعتراضات أو المراوغة للتأجيل وتأخير سداد إلتزاماته الضريبية.

(1) د.ليلي وآخرون،إستراتجيات التسويق وإدارة المبيعات ،مركز تطوير الإدارة ،السودان ،2001م.

يستنتج الباحث من العرض السابق أن هناك قواعد للإحتفاظ بدافعى الضرائب والمكلفين وذلك لحفظ التوازن الحقيقى للعلاقات الإنسانية ما بين دافعى الضرائب والإدارة الضريبية والذى يهدف إلى نيل رضا دافعى الضرائب يمكن إبرازها كما يلي:

- أن العناية بدافعى الضرائب والإهتمام بهم هو أهم شئ لدى مسئولى الضرائب.
- أن نظام العمل يتيح لى وبالتعاون مع زملائى أن يرضى كل دافع ضريبة عنا.
- يتمتع دافع الضريبة لدينا بولاء كامل لمؤسستنا وأشعر به حين أتعامل معه.
- تحل الإدارة مشاكلى مع دافعى الضرائب وحتى لو تحمل بعض المخاطر.
- هـ- لدى السلطة الكاملة فى أن أعتنى بدافع الضريبة وألبى إحتياجاته وحل مشكلاته.
- أضع نفسى دائماً محل دافع الضريبة عند التعامل مع أى مشكلة تخصه.
- أشارك بالرأى مع رئيسى فى تناول مشاكل دافعى الضرائب.
- أعلم دائماً وبشكل مكتوب مسئولياتى وواجباتى تجاه دافعى الضرائب.
- أركز دائماً على منع أى خلاف مع دافع الضريبة وليس مجرد حل المشاكل معه.

2. مخاطر مصادرها الإدارة الضريبية:

يؤثر حجم الإدارة الضريبية ومستوى كفاءتها في النظام الضريبي المطبق في الدولة،حيث مثل تنظيم الإدارة الضريبية وقلة إمكانياتها وضعف كفاءتها الإدارية سببا في اختيار العديد من الدول النامية لنظام الضرائب النوعية على الدخل بدلا من نظام الضريبة الموحدة، أو لنظام الضريبة على بعض صور الإستهلاك أو الإنفاق بدلا من الضريبة العامة على المبيعات أو الضريبة على القيمة المضافة كما أعتمدت هذه الدول طرقا مبسطة في تقدير الضريبة أو تحصيلها لتلافي عجز إدارتها عن استخدام الوسائل الحديثة في ذلك إذ إستخدمت طرقاً جزافية في للتقدير بأتباع أسلوب المظاهر الخارجية حيث يستنتج مقدار الضريبة من عدة مظاهر خارجية كالقيمة الإجبارية للممول مع ما في ذلك إجحاف بحق الممول وبعد عن العدالة الضريبية ، أو تحديد الضريبة بصورة قطعية بغض النظر عن دخل الممول الحقيقي كأن يتحدد مبلغ معين من المال سنوياً علي نشاط معين بغض النظر عما حققه الممول من دخل حقيقي أو توسع في استخدام نظام الخصم من المنبع لملاحقة بعض صور النشاط التي يتعذر متابعتها وفحصها في نهاية السنة الضريبية[1].

عليه تتمثل المخاطر التي مصدرها الإدارة الضريبية فى عدم قيامها بواجباتها ومسؤولياتها وفقا لمتطلبات وشروط نظام التقدير الذاتي وهي:

(1) د. سعيد عبدالعزيزوالعشماوي،إقتصاديات الضرائب - سياسات-نظم- قضايا معاصرة،الدار الجامعية،الأسكندرية،2007م،ص549.

أ. عدم توعية وتثقيف الممولين.

ب. عدم تدريب وتأهيل العنصر البشرى.

ج. عدم توحيد إجراءات الفحص الضريبى.

د. عدم حوسبة النظام الضريبى.

وذلك في الوقت الذي تلجأ فيه الدول المتقدمة إلي وسائل أكثر تطوراً وقرباً من العدالة الضريبية ، حيث يجري تطبيق نظام الربط الذاتي الذي يعتمد به أساسية علي ما يقدمه الممولون من إقرارات ضريبية تتضمن إلزاماً طوعياً بالضريبة المستحقة وتوريدها ، في الوقت الذي يقصر دور إدارة الضريبة علي فحص بعض هذه الإقرارات فحصاً دقيقاً وفقاً لنظام الفحص بالعينة علي أن يتم الاختيار وفق محددات موضوعية معينة بحيث تزيد العينة وتتكمش في ضوء التجاوزات عن المحددات الموضوعية ويمتاز هذا النظام بكونه يجمع بين إتاحة الفرصة للممول الملتزم بتقديم إقرار أمين ومقبول وبين حصر جهد إدارة الضريبة في ملاحقة الممولين المتهربين الذين يقدمون إقرارات خاطئة أو غير صحيحة ، ألا أنه يتطلب لنجاحه استخدام تقنية فنية حديثة نحوأجهزة الحاسب الآلي وقدرة إدارة عالية لتحديد العينة وفحصها بدقة ، الأمر الذي لا يتوافر لدي الكثير من الإدارات الضريبية في الدول النامية[1].

وكذلك يؤدي ضعف الإدارة الضريبية وتدني مستواها إلي صياغة تشريع ضريبي يلقي بأعباء إدارية ثقيلة علي الممولين وتؤثر بالسلب علي المناخ الاستثماري ، من ذلك تعدد الجهات الإدارية المختصة بواقعة في قرارات كل جهة فيما يتعلق بالواقعية الواحدة إلي إخضاع الممول أو المستثمر لأكثر من إلتزام عن محل واحد.

ومن الأعباء الإدارية الأخرى التي يحملها القانون الضريبي علي الممولين في ظل إدارة ضريبية متخلفة ، إلزامه بتقديم عدد كبير من المستندات أو الوثائق أو الأوراق التي تلزم لحمل الإدارة علي الإقناع بواجهة نظر الممول وتجنبه تقديرها الإداري وتحمل الممول عبء الاحتفاظ بهذه المستندات زمناً طويلاً نظراً لتأخير الإدارة عن الفحص السنوي لإقرارات الممول واضطرارها إلي تجميعها وفحصها مرة واحدة كل مدة زمنية تتراوح ما بين ثلاث إلي خمس سنوات.

ومما يزيد الأمر سوءاً تجاهل الإدارة الضريبية لهذه المستندات رغم صحتها أو عدم فحصها بالدقة والعناية الكافية أما لعدم توافر العدد الكافي لدى الإدارة لفحص هذه المنشآت أو لنقص كفاءتهم الإدارية والفنية للحكم علي صحتها ، مما يضطرهم إلي فقد هذه المستندات أو إهمالها واللجوء إلي

(1) د.سعيد،المرجع السابق،ص550.

التقدير الإداري طلباً للسلامة من المساءلة الإدارية التي يتعرض لها إذا ما ثبت خطأ قرارهم باعتماد هذه المستندات وتحتاج عملية تطوير الإدارة الضريبية إلي البحث في وسائل متطورة لرفع مستوى كفاءة الجهاز الضريبي وتدعم أواصر التقارب مع الممولين ، وبث روح الثقة فيهم ، بحيث تتحول وظيفة الإدارة الضريبية من الجباية الجائرة التي تهتم بصفة أساسية بتحصيل الضرائب من الممولين دون مراعاة لحقوقهم أو ظروفهم الخاصة ، إلي وظيفة الجباية العادلة التي تهتم بتوازن العلاقة بين حق العدالة في الإيرادات الضريبية ، وحق الممولين في معاملة عدالة تتسم بالشفافية ، وحتى يتحقق ذلك فإن الجهاز الضريبي يحتاج بدوره إلي موظفين أكفاء ، وأدوات عمل متطورة ، تتعامل بروح العصر الذي نعيشه ، فليس من المنطقي أن نطالب إدارة ضريبية متخلفة أن تلاحق منشآت عصرية متطورة ما لم تملك الأدوات والوسائل التي تعينها علي تحقيق ذلك،وتتطلب عملية التطوير ثلاثة عناصر أساسية هي[1]: –

أ. انتقاء الموظفين وتدريبهم (العنصر البشري):

يمثل إنتقاء الموظفين نقطة الإرتكاز الأساسية في إصلاح الجهاز الضريبي، وسر نجاح الإدارة الضريبية لأنها أساس هذا الجهاز ،حيث يعتبر العنصر البشرى القلب النابض لمختلف مراحل عملية الفحص الضريبي سواء فى تحقيق العملية المالية أو العملية الضريبية ولما تتطلبه من تدريب وتأهيل علمي وعملي يؤثر إيحابا علي كفاءة وفاعلية الفاحص الضريبي.

ب. تحديث أدوات العمل:

يحتاج النظام الضريبي إلي المعلومات والبيانات المتنوعة عن مصادر مختلفة ويلزم لذلك توافر نظام معلومات ضريبي يتفق مع الحجم المتزايد لهذه المعلومات ، والذي يرجع إلي:

- كبر حجم مصلحة الضرائب في السنوات الأخيرة سواء من ناحية عدد العاملين ، أو من ناحية عدد الممولين المتعاملين معها.
- تعدد أنواع الضرائب التي يتعامل معها الجهاز الضريبي وتشابكها مع بعضها.
- زيادة التخصص وتقسيم العمل بين العاملين بالمصلحة مما يؤدي إلي زيادة حجم الاتصالات الداخلية من أجل تبادل البيانات والمعلومات لتحقيق التناسق.
- تعدد الأهداف التي تسعى إلي مصلحة الضرائب إلي تحقيقها نحو الحد من التهرب وزيادة الحصيلة ،لذلك أصبحت الإدارات الضريبية في حاجة ماسة لتطبيق نظام معلومات يساير التقدم العلمي المتقدم ، والتخلص تدريجياً ونهائياً من نظام المعلومات الحالي الذي يعتمد علي الآلاف

(1) د.سعيد عبدالعزيز والعشماوي،مرجع سابق،ص551.

من الأوراق التي تكتظ بها ملفات الممولين وسجلات ونماذج ودفاتر وإحصاءات مصلحة الضرائب والاستعاضة عنها بنظام إدارة المعلومات عن طريق الحاسب الآلي حيث تخزين المعلومات في قاعدة البيانات ومعالجتها واسترجاعها بشكل سريع ومستمر، مع وضع نظام لفحص الملفات والأوراق يتلاءم مع التطور الحديث لنظم المعلومات.

ويمكن تطوير أنظمة الفحص والربط والتحصيل والفحص والإضافة باستخدام الحاسب الآلي . حيث يقع علي نظام متابعة إجراءات الفحص والربط مسؤولية إنشاء الملفات الرئيسية للممولين أو الشركات والملفات العاملة بمصلحة الضرائب بالإضافة إلي تتبع إجراءات الفحص والربط ابتداءً من تقديم الإقرار الضريبي بالربط النهائي[1].

ويساعد إستخدام الحاسب الآلي بمصلحة الضرائب علي تصميم رقم تعريفي منفرد لكل ممول يستخدم في جميع إقرارات الممول ويرتبط بجمع المستندات المتعلقة به ويمكن تعميم إستخدامه في ظل نظم الضرائب الموجودة علي جميع أنواع الدخل ، وفي التنسيق بين أعمال مصالح الضرائب المختلفة بالدولة كمصلحة الضرائب العامة ومصلحة الضرائب علي المبيعات ومصلحة الضرائب العقارية ومصلحة الجمارك.

ويساعد الرقم التعريفي في تحقيق الأهداف التالية [2]: –

- التعرف علي شخصية الممولين عن طريق إستخدام الأرقام التعريفية لهم دون خلط بين الأسماء المتشابهة.
- حصر كافة تعاملات كل ممول عن كافة الأنشطة التي يزاولها في الدولة بما يهيئ المجال لحصر المجتمع الضريبي بدقة ، ويحدد التعاملات الخاصة للممول بكل دقة .
- توحيد الربط بالنسبة للممول الواحد بما يتفق ونظام الضريبة الموجودة والحد من التهرب الضريبي لبعض ور النشاط أو الدخل أو المعاملات المرتبطة بالممول.
- يمكن من تحديد الإلتزامات الضريبية علي كل ممول علي وجهة الدقة بما يحقق العدالة الضريبية.

وحتى يحقق الرقم التعريفي أهدافه يجب أن يكون بسيطاً في تصميمه ، وسهلاً في إستخدامه ، متناسباً مع جهاز الحاسب الآلي الذي يتم تشغيله ويتطلب ذلك أن يقترن الرقم التعريفي بشخصية الممول دون إرتباطه بالشخصية المعنوية للمنشأة ، وأن يعبر عن البيانات الأساسية لهذا الممول وأن تتكون أرقامه من أقل عدد ممكن حتى تكون كفاءة الحاسب الآلي أعلى وتكلفة تشغيله أقل.

---

(1) د.سعيد عبدالعزيز و العشماوي،مرجع سابق،ص552.

(2)د.محمد أحمد عبدالرؤف،مرجع سابق،ص2.

ج. توعية وتثقيف الممولين:

يحق للممول أن يعي التزامه الضريبي قبل أن يطالب بالوفاء به ، وهذا الوعي لا يقتصر علي نشر القانون الضريبي في الجريدة الرسمية أو إصدار اللائحة التنفيذية التي تفصل بعض أحكامه ، ولا يجوز الإرتكاز في هذا الصدد إلي القاعدة القانونية التي تقرر عدم جواز الإعتذار بجهل القانون إذ أن القانون الضريبي يتسم في مجموعه بالتعدد والتعقيد وتباين التفسير ، مما يستعصى علي غير المتخصصين فيه ، ومن ثم كان للمخاطبين به الحق في الوعي الضريبي الذي يحدد التزامهم بكل دقة ، وينظم علاقتهم بإدارة الضريبة ، خاصة وأن هؤلاء المخاطبين يمثلون طوائف مختلفة ومستويات متباينة من الأفراد أو المشروعات ، ولهؤلاء جميعاً حق الوقوف علي أفكار إدارة الضريبة وأرائها وتفسيرها لهذا القانون(1).

والإدارات الضريبية الحديثة أصبحت علي إقتناع تام بحق الممولين في معرفة هذه التعليمات والاطلاع عليها ، ولهم حق الإتصال وطلب المشورة من إدارة الضريبة لتباين الرأي الضريبي في واقعية معينة تجنباً لأي خطأ قد يوقعهم تحت طائلة القانون ، ويتم الوعي الضريبي في هذا الشأن من خلال وسيلتين أساسيتين هما : توفير المعلومات وتقديم المساعدة(2).

- **توفير المعلومات:**

يتم توفير المعلومات للممولين من خلال المطبوعات الرسمية التي تصدرها إدارة الضريبة أو الإجابات التي ترد بها علي استفسارات الممولين بشأن وقائع معينة أو من خلال بعض المجموعات الضريبية التي يصدرها مؤلفون يعملون لحسابهم ويقومون بتجميع هذه المعلومات في مطبوعات تعرض علي الجمهور.

- **تقديم المساعدة للممولين:**

الوسيلة الأخيرة لتوعية الممولين إلي جانب توفير المعلومات ، وهي تقديم المساعدة من إدارات الضريبة لتبصر الممولين بحقوقهم والتزاماتهم منعاً من الخطأ في تقديم الإقرار أو إتباع إجراء معين من إجراءات الفحص أو الربط أو تحصيل الضريبة ، ويتم تقديم هذه المساعدة بوسائل متعددة ، أما من خلال النصيحة التي يقدمها موظفو إدارة الضريبة للممولين الذين يحضرون إلي الإدارة أو من خلال الاتصال التلفزيوني بها ، وللتوعية بتقديم الإقرارات الضريبية تعمل إدارة الضرائب علي تذكير الممولين بموعد هذا الإقرار والأحكام المتعلقة بها ، وتعلق هذه المعلومات في إدارة الضرائب أو المصالح الحكومية أو بقرب منازل الممولين أو في المستشفيات كما تقوم بعض الإدارات الضريبية

(1) أوليفييه بينون وآخرون،مرجع سابق.ص 21.
(2) سعد إسحق،مرجع سابق، 2006م.

بتنظيم حملات إعلامية وتنتقل بالسيارات من مكان لأخر لتذكير الممولين بالإقرارات الضريبية . كما هو الحال في كل من أستراليا وألمانيا وفرنسا.

كما أن تدعيم الثقة وتحسين العلاقات بين أطراف العملية الضريبية المبني علي أساس المخاطر يساعد علي تحقيق العدالة الضريبية،وتوسيع المظلة الضريبية ويقلل من التهرب والتجنب الضريبي.

د. تكامل الإدوار لتحسين العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية:

وذلك من خلال تكامل المسؤليات والواجبات المذكوره أعلاه والمبينه في الشكل أدناه[1]:

الشكل (3/1/1)

مسئوليات كل من الإدارة الضريبية والممولين لنظام التقدير الذاتي:

المصدر: إعداد الباحث 2016م.

(1) أوليفيه بينون وآخرون ، مرجع سابق ، ص 40.

يري الباحث: أن تكامل الأدوار فيما بين الإدارة الضريبية من جهه والممولين والمكلفين من جهة آخري يؤدي إلي تحسين العلاقات ومد جسور الثقة لدي دافعي الضرائب وبالتالي ينعكس إيجابا علي زيادة الإلتزام الطوعي، وزيادة كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي ،وزيادة الحصيلة الضريبية.

3.مخاطر مصادرها الدولة (الإنفاق العام أو الحكومى):-

قد أنعكس أهتمام الماليين المتزايد بدراسة موضوع نفقات الدولة في تشعب بدارساتهم المتعلقه به فهم لايكتفون حالياً بتبيان آثار الانفاق العام، وانما يطرقون مجالات جديدة تماماً لم تكن تستحوذ البته على أهتمامهم فى الماضى، ولعل أهما ترشيد الأنفاق العام الذى أضحى يمثل جانباً من جوانب دراسة النفقات العامه.

وتتمثل المخاطر التي مصادرها الدولة في ضعف الإنفاق الحكومى من خلال نظرية الإنفاق العام لتقديم الخدمات العامة التالية[1]:

- الصحة والتعليم ،الأمن والبنى التحتية والرفاهية.
- وسوء التخطيط الإستراتيجى.

أ. تعريف النفقه العامة

عرف علماء النفقه العامه بأنها مبلغ من النقود يقوم بانفاقه شخص عام يقصد بها إشباع حاجة من الحاجات العامه ويتضح من دراسة ذلك التعريف ان اركان هذه النفقه ثلاثة :-

- النفقه العامه مبلغ نقدى:-

يتميز إنفاق الدوله فى عصرنا الحاضر بانه نقدى ' فالدولة تقوم عاده وهى بصدد اداء الخدمات العامه بافقاق نقدية للحصول على مستلزماتها من السلع المواد الخام والسلع كامله التصنيع والخدمات(عمل الأفراد) وقد نشأ هذا الركن من أركان النفقه العامه نتيجة تطور طويل.

- صدور النفقة من شخص عام :-

لا تعتبر المبلغ النقدى المنفق لاداء الخدمة العامه بمثابة نفقه عامه إلا اذا صدر من شخص عام .

- النفقة العامة يقصد بها تحقيق نفع عام :-

يجب أخيراً لاعتبار المبالغ النقدية التى نفقها الاشخاص العامة بمثابة نفقه عامه أن تكون الغاية منها أداء خدمه عامه ينتج عنها تحقيق نفقع عام يستفيد منه مجموع المواطنين وليس فرداً معيناً

(1) د.مجدي شهاب،مرجع سابق،ص202.

بالذات، ومن المعروف أن نطاق ومحتوى الخدمات العامه اتى تقدمها الدولة لموطنيها يتعرضان لتغير مستمر نتجية تدخل الدواة المتزايد في الحياة العامه مما يجعل من العسير تحديد الخدمات العامه المحقه للنفع العام تحديداً موضوعياً.

ويتفق شراح الماليه عامه على ان تحديد الخدمات العامه المحققه للنفع العام نعتبر مسأله سياسيه اكثر من ماليه ذلك انه طالما كان تقدير الحاجات العامه مغيراً من الامور السياسيه فانه فمن الطبيعى أن يترك تحديد الخدمات الكفيله بسدها ايضاً ' للسياسية مع تمكين ممثلى الأمه من مراقبتهم فى هذا الصدر للتحقيق من توافر ركن النفع العامفى كافة نفقات الدولة .

وتقبل معظم الدساتير ذلك 'إذ يسمح لنواب البرلمان بالتقدم بأسئلة واستجوابات للوزرات ' وتحريك المسؤليه السياسة ضدهم فى حالة إنفاقهم لأحوال عمة بهدف تحقيق نصف المصالح الخاصة ' وأنما يتقرر بجانبها رقابه آخرى إدارية وثانية قضائية بهدف التحقيق بأ فضل صورة ممكنه من سلامة أهداف الأنفاق العام.

ب. تقسيمات النفقات العامه :-

وبعد إتساع نشاط الدولة فقد تنوعت تقسمات النفقات العامه الامر الذى دفع بشراح المالية العامه الى البحث عن أسس منطقية واضحة يمكن تقسم هذه النفقات الى أقسام متميزة مما ينتج للباحث الإقتصادى المالى تحليل الإنفاق العام وسندرس فيما يلي أهمية هذه التقسيمات:-

التقسيمات الأدارية لنفقات العامة[1].

وفقاً لهذا المعيار يتم تصنيف النفقات العامة تبعاً للوحدات الإدرية التى تباشر النشاط الحكومى:-

- التقسم الأقتصادى للنفقات العامه:

وقد عرف خبراء الأمم المتحده فى تقريرهم السابق زكره نظاماً دقيقاً للتبويب الاقتصادى وتتمثل فى النفقات الجارية وهى التى تكررتصنيف دورتين وتهدف لتسيير المرافق العامه وتشمل السلع والخدمات ،و سداد فوائد الديوان العامه على إختلاف أنواعها، الإعانات والمدفوعات التمويلية سواء كان نقدية أو عينية.

- النفقات الرأسمالية:

وهى تلك التى تخصص لتكوين رؤورس الأموال العينيه والتى تهدف الى تنمية الثروه القومية نحو إجمالى تكوين رأس المال الثابت ' التحويلات الرأسمالية ' القروض المباشرة[2].

---

(1) د. أحمد جامع، فن المالية العامة،1975،ص 66.

(2) A manual for economic and function classification for government transactions-United Nations New-York1958.

ج. حدود الإنفاق العام

وقد تابع الشراح دراسة هذه الظاهرة وقدموا العديد من التفسيرات التى سنتعرض لها فيما يلي الأسباب الظاهرية لازدياد الأنفاق العام .ونتبع ذلك بشرح الاسباب الحقيقه لإزدياد[1]:-

- **الأسباب الأقتصادية:** و تتمثل فى زيادة الدخل القومى من جهة وتزايد تدخل الدولة فى الحياة الأقتصادية من جهة آخرى.
- **الأسباب الأدراية** : ترتب على نمو وظائف الدولة وتنوعها وتضخم حجم الأدراة الحكوميه خلف العديد من الوزرات والادارات للقيام لتقديم الخدمات العامه والإشراف على حسن سير المشروعات العامه المختلفه. كلما كانت الإدارة رشيده كلما كان هذا الإزدياد مقبولاً والعكس صحيح.

– **الأسباب المالية** : تتمثل فى سهولة الأقتراض من جهة وفى وجود فائض فى الإيرادات العامة من وجهة أخرى.

– **الأسباب السياسية:** تؤثر بعض العوامل السياسية فى حجم الأنفاق العامة فتؤدى لإزديادها وفيما يلي إستعراض العموامل الآتية : –

– **إنتشار المبادئ الديموقراطية:** أو التحول الديموقراطي لإقرار مبدأ إنتخاب أعضاء السلطتين التشريعية والتنفيذية مما ينتج عنه فى الكثير من الأحوال سيطرة ممثلى الاغلبية على دفة الحكم.

– **إنتشار التوجه الاشتراكى** : فى الكثير من الدول مما يترتب على تدخل الدولة بصورة واسعة فى الحياة الإقتصادية وقيامها بالمشاركة فى العمليات الإنتاجية واستغلال الثروات القومية بصورة مباشره يهدف على السيطرة على مفاصل الإقتصاد القومى.

– **إزدياد نفقات التمثيل الخاجى:** أدى الى تطور العلاقات الدولية فى الآونه الأخيره .

– **إزدياد النفقات العسكرية:** ويمثل هذا العامل إحدى الأسباب الاسياسية لتزايد النفقات العامه فى عصرنا الحاضرويرجع ذلك للتقدم السريع والمستمر فى الفنون والأدوات الحربيةمما يضطر الدول الى إنفاق مبالغ طائله لمد قواتها المسلحة بأحدث المخترعات ولإقامة التحصينات اللازمة لحماية منشآتها ومواطنيها من مخاطر الغزو الخارجى[2].

---

(1) د.عمر على جلاب ، المالية العامه ومصطلاحتها باللغات الثلاثة العربيه والأنجليزية والفرنسية ،منشورات الجامعه اللبنانية ،قسم الدراسات الأقتصادية ،بيروت ،1985م،ص ص299-308.

(2) V. K Hicks, public Finance, UK budget, p.32.

من العرض السابق يستنتج الباحث: أن تكامل الأدوار فيما بين الإدارة الضريبية والدولة من جهه والممولين والمكلفين من جهة آخري يؤدي إلي تحسين العلاقات ومد جسور الثقة لدي دافعي الضرائب وبالتالي ينعكس إيجابا علي زيادة كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي ،وزيادة الحصيلة الضريبية وبالتالي يزيد الإلتزام الطوعي وتنخفض مخاطر الإيرادات الضريبية (مخاطر عدم الإلتزام) و أيضا علي يساعد علي تحقيق العدالة الضريبية. وكذلك ضرورة تطوير وتحسين العلاقات بين أطراف العملية الضريبية وذلك بفصل المهام علي قرار فصل السلطات في الدولة مع ضرورة تبني التخصص الضريبي الوظيفي علي مستوي العملية الضريبية لتحقيق مايلي:

- عدم التعسف والشطط الإداري عن طريق الجمع بين وظائف العملية الضريبية بيد شخص واحد.
- خلق الأطر المتخصصة في فن الممارسة الضريبية.

المبحث الثالث

منهج تطبيق إدارة المخاطر الضريبية

أن منهج تطبيق إدارة المخاطر يركز علي المخاطر المتعلقة بالفحص الضريبي و مخاطر عدم الإلتزام التي تتضمن الأنواع الآتية[1]:

أ. مخاطر عدم الإلتزام بالقوانين والإنظمة والتعليمات والتشريعات الصادرة من جهات رقابية خارجية.

ب. مخاطر الخسائر المالية الناتجة من عدم الإلتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات.

ج. مخاطر عدم الإلتزام بالمواثيق والمعايير المهنية وأخلاقيات المهنة.

د. مخاطر الفساد والرشوة.

هـ.مخاطر عدم الإلتزام بالحكم الراشد(الحوكمة).

أولا: تحديد الأخطار المتعلقة بالفحص والمراجعة:

تعتبر دراسة أخطار التدقيق من الدراسات المهمة لمدقق الحسابات لأنها ذات علاقة وثيقة مع دراسة الأهمية النسبية. وتأتي أهمية هذه الدراسة للمخاطر عند بدء التخطيط لعملية التدقيق، لتقدير حجم ونوع دليل الإثبات اللازم الحصول عليه لتدعيم رأي المدقق على البيانات المالية الظاهرة في القوائم المالية. ويجب التفرقة بين أنواع الاخطار التالية قبل البدء في شرح خطر التدقيق وهي[2]:

1. فشل الأعمال: Business failure

إن فشل المشروع التجاري يتحقق عندما لا يقدر المشروع كوحدة معنوية بدفع المستحقات المترتبة عليه لكل الفئات الدائنة، أو مقابلة طلبات المستثمرين، أو حدوث ظروف إقتصادية كبيرة تؤثر على قدرة المشروع بالاستمرار، مثل الركود الاقتصادي،Recession وكذلك لضعف الادارة، وشدة المنافسة.

2. فشل التدقيق Audit failure

وهو عندما يصدر المدقق تقريرا خاطئا Erroneous audit opinion عن صحة وعدالة الحسابات الختامية ، وليس وفقا للاصول العلمية لتدقيق الحساباتGAAS. وهو ما يسمى Breach of professional due care، معتمدا على المساعدين دون متابعة شخصية من المدقق الرئيسي.

(1) أ. بسام موسي سلمان،الإمتثال في المصارف ودوره في حمايتها ،مجلة الدراسات المالية والمصرفية ، مجلد 21،العدد الثالث ،مركز البحوث المالية والمصرفية،2013م،ص13.

(2) أرزاق أيوب محمد واخرون،مرجع سابق،ص ص 132-138.

3. خطر التدقيق: Audit Risk

وهو عدم قدرة المدقق إكتشاف الأخطار في البيانات المالية، ومع ذلك يصدر المدقق تقريرا نظيفا عن صحة وعدالة البيانات المالية، وذلك لان المدقق لم يقم بمهمة الرجل الخبير وبذل العناية المطلوبة (Due care)

أ. **تعريف خطر التدقيق ومكوناته**

خطر التدقيق :Audit Risk وقد عرفه Walter / Booynton كما يلي:

Audit Risk: "is the risk that the auditor may unknowingly fail to appropriately modify the opinion on Financial Statement that are materially misstated [1]".

وهو عبارة عن الخطر الموجود في بيانات القوائم المالية والذي لم يستطيع المدقق اكتشافه علما انه قام بكل الاجراءات المعقولة Reasonable Assurance في الوقت الذي اصدر المدقق فيه تقريرا نظيفا Unqualified (غير متحفظ)، في الوقت الذي يجب إصدار تقرير غير نظيف Qualifiedأو أي تقرير أخر من انواع التقارير.

ب. **معادلة خطر التدقيق هي كما يلي**[2].

PDR	Planned detection risk
AAR	Acceptable audit risk
IR	Inherent risk
CR	Control risk

وكمثال بالأرقام المفترضة لدورة البضاعة مثلا (تكلفة البضاعة المباعة)

IR	100%
CR	100%
AAR	5%
PDR	.05/1.0X1.0=0.5 or 5%

إن عدم قيام المدقق بالإهتمام بتحديد الإخطار والأهمية النسبية سوف يؤثر على تطبيقات قواعد أل AAS ويجب التعامل مع الأهمية النسبية وأخطار التدقيق معا لتحديد حجم وكمية ووقت الحصول على أدلة الإثبات اللازمة لتقييم الإجراءات اللازمة.

(1) Walter B. Kell and others, **Modern Auditing**, 6th. Ed. U.S.A, 1996 .P231
(2) Ibid, Arens , Alvin A. P.241

4. إدارة خطر الفحص:

المراحل الواجب إتباعها لتخطيط وتحليل المخاطر الضريبية بهدف تحديد وإدارة مخاطر الفحص الضريبي وذلك لمعرفة مساهمة الملفات الضريبية في تحقيق ربط الموازنة كما يلي[1]:

أ. إدارة الخطر الضريبي في مرحلة التخطيط:

تتمثل منهجية إدارة الخطر في مرحلة التخطيط علي النحو التالي:

- وضع ضوابط الإختيار للعينة ممثلة تتضمن كافة فئات المجتمع الضريبي لإقرارات الممولين.
- تحديد مؤشرات الخطر التي تتضمن نواحي عدم الإلتزام الخاصة بالممولين.
- تحديد مجموع الدرجات المخصص لمؤشرات الخطر.
- وضع الأوزان النسبية لمؤشرات الخطر التي تعبر عن نواحي عدم الإلتزام الخاصة بالممولين.
- تحديد درجة الخطورة لكل المنشآت المرشحة للفحص من خلال ضرب عدد الدرجات الخاصة بكل مؤشر في درجة الأهمية النسبية.
- ترتيب المنشآت حسب خطورتها وفئتها.
- تحديد قوة الفحص المتاحه من خلال ترجمتها إلي ساعات عمل متاحة.

ب. إدارة الخطر الضريبي في مرحلة تنفيذ الفحص:

خطر تنفيذ الفحص الضريبي هو عبارة عن الخطر الموجود في تقرير الفحص الضريبي والذي لم يستطيع الفاحص إكتشافه علما بأنه قام بكل الإجراءات المعقولة في الوقت الذي أصدر فيه تقرير غير متحفظ أي أن التقرير يتضمن أخطاء جوهرية ،ومن الأخطار المتعلقة بتنفيذ خطة الفحص:

- **مشكلة الوقت:**

يواجه الفاحصين عادة مشكلة ضيق الوقت وعدم القدرة علي إتمام إجراءات الفحص اللازمة وبالتالي التأخر في إتمام عملية الفحص الضريبي وتقديم التقرير في الوقت المحدد نظرا لأسباب متعددة ترجع إلي عدم إكتمال المستندات،ونقص المعلومات اللازمة لإجراء الفحص

(1) جمهورية مصر ،مصلحة الضرائب المصرية ،إستخدام إدارة المخاطر كمدخل للفحص الضريبي، دورة تدريبية ،2015م.

،وعدم الحصول علي إدلة وقرائن إثبات كافية ،مما ينعكس علي الأداء وبالتالي عدم الإلتزام بأداء الخطة الشهرية ومن ثم الخطة السنوية.

كما أن غالبية الفاحصين يتبعوا إسلوب الفحص الشامل تجنبا لمخاطر عدم الإكتشاف ،مما يؤثر علي ضياع الوقت والتأخر في إتمام عملية المراجعة والفحص الضريبي ، وتعرض بعض الملفات للتقادم الخمسي،الأمر الذي ينعكس سلبا علي ضياع وإهدار مستحقات الخزانة العامة ،حيث توجد العديد من الأسس التي يتم بناء عليها تحديد الوقت المستغرق لفحص كل منشأة ومن الأسس التي يتم تطبيقها في الواقع العملي يتم تصنيف المنشآت وفقا لحجم أعمالها إلي منشآت صغيرة ومنشآت متوسطة ومنشآت كبيرة(أ،ب،ج).

- **مشكلة نقص المعلومات:**

حتي يتمكن الفاحص الضريبي من الإعداد والتخطيط لعملية الفحص عليه يجب أن يوفر المعلومات وأدلة وقرائن الإثبات اللآزمة لتحديدالإنحرافات ومعرفة أسبابها ومعالجتها.وغالبا ما يواجه الفاحص الضريبي عقبات تتصل بتضارب القوانين والتشريعات الجبائية مع الجهات الحكومية ذات الصلة.

- **مشكلة عدم وجود معايير جودة للفحص الضريبي الميداني:**

تعتبر معايير الفحص نموذجا يحتذي به من جانب الفاحص الضريبي عند أدائه لعملية الفحص الضريبي ،تبعده عن التحيز الشخصي،وتعتبر وسيلة لقياس جودة أداء الفاحص ، بالإضافة إلي إنها وسيلة فعالة لقياس مدي إلتزام الفاحص الضريبي بمبادئ وأهداف النظام الضريبي وأيضا وسيلة موضوعية لتقويم الأداء الذاتي للفاحص الضريبي،كما يحقق الإلتزام بتلك المعايير العدالة الضريبية.

علي الرغم من ذلك نجد أن التشريع الضريبي (السوداني أو المصري) لم يتضمن معايير تحكم أداء الفاحص الضريبي سوي التعليمات الدورية أو المنشورات الي تصدرها مصلحة الضرائب والتي توصف دائما بالإرشادات المتعلقة بعملية الفحص إلا إنها لم تمثل معايير للفحص الضريبي.

ثانيا: أنواع الأخطار: Types of risk

هناك بعض المخاطر التي تمثل واجبات واختبارات مصداقية وطرق فحص معينة لم يقم بتنفيذها الفاحصين ،كما هومطاوب منهم وفقا لمتطلبات بذل العناية المهنية المطلوبة(professional due care) وفقا لبرنامج الفحص الضريبي الشامل الحدد وهذه المخاطر تشير إلي جوانب التقصير

والأهمال فب تنفيذ إجراءات وإختبارات المصداقية اللآزمة أثناء الفحص الضريبي،علي يمكن حصر المخاطر الناتجة من عدم تنفيذ إجراءات الفحص الضريبي بكفاءة وفاعلية وهي [1]:

1. مخاطر الإكتشاف Planned detection risk

هي عبارة عن المخاطر الناتجة عن أخطاء البيانات والتي لا يمكن أن يكتشفها الفاحص عند قيامه بالإجراءات التفصيلية الموجودةفي رصيد الحسلب أو مجموع عند تجميعها مع أخطاء بيانات أخري كما إنها أداة قياس لمخاطر الإكتشاف المخطط لها والمسماة بالخطر المسموح به Tolerable amount وذلك لقياس الأخطار المتوقع حدوثها في تصنيف الحسابات ، ومفتاح ،التعامل مع هذا النوع من المخاطر هو كما يلي:

- أنه يعتمد على عناصر معادلة خطر التدقيق ويتأثر بها، وبالتالي فإن مقدار هذا الخطر يعتمد على تقدير المدقق للمخاطر الأولية المكونة لمعادلة مخاطر التدقيق.
- أنه يحدد نوع دليل الإثبات الجوهري اللازم الحصول عليه لتحقيق هدف المدقق (Substantive evidence).
- أنه يتناسب عكسيا مع حجم المخاطر، فإذا تم تقليل حجم خطر الإكتشاف فإن على المدقق أن يقوم بجمع كمية اكبر من دلائل الإثبات.

2. الخطر المتزامن: Inherent Risk

وهو عبارة عن أداة قياس المدقق عن إحتمالية وجود أخطاء جوهرية أو انحرافاتerrors or fraud في تصنيف الحساباتClassification قبل الأخذ في الأعتبار فعالية الرقابة الداخلية Effectiveness of internal control أي هو أداة قياس مدى حساسية أو شفافية الأرقام الظاهرة في الميزانيةSensitivity of the financial statements للاخطار الجوهرية. فإذا ما إعتقد المدقق أن هناك إحتمالية في وجود أخطاء جوهرية في أرقام الميزانية، فإنه والحالة هذه يقدر أن خطر الإكتشاف خطر عاليHigh inherent risk وأكثر مناطق إحتمالية لهذا الخطر هو في دورة البضاعة والمخزون. والعلاقة بين خطر الإكتشاف مع الخطر المخطط له، والدليل المطلوب هي علاقة عكسية، في حين أنها علاقة مباشرة مع الدليل الثبوتي. أي المطلوب من المدقق البحث عن حجم أكبر من دلائل الإثبات في المواقع المشكوك فيها في حالة غياب الرقابة الداخلية. وبالتالي ففي مثل هذا النوع من المخاطر يحتاج إلى مدققين يتمتعون بكفاءات عالية في التدقيق وخصوصا

(1) المرجع السابق ،مصلحة الضرائب المصرية.

عند تدقيق مخزون البضاعة في البنود التي يكون فيها إحتمالية تقادم Obsolescence inventory ومن أمثلة الخطر المتزامن:

- الإحتسابات المعقدة، كما في إحتساب التعويضات للعمال أو للحوادث أو التأمينات، فهذه أصعب وأخطر من إحتساب صحة فواتير المبيعات من حيث الجمع والتضريب وغيره.
- الأحتمالية في سرقة عناصر النقدية باعتبارها أسهل الأصول للسرقة.
- المبالغة في التقديرات لبعض الحسابات كالمخصصات، والإحتياطات والإهلاكات.
- العوامل الخارجية مثل التطورات الصناعية(Technological developments) التي يمكن أن تؤثر على نوعية المخزون وإعتباره قديما.

العوامل التي تؤثر في تقدير الخطر المتزامن

*Nature of the client's business.

*Results of previous audits.

*Initial versus repeat engagement.

*Related parties.

*Non routine transactions.

*Judgment required to correctly record account balances and transactions

*Makeup of the population.

*None Compliance with Tax Law.

ونركز هنا على العامل المتعلق بعدم الإمتثال للقوانين الضريبية باعتبارها أحد محاور إهتمامات الفاحص(None Compliance with Tax Law) بالإضافة على إهتماماته الأخرى .

إن عدم وجود سيوله نقديه لدى المنشاة سوف يدفع الإداره الى تاخير دفع الضريبة المستحقه وتأجيلها الى فترات لاحقه دون إعلام الدوائر الضريبية مما سيرتب عليها فوائد وغرامات، بل ربما يدفع الإداره الى التفكير بالتهرب من دفع التزاماتها الضريبية مما يشكل خطرا كبيرا وزيادة التزامات المنشأة، وهنا يجب على قسم التدقيق الداخلي في الإدارة الضريبية ،أن يتابع هذا الموضوع بصورة مستمره وإعلام الإداره عن إستحقاق التزاماتها الضريبيه.

3. **خطر الرقابة:** **Control risk**

وهو عبارة عن قياس إحتمالية وجود أخطار تزيد في مبالغها في تصنيفات الحسابات عن المتوقع لها وفقا لنظام الرقابة الداخلية. فإذا ما قدر المدقق أن نظام الرقابة الداخلي فعال effective فإن خطر

الإكتشاف المخطط له يتم زيادته، والدليل يمكن إنقاصه، لأن المدقق هنا يعتمد على فعالية الرقابة الداخلية [1].

4. الخطر المقدر المسموح به: Acceptable audit risk

وهو عبارة عن أداة القياس اللازمة من المدقق لقبول وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية بعد صدور تقرير المدقق النظيف Unqualified وعادة يشار في خطاب التعاقد انه لا يمكن ضمان عدم وجود أخطاء جوهرية او عادية بعد إنتهاء عملية التدقيق.

The auditor cannot guarantee the complete absence of material misstatements.

فمثلا، إذا قدر المدقق أن خطر التدقيق المقبول هو 2%، فكأنه يقرر أنAudit Assurance . هو 98%.

والمعادلة هي: مخاطر الاكتشاف المخططة = الخطر المقبول(AAR)

الخطر المتأصل (IR X خطر الرقابة CR)

The auditor cannot guarantee the complete absence of material misstatements .

ثالثا: طرق تحديد المواقع المحتملة للاخطار:

طرق تحديد المواقع المحتملة للأخطار كما يراها Arens[2]:

شكل رقم (4/1/1)

طرق تحديد المواقع المحتملة للأخطار كما يراها Arens:

Methods Practitioners Use to Asses Acceptable Audit Risk طرق تقدير الخطر المسموح به	
Factors	Methods Used to Assess Acceptable Audit Risk
External users reliance on financial statements مدى إعتماد المستفيدين الخارجيين	• Examine the financial statements، including Footnotes • Read minutes of board of directors meeting

(1) د. خالد أمين ،مرجع سابق.

(2) Ibid , Arens, Alvin A. P. 245.

على القوام المالية المنشورة.	to determine future plans. • Discuss financing plans with management
Likelihood of financial difficulties إحتمالية وجود صعوبات فنية في إعداد القوائم المالية	• Analyze the financial statement for financial difficulties using ratios and other analytical procedures. • Examine historical and projected cash flow statements for the nature of cash inflows and outflows
Management integrity نزاهة وأمانة الادارة	• Accept client and perform initial planning. • Understand the client's business and industry • Assess client business risk • Perform preliminary analytical procedures

المصدر: إعداد الباحث FASB 2016م.

يتمثل عمل الفاحص الضريبي في هذا الجزء من العمل التدقيقي بدراسة مسار عملية الايراد من المستند الأساسي وحتى القوائم المالية، لتحديد أكثر المناطق خطورة عن طريق ما يسمى (Conducting Tax Assurance Work)وغالبا ما يلجأ الفاحصون الى تقسيم حياة المشروع إلى دورات تدقيقية (Approach Cycle)، للتسهيل عليهم وعلى مساعديهم في الوصول الى تحقيق أغراضهم التدقيقية ويمثل الشكل (4/1/1)مثال لدورة المبيعات والتحصيلات المتعلقة بها والتقديرات اللازمة من الفاحص لتحديد الأخطار بالدورة.

شكل(5/1/1)

دورة المبيعات والتحصيلات المتعلقة بها والتقديرات اللازمة من الفاحص لتحديد الاخطار المتعلقة بالدورة.

Sales and collection cycle	
Auditors assessment of material misstatement before considering internal control	Expect some misstatement Medium
Auditor's assessment of effectiveness of internal controls to prevent or detect material misstatements (control risk)	Medium effectiveness
Auditor's willingness to permit material misstatements to exist after completing the audit (Acceptable audit risk)	Low Willingness (Low)
Extent of evidence the auditor plans to accumulate (Planned detection risk)	level (Medium) (Medium)

المصدر :إعدادالباحث(FASB)2016م.

رابعا: تحديد الأهمية النسبية ومفهومها: Materiality

يجب على المدققين وبصورة عامة أن يكون لهم إحاطة تامة بمفهوم الأهمية النسبية وماذا تعني لهم في القوائم المالية، لانهم بتقدير الأهمية النسبية سواء في التقدير الأولى أو المعدل أثناء عملية التدقيق يستطيعون تقدير نوع وحجم وأهمية دليل الإثبات اللازم لتدعيم رأيهم عن صحة وعدالة القوائم المالية. فالمعروف أن مسؤولية المدقق هي تحديد مدى خلو البيانات المالية من الانحرافات التي يمكن أن تضلل المستثمر العادي في اتخاذ قراراته الاقتصادية عند إطلاعه على البيانات المالية المنشورة والموقعة من المدقق والتي يشهد فيها المدقق بخلو البيانات المالية المعدة من الإدارة من

الإنحرافات الجوهرية، كما يستخدم المدقق حكمه المهني في تقدير المخاطر الرقابية للحصول علي تأكيد يرتبط برصيد أحد البنود أو نوع العمليات فيما يتعلق بتقدير المخاطر والأهمية النسبية[1].

1. وقد عرفت الـ FASB الأهمية النسبية كما يلي[2].

"The magnitude of an omission or misstatement of accounting information that، in the light of surrounding circumstances، makes it probable that the judgment of the reasonable person relying on the information would have been changed or influenced by the omission or misstatement".

وهي عبارة عن حجم البيانات المحذوفة أو المضللة الموجودة في البيانات المالية أو المحذوفة من البيانات المالية والتي يمكن إعتبارها جوهرية وتؤثر على مستخدمي القرارات عند إعتمادهم على هذه البيانات.

وعرفه آخرون بأنه إعطاء عناية أكبر للأمور التي تؤثر بشكل جوهري علي بيانات القوائم المالية أكثر من غيرها[3].

2. مستويات الأهمية النسبية هي:

أ. مبالغ يمكن أن لاتشكل إنحرافا جوهريا immaterial amountومثالها، قيام الادارة بإعتبار المصروفات المقدمة إنها مصروفات مستهلكة وعدم إظهارها ضمن الأصول.

ب. مبالغ ذو أهمية نسبية مع أنها لا تشكل خطرا كبيرا على مجمل البيانات المالية، ومثالها، عندما لا يستطيع المدقق التقرير بأن الجرد الفعلي صحيح إلى درجة يمكن الإعتماد عليه، أو أن هناك شكوك حول هذا الموضوع. وهنا على المدقق الاخذ في الإعتبار الأثر الناتج عن هذا الغموض على الحسابات الأخرى وهي:

الأصول ، رأس المال العامل، الدخل الخاضع للضريبة، الخصوم المتداولة، التكلفة. وفي هذه الحالة يصدر المدقق تقريرا متحفظاQualified مستعملا كلمة (Except for).

---

(1) عهد علي زعيتر واخرون،أعتماد المراجع علي تقديره الشخصي في تحقيق عدد من متطلبات معايير العمل الميداني وأثاره علي جودة الأداء المهني من وجهة نظر ممارسي مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية،مجلة جامعة الملك عبدالعزيز(DOI:10.4197/ECO.25-103)،كلية الإقتصاد والإدارة جامعة الملك عبدالعزيز، 2011م ،ص111.

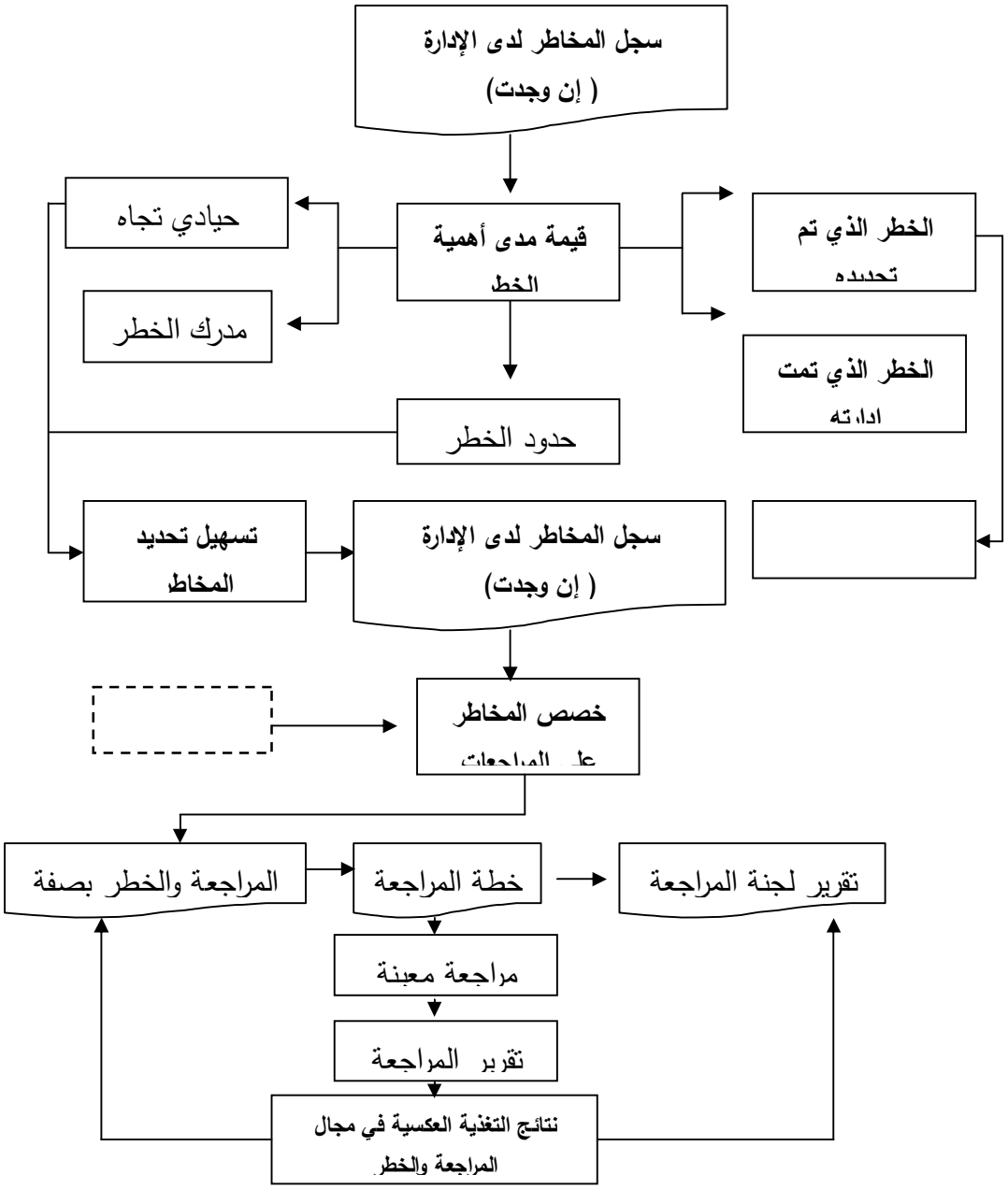
(2) Ibid , Arens, Alvin A. P. 232.

(3) راجع :

- د.خالد امين مرجع سابق،ص182.
- أرزاق أيوب ،مرجع سابق ،ص96.

الشكل(6/1/1)

دورة الفحص الضريبي المبني علي أساس المخاطر حسب الأهميةالنسبية:



المصدر:إعداد الباحث 2016م.

يري الباحث: ضرورة تخطيط الفحص علي أساس المخاطر وفقا للأهمية النسبية للتحكم والسيطره علي مخاطرعدم الإلتزام الطوعي الناتجة من التهرب والتجنب الضريبي بهدف زيادة حصيلة الإيرادات الضريبية.

3. **العوامل التي تؤثر على قرار المدقق أو الفاحص بتقدير الأهمية النسبية:**

حددت النشرة الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين الأميركية رقم 312 AU SAS 47 العوامل كما يلي:

أ. أن الأهمية النسبية هي تقديرات نسبية وليست مطلقة

Materiality is a relative than an absolute concept

بمعنى أن التقدير هو نسبي وليس مطلق، ويعتمد على حجم المبالغ الظاهرة في القوائم يختلف فيها التقدير عن شركة عادية، فالأولى تقدر IBM المالية. ففي شركة كبيرة جدا مثل ميزانيتها بالبلايين والثانية ربما بالآلاف من الدولارات.

ب. يجب أن يكون هناك أساس يمكن القياس عليه.

Bases are needed for evaluating materiality.

وكأمثلة:

أ- صافي الدخل قبل الضرائب

ب - صافي المبيعات، أو مجمل الربح، أو صافي الأصول.

4. **العوامل الكمية والنوعية التي يجب أخذها في الإعتبار:**

Qualitative factors also affect materiality.

ومن الأمثلة:

أ. الأخطاء غير المقصودة في تقدير البضاعة، أكثر أهمية من الأخطاء المرتكبة من الموظفين العاديين قي تقييم البضاعة وحتى لو كانت المبالغ متقاربة.

ب. التقديرات الخاطئة في التصنيفات، كما في مبلغ رأس المال العامل، فإذا كان التقدير أكثر من التقدير الواجب ببضع جنيهات، فإن هذا لا يؤثر كثيرا على القوائم المالية، ولكن إذا كان مبلغ راس المال العامل اقل من المبلغ الواجب أن يكون لمقابلة الالتزامات الطارئة، فإن على المدقق أن يعتبر أن تصنيف الأصول المتداولة والخصوم المتداولة قد خالفت مبدأ الأهمية النسبية.

ج. التغير في اتجاه تحقيق الإيرادات، فمثلا، إذا كانت الإيرادات تزداد سنويا بمعدل 3% لمدة خمسة سنوات سابقة على التوالي، وان هناك انخفاض بنسبة 1% في السنة تحت التدقيق، فإن على المدقق أن ينظر إلى هذا التغير بمنظور الأهمية النسبية للتغيير والشكل المرفق يبين كيفية اهتمامات المدقق بالأهمية النسبية والتعليمات الصادرة لمساعديه عند التخطيط لعملية التدقيق.

شكل رقم (7/1/1)

خطوات تطبيق الأهمية النسبية من قبل الفاحص.

Steps in applying materiality	
Planning extent of tests (step 1+ step 2)	
Set preliminary judgment	Step 1
Allocate preliminary judgment about materiality to segments	Step 2
Evaluating results (step 3+4+5)	
Estimate total misstatement in segments	Step 3
Estimate the combined misstatement	Step 4
Compare combined estimate with preliminary or revised judgment about materiality	Step 5

المصدر: إعداد الباحث 2016م.

5. **اعتبارات أخرى:** مثل الظروف المحيطة بالمشروع، نوعية البيانات المطلوب تقديمها إلى مستخدمي البيانات المالية. وقد لاحظ "توم لي " بأنه يوجد 126 اشارة خاصة بالأهمية النسبية في أدلة المحاسبة والتدقيق الصادر في إنجلترا ومنها ما يلي[1]:

أ. **عملية التقرير:** القرارات التي يتم اتخاذها بناء على البيانات المالية، تتخذ هذه القرارات على ضوء كمية وشكل الإيضاح أو الإفصاح المتوفر فيها، وهذا بدوره يعتمد على مدى خبرة الإدارة في تقدير مدى ملائمة البيانات التي يحتويها التقرير.

(1) من منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، أصول التدقيق، كلية الدراسات التجارية، الكويت، 1989 ، صفحة107.

ب. مستخدموا البيانات المالية، أي أن يراعى في البيانات التي يحويها التقرير المالي أن تكون قابلة للفهم من قبل مستخدميها، وأن تكون أيضا ملائمة لإحتياجاتهم.

ج. **التقرير عن التحريفات:** قد تحتوي التقارير المالية أحيانا على أخطاء، وعلى المدقق والمحاسب تقدير ما اذا كانت هذه الأخطاء هامة أو جوهرية.

د. المشاركون في إعداد التقرير. يقوم بإعداد القوائم المالية ثم تدقيقها عدة إشخاص يختلفون في نظرتهم للأهمية النسبية.

هـ. **المحاسبة والتدقيق:** يهتم المحاسبون بمستوى الخطأ المحتمل. لكن المدقق يهتم بالمخاطرة الناجمة عن عدم إكتشاف الأخطاء الجوهرية أو الجسيمة.

و. **الوحدات المحاسبية:**الأهمية النسبية أمر يجب مراعاته في جميع التقارير المالية بغض النظر عن حجم أو طبيعة المنشأة التي يصدر عنها التقرير.

والفاحص الضريبي ينظر الى الأهميه النسبيه باهتمام خاص، ذلك أن حذف عنصرا أو مجموعه من العناصر من القوائم الماليه سوف يؤثر على النتائج النهائيه على الأرباح مما سيؤثر على الضريبه المستحقه. فمثلا عند تحقيق بضاعة آخر المده يجب على الفاحص التأكد من صحة إدراج مجموع عناصر البضاعه وهي: البضاعه الخام، والبضاعه تحت التشغيل، والبضاعه نصف مصنعه، والبضاعه المصنعه فأي حذف لأي عنصر من العناصر السابقه سيكون له أثر على الأرباح والقوائم الماليه.

6. العلاقة بين الأهمية النسبية ونوع التقرير اللازم[1].

العلاقة بين الأهمية النسبية ونوع التقرير اللازم كما يراها**Arens**.

شكل (8/1/1)

العلاقة بين الأهمية النسبية ونوع التقرير اللازم:

Type of Opinion أنواع التقارير	Significance in terms of reasonable users، decisions الأهمية من قبل المستخدمين	Materiality level مستوى الأهمية
Unqualified تقرير نظيف	Users، decisions are unlikely to be affected	Immaterial غير مهم

(1) Ibid , Arens , Alvin a . P. 55

Qualified تقرير غير نظيف	Users، decisions are likely to be affected only if the information in question is important to the specific decision being made. The overall financial statements are presented fairly	Material مهم
Disclaimer or Adverse تقرير عكسي	Most or all users، decisions based on the financial statements are likely to be significantly	High material مهم جداً

المصدر إعدادالباحث FABS 2016م.

7. طرق تحديد الأهمية النسبية:

لم تقدم المحاسبة ولا قواعد التدقيق المتعارف عليها حتى ألان إرشادات رسمية Official guidelines on quantitative measures of materiality ولكن التقديرات التالية هي من إستنتاجات المدققين في الحياة العملية كما يلي[1]:

أ. 5%-10% من صافي الدخل قبل الضرائب للمؤسسات الصغيرة، 5% للمؤسسات الكبيرة.

ب. .5%-1% من مجموع الأصول.

ج. 1%من حقوق أصحاب المشروع.

د. 5% -1% من مجمل الدخل.

هـ. نسبة مئوية من مجموع الاصول أو مجموع الإيرادات أيهما أكبر.

يري الباحث: أن الإعتماد علي طرق تحديد الأهمية النسبية لأغراض الفحص الضريبي يساعد في تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية وزيادة حصيلة إيرادات الدولة.

(1) Ibid , William C. Boynton. P.226

خلاصة الفصل الثاني

تناول الباحث من خلال هذا الفصل الإطار إستخدام إدارة المخاطر كمدخل للفحص الضريبي من خلال ثلاثة مباحث هى:

المبحث الأول:

تناول الباحث من خلال هذا المبحث الإطار العام لمفهوم إدارة المخاطر وأنواعها ومراحل إدارة عملياتها ، بالتركز علي إستخدام إدارة المخاطر كمدخل للفحص الضريبي ،وإنتهي المبحث أن إدارة المخاطر حسب المصدر أو النوع هي مؤشر وإنذار مبكر وإسلوب حديث لإدارة الخطرالضريبي الناتج من التهرب والتجنب الضريبي عن طريق إلتزام كافة الممولين بالنظم واللوائح الضريبية والمفاهيم المحاسبية لتحقيق أهداف الفحص المرجوة.

المبحث الثاني:

تتناول الباحث من خلال هذا المبحث إدارة مخاطر الإيرادات الضريبية حسب مصادرها سواء أكان الممول أو الإدارة الضريبية أو الدولة أو خطر التشريع ، وإنتهي المبحث في تكامل الإدوار فيما بين تلك المصادر بهدف تطوير وتحسين العلاقة بين أطراف العملية الضريبية بغرض رفع كفاء وفاعلية الفحص الضريبي وتخفيض المخاطر إلي أدني مستوياتها ،كما أن هناك ضرورة لإستخدام تقنية لإختيار حالات الفحص الكترونيا (data minning) لتقليل المخاطر الضريبية وتطوير أساليب إحصائية حديثة للفحص الضريبي.

المبحث الثالث:

تناول الباحث من خلال هذا المبحث منهج تطبيق إدارة المخاطرالضريبية بالتركيز علي المخلطر المتعلقة بعملية الفحص الضريبي وأنواع الأخطار وطرق تحديدها علي ضوء مفهوم الأهمية النسبية بالإضافة إلي الخصائص الواجب توافرها في الفاحص الضريبي. وإنتهي المبحث في إدارة إكتشاف خطر الفحص أثناء مرحلة التخطيط والتنفيذ وكيفية كشف الإنحرافات وتقصي أسبابها ومعالجتها بغرض رفع كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي وزيادة الإيرادات الضريبية والإلتزام الطوعي.

الفصل الثالث

الإطار العام لمفهوم وأهداف وأركان ومحددات النظام الضريبي

المبحث الأول: مفهوم ولأهداف وأركان ومحددات النظام الضريبي
المبحث الثاني: العلاقة بين المفاهيم العامةالضريبية والمحاسبية
المبحث الثالث: نظام التقدير الذاتى ومتطلباته وشروطة ومزاياه.

المبحث الأول

مفهوم وأركان وأهداف ومحددات النظام الضريبي

تحتل نظرية الضريبة مكاناً خاصاً فى فى نظريات المالية العامة هذا المكان لا يرد فقط الى كون الضريبة أهم صورة من صور الإيراد العام ، إنما إلى أهمية الدور الذى تلعبه فى تحقيق أغراض السياسة المالية.

فقد كانت الضرئب دواماً مورداً أساسياً للخزينة العامة إلا أن أهميتها قد تزايدت فى الآونة الأخيرة ،خاصة فى الدول الرأسمالية التى شهدت إضمحلالاً ملحوظاً فى إيراداتها من الأملاك الخاصة ومن الرسوم ولجأت من ثم للإعتماد بصورة متزايدة على الضرائب لتوزيع الأعباء العامة بين مواطنيها.

أولاً مفهوم النظام الضريبى:

تعتبر السياسة الضريبية ومن ثم النظام الضريبى من أهم هذه الأدوات والفنون والتى سوف ينصب عليها محور الأهتمام فى تحقيق أهداف المجتمع ويتكون من:

1. **السياسة الضريبية:**

يمكن تعريف السياسة الضريبية بأنها مجموعة البرامج المتكاملة التى تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة ،لإحداث آثار إقتصادية وسياسية مرغوب فيها وتجنب آثار غير مرغوب فيها للمساهمة فى تحقيق أهداف المجتمع،كما إنها تمثل الإطار العام الذى يعمل داخل النظام الضريبى[1].

2. **مفهوم النظام الضريبي:**

تتعدد تعريفات النظام الضريبى فى الكتابات العربية والاجنبية فالبعض يرى أن مفهوم النظام الضريبى يتراوح بين مفهوم مفهوم واسع ومفهوم ضيق ،وفقاً للمفهوم الواسع يعرف النظام الضريبى بأنه " مجموعة العناصر الأيدلوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكبها إلى كيان ضريبي معين، ذلك الكيان يمثل واجهة النظام والذي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع رأسمالي عنها في مجتمع اشتراكي ، كما تختلف صورته فيمجتمع اقتصادي متقدم عنها في مجتمع متخلف اقتصادياً [2].

أما **المفهوم الضيق** فيعرف النظام الضريبي بأنه " مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الإستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط إلى التحصيل[3].

---

(1) د.حامد دراز ،دراسات فى السياسة المالية ،الدار الجامعية،للطبع والنشر والتوزيع، الأسكندرية، 1988م،ص ص 420-422.

(2) جهاد محمد فهد،كفاءة المعلومات الضريبية في شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للاوراق المالية في ضوء نظم المعلومات المحاسبية،ماجستير المنازعات الضريبية ،كلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية ،فلسطين، 2011م. .ص 58.

(3) د. يونس البطريق، د.على عباس عياد،النظم الضريبية ،الأسكندرية،الدار الجامعية،1983م،ص 30.

كما يرى البعض أن النظام الضريبى يتمثل فى هيكل ضريبى ذى ملامح وطريقة عمل محددة وملائمة للنهوض بدوره فى تحقيق أهداف المجتمع والتى تمثل بدورها الإطار الذى تعمل فيه الضرائب،بالتالى فإن النظام الضريبى يتكون من أربعة أركان : أهداف محددة تصوغها ظروف المجتمع ،دور محدد تحدده الأهداف التى يرغب المجتمع فى تحقيقها وظروف المجتمع الذى يعمل بداخله،هيكل ضريبى يتوقف تركيبه على الدور الذى ينهض به ،وطريقة عمل مححدة تحكمها الأحكام التفصيلية للتشريعات الضريبية. وفقاً لهذا الرأى فأن الهيكل الضريبى يتمثل فى "بناء مكون من عدة صور فنية للضريبة ذات أوزان نسبية متقاربة أو متباعدة " ويتحدد الوزن النسبى لضريبة معينة بنسبة حصيلتها إلى الحصيلة الضريبية الكلية أو بالأوزان لدورها فى تحقيق أهداف المجتمع[1].

3. الخصائص الواجب توافرها في النظام الضريبي:

فيما يلي أهم الخصائص الواجب توفرها لتحقيق الأهداف الآتية[2]:

أ. أن يكون لدي النظام القدرة الكافية علي المساهمة في تحقيق أهداف الدولة التي تختلف بإختلاف الأنظمة الإقتصادية والإجتماعية والسياسية وحتي درجة نمو المجتمع،فتختلف تلك الأهداف في المجتمع الرأسمالي عنها في المجتمع الإشتراكي ،وفي مجتمع متقدم عنها في مجتمع متخلف أو نامي،وفي مجتمع زراعي عنها في مجتمع صناعي.

ب. أن يتسم هذا النظام بالعدالة فتفرض الضريبة علي كل المواطنين ،بحيث يساهم جميع مواطني الدولة ورعاياها في تحمل نفقاتها وأعبائها كل حسب مقدرتة المالية بغض النظر عن العائد أو المنافع التي تعود عليه.

ج. أن يتصف هذا النظام بعدم المغالاة والإفراط في فرض الضرائب أو أسعارها ،فيجب مراعاة المقدرة المالية للممولين وحالتهم الإقتصادية علي تحمل العبء الضريبى ،فلا تكن الضريبية ثقيلة ومبالغ فيها لان ذلك يدفع الممولين للتهرب والتجنب الضريبي ،وبذلك يكون النظام الضريبي عائق أمام النمو والإستقرار الإقتصادي لا داعماً له ،فشرط عدم المبالغة والمغالاة في فرض الضرائب أساسي وضروري لتحقيق النمو والإستقرار الإقتصادي.

د. أن يكون النظام بسيطاً وسهلاً وواضح وخال من التعقيدات مع عدم الإخلال بالوظائف والمبادئ والأهداف التي وضع من أجلها بحيث لا تؤدي سهولته ألي ضياع أموال الخزينة العامة للدولة.

---

(1) د.سعيد عبدالعزيز والعشماوي ، النظم الضريبية مدخل نظرى وتطبيقى ،الأسكندرية ،مطبعة الإشعاع الفنية ،2003م ص13.
(2) جهاد محمد فهد،مرجع سابق .ص ص 34-35.

هـ. مرونة النظام قابليتة للتطور إنكماشاً وإتساعاً تبعاً للظروف الإقتصادية والإجتماعية والسياسية.

و. إزالة أسباب التوتر بين الخزينة والممولين الأمر الذي يؤدي إلي زيادة الثقة ووتحقيق مزيد من التعاون بينهما لأن العلاقة بين الممول والخزانة يجب أن تقوم علي الثقة والتعاون من أجل تحقيق الصالح العام.

ثانياً: أركان النظام الضريبي:

يتكون أي نظام ضريبي من ركنين هامين هما : ركن الهدف – ركن الوسيلة، ويتم تناول ذلك على النحو الآتي[1]:

1. **ركن الهدف:**

يهدف أي نظام ضريبي إلى تحقيق أهداف الدولة التي تحددها فلسفتها السياسية ويعكس ما يطرأ على هذه الأهداف من تغيرات ، فالضريبة تفرض أساساً لتحقيق أهداف مالية تتمثل في توفير موارد مالية لتغطية نفقات الدولة، كما قد تفرض لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية وقد يحدث تضارب بين الأهداف لابد من مراعاته عند تصميم أو تعديل الأنظمة الضريبية، ويرى البعضأنه بالرغم من أن الغرض الأول من فرض الضرائب هو تحقيق غاية مالية تتعلق بالحصول على الإيرادات لاستخدامها في تغطية النفقات العامة إلا أنها تستخدم أيضاً بغرض تحقيق أهداف وغايات اقتصادية واجتماعية وسياسية أخرى وأنه يمكن القول بعد جمع كل الغايات التي يهدف إليها المشرع من فرض الضرائب في هدف واحد فإن هذا الهدف يتأثر بشكل مباشر بالنظام السياسي والاقتصادي السائد في دولة معينة عند تبنيها لنظام ضريبي معين حيث يختلف النظام الضريبي في الدولة الرأسمالية عنه في دولة اشتراكية وتتباعد الفروق بين الأنظمة الضريبية للدول المختلفة كلما تباعدت وتقاربت أنظمتها السياسية والاقتصادية [2].

وتختلف أهداف النظام الضريبي في هذه الدول عنها في الدول الرأسمالية بأن تلك الدول تمتلك معظم أدوات الإنتاج ولذلك فهي تسيطر على الإنتاج والتوزيع ولذلك فقد استخدم النظام الضريبي كإحدى أدوات التخطيط والتوجيه الاقتصادي. فالنظام الضريبي يستخدم في ظل النظام الاشتراكي كأداة لتوجيه الإستهلاك وتخطيط الأسعار وتعديلها وفقاً لحسابات الخطة وقياس الكفاءة الإنتاجية والرقابة على تنفيذ خطط الإنتاج.

---

(1) د.صلاح الدين عمر،مرجع سابق ،ص ص 19-20.

(2) د. خالد الشاوي، نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي، بنغازي ، منشورات جامعة قار يونس، 1989م، ص 111.

2. **ركن الوسيلة:**

يتناول هذا الركن الوسيلة أو الوسائل التي تتبع لتحقيق أهداف النظام الضريبي وتقوم هذه الوسائل على عنصرين عنصر فني وآخر تنظيمي.

أ. **العنصر الفني**

يجب أن يراعى عند صياغة القواعد القانونية والتشريعات المنظمة للإستقطاع الضريبي الإعتماد على الأصول العلمية للفن المالي وقواعد الضريبة بما تسفر عنه قواعد ملزمة، ويرى البعض أن الركن الفني يرتبط بمبادئ الضريبة التي تختلف عن الهدف من فرضها، حيث يتعلق الهدف بعقائدية (أيدلوجية) الدولة ويتناول الغرض الذي ترمى الدولة لتحقيقه من فرض الضريبة، أما المبدأ الضريبي فيتناول القواعد والأسس التي أثبت العلم والبحث والتجربة أن من شأنها إذا أتبعت أن تؤدي لفرض ضرائب جيدة وأن تتفادى فرض ضرائب رديئة، ويبحث الركن الفني عن هذه المبادئ ويتناولها ويجعلها قابلة للتطبيق من الناحية العملية[1].

ويرى آخر بأن لا تقتصر الوسائل الفنية لصياغة الأصول العلمية للنظام الضريبي وتحديد مضامينه وقواعده تحديداً واضحاً على التشريع فقط وإنما يجب أن تتضمن أحكام القضاء وما تسفر عنه إجتهادات الفقهاء في إطار أهداف الدولة التي تحددها الفلسفة السياسية للسلطة الحاكمة، كما يتأثر العنصر الفني بالاعتبارات الاجتماعية والوضع الاقتصادي في المجتمعات التي يطبق فيها النظام الضريبي ويؤيد ذلك برأي البعض الذي يرى أن حرية المشرع في العنصر الفني للنظام الضريبي محددة باختيار الوسائل التي تلائم ظروفاً وهيكل المجتمع وما يؤمن به من قيم وطبيعة العلاقات السائدة فيه[2].

يؤيد ذلك برأي آخر الذي يرى بأن الإختيار بين الوسائل الفنية المنظمة للإستقطاع الضريبي يتوقف على ظروف البيئة والمجتمع الذي تسري عليه أحكام هذه القوانين والتي بدورها تحدد الأهداف التي يسعى لتحقيقها المجتمع وفقاً لإتجاهات السلطة الحاكمة فيه، عليه فإن صورة الهيكل الإجتماعي الواسع وطبيعة العلاقات بين قطاعاته تؤثر على إختيار صور الضرائب المختلفة من ناحية وتحديد العناصر الخاضعة لها من ناحية أخرى، فالعنصر الفني يأخذ في الإعتبار توزيع السكن الجغرافي ومصادر الدخل لجميع فئات وطبقات المجتمع وعدد الأطفال والعجزة ، وتعداد السكان والتحليل السكاني بوجه عام، كما يهتم بالرغبة في زيادة عدد السكان أو الحد من النسل ونظام الزواج والطلاق والإرث وكل ما يتعلق بالأحوال الشخصية فيتم أخذ كل هذه العوامل عند إختيار الضريبة وعند

(1) د. خالد الشاوي، نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي ، مرجع سابق ، ص 159.
(2) د. يونس البطريق، مرجع سابق، ص 26.

فرضها وعند إقرار الإعفاءات العائلية للمكلفين بدفعها. ولا يمكن وضع النظام الضريبي بطريقة تحكمية ولابد للمشرع مع حريته من وجهة النظر القانونية في أن يقرر ما يشاء بخصوص النظام الضريبي فيجب أن يراعى مقتضيات الوسط الاجتماعي الذي يطبق عليه النظام حتى لا يتعذر تطبيقه ويفشل في أداء الوظائف المطلوبة منه ، كما أن النظم الضريبية تختلف من دولة لأخرى بإختلاف البنيان الإجتماعي لها ويظهر تأثير الوضع الاقتصادي في العنصر الفني في أنه يؤثر في مجال الإختيار بين أنواع الضرائب فلا تشكل الضرائب المباشرة نسبة عالية من إيرادات الدول النامية وذلك بسبب ضعف الإدارة وارتفاع نفقات الجباية وكذلك التهرب الضريبي، وتعتمد هذه الدول على الضرائب غير المباشرة وذلك لأسباب ترجع إلى طبيعة توزيع الدخل وسهولة جبايتها[1].

ب. **العنصر التنظيمي:**

يرتبط هذا العنصر بالتنظيمات الإدارية ووضع اللوائح التفسيرية والتنفيذية لتطبيق القانون ، فيتناول هذا العنصر دور الأجهزة التي تقوم بتنفيذ التشريعات الضريبية والتي تتضمن أعمال التخطيط والفحص والربط والتحصيل ولذلك فإن كفاءة وتطور الأجهزة التنظيمية تعد من المقومات الأساسية اللازمة لنجاح النظام الضريبي خصوصاً وأن الصور الحديثة للنظم الضريبية تقوم على فكرة الضرائب المتعددة مما يؤدي لتباين الأوعية الضريبية وتعدد الأحكام واللوائح والتشريعات وكذلك التنظيمات الإدارية التي تقوم بمهام تنفيذ التشريعات ومن عوامل الكفاءة التنظيمية سهولة الإدارة وتلازمها مع قدرة دافعي الضريبة على استيعاب النظام الضريبي ما أمكن ذلك[2].

هذا وتزداد أهمية العنصر التنظيمي عند الرغبة في إجراء إصلاحات أو تعديل في النظام الضريبي حيث يرى البعض[3] أن أهمية العنصر التنظيمي تبرز عند فرض ضريبة جديدة أو عند إختيار عناصر وعائها وكذلك عند اقتراح زيادة أو تخفيض أسعار ضريبة قائمة وأيضاً عند الرغبة في تقرير بعض الإعفاءات الضريبية فإن التنسيق بين الضرائب المختلفة التي يتضمنها يتطلب مراعاة الوجود السابق لبعض هذه الضرائب وذلك بغرض الحفاظ على وحدة الهدف للنظام الضريبي في مجموعة ويعتمد في تحقيق هذه الوحدة على إمكانيات التنسيق بين عناصر النظام المتوفرة ومن مزايا النظام الضريبي الجيد أن يتسم بسهولة الإنتقال منه إلى نظام ضريبي آخر ، حيث أن معيار الحكم على أي نظام ضريبي بالكفاءة لا يتوقف فقط على كفاءته أثناء التطبيق وإنما يشمل أيضاً سهولة أو صعوبة التحول منه إلى نظام ضريبي آخر وإستيعاب دافعي الضريبة للنظام الجديد، وعلى ذلك فإن

---

(1) د. خالد الشاوي، مرجع سابق، ص 161.

(2) Simon James, Taxation Critical Perspectives on the World Economy (1) Rout ledge, London and New York 2002, p17.

(3) د. خالد الشاوي، مرجع سابق ، ص ص 191-192.

بساطة النظام الضريبي من حيث الهيكل التنظيمي والأساليب الفنية المستخدمة تمكن من سهولة التعرف عليه وإستيعابه من الأطراف المختلفة الممولين، الإدارة الضريبية وكافة الجهات ذات الصلة[1].

هنالك مجموعة من القواعد الضريبية إذا أتبعت فإنها تؤدي إلى زيادة كفاءة الإدارة وقابليتها للقيام بواجباتها في تحقيق أغراض التشريع وهذه القواعد هي:

- تحديد نطاق الضريبة تحديداً قانونياً كاملاً قدر الإمكان.
- جعل الضريبة سهلة التقدير والتحصيل ما أمكن.
- تبسيط الضريبة وقواعدها وإجراءاتها قدر الإمكان.

ولتكامل العنصرين الفني والتنظيمي كوسيلة لتحقيق أهداف النظام الضريبي يتم مراعاة الآتي[2].

- مراعاة التنسيق والإرتباط بين أنواع الضرائب المختلفة التي يتضمنها النظام الضريبي فقد يتم الإعتماد على زيادة حصيلة ضريبة معينة لتغطية نقص الحصيلة في ضريبة أخرى.
- تجنب التراكب والإذدواج الضريبي الذي ينتج عن فرض عدة ضرائب على نفس العناصر مما يؤدي لزيادة العبء الضريبي والذي يدفع المكلفون للتهرب من الضرائب.
- كفالة عدالة النظام الضريبي في مجموعة، حيث تمثل العدالة ركناً هاماً من أركان النظام الضريبي الجيد.

ومما سبق يمكن القول بأن النظام الضريبي يمثل مجموعة من العناصر الأيدلوجية والفنية حيث تتمثل العناصر الأيدلوجية في هدف النظام وغايته، بينما تتمثل العناصر الفنية في الصور الفنية للإستقطاع الضريبي والتي تحددها التشريعات القانونية وبالتالي فهي تشكل في مجموعها وسيلة النظام لتحقيق أهدافه، وعلى ذلك فإن أي محاولات لصياغة نظام ضريبي جديد أو تعديل نظام قائم فلابد أن تبدأ أولاً بصياغة أهداف النظام ثم ثانياً تحديد الوسائل المناسبة لتحقيق تلك الأهداف.

ثالثا: محددات النظام الضريبي:

وذلك من خلال دراسة العلاقة بين النظام الضريبي والمحددات التالية:

1. **العلاقة بين النظام الضريبي والنظام الإقتصادي:**

يمكن أن يؤثر الالنظام الإقتصادي السائد في بلد ما علي قرار إختيار النظام الضريبي الملائم ومكوناته وبصفة عامة يمكن التمييزبين النظام الإقتصادي الإشتراكي أو المختلط والنظام الإقتصادي الحر أو الرأسمالي.

---

(1) Simon James, Taxation Critical Perspectives on the World Economy Op. Cir. P9

(2) د. يونس البطريق ، النظم الضريبية ، مرجع سابق ، ص ص 28-29.

أ. **النظام الإشتراكي:**

يقوم هذا النظام على فلسفة جماعية هدفها الأساسى تحقيق المصلحة العامة وليس المصلحة الخاصة ،وهو مطبق في الإتحاد السوفيتي ودول أوربا الشرقية إلا أن النظام الضريبى فى هذه المجتمعات يسعى لتحقيق الأهداف التالية[1]:-

- تستخدم الضريبة فى هذه المجتمعات كأداة لتعديل أسعار بعض السلع والخدمات،وبما يسمح بتحقيق التوازن يين الطلب والعرض.
- تساهم الضرائب فى تحقيق التوازن بين مجموع الدخول الأفراد والتى تكون فى صورة أجور محددة وقيمة السلع الإستهلاكية ذات الأثمان المحددة.

تختلف أهداف النظام الضريبي في هذه الدول عنها في الدول الرأسمالية بأن تلك الدول تمتلك معظم أدوات الإنتاج ولذلك فهي تسيطر على الإنتاج والتوزيع ولذلك فقد أستخدم النظام الضريبي كإحدى أدوات التخطيط والتوجيه الإقتصادي. فالنظام الضريبي يستخدم في ظل النظام الإشتراكي كأداة لتوجيه الاستهلاك وتخطيط الأسعار وتعديلها وفقاً لحسابات الخطة وقياس الكفاءة الإنتاجية والرقابة على تنفيذ خطط الإنتاج[2].

ب. **النظام الرأسمالي:**

لقد ظهر النظام الرأسمالى كنظام إقتصادى فعلى إبان ظهور وانتشار فكرة القوميات ،وبعد إنهيار النظام الإقطاعى الذى ساد دول أوربا فى القرون الوسطى ،ويقوم هذا النظام عى عدد من الدعائم والأساسية هى تدنى دور الدولة فى النشاط الإقتصادى إلى أدنى حد ممكن .ويتمثل الهدف التقليدى للنظام الضريبى فى المجتمعات الرأسمالية فى تحرير جزء من الموارد الإقتصادية فى المجتمع من إشباع الحاجات الخاصة لإشباع الحاجات العامة[3]. ولكن مع التطور الإقتصادى لم يعد دور الدولة فى تلك المجتمعات قاصراً فقط على إشباع الحاجات العامة بل أمتد دور الدولة لتحقيق الأهداف الإقتصادية والإجتماعية التى تسعى تلك الدول إلى تحقيقها.وبصورة أكثر توضيحاً فإن النظام الضريبى فى المجتمعات الرأسمالية سوف يسعى إلى تحقيق الأهداف التالية[4]:-

- إعادة توزيع الدخول والثروات بين أفراد المجتمع بالإضافة إلى توزيع الأعباء الضريبية بيت الأفراد توزيعاً عادلاً يرتضية غالبية المجتمع.

(1) د. علي عباس عياد ، النظم الضريبية المقارنة ، كلية التجارة ،جامعة الأسكندرية ،1983م،ص ص 23.
(2) د. وجدي حسين، نظم ضريبة مقارنة، مرجع سابق ، ص 11.
(3) د.سعبد عبد العزيز،العشماوي،مرجع سابق، ص23.
(4) المرجع السابق، ص 24.

- يمارس النظام الضريبى فى الدول الرأسمالية دوراً هاماً فى تحقيق النمو الإقتصادى من خلال ما يتضمنه هذا النظام من حوافز ضريبية مختلفة وأسعار تميزية للضريبة تسمح بزيادة معدل التراكم الرأسمالى.
- لنظام الضريبى فى الدول الرأسمالية دوراً هاماً فى تحقيق الإستقرارالإقتصادى بهذه المجتمعات التى تعانى من ظاهرة التقلبات الإقتصادية[1].

من أهم أهداف النظام الضريبي في هذه الدول تنمية إمكانيات الإدخار والإستثمار وذلك عن طريق فرض الضرائب التي تحد من الإنفاق الاستهلاكي المتزايد، وتهيئة ظروف التنمية لزيادة معدل النمو الإقتصادي الأمر الذي يؤدي لزيادة متوسط دخل الفرد كما يهدف النظام الضريبي إلى التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية بإنشاء المشروعات المضمنة في برامج التنمية، وبصفة عامة تتحدد أهداف النظام الضريبي في هذه الدول وفقاً لظروف واقعها الإجتماعي والسياسي والإقتصادي من ناحية وبحسب إتجاهات برامج التنمية من ناحية أخرى.

ج. **النظام المختلط:**

فيمثل مزيجاً من النظامين الرأسمالي والإشتراكي حيث تختلط فيه السمات والخصائص المذكورة أعلاه مع تغليب نسبي لإحدى الصفتين، فقد تكون الأهمية النسبية للقطاع العام في النشاط الاقتصادي مع الإعتراف بالملكية الخاصة لبعض أدوات الإنتاج في حدود معينة.

2. العلاقة بين النظام الضريبي والنظام السياسي:

من دراسة تاريخ الواقع الإقتصادي والسياسي للعديد من الدول يتضح لنا أن النظام الضريبي السائد قد تأثر وتشكل بالنظم السياسية ،فلم تتأثر فقط مكونات النظام الضريبي بل تأثرت الأهمية النسبية التي تتمتع به كل هذه المكونات داخل النظام الضريبي،فقد أثر النظام السياسي علي الأهداف التي يسعي النظام الضريبي إلي تحقيقها وتبعا لذلك فقد إختلف النظام الضريبي من دولة إلي أخري وفقا لإختلاف الظروف السياسية السائدة التي تمر بها الدولة.وعليه نستطيع إستقراء النتائج التالية:

أ. إذا كان النظام السياسي السائد في مجتمع من المجتمعات يتخذ من حكم الفرد أو الحزب الواحد منهجا وأسلوبا لإدارته،فإننا نتوقع أن يتم تصميم النظام وصياغته بما يسمح بتحقيق الأهداف الخاصة للنظام الحاكم فردا كان أم حزبا،حيث يسمح بمنح العديد من الإعفاءات والمزايا الضريبية للطبقة الحاكمة كما حدث ذلك في مصر إبان الحكم العثماني والحكم البريطاني وأصطلح عليها بمرحلة الإمتيازات الأجنبية.

(1) د.يونس البطريق، النظم الضريبية، مرجع السابق ، ص ص 23-24.

ب. إذا كان النظام السياسي السائد في المجتمع هو النظام الديمقراطي ،حيث تتهدد الأحزاب السياسية وتزداد فرص مشاركة أفراد الشعب في إتخاذ القراروتظهر العديد من جماعات الضغط السياسي بمختلف إتجاهاتها وقد يرتبط وجودها ببعض المصالح الإقتصادية والتأثير علي القرار السياسي والحصول علي الإعفاءات والمزايا الضريبية.

ج. إن الإتجاهات السياسية للدولة وعلاقتها بالدول الأخري يمكن أن يؤثر تأثيرا واضحا علي النظام الضريبي السائد ،حيث يتم تصميم وصياغة النظام بم يسمح بتحقيق أهداف الدولة السياسية نحو رغبة بعض الدول في الإنضمام لمعسكر سياسي معين ،قد ينعكس علي نظامها الضريبي في صورة منح معاملات ضريبية تفضيلية ،كما حدث ذلك في عهد الخليفة عمر بن الخطاب حيث كان يفرض علي سلع القادمون من بلاد الكفار ضريبة تعادل 10% من قيمة السلعة عند دخولها البلاد الإسلامية[1].

3. **العلاقة بين النظام الضريبي ومستوي التقدم الإقتصادي:**

وقد نال موضوع دراسة العلاقة بين النظام الضريبي ومستوي التقدم الإقتصادي إهتمام العديد من الكتاب والدارسين،ويعتبر كل (Musgrave&Henerix) من الكتاب الذين إهتمو بهذا الموضوع من خلال الإعتماد علي المنهج التاريخي إسلوب التحليلات القطاعية وعلية يتضح ما يأتي[2]:

أ. يتضح من دراسة هنريكس أنه في المراحل الأولي للتنمية الإقتصادية تكون نسبة الضرائب المباشرة إلي الضرائب غير المباشرة مرتفعة نسبيا ،مع الإستقرار في عملية التنمية الإقتصادية تزداد الأهمية النسبية للضرائب غيرالمباشرة علي حساب إنخفاض الأهمية النسبية للضرائب المباشرة في عملية التنمية الإقتصادية.

ب. أن نسبة الحصيلة الضريبية علي السلع والخدمات (ضرائب غير مباشرة) تتراوح بين 5.7% إلي 13.72% من إجمالي الناتج القومي،في حين تراوحت نسبة الضرائب المباشرة 9.95% من إجمالي التاتج القومي في الدول النامية منخفضة المعدلات الضريبية والدول مرتفعة المعدلات الضريبية علي التوالي.

ج. تختلف أهداف النظام ومكوناته في الدول الرأسمالية المتقدمة اقتصادياً ويرتفع فيها مستوى الدخول وكفاءة الإدارة الضريبية عن الدول الرأسمالية المتخلفة والتي ينخفض فيها مستوى الدخول وتقل كفاءة الإدارة الضريبية.

---

(1) د. حامد دراز وآخرون ،مرجع سابق،ص25 ،د.حسن إبراهيم حسن،تاريخ الأسلام السياسي والديني والثقافي والإجتماعي ،الطبعة السابغةالجزء الأول ، مكتبة النهضة المصرية القاهرة 1964،ص468.

(2) R.A Musgrave, Fiscal System, Op.Cit. P.44 Table2-5&Appendix Table3.p362.

د. فرق بعض الكتاب بين فترتين الفترة السابقة لحدوث الأزمة الاقتصادية في عام 1929م حيث كانت هذه الدول تلزم الحياد تجاه النشاط الاقتصادي وتحافظ على قدسية الملكية الفردية وبالتالي عدم استخدام الضريبة كأداة للحد من روح المخاطرة والابتكار، والحوافز الشخصية للإنتاج ، ولذلك استعانت بالضريبة كأداة مالية للحصول على موارد كافية لتمويل الإنفاق العام وبالتالي كان النظام الضريبي في تلك الفترة يهدف إلى محاولة تحقيق وفرة الحصيلة وعدالة وتوزيع العبء الضريبي وذلك عن طريق الاقتصاد في نفقات الجباية ووضوح النصوص التشريعية، أما فترة ما بعد الأزمة الاقتصادية وبسبب عدم كفاية الإجراءات التي اتخذتها هذه الدول لدرء أخطار الأزمة والحيلولة دون وقوعها فقد أزداد تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي واستخدمت الضريبة بالإضافة لكونها إحدى المصادر الرئيسية للتمويل كوسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي على نحو معين ، واتخذ هذا التدخل صور مختلفة مثل زيادة وتخفيض العبء الضريبي لزيادة القدرة الشرائية أو تخفيضها، ومن أمثلة التدخل التمييز في المعاملة الضريبية بين أوجه النشاط الاقتصادي المختلفة لتشجيع بعضها دون الأخرى[1].

(1) د. يونس البطريق، النظم الضريبية، مرجع سابق ، ص ص 19-20.

المبحث الثاني

العلاقة بين المفاهيم الضريبية العامة والمفاهيم المحاسبية

تحتل نظرية الضريبة مكاناً خاصاً في نظريات المالية العامة هذا المكان لا يرد فقط إلي كون الضريبة اهم صورة من صور الإيراد العام، وانما كذلك إلي أهمية الدور الذي تلعبه في تحقيق أغراض السياسة المالية.

فقد كانت الضرائب دوماً دوراً اساسياً للخزانة العامة إلا أن اهميتها قد تزايدت في الآونة الأخيرة، خاصة في الدول الرأسمالية التي شهدت اضمحلالاً ملحوظاً في ايراداتها من الاملاك الخاصة ومن الرسوم ولجات من ثم للاعتماد بصورة متزايدة على الضرائب لتوزيع الاعباء العامة بين مواطنيها.

على أن إهتمام الفكر المالي بالضرائب يرتد لزمن بعيد نظراً لخطورة الإلتزام الضريبي وتنوع آثاره فالضرائب تقطع جانباً من دخول الأفراد لصالح الدولة وهي بذلك تمارس تاثيراً ضخماً على أوضاع الإستهلاك والانتاج كما إنها تتيح فرصة فريدة من نوعها للسلطات العامة للقيام بدور هام في الحياة الإقتصادية والإجتماعية والسياسية[1].

أولاً :المفهوم العام للضريبة:

عرف كوهلرالمفهوم بأنه أية فكرة تخدم وظيفة نظامية ،وبعبارة أخري فإن لفظ متعارف عليه ومقبول في مجال البحث يعتبر مفهوما.وحتي يتسني لإي باحث أو طالب علم فهم النظام الضريبي ،من ثم العملية الضريبية لابد من فهم المبادئ العامة للضريبة (General concept) بشكل عام حتي يستطيع فهم النظام الضريبي الذي يحاول الباحث من خلال هذه الرسالة ربطه بالنظام المحاسبي وإستخدام قواعد المحاسبة المتعارف عليها (GAAP) وكذلك قواعد التدقيق المتعارف عليها (GAAS) كأساس منطقي للوصول إلي أهدافه في وضع منهجية الفحص الضريبي للوصول إلي الضريبة المستحقة العادلة في الوقت المناسب وبالمبلغ المناسب بأقل درجة مخاطر ممكنة من خلال تطبيقات القانون الضريبي السائد[2].

بما أن الضريبة تعد من العلوم الإجتماعية فلا يوجد مفهوم موحد لها بل تعددت المفاهيم من مفكر لآخر منهم من عرفها بأنها:

أ. إنها مبلغ من النقود يجبيه أحد الأشخاص العامة جبراً من الأفراد بصفة نهائية ودون مقابل خاص بغرض الوفاء بمقتضيات السياسية العامة للدولة. إنها فريضة مالية يدفعها

(1) د. مجدي شهاب، أصول الاقتصاد العام المالية العامة، دار الجامعة الجديدة الازاريطة 2004م، ص301.
(2) Ibid,Murphy,KenvenE.,P.4.

الفرد جبراً إلي الدولة أو إلي إحدى الهيئات العامة أو لمحلية بصورة نهائية مساهمة منه في تكاليف الأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة[1].

ب. الضريبة اقتطاع جبري تفرضها الدولة على الاشخاص الطبيعيين والاعبتاريين بدون مقابل بغرض تغطية اعبائها العامة وبما يحقق أهدافها الإقتصادية والإجتماعية والسياسية[2].

ج. الفيلسوف روسوأعتبر الضريبة عبارة عن تعاقد بين الجماعة الإجتماعية لسلطة سياسية واحدة وأن البشرية عندما تعاقدو علي أن يتنازل كل فرد عن جزء من حرياته الطبيعية إلي هيئة حاكمة ترعي شئون الجماعة مستمده سلطتها من هذا التعاقد المشترك[3].

وعليه يتضح من هذه التعريفات السابقة أن الضريبة تتميز بالخصائص الآتية[4]:

أ. الضريبة فريضة مالية ونقصد بذلك إنما يتم جبايته يجب أن ياخذ صفة المال سواء اكان الاقتطاع في شكل نقدي أو عيني.

ب. إنها تدفع جبراً. فالاشخاص العامة تجبى كافة الضرائب قسراً من المواطنين دونما اعتبار لمدى موافقتهم على دفعها اذ يلزم المكلف بدفع الضريبة بادائها سواء قبل ام لم يقبل.

ج. إنها تدفع بصورة نهائية فدافع الضريبة لا يامل في استردادها اذ لا يحق له مطالبة الدولة يرد المبالغ التي حصلها منه في صورة ضرائب حتى ولو اثبتت عدم انتفاعه بخدماتها.

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

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

1. مفهوم الربح الضريبي:

يتم تحديد الربح الضريبي عادة بأخذ طريقتين هما: الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة.

وتعتبر الطريقة المباشرة تقليدية وفقا للمعادلة المحاسبية المعروفة التي تعتمد علي عن خصم المصروفات أو التكاليف من الإيرادات،أما الطريقة غير المباشرة تعتمد أساسا علي تعديل الربح

(1) د. مجدي شهاب، مرجع سابق، ص303.
(2) د. رفعت المحجوب، المالية العامة ط2 ،القاهرة، دار النهضة العربية 1982م، ص 190.
(3) جهاد محمد فهد،مرجع سابق ،ص ص 56-57.
(4) د. آدم محمد مهدى، مفاهيم المالية العامة، القاهرة، الشركة العالمية والنشر،2001م.

الظاهر بالقوائم الماليةوالمعده وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها ليصبح متمشيا مع أحكام وقواعد التشريع الضريبي والتي تنظمها المادة (18-أ) من قانون ضريبة الدخل لسنة 1986م تعديل 1996م وذلك بخصم المصروفات المتكبدة في سبيل الحصول على الإيرادات ، وتعتبر تصنيفات المصروفات المباشرة وغير المباشرة هي المقابل الموضوعي للربح المحاسبي بعكس تصنيفات المصروفات المسموح بها وغير المسموح بها والتي يعتمد عليها الربح الضريبي لإغراض التحاسب الضريبي و التثبيت من الدخل الخاضع للضريبة[1].

وتجدر الإشارة إلى أنه على الرغم من أن التشريع الضريبى قد أخذ ببعض معايير وقواعد المحاسبة المتعرف عليها مثل الإستحقاق ،والأساس النقدى، ومبدأ الثبات ،ومبدأ المقابلة ،وقاعدة إستقلال السنوات المالية،إلا أن هناك أمورا رفضها مع إنها ضمن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها دوليا أى أنه أخذ فى نواحى معينه باسس المحاسبة وأختط لنفسه أسس وقواعد خاصة مما جعل مفهوم العدالة المحاسبية يختلف تماما عن العدالة الضريبية، فلا هو فرع من فروع علم المحاسبة المالية ولا هو مجرد مصطلح تحاسب ضريبى،إنما هو نظام متكامل يقوم على ثلاثة محاور وهى[2]:-

أ. **محاور التشريع الضريبى:**

المحور الأول : علمى نظرى، ويتمثل فى الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عالميا ومحليا.

المحور الثانى: مهنى ،وهو فنى تطبيقى يعتمد على الخبرة الفنية والمعرفة العلمية والعملية بأحكام التشريعات الضريبية والإلتزام بضوابط ممارسة المهنة والتقيد بمعايير الترخيص.

المحور الثالث: تشريعى،ويتمثل فى التشريعات الضريبية السارية المفعول.

ب. **هيكل النظام الضريبى:** وهو عباره عن مجموع التشريعات والسياسات والإجهزة الضريبية التى تنظم وتخطط وتؤسس وتضع إستراتجية عمل لتعبئة وجباية الإستقطاعات المالية التى يؤديها الأشخاص الطبيعيون والمعنويون للدولة بصورة جبرية ونهائية بدون مقابل خاص ومباشر ،ويقرها المجلس التشريعى بمبدأ لا ضريبة إلا بنص ولا إعفاء إلا بنص.

2. **الأساس القانوني للضريبة:**

مما لا شك فيه فقد أختلفت الآراء في الإجابة على هذا السؤال إختلافاً بيناً إلا إنه من الممكن تبسيطه للصرف أن نتحدث عن إتجاهين لتأصيل حق الدولة في هذا الخصوص، ويسند

(1) قانون *ضريبة الدخل ، مرجع سابق ، ص 30.*

(2) سعد محمد محيى، الإطار القانونى للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية ،مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنى ،الأسكندرية ،1998،ص 11.

أولهما هذه الحق للمنفعة ولكي تعود من جراء قيام الدولة بأداء الخدمات العامة في حين يسنده ثانيهما لإنتماء الفرد لجماعة تسودها مبادئ التضامن وتتمتع السلطة المهيمنة عليها بالسيادة.
وسنعرض فيما يلي بإيجاز شديد لخلاصة ما قيل في نطاق هذين الأساسين:

أ. أساس المنفعة :

ذهب البعض من فلاسفة القرنين السابع عشر والثامن عشر امثال (مدابسو، هويس، لوك) إلي أن الضريبة تدفع مقابل النفع الذي يعود على المكلف من الخدمات العامة التي تؤديها الدولة، ويتفق انصار هذا الرأي على تصور وجود عقد يربط بين الدولة ومواطنيها يتعهد بمقتضاه هؤلاء بالتنازل عن جزء من دخولهم وثرواتهم للسلطة العامة مقابل قيامها بمختلف الخدمات العامة اللازمة لمعيشتهم ورفاهيتهم.،غير أنهم يختلفون في تكييف هذا العقد على النحو التالي[1]:

- فبعضهم يصوره على إنه عقد ايجار أعمال أو بيع خدمات على إعتبار أن كل فرد يشتري من الدولة الخدمات التي يؤديها له ويدفع لها نصيباً من الضرائب نسبة ما يحصل عليه من منفعة.
- ويصوره آخرون على انه عقد تامين مع إعتبار الضريبة بمثابة القسط الذي يدفعه الفرد عن ممتلكاته لتامين قيمتها كي تنسنى له الاستفادة بخدمات الامن العام والاستمتاع ببقية ممتلكاته دون خشية أو قلق.
- ويصوره الآخرون على انه عقد شركة على إعتبار أن الجماعة التي يحيا فيها الفرد تشبه شركة مساهمة يتمثل مساهميها في افراد الجماعة ومجلس ادارتها في الحكومة المهيمنة على السلطات ويقتضي المنطق أن يساهم كل فرد في نفقات ادارتها بنسبة ما يملكه من أسهم ، إلا انه قد وجهت عدة انتقادات لهذه النظرية يمكن تلخيصها كما يلي[2]:
  - المنفعة المقدمة من الدولة للممول وفق ما قدمه من ضريبة وهذا لا يطبق في الواقع.
  - وفقاً لأنها عقد تعتبر خدمات لا تفسر إلزام الجيل الحاضر بدفع ضرائب تخصص حصيلتها للأجيال القادمة.
  - بإعتبارها عقد تامين حصرت دور الدولة في نطاق الامن الداخلي والخارجي وفرض دفع تعويض أو تامين في حالة الضرر هذا لا تلتزم به الدولة.

(1) د. مجدي شهاب، مرجع سابق، ص 308.
(1) د. رفعت المحجوب، مرجع سابق ، ص 198- 201.

- في واقع الحياة أن الدولة ليست تنظيماً اتفاقياً بل هي كيان اجتماعي يبنى ويؤسس وينظم حياة الافراد.

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

ب. أساس السيادة والتضامن:

يمكن تاصيل حق الدولة فرض الضرائب على ما تتمتع به من سيادة وسلطان قبل مواطنيها فهي تقوم مجموعة ضخمة من الخدمات والمنافع العامة للافراد مما يستلزم توفير موارد مالية ثابتة لضمان نهوضها باداء هذه الخدمات على وجه مرضي ومن الطبيعي أن تسلم لها سلطة فرض الضرائب في الحدود اللازمة لتحقيق هذا الهدف وذلك استناداً إلي مبادئ التضامن الاجتماعي والقومي، فحياة الجماعة توقف على قدرة الدولة على اداء وظائفها ومن الضروري أن يتضامن الجميع في تغطية نفقاتها كل بحسب قدرته التكليفية بغض النظر عما قد يعود عليه من نفع مباشر من وراء الإنفاق العام[1].

وفي ختام عرضنا له لابد أن نشير إلي الملاحظات الآتية:

- من الجلي اولاً أن إعتناق هذا الأساس لا يتعارض في شئ مع إقرار حق الملكلف بأداء الضريبة في مطالبة الدولة بتقديم النفع العام فهذا واجبها الأصيل.
- في الوقت ذاته فإن تأسيس هذه الدولة في فرض الضرائب على ما تتمتع به من سيادة لا يعني بحال من الأحوال التقاضي عن أي تعسف يبدر منها خلال ممارستها لسلطتها في هذا المجال. وذلك في حدود القانون الذي تنظم عليه فرض الضرائب ومراقبة كيفية انفاقها لحصيلتها من خلال إعتماد الموازنة ومحاسبتها على أي انحراف ترتكبه في هذا المجال.
- أخيراً فانه تجدر الاشارة إلي أن تاصيل حق الدولة في فرض الضرائب على مبادئ السيادة والتضامن الاجتماعي والقومي يتيح لنا تفهم بعض مواقف التشريعات الضريبية التي يعجز أساس المنفعة عن تبريرها.

3. القواعد الأساسية للضريبة.

لابد من وجود حد أدنى من القواعد التي ينبغي أن تحكم التنظيم الضريبي وقد إصطلح السماح على تسميتها بالقواعد الأساسية للضريبة وقد كان آدم إسميث هو أول من صاغ هذه القواعد في مؤلفه في المبادئ الأربعة الآتية[2]:

(1) د. مجدي شهاب، مرجع سابق، ص310-312.
(2) المرجع السابق، ص310-312.

أ. **قاعدة المساواة أو العدالة:** وتعني هذه القاعدة وجوب اشتراك كل افراد الدولة في أداء الضرائب المقررة بصورة تتناسب مع مقدراتهم المالية.

ب. قاعدة اليقين:

بالتحديد تقضي هذه القاعدة أن تكون الضريبة محددة بدون غموض أو تحكم ويعني ذلك أن يكون سعرها ووعائها ومعيار دفعها وإسلوب تحصلها وكل ما يتصل بها من أحكام وإجراءات معروف بوضوح وبصورة منسقة لدى الممولين بأدائها .

ج. قاعدة الملائمة:

تقضي هذه القاعدة بان تكون احكام تحصيل الضريبة المتعلقة بمواعيد واساليب جبايتها ملاءمة للممول وذلك حتى يمكن التحقيق من دفع الضريبة المستحقة عليه.

د. **قاعدة الاقتصاد:**

وتعني هذه القاعدة بان الفارق بين ما يدخل الخزانة العامة من حصيلة الضريبة وبين ما يدفعه الممولين فعلاً يجب أن يكون ضئيلاً على حد ممكن بمعنى اخر يجب أن تكون نفقات تحصيل الضريبة اقل من حصيلتها.

ولقد تابع كثير من الباحثين أمثال إستيوارت ميل،وريكاردو،ودالتون،وبيجو،وباستيل وأضافو قواعد أخري مكملة نعرض منها مايلي[1]:

- يري البعض أن مبادئ إسميث الأربعة تمثل شروطاً يجب توافرها في كل ضريبة صالحة وأضافوا إليها مبدأ خامساً وهو الإستقرار.
- يري البعض الآخر إنه يمكن القول بوجود سبع قواعد هامة للضريبة وأضافوا لها:
  - قاعدة كفاية الحصيلة.
  - قاعدة الحياد الضريبي.
  - قاعدة الرفاهية.

وأعتبر فريق ثالث قواعد إسميث من وجهة نظر الممول ،أما نت وجهة نظر الخزينة العامة فينبغي مراعاة الآتي:

- وفرة الحصيلة.
- مرونة الضريبية.

(1) جهاد محمد فهد،مرجع سابق،ص34-35.

- أقتصادية الضريبة .
- القدرة الرقابية.
- مدس الصعوبة الدولية التي تواجهها.
- الأهداف التي تحققها بخلاف كفاية الموارد المالية.

4. هداف الضريبة:

أ. الهدف المالي:

الذي يتطلب دعم الإيرادات العامة بموارد حقيقية تحاشياً للتضخم وتحقيقاً للتوازن المالي[1].

ب.الهدف الاجتماعي:

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

ج. **الهدف الاقتصادي:**

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

د. **الهدف الاداري:**

والذي يتمثل في دعم الجهاز الضرائبي والاهتمام بالتنظيم الذي يخدم الاهداف بكفاءة والتدريب وانصاف العاملين في الجهاز وامدادهم بالمعدات وسائل الحركة بالإضافة إلي الضوابط الإدارية واحكامها واستخدام إساليب جديدة للحصر والربط والتحصيل.

5. أنواع الضرائب:

تقسم الضرائب وفقاً لعدة وجهات نظر إلى[2]:

أ. الضريبة الوحيدة والضريبة المتعددة.

ب. الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

ج. الضرائب على الإنفاق.

د. الضرائب على الدخل

(1) التقرير النهائي للجنة مراجعة قوانين ضرائب الدخل دار جامعة ام درمان الإسلامية للطباعة والنشر، 1983م، ص8-9.
(2) د. أدم مهدي محمد، مرجع سابق، ص33 .

هـ. الضرائب على رأس المال.

الضريبة الوحيدة المتعددة:-

تلك صنفت لعددها إلى نوعين:

- الضريبة الموحدة وهي فرض ضريبة واحدة.
- المتعددة وهي إخضاع الممول لعدة ضرائب.

صنفت بحسب المادة التابعة لها وطبيعتها إلى نوعين:

- **ضريبة غير شخصية** وهي تنظر عند فرضها للوعاء الذي ينصب عليه مثل الضريبة الجمركية والضريبة على الاستهلاك.
- **ضريبة شخصية** وهي تنظر عند فرضها حالة الممول وظروف ومقدار دخله وثروته وتخضع لمجموعة من العوامل أهمها مراعاة الظروف والأعباء العائلية للممول.

6. الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

يعتبر هذا النوع من أنواع الضرائب من أهم التقسيمات التي جرت على الضريبة وقسمت لمباشرة وغير مباشرة لعدة إعتبارات ومعايير أهمها المعايير المتعلقة بتحصيل الضريبة. والمادة الخاضعة لها والعبء الضريبي لثلاثة معايير رئيسية هي:

أ. **المعيار الإدارى** أو **طريقة التحصيل.**

وينصب أساساً على علاقة الإدارة المالية وبالممول من حيث التحصيل والطريقة المتبعة فيها تحديد ما إذا كانت مباشرة أو غير مباشرة[1].

ب. **المعيار الاقتصادي** أو **راجعية الضريبة.**

وهنا إذا كان الممول مكلف بها قانونياً هو الذي يتحمل عبئها بصورة نهائية أو يتم نقلها لشخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية، نجد أن ظاهرة نقل عبء الضريبي تخضع للعديد من العوامل الاقتصادية والاجتماعية هذا المعيار لا يمكن الاعتماد عليه في التمييز بين الضرائب والمباشرة وغير المباشرة مرد ذلك لعدم إنضباطه في كثير من الحالات[2].

ج. **المعيار الفنى أومعيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة:**

(1) د. سوزي عدلي، ناشد، الوجيز في المالية العامة والنفقات الإيرادية العامة، الاسكندرية،دار الجامعة للطباعة والنشر،2000م، ص141.
(2) المرجع السابق، ص142.

ويقصد به مدى ثبات المادة الخاضعة للضريبة، تكون الضريبة مباشرة إذا كان محل الضريبة يتميز بالثبات والاستقرار، أما إذا كان محلها نتاج لتصرفات عرضية تكون الضريبة غير مباشرة كاستيراد واستهلاك السلع[1].

7. مزايا وعيوب الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

وفيما يلي عرض موجز وسريع لمزايا وعيوب الضرائب المباشرة وغير المباشرة من نظر مؤيديها ومعارضيها.

أ. الضرائب المباشرة:

أصبحت الضريبة أداة مهمة تعتمد عليها الدولة في تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية . ومن وجهة نظر مؤيدي الضرائب المباشرة فإنها تتمتع بعدد من المزايا منها[2]:

- الضرائب المباشرة تعتبر أكثر قرباً من تحقيق العدالة الاجتماعية بالمقارنة بالضرائب غير المباشرة يمكن الأخذ في الحسبان عند فرض الضريبة الظروف الشخصية للممول مثل مستوى دخلة ، وعدد الأفراد الذين بعولهم ، فإذا لم يتعد دخلة مستوى معين يمكن تقرير الإعفاء عن الضريبة ، وبل يمكن زيادة حد الإعفاء كلما زاد عدد أفراد الأسرة والعكس صحيح ، وبالإضافة إلي ما سبق يمكن فرض الضريبة بسعر تصاعدي حيث يزداد سعر الضريبة كلما زادت مقدرة الممول علي الدفع والعكس صحيح ، ومما لا شك فيه أن إدخال العناصر السابقة في الحسبان عند فرض الضريبة سوف يساهم مساهمة فعالة في تقليل الفوارق الداخلية بين الأفراد ويقلل من حدة التفاوت في الدخل وبالتالي يحقق المزيد من العدالة في توزيع الدخول.
- تتسم الضرائب المباشرة بالثبات النسبي في حصيلتها المقارنة بالضرائب غير المباشرة ، ففي ظل الدورات التجارية من تضخم وكساد فإن أوعية الضرائب المباشرة كالأجور والمرتبات ، دخول العقارات المبنية ، ودخول الأطنان الزراعية ، تكون ضعيفة الاستجابة للتغيرات في مؤشرات النشاط الاقتصادي بعكس الحال في حالة الضرائب غير المباشرة التي ترتبط بعلاقات وثيقة بقيمة المبيعات والمشتريات ، قيمة الواردات والصادرات وكلها أوعية تتأثر بشدة بالدورات التجارية .ونظراً لهذا السمة التي تتمتع بها الضرائب المباشرة فإنها تتمثل مواد حالياً يمكن أن تعتمد عليه ألدوله بصورة شبة مؤكدة في تمويل نفقاتها ، وبالإضافة إلي ما سبق فإن الدولة تستطيع أن تتنبأ بإيراداتها من الضرائب المباشرة بسهولة ويسر نسبياً من الدقة بالمقارنة

(1) د.آدم مهدى مرجع سابق، ص35.
(2) د.سعيد عبدالعزيز عثمان،وآخرون، إقتصاديات الضرائب (سياسات ،نظم ،قضايا معاصرة)، الأسكندرية ،الدار الجامعية ،2007م،ص78.

بالضرائب غير المباشرة فالسلطات المسئولة تكون علي علم شبة تام بعدد الممولين مقدار دخولهم المتوقعة وحجم ثرواتهم ،بالإضافة إلي السعر الفعلي والمتوقع لضريبة .وبالرغم من المزايا السابقة للضرائب المباشر ألا أن هناك بعض الأنواع من الضرائب تكون حصيلتها أكثر إستجابة للتغير في النشاط الاقتصادي ، حيث تزيد الحصيلة في أوقات الرواج وتنخفض في أوقات الكساد وخير مثال علي ذلك ضريبة الأرباح التجارية والصناعية حيث تزيد حصيلتها في أوقات الرواج نظراً لزيادة الأرباح المتحققة في أوقات الإنكماش لإنخفاض معدلات الأرباح المتحققة ، وبالرغم من أن الضرائب المباشرة تتمتع بعدد من المزايا بالمقارنة بالضرائب غير المباشرة فإن بعض الكتاب يوجه إليها العديد من الانتقالات منها[1]:

- عدم مرونة حصيلتها للتغيرات في الأسعار والظروف الاقتصادية السائدة فإذا اتجهت الأسعار للارتفاع وسادات ظروف التضخم النقدي ، من المتوقع ألا تزيد حصيلة بعض الضرائب المباشرة ، وأن زادت فسوف تكون الزيادة ضئيلة لا تتمشي مع التغيرات في النشاط الاقتصادي ، بل أننا نتوقع في هذه الظروف انخفاض القيمة الحقيقية للحصيلة الضريبية ومع ثبات العوامل الأخرى علي حالتها سوف تعجز الحصيلة الضريبية عن تمويل النفقات الحكومية والتي سوف تزداد قيمتها مع إرتفاع الأسعار.
- من المتوقع أن تزدات إجراءات الربط والتحصيل كما ترتفع نسبة التهريب الضريبي في نطاق الضرائب المباشرة وحتى يمكن تطبيق نظام الضرائب المباشرة بفاعلية فإن الأمر يستلزم درجة عالية من الكفاءة الإدارية في الجهاز الضريبي يصعب توافرها في الدول النامية .
- في نطاق الضرائب المباشرة توجد علاقة مباشرة بين الممول والسلطات المسئولة عن التحصيل ووجود مثل هذه العلاقة يفتح باباً للتهرب من دفع الضريبة أو جزءاً منها علي الأقل ويتم تحقيق ذلك بشتى الطرق المتاحة كالوساطة والمحسوبية والرشوة، وهذه العيوب يمكن تفادي غالبيتها في نظام الضرائب غير المباشرة .
- بالرغم أن الضرائب المباشرة تعتبر أكثر قرباً من تحقيق العدالة الاجتماعية بالمقارنة بالضرائب غير المباشرة . ألا أنه في واقع الأمر وخاصة في الدول النامية.
- قد يكون لها أثر سلبي علي العدالة، مثلا فأصحاب الدخول الثابتة وخاصة من العمال والموظفين يكونوا عادة من أصحاب الدخول المنخفضة وهؤلاء الأفراد لا تكون لديهم المقدرة علي التهرب من دفع الضريبة أو علي الأقل محاولة تجنبها ، فمثلاً ضريبة المرتبات أو كسب العمل

(1) المرجع السابق،ص 80.

عادة تستقطع من المنبع ، كما تعتمد علي تقديم الإقرار من الغير وليس من الممول نفسه ولهذا يصعب بل يستحيل التهرب منها.

أما أصحاب الدخول المرتفعة والذين هم عادة من أصحاب الدخول المتغيرة مثل رجال الأعمال وأصحاب المهن والتجارة وعليه فإن فرص التهريب الضريبي تكون لديهم مرتفعة لعدد من الأسباب :-[1]

- أن الضرائب المفروضة علي أصحاب الدخول المتغيرة مثل ضريبة الأرباح التجارية والصناعية يتم دفعها عادة عن طريق إقرارات مقدمة من الممول نفسه وليس من الغير مما يحفزهم علي إخفاء العديد من عناصر الوعاء الخاضع لضريبة ويشجعهم علي ذلك عدم كفاءة الجهاز الضريبي.
- أن أفراد الطبقة الغنية يمتلكون من القوة الاقتصادية والسياسات ما يسمح لهم بتغيير اتجاه السياسات الاقتصادية والتشريعات السائدة بما يحقق مصالحهم الخاصة .
- في ظل انتشار الفساد والرشوة بين أفراد المجتمع فإن أفراد الطبقات الغنية سوف يستطيعون تخفيض العبء الضريبي عليهم إلي أدنى مستوى ممكن وسوف يكونوا هم الأكثر استفادة بالخدمات التي قدمتها الدولة من أمن وعدالة ودعم .
- يعترض البعض علي نظام الضرائب المباشرة الذي يكون فيه سعر الضريبة تصاعدياً ، علي أساس أن هذا النظام يسمح باقتطاع جزء كبير من دخول الطبقات الغنية وهذا الجزء في الواقع يكون علي حساب نقص الإدخار وليس الاستهلاك ، فالطبقات الغنية هي الطبقات المدخرة بل هي التي تقوم بالاستثمار أيضا ، ويترتب علي ذلك انخفاض حجم الأموال المتاحة للادخار ومن تم الاستثمار وبالتالي يقل حجم الإنتاج وتنخفض معدلات التنمية الاقتصادية وكلها أمور غير مرغوب فيها اقتصاديا ويحدث العكس في حالة الضرائب غير المباشرة حيث يقع العبء الأكبر من الضرائب علي أفراد الطبقات الغنية وسوف يؤثر ذلك علي حجم استهلاك تلك الطبقات . أي يكون أثر الضريبة سلبياً علي الاستهلاك وليس الإدخار وغير ذلك من الأمور غير المرغوب فيها في الدول النامية ولكن في الواقع فإن النتيجة السابقة ليست صحيحة علي إطلاقها فمن وجهة نظرنا الخاصة أن شعور أفراد الطبقات الفقيرة بأنهم هم الذين يتحملون الجزء الأكبر من العبء النسبي للضريبة وأن أفراد الطبقات الغنية يتحملون بعبء نسبي أقل سوف يقلل بل يقضي علي روح الولاء والإنتماء لدي أفراد هذه الطبقة اتجاه المجتمع الذي يعيشون فيه وهذا

(1) د.صلاح عمر،مرجع سابق،ص ص 36-37.

الأثر النفسي السلبي سوف ينعكس علي تصرفات الأفراد بالعديد من الشواهد السلبية مثل عدم المبالاة لدي غالبية أفراد المجتمع تجاه الممتلكات العامة بصفة خاصة ، إنخفاض الحافز علي العمل والإبتكار، خلق حافز قوى لدي العديد من أفراد المجتمع علي الهجرة والسفر علي أمل أن يجد ضالته التي يبحث عنها وعزوف أفراد المجتمع عن المشاركة في القرارات الجماعية .

ب. الضرائب غير المباشرة:

سبق أن أوضحنا أن الضرائب غير المباشرة بأنها تلك الضرائب التي تفرض علي السلع والخدمات أما عند إتاحتها أو بيعها أو تداولها أو استهلاكها أو عند استيرادها وتصديرها . وتنعكس قيمة هذه الضريبة علي علي الأسعار مباشرة مما يجعلها إذا تأثير مباشر علي نمط تخصيص الموارد في المجتمع [1].

وقد أعتمدت العديد من الدول علي الضرائب غير المباشرة كأحد الوسائل المهمة للحصول علي الإيرادات الحكومية وتحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية . ويعتبر الفكر التجاري من أوائل الذين نادوا بإمكانية الإعتماد علي الضرائب غير المباشرة وبصفة خاصة الضرائب الجمركية لتحقيق هدف التجاريين وهو تحقيق أكبر فائض ممكن في الميزان التجاري . وفي نطاق هذا الفكر تم تبرير الضريبة الجمركية علي السلع المستوردة لحماية وتشجيع الصناعات الوطنية وتقليل المتدفق من الذهب إلي الخارج كما تم تبرير الضريبة الجمركية علي المنحات المصدرة إذ كانت تلك المنتجات من المواد الخام والسلع الوسيطة والعدد والآلات ،وكان الهدف من وراء ذلك هو توفير هذه المنتجات أمام الصناعات الوطنية بأسعار منخفضة مما يسمح لهذه الصناعات بتخفيض تكاليف إنتاجها ، وقد ثار جدل كبير بين العديد من الكتاب البعض يرى أن تمتلك من المزايا ما يساعد علي إستخدامها بفاعلية في تحقيق أهداف المجتمع والبعض الأخر يرى أنها تمتلك من المساوي ما يجعل الابتعاد عن لمتخدامها أمراً مرغوباً فيه لإعتبارات إجتماعية وسياسية وبعضها إقتصادية ، دون الدخول في جدل من المناقشات فإننا سوف نستعرض بعض مزايا الضرائب غير المباشرة علي سبيل المثال ثم نتتبع ذلك بإستعراض الإنتقادات الموجهة لنظام الضرائب غير المباشرة[2].

(1) د.سعيد عبدالعزيزوشكري العشماوي،مرجع سابق ،ص353.
(2) محمد محمود ذيب ،مرجع سابق،ص ص 29- 32.

ج. مزايا نظام الضرائب غير المباشرة :

يري العديد من الكتاب أن نظام الضرائب غير المباشرة يمتلك العديد من المزايا مما يجعلها أداة مهمة يمكن الإعتماد عليها في تحقيق أهداف المجتمع الإقتصادية والإجتماعية والسياسية وفيما يلي إستعراض موجز وسريع لأهم هذه المزايا[1].

- تعتبر الضرائب غير المباشرة أحدي الأدوات الفعالة التي يمكن أن تعتمد عليها الحكومة في تحقيق التوازن بين الطلب والعرض في أسواق العديد من السلع والخدمات لتأثيرها الفعال والمباشر بالمقارنة بالضرائب المباشرة . فإذا كانت أسواق بعض السلع والخدمات تعاني من ظاهرة وجود فائض طلب موجود فإن التدخل الحكومي من خلال فرض ضريبة غير مباشرة علي السلع والخدمات من شأنه أن يؤدي إلي إرتفاع سعرها ومن ثم إنكماش المطلوب منها إلي المستوى الذي يتعادل مع المعروض منها . وبما يسمح في النهاية بتحقيق التوازن بين العرض والطلب . أما إذا كانت الكمية المعروضة من بعض السلع والخدمات أكبر من الكميات المطلوبة منها أي يوجد فائض عرض موجب ، فإن تخفيض معدل الضريبة علي هذه المنتجات أو تقرير الإعفاء لها سوف يساهم مساهمة فعالة في تصحيح الإختلال في أسواق هذه المنتجات.
- تتميز الضرائب غير المباشرة بالمرونة حيث تتغير حصيلتها مع التغير في مؤشرات النشاط الإقتصادي ففي أوقات الرخاء تزداد حصيلتها بالرغم من ثبات سعرها نتيجة لزادة حجم وقيمة المعاملات، وفي أوقات الكساد تنخفض حصيلتها نظراً لإنخفاض حجم وقيمة المعاملات، كما أن حصيلتها تتغير فور اتخاذ قرار زيادة سعرها بعكس الحال في الضرائب المباشرة التي لا تزيد حصيلتها بعد فترة من رفع سعرها.
- كما أنها (الضرائب المباشرة) ضعيفة الاستجابة لتغيرات في مؤشرات النشاط الاقتصادي كما أتضح لنا فيما سبق.
- تعتبر الضرائب غير المباشرة وسيلة ملائمة لتحقيق الهدف المالي فهي ضريبة غزيرة الحصيلة بالرغم من انخفاض سعرها نظراً لكبر وضخامة حجم وعائها وتنوع العناصر الخاضعة لضريبة .
- أن قيمة الضرائب غير المباشرة تندمج في قيمة السلع والخدمات مما يجعل غالبية المستهلكين لا يشعرون بعبئها ومن ثم لا يكون لها أثر سلبي كبير عند دفعها وبالتالي تقل محاولة التهرب من دفعها.

(1) د.سعيد عبدالعزيز ،مرجع سابق،ص 84.

- أن تطبيق نظام الضرائب غير المباشرة لا يتطلب درجة عالية من الكفاءة في الجهاز الضريبي بالمقارنة بنظام الضرائب المباشرة فإجراءات الربط والتحصيل تكون أكثر يسراً وأقل تعقيداً بالمقارنة بنفس الإجراءات في نظام الضرائب المباشرة.
- تعتبر الضرائب غير المباشرة أداة أكثر تأثيراً علي نمط تخصيص الموارد في المجتمع بالمقارنة بالضرائب المباشرة . فالضرائب غير المباشرة تنعكس بصورة مباشرة وسريعة علي الأسعار التي علي أساسها يتحدد إتجاه ونمط تخصيص الموارد الإقتصادية بين مختلف القطاعات والأنشطة الإقتصادية بينما نجد أن تأثير الضرائب المباشرة علي الأسعار محدوداً للغاية بل من عدم في الفترة القصيرة ، وبالتالي من المتوقع أن يكون تأثيرها محدوداً أو منعدماً علي نمط تخصيص الموارد في الفترة القصيرة وبالتالي من المتوقع أن يكون تأثيرها محدوداً أو متقدماً علي نمط تخصيص الموارد في الفترة القصيرة وهذا يعني أن الضرائب غير المباشرة تحتل أهمية نسبية مرتفعة كأداة من أدوات التوجيه الإقتصادي بالمقارنة بالضرائب المباشرة.

د. إنتقادات الضرائب غير المباشرة :

يوجه إلي نظام الضرائب غير المباشرة العديد من الإنتقادات أهمها[1]:

- أن إعتمادات النظام الضريبي علي إسلوب الضرائب غير المباشرة بصفة أساسية قد يتناقص مع مبادئ العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية حيث يترتب علي إستخدام هذه الضريبة إختلال في هيكل توزيع الدخل والثروة بين أفراد المجتمع فإذا تم تطبيقها بسعر متساوي علي كافة السلع والخدمات فإنها سوف تكون تنازلية العبء بمعنى سوف يزداد عبئها النسبي علي أصحاب الدخول المنخفضة ويقل عن أصحاب الدخول المرتفعة ، ومن ثم سوف يصاحب تطبيقها زيادة حدة التفاوت في توزيع الدخول والثروة بين أفراد المجتمع حيث يزداد الفقراء فقراً والأغنياء غنى ولكن في الواقع فإن هذا الانتقاد مردود علية فقد يتم اختصار فرص الضريبة غير المباشرة علي بعض السلع والخدمات والتي تمثل الجزء الأكبر من استهلاك الطبقات الغنية بالتالي يتحمل عبئها تلك الطبقة وليس أصحاب الدخول المنخفضة وفي نفس الوقت يم إعفاء السلع الضريبية والأساسية من الضريبة وهي السلع التي تمثل الجزء الأكبر من إستهلاك الطبقات الفقيرة ، وبالإضافة إلي ما سبق يمكن فرض الضريبة غير المباشرة بأسعار تمييزها بحيث تكون هذه الأسعار علي السلع الكمالية ومنخفضة أو مساوية للصفر علي السلع الضرورية أي يزداد سعر الضريبة كلما زادت درجة كماليتها في حياة المستهلك والعكس صحيح ، وفي مثل هذه الحالات

(1) د.سعيد عبدالعزيز وآخرون ، مرجع سابق،ص 86.

فإننا نتوقع أن لا يصاحب تطبيق الضريبة غير المباشرة زيادة حدة التفاوت في توزيع الدخل بين الأغنياء والفقراء بل علي العكس فإننا نري أن الضريبة في هذه الحالة تعالج من الإختلال في توزيع الدخل وبالتالي يصبح تأثيرها علي العدالة إيجلياً وليس سلبياً كما يري البعض.

- ينتقض البعض نظام الضرائب غير المباشرة علي أساس أن الأثر السلبي علي فائض المستهلكين والمنتجين ورفاهية أفراد المجتمع الناتج عن فرض ضريبة غير مباشرة علي السلع محدودة سوف يكون أكبر من الأثر السلبي لضريبة مباشرة (ضريبة دخل) مساوية لها في الحصيلة وبمعنى أخر فإن العبء الضريبي الزائد الذي يتحمله المجتمع في حالة ضريبة مباشرة علي الدخل مساوية في حصيلتها للضريبة غير المباشرة.

يتضح للباحث من العرض السابق:أن إعتماد الدولة علي الضرائب غير المباشرة هو ليس دليل عافية بالنسبة للدول ذات الموارد المتعددة ،حيث أن تساوي فئة الضرائب المباشرة مع فئة الضرائب غير المباشرة يتنافي مع مبدأ عدالة توزيع الدخل ويتساوي الأغنياء مع الفقراء في تحمل العبء الضريبي وعندها يزداد الأغنياء غنا ويزداد الفقراء فقرا.

ثانياً: المفاهيم المحاسبية:

وهي المفاهيم المقررة في قواعد المحاسبة النتعارف عليها ،والتي سيستخدمها الباحث في هذه الرسالة للوصول إلي تحقيق أهدافه في بناء منهجية ضريبية وتتمثل بما يلي[1]:

الوحدة المحاسبية	Entity concept
الدورية	Annual Accounting period co
مفهوم الدخل الشامل	All-Inclusive Income Concept
مفهوم الدخل الشامل	Legislative Grace Concept
مفهوم إحياء رأس المال	Capital Recovery Concept
مفهوم تحقيق للإيراد	Realization Concept
مفهوم القدرة علي الدفع	Ability to pay

(1) محمد محمود ذيب،مرجع سابق،ص 38.

1. مفهوم الربح المحاسبي:

إن المنشآت تهدف دائماً إلى الربح أو الربحية وتختلف وسائلها لتحقيق ذلك بشتى السبل ولكن بعد مرور الزمن أهتم الفكر المالي بالأداء المالي وأصبحت الإدارة المالية تهتم بتحقيق الربح وخاصة بعد الكساد العالمي الذي ضرب الولايات المتحدة الأمريكية بالإضافة إلى الأزمات المالية التي سادت تلك الفترة .

وينبع أهمية تحديد هدف الإدارة المالية للمنشأة في أنها تعطينا الأسس التي تبنى عليها القرارات وتحدد الوسائل والطرق والمعايير التي يتم بموجبها اتخاذ قرار الإستثمار أو التمويل.

فيختلف هدف الإدارة المالية لمنشأة لأخرى ولقد بنيت الدراسات الأهداف التالية للأهداف المالية[1]:-

أ. تعظيم الأرباح

يعتبر هدف تعظيم الأرباح هدفاً تقليدياً للإدارة المالية وبناء على هذا الهدف تقوم المنشأة باتخاذ القرارات التي تؤدي إلى زيادة الأرباح وبالرغم من أهمية الربحية للمنشأة حيث أنها دليل على الاستخدام الجيد للموارد ومنها يتم التوزيع للملاك إلا أنها تعاني من بعض النواقص تتمثل في عدم وضوح النظرة للأرباح،أي يخضع الربحية لتفسيرات عده ، فالربح عند الإقتصاديين يختلف عن الربح عند المحاسبين ولقد عرفه الاقتصادي (Hicks) : الدخل بأنه المقدار الذي يمكن استهلاكه في نهاية فترة مع الإحتفاظ بثرائه في نهاية الفترة كما كانت في بداية الفترة .

أما الربح كما تظهره القوائم المالية المعدة بواسطة المحاسبين فينتج عن تطبيق المبدأ المحاسبي المتعارف عليه وهو مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات خلال الفترة المحاسبية،الإ أن الربح المحاسبي يختلف عن الربح الضريبي وهذا الإختلاف يرجع إلي أن الربح المحاسبي يتم قياسه وتحديده في ضوء مجموعة من المعايير والسياسات المحاسبية المتعارف عليها.، فالمفهوم الاقتصادي للربح أشمل من المفهوم المحاسبي إضافة لذلك هناك عدم وضوح فيها هو المقصود بالربحية هل هي إجمالي الربح أو معدل العائد على رأس المال فأي من الأرباح أو العوائد المذكورة على المنشأة على أن تعمل على مضاعفتها ونتخير القرارات التي تعمل على زيادتها ، كما أن قياس الربحية غير موضوعي ويخضع لبعض التقديرات الشخصية (كالمخصصات مثلاً) وكذلك للسياسات المحاسبية للمنشأة والتي قد تختلف من منشأة لأخرى[2].

ومن أهم عيوب الربحية كهدف للإدارة المالية للمنشأة أنها لا تأخذ في الاعتبار التوقيت الزمني للنقود ودرجة المخاطرة .

---

(1) د. عبد العزيز محمود عبد المجيد ، الإدارة المالية، جامعة السودان للعلوم ، مركز التعليم عن بعد ، 2005م، ص 11-12.

(2) د.محمد هشام وآخرون ،المحاسبة الضريبية الكتاب الثاني(ح،د) ، القاهرة، مطابع الدار الهندسية، 2008/2007م،ص 33.

ب. **تعظيم ثروة الملاك :**

يعتبر معظم علماء الإدارة المالية في الفكر الرأسمالي الغربي هدف تنظيم ثروة الملاك أشمل وأدق من هدف مضاعفة الربحية وذلك لأنه يتلافي القصور والنواقص المصاحبة لهدف الربحية .

تعظيم ثروة الملاك تعني زيادة قيمة استثماراته لأقصى حد ممكن وهو بالنسبة للمساهمين تعني زيادة القيمة السوقية للسهم.

ج. **تعظيم العائد الإجتماعي:**

أن هدف الإدارة المالية للمنشأة يجب أن يكون منسجماً مع هدف المنشأة كما أن هدف الإدارة المالية في المنشآت الحكومية أو المنشأة التي لا تهدف إلى تحقيق الربح .

أن هدف المنشأة العامة الحكومية هو تحقيق أهداف الدولة وسياساتها الاقتصادية ويرى البعض أن هدف الإدارة المالية هو تعظيم العائد الاجتماعي.

ويقصد بالعائد الاجتماعي تعميم الفائدة المرجوه من المشروع على المجتمع ككل ، هذه الفائدة قد تكون تطوير المنطقة أو التوزيع العادل للثروة أو رفع المستوى الاقتصادي.

2. المعيار المحاسبي الثاني عشر:

وللأهمية بمكان أن نورد هنا المعيار المحاسبي الثاني عشر الخاص بضريبة الدخل ،حيث أعتبر بديلا عن المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر الذي أقر من قبل اللجنة الدولية في عام 1994م وأجريت عليه تعديلات جوهرية متعددة كما يلي[1]:

أ. يستخدم معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر طريقة الإلتزام ويتبني منهج الميزانية العمومية، وبدلا من محاسبة فروقات التوقيت بين المحاسبة والتبعات الضريبية للإيرادات والمصاريف، فإنه يحاسب الفروقات المؤقتة بين المحاسبة والأسس الضريبية للأصول والإلتزامات، ويتبني معيار المحاسبة منهج الميزانية العمومية كاملة البنود لمحاسبة الضرائب.

ب. من المفترض أن إسترداد كافة الأصول وتسوية كافة الإلتزامات له تيعات ضريبية ويمكن تقدير هذه التبعات بموثوقية ولا يمكن تجنبها.

ج. أن السبب الرئيسي وراء ضرورة ورود نص بالضريبية المؤجلة هو أن معايير الإعتراف في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تختلف عن تلك المبينة عادة في قانون الضرائب.

([1])Wiley &Sons, Inc, International Financial Reporting Standards Work Book &Guide, London, 2006, p.62.

د. يطلب المعيار من المنشآت بالإصول الضريبية المؤجلة للتبعات الضريبية المستقبلية الخاصة بمعاملات سابقة، وهناك بعض الإستثناءات من هذة القاعدة العامة.

هـ. منع الإعتراف بالضرائب المستحقة علي الأرباح غير الموزعةللمنشآت التابعة والزميلة.

وقد نص المعيار عند تقديم التقاريرعن التدفقات النقدية بخصوص ضرائب الدخل علي مايلي[1]:

(يجب الإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناشئة عن الضرائب المدفوعة من الدخل ،ويجب تصنيفها كتدفقات من النشاطات التشغيلية مالم يتم التعرف عليها بشكل محددعلي إنها نشاطات إستثمارية أو تمويلية).

(1) د.محمد محمود ذيب،*مرجع سابق*،2005م،ص82.

المبحث الثالث

مفهوم نظام التقدير الذاتي متطلبات وشروطه ومزاياه

أولا: مفهوم نظام التقدير الذاتي:

لقد تم إعتماد إسلوب التقدير الإداري بأنواعة المختلفة وتسمياته المتعددة (الإداري ،الجزافي،) ولفترة طويلة من الزمن مع نشوء الضرائب المباشرة وتحديدا ضريبة الدخل ،بموجبة يتقوم الإدارة الضريبية بنفسها بتقدير الوعاء الضريبي وفرض الضريبة الواجبة السداد، حيث أن نتيجة التطبيق العملي تبين وجود العديد من السلبيات التي يكرسها هذا النظام منها إحتمالية أن لا يؤدي إلي فرض الضريبة علي الدخل أو الإيراد الحقيقي ،كما إنه يساوي بين المكلف الملتزم وغير الملتزم ،في الوقت الذي يكبد الإدارة الضريبية تكاليف كبيرة ، وقد يؤدي إلي تعسف الإدارة الضريبية وعدم تحقيق العدالة الضريبية[1].

تمشيا مع الفكر الضريبي الحديث تم التحول والإنتقال التدريجي من نظام التقدير الإداري إلي نظام التقدير الذاتي بأعتبار أن الممول هو أهم حلقاته ومحور إهتمامه وله مدخلات ومعالجة ومخرجات حيث تقوم الأنظمة الضريبية الحديثة على الالتزام الطوعي الذي يعنى أن المكلفين يقومون طواعية بأداء ما عليهم من التزامات ضريبية ويتم تحقيق الالتزام الطوعي من خلال تطبيق نظام التقدير الذاتي.

عرف نظام التقدير الذاتي بأنه " نظام يمتثل بموجبه الممولون لالتزاماتهم الضريبية الأساسية دون تدخل من أحد المسئولين الضريبيين على أن يكون دور هؤلاء المسئولين هو تزويد الممولين بالمعلومات وسبل التوعية بالتزاماتهم الضريبية [2].

كما يقصد بالتقدير الذاتي قيام المكلفون الذين يتوفر لهم قدر معقول من المشورة الضريبية بحساب التزاماتهم الضريبية وملء الإقرارات الضريبية ثم تقديمها والمدفوعات لإدارة الضرائب وقد يخضعون بعد ذلك للفحص و التدقيق [3] ،مما سبق يتضح أنه وفي نظام التقدير الذاتي فان عملية قياس وحساب الضريبة تتم بواسطة الممولين أو المكلفين الذين ينبغي عليهم إعداد إقراراتهم الضريبية بدقة وتقديمها طواعية مع المدفوعات المستحقة للإدارة الضريبية والتي يقتصر دورها على توعية المكلفين والممولين بالتزاماتهم وتقديم المشورة الفنية وكذلك الفحص والمراجعة لمن لا يلتزمون بمسئولياتهم

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

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

(3) Jean- paul Bodin ,Self Assessment ,working paper ,vat work shop- AbuDhubi, May2006,p3.

الضريبية وتطبيق الجزاءات المقررة قانونا عليهم وبالتالي فهو يختلف عن نظام التقدير الإداري الذي تقوم فيه الإدارة الضريبية بقياس وحساب الضريبة عن طريق الفحص الشامل لجميع الإقرارات الضريبية المقدمة والمستندات والبيانات التي اعدت منها الإقرارات وإصدار التقديرات ولذلك تكون الثقة محدودة أو منعدمة بين الإدارة الضريبية والممولين والمكلفين ، بينما يعتبر توفر عامل الثقة من الخصائص الأساسية لنظام التقدير الذاتي[1].

ويستنتج الباحث من خلال التعريفات السابقة أن نظام التقدير الذاتي يعني قيام المكلف بتقدير إلتزاماته الضريبية بإستخدام نموذج البيان الضريبي (الإقرار الضريبي) الذي يعلن من خلاله دخله الإجمالي ويقدم هذا الإقرار إلي الإدارة الضريبية مع دفع كافة إلتزاماته الضريبية المستحقة عليه في موعدها المقرر،كما يتبن أن تطبيق نظام التقدير الذاتي ينتج عنه وعاء ضريبي عادل إذا تم بطريقة صادقة وأمينة تعكس الواقع المالي والإقتصادي للمكلف بصورة واقعية ،فهو أدري الناس بطبيعة نشاطة وظروف عمله وأرباحه مما يحمي المكلف من تعسف الإدارة الضريبية في تقدير دخله الصافي وتشخيص مقدرته الفعلية للدفع ويخفض عبء الإمتثال من حيث الجهد والوقت والتكلفة سواء علي المكلف أو الإدارة الضريبية.

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

1. **مفهوم الإلتزام الطوعي (الإلتزام أو الإمتثال الضريبي):**

يعنى مفهوم الإمتثال الطوعى رغبة دافع الضريبة للإمتثال للقوانين وأحكام التشريعات الضريبية طواعية، وقد تم التأكيد على أن هذا المفهوم يلقى على كاهل دافع الضريبة إلتزامات ثلاث هى[2].

أ. ملء وإحضار الإقرارات فى المواعيد المحددة.

ب. القدير بدقة عن ما ورد فى الإقرار.

ج. دفع الضريبة المستحقة طواعية وفى المواعيد المقررة.

وفى هذا الإطار فإن على دافع الضريبة مسئولية ربط الضريبة على نفسه ،ولذا جاء إختيار موضوع الإمتثال الطوعى لدى صغار دافعى الضرائب نتيجة لأهميته حيث تشكل أنشطة الأعمال الصغيرة حوالى 90% من الأعمال فى معظم الدول النامية والمتقدمة على حدٍ سواء.

(1) (DECD) Tax Administration in OECD Countries; Comparative Information Services (CTPA) , Centre For Tax policy and administration , October (2004).

(2) أوليفييه وآخرون،ص 40.

وتم تعريفه ببساطه بأنه يتعلق بدرجة إلتزام دافعي الضرائب أو الممولين بالقوانين الضريبية من خلال تعزيز المدخل الإقتصادي والسلوكي لتحقيق أهداف السياسة الضريبية[1].

عرفت لجنة بازل الإمتثال الطوعي بأنه وظيفة مستقلة تقوم بتحديد وتقديم النصح والإرشاد والمراقبة ورفع التقارير حول مخاطر الإمتثال(كنتيجة لعدم الإمتثال) والتي تتضمن مخاطر عدم الإلتزام بالقوانين نتيجة الإخفاق بالإلتزام بالقوانين والأنظمة وقواعد السلوك والممارسات المطبقة[2].

من التعريف أعلاه يتضح أن:

أ. تركيبة وظيفة مراقبة الإمتثال تستند إلي الإستقلالية.

ب. وظيفة مراقبة الإمتثال هي التأكد من الإلتزام والإمتثال بالآتي:

- القوانين والأنظمة والتعليمات والمعايير سواء الصادرة داخليا أو خارجيا.
- معايير السلوك المهني.
- المسؤولية عن تحديد وتقييم ومراقبة عناصر مخاطر عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة ،والتعليمات ،والمعايير ،قواعد السلوك، والممارسات المطبقة ،ورفع التقارير اللأزمه حيال ذلك إلي مجلس الإدارة والإدارة العليا.

2. **محددات الإلتزام الطوعي:**

فيما يلي محددات الإلتزام الطوعي[3]:

أ. العوامل الإقتصادية:

- أسعار الضريبة.
- الفحص الضريبي.
- الإنفاق الحكومي.

ب. العوامل المؤسسية:

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

---

(1) Simon James and others, Tax compliance, self assessment and Tax administration in new Zealand, Journal of finance and management in public services vol2,no2,2010,p.29.

(2) أ. بسام موسي سلمان،الإمتثال في المصارف ودوره في حمايتها، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ،مجلة الدراسات المالية والمصرفية ،مجلد 21، العدد الثالث، 2013م،ص13.

(3) Mohd Rizal Palil , tax knowledge and tax compliance determinants in self assessment system in Malaysia ,PHD in accounting and finance unpublished, University of Birmingham,2010,p.182-204

ج. العوامل الإجتماعية:

- الموقف الإثني.
- العدالة والمساواة.
- تغيير السياسات الحكومية .

ويري الباحث أن عملية الإلتزام الطوعي أو الضريبي تحتاج إلي عمل إيجابي من قبل الممولين أودافعي الضرائب للقيام بواجباتهم والتزاماتهم القانونية ومحاولة جادة لتطوير الإدارة الضريبية مع مقاومة وموازنة لتشجيع الإلتزام الضريبي وردع عدم الإلتزام الضريبي بكافة الوسائل المتاحة.

ثانيا :مزايا نظام التقدير الذاتي:

إن تطبيق نظام التقدير الذاتي يحقق العديد من المزايا للإدارة الضريبية وللممولين والمكلفين التي من أهمها [1]:

1. إتاحة الفرصة للتحصيل المبكر وزيادة الإيرادات الضريبية خصوصا إذا ما اقترن ببرامج فعالة للفحص و المراجعة.
2. تخفيض تكاليف الإدارة الضريبية بسبب عدم الحاجة للفحص ومراجعة كافة المكلفين كما هو الحال في نظام التقدير الإداري حيث يتم التركيز على الأقلية من المكلفين الذين يمثلون مصدر خطر لعدم التزامهم بمسئولياتهم الضريبية .
3. تدعيم عامل الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين نتيجة للتمييز في المعاملة بين المكلفين والممولين الملتزمين وغير الملتزمين .
4. يسمح بإعادة تخصيص الموارد البشرية المتاحة لدى الإدارة الضريبية.
5. يساهم في الحد من التكاليف المترتبة على الممولين والمكلفين في حالة تبسيط النماذج والإجراءات.
6. يحد من الفساد حيث يلغى الحافز على الطعون بشأن الإلتزامات الضريبية.
7. الحد من النزاعات والاستئنافات و الطعون ما يترتب عليها من تأخير للإيرادات وتوفير الوقت للمكلفين و للممولين.
8. الحد من حالات التهرب الضريبي بسبب ما يتميز به من عدم التهاون في تطبيق القانون.

---

(1) راجع :

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

ثالثا: متطلبات ومقومات وشروط نظام التقدير الذاتي:

بسبب التحول الجزري في النظام الضريبي من الإدارة الضريبية إلى الممولين والمكلفين وحتى يحقق النظام المزايا المذكورة أعلاه فلا بد من توفر مجموعة من الشروط والمتطلبات الأساسية في النظام الضريبي الذي يأخذ بنظام التقدير الذاتي ويمكن إبرازها فيما يلي[1]:

1. توفر قانون ضريبى بسيط ومستقر ورادع.
2. خدمات جيدة ومتكاملة بما فيها توفير المعلومات تتيحها الإدارة الضريبية للممولين والمكلفين.
3. تطبيق إجراءات بسيطة للإقرار الضريبي ولدفع المستحقات من خلال تصميم استمارات مبسطة.
4. وجود نظام فعال لإنفاذ التحصيل وتصميم برامج فعالة للفحص الضريبي والمراجعة.
5. ضمان مراجعة مستقلة للقرارات المتخذة بواسطة نظام فعال للطعن والتظلم.
6. توفر شبكة معلومات قومية تساعد في ربط الديوان بالجهات الحكومية ذات الصلة من خلال الرقم التعريفي للممولين.
7. حوسبة النظام الضريبي.

رابعا: فعالية نظام التقدير الذاتي:

لقد أشرنا سابقا إلي متطلبات ومقومات لاغني عن إيجادها للقول بأننا أمام نظام تقدير ذاتي متكامل من حيث العملية ودور الإدارة الضريبية فيها ،هنالك العديد من العوامل التي يجب أن توافرها للحكم علي فعالية النظام وهي كما يلي:

1. وجود طرف ثالث خارجي مصرح له ومجاز لمساعدة المكلفين علي الإلتزام أو الإمتثال الضريبي وبالتالي تعزيز الدعم المؤسسي الإدارة الضريبية.
2. وجود نظام فوترة متكامل وسجلات ممسوكة بحسب الأصل والنص علي قواعد ومعايير محاسبية محدده يتم الإلتزام بها عند الإعتراف بالعناصر المحاسبية والقياس وعرض القوائم المالية ،الأمر الذي يمكن المكلف من التصريح عن دخله بدقة ويمكن إيضا الإدارة الضريبية من إجراء فحص فعال.
3. وجود نظام حوسبة فعال قادر علي كشف حالات الغش والإحتيال وعدم الإمتثال.
4. وجود كوادر من الفاحصين والعاملين في الإدارة الضريبية مؤهلة ومدربة علميا وعمليا.

---

(1) د.صلاح عمر عبد الغني،مرجع ،سابق،ص 105.

خامسا:المشكلات والتحديات والمخاطرالتي تواجه نظام التقدير الذاتي:

1. المشكلات:

هنالك العديد من المشكلات والتحديات التي تواجه نظام التقدير الذاتي وخصوصا في الدول النامية بسبب ضعف أنظمتها الضريبية مما يؤثر على فعالية النظام في تحقيق أهداف القياس ومن أهم هذه المشكلات ما يلي[1]:

أ. **إنخفاض مستوي الوعي الضريبي لدي الممولين.**

- الشعور بعدم المساواة أمام القانون وضعف الإنفاق الحكومي وتدني الخدمات العامة نحو التعليم والصحة والأمن.
- إرتفاع نسبة الأمية وضعف الثقافة الضريبية.
- الخبرات المتوارثة بشأن التعسف في الجباية.
- شعور بعض الممولين أن الزكاة تغني عن سداد الضريبة.

ب. **تضارب الأهداف بين الإدارة الضريبية والممولين والمحاسبين:**

- **هدف الإدارة الضريبية:** هو تحقيق الربط الضريبي المستهدف وتدعيم الثقة بينها وبين المجتمع الضريبي من خلال تحقيق العدالة الضريبية.
- **هدف الممولين:** هو تخفيض العبء الضريبي إلي أكبر قدر ممكن.
- **هدف المحاسبين:** هو حماية أنفسهم من المساءلة القانونية عن طريق حصر مسئولياتهم في حدود ضيقة والقاء معظم المسئولية علي الممولين.

2. التحديات: Challenges

وفيما يلي أهم هذه التحديات[2]:

أ. عدم توفر القدرات اللازمة للقيام بتحديد مخاطر الالتزام الأساسية وكذلك التعامل مع حالات عدم الالتزام من جانب الممولين و المكلفين .

ب. صعوبة وضع إستراتيجيات تتوفر لها الفعالية لتحقيق الالتزام بأحكام التشريع من جانب الممولين والمكلفين.

---

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

(1) راجع:

- رمضان عبد العال ، التقدير الذاتي يبحث عن ثقة الممولين ، مجلة الثقافة الضريبية ، مرجع سابق ص 32.
- International Monetary Fund , Tax Administration and the Small Tax payer , IMF PolicyDiscussion Paper , May 2004 , P 8.

ج. شريحة صغار التجار اغلبهم أميون ولا يمكنهم الإلتزام بالسجلات والدفاتر بالشكل المطلوب.

د. معظم منشآت الأعمال وخصوصا في القطاع الخاص لا تقر بجميع معاملاتها وأنشطتها بالإضافة إلى عدم توفر شروط التقدير الذاتي لدى الكثير منها .

بسبب وجود هذه التحديات فان خبراء المنظمات الدولية الاقتصادية والإدارية يوصون بتطبيقه تدريجيا عن طريق تطبيقه أولا على الأنشطة الكبيرة التي تملك القدرة على الوفاء بالإلتزامات التي يفرضها النظام والتي من أهمها إمساك الدفاتر والسجلات المحاسبية وكذلكالأنشطة التي يمكن مراقبتهاعند المنبع كأنشطة الاستيراد و التصدير.

3. **المخاطر:**

أ. يلقي عبء الإثبات علي مصلحة الضرائب.

ب. يحتاج إلي نظام معلومات كفء.

ج. يعتبر الضريبة المسدده من واقع الإقرار هي الضريبة النهائية مالم تثبت المصلحة عكس ماورد به.

يري الباحث أن مشاكل وتحديات ومخاطر نظام التقدير الذاتي تنعكس سلبا علي تخفيض الإيرادات الضريبية وبالتالي تساعد الممولين علي التهرب والتجنب الضريبي الذي يؤدي بدورة إلي إنخفاض مستوي الإلتزام الطوعي.

سادسا: إرتباط نظام التقدير الذاتي بالضريبة على القيمة المضافة:

تعتبر الضريبية علي القيمة المضافة من أحدث التشريعات الضريبية وقد أرتبط تطبيقها بنظام التقدير الذاتي الذي أصبح منحي عالميا للإصلاح الضريبي كقرار إستراتيجي للدول النامية والمتقدمة علي حد سواء[1]،وأن هذه الضريبية بهذه الصفات تصلح بأن يكون لها الأثر الإيجابي في إصلاح النظام الضريبي العام لكثير من الدول وذلك بزيادة الأيرادات ومصدر حقيقي لتوفير المعلومات لأغراض التحاسب الضريبي،حيث تقوم الأنظمة الضريبية الحديثة علي الإلتزام الطوعي والذي يعني أن المكلفين يقومون طواعية بالإلتزام النظم واللوائح والقوانين والتشريعات الضريبية بالإضافة إلي الإلتزام بمبادئ المحاسبة ومعايير المراجعة الدولية عند إعداد التقارير المالية لأغراض التحاسب الضريبي في ظل تطبيق نظام التقدير الذاتي،عليه يعتمد نظام الضريبة على القيمة المضافة كأحد الأنظمة الضريبية الحديثة في القياس بصورة أساسية على نظام التقدير الذاتي وقد ارتبط تطبيق

(1) د. عبد القادر محمد أحمد صالح، تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في السودان، دراسة تطبيقية في إستراتيجية تطبيق القرار، بحث دكتوراه في إدارة الأعمال غير منشور، جامعة الخرطوم ،2006م،ص105.

النظام في معظم البلدان بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة . فالضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة تقوم أساسا على حسابات المكلفين وتعتمد على التقدير الذاتي وعليه فعند الرغبة في إستحداث الضريبة في اى بلد فانه يجب التفكير في كيفية تنفيذ المبادئ و الشروط الأساسية للتقدير الذاتي باعتباره يمثل الأساس في نجاحها بالإضافة إلى ان التقدير الإداري لا يتلاءم مع التزامات ضريبة القيمة المضافة الشهرية و الربع سنوية[1].

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

1. **المفهوم العام للضريبية علي القيمة المضافة:**

عرفها (shoup)بأنها :ضريبية علي القيمة التي تضيفها المؤسسة من خلال نشاطاتها من السلع والخدمات التي تشتريها من المؤسسات الأخري والحقيقة إنه يمكن توصيف ضريبية القيمة المضافة حسب نظرة المشرع إليها وإختياره للمفهوم الذي يتفق مع فلسفته الإقتصادية ، وقبل أن أبين المفاهيم لضريبية القيمة المضافة يجدر تبيان أهمية القيمة المضافة كما يلي[2]:

ت. يوصل إنجازات المؤسسة إلي الأطراف المعنية بشكل فعال.

ث. تعتبر القيمة المضافة مقياسا مفيدا للمخرجات عند حساب إنتاجية رأس المال والعمل.

ج.تساعد بيانات القيمة المضافة علي إتخاذ القرارات الإستراتجية.

كما عرفت بأنها ضريبية عير مباشرة علي الإستهلاك تفرض علي المبالغ التي يدفعها المستهلك النهائي ثمنا للسلع والخدمات[3].،حيث تساهم الضريبية علي القيمة المضافة بحوالي ربع إجمالي الإيرادات الضريبية الكلية،علما بأن متوسط نسبة مساهمة الفاقدالإجمالي تتراوح ما بين 12%-30% من إجمالي الإيرادات في الدول التي وفرت المناخ الملائم لتطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة[4].

---

(1) Jean – Paul Bodin , Self Assess ment Opcit , p 23.

Shoup,C.and others,report on Japanese Taxation by the shoup mission ,Gerneral head quarter

(2) ,kassoumipublishing co.Tokyo,1985,p1.

(3)Ministry of finance ,Taxation in the Netherlands,2002,p13.

(4) د. حسن بشير محمد نور، الضريبة على القيمة المضافة وآثار تطبيقها في السودان ، الخرطوم ،شركة الظلال ، 2001م ، ص 41.

ويري آخرون بأنها الفرق بين تكلفة المدخلات (مشتريات المواد أو الخدمات) وقيمة المخرجات والزيادة في القيمة السوقية نتيجة العمليات التشغيلية التي قامت بها المنشأة بسبب مساهمة كل من مجهودات العاملين والأشخاص الممولين لرأس المال[1].

2. **طرق تقدير الضريبية:**

أ. الطريقة التقليدية

- التقدير الإداري المباشر.
- طريقة المظاهر الخارجية.
- طريقة الإقرارات المقدمة من الممول.
- طريقة التقدير الإيجازي.

ب. **الطرق الحديثة:**

التقدير الذاتي: الذي تم تناوله في صدر هذا الفصل آنفا.

(1) وثيقة أعدت لمؤتمر روما للحوار الدولي حول القضايا الضريبية المعني بالضريبة علي القيمة المضافة 2005م.

خلاصة الفصل الثالث

تناول الباحث من خلال هذا الفصل الإطارالعام لمفهوم وأهداف وإركان ومحددات النظام الضريبي من خلال ثلاثة مباحث هى:

المبحث الأول:

تناول الباحث من خلال هذا المبحث الإطار العام لمفهوم وأهداف وأركان ومحددات النظام الضريبي والخصائص الواجب توافرها فيه،وإنتهي المبحث في أن يعمل بكفاء وفاعلية طبقا للمحددات والمؤشرات الأقتصادية والسياسية ومستوي التقدم الإقتصادي والتي تمكنه من تحقيق أهدافه المرجوة في زيادة الإيرادات الضريبية وتخفيض تخاطرها إلي أدني مستوياتها.

المبحث الثاني:

تتناول الباحث من خلال هذا المبحث العلاقة بين المفاهيم المحاسبية والمفاهيم الضريبية العامة وهي التفرقة بين الربح المحاسبي فيما يتصل بمبادئ ومعايير المحاسبة والمراجعة الدولية والربح الضريبي يتصل الأمر بالنواحي الفنية والتشريعية والتطبيقية بإعتبار أن المفاهيم المحاسبية هي الأساس الذي يعتمد عليه الفحص الضريبي كآلية لإدارة وتحديد المخاطر الضريبية حيث يمكن من تحقيق الربط الضريبي بسهولة ويسر.

وإنتهي المبحث في تصحيح مسار الممولين من خلال تفعيل تفعيل دور الفحص الضريبي كآلية رقابية فعالة لأدارة مخاطر عدم الإلتزام بهدف زيادة كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي والإيرادات الضريبية.

المبحث الثالث:

تناول الباحث من خلال هذا المبحث مفهوم نظام التقدير الذاتي ومتطلباته وشروطه ومزاياه ، وذلك بالتركيز علي إهم المحاور التي يرتكز عليها نظام التقدير الذاتي ،إنتهي المبحث في أن توفر متطلبات نظام التقدير الذاتي يؤثرعلي كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي ويحد من المخاطر الضريبية في أدني مستوياتها ،في حين أن عدم توفرها يؤدي إلي فشل وإنهيار نظام التقدير الذاتي برمته والذي يعتبر منحي عالميا تبنته أكثر من مئتان دولة في العالم لما يتميز به من مزايا في تعظيم الإيرادات الضريبية.

الفصل الرابع

الدراسة التطبيقية

المبحث الأول : نبذة تعريفية عن المركز الضريبي للشركات الكبرى.

المبحث الثاني: تحليل البيانات وإختبار الفرضيات.

المبحث الثالث : مقترح نموذج توثيق وتوحيد إجراءات الفحص الضريبي

المبحث الأول

الدراسة التطبيقية

نبذة تعريفية عن المركز الضريبي الموحد للشركات الكبرى:

تبنى ديوان الضرائب في السنوات الأخيرة فكرة صندوق النقد الدولي التي تهدف للإنتقال التدريجي من نظام التقدير الإداري إلى نظام التقدير الذاتي.

في عام 2003م وفي إطار جهوده الرامية لترقية الأداء وتطويره ليواكب التحديات الحالية والمستقبلية الإقليمية والعالمية وحركة الإصلاح الإداري و الضريبي بالديوان نشأت فكرة المركز الضريبي الموحد حيث نفذت الفكرة على مراحل وتم إختيار الملفات على أساس رقم الأعمال ،حيث تم إنشاء المركز الضريبي الموحد للشركات الكبرى في مارس 2004م ، ثم المركز الضريبي الموحد للشركات الوسطى في مارس 2005م وأخيراً الشركات الصغرى في يونيو 2006م[1].

لقد أنشأت هذه المراكز لتوفي بالأغراض والأهداف التالية :-

- زيادة الإيرادات الضريبية لمقابلة التزامات الدولة المتزايدة يوماً بعد يوم وخاصة بعد اتفاقية السلام .
- تطوير ورفع كفاءة الجهاز الضريبي لمواجهة المتغيرات الاقتصادية المحلية والخارجية .
- إستحداث نظم وأساليب جديدة لتقديم خدمات ضريبية متكاملة بأقل تكلفة وجهد .
- إعداد وتجهيز الكوادر الإدارية والقيادية القادرة على تنفيذ أساليب التطوير المستحدثة في العمل الضريبي (المفتش الشامل) وتوحيد الملف الضريبي .
- إستخدام التقنية الحديثة لكافة الإجراءات والعمليات التي تتم في المراكز لتقديم خدمات سريعة بأقل تكلفة.
- توفير قاعدة موحدة للمعلومات وربط المراكز بالجهات الإيرادية نحو (الجمارك ، المالية ، التجارة الخارجية).
- تقديم خدمة ضريبية متكاملة في الوقت المناسب وبأقل جهد وتكلفة .
- توحيد وتبسيط الإجراءات الضريبية.
- توفير المعلومات الكافية والاستجابة الفورية لإستفسارات الممولين التي تساعدهم على تقديم إقرارات خدمية صحيحة وسليمة ولإصدار تقديرات واقعية مما يؤدي إلى تقليل حجم المنازعات الناتجة من نقص المعلومات.

---

(1)أحمد الضى عبدالله ،مرجع سابق ،ص74.

وفي عام 2006م أصدر الأمين العام قراراً إدارياً شكل بموجبه لجنة لقيام المراكز الضريبية الصغرى بناء على توصية صندوق النقد الدولي حسب الدوائر الجغرافية كما يلي[1]:-

أ. المركز الضريبي الموحد – الخرطوم.

ب. المركز الضريبي الموحد – أم درمان.

ج. المركز الضريبي الموحد – بحري.

كما أصدر الأمين العامديوان قراراً إدارياُ يلزم بتطبيق نظام التقدير الذاتي وذلك اعتباراً من سنة 2007م بالمركز الضريبي الموحد للشركات الكبرى والوسطى، وأصدر أيضا قرار بتأسيس المركز الضريبي الموحد الخرطوم(شمال، وجنوب)حسب الدوائر الجغرافية إعتبارا من 2009م.

وأخيرا فقد أصدر السيد الأمين العام قرار يناير 2016م قضي بموجبة إنشاء المركز الضريبي الموحد الخرطوم غرب إستكمالا للإنتقال التدريجي لتطبيق خطة نظام التقدير الذاتي.

المركز الضريبي الموحد – الشركات الكبرى:

في عام 2003م وفي إطار الجهودالرامية لترقية الأداء وتطويره ليواكب التحديات الحالية والمستقبلية الإقليمية والعالمية وحركة الإصلاح الإداري و الضريبي بالديوان نشأت فكرة المركز الضريبي الموحد كفلسفة لإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية ، فقد نفذت الفكرة على مراحل وتم إختيار الملفات على أساس رقم الأعمال لعدد 300 شركة،حيث تم إنشاء المركز الضريبي الموحد للشركات الكبرى في مارس 2004م بهدف التحول التدريجى من نظام التقدير الإداري إلى التقدير الذاتي حسب توصية صندوق النقد الدولي الخاصة بإستراتيجية تحديث الإدارة الضريبية أي الإنتقال التدريجى من نظام الضريبة حسب النوع إلى نظام الضريبة حسب المهام أو الوظيفة ،حيث تساهم الشركات الكبرى بحوالي (70% ،80%) من إجمالي حصيلة الإيرادات الضريبية لعدد 560 ملف علما بأن الضريبية علي القيمة المضافة تساهم بحوالي 65% من إجمالي الإيرادات الضريبية و2% من الناتج المحلي الإجمالي(GDP).

يتكون هيكل المركز الضريبي الموحد من الإدارات الآتية :-

1. الحصروالمسح والمعلومات:

يعتبر قسم المعلومات من أهم أقسام مصلحة الضرائب فهو الشريان الرئيسي الذي يقوم بمد كل الأقسام الأخرى بالمعلومات لأغراض التقديرات التي يصدرها ديوان الضرائب[2].

(1) أوليفييه بينون وآخرون،مرجع سابق، 2006م .

(2) لجنة دراسة وأساليب تحديث العمل وإعادة النظر في الهيكل الضريبي لمصلحة الضرائب ، مرجع سابق،ص50.

كما تقدم هذه الإدارة من جهود جبارة في سبيل توفير المعلومات المحلية والخارجية من مصادرها المختلفة في الزمن المناسب لأغراض الفحص والمراجعة.

أهمية المعلومات:-

تعتبر أهمية المعلومات في بناء تقدير ضريبي سليم يراعي العدالة الضريبية كما يقلل من المنازعات بين الإدارة الضريبية والممولين ويقلل أيضاً من نفقات الجباية.

2. **إدارة خدمات المكلفين:**

هي الإدارة التي تقدم كافة الخدمات الضريبية للمكلفين لمساعدتهم في الوفاء بالتزاماتهم الضريبية من خلال توعيتهم بأحكام القوانين والتشريعات وتعديلاتها ولوائح الضرائب التنفيذية ،كما تقوم الإدارة بالإجابة عن كافة الاستفسارات والتساؤلات والشكاوي التي ترد من المكلفين.

وتعتبر هذه الإدارة بمثابة قناة اتصال بين ديوان الضرائب ومجتمع الضريبة الذي يتمثل في الغرف التجارية والصناعية والاتحادات وجمعيات المستثمرين ورجال الأعمال إضافة إلى النقابات المهنية المختلفة [1].

أ. **أهمية إدارة خدمات المكلفين**

- ضمان سلامة تطبيق القوانين الضريبية بما يحقق كفاءة وعدالة النظام الضريبي.
- تحقيق رضا المكلفين ومد جسور لثقة بين المستهلكين وإدارة الديوان.
- المساهمة في رفع شبهة الالتزام الطوعي للمكلفين.
- تحسين صورة ديوان الضرائب من خلال رأي عام مساند للضريبة .
- توعية المكلفين بأهمية أمساك دفاتر وسجلات محاسبية منتظمة والتعامل بالفواتير الضريبية.

ب. **مهام إدارة المكلفين:**

تقوم إدارة خدمات المكلفين بالمهام التالية :

- تهيئة مناخ التعامل من المكلفين والديوان من خلال تعريفهم بحقوقهم وإجبارهم وتزويد المكلفين بالمعلومات والرد على الاستفسارات والتساؤلات الواردة من المكلفين.
- توعية وإرشاد المكلفين عن طريق تقديم مواد التوعية اللازمة لهم .
- تلقي الشكاوي من المكلفين واتخاذ الإجراءات اللازمة حيالها.

(1) دراسة احمد الضى عبدالله، ، مرجع سابق،2009م،ص 75.

- عمل الدراسات والبحوث التي من شأنها تلافي المشكلات التي تواجه المكلفين ومخاطبة الجهات المعنية إذا لزم الأمر.

3. **إدارة التحصيل:**

أنشأت هذه الإدارة بهدف متابعة التحصيل والدين والإسترداد حسب القطاعات وحيث تعتبرعملية تحصيل الضريبة في المقام الأول المحصلة النهائية ولكل من شأنه أن يؤدي إلى الارتقاء ورفع كفاءة الأداء وتزداد أهمية التحصيل لإرتباط الإيرادات الضريبية بالميزانية العامة باعتبارها مورداً هاماً من موارد الدولة. وهذا يعني أن أي نقص أو تدهور في التحصيل سيؤثر سلباً على الميزانية العامة ويحدث عجز وبالتالي خللاً في الاقتصاد القومي[1].

4. **إدارة الفحص والمراجعة:**

تم إنشاء هذة الإدارة حديثاً كآلية لمراقبة ومتابعة تحصيل الضريبة مع ظهور تطبيق الضريبة على القيمة المضافة حيث تقوم هذه الإدارة بعملية الفحص والمراجعة لأغراض الضرائب المختلفة كأسلوب حديث لإدارة مخاطر إيرادات الدولة والتي تتمثل في الفاقد الضريبي نتيجة لأشكال التهرب والتجنب الضريبي، حيث أخضعت إدارة الفحص القطاعات للمراجعة المتخصصة لعدد من الفاحصيين يرأسهم مشرف لكل قطاع نحو قطاع البترول ،وقطاع البنوك،وقطاع الإتصالات(خدمى)، والقطاع الصناعى والقطاع التجارى والذى يعتبر أكثر عرضة للمخاطر من غيره.

المعوقات والمشاكل التي واجهت إدارة المراكز بصفة عامة :-

أ. عدم توفر المعلومات الملائمة في الوقت المناسب

ب. عدم مصداقية الحسابات المراجعة كأساس للتقدير.

ج. زيادة حجم الفاقد الضريبي .

د. عدم إمساك دفاتر محاسبية منتظمة .

هـ. عدم وجود نظام محاسبي سليم يعول عليه لأغراض الفحص الضريبى .

و. ضعف الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين.

ز. عدم حوسبة النظام الضريبي.

5. **إدارة التقدير:**

تعتمد هذه الإدارة لأغراض تقدير الضريبة على المعلومات التي توفرها إدارة المعلومات من مصادرها المختلفة بعد فرزها وتحليلها وتوصيلها إلى داخل الملفات حيث تقوم إدارة التقدير

(1) لجنة دراسة وأساليب تحديث العمل ،مرجع سابق ،ص 79.

بمقارنتها مع المعلومات الواردة بالإقرارات التي يقدمها المكلفين ،وفى حالة عدم ورود أى معلومات فى مواعيدها المقرره تقدر الملفات إدارياً ، كما تعتمد على الحسابات المراجعة كأساس لتقدير الضريبة[1].

6. إدارة الطعون والإستئنافات:

تتولى هذة الإدارة مسئولية التحضير والبت فى الإستئنافات حسب مراحلها المختلفة وفقاً للقانون.

7. إدارة المخاطر والإلتزام الطوعي:

تعد إدارة المخاطر والإلتزام الطوعى إدارة وليدة لم تر النور بعد حيث تم إنشاؤها بقرار من الأمين العام بهدف إدارة الإبحاث وتحليل المخاطر وإدارة البرامج ومتابعة الفحص بالإضافة إلى إدارة التقنية والمعلومات وتحسين العلاقات مع الممولين.أما فيما يتصل بالإجراءات الفنية المتعلقة بالفحص الضريبى لم تأتى أكلها حتى الأن بالرغم من أن الفحص الضريبى يمثل أهم متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتى وأهم حلقاتة حيث تعتبر إدارة المخاطر والإلتزام الطوعي هي أحد متطلبات نظام التقدير الذاتي وهي إدارة محورية تعمل علي توحيد الجهود من أجل دراسة تحليل المخاطر وفقا لسلوك ودوافع دافع الضريبة ومعايير إختيار الملفات لأغراض الفحص والمراجعة، علما بأن الدور المحوري لإدارة المخاطر والإلتزام الطوعى والذى لايزال يتم على نحو غير مؤسسى تحت طور التأسيس وعدم إكتمال حوسبته ، وأنه غير متجانس فى أداء الفاحصين وإتساع مساحة إجتهادهم فى تقدير الربح الخاضع للضريبة إضافة إلى إزدياد حالات التهرب والتجنب الضريبى الأمر الذى إستدعى إهتمام الباحث فى محاولة منه لإبراز دور الفحص الضريبى كآلية لإدارة المخاطر الضريبية، ومساعدة الإدارة الضريبية على إخضاعة لنظام إدارة المخاطر والإلتزام الطوعى ،حيث إنعقدت ورشة بتاريخ 2012/10/21- 2012/10/31م شاركت فيها بعثة صندوق النقد الدولي وممثلي الإدارات والمراكز الضريبية بغرض إستحداث الإدارة المخاطر والإلتزام الطوعي في الهيكل التنظيمي للديوان ،وتم من خلال الورشة تحديد مهام وأهداف الإدارة وإختصاصاتها مع عرض التجربة اللبنانية وتقديم مقترحات تتعلق بمهام وإختصاصاتها في البيئة السودانية وفقا لأنواع المخاطر وطبيعة الأنشطة حسب القطاعات الإقتصادية والممولين وكذلك موقع الإدارة في الهيكل التنظيمي،تم أيضا عرض توصيات الورشة علي المدراء العاميين والإستماع لأرائهم ومقترحاتهم.

(1) المرجع السابق ، ص ص64-65.

عليه تم تشكيل لجنة ووحددت إختصاصاتها ومهامها علي النحو التالي[1]:

أ. تحديد ومراجعة معايير لإختيار الملفات لاغراض الفحص والمراجعة.

ب. وضع دليل لتوحيد إجراءات المراجعة.

ج. وضع خطة عملية لتحليل المخاطر.

د. السعي لحوسبة الديوان بهدف إرساء شبكة معلومات تساعد في تسهيل إنسياب المعلومات لاغراض تحديد وتحليل مخاطر الإيرادات الضريبية.

بناء عليه أصدر السيد امين عام ديوان الضرائب قرارا إداريا رقم(37 /2013م) بتاريخ 2013/05/30م والقاضي بإنشاء إدارة المخاطر والإلتزام الطوعي وتتبع رأسا لإدارة الفحص والمراجعة لتحقيق الأهداف التالية:

أ. توحيد إجراءات الفحص الضريبي.

ب. إدارة مخاطر الملفات الضريبية .

ج. زيادة الإمتثال أو الإلتزام الطوعي.

د. زيادة الإيرادات الضريبية والتحصيل المبكر.

واقع إدارة المخاطر والإلتزام الطوعي بالشركات الكبرى:

حسب المقابلة التي تمت مع مديرة المخاطر بالمركز أكدت أنه من واقع الممارسة العملية فإن إدارة المخاطرتقوم بإدارة مخاطر الملفات الضريبية وفقا لمعايير الإختيار علي النحو التالي[2]:

أ. تصنيف وتبويب الملفات (العاملة فقط) حسب القطاعات الإقتصادية (تجاري، خدمي، وصناعي).

ب. يتم إختيار الملفات بعد فرزها آليا عن طريق(excel) تصفية لاختيار الملفات وفقا لبعض المعايير المعمول بها وهي:

- تقديم إقرارات خالية.
- أرصدة دائنة متكررة.
- تقديم الإقرارات بعد إنتهاء المدة القانونية.
- حجم العمل.
- أرصدة دائنة كبيرة الحجم متكررة.

(1) ورشة عمل ،إدارة المخاطر والإلتزام الطوعي ،ديوان الضرائب وصندوق النقد الدولي،21-31 أكتوبر2012م.

(2) مقابلة مع الاستاذة إلهام الزبيرفتح الرحمن، مدير إدارة المخاطر بالمركز الضريبي الموحد للشركات الكبري، الخرطوم، 01/29/ 2015م.

- أنشطة لم يسبق فحصها.
- عدم حفظ الدفاتر و السجلات (نتائج الفحص السابقة).
- نشاط تحت التصفية.
- تقديم طلبات إسترداد.
- تعدد الفروع.

1. يتم توزيع الملفات المختارة حسب المعايير والتقرير عنها لإدارة الفحص والمراجعة لمعرفة الإنحرافات وتقصي أسبابها ومعالجتها.

المبحث الثاني

تحليل البيانات وإختبار الفرضيات

1. عرض وتحليل البيانات:

تناول الباحث في المبحث السابق نبذة تعريفية عن نشأة وتطور المراكز الضريبية بالتركيز علي المركز الضريبي الموحد للشركات الكبري ومساهمتة في تحقيق الربط المكتبي والتحصيل الفعلي العام للديوان خلال الفترة محل الدراسة ،حيث تناول الباحث مدخلان للدراسة التطبيقية (qualitative and quantative approach) ، تقارير الأداء الاقتصادي لديوان الضرائب الخاص بالمركز الضريبي الموحد للشركات الكبري التطبيق العملي خلال الفترة من 2010م حتي 2014م ،بالإضافة إلي المقابلات (Interviews).

مجتمع الدراسة:

يعرف مجتمع البحث بانه مجموعة من العناصر الطبيعية محل الدراسة التي يسعي الباحث أن يعمم عليها النتائج المتعلقة بالمشكلة محل الدراسة ، ويتميز مجتمع الدراسة بأنه من المحاسبيين والمراجعين والفاحصين وخبراء الضرائب الذين لهم علاقة بموضوع الدراسة حسب الخبرة العلمية والعملية، حيث إستخدمت الدراسة أسلوب الإحصائي (الأفقي) الذي يعتمدعلي إسلوب المقارنات وبالإضافة الي بنامج الإكسل(excel)، وفيما يلي عرض تحليل لبيانات تقارير الأداء الإقتصادي العام للديوان للأعوام من 2010م-2014م: **جدول رقم (1/2/3)**

مساهمة المركز الضريبي الموحد للشركات الكبرى في التحصيل والربط الفعلي العام بالاف الجنيه:

البيان	2010	2011	2012	2013	2014
الربط المكتبي	2.227.000	2.369.000	2.634.462	3.200.400	4830000
التحصيل الفعلي العام	2.395.252	2.371.793	2.934.380	4.003.921	4822354
نسبة التحصيل المكتبي	%107	%101	%112	%125	%110
نسبة التحصيل الفعلي العام	%70	%70	%69	%80	%70
معدل النمو	635.623	144.793	565.380	1.369.459	1.618.354
نسبة النمو	%36	%7	%24	%52	%51
فاقد المراجعة	343398	176.689	176.628	205.650	204.795
نسبة الفاقد المكتبي	%15	%8	%7	%6	%5
الفاقد الكلي العام	1.352647	1.801.624	1.480.512	425.263	1.102.086
نسبة الفاقد العام	%25	%10	%12	%48	%19

المصدر : إعداد الباحث من واقع تقارير الأداء الإقتصادي العام للديوان 2010م-2014م.

أ. **مساهمة الضريبية علي القيمة المضافة:**

جدول (2/2/3)

مساهمة القيمة المضافة وأرباح الأعمال في تحقيق الريط المكتبي:

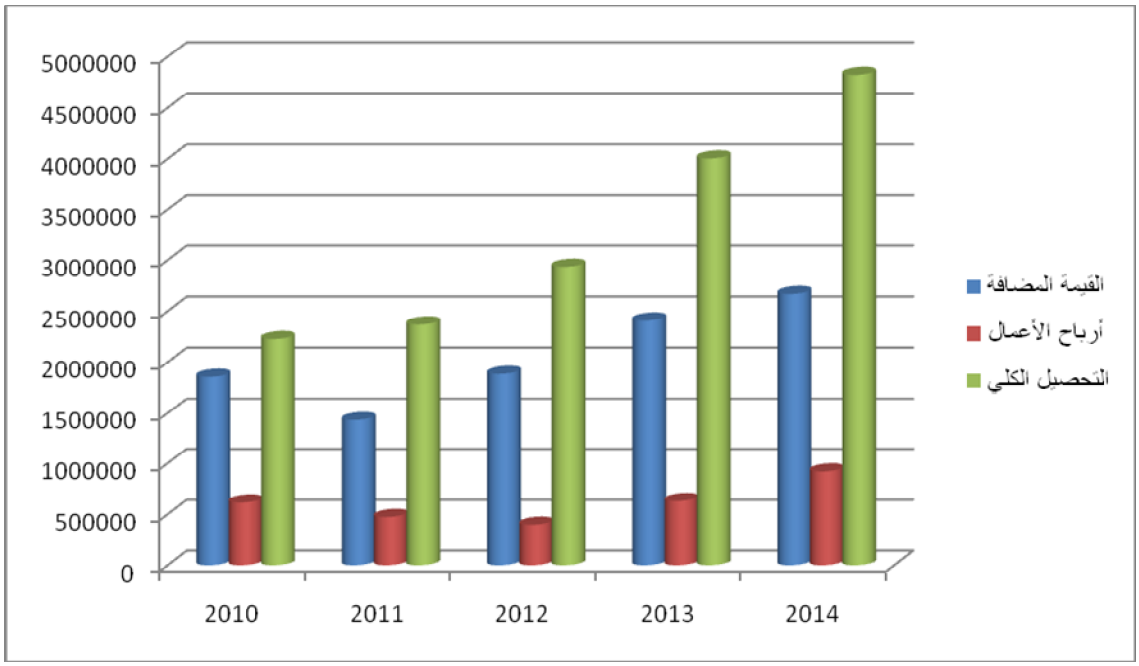
البيان	القيمة المضافة	نسبة القيمة المضافة	أرباح الاعمال	نسبة أرباح الأعمال	التحصيل الكلي
2010	1856000	%83	616010	%28	2227000
2011	1432293	%60	473000	%20	2369000
2012	1885203	%64	397626	%14	2934380
2013	2407744	%60	630260	%16	4003921
2014	2668086	%61	919490	%21	4380000

المصدر: إعداد الباحث من واقع تقارير الأداء الإقتصادي العام للديوان 2010م-2014م.

يلاحظ من الجدول أعلاه أن مساهمة الضريبة علي القيمة المضافة تمثل 70% كمتوسط من إجمالي التحصيل الكلي، بينما تساهم ضريبية أرباح الأعمال بنسبة 20% من التحصيل الكلي.
حيث زادت الإيرادات الضريبية في العام 2010م وإنخفضت في العام 2011م، وكذلك الحال بالنسبة لضريبية أرباح الأعمال لنفس الأعوام علي التوالي.

الشكل(9/1/1)

مساهمة ضريبة القيمة المضافة وضريبة أرباح الأعمال من تحصيل ربط الشركات الكبرى:



المصدر: إعداد الباحث من واقع تقارير الأداء الإقتصادي العام للديوان 2011م-2014م.

يلاحظ من تحليل الجدول (2/2/3) والشكل (9/1/1) تذبذب وتأرجح مساهمة الضريبة علي القيمة المضافة بالزيادة والنقصان حيث تراوحت ما بين 83% ،64%،60%،60%،61% علي التوالي خلال الفترة من 2010م وحتي 2014م، يري الباحث أن متوسط مساهمة ضريبة القيمة المضافة (65%) من إجمالي الإيرادات الضريبية وتساهم بحوالي(2%) من الناتج الإجمالي المحلي(GDP) من الإيرادات الضريبية، إذ تعتبر ضريبية القيمة المضافة المؤشر الدولي في ظل نظام التقدير الذاتي لتحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية في معظم أنحاء العالم للدول التي تبنت نظام التقدير الذاتي وإرتباطها بعملية الفحص والمراجعة منذ نشأتها الأولي وعلي ضوء مخرجات وثيقة مؤتمر روما المعني بالضريبة علي القيمة المضافة عام 2005م فإن نسبة المخاطر الطبيعية للإيرادات الضريبية تتراوح مابين 12% إلي (30%) من إجمالي الإيرادات الضريبية ، حيث أن النسبة من 1% إلي 12% تعكس كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي وبالتالي إنخفاض مخاطر الإيرادات الضريبية ،بينما تمثل النسبة من 13% إلي 30% نسبة المخاطر الطبيعية لإجمالي الإيرادات الضريبية.

ب. **معدل نمو الإيرادات الضريبية:**

جدول (3/2/3)

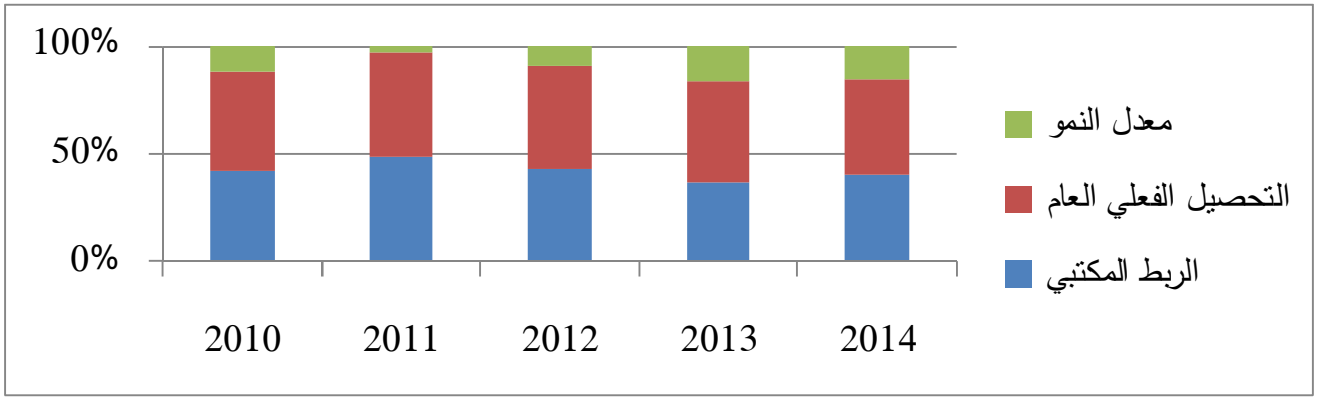
كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي في تحقيق الربط المكتبي:

السنة	نسبة الربط المكتبي	نسبة التحصيل الفعلي العام	نسبة معدل النمو
2010	%107	%70	%36
2011	%101	%70	%30
2012	%112	%69	%24
2013	%125	%80	%52
2014	%110	%70	%51

المصدر :إعداد الباحث من واقع تقارير الأداء الإقتصادي العام للديوان 2010م-2014م.

الشكل(10/1/1)

مساهمة الفحص الضريبي في تحقيق الربط المكتبي والتحصيل الفعلي العام وزيادة الإيرادات الضريبية:



المصدر : إعداد الباحث من واقع تقارير الأداء الإقتصادي العام للديوان 2010م-2014م.

يلاحظ من الجدول رقم (3/2/3) والشكل (10/1/1) كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي وذلك من خلال تحقيق الربط المكتبي للشركات الكبرى خلال الفترة محل الفحص والمراجعة بنسب تتراوح ما بين (107%، 101%، 112%، 125%، 110% علي التوالي وتحقيق إيرادات بمعدل نمو (36%، 30%، 24%، 52%، 51%) إلا أن هنالك إنخفاض في نسبة نمو الإيرادات الضريبية (24%) وزيادة في المخاطر الضريبية في العام 2012م، بينما تراوحت نسب مساهمة الربط المكتبي

في تحقيق الربط الفعلي العام للديوان خلال الفترة محل الدراسة(70% ، 70% ، 69% ، 80% ، 70) ،إذ تعتبر زيادة نسبة(52%) الإيرادات الضريبية في العام 2013م دليل كاف علي كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي في إدارة المخاطر إلي أدني مستوياتها.

ج. **مساهمة الفاقد الضريبي:**

جدول (4/2/3)

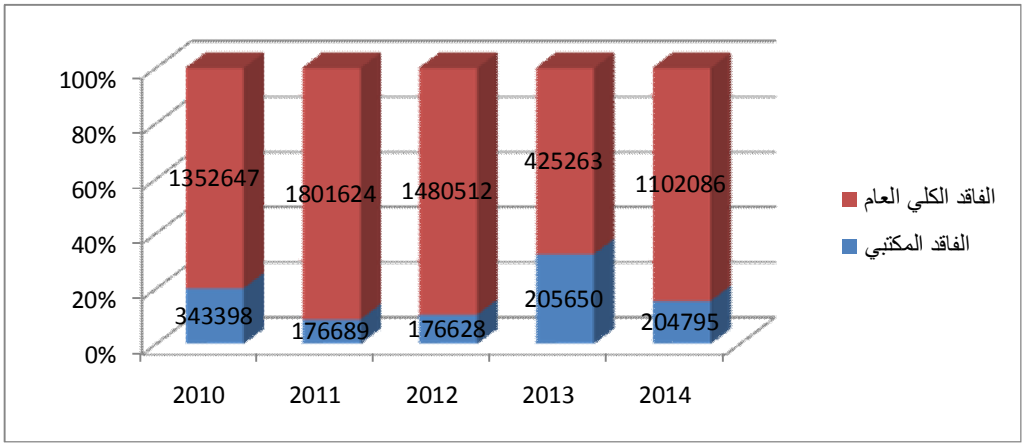
مساهمة إدارة الفحص الضريبي في تحقيق الربط المكتبي والتحصيل الفعلي العام:

السنة	نسبة مساهمة الفاقد في الربط للشركات الكبري	نسبة مساهمة الفاقد في الربط الكلي
2010	% 15	%25
2011	%8	%8
2012	%7	%12
2013	%6	%48
2014	%5	%19

المصدر :إعداد الباحث من واقع تقارير الأداء الإقتصادي العام للديوان 2010م-2014م.

الشكل (11/1/1)

مساهمة فاقد الفحص الضريبي في تحقيق الربط المكتبي والتحصيل الكلي العام:



المصدر : إعداد الباحث من واقع تقارير الأداء الإقتصادي العام للديوان 2010م-2014م.

يلاحظ الباحث:من خلال تحليل الجدول رقم(4/2/3) والشكل(11/1/1) أن نسبة مساهمة الفاقد الضريبي في تحقيق الربط المكتبي والفعلي العام من واقع تقارير الأداء الإقتصادي الخاص بالشركات الكبرى خلال الفترة محل الدراسة علي التوالي، إذ تراوحت ما بين (15%، 8%، 7%، 6%، 5%)،يلاحظ الباحث أن إدارة الفحص والمراجعة ساهمت بكفاءة وفاعلية في تحقيق الربط المكتبي بجودة عالية للأعوام (2011 و2012 و2014م)،كما أن إدارة الفحص والمراجعة ساهمت بكفاءة وفاعلية في تحقيق الربط الكلي العام(25%،8% ،12،%،19%) ماعدا العام 2013م (48%) حيث تجاوزت نسبة المخاطر 30% كم إجمالي الإيرادات الضريبية وذلك حسب وثيقة مؤتمر روما للضريبة علي القيمة المضافة2005م.

يلاحظ الباحث: أن هناك إحتمالان لمفهوم الفاقد الضريبي أو(فروقات الفحص) الناتج من عملية الفحص من خلال التذبذب والتأرجح بالزيادة أو النقصان فيما يتعلق بمستوي جودة الفحص الضريبي وزيادة مخاطر الإيرادات الضريبية وهما:

الإحتمال الأول: جودة الفحص الضريبي:

وتعني نقصان نسبة مساهمة الفاقد الضريبي (1% إلي 12%) في تحقيق الربط الضريبي الناتج من عملية الفحص نتيجة لزيادة الإلتزام الطوعي لدي الممولين بسبب تعزيز القوانين واللنظم واللوائح والتشريعات الضريبية الرادعة بالإضافة إلي تعزيزعامل الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية وكفاءة الفاحصين العلمية والعملية.

الإحتمال الثاني: مخاطر الإيرادات الضريبية:

تتناسب نسبة زيادة مساهمة الفاقد الضريبي(أكثر من 30%) تناسبا طرديا مع زيادة مخاطر الإيرادات الضريبية في تحقيق الربط الضريبي الناتج من عملية الفحص نتيجة لضعف الإلتزام الطوعي لدي الممولين و بسبب عدم تعزيزعامل الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية ،وأيضاعدم الإلتزام بتعزيز القوانين واللنظم واللوائح والتشريعات الضريبية الرادعة لأغراض مكافحة التهرب والتجنب الضريبي بشتي أساليب الفحص الحديثة بالإضافة إلي ضعف كفاءة الفاحصين العلمية والعملية.

تحليل أداة المقابلة:

قام الباحث بتصميم المقابلة في يوم الأحد الموافق 2016/05/15م لعدد سبعة عينات أختيرت بعناية فائقة من مجتمع الدراسة بديوان الضرائب من المدراء والفاحصين لإدارات (الفحص والمراجعة،المخاطر والإلتزام الطوعي ،إدارة العمليات الفنية والمتابعة).

عرض الأسئلة المقابلة:

فيما يلي الأسئلة المرتبطة بكل فرضية والتي وأجريت عليها المقابلات وتمت الإجابة عليها :

تحليل إجابات المقابلة:

جاءت إجابات أسئلة الفرضيات التي أجريت عليها المقابلة مطابقة ومتسقه تماما مع أراء المبحوثين كما يلي:

الفرضية الاولي: توجد علاقة إرتباط بين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي ومخاطر الإيرادات الضريبية

1 كيف تفسر العلاقة بين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي ومخاطر الإيرادات الضريبية

2 كيف تفسر العلاقة بين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي و زيادة الإيرادات الضريبية

3 كيف تفسر العلاقة بين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي والتهرب والتجنب الضريبي

الفرضية الثانية: توجد علاقة بين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي وزيادة الإلتزام الطوعي

1. كيف تفسر العلاقة بين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي وزيادة الإلتزام الطوعي
2. كيف تفسر العلاقة بين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي و زيادة الإيرادات الضريبية
3. كيف تفسر العلاقة بين زيادة الإلتزام الطوعي والتهرب والتجنب الضريبي.

الفرضية الثالثة: توفرمتطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي يؤثر علي كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي ويحد من مخاطر الإيرادات الضريبية

1. يؤثر توفرمتطابات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي علي كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي ويحد من المخاطر الضريبية
2. توفر متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي يؤثر إيجابا علي زيادة الإيرادات الضريبية.
3. توفر متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي يحد من التهرب والتجنب الضريبي.

إجابات الأسئلة علي الفرضيات:

الفرضية الأولي

وجود علاقة عكسية بين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي ومخاطر الإيرادات الضريبية،كلما زادت كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي كلما قلت المخاطر والعكس صحيح ، وهناك أيضا علاقة طردية بين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي وزيادة الإيرادات الضريبية[1].

الفرضية الثانية

وجود علاقة طردية بين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي والإلتزام الطوعي ،هناك إيضاعلاقة عكسية بين زيادة الإلتزام الطوعي والمخاطر الضريبية الناتجة من التهرب والتجنب الضريبي الأمر الذي ينعكس إيجابا علي زيادة الإيرادات الضريبية، وتعزيز القوانين الرادعة لأغراض التحاسب الضريبي[2].

الفرضية الثالثة

يؤثرتوفر متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي علي كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي وهناك علاقة طردية بين توفر متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي وزيادة كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي، كما أن هناك علاقة عكسية بين توفر متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي وإنخفاض المخاطر الضريبية إلي أدني مستوياتها، والعكس صحيح في حالة عدم توفر متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي يؤدي إلي فشل نظام التقدير الذاتي برمته الأمر الذي ينعكس سلبا علي إنخفاض الإيرادات الضريبية وزيادة المخاطر الضريبية الناتجة من التهرب والتجنب الضريبي، إذ بعتبر نكصوص من نظام التقدير الذاتي الذي يعتبر الأن منحي عالميا طبقته أكثر من مئتان دولة لما له من فوائد عظيمة في زيادة الإيرادات الضريبية وتوقيتها المبكرفي ظل التضخم الجامح[3].

([1]) مقابلة مع أستاذ مرزوق سعد الدين، ديوان الضرائب، الإدارة العامة للفحص والمراجعة، الأحد الموافق 2016/05/15م.
([2]) مقابلة مع الأستاذ محمد أحمد الحاج، ديوان الضرائب، الإدارة العامة للعمليات الفنية والمتابعة، الأحد الموافق 2016/05/15م.
([3])مقابلة مع د.صلاح عمر عبد الغني، ديوان الضرائب، إدارة المخاطر، الأحد الموافق 2016/05/15م.

2.إختبار الفرضيات:

الفرضية الأولي:هنالك علاقة إرتباط بين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبى ومخاطرالإيرادات الضريبية.

يلاحظ الباحث من الجدول رقم (3/2/3) والشكل (10/1/1) كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي وذلك من خلال تحقيق الربط المكتبي للشركات الكبرى خلال الفترة محل الفحص والمراجعة بنسب تتراوح ما بين (107%، 101%، 112%، 125% ،110% علي التوالي، تؤدي إلي زيادة الإيرادات الضريبية وبالتالي زيادة الإلتزام الطوعي وإنخفاض المخاطر الضريبية ،حيث أن نتائج الدراسة (1-2) والمقابلة تثبتان صحة الفرضية الأولي التي تنص علي وجود علاقة إرتباط بين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبى ومخاطر الإيرادات الضريبية.

الفرضية الثانية: تؤثر كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي علي زيادة حصيلة الإيرادات الضريبية والإلتزام الطوعي لدي الممولين.

يلاحظ الباحث من خلال تحليل الجدول رقم(4/2/3) والشكل(11/1/1) أن نسبة مساهمة الفاقد الضريبي في تحقيق الربط المكتبي والفعلي العام من واقع تقارير الأداء الإقتصادي الخاص بالشركات الكبرى خلال الفترة محل الدراسة علي التوالي، إذ تراوحت ما بين (15%، 8%، 7%، 6%، 5%)، حيث أن نسبة مساهمة الفاقد الضريبي لإدارة المخاطر الطبيعية تتراوح ما بين (1% إلي 12%) وتشير إلي كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي في تحقيق الربط الضريبي الناتج من عملية تصحيح المسار نتيجة لزيادة الإلتزام الطوعي لدي الممولين بسبب تعزيز القوانين واللنظم واللوائح والتشريعات الضريبية الرادعة بالإضافة إلي تعزيزعامل الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية وكفاءة الفاحصين العلمية والعملية ،كما أن إدارة الفحص والمراجعة تعمل بكفاءة وفاعلية من خلال مساهمة الفاقد الضريبي في تحقيق الربط الفعلي العام(25%، 8% ،12،19%) ماعدا العام 2013م(48%) حيث تجاوزت نسبة المخاطر (30%) من إجمالي الإيرادات الضريبية وهذا يعني زيادة مخاطر الإيرادات الضريبية، حيث أن نتيجة الدراسة (3) والمقابلة تثبتان صحة الفرضية الثانية التي تنص علي(تؤثر كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي علي زيادة حصيلة الإيرادات الضريبية والإلتزام الطوعي لدي الممولين).

الفرضية الثالثة: توفر متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتى يؤثر علي كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي ويحد من مخاطر الإيرادات الضريبية.

يلاحظ من تحليل الجدول (2/2/3) والشكل (9/1/1) تذبذب وتأرجح مساهمة الضريبة علي القيمة المضافة بالزيادة والنقصان حيث تراوحت ما بين 83% ،64%،60%،60%،61% علي التوالي خلال الفترة من 2010م وحتي 2014م، يري الباحث أن متوسط مساهمة ضريبة القيمة المضافة (65%) من إجمالي الإيرادات الضريبية وتساهم بحوالي(2%) من الناتج الإجمالي المحلي(GDP) من الإيرادات الضريبية، إذ تعتبر ضريبية القيمة المضافة المؤشر الدولي في ظل نظام التقدير الذاتي لتحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية في معظم أنحاء العالم للدول التي تبنت نظام التقدير الذاتي وإرتباطها بعملية الفحص والمراجعة منذ نشأتها الأولي وذلك علي ضوء مخرجات وثيقة مؤتمر روما المعني بالضريبة علي القيمة المضافة عام 2005م، و حيث أن نتائج الدراسة من (4-7) والمقابلة تثبتان صحة الفرضية الثالثة التي تنص علي (توفر متطلبات وشروط نظام التقدير الذاتى يؤثر علي كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي ويحد من مخاطرالإيرادات الضريبية وبالتالي يزيد من الإيرادات الضريبية).

المبحث الثالث

مقترح: نموذج توثيق وتوحيد إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة المخاطروالإلتزام الطوعي

يهدف هذا المقترح إلي توحيد وتوثيق إجراءات عمليات الفحص الضريبي التى تؤثر فى جودة الفحص الضريبى للملف الشامل ولذلك قامت الإدارة الضريبية بإستحداث نظام إدارة المخاطر والإلتزام الطوعى ولكن ليس من أولويات متطلباته تحديد وتوحيد إجراءات كل نشاط حسب القطاعات الإقتصادية وتوثيقها مما ينعكس الأمر إيجاباً على زيادة كفاءة أدائها وسرعة إنجازها ودقته بإستثناء خدمة الفحص الضريبى التى تشكل النسبة الأكبر والأهم من عمل دائرة إدارة المخاطر والإلتزام الطوعى والذى لايزال يتم على نحو غير مؤسسى تحت طور التأسيس وعدم إكتمال حوسبته وغير متجانس فى أداء الفاحصين وإتساع مساحة إجتهادهم فى تقدير الربح الخاضع للضريبة إضافة إلى إزدياد حالات التهرب والتجنب الضريبى الأمر الذى إستدعى إهتمام الباحث فى محاولة منه لإبراز دور الفحص الضريبى وأهميته من جهة وتحديد وتوحيد إجراءات عملية وتوثيقها من جهةأخرى،بهدف مساعدة الإدارة الضريبية على إخضاعة لنظام إدارة المخاطر والإلتزام الطوعى .

أولا: توثيق وتوحيد إجراءات الفحص الضريبي:

يقصد به تسجيل إجراءات الفحص المنفذه بما في ذلك تخطيط الفحص والمراجعة والإستنتاجات التي توصل إليها الفاحص وأحياناً يستخدم مصطلح أوراق العمل كمرادف للتوثيق، وقد يكون التوثيق للفحص مسجلا ورقيا أو الكترونيا وغير ذلك من الوسائل. و يتم الفحص هنا بالتركيز علي الضريبة علي القيمة المضافة وضريبة ارباح الأعمال بإعتبارهما الأكبر مساهمة في تحقيق الربط المالي والأكثر تعقيدا فنيا وعمليا لأغراض التحاسب الضريبي بخلاف ضريبتي الدخل الشخصي وضريبة الدمغة.

قد حرص المشرع علي تنظيم الأمور المحاسبية والتي يلتزم بموجبها الممول بالإحتفاظ بالدفاتر والسجلات المحاسبية ومدققة من محاسب قانوني وفقا للقوانين المرعية ومبادئ وقواعد المحاسبة الدولية المتعارف عليها ويمكن حصر هذه الدفاتر والسجلات كما يلي:

أ. سجل المشتريات.

ب. سجل المبيعات.

ج. سجل الصادرات.

د. سجل المرتجعات.

كما حرص المشرع علي بناء علي القانون إلزام كل مكلف بمسك الدفاتر التالية:

أ. دفتر اليومية.

ب. دفتر اليومية العامة.

ج. دفتر الأستاذ العام.

د. دفتر الجرد.

1. أساليب الفحص الضريبى:

عرف الباحث: الفحص الضريبي بأنه فحص للبيانات والمعلومات من واقع المستندات والدفاتر والسجلات المحاسبية للنواحي التشريعية والفنية والتطبيقية بهدف تصحيح مسار الممولين وتطوير أساليب الفحص للتأكد من مدي إلتزامهم بالنواحي التشريعية من حيث التشريعات والقوانين الضريبية والنظم واللوائح ،والفنية من حيث الإلتزام بمبادئ ومعاييرالمحاسبة والمراجعة الدولية، والتطبيقية من حيث إسناد عملية الفحص الضريبي إلي جماعة (team work)مؤهلين لهم المعرفة والخبرة الكافية للقيام بعملية الفحص الضريبي بكفاءة وفاعلية بدلا من إسناده إلي أفراد(Individuals) هم عرضة لإغراءات الممولين علي حساب إستقلالية الفاحصين.

فيما يلي أهم أساليب الفحص الضريبي:

أ. الفحص الضريبى الشامل.

ب. الفحص الضريبى الإنتقائي بالعينه.

ج. الفحص الضريبى التحليلي.

د. . الفحص الضريبى الإختبارى.

2. الفحص الضريبى الشامل:

يعتبر الإسلوب الحالي المتبع هوما يقوم فيه الفاحص الضريبي بفحص جميع القيود الواردة في الدفاتر ووكافة المستندات والترحيلات والجمع والترصيد ،ثم الحسابات الختامية وقائمة المركزالمالي ،للتحقق من أن جميع العمليات مثبتة بإنتظام وأنها صحيحة وليس بها أية أخطاء أو غش أو تلاعب ،و التأكد من تنفيذ أحكام التشريع الضريبي ويمتاز هذا الإسلوب بتحقيق العدالة الضريبية ويناسب الدول النامية التي ينقص فيها الوعي الضريبي وذلك بإتباع خطوات الفحص التمهيدى التالية:

أ. **الفحص المكتبى:**

الهدف : التعرف على معايير إختيار الملف ،وأسباب الفاقد الضريبى أو فروقات المراجعة السابقة أن وجدت، وكيفية معالجتها النهائية من خلال مراحل لجان الإستئنافات من حيث الإلتزام التام بالنظم واللوائح والقوانين والتشريعات الضريبية يتم ذلك من قبل الفاحص الضريبى للتوصل إلى خطة منهجية للفحص عن طريق دراسة الملف الضريبى دراسة متأنية للتعرف على حيثيات وأسس الفحص والمراجعة السابقة وتحديد فترة الفحص الجديدة بهدف التأكد من تقديم الإقرارات الضريبية والمستندات المرفقة، والتعرف على الإنتظام فى تقديمها وسدادها فى مواعيدها المقررة حسب القانون والتعرف أيضاً على أسباب الفواقد أو فروقات المراجعة أن وجدت من أجل تصحيح المسار من حيث الإلتزام بإمسال الدفاتر والسجلات المحاسبية والنظم واللوائح والتشريعات الضريبية والإطلاع على محاضر الإستئنافات أو التسويات لآخر فتره وقراءتها لمعرفة أسس وحيثيات المعالجة النهائية و كيفية الوصول إلى رقم الأعمال(الإيرادات) هل عن طريق التكلفة أو حصر الكميات أو تم إعتمادها من واقع التقارير المالية.

ب. **وضع خطة الفحص الأولية:**

فحص ومراجعة اسباب الفواقد أو فروقات المراجعة واسباب إختيار الملف والتأكد من تصحيح المسار وفحص البنود الأكثر مخاطرة من واقع الإقرارات والمستندات والتقارير المالية بالإضافة إلى فحص وتقيم نظام الرقابة الداخلية من حيث التنظيم الإدارى وسلامة النظام المحاسبي والضبط الداخلى والمراجعة الداخلية.

ج. **زيارة الميدانية:**

تتم الزيارة إلى موقع النشاط بهدف التعرف على طبيعة وحقبقة النشاط والحصول على المستندات المطلوبة لأغراض الفحص والمراجعة و توعية وتثقيف المكلفين وإرشادهم بحقوقهم وواجباتهم المتعلقة بكافة أنواع الضرائب الخاضعين لها وفحص وتقيم نظام الرقابة الداخلية ومدى الإعتماد عليه من خلال:

- التنظيم الإدارى، وذلك بفصل الإختصاصات أو المهام والتأكد من تنفيذ سير الأهداف والخطط و السياسات و النظم واللوائح والنظام المحاسبي المتبع(يدوياُ كان، أم آلياً).
- فحص وتقييم كفاءة وفعالية النظام المحاسبي ومدى الإعتماد عليه لأغرض الفحص وذلك من خلال التأكد من إمساك الدفاتر والسجلات المحاسبية والتأكد من سلامة

مخرجات النظام المحاسبي، وفحص حسابات المخازن وأماكن المخازن ومعرفة نظام حساباتها من كروت وبطاقات صنف وسياسات تسعير وتقييم المخزونات حسب معيارالمحاسبة الدولى رقم2.

- وأخيراً الضبط الداخلى هو مجموعة الإجراءات الداحلية المتبعه والتى تهدف إلى التأكد من صحة مختلف العمليات المالية والإدارية التى تنفذ فى الهيئة.

د. **معلومات المقارنة لأغراض الفحص:**

يتم الحصول على معلومات المقارنة من البيانات الواردة من واقع الإقرارات المقدمة لبنود المبيعات وعناصر التكلفة(المشتريات والعمالة والمصروفات)ومقارنتها مع المستندات (معلومات الجمارك والعطاءات والمشتريات المحلية ومعلومات الطرف الثالث عن طريق المصادقات) والتقارير المالية بهدف كشف الإنحرافات أو فروقات المراجعة (الفواقد) ومعرفة أسبابها ومعالجتها فنياً حسب النظم واللوائح والقوانين والتشريعات الضريبية،بالإضافة إلى مراعاة مبادئ ومعايير المحاسبة الدولية لإغرض الفحص الضريبى.

هـ. المبادئ المحاسبية:

يجب مراعاة المبادئ عند الفحص نحو :مبدأ مقارنة الإيرادات بالمصروفات ومبدأ الإستحقاق ومبدأ الأساس النقدى ومبدأ التكلفة التاريخية.

و. المعايير الدولية:

يجب مراعاة المعايير عند الفحص نحو : معيار المحاسبة الدولى العرض والإفصاح ومعيار المخزون ومعيار مصروفات التأسيس ومعيار المصروفات الإيرادية والرأسمالية ومعيار الأصول والإهلاكات و معايير التقارير المالية الدولية.

3. إجراءات فحص الضريبية على القيمة المضافة وضريبة أرباح الأعمال.

أ. فحص المبيعات:

وتشمل المبيعات النقدية والأجلة ومردودات المبيعات وصولا إلي صافي المبيعات.

ب. الفحص الحسابي:

وتهدف إلى التحقق من صحة العمليات الحسابية للعمليات المسجلة بالمستندات والدفاتر من جمع وضرب وقسمة وترحيل وذلك على النحو الآتي :-

- المراجعة الحسابية للمستندات (فواتير البيع – فواتير المشتريات – الإيصالات – أذون التسليم – المردودات).

– المراجعة الحسابية للدفاتر (المبيعات – المشتريات – القيمة المضافة) من حيث صحة المجاميع الأفقية والرأسية وأن المبالغ مدرجة فى خاناتها الصحيحة وكذلك ترحيل المجاميع من صفحة لأخرى .

– مراجعة الترحيلات من اليوميات إلى دفتر الأستاذ العام.

ج. **الفحص المستندي:**

وتهدف للتأكد من إكتمال الشروط الشكلية والقانونية والموضوعية للمستندات الأصل الواجب توافرها في فاتورة البيع ففقا لأحكام القانون ،والمؤيدة لكل عملية مسجلة بالدفاتر والسجلات والمحاسبية ومطابقتها مع الحسابات الختامية.

- **فحص المشتريات المحلية والإستيراد:**

يهدف الفحص للتحقق من أن الضريبة المدفوعة عن المشتريات هي الضريبة المدفوعة فعلاً ويسمح القانون بخصمها وفقا لمبدأ الأستحقاق ويراعي فيها أيضا الشروط الشكلية والقانونية والموضوعية للمستندات الأصل الواجب توافرها في فاتورة الشراء ففقا لأحكام القانون ،والمؤيدة لكل عملية مسجلة بالدفاتر والسجلات والمحاسبية كما يلي:

- يتم التحقق من وجود أصل الفاتورة النهائية أو الإيصال الذى يثبت سداد الضريبة وأنهما باسم المكلف.
- لا يسمح القانون بخصم أي ضريبة من الفواتير المبدئية لأنها لا تورد أصلاً للضرائب.
- لا يتم خصم أي ضريبة دون وجود مستندات حتى ولو قدرت المبيعات بصورة إيجازية.
- بالنسبة للواردات لا يتم خصم الضريبة إلا في حالة وجود كافة المستندات وهي :–
- شهادات الوارد والتي تحدد وصف السلعة.
- إشعار السداد(**ASSESSMENT**)والذى يوضح مقدار الضريبة.
- الإيصال الجمركي والذى يثبت سداد الضريبة وعدم تأجيلها.

د. التحقق المستندي من المشتريات والمبيعات:

الهدف: هو التأكد من صحة و عدالة الأسعار(سعر الفاتورة، سعر السوق ، التكلفة) وهامش الربحية بإعتبارها الأساس لإحتساب الوعاء الضريبي ويتم التحقق من الفواتيربإتباع الخطوات الآتية:–

- التأكد من فواتير الشراء والبيع تشمل البيانات التى نصت عليها المادة (9) من اللائحة(1999م).

- الرقم التعريفي للبائع و المشتري.
- رقم مسلسل الفاتورة وتاريخ تحريرها.
- إسم المسجل وعنوانه ورقم التسجيل.
- إسم المشترى وعنوانه ورقم تسجيله أن كان مسجلاً.
- بيان السلع أو الخدمة المباعة وقيمتها مع بيان إجمالي الفاتورة.

– بالنسبة لفواتير المشتريات تأكد من أن :–

الفواتير الضريبية عبارة عن أصل وليست صورة وإنها نهائية وليست مبدئية وسجلت فى نفس فترة الشراء و إنها بأسم المكلف.

فواتير المشتريات خاصة بسلع أو خدمات تتفق مع طبيعة نشاط المنشأة ومسموح بخصمها.

4. مرحلة فحص الحسابات:

القضية الجوهرية التي تميز الفحص الضريبي في تدقيق الحسابات هو إعتماد الفاحص الضريبي علي علوم إضافية كالمحاسبة الضريبية والتشريع الضريبي ،ولتكون حصيلة العلوم الرئسية التي يعتمد عليها هي:

أ. علم أصول المحاسبة بفروعه المختلفة ومعايير المحاسبة الدولية .

ب. علم أصول التدقيق ومعايير التدقيق الدولية.

ج. علم أصول المحاسبة الضريبية.

مما سبق يتضح أن للمحاسبة والتدقيق أصولا ومعايير دولية ،حيث أن عدم وجود معايير للفحص الضريبي من هنا تأتي أهمية هذا النموذج لتوثيق وتوحيد إجراءات الفحص الضريبي وذلك بعد الإطلاع علي واقع عملية الفحص الضريبي في السودان ولذا جاء النموذج مركزا علي الفحص التحليلي وذلك بتحليل نسب العناصر الأكثر خطورة من واقع الدفاتر والسجلات المحاسبية والمستندات ومقارنتها مع التقارير المالية لكشف فروقات الفحص علما بأن الفحص التحليلي هو أقل تكلفة من إسلوب الفحص الشامل، فالفاحص يستند في عمله علي القوائم المالية الرئيسية مثل قائمة الدخل ، وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية، حيث تتكزن القائمتان الرئيسيتان من البنود التالية:

- **قائمة الدخل:**

الهدف منها هو معرفة نتائج الأعمال من ربح او خسارة وذلك بمقابلة المبيعات الصافية مع تكلفة البضاعة المباعة وصولا إلي مجمل الربح أو الخسارة من ثم طرح المصروفات العمومية

والإدارية انشاط التجاري أو المصروفات التشغلية للنشاط الصناعي أو الخدمي وصولا لصافي الأرباح أو الخسائر.

- **قائمة المركز المالي:**

وتتكون من البنود الرئيسية وهي:

أ.الأصول ب. الخصوم.

- **قائمة التدفقات النقدية:**

وتتكون من البنود الرئيسية التالية لمعرفة:

- الأنشطة التشغلية.
- الأنشطة الإستثمارية.
- الأنشطة التمويلية.

- **قائمة التغير في حقوق الملكية.**

– رأس المال ،الأرباح، والإحتياطيات.

أن صحة عناصر القوائم المالية لا تتوقف فقط علي دقتها الحسابية وتأيدها مستندياً ولكن الأمر أبعد من ذلك فقد تكون هناك عمليات اجريت في السجلات تؤيدها مستندات مصطنعة لا تعبر عن الواقع وقد تزاول المنشأة انشطة أو اعمال لا تثبت في الدفاتر وذلك بغرض عدم اظهار حقيقة نتيجة النشاط لذلك فالامر لا يتوقف علي الدقة الحسابية والمراجعة المستندية لعناصر القوائم المالية ، بل يتعين أجراء الدراسة الانتقادية لكافة عناصر القوائم المالية من النتائج إذ أن الفحص الحسابي إذا انصب علي صحة الأرقام من الناحية الشكلية دون الاهتمام بالتحليل المادي للوقائع فأنه يعتبر غير كاف ويفقد الغرض منه.

يختلف فحص الضريبة علي القيمة المضافة (بعد فحص المبيعات والمشتريات) والتي هي الفرق بين المشتريات والمبيعات وذلك بعد خصم المدخلات من أصل الفواتير النهائية للمشتريات عن ضريبة أرباح الأعمال التي ترتكز فلسفتها علي الأرباح في الأتي:

- فحص وتحليل عناصر تكلفة المبيعات(المواد +العمالة + المصروفات المباشرة وغير المباشرة).
- فحص المخزونات في أول المدة واخر المدة من خلال الجرد الفعلي(حسابات المخازن).
- فحص المصروفات العمومية والإدارية.
- فحص المصروفات التشغلية.

- فحص الأصول والإضافات والإهلاكات والمخصصات.
- فحص مصروفات التأسيس.
- فحص المصروفات الإيرادية والرأسمالية.
- فحص العقودات مع مراعاة معيار المحاسبة الدولي رقم (11) في حالة المقاولات.
- فحص نسب الإستهلاكات ومقارنتها مع النسب المعمول بها حسب التشريع الضريبي.
- فحص التسويات الخاصة ببيع الأصول لأغراض الخصم وإضافة الموازنة.

يري الباحث: إنه يجب أن يتم فحص البنود الأكثر خطورة من واقع المستند (الفواتير،العقودات، أخري)شكلاً ومضموناً حسب:

- قانون القيمة المضافة 1999م وقانون ضريبة الدخل اسنة 1986م حسب منطوق المادة (18).
- مبادئ ومعايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها دوليا لتحميل المصروفات المباشرة وغير المباشرة ، وكذلك ينطبق الحال على المصروفات التشغيلية .
- النظم واللوائح والتشريعات الضريبية.

5. فحص فروع الشركات الأجنبية:

الفرع الأجنبي هو عباره عن فرع لشركة أجنبية تمارس نشاطها في أي بلد من خلال منشأة دائمة لكيان إقتصادي في الخارج، ودائما يتم التعامل مع الدول التي لها اتفاقيات منع الإزدواج الضريبي طبقا للقانون المصري الضريبي 1991 م والمعدل لسنة 2005م ، أما المشرع السوداني فقد تناول الفرع الأجنبي بقصور مخل في التشريع الضريبي السوداني ماعدا بعض التعليمات التنفيذية الصادرة من الأمين العام لديوان الضرائب والتي تنص علي نسبة 7% من التكلفة كعوائد جليلة للشركات الأجنبية غير المسجلة طبقا لقانون الشركات السوداني ،ونسبة 5% للشركات اللأجنبية المسجلة طبقا لقانون الشركات السوداني مما أتاح الفرصة للقياس والإجتهاد الشخصي ،حيث أن هذه الضريبة تخضع لضريبة الدخل علي أرباح فروع الأشخاص الإعتبارية غير مقيم (الشركات) حسب القانون المصري(الماده:47) وهي عكس حالات (الشخص المقيم).

أما الضريبة علي أرباح فروع الأشخاص الإعتبارية للشخص المقيم حسب التشريع المصري تكون وفقا للحالات التاليه:

أ. التأسيس وفقا لقانون الشركات المصري.

ب. دو لة تملك أكثر من 50% من رأس المال.

ج. مركز الإدارة الفعلي أو الرئيسي في مصر.

- **إجراءات فحص فروع الشركات الأجنبية:**

هي نفس الإجراءات المتبعة في ضريبة الدخل والتي تركز علي القوائم المالية الأساسية الأربعة آنفة الذكر إلا أن هناك بعض المشاكل المتعلقة بفحص الفروع الأجنبية نوردها كمايلي:

– تحديد مفهوم الشخص المرتبط (ينتج عنه تجنب وتهرب ضريبي).

– تحديد مفهوم السعر المحايد(التكلفة بعد دراسة هامش الربح وسعر السوق).

– تحديد طرق الوصول إلي السعر المحايد(أن يحدد وفقا لظروف السوق والعمل وأسعار الصناعة) ، ويطبق في حالات الأطراف ذات العلاقة عن طريق:

- السعر الحر المقارن من أطراف ليس لها علاقة أو غير مرتبطة وذلك بأخذ السعر من الأطراف غير لبمرتبطة التي تمارس نفس النشاط.
- سعر إعادة البيع(revaluation) أو السعر العادل (vair value).

– تحديد نصيب الفرع من مصروفات الفرع الرئيسي والتي يجب أن لا تشتمل علي الآتي:

- الأتاوات والمصروفات المباشرة.
- المصروفات الإستشارية.
- أن لا تزيد عن 10% من الأرباح.

– أما بالنسبة للمصروفات الإدارية والعمومية غير المؤيدة بمستندات(غير المستندية) تعالج بأخذ نسبة 7% من المصروفات الإدارية والعمومية المعتمدة وهي لم يشير إليها التشريع السوداني.

6. طرق المعالجة النهائية :

أ. **المبيعات :** في حالة التحقق من أنها تعكس القيمة العادلة (true&fair value

ب. **حصر الكميات:**

من واقع فواتير المشتريات (المحايه أو المستوردة) ومقارنتها مع الكميات من واقع الفواتير النهائية للمبيعات من خلال المعادلة التالية:

الكميات أول المده + المشتريات خلال المده – الكميات اخر المده= الكميات المباعة.

ج. عن طريق التكلفة كما يلي:

المشتريات خلال المده+ مخزون أول المده – اخر المده +المصروفات المباشرة = تكلفة المبيعات + هامش الربحية= إجمالي المبيعات،مع تطبيق منشور الأمين العام وصولا للقيمة العادلة للمبيعات(Fair value).

ولأغراض معالجة ضريبة أرباح الأعمال تعالج وفقا للطريقة المباشرة بالإقرار الذاتي لابد من التفرقة بين الربح الضريبي والربح المحاسبي كما يلي:

صافي الربح المحاسبي أو الخسارة = ******

يضاف إليه تعديل القانون(المادة 18):

م. غير مسموح بها: ****

– م.عمومية وإدارية ****

– م.تشغيلية ****

– أخري **** = ******

صافي الربح الضريبي = ******

أما لأغراض معالجة خصم مدخلات (VAT) وفي حالة ممارسة نشاط معين(جزء خاضع وجزء معفي) فأن الخصم يتم بنسبة وفقا للقانون كما يلي:

إجمالي المبيعات الخاضعة x100%

إجمالي المبيعات(الخاضع+المعفي)

د. مرحلة أعداد تقرير الفحص:

- بعد الإنتهاء من الفحص يعد الفاحص تقريره بنتيجة الفحص بحيث يتضمن مايلي:
- أسم المنشأة وكيانها القانوني ونشاطها وفروعها.
- الفترة الزمنية التي يغطيها الفحص والمراجعة وتاريخ صدورالتقرير .
- تسليط الضوء علي المخاطر الضريبية التي نتج عنها الفاقد الضريبي أو(فروقات الفحص) ومعرفة أسبابها بهدف تصحيح مسارالممولين.
- فقرة النطاق ويتم فيها الإشارة إلي إجراءات الفحص والحيثيات والأسس التي أعتمدت عليها عملية الفحص الضريبي.
- التوقيع علي نتيجة الفحص النهائية من قبل مفوض الشركة والفاحص الضريبي وذلك بعد تصحيح المسار (في حالة وجود الفاقد الضريبي أو فروقات الفحص).

يتضح للباحث من خلال العرض السابق:أن توثيق وتوحيد إجراءات الفحص الضريبي المبني علي أساس المخاطر،ويهدف هذا النموذج إلي إكتشاف خطر الفحص بسهولة ويسر معتمدا علي الفحص التحليلي الذي يعتبر أقل تكلفة ،وقتا وجهدا وفقا للنظم واللوائح والتشريعات الضريبية ووومبادئ ومعايير المحاسبة والمراجعة الدولية ، بدلا من إسلوب الفحص الشامل وذلك لتحقيق الأهداف الضريبية التالية:

- زيادة الإيرادات الضريبية .
- الحد من المخاطر الضريبية.
- زيادة الإلتزام الطوعي.

علما بأن هذا النموذج جاء متسقا مع دراسة مسعود محمد، 2010م ،سوريا (دكتوراه:إستخدام أساليب الفحص التحليلي في رفع كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي) وكذلك مع دراسة عبدالله وداعة 2008م (دكتوراه:إستخدام التحليل المالي لأغراض الفحص الضريبي)، ولم يطبق بديوان الضرائب ولكن طبق في هذه الدراسة التطبيقية وتم التوصل للنتائج المرجوة.

الخاتمة

وتشمل علي الآتي:

النتائج والتوصيات

أولا: النتائج:

من خلال الدراسة الدراسة النظرية والتطبيقية توصل الباحث إلي النتائج التالية:

1. وجود علاقة عكسية بين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبى ومخاطر الإيرادات الضريبية.
2. كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي قللت من مخاطرعدم الإلتزام الناتجة من التهرب والتحنب الضريبي.
3. وجود علاقة إيجابية بين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي و زيادة الإيرادات والإلتزام الطوعي لدي الممولين.
4. توفر متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي على نحو صحيح ومتكامل أدي إلى تعزيز كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي وزيادة حصيلة الإيرادات الضريبية.
5. توفر متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتى أدي إلي زيادة الحصيلة الضريبية وإنخفاض مخاطرها إلي الحد المعقول.
6. شمول متطلبات إدارة المخاطر والإلتزام الطوعى لتوثيق وتوحيد إجراءت الفحص الضريبى قلل من مخاطر الإيرادات الضريبية وزاد من حصيلة الإيرادات الضريبية.
7. أدي تطبيق نظام إدارة المخاطر والإلتزام الطوعى على نحو صحيح ومتكامل إلى زيادة كفاءة وفعالية الفحص الضريبى وزيادة حصيلة الإيرادات الضريبية.
8. أن كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي ساعدت علي تحسين وتطوير العلاقة بين أطراف العملية الضريبية ، بالإضافة إلي تحقيق العدالة الضريبية.
9. أدي عدم وضوح وشفافية إجراءات الفحص الضريبي من قبل الإدارة الضريبية إلي زيادة المخاطر الضريبية وإنخفاض الحصيلة الضريبية.
10. إعتماد الفاحص الضريبي علي نظام الرقابة الداخلية الفعال أدي لتخفيض مخاطر الإيرادات الضريبية.

ثانيا: التوصيات:

علي ضوء النتائج السابقة التي توصلت إليها الدراسة يوصي الباحث بالآتي:

1. ضرورة الإستغناء عن إسلوب الفحص الضريبي الشامل والإستعاضه عنه بإسلوب الفحص الإنتقائي لكافة إقرارات المكلفين أسوة بالتجربة المصرية.
2. إستخدام برنامج الفحص الفعال لتحليل المخاطر الضريبية لإختيار حالات للفحص والمراجعة بما يتماشى مع المعايير العالمية وذلك فقا لمقررات مؤتمر روما للحوار الدولي حول القضايا الضريبية والمعني بالضريبة علي القيمة المضافة2005م.
3. العمل على رفع مستوى الكفاءة المهنية والعملية للمراجعين والفاحصين في مجال الفحص الضريبي وذلك من خلال توفير وتنفيذ برامج للتدريب والتأهيل والتعليم المستمر وتحفيزهم وتشجيعهم على إستخدام أهم أساليب الفحص الضريبى الحديثة.
4. توفير شبكة معلومات قومية تربط الديوان من خلال الرقم التعريفي بالجهات الحكومية ذات الصلة وذلك للحد من ظاهرة التهرب الضريبي وإجبار الممولين بالإفصاح عن بيانات الإستيراد والعطاءات من واقع الموازنات العامة والإستفادة منها لأغراض الفحص الضريبي.
5. ضرورة أن تأخذ الإدارة الضريبية بإسلوب الفحص الجماعي في شكل فريق عمل بدلاً عن الإسلوب المنفرد الذي يعرض الفاحصين لإغراءات الممولين.
6. ضرورة أن تتبع إدارة المخاطر والإلتزام الطوعي الي الإدارة العليا بدلا من إدارة الفحص والمراجعة.

معوقات الدراسة:

واجهت الدارسة العديد من المعوقات تتمثل في:

1. قلة المراجع والمصادر المتعلقة بالفحص الضريبي وإدارة المخاطر الضريبية.
2. عدم تعاون العديد من الجهات بمد الدارسة بالمعلومات التي تعين في دراستها وخاصة المتعلقة بالملفات المساهمة في تحقيق الربط علي مستوي السودان.
3. قلة الدراسات السابقة فيما يتعلق بإستخدام إدارة المخاطر كمدخل للفحص الضريبي ماعدا مصلحة الضرائب المصرية 2015م.

الدراسات المستقبلية:

من الفجوة التي خلفتها الدراسة الحالية يوصي الباحث بتناول الدراسات التالية:

1. أثر كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي في زيادة الإيرادات الضريبية والإلتزام الطوعي.
2. أثرتوثيق وتوحيد إجراءات الفحص الضريبي في إدارة المخاطر الضريبية.
3. الدور التكاملي بين إدارتي الفحص الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي وأثرهما في زيادة الإيرادات والإلتزام الطوعي.

المراجع والمصادر

قائمة المراجع والمصادر

القران الكريم

أولا: المراجع بالغة العربية:

1. الكـــتب:

- د.جلال الشافعى ،الفحص الضريبى،الزقازيق،مكتبة المدينة،1992م.
- محمد حامد عطا،الفحص الضريبي للأنشطة المجلد الثالث،دار الطباعة الحرة،الأسكندرية1994م.
- د.جلال الشافعي،أساليب الفحص الضريبي الحديثة،الزقازيق،النسر الذهبي للطباعة،2000م.
- د.منير إبراهيم هندي ،الإدارة المالية – مدخل تحليلي معاصر، الأسكندرية ،المكتب العربي الحديث، ،2003م.
- د.سعيد عبدالعزيز والعشماوي ، النظم الضريبية مدخل نظرى وتطبيقى، الأسكندرية، مطبعة الإشعاع الفنية، 2000م.
- د. منصور ميلاد مبادئ المالية العامة (النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة)،القاهرة، دار الكتب الوطنية، 2004م.
- د.عصام الدين متولى،محاسبة الزكاة والضرائب فى التشريع السوداتى الاصول العلمية والعملية،الخرطوم،شركة مطابع السودان للعملة المحدودة،2004-2005م .
- ستيفن أ.موسكوف وآخرون،نظم المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات، الرياض ،دار المريخ للنشر،2005م.
- جمهورية مصر العربية ، وزارة المالية، مصلحة الضرائب ، تخطيط الفحص لأغراض نظام التقدير الذاتي،2005م.
- محمد مطر وآخرون،نظرية المحاسبة وإقتصاد المعلومات ،دار حنين،مكتبة الفلاح،1995م.
- د.سنهوري عبدالرازق،الوسيط في شرح القانون المدني،المجلد السابع،دار إحياء التراث العربي، القاهرة،1964م.
- خليل أحمد محمد،المراجعة والرقابة المحاسبية ، القاهرة،دار الجامعات المصرية،1973م.
- د.على أحمد سليمان ،الضرائب فى السودان،الخرطوم،دار جامعة الخرطوم للتشر،الطبعة الثانية،الخرطوم،1978م.
- د.أمين السيد أحمد لطفى،المراجعة وخدمات التأكد،الاسكندرية،الدار الجامعية،2007م.

– د.عباس مهدى الشيرازى،تظرية المحاسبة،الكويت ،ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع،1990م.
– د.أمين السيد أحمد لطفي ، المراجعة بإستخدام التحليل الكمي ونظم دعم القرار،دار النهضة العربية،1998م.
– د.عبد الحي عبد الحي مرعي ، المحاسبة الإدارية ، الإسكندرية ، الدار الجامعية ،84 شارع زكريا ، 1997م.
– د.زكريا بيومى، ضريبة الدخل فى التشريع السودانى،الاسكندرية ،دار منشأة المعارف،1974م.
– د.زين العابدين فارسوآخرون،دراسات وبحوث في المراجعة،مكتبة الجلاء الحديث،بور سعيد،1982م.
– د. علي عباس عياد ، النظم الضريبية المقارنة ، كلية التجارة ،جامعة الأسكندرية ،1983م.
– العادلى وآخرون ،المحاسبة المالية المجلد الأول ،منشورات ذات السلاسل،الكويت،1986م.
– د.حامد دراز ،دراسات فى السياسة المالية ،الأسكندرية ،الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، 1988م.
– د.عصام الدين متولى،دراسات فى المحاسبة الضريبية،القاهرة،دار النهضة العربية،1990م.
– سعد محمد محيى، الإطار القانونى للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، الأسكندرية ،مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنى ، 1998م.
– د. حسن بشير محمد نور، الضريبة على القيمة المضافة وآثار تطبيقاتها في السودان، الخرطوم شركة الظلال 2001م .
– د. آدم محمد مهدى، مفاهيم المالية العامة، القاهرة، الشركة العالمية والنشر،2001م.
– د. مجدي شهاب، أصول الاقتصاد العام والمالية العامة،الازاريطة، دار الجامعة الجديدة، 2004م.
– د. عبد العزيز محمود عبد المجيد ، الإدارة المالية، جامعة السودان للعلوم ، مركز التعليم عن بعد ، 2005م.
– جون وايلي ، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) عمان،المطابع المركزية،2006م.
– آلان ورارنج وآخرون،إدارة المخاطر(للأمور الحرجة للنجاح والبقاء في القرن الحادي والعشرين) ، دار المريخ للنشر والتوزيع،الرياض،2007م.

– د.رؤوف عبدالمنعم محمد وآخرون،المحاسبة الضريبية(2)،كلية التجارة،جامعة القاهرة ،مركز جامعة القاهرة للتعلية المفتوح،2007م.
– د.سعيدعبدالعزيزعثمان،وآخرون، إقتصاديات الضرائب(سياسات ،نظم ،قضايا معاصرة)، الأسكندرية ،الدار الجامعية ،2007م.
- د.محمد هشام وآخرون ،المحاسبة الضريبية الكتاب الثاني(ح،د) ، القاهرة، مطابع الدار الهندسية، 2008/2007م.
– د.عبد الوهاب نصر على،المراجعة الداخلية وادارة المخاطر،الاسكندرية،الدار الجامعية،2010م.
– د. الهادي آدم محمد،نظرية المحاسبة، شركة مطابع السودان للعملة المحدودة،2011م.
– د. مدحت انور نافع،إدارة المخاطر بين النظرية والتطبيق،القاهرة،دار أجيال للنشر والتوزيع ،2013م.
– د.خالد أمين عبدالله، تدقيق الحسابات،القاهرة، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات،2014م.
– د. رفعت المحجوب، المالية العامة ط2 ،القاهرة، دار النهضة العربية 1982م.
– د. خالد الشاوي، نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي، منشورات جامعة فار يونس، بنغازي، 1989م .
– د. زين العابدين ناصر،علم المالية العامة والنظام الضريبي المصري،القاهرة ،دار النهضة العربية،1974م.
– د. حسين خلاف ،الأحكام العامة في قانون الضريبة، القاهرة ،دار النهضة العربية،1966م.
– د. السيد عبدالمولى ، المالية العامة ، 1976.
– د. أحمد جامع، فن المالية العامة،1975.
– د. عبد العزيز عبدالرحيم سليمان، المالية العامة وتطبيقاتها في السودان، الخرطوم مطبعة جامعة النيلين ،1997م.
– د. سوزي عدلي، ناشد، الوجيز في المالية العامة والنفقات الإيرادية العامة، الاسكندرية،دار الجامعة للطباعة والنشر،2000م.
– د. يونس احمد البطريق ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية ،الإسكندرية، 2001م.

2. المقـــالات والدوريات:

- طلال حمدون وعلام محمد، التدقيق الإلكتروني وأثره علي جودة الأدله، المجله الأردنية للعلوم التطبيقية ،المجلد 10، 2، Vol.10، عمان، الأكادمية العربية للعلوم المالية والمصرفية،2007م.
- ثائر صبري محمود،دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات،مجلة العلوم الإنسانية،العدد45،كردستان ،العراق،2009م.
- عهد علي زعيتر واخرون،أعتماد المراجع علي تقديره الشخصي في تحقيق عدد من متطلبات معايير العمل الميداني وأثاره علي جودة الأداء المهني من وجهة نظر ممارسي مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية ،مجلة جامعة الملك عبدالعزيز ،كاية الإقتصاد والإدارة،جدة،2011م.
- أ.د يسري مهدي حسن واخرون،تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي،مجلة الأنبار للعلوم الإقتصادية والإدارية ،المجلد 4 ،العدد ،2012م.
- د. الهادي ادم ،أحمد الضي ،كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي من منظور متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي، مجلة المنصور، العدد 24،بغداد،العراق، 2015م.
- د. حسن محمد كمال ، المقومات الاقتصادية والأيدلوجية والفنية للنظام المحاسبي الضريبي ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، القاهرة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، 1986م .
- د. سمير شرف وآخرون،توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور إدارة الجودة الشاملة ،مجلة جامعة تشرين للعلوم الإقتصادية والقانونية المجلد 29 ،العدد2، 2007م ،ص190-191.
- المنشورة للبنوك في الأردن مع متطلبات المعيار الدولي رقم (30) ، عمان، مجلة الإداري ، معهد الإدارة العامة ، المجلد 19 ، العدد 63، مارس 1997م.
- رمضان عبد العال ، التقدير الذاتي يبحث عن ثقة الممولين ، مجلة الثقافة الضريبية ، القاهرة ، مصلحة الضرائب على المبيعات ، العدد السادس والاربعون ، ابريل 2005م.

3. الرسائل الجامعية:

- عبد المنعم بشير محمود التنقارى،مشاكل الفحص الضريبى فى الحسابات المراجعة ،رسالة ماجستير فى المحاسبة غير منشورة ،كلية العلوم الإدارية.جامعة أم درمان الإسلامية،2002م.
- فتح الرحمن الحسن منصور ، مشاكل قياس الإلتزام الضريبى للمشروعات الصناعية فى السودان، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة ،كلية ،جامعة أمدرمان الإسلامية ،1996م.
- أ.محمد محمود مصطفي أحمد،المحاسبة عن ضريبية المبيعات وتأثيراتها علي ضريبة الدخل،ماجستير،كلية التجارة،جامعة عين شمس،1997.
- رفيعة خضر احمد زروق ، المراجعة التحليلية ودورها في تطوير كفاءة وفعالية الفحص الضريبي ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية العلوم الإدارية ، جامعة امدرمان الإسلامية ، 2000م .
- طلال عثمان بابكر عمر ، أثر الأساليب الفنية للفحص الضريبي في مكافحة التهرب من الضريبة علي القيمة المضافة ، بحث ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشور ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2005م.
- نصر الدين احمد عبد الله إبراهيم ، المشاكل المحاسبية لتطبيق الضريبة علي القيمة المضافة ، بحث ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشور ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2005م.
- محمد محمود ذيب،التدقيق للأغراض الضريبية،جامعة النجاح الوطنية، فلسطين،كلية الدراسات العليا،ماجستير في المحاسبة منشور،2005م.
- عبد القادر محمد أحمد صالح، تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في السودان، دراسة تطبيقية في إستراتيجية تطبيق القرار، بحث دكتوراه في إدارة الأعمال غير منشور، جامعة الخرطوم ،2006م.
- حسن مبارك علي متولي، نموذج مقترح لقياس وعاء الضريبة على القيمة المضافة في ظل نظم المعلومات المحاسبية المحسوبة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة – كلية الدراسات العليا جامعة النيلين2008م.
- أرزاق أيوب محمد،مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها علي القوائم المالية في عملية المراجعة،ماجستير محاسبة وتمويل غير منشور،الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة ،الدراسات العليا ،2008م.

- صلاح الدين عمر عبدالغنى،أسس ومشاكل القياس والفحص الضريبى للضريبة على القيمة المضافة والمؤثره على دورها فى إصلاح النظام الضريبى فى السودان،رسالة دكتوراه فى المحاسبة غير منشورة،كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين2009 م.
- عبد الله وداعة علي محمد ، استخدام التحليل المالي لأغراض الفحص الضريبي ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2008م.
- هاني حسن هدهود، مدخل مقترح لتطوير أدلة الإثبات في المراجعة وفقا لمتطلبات الفحص الضريبي المنسق المرتبطة بالمعايير الدولية، الإسماعلية ،كلية التجارة ،جامعة قناة السويس ،رسالة ماجستير غير منشورة ،2009م.
- أحمد الضى عبدالله ، الربح المحاسبي وأثره فى تقدير وقياس وعاء ضريبة الأعمال ،رسالة ماجستير محاسبة وتمويل غيرمنشورة ،كلية الدراسات العليا ،جامعة السودان ،2009م .
- كريمة حسن محمد، مدخل مقترح لأستخدام معايير الجودة الشاملة في تحسين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي المنسق،،كلية التجارة ،جامعة قناة السويس ، رسالة دكتوراة محاسبة غير منشورة 2010 م.
- التجانى سعيد التجانى، مشاكل التقدير الذاتى وأثرها على الإيرادات الضريبية ، رسلة ماجستير محاسبة منشورة ،كلية الدراسات العليا ،جامعة السودان ،2010م.
- رلي عبدالرازق،مدي إلتزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي،جامعة النجاح الوطنية ،كلية الدراسات العليا،ماجستير غير منشور،2010م.
- عبد القادر محمد احمد صالح، تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في السودان، دراسة تطبيقية في إستراتيجية تطبيق القرار ، رسالة دكتوراه في إدارة الأعمال غير منشورة، جامعة الخرطوم .
- مسعود محمد أمريود،أساليب الفحص التحليلي في رفع كفاءة وفاعلية نظام الفحص الضريبي،رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة،كلية الإقتصاد،جامعة دمشق،2010م.
- جهاد محمد فهد،كفاءة المعلومات الضريبية في شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للاوراق المالية في ضوء نظم المعلومات المحاسبية،ماجستير المنازعات الضريبية ،كلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية ،فلسطين، 2011م.

- ياسمين طارق عبدالعال،قياس وضبط مخاطر الفحص الضريبي في ضوء الوحدات الإقتصادية في مصر، كلية التجارة، جامعة عين شمس، رسالة ماجستير غير منشورة، 2014م.
- عفاف أحمد عبدالله، دورالتحليل المالي في تقويم كفاءة الأداء المالي للمصارف، ماجستير محاسبة عير منشور، كلية التجارة ،جامعة النيلين ،2014م.

4. **المؤتمرات والأوراق البحثية:**

- د.عبد الرحيم خلف وآخرون، إستخدام الأساليب الإحصائية في تطوير الفحص الضريبي،كلية الإدارة والإقتصاد، قسم الإحصاء،جامعة السليمانية،العراق،2005م.
- د.نصحي منصور نخيل، تطور نظام الفحص الضريبي بإستخدام إسلوب الفحص بالعينة،المؤتمر العلمي السنوي الأول، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية،المنعقد في 23-24 فبراير 1997م.
- جمهورية مصر، وزارة المالية ،مصلحة الضرائب ، تخطيط الفحص الضريبي ،2005م.
- أستاذ سعد إسحق واخرون،العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين،الإدارة العامة للدخل الشخصي، 2006م.
- د.ليلي وآخرون،دورة تدريبية حول إستراتجيات التسويق وإدارة المبيعات، مركز تطوير الإدارة ،2001م.
- د.سامية عبيد، إدارة المخاطرالضريبية لأغراض التقدير الذاتي ،معهد ديوان الضرائب،2010م.
- جون بول ، ضريبة القيمة المضافة تطورها في منطقة الشرق الأوسط وشمال افريقيا ، حالة تطبيقية ، ابوظبي ، مايو 2006م.
- وثيقة أعدت لمؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية المعني بضريبة القيمة المضافة ، روما، 15-16 مارس 2005م ، ضريبة القيمة المضافة التجارب والقضايا ، ص 7.
- ورشة عمل ،إدارة المخاطر والإلتزام الطوعي ،ديوان الضرائب وصندوق النقد الدولي،21-31 أكتوبر 2012م.
- د.جورج معراوي،مخاطرالإلتزام الضريبي – البنك الدولي فرع الشرق الأوسط ،السودان،معهد الضرائب،2013م.
- د. مدين إبراهيم الضابط، مدي توافر نظام تقدير ذاتي متكامل في ظل ضريبة الدخل بسوريا،مجلة تشرين للبحوث والدراسات العلمية ،المجلد 36 ،العدد 5 ،2014م.

- أحمد الضي عبدالله، توحيد وتوثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور إدارة المخاطر والإلتزام الطوعي ،مجلة دراسات حوض النيل ،العدد 21، جامعة النيلين،2015م.
- د. الهادي آدم،وأحمد الضي،كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي من منظور متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي،مجلة دراسات حوض النيل ،العدد 23، جامعة النيلين،2015م.
- أ. بسام موسي سلمان،الإمتثال في المصارف ودوره في حمايتها، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ،مجلة الدراسات المالية والمصرفية ،مجلد 21، العدد الثالث ،2013م.
- د.بابكر إبراهيم،أحمد الضي،كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي ودوره في زيادة الإيرادات الضريبية والإلتزام الطوعي،مجلة كلية التجارة،جامعة النيلين،2016م.
- د.أوشن ،ورشة عمل ، نظام الفوتره والحوسبة الإلكترونية وأثرها علي توسيع المظلة الضريبية، ديوان الضرائب الخرطوم،7أبريل،2016م.

5. القوانين والتقارير والمنشورات الرسمية:

القــوانين:

- قانون ضريبة الدخل لسنة 1986 ، مرجع سابق ، ص 52.
- قانون الجمارك لسنة 1986م .
- قانون الضريبة على القيمة المضافة ، الخرطوم ، مطابع السودان للعملة ،1999م .
- ديوان الضرائب ، قوانين الضرائب ، الخرطوم ، مطبعة جامعة الخرطوم ،1996م .
- لائحة قانون الضريبة على القيمة المضافة ، الخرطوم ، مطابع السودان للعملة ، 1999م .

التقارير:

- ديوان الضرائب –إدارة خدمات المكلفين والبحوث والاحصاء، تقرير الأداء لضريبة القيمة المضافة للفترة من يوليو 2000م –ديسمبر 2001م ، الخرطوم ، د .ن ، 2002م .
- وزارة المالية والتخطيط الاقتصادي – تقرير لجنة أسس وأساليب تحديث العمل وإعادة النظر في الهيكل التنظيمي ، لمصلحة الضرائب ، أبريل 1987م .
- وزارة المالية والتخطيط الاقتصادي ، التقرير النهائي وملخص التوصيات والتشريع الضريبي المقترح ، امدرمان ، دار جامعة امدرمان الإسلامية للطباعة والنشر ، 1983م .

6. المنشــورات:

- الأمانة العامة لمجلس الوزراء ، أمر وزاري لسنة 2007، بموجب قانون الضريبة على القيمة المضافة المعدل لسنة 2001م .

- الأمانة العامة لمجلس الوزراء ، أمر وزاري لسنة 2008م ، بموجب قانون الضريبة على القيمة المضافة المعدل لسنة 2001م.
- ديوان الضرائب قرار إداري (2002/2م) بموجب أحكام المادة (14) بند (3) من قانون الضريبة، على القيمة المضافة المعدل لسنة 2001م
- ديوان الضرائب ، قرار إداري (2008/6) بموجب أحكام المادة (14) بند (3) من قانون الضريبة، على القيمة المضافة المعدل لسنة 2001م .
- منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، أصول التدقيق، كلية الدراسات التجارية، الكويت، 1989م.
- د.عمر على جلاب ' المالية العامه ومصطلاحتها باللغات الثلاثة العربيه والأنجليزية والفرنسية ،منشورات الجامعه اللبنانية ،قسم الدراسات الأقتصادية 'بيروت ،1985م.

7. أخـــرى:

- أوليفيه بينون ، وادموند بابير وشوقي حمد وجون ثيرستن ، تقرير صندوق النقد الدولي –إدارة شئون المالية العامة– تحديث الإدارة الضريبية إستراتيجية الإصلاح ، الخرطوم ، د.ن، نوفمبر 2006م .
- د.خالد المهاينى ،دورة تدريبة حول التدقيق الداخلى والرقابة المالية،مركز الأعمال الأوربى للتدريب والتطوير، دمشق، يونيو2007م.
- لجنة حصر الإعفاءات الضريبية. ديوان الضرائب، 2002م.
- ديوان الضرائب – الموسوعة الضريبية – الضرائب في قرن 1900م –2000م – المجلد الثاني ، الخرطوم ، مطابع السودان للعملة ، 2003م.

ثانيا: المراجع الأجنبية:

1-Books

- Wiley &His sons، Inc، International Financial Reporting Standards Work Book &Guide، London، 2006.

- alter B. Kell and others، **Modern Auditing**، 6th. Ed. U.S.A، 1996 .

- Alan A. Taite، Valve Added Tax، Administrative and police Issues، international Monetary Fund Washington D.C October 1991

- ————— Valve added tax، International Practice and problems، I.M.F Washington D.C. 1988.

- Rennard Salanie، The Economics of Taxation، the MIT Press Cambridge، Manchester London 2002.

- Emile Wolf and others، Advanced Taxation Macdonald and Evans، London 1985.

Emston O، Henks، Introduction to Accounting & Conceptual Approach، first Edition، New York، 1973.

Ernst & Yong، International VAT، a Guide to Practice and Procedures in 21 countries.

- Kay J.A. King M.A، The British Tax System، 4 the Oxford University Press، New York، 1983.

Kiso Weyg، Intermediate Accounting Foundation، John Wiley & Sons، London، 1983.

- Laim Ebril، Michael Keen، Jean Paul Robin، Victoria Summers، the Modern VAT، International Monetary Fund، Washington D.C. 2001.

- Lent. G. E. "Accounting Principles and Taxable Income" The Accounting Reveniew ،--، July 1992.

- Nelson and Ros Woods، Accounting System and Data Processing، South-Western Punching، 1991.

- Simon James، Taxation Critical Perspectives on the World Economy (1)، Rutledge، London and New York، 2002.

2-Periodicals:

- Ibid ،Arens،AlvinA،P 74.

- Ibid ، William C. Boynton. P.226

- Ibid، Mur phy، KenvenE، P.4.

- V. K Hicks، public Finance، UK budget، p.32.

- Statement of responsibilities of the internal auditor، 1957.

- APPAHEBIMOBWEI,acausality analysis between tax audit and tax compliance in Negeria ,European journal of business and management ,ISSN-2839,vol.5,NO2,published paper,2013.

- Ndrew Okella ,management income tax compliance through self assessment ,international monetary fund ,unpublished paper,2014.

- Statement of financial accounting concept No 2"qualitative characteristics of accounting information (FASB، 1980).

- R.A Musgrave، Fiscal System، Op.Cit. P.44 Table2-5&Appendix Table3.p362.

- (DECD) Tax Administration in DECD countries comparative.

- Milka Gasanegra and Carlos Silvani، guideline for Administrating VAT، 1991.

- Ministry of finance، Taxation in the Netherlands، 2002.

- Information Services (CTPA)، Center for Tax Policy and Administration، October 2004.

- International Monetary Fund، Tax Administration and the Small Taxpayer، IMF Policy Decision Paper، May 2004.

- Jean-Paul Bodin، Self Assessment، Working Paper، VAT Workshop، May 2006.

- Simon James and others، Tax compliance، self assessment and Tax administration in New Zealand، Journal of finance and management in public services vol2، No2، 2010.

- (DECD) Tax Administration in OECD Countries; Comparative Information Services (CTPA)،Centre For Tax policy and administration ، October (2004).

- Mohd Rizal Palil، tax knowledge and tax compliance determinants in self assessment system in Malaysia، PHD in accounting and finance unpublished، University of Birmingham، 2010.

- Aaron & Cohen Gabriel Sayag، the effectiveness of internal Auditing، Australian accounting review، 2010.

- M.krishna &others، impact of information technology on internal Auditing، African Journal of business management، vol5، 2011.

- Lois Munro& Jenny Stewart، work shop on the reliance of external auditors on internal auditors، impact of source arrangement &consultancy activities، Griffith University، 2009.

- Sampson Anamah &Owusu Agyabeng ، evaluating internal control in computerized works environment–a risk to audit professional and a challenge to accountancy training providers، Journal of finance & accounting ،issNo2222-1697(paper)،issNo 2222-2847(online) vol 4 NO.1،2013.

- Abass،D.، and Alegab،M.،internal auditor's characteristics and audit fees، evidence from Egyptian firms، international business research،vol.6،NO.4، Canadian center of science and education،2013.

- Shoup،C.and others، report on Japanese Taxation by the shoup mission ،General head quarter ،kassoumi publishing co.Tokyo،1985.

- Ramasawmy&Ramen، an evaluation on how external audit can benefit from the good work relationship with the internal audit for audit assignment international conference on applied and management science،Bangkok ،2012،p117-122.

ثالثا الأنترنت:

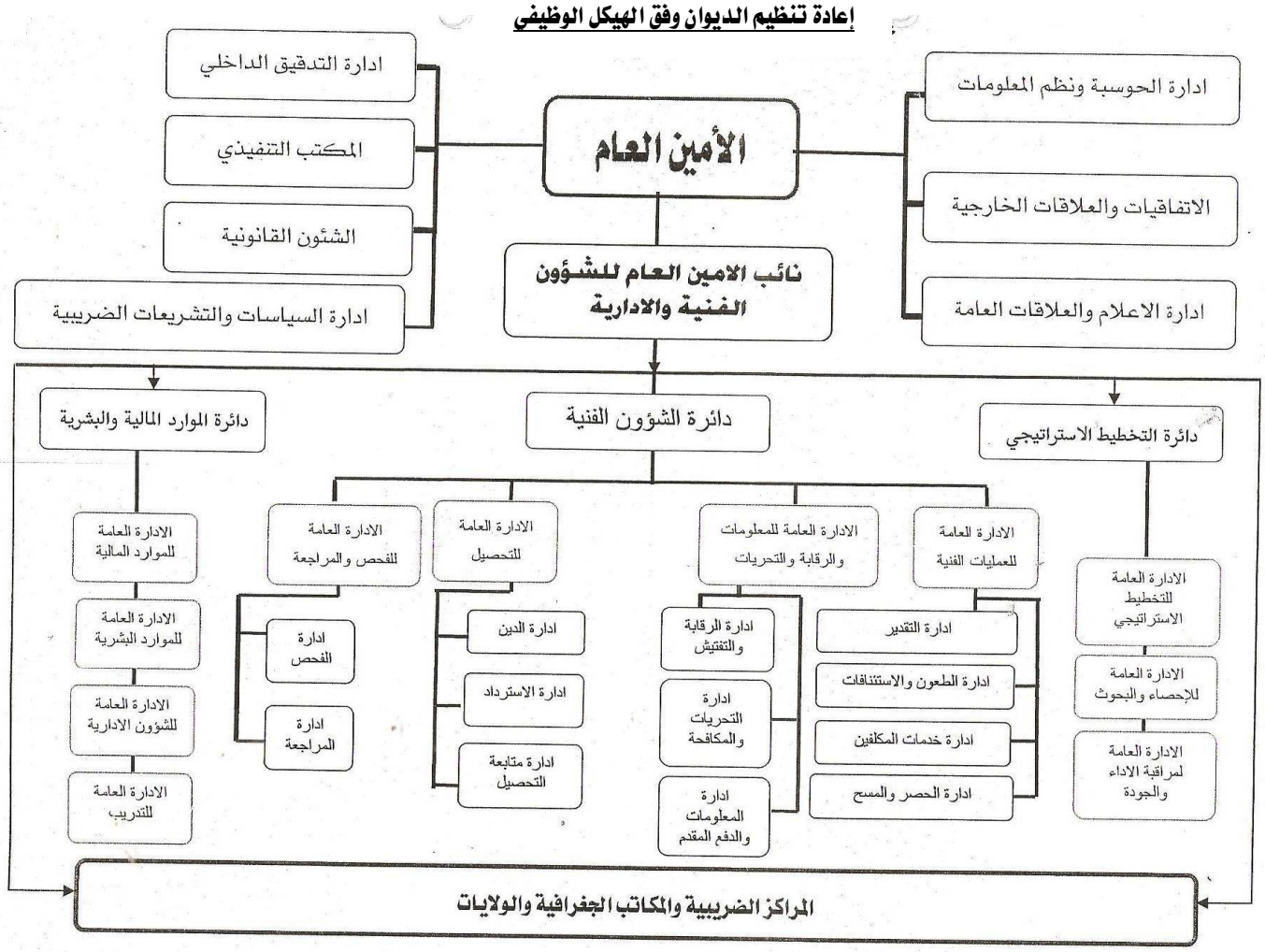
3-Internet:

- www.imfmetac.org/upload/links_584_103.
- www.arpapress.com/volumes/vol9 ISSUE1/IJRRAS_9_1_18.PDF،2011.
- www.iasj.net/iasj?func=fulltexst&ald=66156.p4.-
- http.//www.salestax.gov.eg

الملاحق

ملحق رقم (1):

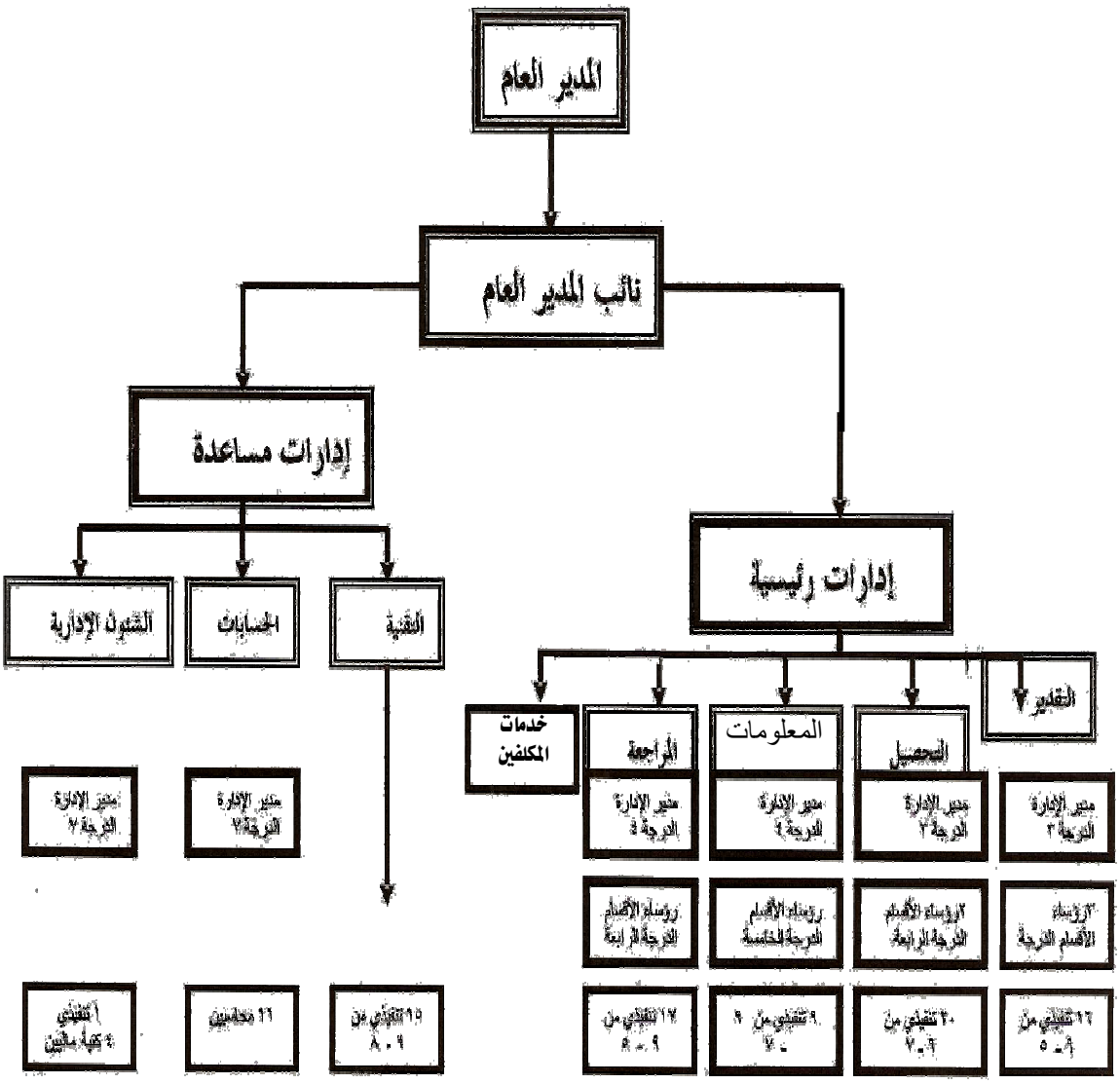
الهيكل التنظيمي لديوان الضرائب



المصدر :ديوان الضرائب 2016م.

ملحق رقم (2) :

الهيكل التمظيمي للشركات الكبري

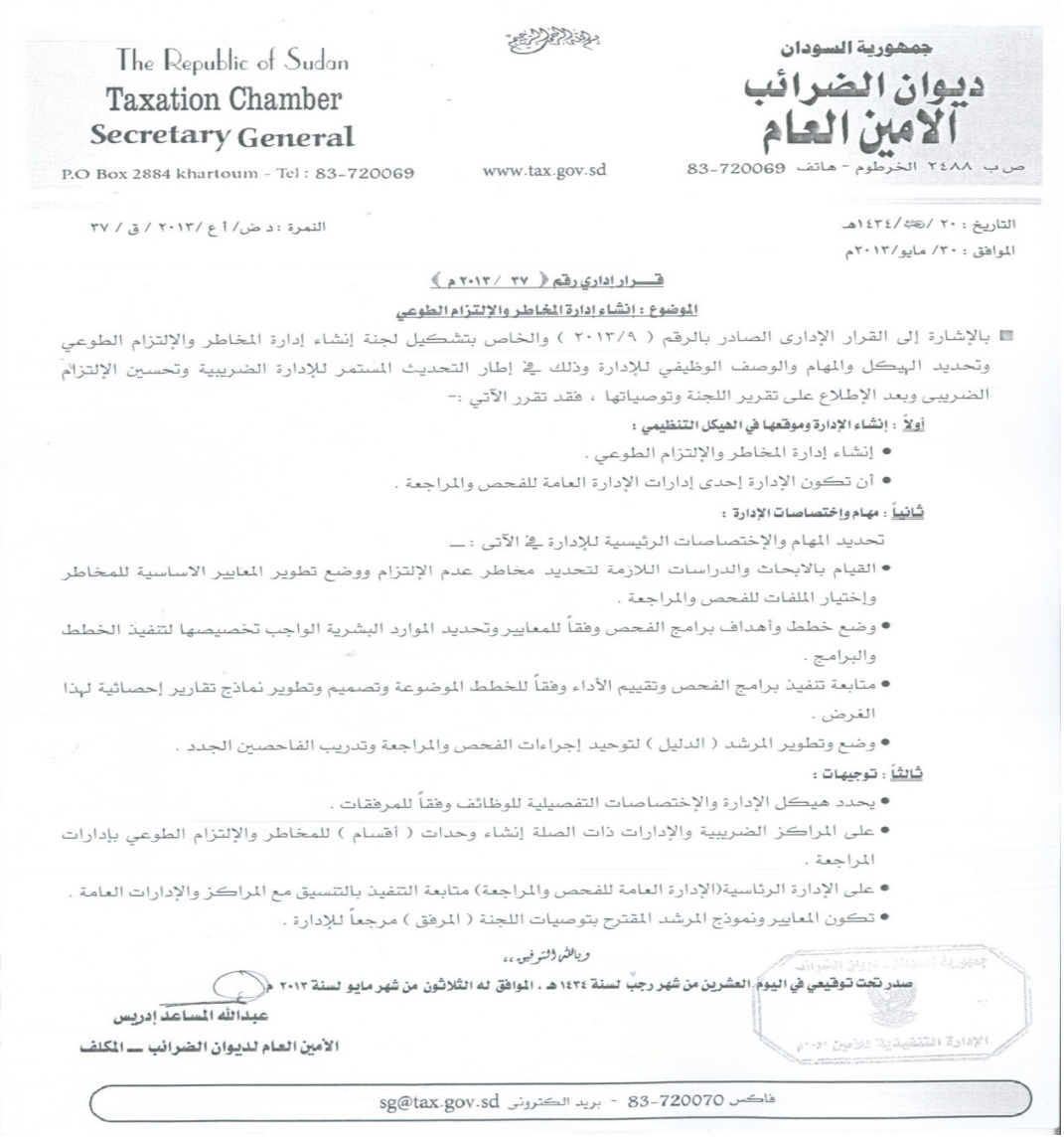


- العدد الإجمالي للموظفين بالمركز ١٣٦

المصدر :ديوان الضرائب 2016م.

ملحق رقم (3):

قرار إنشاء إدارة المخاطر والإلتزام الطوعي



جمهورية السودان
ديوان الضرائب
الأمين العام
ص ب ٢٤٨٨ الخرطوم - هاتف 83-720069

The Republic of Sudan
Taxation Chamber
Secretary General
P.O Box 2884 khartoum - Tel : 83-720069
www.tax.gov.sd

التاريخ : ٢٠ /ﷺ/١٤٣٤هـ
الموافق : ٣٠/ مايو/٢٠١٣م

النمرة : د ض/ أ ع /٢٠١٣ / ق / ٣٧

قـــرار اداري رقم (٣٧ / ٢٠١٣ م)

الموضوع : إنشاء ادارة المخاطر والإلتزام الطوعي

بالإشارة إلى القرار الإدارى الصادر بالرقم (٢٠١٣/٩) والخاص بتشكيل لجنة إنشاء إدارة المخاطر والإلتزام الطوعي وتحديد الهيكل والمهام والوصف الوظيفي للإدارة وذلك في إطار التحديث المستمر للإدارة الضريبية وتحسين الإلتزام الضريبى وبعد الإطلاع على تقرير اللجنة وتوصياتها ، فقد تقرر الآتي :-

أولاً : إنشاء الادارة وموقعها في الهيكل التنظيمي :

- إنشاء إدارة المخاطر والإلتزام الطوعي .
- أن تكون الإدارة إحدى إدارات الإدارة العامة للفحص والمراجعة .

ثانياً : مهام وإختصاصات الإدارة :

تحديد المهام والإختصاصات الرئيسية للإدارة في الآتى :ـــ

- القيام بالابحاث والدراسات اللازمة لتحديد مخاطر عدم الإلتزام ووضع تطوير المعايير الاساسية للمخاطر وإختيار الملفات للفحص والمراجعة .
- وضع خطط وأهداف برامج الفحص وفقاً للمعايير وتحديد الموارد البشرية الواجب تخصيصها لتنفيذ الخطط والبرامج .
- متابعة تنفيذ برامج الفحص وتقييم الأداء وفقاً للخطط الموضوعة وتصميم وتطوير نماذج تقارير إحصائية لهذا الغرض .
- وضع وتطوير المرشد (الدليل) لتوحيد إجراءات الفحص والمراجعة وتدريب الفاحصين الجدد .

ثالثاً : توجيهات :

- يحدد هيكل الإدارة والإختصاصات التفصيلية للوظائف وفقاً للمرفقات .
- على المراكز الضريبية والإدارات ذات الصلة إنشاء وحدات (أقسام) للمخاطر والإلتزام الطوعي بإدارات المراجعة .
- على الإدارة الرئاسية(الإدارة العامة للفحص والمراجعة) متابعة التنفيذ بالتنسيق مع المراكز والإدارات العامة .
- تكون المعايير ونموذج المرشد المقترح بتوصيات اللجنة (المرفق) مرجعاً للإدارة .

وبالله التوفيق ،،

صدر تحت توقيعي في اليوم العشرين من شهر رجب لسنة ١٤٣٤ هـ ، الموافق له الثلاثون من شهر مايو لسنة ٢٠١٣ م

عبدالله المساعد إدريس
الأمين العام لديوان الضرائب ـــ المكلف

الإدارة التنفيذية لديوان الضرائب ٢٠١٣م

فاكس 83-720070 - بريد الكتروني sg@tax.gov.sd

المصدر : إعداد الباحث ديوان الضرائب 2016م

ملحق رقم (4):

تقارير الأداء الإقتصادي العام لديوان الضرائب للأعوام من 2010م-2014م:

مساهمة المركز الضريبي الموحد للشركات الكبرى في التحصيل والربط الفعلي العام بالاف الجنيه:

البيان	2010	2011	2012	2013	2014
الربط المكتبي	2.227.000	2.369.000	2.634.462	3.200.400	4830000
التحصيل الفعلي العام	2.395.252	2.371.793	2.934.380	4.003.921	4822354
نسبة التحصيل المكتبي	%107	%101	%112	%125	%110
نسبة التحصيل الفعلي العام	%70	%70	%69	%80	%70
معدل النمو	635.623	144.793	565.380	1.369.459	1.618.354
نسبة النمو	%36	%7	%24	%52	%51
فاقد المراجعة	343398	176.689	176.628	205.650	204.795
نسبة الفاقد المكتبي	%15	%8	%7	%6	%5
الفاقد الكلي العام	1.352647	1.801.624	1.480.512	425.263	1.102.086
نسبة الفاقد العام	%25	%10	%12	%48	%19

المصدر : إعداد الباحث من واقع تقارير الأداء الإقتصادي العام للديوان 2010م-2014م.

مساهمة الفاقد الضريبي:

مساهمة إدارة الفحص الضريبي في تحقيق الربط المكتبي والتحصيل الفعلي العام:

السنة	نسبة مساهمة الفاقد في الربط للشركات الكبري	نسبة مساهمة الفاقد في الربط الكلي
2010	% 15	%25
2011	%8	%8
2012	%7	%12
2013	%6	%48
2014	%5	%19

المصدر:إعداد الباحث من واقع تقارير الأداء الإقتصادي العام للديوان 2010م-2014م.

ملحق رقم (5):

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

الموضوع : المقابلة

الأخ الكريم / الأخت الكريمة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يقوم الباحث بإعداد رسالة دكتوراه بعنوان: **الفحص الضريبي ودوره في تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية** ويتطلب ذلك الحصول على مجموعة من البيانات عن طريق إجراء مقابلات من مجتمع الدراسة من مختلف الأقسام بديوان الضرائب ذات الصلة بموضوع الدراسة (مدراء إدارة الفحص والمراجعة ، وإدارة المخاطر والإلتزام الطوعي ، وإدارة العمليات الفنية) ويسعدني ويشرفني مشاركتكم ومساهمتكم القيمة من خلال خبراتكم العلمية والعملية ، حتى تكون هذه الرسالة إضافة حقيقية لإثراء البحث العلمي والمعرفة، نقدر لكم حسن تعاونكم وصبركم وجهدكم في الإجابة بوضوح وشفافية، ولأهمية الموضوع تراعي سرية البيانات.

ولكم الشكر.

فيما يلي الأسئلة المرتبطة بكل فرضية والتي وأجريت عليها المقابلات وتمت الإجابة عليها بوضوح من قبل المبحوثين:

الفرضية الاولي: توجد علاقة إرتباط بين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي وخخاطر الإيرادات الضريبية

1 كيف تفسر العلاقة بين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي ومخاطر الإيرادات الضريبية
2 كيف تفسر العلاقة بين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي و زيادة الإيرادات الضريبية
3 كيف تفسر العلاقة بين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي التهرب والتجنب الضريبي

الفرضية الثانية: توجد علاقة بين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي وزيادة الإلتزام الطوعي

1. كيف تفسر العلاقة بين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي وزيادة الإلتزام الطوعي
2. كيف تفسر العلاقة بين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي و زيادة الإيرادات الضريبية
3. كيف تفسر العلاقة بين زيادة الإلتزام الطوعي إنخفاض المخاطر الضريبية

الفرضية الثالثة: توفرمتطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي يؤثر علي كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي ويحد من مخاطر الإيرادات الضريبية

1. يؤثر توفرمتطابات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي علي كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي ويحد من المخاطر الضريبية
2. توفر متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي يؤثر إيجابا علي زيادة الإيرادات الضريبية.
3. توفر متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي يحد من التهرب والتجنب الضريبي.