

أدوات الرقابة الضريبية المعاصرة ودورها في زيادة الإيرادات والامتثال الطوعي
دراسة تطبيقية في ظل نظام التقدير الذاتي

**The Contemporary tax ation tools and their role in increasing revenue and
voluntary compliance An applied study - in light of self-assessment system**

أ. د. الهادي آدم محمد أبراهيم. قسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة النيلين.

د. أحمد الضي عبدالله عثمان. مراجع وفاحص مخاطر - ديوان الضرائب - السودان

المستخلص

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على كفاءة و فعالية أدوات الرقابة الضريبية المعاصرة باعتبارها أحد متطلبات نظام التقدير الذاتي وفقاً لموجهات صندوق النقد والبنك الدوليين، حيث يتطلب هذا النظام تغيير جذرياً في حوكمة الإدارة الضريبية، ودافعي الضرائب، على حد سواء لكي يحقق النظام أهدافه الأساسية المتمثلة في زيادة الإيرادات الضريبية والامتثال الطوعي وتحقيق العدالة الضريبية.

كلمات مفتاحية: الفحص الضريبي، إدارة المخاطر ، استراتيجية تحسين وتطوير الامتثال الطوعي

Abstract

This paper aimed at focusing on efficiency and effectiveness of contemporary tax control tools which is considered as a tool of self-assessment's requirements demanding radical change for both tax administration and the taxpayers in order to realize self-assessment objectives such as maximization of tax revenues ,voluntary compliance ,tax equality.

Key words: Tax Audit, risk management, compliance improvement strategy

المقدمة:

يتطلب تطبيق نظام التقدير الذاتي الذي أصبح منحي عالمياً استخدام أدوات وأساليب الرقابة الضريبية المعاصرة، ووسائلها المبتكرة التي تساعد على تخطيط وإدارة الموارد الضريبية بكفاءة وفاعلية من خلال مكافحة التهرب والتجنب الضريبي، والفحص الضريبي المتقدم، وإدارة المخاطر من منظور استراتيجية تحسين وتطوير الامتثال الطوعي، وذلك للحد من مخاطر الأنظمة الضريبية من أجل تحقيق الأهداف المرجوة، على الرغم من ندرة الدراسات في هذا المجال الحيوي على المستويين الاقليمي والدولي أوصت بعض المنظمات الدولية نحو منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، صندوق النقد والبنك الدوليين كافة الدول بتبنيه والالتزام به بغرض الإصلاح الضريبي وزيادة المواعين الإيرادية لتلك الدول، باعتباره شرطاً أساسياً لمنح القروض وضماناً لاستردادها.

مشكلة الدراسة:

من خلال قراءة واقع نظام التقدير الذاتي الذي أصبح منحي عالمياً، تتمثل مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

أ- هل عدم كفاءة وفعالية الفحص الضريبي والمراجعة تؤدي الي انخفاض الايرادات الضريبية .
هل عدم كفاءة وفاعلية إدارة المخاطر والامتثال الطوعي يؤدي الي ازدياد حالات التهرب والتجنب الضريبي أو انخفاض الامتثال الطوعي لدي دافعي الضرائب.
أهمية الدراسة: تكمن أهمية الدراسة العلمية باعتبارها جزء من الأدبيات التي تتناول كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي في تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية، وتمثل إضافة حقيقية لإثراء البحث العلمي وإظهار دور الفحص الضريبي لأول مره في السودان مقترنا بالمخاطر الضريبية باعتباره أداة فعالة ووسيلة رقابية لإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية وزيادة الالتزام الطوعي.

أهداف الدراسة: تسعى الدراسة إلي تحقيق الأهداف التالية.

- 1- تحديد العلاقة بين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي وزيادة الايرادات الضريبية.
- 2- بيان أهمية العلاقة بين كفاءة وفاعلية إدارة المخاطر وزيادة الامتثال الطوعي لدي دافعي الضرائب.

الفرضيات:

بنيت تلك الدراسة على ثلاث فرضيات وهي:

- 1- لا توجد علاقة بين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي وزيادة الايرادات الضريبية.

2- لا توجد علاقة ارتباط بين كفاءة وفاعلية إدارة المخاطر وزيادة الامتثال الطوعي لدي دافعي الضرائب.
منهجية الدراسة:

وقد أتبع الباحث في هذه الدراسة المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفروض والمنهج الاستقرائي لاختبار مدى صحة تلك الفروض، و أتبع المنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة. أما المنهج الوصفي التحليلي فقد أستخدمه كأسلوب لدراسة الحالة لمعرفة أثر كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي، وإدارة المخاطر علي زيادة الايرادات والامتثال الطوعي.
الدراسات السابقة:

تناولت دراسة فتح الرحمن (1996م) مشاكل قينا س الالتزام الضريبي في المشروعات الصناعية في السودان، وتوصلت إلي أن الديوان لا يعتمد الخسائر الواردة بالحسابات المراجعة.
دراسة رفيعة (2000م) تناولت الدراسة موضوع المراجعة التحليلية ودورها في تطوير كفاءة وفعالية الفحص الضريبي، توصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها، أدت 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.

وتطرقت دراسة عبد المنعم (2002م) إلي مشاكل الفحص الضريبي في الحسابات المراجعة، وتوصلت الدراسة إلي أهم النتائج منها عدم الإلزام بالفكر المحاسبي يؤثر على وعاء ضريبة الدخل من أرباح الأعمال في التشريع السوداني.

دراسة طلال (2005م) تناولت الدراسة أثر الأساليب الفنية للفحص الضريبي في مكافحة التهرب الضريبي للضريبة علي القيمة المضافة، أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة تمثلت في أن زيادة معدل التهرب من الضريبة جاء نتيجة لعدم التزام المكلفين بإمسك دفاتر محاسبية منتظمة ، وإن تطور الأساليب الفنية للفحص الضريبي حدت من ظاهرة التهرب حيث ان الأساليب الحديثة مكنت الفاحص من الوصول إلي البيانات الحقيقية التي تؤدي إلي مكافحة التهرب والتجنب الضريبي.

بينما تناولت دراسة عبد الله (2008م) استخدام أساليب التحليل المالي لأغراض الفحص الضريبي توصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج من أهمها كثرة النزاعات التي تدور بين الضرائب والممولين وطول فترتها ، وان السبب في ذلك يرجع إلي عدم توفر المعلومات الكاملة والسليمة التي تستطيع إدارة الضرائب عن طريقها تحديد الوعاء الضريبي الصحيح.

دراسة صلاح الدين (2009م) تناولت الدراسة أسس ومشاكل القياس والفحص الضريبي للضريبة على القيمة المضافة والمؤثرة على دورها في إصلاح النظام الضريبي في السودان كما توصلت الدراسة إلى أهم النتائج منها، يتم قياس المبالغ الخاضعة للضريبة وكذلك مراجعة الإقرارات الضريبية المقدمة من الممولين لتحديد الأوعية الضريبية بالاستناد للمبادئ والأسس والقواعد والطرق المحاسبية بالإضافة للنصوص التشريعية .

الضي أحمد (2016م)، تناولت الدراسة الفحص الضريبي ودوره في تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية حيث تمثلت مشكلة الدراسة في أن هناك علاقة ارتباط بين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي ومخاطر الإيرادات الضريبية، وتوصل الباحث أن هناك علاقة عكسية بينهما أثرت إيجاباً على وزيادة الإيرادات الضريبية وانخفاض مخاطر الإيرادات الضريبية.

أولاً: مفهوم وأهمية وأهداف الفحص الضريبي

لم يعد الفحص الضريبي في مطلع القرن الحادي والعشرين مجرد أداة للرقابة الضريبية المعاصرة لمخاطر الامتثال الطوعي الخاصة بالقوانين والنظم واللوائح والتشريعات الضريبية، كما كان الوضع في نهاية القرن العشرين، بل أصبح الفحص الضريبي أداة رقابية فعالة وشاملة عقابية وممانعة ومستمرة تشغيلية وقانونية ومالية، ويستخدم أيضاً كآلية حديثة للمدخل الضيق لمفهوم إدارة مخاطر لإختيار حالات الفحص والمراجعة (Audit Case Selection) باعتباره صمام الأمان ووسيلة فعالة للرقابة الضريبية، والضبط الداخلي يهدف إلى جعل خطر التشريع الضريبي تحت السيطرة.

فيما يلي أهم المفاهيم والأهداف والمقومات التي تركز عليها عملية الفحص والمراجعة لأغراض الضرائب:-

1. مفهوم الفحص الضريبي:

لإدراك المقصود بعملية الفحص الضريبي بشكل عام لا بد من فهم المعنى اللغوي لكلمة الفحص أو الرقابة ثم استثمار هذا المعنى اللغوي في أوجه النشاط المراد استخدامه فيها.

فقد بين قاموس لسان العرب أبو الفضل جمال الدين محمد بن مكرم بن منظور الإفريقي المصري أن معنى الفحص: شدة الطلب خلال كل شئ، فحص عنه فحصاً: بحث وكذلك فحص وأفتحص ونقول فحصت فلان وفحصت عن أمره لا علم كنه حاله، وتعنى الرقابة لغة: المراقبة والملاحظة والحراسة، وهي مشتقة من الفعل راقب، ورقيه أي حرسه ولاحظه، وتعنى كلمة التدقيق إثبات المسألة بالدليل، فالتدقيق لغة مشتق من الدقة، وتعنى الضبط والإحكام (سنهوري، 1964م، ص371).

وبالتالي فإن النظرة العملية للفحص والمراقبة تختلف حسب الأشخاص وأوجه النشاط المراد تحقيق أهدافه، نتيجة للتداخل الكبير والخلط الشائع بين معانى الفحص والمراجعة والتدقيق في الكتب العربية، فقد راعى الكاتب المدلول الفني لهذه المصطلحات حين استخدم مصطلح (فحص أو تدقيق) مرادف لكلمة (Audit) في اللغة الإنجليزية هادفاً المدلول الفني لهذه المصطلحات خلال هذا البحث.

والفحص كلمة يفهمها المختصون من خلال نظرتهم إلى تحقيق أهدافهم. فيلجأ للفحص رجال القضاء وأجهزة الشرطة كأسلوب للتحري وتقصى للظواهر المادية المتعلقة بالعمليات المتحققة للأحداث من قبل الأشخاص العادين أو المجرمين.

ويستخدمه المحاسبون والمهنيون والمدققون على مختلف أنواعهم كأسلوب بحث وتقصى عن حقائق من خلال البحث عن المستندات والأدلة الثبوتية المتوفرة لإبداء رأى فني محايد عن تلك الوقائع والأحداث، وهنا ما يهم حقيقة هو الفحص المتعلق بالأحداث المالية المتعلقة بالمنشآت التجارية والصناعية والخدمية وخلافها، وذلك للتأكد من صحة الأحداث المالية وقياس درجة موثوقيتها (درجة الاعتماد عليها) Credibility، وذلك أن الأحداث المالية هي من صنع إدارة المشروع باعتبار الإدارة وكيل عن المساهمين في تحقيق نجاح استثماراتهم، فيجب عليها أن تقدم لهم بيانات مالية صحيحة وعادلة وإلا تم مقاضاتها لسوء الإدارة والتقصير في أعمالها بناء على تجاوز حدود الوكالة، بل ربما تلجأ الدولة إلى مقاضاة الإدارة إذا ما ثبت أنها قدمت بيانات مضللة في الاقرارات الضريبية المقدمة للدوائر الضريبية.

ويقصد بالفحص بصفة عامة أنه عملية تدقيق المستندات والحسابات والقوائم المالية لبيان مدى الاطمئنان إليها، والفحص الضريبي يعتبر فحصاً لغرض خاص يتضمن فحص حسابات الممولين والمنشآت والشركات بهدف تحديد وعاء الضريبة المستحقة، حيث يتأكد الفاحص من أن الميزانية تعبر عن المركز المالي الحقيقي للمنشأة، وأن الحسابات الختامية تبين حقيقة أرباح المنشأة وتحتوى على نائح كافة العمليات خلال الفترة طبقاً لما تقضى به التشريعات الضريبية المنوط به مباشرة تنفيذها (الشافعي، 2000م، ص5).

وبمعنى آخر يمكن تعريف الفحص الضريبي بأنه نظام البحث والتقصى الموضوعي للظواهر المتعلقة بالعمليات الحقيقية التي يتضمنها الاقرار الضريبي الذى تقدمه المنشأة لمأمورية الضرائب المختصة بهدف

التأكد من صدق تمثيل بيانات الإقرار لنتيجة تلك العمليات وفقاً لمتطلبات المحاسبة الضريبية (الشافعي، 1992م، صص 4-6).

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

- تحديد وعاء الضريبة بصورة علمية وعادلة.
- زيادة الإلزام الطوعي عند دافعي الضرائب.
- تصحيح مسار الممولين من خلال التأكد من التزامهم بالنظم والقوانين والتشريعات الضريبية والمفاهيم المحاسبية.
- توعية وتنقيف دافعي الضرائب بضرورة إمساك الدفاتر والمستندات حسب القانون.
- الحفاظ على التوازن بين حقوق وواجبات دافعي الضرائب من جهة والدولة والإدارة الضريبية من جهة أخرى.
- تقليل حالات التهرب والتجنب الضريبي.

أهمية الفحص الضريبي:

تكمن أهمية الفحص الضريبي في كونه وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة الإدارة الضريبية في تحديد وقياس الوعاء الضريبي على نحو علمي ومنظم يحافظ على حقوق المكلفين بالدولة جنباً إلى جنب بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام الطوعي بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له، ويقلل من حالات التهرب والتجنب الضريبي وأشكاله، وزيادة حصيلة الإيرادات الضريبية، وتصحيح مسار عدم الالتزام الضريبي للمكلفين والممولين وتوعيتهم وتنقيفهم بالنظم واللوائح والقوانين والتشريعات الضريبية، ومساندة النظام الضريبي في تحقيق أهدافه الاقتصادية والسياسية (الضى، مرجع سابق، ص 31).

أ. الفحص والمراجعة:-

أن الأسلوب الذي ينتهجه الفاحص الضريبي هو نفس الأسلوب الذي يتبعه المدقق المالي (CPA) هو الالتزام بقواعد (GAAS) ومعايير ونشرات الضرائب الصادرة عن جمعية المحاسبين الأمريكية مع مراعاة اختلاف الهدف لكل منهما في التقرير الصادر الى الجهات المستفيدة سواء أكان مستقلاً أو موظفاً في أحد الدوائر الإقليمية الضريبية (ذيب، 2005م، ص 54).

فإن الفاحص الضريبي يهدف الى التحقق من عدالة القوائم المالية المقدمة من قبل الممولين مستخدماً أساليب الفحص الضريبي المستمدة قواعدها من قواعد التدقيق والمحاسبة المتعارف عليها دولياً ومحلياً، بالإضافة إلى قواعد ومعايير أخرى وذلك للتأكد من (محمد، 1973م، ص122):-

- التحقق من الواقعة المنشئة للضريبة.
 - تحديد التاريخ الذي تحققت فيه الواقعة المنشئة للضريبة.
 - تحديد القانون الواجب التطبيق للواقعة المنشئة للضريبة.
 - تحديد مقدار الالتزام الضريبي من حيث السعر والمقدار.
- يقصد بمراجعة الحسابات الاطلاع علي الدفاتر والمستندات الخاصة بالمنشأة والحصول على التفسيرات اللازمة من القائمين على شئونها للتحقق من أن الحسابات الختامية والميزانية تعبر عن المركز المالي الحقيقي للمنشأة، بينما يقصد بالفحص الضريبي الاطلاع على 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 يقص الخصوصية(الشافعي، 1987م، ص5).

ج. أهداف الفحص الضريبي:

ترتكز عملية الفحص الضريبي على المستندات والدفاتر والسجلات المحاسبية باعتبار أنها تمثل الأساس الذي يتم الاعتماد عليه في بيان الاقرارات الضريبية وذلك بغرض تحقيق الأهداف الآتية(لطفى، 2007م، ص145).

- تصحيح مسار الممولين من خلال الالتزام بالنظم والقوانين والتشريعات الضريبية ومعايير ومبادئ المحاسبة والمراجعة الدولية.
- التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات ومدى الاعتماد عليها للوصول إلى الأرباح أو الخسائر الحقيقية للمنشأة .
- التحقق من أن الدفاتر والسجلات منتظمة من حيث الشكل ومعدة وفقاً للقواعد والأصول القانونية والمحاسبية التي تنظم الاحتفاظ بالقيود والدفاتر.
- التأكد من أن الدفاتر والسجلات تشمل كافة أنشطة الممول، وتتضمن أرباحه الحقيقية.
- اكتشاف ما يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء بكافة أنواعها حسابية أو كتابية.

▪ اكتشاف التزوير و التلاعب الذي يظهر الحسابات بصورة غير حقيقية وذلك بهدف التهرب من سداد الضريبة.

ويمكن تلخيص تلك الأهداف على النحو التالي:

- 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 الاقرارات وكيفية القياس و العقوبات، والجزارات لغير الملتزمين وغيرها من الأحكام.
- 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 الاقرارات المقدمة من الممولين والمكلفين الذين يخضعون للفحص الانتقائي واكتشاف المخالفين وحالات عدم الالتزام والتهرب الضريبي وتطبيق العقوبات الرادعة المنصوص عليها.
- تعظيم الحصيلة الضريبية عن طريق كشف المبالغ غير المعلن عنها عن طريق التلاعب وتخفيض قيم الضريبة.

د . كفاءة وفاعلية الفحص والمراجعة:

▪ **الكفاءة (Proficiency):** تعنى الكفاءة أن يمتلك الفاحص أو المراجع بشكل تجميعي المعرفة، والمهارات، والكفاءات الأخرى المطلوبة لأداء مسؤولياته الفردية والتي تشير إلى معيار بذل العناية المهنية المطلوبة ((Due Professional Care لتنفيذ المهام الموكلة إليه بكفاءة وفاعلية، كما عرفت الكفاءة على إنها الاستخدام الأمثل للموارد المادية والبشرية بالمشروع (نصر، 2010م، ص12).

▪ **الفاعلية (Effectiveness):** يمكن تعريف الفاعلية بأنها المقدرة على أداء الأعمال بطريقة صحيحة لتحقيق الأهداف وترتبط بالقيادة إذ تعتبر عملية مستمرة ومتفاعلة تهدف الى توحيد الجهود الفردية والجماعية نحو تحقيق المشتركة(الضى، 2014مرجع سابق، ص36) .

ويتضح للكاتب من خلال العرض السابق لمفهومي كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي ، ينبغي علي الإدارة الضريبية الالتزام بتلك المفاهيم لتقوم باستخدام مواردها المادية والبشرية الموجهة نحو تحقيق الهدف الرئيسي

من عملية الفحص الضريبي وهو وقائي في المقام الأول منعاً للتهرب والتجنب الضريبي ، والهدف الثانوي يتمثل في تنمية الامتثال الطوعي لدي دافعي الضرائب من خلال تصحيح المسار الناتج عن مخالفة القوانين والتشريعات الضريبية ، تحقيق العدالة الضريبية في المعاملة(د. الصديق ،الضبي،2016م،ص123).

هـ. **أساليب الفحص الضريبي:** تتمثل الاساليب في الفحص الضريبي الشامل، والفحص الضريبي بالعينة، والفحص الضريبي التحليلي ، والفحص الضريبي الاختباري (د.الشافعي،مرجع س أبص 43).
ثانياً: منهج تطبيق إدارة المخاطر الضريبية:

يعد منهج تطبيق إدارة المخاطر الضريبية المدخل العملي الذي يركز على المخاطر المتعلقة بالمفاهيم الضريبية والمحاسبية المتعارف عليها دولياً كمدخل ضيق لأغراض الفحص والمراجعة ، ومدخل واسع من خلال استراتيجية تحسين وتطوير الامتثال التي تتضمن الأنواع الآتية (سلمان ،2013م ،ص13):-

- مخاطر عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات والتشريعات الصادرة من جهات رقابية خارجية.
- مخاطر الخسائر المالية الناتجة من عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات.
- مخاطر عدم الالتزام بالمواثيق والمعايير المهنية وأخلاقيات المهنة.
- مخاطر الفساد والرشوة.
- مخاطر عدم الالتزام بالحكم الراشد(الحوكمة).

1. المفهوم الإجرائي للمخاطر الضريبية:-

هي كافة الإجراءات التي يجب أن تتخذها الإدارة الضريبية لتحديد كافة التحديات والمشاكل التي تعترض تفاعل مكونات النظام الضريبي وتحليلها وتحديددها، وتقديرها وقياسها، وضعها في أولويات قصوى حسب مصادرها المختلفة ومعرفة أسبابها وكشف انحرافاتهما والتهام معها وفقاً لاستراتيجية المعالجة، وتدوينها في سجل المخاطر وصولاً لخطة العمل الاستراتيجية في سبيل تحقيق الأهداف المرجوة والتحكم فيها بالقدر الذي يوفر الكفاءة والفاعلية للنظام الضريبي من خلال استراتيجية تطوير وتحسين الامتثال، إذ لا بد من التفرة بين المفهوم الضيق والواسع لإدارة مخاطر (الضبي، مرجع سابق،2016م،ص 130):-

2. المفهوم الضيق: استخدام الفحص الضريبي لاختيار حالات المراجعة:-

هنا يستخدم هذا المفهوم كأسلوب حديث لاختيار حالات الفحص والمراجعة وفقاً لمعايير عدم الامتثال التي مصدرها الممول(مخاطر تشريعية محضة) بالإضافة إلى مخاطر عملية الفحص والمراجعة التي تستخدم مؤشرات التحليل المالي لتحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية.

بعد تخطيط وتحليل الملفات وتصنيفها إلى عاملة وغير عاملة ومساهمة وغير مساهمة، تأتي بعدها عملية اختيار 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 بالمولين التي تم تناولها أعلاه وإدارة مخارطها بسهولة ويسر من خلال برامج الفحص الفعال الجاهزة إلكترونيًا (Data-mining) وذلك بعد تزويدها بالمعايير والخصائص المطلوبة لاختيار حالات الفحص والمراجعة وذلك لضمان جودة فحصها ومراجعتها (الضي المرجع السابق، ص131).

أ. وضع المعايير.

ب. تحديد الأخطار المتعلقة بالفحص والمراجعة.

ج. إدارة خطر الفحص والمراجعة:-

▪ إدارة خطر الفحص في مرحلة التخطيط:

▪ إدارة خطر الفحص في مرحلة تنفيذ.

وفيما يلي أهم الأخطار المتعلقة بتنفيذ خطة الفحص (د.الضي، 2020م، مرجع سابق، ص178):-

• مشكلة الوقت:

• مشكلة نقص المعلومات.

• مشكلة عدم وجود معايير جودة الفحص الضريبي.

• مشكلة خطر الفحص عند استلام الإقرار الضريبي الضريبي (الشهري أو السنوي).

3. المفهوم الواسع لإدارة المخاطر: استراتيجية تحسين وتطوير الامتثال الطوعي:

تعتبر من الدعائم الأساسية لهيكل نظام التقدير الذاتي باعتبارها المدخل الواسع لمفهوم إدارة المخاطر والامتثال الطوعي والتي تعتمد بصفة أساسية على مفهوم الامتثال الطوعي ومحدداته التي تساعد على تحقيق الأهداف المرجوة بسهولة ويسر. حيث يستخدم هذا المفهوم كأسلوب شامل لمخاطر العمليات الضريبية من خلال استراتيجية تطوير وتحسين الامتثال التي تركز بصورة أساسية على البيئة الداخلية والخارجية (الخبير شوقي ، فريق إدارة المخاطر، 2019م).

ترتكز استراتيجية تحسين وتطوير الامتثال الطوعي بصفة أساسية على المحاور التالية:-

أ. هيكل إدارة مخاطر الامتثال:-

ويرتكز هيكل إدارة مخاطر الامتثال لأي دولة بصفة رئيسية على الآتي:

• الضرائب الأساسية.

• الالتزامات الضريبية الرئيسية وفقاً للقطاعات والأنشطة الاقتصادية بالتركيز على:-

• الشركات (كبار، متوسط، صغار).

- الأفراد (كبار، متوسط، صغار).
- المنظمات الدولية.
- المنظمات الحكومية.
- الأثرياء أصحاب الثروات الهائلة.

ب. دراسة سلوك دافعي الضرائب:

وفي عام 2008م تبنت دولة بلغاريا تطبيق استراتيجية تحسين وتطوير الامتثال في ظل متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي، حيث كرست اهتمامها بتلك الاستراتيجية، وأجرت دراسة عميقة لفهم سلوك واتجاهات دافعي الضرائب الناتجة من التهرب والتجنب الضريبي لكل الملتزمين وغير الملتزمين (Wood&Markov,2019):

وجهت الدراسة أسئلة جريئة ومنطقية لدافعي الضرائب حول الدعائم الأساسية الأربعة لإدارة مخاطر استراتيجية تحسين وتطوير الامتثال الطوعي وهي: التسجيل، تقديم الإقرار، السداد، الإفصاح.

بينما ركزت هذه الأسئلة بصفة أساسية على إمكانية تطبيق الوضع الصحي لنظام التقدير الذاتي من خلال أداة التقييم التشخيصي للإدارة الضريبية باعتبارها إحدى أدوات حوكمة الإدارة الضريبية، لقياس الأداء الأمثل وتخفيف المخاطر الضريبية إلى أدنى مستوياتها وفقاً لنظام الرقابة الضريبية من خلال تعزيز مفهوم المخاطر والامتثال الطوعي برامج الفحص الضريبي الفعال وحوسبة النظام الضريبي.

فقد تبنى صندوق النقد الدولي تلك المفاهيم من خلال مفهوم حوكمة الإدارة الضريبية كأداة تشخيصية للإدارة الضريبية الحديثة (TADAT) لعناصر مكونات العمليات الضريبية كأسلوب حديث لإدارة مخاطر عدم الامتثال بشقيها التشغيلية والاستراتيجية بالإضافة إلى مخاطر الفحص الضريبي وذلك من خلال دراسة تحليل سلوك دافعي الضرائب وفقاً للقوانين الضريبية بهدف جودة الخدمات التي يحتاجها الممولون لرفع مستوى الامتثال الطوعي وتعظيم الإيرادات الضريبية (Wood&Markov, the previous ref).

والعبرة هنا ليس بردع غير الملتزمين وإنما العبرة بمنع حدوث مخاطر عدم الامتثال أي الوقاية خير من العلاج وفقاً للقطاع والنشاط والفئة بالتركيز على المحاور التالية:

ج. تحديد المخاطر الضريبية: عن طريق العصف الذهني، والاستبانة، والمقابلة، وورش العمل.

- تحليل سلوك دافعي الضرائب: تقدير المخاطر قياس المخاطر ووضعها في أولويات وفقاً للاحتمالية والأثر.
- معالجة المخاطر وفقاً:- لاستراتيجيات تطوير معالجة المخاطر.

المصدر: صندوق النقد الدولي (METAC) 2019م.

هـ. المتطلبات الواجب توافرها في استراتيجية تطوير وتحسين الامتثال:

يمكن حصر تلك المتطلبات في قاعدة بيانات عريضة وتقنية الذكاء الاصطناعي، وكادر بشري مؤهل وكفاء، وبيئة عمل محفزة، ونظام ضريبي فعال، وأخيراً وليس آخراً كفاءة وفاعلية إدارة الفحص والمراجعة.

و. أهداف استراتيجية تطوير وتحسين الامتثال:-

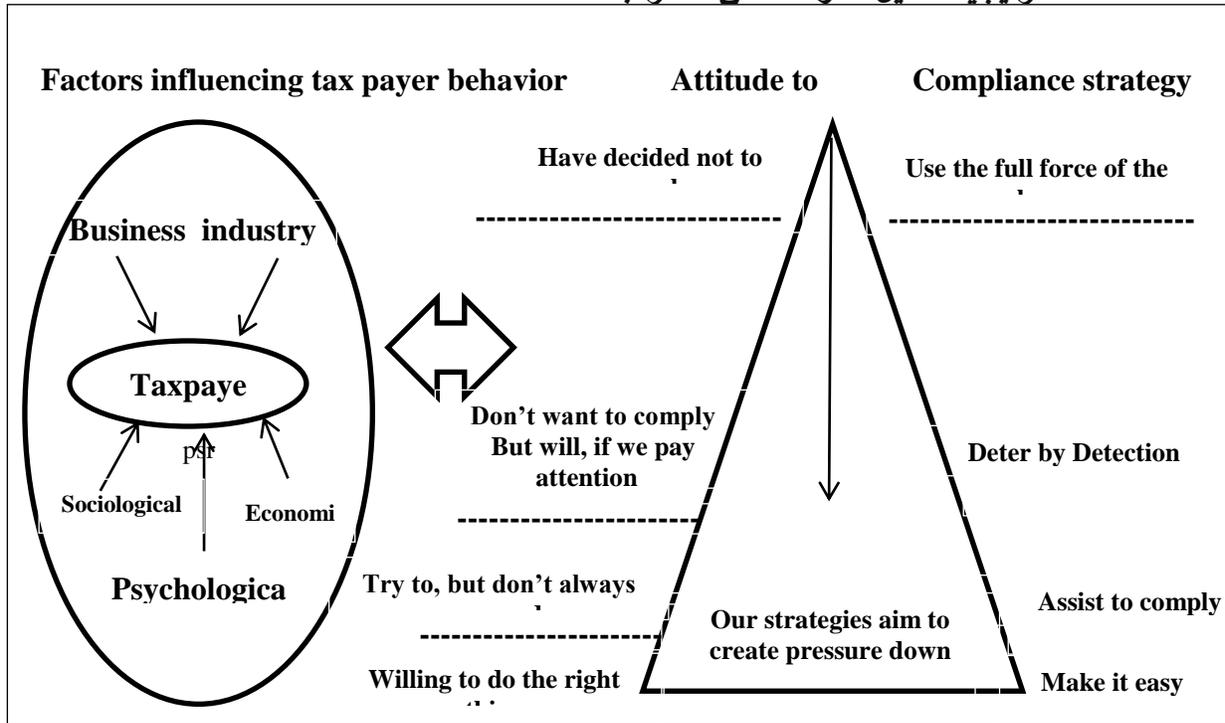
- تعزيز دور مفهوم إدارة المخاطر الضريبية.
- زيادة وتنمية الامتثال الطوعي.
- تعظيم الإيرادات الضريبية

ز. التحليل الرباعي (SWOT) لسلوك دافعي الضرائب وفقاً لمحددات البيئة الداخلية والخارجية :

يرتكز التحليل الرباعي على القضايا المهمة لتشخيص مواطن القوة والضعف، والفرص والتهديدات أو التحديات (لجنة الخطة الاستراتيجية لديوان الضرائب، 2020م).

الشكل (2/1/1):

استراتيجية تحليل سلوك دافعي الضرائب



المصدر: الخبير شوقي حمد، مركز المساعدة الفنية لإقليم الشرق الأوسط 2018م.

ح. مفهوم الامتثال الطوعي:

الامتثال الطوعي هو أن يقوم الممول طواعية بالامتثال بكافة التزاماته الضريبية المستحقة عليه وفقاً للقوانين والنظم واللوائح والإجراءات الضريبية في مواعيدها المقررة لكافة العمليات الضريبية، منها التسجيل، وتقديم الإقرارات، والإفصاح، والسداد (الخبير، شوقي، المرجع السابق):

▪ مخاطر الامتثال وتتمثل في :

- التخطيط الضريبي الجائر.
- الاقتصاد الخفي.
- الاقتصاد غير الرسمي.
- الغش في الضريبية على القيمة المضافة.
- التهرب والتجنب الضريبي.
- عدم توفر قاعدة بيانات عريضة.

ط. أساليب التعامل مع الخطر على أساس التكلفة والعائد:

يتم التعامل مع أساليب الخطر على ضوء مؤشرات الاحتمال والأثر: تجنب الخطر، و تقليل الخطر إلى أدنى مستوياته ، وقبول الخطر إذا لا يمكن تجنبه البتة.
ي. معدلات الخطر بناء على الاحتمالية والأثر وفقاً للأوزان النسبية:

الشكل (3/1/1)

Consequence	Extreme	High	High	Severe	Severe	Severe
	Very High	High	High	High	Severe	Severe
	High	Significant	Significant	High	High	High
	Medium	Moderate	Moderate	Significant	Significant	Significant
	Low	Negligible	Negligible	Moderate	Moderate	Significant
Example Risk Matrix	Rare	Unlikely	Even Chance	Likely	Almost Certain	
	Likelihood					

المصدر: مركز الشرق الأوسط للمساعدة الفنية 2019م.

- استراتيجية معالجة الخطر وفقاً للقاعدة القانونية التي تمت مخالفتها: التشريع (إصدار أو تشديد عقوبة أو إصلاح)، والتوعية والتثقيف، والفحص والمراجعة، والتدريب والتأهيل، والتعاقد الخارجي، أو ابتكار أي وسيلة أخرى للمعالجة.
- مالك الخطر أو الجهة المنفذة: هو الجهة التي يحق لها معالجة الخطر بعد تشخيصه من مدير المخاطر.
- القيد الزمني للتنفيذ.

وقد عقدت بعثة البنك الدولي ورشة عمل حول الادارة الضريبية لتحليل سلوك دافعي الضرائب وتصنيف المخاطر الضريبية حسب القطاع والنشاط والفئة وبناء على الأدوات المتاحة التي تسمح بإمكانية استخدام الاساليب الإحصائية المتقدمة نحو برنامج الاكسيل المتقدم (Advanced Excel)، وتدوينها في مصفوفة المخاطر لإنشاء سجل المخاطر ومعالجتها وفقاً للاحتمالية والأثر بهدف كشف مخاطر دافعي الضرائب كما يلي (World Bank Mission, 2020): -:

❖ الفئات:-

- كبار دافعي الضرائب (Large taxpayers)
- متوسط دافعي الضرائب (Medium taxpayers)
- صغار دافعي الضرائب (Small taxpayers)
- ❖ القطاع: التجاري، والخدمي، والصناعي، والزراعي والحيواني.
- ❖ النشاط: البترول، والبنوك، والاتصالات، والمعادن، والتأمينات، والزراعي والحيواني.
- ❖ الدائرة الجغرافية: وذلك لمعرفة أعلى نسبة لكافة أنواع المخاطر وفقاً لدوائرها الجغرافية وكذلك الحال بالنسبة لمخاطر الإيرادات، من أي دائرة جغرافية بتحقيق أعلى إيراد؟.

يستنتج الكاتب من العرض السابق أن تحليل سجل المخاطر وفقاً للقطاع والنشاط والفئة والدائرة الجغرافية، بحيث تكون المخاطر الضريبية في شكل تقارير أداء فعالة تشمل الآتي:

▪ المخاطر التشغيلية أو التشريعية:

- سجل المخاطر المساعد للقطاع.
- سجل المخاطر المساعد للنشاط.
- سجل المخاطر المساعد للفئات.
- سجل المخاطر المساعد للدوائر الجغرافية.
- سجل مخاطر الإيرادات أو رقم الأعمال المساعد.

أو بطريقة أخرى. تحليل سجل المخاطر:

- سجل مخاطر التسجيل المساعد.
- سجل مخاطر تقديم الاقرار المساعد.
- سجل مخاطر السداد المساعد.
- سجل مخاطر الافصاح المساعد.
- سجل المخاطر العام ويشمل : التسجيل ، وتقديم الاقرار، والسداد، و الافصاح ، ورقم الاعمال،
العنصر البشري ، و سجل المخاطر العام للدوائر الجغرافية.

■ المخاطر الاستراتيجية:

- سجل المخاطر المساعد للقطاع.
- سجل المخاطر المساعد للنشاط.
- سجل المخاطر المساعد للفئات.

■ المخاطر المؤسسية:

- سجل المخاطر المساعد للقطاع.
- سجل المخاطر المساعد للنشاط.
- سجل المخاطر المساعد للفئات.

■ المخاطر التكتيكية:

- سجل المخاطر المساعد للقطاع.
- سجل المخاطر المساعد للنشاط.
- سجل المخاطر المساعد للفئات.

■ سجل المخاطر العام: ويشمل الآتي:

- المخاطر التشغيلية .
- المخاطر الاستراتيجية.
- المخاطر المؤسسية.
- المخاطر التكتيكية.

المبحث الثاني الجانب التطبيقي

قدم الممولون الإقرار الشهري لأغراض القيمة المضافة خلال العام 2018م وفقاً للمواعيد المقررة بالتركيز على مخاطر تقديم الإقرار الشهري آنفة الذكر من الواقع العملي:

فيما يلي جدول يبين البيانات المالية من واقع الإقرارات الشهرية للممولين:

الشهر	إجمالي الملفات	قدم إقرار	لم يقدم إقرار	إقرار مدين	إقرار دائن	خالي	خسارة	نقصان حجم العمل	السداد	لم يسجل
يناير	2500	1000	1500	300	250	200	250	100	100	50
الوزن النسبي	%100	%40	%60	%30	%25	%20	%25	%10	%10	%2
فبراير	2500	1050	1450	250	300	200	300	50	200	100
الوزن النسبي	%100	%42	%58	%24	%29	%19	%29	%10	%19	%4
مارس	2500	900	1600	250	200	300	150	150	250	200
الوزن النسبي	%100	%36	%64	%28	%22	%33	%17	%17	%28	%8
إبريل	2500	800	1700	200	100	200	300	150	250	150
الوزن النسبي	%100	%31	%68	%25	%10	%25	%37	%19	%31	%6
مايو	2500	700	1800	300	150	150	100	200	400	200
الوزن النسبي	%100	%28	%72	%43	%21	%21	%14	%29	%57	%8
يونيو	2500	600	1900	150	250	100	100	90	300	250
الوزن النسبي	%100	%24	%76	%25	%42	%17	%17	%15	%50	%42

المصدر : اعداد الباحثان 2019م

1. المعلومات الإضافية:

إليك نسب القطاعات من الملفات الضريبية :-

- الخدمي 60% = 1500
- التجاري 30% = 750
- الصناعي 10% = 250
- الزراعي والحيواني معفي. = 0000
- إجمالي عدد الممولين = 2500

- ربط الموازنة الشهري = 30.000.000 جنيه.
- نسبة مساهمة الملفات غير العاملة بعد الفحص 60% = 18000,000 جنيه
- إجمالي الملفات (40%+60%) = 48000,000 جنيه.
- إذن نسبة ربط الموازنة حسب المخاطر التشريعية = 160%.

1/1. تحليل المخاطر وفقاً للاحتتمالية والأثر اعتماداً على الآتي:

أ. معيار المساهمة في الربط المالي :

تمثل نسبة الملفات المساهمة في ربط الموازنة 40% (1000 إقرار ضريبي) من إجمالي إقرارات

الممولين المقدمة خلال الفترة من يناير وحتى يونيو 2018م:

البيان	موقف الإقرارات الشهرية			ربط الموازنة الشهري بالجنيه		
	خدمي	تجاري	صناعي	خدمي	تجاري	صناعي
يناير	600	300	100	18.000.000	9.000.000	3.000.000
فبراير	600	300	100	18.000.000	9.000.000	3.000.000
مارس	600	300	100	18.000.000	9.000.000	3.000.000
إبريل	600	300	100	18.000.000	9.000.000	3.000.000
مايو	600	300	100	18.000.000	9.000.000	3.000.000
يونيو	600	300	100	18.000.000	9.000.000	3.000.000
الإجمالي			1000			

المصدر : اعداد الباحثان 2019م

ب. تحديد المخاطر الضريبية (التشريعية):

يلاحظ الكاتب أن نتائج تحليل وتقدير وقياس سلوك الممولين خلال الفترة كما يلي :-

- نسبة الإقرارات المساهمة في ربط الموازنة الشهري تعادل 40% من إجمالي الممولين شهرياً (1000 إقرار فقط).
- بينما تبقى نسبة 60% من إجمالي الإقرارات الضريبية (غير المساهمة) في ربط الموازنة الشهري (1500 إقرار) والتي تعادل إيراداتها بعد الفحص والمراجعة وفقاً لاستراتيجية معالجة المخاطر 18000000 جنيه.

- نسبة عدد الإقرارات (الخالية + الخسارة+ الدائنة، 20%، 25%، 25%، على التوالي) تعادل 70% من إجمالي الإقرارات المستلمة شهرياً.
- تعادل نسبة الإقرارات المساهمة في ربط الموازنة 30% فقط من إجمالي الإقرارات المستلمة(1000).

2/1. الإحتمالية والأثر وفقاً لتحليل سلوك دافعي الضرائب:

البيان	الوزن النسبي	الاحتمال	الأثر
التحصيل الفعلي من إجمالي دافعي الضرائب وفقاً للقطاعات والأنشطة والفئات (بنسبة 30%+70%).	10%	مكرر	كارثي
إجمالي عدد دافعي الضرائب المساهمة في التحصيل الفعلي وفقاً للقطاعات والفئات. 60 ملف شامل (أرباح أعمال + قيمة مصافه + دخل شخصي + دمه)	25%	مكرر	كارثي
نسبة مساهمة الفحص والمراجعة في التحصيل الفعلي من الملفات العاملة فقط.	90%	مكرر	كارثي
التهرب الضريبي	80%	مكرر	كارثي
الكفاءات من العنصر البشري	10%	مكرر	كارثي
زيادة الامتثال الطوعي	2%	من المؤكد	عظيمة الأثر

المصدر : اعداد الباحثان 2019

يري الباحثان: إنه من خلال تحليل المخاطر التشريعية والمقارنة من واقع الإقرارات الضريبية المقدمة مما ساعد علي كشف الانحرافات الإيجابية التي أدت إلي زيادة الامتثال الطوعي ، وزيادة الإيرادات بنسبة فروق الملفات غير العاملة التي كشف عنها بعد تحليل المخاطر ومعالجتها ويؤكد صحة ثبوت الفرضية الأولى والثانية التوالي.

الخاتمة وتشتمل علي الآتي:

أولاً: النتائج:

1. ساهمت كفاءة وفاعلية الفحص في زيادة حصيلة الإيرادات الضريبية للدولة والامتثال الطوعي.
2. ساهمت كفاءة وفاعلية إدارة المخاطر والامتثال إيجاباً علي زيادة الالتزام الطوعي والإيرادات الضريبية.
3. أدت علاقة الارتباط التكاملية بين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي وإدارة المخاطر إلي زيادة الالتزام الطوعي الإيرادات الضريبية.

ثانياً: التوصيات:

1. استخدام برنامج الفحص الفعال لتحليل المخاطر الضريبية لاختيار الحالات للفحص والمراجعة بما يتماشى مع استراتيجية تحسين وتطوير الامتثال الطوعي.
2. ضرورة الإسراع في إقرار توثيق وتوحيد إجراءات الفحص الضريبي وإصدار تعليمات سنوية لأغراض الفحص الضريبي أسوة بالتجربة المصرية.
3. ضرورة تفعيل الجزاءات والعقوبات الرادعة المنصوص عليها في القانون في مواجه المخالفات وحالات عدم الإلزام الضريبي لأغراض الرقابة الضريبية الفعالة.
4. العمل على رفع مستوى الكفاءة المهنية والعملية للمراجعين والفاحصين وذلك من خلال حسن اختيارهم وتدريبهم وتحفيزهم وتشجيعهم على استخدام أهم أساليب الفحص الضريبي الحديثة.

الرقم	قائمة المراجع والمصادر
1-	د. جلال الشافعي.(2000م).،أساليب الفحص الضريبي الحديثة النسر الذهبي للطباعة.
2-	د. جلال الشافعي.(1992م).،الفحص الضريبي،الزقازيق،مكتبة المدينة.
3-	سنهوري عبد الرازق.(1964). السيط في شرح القانون المدني، المجلد رقم 7، القاهرة: دار إحياء التراث العربي.
4-	د. لطفى السيد، أمين أحمد.(2007). المراجعة وخدمات التأكد،الاسكندرية،الدار الجامعية.
5-	أوليفيه وآخرون،تحديث الإدارة الضريبية وإستراتيجية الإصلاح صندوق النقد الدولي،2006م.

6-	علي، نصر ، د. عبد الوهاب .(2010م).المراجعة الداخلية وادارة المخاطر،الاسكندرية،الدار الجامعية.
7-	عمر عبدالغنى، صلاح الدين .(2009م).أسس ومشاكل القياس والفحص الضريبي للضريبة على القيمة المضافة والمؤثره على دورها في إصلاح النظام الضريبي في السودان،رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة،كلية الدراسات العليا، جامعة.
8-	عبد الله وداعة علي محمد ، استخدام التحليل المالي لأغراض الفحص الضريبي ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2008 م .
9-	د.أمين السيد أحمد لطفى،المراجعة وخدمات التأكد،الاسكندرية،الدار الجامعية،2007م.
10-	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 ، 2000 م .
11-	عبد المنعم بشير محمود التتقارى،مشاكل الفحص الضريبي في الحسابات المراجعة ،رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ،كلية العلوم الإدارية.جامعة أم درمان الإسلامية،2002م.
12-	أحمد، الضي.(2015). توحيد وتوثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور إدارة المخاطر والإلتزام الطوعي،مجلة دراسات حوض النيل ،العدد 21، جامعة النيلين.
13-	د. آدم الهادي ،و الضي أحمد ،كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي من منظور متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي،مجلة دراسات حوض النيل ،العدد 23، جامعة النيلين،2015م.
14-	أ. سلمان، موسى، بسام.(2013م). الامتثال في المصارف ودوره في حمايتها، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ،مجلة الدراسات المالية والمصرفية ،مجلد 21، العدد الثالث.
15-	إبراهيم، د.بابكر ،أحمد الضي، كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي ودوره في زيادة الإيرادات الضريبية والإلتزام الطوعي، مجلة كلية التجارة، جامعة النيلين،2016م.
16-	عبدالله ،الضي ،أحمد.(2016م).الفحص الضريبي ودوره في تحديد وإدارة المخاطر الضريبية، رسالة دكتوراه، محاسبه وتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
17-	د. عبدالله، الضي، أحمد.(2020م).الفحص الضريبي المتقدم المبني علي إدارة المخاطر، الخرطوم: جي تاون للطباعة والنشر .
18-	محمد ، خليل أحمد.(1973م).المراجعة والرقابة المحاسبية.القاهرة:دار الجامعات المصرية.
19-	International Monetary Fund , Tax Administration and the Small Tax payer , IMF

.Policy Discussion Paper , May 2004 , P 8	
Jean – Paul Bodin , Self Assessment , Working paper , VAT Work Shop – Abu Dhabi , May 2006 .p3	-20
Compliance risk management structure Rob Woods& Stoyan Markov.(2019).strategy, Metac ,risk management tea work, taxation chamber ,Sudan,December	-21
Mohd Rizal Palil.(2010).tax knowledge and tax compliance determinants in self assessment system in Malaysia , PHD in accounting and finance unpublished , University of Birmingham	-22
– Cewarn.(2020).the nexus between tax governance and conflicts triggers in IGAD region:Entabbee,victoria lake of Uganda.	-23
World Bank Mission.(2020–Mar 8). Analytics of Risk Differentiation Framework, Tax Administration, Khartoum.	-24