تدنيــة المـخـاطـر الضـريـبـيـة لـزيــادة فـعـالـيــة المـحـاســبـة الـضـريـبـيــة

Minimize Tax Risks to Increase Effectiveness Tax Accounting

بحث مقدم من الباحث

شـريـف الســيد إبراهـيــم عـيــاد

مفتش بمكافحة التهرب الضريبي

مصلحة الضرائب المصرية

ملخص

هذه الورقة البحثية محاولة علمية تتركز في تدنية المخاطر الضريبية لزيادة فعالية المحاسبة الضريبية ، بحيث يؤدي هذا الإهتمام إلى زيادة فعالية دور مصلحة الضرائب المصرية في مجال المخاطر الضريبي من خلال مساعدة الإدارة الضريبية التنفيذية في فهم إدارة المخاطر الضريبية بما يساعد علي تدنيتها من خلال زيادة فعالية المحاسبة الضريبية لتخفيض فرص التهرب الضريبي ، وتعظيم فرص زيادة الحصيلة الضريبية للدولة من خلال الالتزام الضريبي للممولين بما يؤدي إلى تخفيض المنازعات الضريبية ، وذلك من خلال التحديد الموضوعي للوعاء الضريبي .

وأوضحت هذه الورقة البحثية أثر تدنية المخاطر الضريبية على زيادة فعالية المحاسبة الضريبية ، حيث أن المخاطر الضريبية تتزايد في ظل النظم الضريبية الحديثة والتي تسعى بدورها إلى تحقيق الالتزام الطوعي من جانب الممولين ، وتهدف الإدارة الضريبية إلى الإستفادة من علم إدارة المخاطر لتدنية نسبة الخطر الناتج عن عملها لتحقيق هدفها المنشود من زيادة الحصيلة الضريبية ، ولهذا هدفت هذه الورقة البحثية إلى توفير الاطار الفعال لإدارة المخاطر الضريبية بما يشمله من مصادر محددة لهذه المخاطر وأهداف منشودة أهمها تدنية المخاطر الضريبية بكافة الطرق الملائمة .

وقد توصلت هذه الورقة البحثية إلى أن ظاهرة المخاطر تفسر من منظور إدارتها فعرفت بأنها ممارسة لعملية إختبار نظامية لطرق فعالة من أجل تدنية المخاطر التي تهدد مصلحة الضرائب ، وأن هناك ضرورة لتفعيل نظام المراجعة الضريبية وذلك لتدنية المخاطر الضريبية بهدف زيادة فعالية المحاسبة الضريبية ، حيث أن من أهم الأسباب التي تؤدي إلى إرتفاع نسبة المخاطر الضريبية هو عدم الالتزام الضريبي من جانب الممولين ، إما لعدم فهم القانون أو الجهل به أو وجود خطأ في حساب الضريبة ، أو لعدم توافر السيولة النقدية للسداد في الوقت المحدد أو لوجود خلل وقصور في النظم الادارية داخل المنظمات .

Abstract

This paper is a scientific attempt concentrated in minimizes tax risks to increase the effectiveness of tax accounting. this interest increases the effectiveness of the role of the Egyptian Tax Authority in the field of tax risks by assisting the tax administration in understanding the management of tax risks , which helps to reduce them through increasing the effectiveness of tax accounting to reduce the chances of tax evasion, and maximize the chances of increasing the tax revenues of the state through the tax liability of financiers , which leads to the reduction of tax disputes, through the objective identification of the tax container.

This paper has shown the impact of minimize tax risks on increasing the effectiveness of tax accounting , tax risks are increasing under modern tax regimes , which in turn seek voluntary compliance from financiers , the tax administration aims to benefit from risk management science to minimize the risk The aim of this paper is to provide an effective framework for the management of tax risks, including the specific sources of these risks and the desired goals , the most important of which is the minimization of tax risks in all appropriate ways.

This paper has concluded that the phenomenon of risk is interpreted from the perspective of its management , it has been defined as a systematic test of effective ways to minimize the risks to the interest of the tax authorities and that there is a need to activate the tax review system to minimize tax risks in order to increase the effectiveness of tax accounting , the main reasons for the increase in the percentage of tax risk is the lack of tax liability on the part of financiers , either because the law is not understood or ignorance, there is a mistake in the calculation of the tax , or because of the lack of cash to pay on time or Organizations.

مقدمة :

تتزايد المخاطر الضريبية في ظل النظم الضريبية الحديثة وتشمل أي أمور سلبية تؤثر علي قدرة مصلحة الضرائب أو الممولين في تحقيق أهدافهم ، وبدأت إدارة المخاطر تبرز كأداة هامة في السياسات والأدبيات الخاصة بالأعمال في نهاية القرن العشرين ودخلت في إدارة كلاً من القطاع العام والخاص ليصبح مفهوماً تنظيمياً .

فالممولين لديهم مجموعة من الاستراتيجيات الضريبية التي تعتمد علي فلسفتها الضريبية ، فمعظم الشركات كبيرة الحجم ترغب في الموازنة بين هدف تعظيم الربح مع تحقيق بقية الأهداف الاخري مثل خفض المخاطر .

والمخاطر من منظور مصلحة الضرائب هي المخاطر المؤسسية Institutional Risks والتي تعني عدم قدرة مصلحة الضرائب علي تحقيق أهدافها من تحصيل الضريبة .

وجميع المخاطر يجب التصدي لها ومعالجتها بالموارد المتاحة من قبل مصلحة الضرائب ، ولهذا يجب أن يتم تخصيص الموارد المتاحة بكفاءة وبشكل يحقق أفضل النتائج .

وتتمثل المخاطر الرئيسية لمصلحة الضرائب في مجالات عدم التأكد وانعدام الاتفاق فيما يتعلق بالمبالغ الضريبية واجبة السداد ، حيث أن المخاطر التي تتحملها مصلحة الضرائب تشتمل علي فقدان الدليل المادي أوالتجنب الضريبي المشروع وهي المنطقة الرمادية التي قد يعتقد الممولين أن تلك التصرفات هي في حدود القوانين والتشريعات الضريبية ، علي الرغم من أن مصلحة الضرائب لديها وجهة نظر مختلفة بشأن تلك التصرفات ، مما ينتج عنه مخاطر أن عائدات الضرائب (الحصيلة الضريبية) تكون أقل مما هو متوقع ومخطط له .

ويجب التعرف علي الاختلافات في تفسير التشريعات بين الممولين ومصلحة الضرائب في الوقت المناسب حتي يكون هناك فهم كامل للموقف والقرار الذي سوف تتخذه مصلحة الضرائب ، لذلك يقع علي عاتق الممولين ضرورة الافصاح عن ايراداتهم بشفافية كاملة وفي الوقت المناسب .

ويسعى النظام الضريبي الحديث إلى تحقيق الالتزام الطوعي من جانب الممولين بحيث يؤدون ما عليهم من التزامات ضريبية طواعية ، وقد يلقى تحقيق هذا الهدف وجود مقاومة من جانب أقلية من الممولين ، الأمر الذي يستدعي ضرورة قيام النظام الضريبي بانتهاج إستراتيجية شاملة للتعامل مع الفاقد الضريبي ، ووضع الخطط اللازمة لإدارة هذا الخطر .

وتهدف الإدارة الضريبية الحديثة إلى الاستفادة من علم إدارة المخاطر ، لتقليل نسبة الخطر الناتج عن عملها حيث تتيح إدارة المخاطر الاختيار بين الأولويات ، واستخدام أفضل البدائل ، لتحقيق الهدف المنشود ، وتقليل المخاطر على نحو يضمن تحقيق الالتزام المتبادل بين الممول والإدارة الضريبية بالقانون المصري .

وتتبلور طبيعة هذا البحث في الدور المتوقع لمصلحة الضرائب لادارة المخاطر لمنشآت الأعمال بهدف زيادة فعالية المحاسبة الضريبية وذلك من خلال تدنية هذه المخاطر .

مشكلة البحث :-

لما كانت الإدارة الضريبية تواجه بمخاطر متعددة فيما يتعلق بتنفيذ الإجراءات الضريبية كالفحص والمعاينة والمراجعة .... وغيرها ، فقد دفع ذلك إلى ضرورة استحداث إدارات مثل إدارة المخاطر الضريبية .

ويعتبر تقليص مساحة عدم التأكد هي غالباً أحد القضايا الضرورية لتحسين القوانين والتشريعات الضريبية ، ولكن تعقيدات النظم الضريبية الحديثة يجعل احتمالية تقديم قوانين تعمل على إزالة تلك المساحات من عدم التأكد أمراً صعب تحقيقه .

ويتضح للباحث من خلال ماسبق عرضه أن هناك العديد من المشاكل المتعلقة بموضوع تدنية المخاطر الضريبية لزيادة فعالية المحاسبة الضريبية ، والتي تمثل محور اهتمام هذا البحث ، والتي تتبلور في الآتي :

1- مشكلة تحديد طبيعة وأنواع المخاطر الضريبية وتأثيراتها السلبية المتوقعة ، ومتطلبات تدنيتها في التشريعات الضريبية .
2- مشكلة تحديد مسئولية مصلحة الضرائب المصرية في استحداث وتطوير التشريعات والقوانين الضريبية اللازمة لتدنية المخاطر الضريبية في ظل النظم الضريبية الحديثة.
3- مشكلة تحديد أهمية وحتمية تدنية المخاطر الضريبية من وجهات النظر المختلفة .
4- مشكلة تحديد مدى قبول التشريعات والقوانين الضريبية اللازمة لتدنية المخاطر الضريبية في الواقع العملي في البيئة الضريبية المصرية .

لكل ما تقدم يعتقد الباحث أن فكرة هذا البحث هي محاولة علمية تهتم بتدنية المخاطر الضريبية لزيادة فعالية المحاسبة الضريبية ، بحيث يؤدي هذا الإهتمام إلى زيادة فعالية دور مصلحة الضرائب المصرية في مجال المخاطر الضريبي من خلال مساعدة الإدارة الضريبية التنفيذية في فهم إدارة المخاطر الضريبية بما يساعد علي تدنيتها من خلال زيادة فعالية المحاسبة الضريبية لتخفيض فرص التهرب الضريبي ، وتعظيم فرص زيادة الحصيلة الضريبية للدولة من خلال الالتزام الضريبي للممولين بما يؤدي إلى تخفيض المنازعات الضريبية ، وذلك من خلال التحديد الموضوعي للوعاء الضريبي .

أهمية البحث :-

تتمثل أهمية البحث في أهميته العلمية والعملية ، وذلك كما يلي :

أ- الأهمية العلمية :

1- إلقاء الضوء على ظاهرة المخاطر الضريبية والأهداف التي تسعى مصلحة الضرائب إلى تحقيقها من خلال تدنيتها .
2- إلقاء الضوء على أهمية وأنواع المخاطر الضريبية وتأثيراتها السلبية المتوقعة على الحصيلة الضريبية .
3- التأكيد علي أهمية تدنية المخاطر الضريبية في مصلحة الضرائب المصرية .

ب- الأهمية العملية :

1- مواجهة المخاطر الضريبية والعمل على مكافحة التهرب الضريبي للممولين من خلال إقرار سياسة محاسبية واضحة حفاظاً علي موارد الدولة .
2- زيادة قدرة مصلحة الضرائب المصرية على تحقيق أهدافها من زيادة الحصيلة الضريبية للدولة من خلال التحديد الموضوعي للوعاء الضريبي.

3- العمل على معالجة المشاكل الضريبية لكل من الممولين ومصلحة الضرائب المصرية من أجل تخفيض المنازعات الضريبية وتحقيق الالتزام الطوعي للممولين وتخصيص الموارد المتاحة بكفاءة وبشكل يحقق أفضل النتائج .

أهداف البحث :-

تتلخص أهداف البحث في الآتي :

1- تبيان ظاهرة المخاطر الضريبية والدور التأثيري لمصلحة الضرائب في تدنيتها .
2- تحديد وسائل مكافحة التهرب الضريبي لتدنية المخاطر الضريبية من وجهة نظر مصلحة الضرائب .
3- تحديد طرق تدنية المخاطر الضريبية في منشآت الأعمال وقصورها .
4- تحديد متطلبات تدنية المخاطر الضريبية في التشريعات الضريبية .
5- توفير الاطار الفعال لادارة المخاطر بما يشمله من مصادر محددة للمخاطر وأهداف منشودة أهمها تدنية المخاطر بكافة الطرق الملائمة .

مفاهيم البحث :-

في ضوء طبيعة وأهداف البحث يمكن توضيح مفاهيم البحث كما يلي:

1- المخاطر الضريبية : هي عملية تحديد وقياس وتقييم للمخاطر الضريبية الناجمة عن الأنشطة المالية كعدم السداد للضريبية المستحقة ومخاطر تشغيلية تنشأ نتيجة قرارات خاطئة ومخاطر معنوية ناجمة عن عدم تماثل المعلومات لكافة الأطراف ذات العلاقة الضريبية ، وذلك لضمان تحقيق الأهداف المنشودة لمصلحة الضرائب بما تشمله من إتخاذ قرارات تحقق نسبة مرضية من الأهداف المرجحة بالمخاطر ، وتخصيص الموارد المتاحة بكفاءة وبشكل يحقق أفضل النتائج .
2- المحاسبة الضريبية : هي المحاسبة اللازمة للتطبيق والالتزام بالتعليمات والقوانين الضريبية ، وتسعي الي تحديد صافي الربح الخاضع للضريبية ، وتبدأ من حيث تنتهي المحاسبة المالية .

فروض البحث :-

في ضوء طبيعة البحث وأهميته وأهدافه ومفاهيم عنوانه ، فإن البحث يقوم علي عدة فروض رئيسية هي :

1- هناك العديد من المخاطر الضريبية التي تؤثر سلباً على بيئة الأعمال المصرية .
2- ان النظم الضريبية الحالية لاتؤدي الي تدنية المخاطر الضريبية مما يحتم ضرورة تطويرها .
3- ان تدنية المخاطر الضريبية تؤدي الي زيادة فعالية المحاسبة الضريبية .

منهج البحث :-

في ضوء طبيعة البحث وأهميته وفروضه فإن منهج البحث يعتمد علي المنهج العلمي المعاصر ويرتكز هذا المنهج علي المزج بين المنهج الإستقرائي الذي يقوم على الإستدلال

التجريبي من خلال إستقراء الواقع بالملاحظة والتجريب والمشاهدة ، من خلال الإطلاع والمسح المكتبي للكتابات المتناولة لهذا الموضوع ، وإستقراء بيانات من مراكز المعلومات وشبكة الإنترنت بهدف الوصول إلى حكم عام على الظاهرة موضوع البحث ، وكذا المنهج الإستنباطي بعد إستخدام المنهج الإستقرائي الذي يقوم على الإستدلال المنطقي من الفروض والدلائل ، وذلك بهدف إختبار الفروض وإستخلاص النتائج .

حدود البحث :-

تتمثل حدود البحث فيما يلي :

1- **تقتصر الدراسة في هذا البحث علي تدنية المخاطر الضريبية في مصلحة الضرائب المصرية (عامة) ، ولن يتم التعرض لها في مصلحة الضرائب المصرية (قيمة مضافة) .**
2- **يخرج عن نطاق البحث الأفراد والشركات المتهربون من دفع الضرائب عمداً وغير المسجلين بمصلحة الضرائب التابعين لها ، وليس لهم ملفات ضريبية مفتوحة ، وبالتالي يجب التعامل معهم بالردع والعقوبات .**
3- **تقتصر الدراسة في هذا البحث علي الأفراد والشركات العاملة في جمهورية مصر العربية دون غيرها من بلدان العالم .**

خطة البحث :-

في ضوء طبيعة البحث وأهدافه الذي يسعى إلى تحقيقها يناقش الباحث تدنية المخاطر الضريبية لزيادة فعالية المحاسبة الضريبية ، ولهذا قام الباحث بتقسيم البحث إلي ثلاثة مباحث.
المبحث الأول طبيعة وأنواع المخاطر الضريبية وتأثيراتها المتوقعة ، فركز على طبيعة وأنواع المخاطر الضريبية وتأثيراتها المتوقعة من حيث مفهوم المخاطر الضريبية في الفكر المحاسبي ، وأيضاً أنواع المخاطر الضريبية لمنشآت الأعمال ، والتأثيرات السلبية للمخاطر الضريبية .

كما ركز المبحث الثاني على أهمية وحتمية تدنية المخاطر الضريبية من وجهات النظر المختلفة من حيث وسائل مكافحة التهرب الضريبي لتدنية المخاطر من وجهة نظر مصلحة الضرائب ، وطرق تدنية المخاطر الضريبية في منشآت الأعمال وقصورها .

كما ركز المبحث الثالث على متطلبات تدنية المخاطر الضريبية في التشريعات الضريبية من حيث الالتزام بالتشريعات واللوائح الضريبية ، وتطبيق دليل أخلاقيات المراجعة على المنظمات ، وتوفير الإطار الفعال لإدارة المخاطر .

المبحث الأول
طبيعة وأنواع المخاطر الضريبية وتأثيراتها المتوقعة

أولاً : مفهوم المخاطر الضريبية في الفكر المحاسبي .

إن استمرار ونمو المنظمة مرتبط بقدرة وكفاءة الإدارة في صنع القرارات المهمة، فإدراك الإدارة لمحيط المنظمة بمكوناتها الداخلية والخارجية ، وكفاءتها في التعامل مع جميع المخاطر يعد سبب رئيسي لتطور المنظمة وزيادة قدرتها التنافسية ، ويتعلق الخطر الضريبي بسلوك المنظمة تجاه الإدارة الضريبية ، فهو يتولد من عدم تقيد المنظمة بالالتزامات الضريبية التي يحددها التشريع الضريبي ، أو عدم الفهم الجيد أو سوء ترجمة نصوص التشريع الضريبي ، أو بغرض الغش والتهرب الضريبي ، الأمر الذي يؤدى بالمنظمة علاوة على تشويه سمعتها أمام الإدارة الضريبية إلى تكبدها أعباء إضافية تتمثل في العقوبات والغرامات بالإضافة إلى الوقت الضائع الذي يحسب عليها في حالة كونها هدفاً للمراقبة الضريبية التي تقوم بها الإدارة الضريبية .

وسيتناول الباحث ذلك من خلال الآتي :

1- مفهوم المخاطر الضريبية

ويقصد بهذا المفهوم احتمالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح الضريبية المنظمة للعمل الضريبي ، أو أن هذا المفهوم يعبر عنه بالأنشطة والأعمال التي تمنع مصلحة الضرائب من تحقيق أهدافها ، وهذه المخاطر الضريبية تعتبر قضية جوهرية تشغل فكر الإدارة الضريبية ، فتطبيق نظام المخاطر بها ذات تأثير على كافة جوانب ووظائف العمل الضريبي ، وتنشأ هذه المخاطر من غياب قاعدة بيانات إلكترونية يمكن من خلالها متابعة أنشطة وعمليات مصلحة الضرائب ، وأيضاً بسبب المعالجات الخاطئة للبيانات الضريبية نتيجة إدخال عناصر غير سليمة أو نتيجة الإعتماد على أنظمة وبرامج إلكترونية غير دقيقة ، ويعبر عن الخطر بأنه الحدث أو الأمر الذي يمنع أو حتى يحد من مقدرة النظام الضريبي على تحقيق أهدافه .

ويقصد بالمخاطر الضريبية كل من :

- **مخاطر المتأخرات الضريبية .**
- **مخاطر الفحص الضريبي الشامل .**
- **مخاطر تناقص القيمة الحالية لحصيلة الضريبية بفعل عاملي التضخم وتغيير سعر الصرف .**
- **مخاطر تصاعد المنازعات الضريبية .**
- **مخاطر عدم موضوعية نصوص التشريع الضريبي .**
- **مخاطر عدم تبسيط إجراءات الفحص والربط والتحصيل .**
- **مخاطر عدم وجود آلية للرقابة الذاتية لمنع التواطؤ والفساد.**

ويرى البعض أن المخاطر الضريبية التي تواجه مصلحة الضرائب تتمثل في المخاطر الآتية :

1. **عدم الإبلاغ عن بداية النشاط .**
2. **عدم تقديم الإقرار الضريبي في موعده القانوني .**
3. **عدم سداد الضريبة المقر عنها .**
4. **الإقرار عن مبالغ وقيم غير صحيحة في الإقرار الضريبي .**

كما يرى البعض الآخر أن المخاطر الضريبية متعددة أهمها :

1- أن العديد من الممولين لا يقدمون إقرارات ضريبية .
2- أن العديد من الممولين لا يمسكون دفاتر منتظمة .
3- عدم توافر قاعدة بيانات متكاملة ودقيقة عن المجتمع الضريبي .

وخلاصة ما تقدم أن المخاطر الضريبية تمنع مصلحة الضرائب من تحقيق الحصيلة الضريبية المستهدفة ، وتؤدي إلى زيادة المتأخرات الضريبية فضلاً عن تصاعد المنازعات الضريبية بين مصلحة الضرائب والممولين ، وغيرها من المخاطر الضريبية التي تتعرض لها العملية الضريبية في مصلحة الضرائب المصرية ، وهذا الأمر ينقل الباحث لدراسة أنواع المخاطر الضريبية وهوموضوع البند التالي من هذا المبحث .

ثانياً : أنواع المخاطر الضريبية لمنشآت الأعمال .

بصفة عامة تتنوع أشكال المخاطر من حيث درجة تأثيرها من مخاطر حرجة تهدد بالإفلاس وتعصف بالمنظمة بالكامل إلى مخاطر هامة تتطلب وضع تدابير معينة لمواجهة هذه المخاطر إلى مخاطر غير هامة من السهل تحمل أثارها ، وتوجد عدة طرق لتبويب المخاطر تعتمد على الهدف الذي يستخدم فيه التبويب .

ويتم تقسيم أنواع المخاطر الضريبية إلى :

- أنواع المخاطر الضريبية وفقاً لتعلقها بالتشريع الضريبي .
- أنواع المخاطر الضريبية طبقاً لارتباطها بالمراجعة الضريبية .
- أنواع المخاطر الضريبية طبقاً لارتباطها بالمراجع الضريبي .

وسيتناول الباحث هذه الأنواع المتعددة للمخاطر الضريبية كما يلي :

1- أنواع المخاطر الضريبية وفقاً لتعلقها بالتشريع الضريبي .

- مخاطر عدم الاتساق بين نصوص التشريع الضريبي وبعضها البعض داخل التشريع الضريبي ذاته ، وهو ما يطلق عليه تعبير " عدم الإتساق الداخلي " (Internal Consistency) .
  مخاطر المبالغة في العبء الضريبي مما يؤدي إلى نقص فائض المستهلك وبالتالي تخفيض رفاهية المستهلكين (Consumers Walfare) .
- مخاطر تنوع وتوزيع المزايا والإعفاءات الضريبية في عدة قوانين .

2- أنواع المخاطر الضريبية طبقاً لإرتباطها بالمراجعة الضريبية .

- المخاطر المتعلقة بفعالية الرقابة الداخلية وهو ما يطلق عليه المخاطر الرقابية (Control Risk) .
- المخاطر المتعلقة بطبيعة العنصر المعين وهو ما يطلق عليه المخاطر الملازمة (Inherol Risk) .
- المخاطر المتعلقة بفعالية إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية في اكتشاف الأخطاء وهو ما يطلق عليه مخاطر الاكتشاف (Detection Risk) .

3- أنواع المخاطر الضريبية طبقاً لارتباطها بالمراجع الضريبي .

- مخاطر اعتماد الدفاتر غير الصحيحة (خطر الاعتماد الخاطئ لدفاتر الممول) :

- **مخاطر اعتماد الدفاتر الأمينة (خطر الإهدار المجحف لدفاتر الممول) :**

- **المخاطر التي تواجه الفاحصين :**

- درجة وعي الممولين بأهمية الضريبة .
- مدى صعوبة الإتصال بالممولين .
- مدى صدق الممولين في إعطاء المعلومات عن دخولهم الخاضعة للضريبة.
-مدى التزام الممولين بإمساك دفاتر منتظمة .
-درجة فهم الممولين لمواد قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005 .
-درجة التزام الممولين بالحضور لمقابلة الفاحصين وإحضار الأوراق المطلوبة .
-وجود أزمة ثقة بين المراجعين والممولين .
-التهرب الضريبي والمنازعات الضريبية .

وخلاصة ما تقدم أن هناك عدة أنواع للمخاطر الضريبية فمنها يتعلق بالتشريع الضريبي ومنها يرتبط بالمراجعة الضريبية ، بالإضافة إلى ما يرتبط منها بالمراجع الضريبي ذاته ، وهذا الأمر ينقل الباحث لدراسة التأثيرات السلبية لهذه الأنواع المتعددة للمخاطر الضريبية وهو موضوع البند التالي من هذا المبحث .

ثالثاً : التأثيرات السلبية للمخاطر الضريبية .

يعتبر تقدير المخاطر الضريبية وقياس أثرها واحتمال وقوعها خطوة هامة للتعامل معها بالتخطيط لمواجهتها ومنع وقوعها أو الحد من أثارها السلبية لدرء خطرها على استمرارية المنشأة ، وتقوم إدارة المخاطر بالتعامل مع المخاطر بواحد أو أكثر من مجموعة من الأساليب منها تجنب المخاطر أو نقل المخاطر ، وكذلك تقليل أثر المخاطر وأيضاً قبول المخاطر .

وإذا كانت الإدارة التنفيذية للمنظمة هي المسئولة عن تقدير المخاطر والتعامل معها ، فإن هناك حاجة ملحة لآلية التأكيد على أن إدارة المخاطر بالمنظمة تمت بشكل مناسب وفعال ، الأمر الذي يقع على كاهل وظيفة المراجعة الضريبية وكيفية قيامها بتقييم فعالية إدارة المخاطر في المنظمة في التعامل مع كافة أنواع المخاطر وقياس أثارها والتغلب عليها ، وبالتالي كيفية تحويل دور المراجعة الضريبية من كونها مجرد نشاط رقابي مالي إلى دور جديد وأوسع يتمثل في تحسين فعالية الإدارة الشاملة للمخاطر الضريبية بما يضمن تحقيق فعالية عملياتها ويحقق قيمة مضافة للمنظمة ولجميع الأطراف أصحاب المصالح .
وقد انصب دور المراجعة الضريبية في إدارة المخاطر على تقييم عمليات إدارة المخاطر الخاصة بالمنظمة في استخدام تقديرات الخطر لتطوير خطة المراجعة والمساعدة في تحديد نوع الرقابة التي يجب تصميمها من أجل تدنية المخاطر الضريبية والعمل على تقييم كفاءة وفعالية إدارة المخاطروالتأكد من أن إدارة المنظمة ولجنة المراجعة الضريبية قد قامتا بتحديد المستوى المقبول من المخاطر .

وكذلك الرقابة والتقييم الدوري لمخاطر المنظمة والتحقق من فعالية آليات وضوابط الرقابة على إدارة تلك المخاطر ، والتأكد من مسئولية المديرين عن إدارة المخاطر بشكل دوري والعمل على إمداد لجنة المراجعة بتقارير عن نتائج عمليات إدارة المخاطر .

ومن خلال ما تقدم يرى الباحث أن عملية إدارة المخاطر الضريبية هي عملية تتكون من تخطيط وتحليل وتقييم ووضع خطط لتقليل الخسائر الناتجة عن الأحداث المتوقع ، كما يخلص الباحث إلى أن إدارة المخاطر تتكون من عناصر أساسية هي :

1 – تمثل إدارة المخاطر الضريبية عمليات مستمرة مرتبة تتم من خلال المنظمة 0
2 – تنفذ عملية إدارة المخاطر بواسطة جميع العاملين بالمنظمة بكافة المستويات الإدارية0
3 – تقوم إدارة المخاطر بتطبيق مجموعة من الخطط .
4 – تهدف إدارة المخاطر إلى تحديد الأحداث المحتملة والتي يكون لها تأثير في حالة حدوثها على المنظمة ، كما أنها تساعد في تحديد المستوى المقبول من المخاطر على مستوى المنظمة .
5 – توفر إدارة المخاطر تأكيدات معقولة للمراجع الضريبي بإمكانية تحقيق أهداف عملية المراجعة الضريبية .

وتعمل إدارة المخاطر على زيادة الفرص المتاحة للتحسين المستمر وتحقيق العديد من المنافع والتقليل من التأثيرات السلبية للمخاطر الضريبية ومن بين هذه المنافع :

1- تحسين فعالية وكفاءة استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة .
2- تحسين عمليات التخطيط الاستراتيجي والتخطيط التشغيلي .
3- تقليل حدوث الأحداث المفاجئة .
4- تحسين جودة المعلومات لمتخذى القرار .
5- المشاركة في تحسين فهم وإدراك المخاطر .

من خلال ما تقدم يرى الباحث أن ما سبق يمثل مفاهيم ومبادئ أساسية لعمليات المخاطر ويوضح الدور الهام للمراجعة في الحد من التأثيرات السلبية هذه المخاطر ، حيث أن هذا الدور يتمثل في مراقبة عمليات إدارة المخاطر والتأكد من أنها تتم بكفاءة وفعالية ،وأنها تقدم تأكيداً مناسباً للسياسات والإجراءات التي تستخدمها إدارة المخاطر ، وعلى ذلك فإن المراجع الضريبي يقوم بتقييم بعدان لاحتمالات المخاطر البعد الأول وهو تقدير احتمالات حدوث المخاطر ، والبعد الثاني يتمثل في معرفة أثر حدوث هذا الحدث على تحقيق الأهداف .

ومما سبق يرى الباحث أن وظيفة المراجعة تتمثل في تقديم معلومات هامة تمثل تغذية عكسية عن فعالية إدارة المخاطر ونظم الرقابة وهذا يساعد القائمين على إدارة المخاطر في معرفة نقاط الضعف والقوة في نظم الرقابة وكذلك معرفة أفضل الأساليب والإجراءات التي تستخدم في مواجهة المخاطر والعمل على تدنيتها وهو ما يتناوله الباحث في المبحث الثاني من هذا الفصل .

المبحث الثاني
أهمية وحتمية تدنية المخاطر الضريبية من وجهات النظر المختلفة

أولاً : وسائل مكافحة التهرب الضريبي لتدنية المخاطر من وجهة نظر مصلحة الضرائب.

1- تحسين فعالية النظام الضريبي .
2- تحسين الجهاز الإداري الضريبي .
3- تحسين العلاقة بين الإدارة والممول .
4- تحسين الرقابة الضريبية .
5- تعزيز وتدعيم التعاون والتنسيق مع مصلحة الجمارك .
6- الإستفادة من التعاون الدولي في مكافحة التهرب الضريبي .
7- تحليل وتقييم المخاطر الضريبية وأثرها على المراجعة الضريبية .

من خلال ما تقدم يرى الباحث أنه لا بد من فهم المخاطر المتوقع حدوثها وتحليلها وتقدير حجمها وأولويات مواجهتها ، حيث رأى الباحث أن أهم الأسباب التي تؤدي إلى زيادة نسبة المخاطر الضريبية هي عدم الإلتزام الضريبي من جانب الممولين إما لعدم فهم القانون أو الجهل به أو وجود خطأ في حساب الضريبة أو وجود خلل في النظم الإدارية للمنظمات .

ومن أهم الوسائل التي يمكن من خلالها تحديد درجة عدم الالتزام مايلي :

- مطابقة بيانات الممول مع البيانات الخارجية .
- مطابقة بيانات الممول مع بيانات المنظمات المماثلة لنفس نشاطه .
- تقسيم المجتمع الضريبي إلى شرائح بحيث تتمكن مصلحة الضرائب من محاسبة المجموعات المتشابهة بنفس المعاملة .

وبمجرد تحديد وتحليل حجم المخاطر تتخذ القرارات بشأن المخاطر الأكثر أهمية ، ومن ثم وضع الحل المناسب الذي يزيل ذلك الخطر أو يقلل آثاره ، ويجب العمل على تقييم المخاطر بصفة مستمرة لتحديد المخاطر المتبقية والناشئة أيضاً .

إن المخاطر بمفهومها الواسع تضم مخاطر تشغيلية ومالية ومعنوية وإستراتيجية ، وتنقسم حسب درجاتها ما بين مخاطر مرتفعة ومخاطر متوسطة ومخاطر منخفضة الخطر ، وتسعى مصلحة الضرائب إلى إتخاذ المزيد من الإجراءات الضريبية لتدنية تلك المخاطر وذلك بفرض ضمانات كافية عند العمل بالإجراءات الضريبية وتفعيل دور الرقابة مع ضبط أداء العمل الضريبي .

لكي يستطيع المراجع تحديد الانحرافات يجب أن يقوم بدراسة العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية الخاصة بنشاط الممول ، أي على المراجع ضرورة مراجعة جميع المستندات وأدلة الإثبات الرئيسية وخاصة فيما يتعلق بالخطط الإستراتيجة والبرامج والسياسات العامة للمنظمة ، بالإضافة إلى مراجعة الأداء المالي والتسويقي والتشغيلي في ضوء معايير محددة لتحديد وتشخيص الانحرافات وأسبابها وكيفية معالجتها ضريبياً .

كان ما سبق بمثابة الجزء الذي عرض الباحث من وجهة نظره لوسائل مكافحة التهرب الضريبي لتدنية المخاطر الضريبية من وجهة نظر مصلحة الضرائب ، ويحاول الباحث في البند التالي تسليط الضوء على طرق تدنية هذه المخاطر الضريبية .

ثانياً : طرق تدنية المخاطر الضريبية في منشآت الأعمال وقصورها .

بعد تحليل وسائل مكافحة التهرب الضريبي يتم تحديد طرق تدنية المخاطر الضريبية في منشآت الأعمال والتي يجب مراجعتها وتوضيح الإجراءات المتبعة لعلاج المخاطرالضريبية.

وتتمثل طرق علاج المخاطر الضريبية فيما يلي :

1- الفحص المكتبي للحالات التي يكمن فيها مخاطر متوسطة ومنخفضة الخطورة.

2- الفحص الميداني للحالات عالية المخاطر الضريبية .

3- زيادة التوعية للممولين .

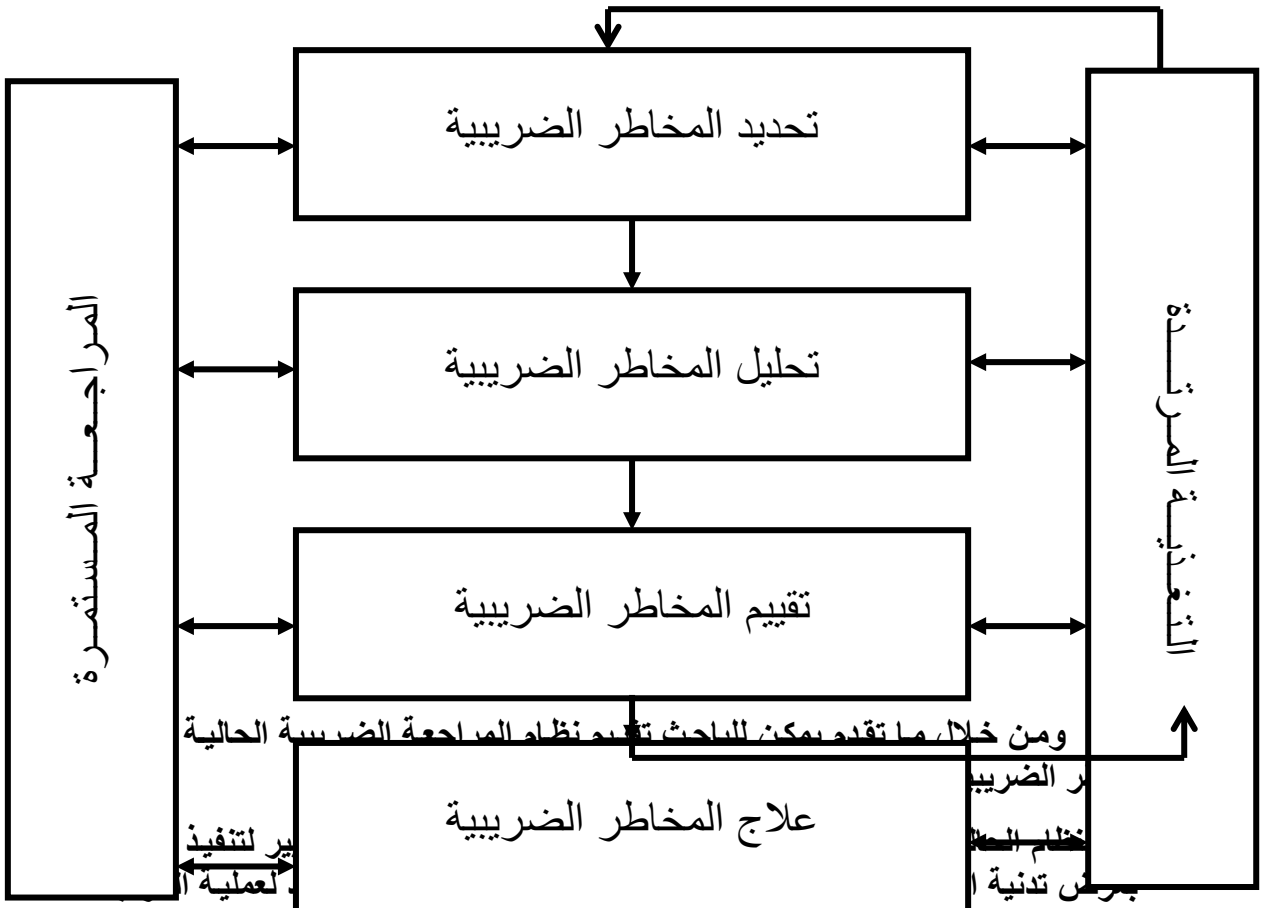
4- وضع قوانين جديدة لمقاومة ومواجهة المخاطر الضريبية والتقليل من نسبة حدوثها .

و يرى الباحث أن عملية إدارة المخاطر الضريبية تمر بأربعة مراحل أساسية هي :

-تحديد المخاطر الضريبية .
-تحليل المخاطر الضريبية .
-تقييم المخاطر الضريبية .
-علاج المخاطر الضريبية .

والشكل التالي يوضح دورة إدارة المخاطر الضريبية بمراحلها المختلفة ، بإعتبارها عملية مستمرة ومترابطة في كل مراحلها وتحتاج إلى تطوير وتقييم بصفة دورية لمعرفة الجوانب الإيجابية والسلبية ، وإتخاذ ما يلزم نحو علاج ما هو سلبي من خلال متخصصين على درجة عالية من الكفاءة الفنية :

دورة إدارة المخاطر الضريبية



ومن خلال ما تقدم يمكن للباحث تقييم نظام المراجعة الضريبية الحالية
ر الضريبي
نظام المراجعة الضريبية لتنفيذ
بمراجعة تدنية المخاطر الضريبية لعملية المراجعة
والتكلفة والعائد ، فإذا ما كان الوقت المتاح لعملية المراجعة محدداً والعائد يمكن قياسه وتحديده إلا أن المطلوب هو كيفية تعظيمه ، أما من جهة التكاليف فيجب أيضاً تحديد

التكاليف التي تتحملها المصلحة ، وأنواعها وأسبابها ، وكيفية حصرها وقياسها حتى يمكن التحكم فيها والعمل على تدنيتها .

2- أن ظروف العمل الحالية داخل مصلحة الضرائب تلعب دور كبير في إضعاف علاقة الممولين بالمصلحة وعدم ثقتهم فيها .

3- أن أسلوب المراجعة الضريبية الحالية ذات الإجراءات المتتابعة والتي تؤدي إلى زيادة المنازعات الضريبية ، ولم تحقق إستقرار الممولين سواء من الناحية الاجتماعية أو الاقتصادية .

4- يؤدي عدم التزام المراجع الضريبي بما قررته مصلحة الضرائب فيما يتعلق بإجراءات المراجعة إلى إتباع الأحكام الشخصية للمراجعين ، مما يؤثر سلبياً على نتيجة المراجعة .

5- أن نظام المراجعة الحالية لا ينتج الأهداف الواجب تحقيقها بشكل جيد ، حيث تزداد معدلات التهرب الضريبي والمخاطر الضريبية مما يؤثر سلبياً على الحصيلة الضريبية .

6- غياب المقومات اللازمة لتطبيق نظام المراجعة الضريبية ، كعدم توافر البيئة الأساسية لتكنولوجيا المعلومات لتحديد المخاطر ومصدرها ودراسة النظم الضريبية ، وعدم تهيئة البيئة المحاسبية والضريبية .

7- أن إجراءات المراجعة الضريبية كما هي موضوعة تشكل عبئاً على المراجعة ، كما أنها لا تضمن نجاح عملية المراجعة .

8- أن نظام المراجعة الحالية ينفذ من خلال نظام المراجعة اللاحقة فقط ، وهذا يعتبر قصوراً في آليات النظام لتدنية درجة المخاطر ، مما يجعل فعالية المراجعة الضريبية لا تتسم بالكفاءة في أداء مهامها في تقليل المخاطر الضريبية .

ثالثاً : المسئولية التضامنية عند حدوث المخاطر.

يعتبر تطبيق نظام المخاطر في مصلحة الضرائب أمراً هاماً وذو تأثير على كافة جوانب العمل الضريبي ، مما يجعل مهمة التنفيذ العملي يواجه صعوبات كثيرة قد يرجع معظمها إلى ضعف كفاءة إدارتها ، ولذلك فإن عدم القيام بإدارة المخاطر بشكل جيد يترتب عليه أوجه قصور عديدة في بيئة العمل الضريبي منها :

- تخفيض احتمالات النجاح لكافة الأنشطة الضريبية .
- تخفيض الفرص وزيادة التهديدات الناجمة عن تلك الأنشطة في ثلاثة أبعاد هي انخفاض الحصيلة الضريبية وعدم تحقيق الاستمرار والنمو الدائم .

ويعد تطبيق نظام المخاطر مسئولية كاملة ونجاحها هو مسئولية تضامنية بين فريق العمل في الإدارة الضريبية من خلال تنفيذ كافة العمليات الضريبية في منظومة واحدة هذا من ناحية ، وتضامن المسئولية بين فريق العمل القائم بعملية المراجعة الضريبية من ناحية أخرى ، فالعمل الضريبي يتم من خلال تكليف كل شخص بأداء مهام محددة في كل مرحلة من مراحله ، وعلى ضوء تلك المنظومة الضريبية يتوافر لدى المراجع الضريبي المعلومات اللازمة والضرورية لعمل المراجع الضريبي لغرض تدنية المخاطر الضريبية .

- التقييم المستمر للمخاطر.

يرى أحد الباحثين أن الإتساع في دور المراجعة الضريبية يجعل من وظيفتها وظيفة مميزة ومستقلة لها أسسها وأدواتها الخاصة أكثر من كونها فرعاً من فروع علم المراجعة ، وليست المعرفة المحاسبية ونظم المعلومات المحاسبية بالأمر المحوري لها ، وإنما هي أحد المتطلبات الواجب توافرها في المراجع الضريبي بما يمكنه من تدنية المخاطر بالمنظمة .

ويعتبر وجود نظام فعال لإدارة المخاطر هو اكتساب للمراجع الضريبي الإطمئنان والثقة عند قيامه بمهامه ، فوجود نظام فعال لإدارة المخاطر يدعم أوجه الرقابة عليها ، وإقرار المراجع الضريبي بأن إدارة المخاطر تتم بما يتفق مع الطرق المهنية السليمة ، وأنها متكاملة مع الممارسات العملية ، كل ذلك يضفي استمرارية التقييم الإيجابي لإدارة المخاطر .

ويرى الباحث أن عملية التقييم المستمر للمخاطر بالمنظمة يمكن أن تمر بمراحل المدخلات والتشغيل والمخرجات حسب الأنشطة المختلفة في المنظمة ، ويجب على المراجع الضريبي أن يركز على المناطق الحيوية في المنظمة من خلال مرحلتين أولهما إعداده لخطط معتمدة على المخاطر لتحديد أولوياته ، وثانيهما التركيز على مناطق التشغيل ذات المخاطر العليا ، ويمكن الإشارة بأن الاستقصاء العام للمرحلة الأولى يساعد في الحصول على معلومات عن المنظمة من أجل فهم نشاطها ومخاطرها ومخاطر الرقابة ، وفي المرحلة الثانية تساعد على اختيار نطاق المراجعة وتوزيع الموارد واختيار إجراءات المراجعة الضريبية لتحقيق أقصى كفاءة وأقل تكلفة للمراجعة .

وبعد أن انتهى الباحث في هذا المبحث من تناول وسائل مكافحة التهرب الضريبي لتدنية المخاطر الضريبية من وجهة نظر مصلحة الضرائب وطرق تدنية المخاطر الضريبية في منشآت الأعمال ، بالإضافة إلى تناول المسئولية التضامنية عند حدوث المخاطر سيتناول الباحث بالدراسة متطلبات تدنية المخاطر الضريبية في التشريعات الضريبية ، وذلك في المبحث الثالث .

المبحث الثالث
متطلبات تدنية المخاطر الضريبية في التشريعات الضريبية

أولاً : الالتزام بالتشريعات واللوائح الضريبية وتوفير الإطار الفعال لإدارة المخاطر .

من الضروري ترسيخ الالتزام بالتشريعات واللوائح المعمول بها داخل المنظمة والتي تقتصر على كيفية إدارة المخاطر الضريبية باعتبار أن مصلحة الضرائب هي محل البحث ، فيجب عليها فهم بيئة العمل بالمنظمة سواء كانت بيئة داخلية أو بيئة خارجية تحيط بها ، ففهم البيئة هو أساس لكيفية ملاحظة المخاطر والتي يبنى عليها التصرفات ببدائلها المختلفة للتعامل مع هذه المخاطر ، ما بين التجنب لها أو التخفيض أو القبول أو التحمل لجزء منها وفقاً للتشريعات واللوائح الضريبية .

ويرى الباحث أن فهم بيئة المنظمة يأتي من خلال خبرة المراجع الضريبي ، حيث يكون لديه رصيد تراكمي من المعرفة لنزاهة الإدارات المختلفة فيما يخص إدارة المخاطر ومدى التزامها بتطبيق صحيح القانون واللوائح والمنشورات ، ويجب أن تكون المنظمة ذات ديناميكية وتعمل في بيئة متغيرة ، لذلك يجب التعرف على التغيرات فيها وعلى البيئة التي تعمل فيها ، كما يجب أن تتأكد عملية الرقابة من تطبيق إجراءات التحكم المناسبة على أنشطة المنظمة وأن الإجراءات قد تم فهمها وإتباعها ، وأن التغيرات البيئية التي تحيط بالمنظمة قد تم استيعابها وإدارتها بشكل صحيح .

كما يتضح مما تقدم بأنه يجب على أي نظام مراجعة ضريبية أن يحدد فيما إذا كانت الإجراءات المتبعة قد أعطت النتائج المخطط لها ، وأن المعلومات التي تم جمعها بغرض مراجعة المخاطر كانت ملائمة ، وأن التطوير المعرفي قد ساعد على الوصول إلى قرارات أفضل وتحديد الدروس المستفادة لمراجعة المخاطر مستقبلاً .

ولتوفير إطار فعال لإدارة المخاطر بحيث يكون له أهداف منشودة ومصادر محددة للمخاطر وتقييم لها ثم وضع الخطة والتنفيذ لها وأخيراً المراجعة الضريبية ، فإدارة المخاطر تسعى نحو تحقيق أهداف عديدة أهمها تدنية المخاطر بكافة الطرق الملائمة لذلك ، ويتحقق هذا الهدف الإستراتيجي من خلال التعرف على مصادر المخاطر وهي الأحداث التي تحدث في المنظمة وتؤدي إلى مشاكل ، تلك المشاكل تعتبر نقطة البداية للتعرف على المخاطر المتوقعة ، كما أن عملية التقييم لهذه المخاطر يقصد بها تصنيفها حسب درجات حجمها فقد تتراوح بين العالية والمتوسطة والمنخفضة وكل منها له خسائره حسب هذا الحجم المتوقع ، ولنجاح عملية تقييم المخاطر يجب توافر قاعدة بيانات إلكترونية عن كافة الأنشطة والعمليات والتطبيقات في المنظمة ، ويشتمل الإطار أيضاً على تنفيذ خطة ساهم في وضعها المراجع الضريبي في ضوء استخدام الحاسبات الإلكترونية ، على أن يتم التنفيذ تبعاً لمجموعة من الطرق التي ستتبع للتعامل مع هذه المخاطر .

ثانياً : تطوير الإدارة الضريبية وإنهاء صراع المصالح لمواجهة المخاطر الضريبية .

تعتبر الإدارة الضريبية عصب النظام الضريبي وأي ضعف بسببها يؤدي إلى إنهيار النظام الضريبي كله ، وفشله في تحقيق الأهداف المرجوة ، وتختص الإدارة الضريبية بتنفيذ القوانين الضريبية والتحقق من سلامتها ، واقتراح التعديلات التي ترقي بكفاءة هذا النظام .

وفي ظل التطورات المتلاحقة في مجال التكنولوجيا أصبح من الضروري إعادة تصميم الجهاز الإداري الضريبي بحيث يتم التركيز على العنصر البشري لكي يتواءم مع هذه

التكنولوجيا ، والسعي إلى إيجاد معايير عالية الجودة مما يؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية العمل الضريبي عن طريق تدريب القوى البشرية ، وتوفير الإمكانيات اللازمة له .

إن نجاح نظام المراجعة الضريبية يتحقق في ظل تحقيق التوازن بين كافة الأطراف ذا المصالح في العمل الضريبي .

ويرى الباحث بأنه يتم تحديد فاعلية وظيفة المراجعة الضريبية لغرض تدنية المخاطر الضريبية في ضوء عدة عوامل هي مدى اقتناع الإدارة والمتعاملين مع فريق المراجعة بدورها في تدنية المخاطر ، ومدى مساهمتها في تقييم مخاطر النشاط بأنواعه المختلفة ، بالاضافة إلى طبيعة العلاقة بين فريق المراجعة وإدارة المنظمة .

وفي مجال العمل الضريبي فإن عدم الالتزام بالقوانين يعرض المنظمة لمجموعة من الأنشطة التي قد تمنعها من تحقيق أهدافها ، وينشئ نوع من الصراع بين كافة الأطراف ، مما يترتب عليه أن يكون هذا الصراع مصدراً أساسياً لوجود المخاطر الضريبية .

ثالثاً : التأهيل العلمي والعملي بذل العناية المهنية للمراجع الضريبي .

حيث تستدعى الطبيعة المتميزة لعملية المراجعة الضريبية وجود أفراداً يتوافر فيهم الكفاءة العلمية والخبرة العملية ، مما يساعد على إجراء عملية المراجعة الضريبية بشكل موضوعي ومحايد ، حيث أن حياد المراجع الضريبي يعتبر أساساً لتحقيق نظام ضريبي عادل، بحيث يكون المراجع معتدلاً في عملية المراجعة دون تحيز للسلطة الضريبية .

من المهم أن يتوافر للمراجع الضريبي مستوى مرتفع من الكفاءة المهنية ، ومستوى معرفته ومهاراته وخبراته ، بالإضافة إلى التشاور مع الآخرين حتى يستطيع مواجهة محاولات التهرب الضريبي والتي تعتبر مؤشراً هاماً لوجود مخاطر ضريبية .

وطبقاً لقواعد السلوك المهني فإنه يجب على المراجع الضريبي أن ينفذ واجباته بمستوى عالي من الكفاءة اعتماداً على المعرفة والمهارة والخبرة ، ويتطلب توافرمعرفته الكاملة بعدة أمور منها معايير المحاسبة ومعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً ، وقواعد السلوك المهني والتطورات الحديثة في هذا الشأن ، وكذلك الممارسات الملائمة لتلك المبادئ والمعايير والقواعد ، وأيضاً تأثير النمو في احتياجات مستخدمي التقارير على ممارسته لعمله المهني .

وتتطلب المراجعة الضريبية تطوير التأهيل العلمي والعملي للمراجع الضريبي حتى يمكن إتمام عملية المراجعة بنجاح ، ومن ثم مواجهة خطر محاولات التهرب الضريبي ، وذلك للوصول إلى كفاءة وفاعلية مخرجات عملية المراجعة الضريبية لتدنية المخاطر ، وذلك على ضوء ما أوصى به الاتحاد الدولي للمحاسبين AFA 2003 حول إعادة الثقة في تقرير المراجع .

فيعتبر شمول التقرير لعملية المراجعة الضريبية على رأي المراجع الضريبي المحايد عن المخاطر والجهود المبذولة من قبل الإدارة لتدنيتها ، إنما يمثل أمراً ضرورياً لتحقيق كفاءة وفاعلية مخرجات نظام المراجعة الضريبية في المنظمة بهدف تدنية المخاطر التي تتعرض لها ، ولذلك يجب أن يراعي في هذا التقرير توافر القواعد الشكلية والموضوعية لإعداده بالشكل الجيد ، مما يحقق الجودة المنشودة في نظام المراجعة الضريبية.

نتائج البحث :

توصل الباحث من دراسته إلي مجموعة من النتائج أهمها :

1- **تمثل المخاطر ظاهرة تواجهها مصلحة الضرائب المصرية ، فأهتم بها الفكر الضريبي والمراجعي من خلال إهتمام المنظمات المهنية والعلمية ، ولذلك كانت ماهيتها تفسر من منظور إدارتها فعرفت بأنها ممارسة لعملية اختبار نظامية لطرق فعالة من أجل تدنية المخاطر التي تهدد المصلحة .**
2- **إن السعي نحو الحفاظ على استقرار النظام الضريبي المصري وضمان كفاءته وحماية الاقتصاد القومي ، يؤكد على ضرورة تفعيل نظام المراجعة الضريبية لتقليل المخاطر الضريبية لزيادة فعالية المحاسبة الضريبية .**
3- **إن من أهم الأسباب التي تؤدي إلى إرتفاع نسبة المخاطر الضريبية بمصلحة الضرائب على الدخل ، هو عدم الالتزام الضريبي من جانب الممولين ، إما لعدم فهم القانون أو الجهل به أو وجود خطأ في حساب الضريبة ، أو لعدم توافر السيولة النقدية للسداد في الوقت المحدد أو لوجود خلل وقصور في النظم الادارية داخل المنظمات .**
4- **ان نظام المراجعة الضريبية الحالية بشكل عام لا يتسم بالفاعلية في أداء مهامه في تدنية المخاطر الضريبية .**

توصيات البحث :

في ضوء النتائج التي توصل لها الباحث من دراسته ، يوصي الباحث بالآتي :

1- **ضرورة تناول ظاهرة المخاطر الضريبية من منظور إدارتها باعتباره مفهوم أشمل لتفسير ظاهرة المخاطر الضريبية وشموله على نظام المراجعة الضريبية التي تهدف إلى تدنية المخاطر الضريبية ، كما أنها تضم الأهداف وتحدد الأسباب التي تؤدي للمخاطر وتقييمها .**
2- **ضرورة نشر الثقافة الضريبية والعمل على تعميق وترسيخ الفكر المحاسبي الضريبي لدى المجتمع ، وذلك من خلال وسائل الإعلام المقروءة والمسموعة والمرئية ، والتأكيد على اعتبار التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف .**
3- **تفعيل دور إدارة المخاطر في الإدارة الضريبية لتمكينها من فهم وتحديد وقياس ومعالجة المخاطر المختلفة وتقليلها إلى أدنى حد ممكن وتحقيق الالتزام الطوعي للممولين .**
4- **العمل على تطوير الإدارة الضريبية بما تحتاجه من إمكانيات مادية وبشرية ممكنة ، وسن قوانين وتشريعات جديدة تهدف إلى مقاومة المخاطر الضريبية والتقليل من نسبة حدوثها ، الأمر الذي يؤثر بدوره على الحصيلة الضريبية لمصلحة الضرائب ، ويقلل من المنازعات الضريبية التي قد تنشأ بين الإدارة الضريبية والممولين .**

قائمة المراجع

أولاً : المراجع العربية :

(أ) الكتب :

1- د.أمين السيد لطفي،المحاسبة الضريبية في شركات السياحة،درا النهضة العربية،القاهرة،1999.

2- د.حفيظة السيد محمد السيد،دراسات في مبادئ المراجعة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق،بدون دار نشر،2008.

3- د.عبد الله الصعيدي،الضرائب والتنمية-دراسة لدور الضرائب على الدخل في تمويل الإنفاق العام في مصر،دار النهضة العربية،القاهرة.

4- د.نصر صالح محمد،نحو إطار نظري عام للمراجعة وأثره على معاييرها،منشورات أكاديمية الدراسات العليا ، طرابلس،الجماهيرية الليبية الإشتراكية العظمى،الطبعة الأولى،2004.

5- د.نعيم فهيم حنا،دراسات معاصرة في المحاسبة الضريبية،مكتبة الزقازيق،2004.

6- وليم توماس،أمرسون هنكي،المراجعة بين النظرية والتطبيق-تعريب ومراجعة د.محمد حامد حجاج،د.كمال الدين سعيد،المملكة العربية السعودية،دار المريخ للنشر،بدون سنة نشر.

7- د.يسري أمين سامي،دراسات وبحوث في المراجعة،الاسماعيلية،بدون دار نشر.

(ب) الدوريات :

1- د.حسن عبد الحميد العطار،"المراجعة الإستراتيجية"،المجلة المصرية للدراسات التجارية،كلية التجارة،جامعة المنصورة،المجلد العشرون،العدد الرابع،الجزء الأول،1996.

2- د.محمد بهاء الدين،"مدى إتفاق الضريبة الموحدة مع معايير نظرية المحاسبة الضريبية"،مجلة البحوث التجارية،جامعة الزقازيق،1990.

3- د.مختار إسماعيل أبو شعيشع،"مدخل مقترح لإستخدام مفهوم إعادة الهندسة في المراجعة الضريبية مع دراسة ميدانية"،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة،كلية التجارة،جامعة عين شمس،العدد الأول،1997.

4- د.نعيم فهيم حنا،"دور الهندسة الضريبية في إعادة هيكلة النظام الضريبي المصري – مدخل تطبيقي مقترح"، مجلة البحوث التجارية،كلية التجارة،جامعة الزقازيق،يناير1997 .

5- د.نهال احمد الجندي،"تفعيل دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر"،المجلة العلمية لقطاع كلية التجارة،جامعة الأزهر،العدد الثالث،يوليو2008.

(ج) الرسائل العلمية :

1- د.أميمة السيد محمد الشوا،تطوير نظام المراجعة الداخلية الإلكترونية لتدنية المخاطر الجمركية بالتطبيق على مصلحة الجمارك،رسالة دكتوراه في المحاسبة،غير منشورة،كلية التجارة،جامعة بورسعيد،2012.

2- د.سهى السيد فرج،مدخل مقترح لتطوير المراجعة لمواجهة خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية–دراسة إختبارية،رسالة دكتوراه في المحاسبة،كلية التجارة،جامعة قناة السويس،بورسعيد،2009.
3- د.مصطفى إسماعيل محمد سلامة،إطار مقترح لإستخدام أسلوب الفحص بالعينة زيادة فاعلية التحاسب الضريبي–دراسة مقارنة،رسالة دكتوراه في المحاسبة،غير منشورة،كلية التجارة،جامعة عين شمس،2011.

(د) المؤتمرات :

1- د.إبراهيم محمد درويش عيسى،"الفاحص الضريبي بين ضغوط الحصيلة وسلامة التقدير–دراسة تطبيقية"،المؤتمر الضريبي الثامن،الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب،ديسمبر2003 .
2- د.أسامة علي عبد الخالق،"العلاقة التأثيرية المتبادلة والمتكاملة بين كل من الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات وأثرها على تصحيح مسار منظومة العمل المحاسبية والضريبية"،الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب،المؤتمر الضريبي الثاني عشر،فعالية تطبيق النظام الضريبي المصري،2007 .
3- د.مجدي محمد علي،"مدى كفاءة الأجهزة الضريبية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي"،المؤتمر الضريبي الخامس،تكنولوجيا الإدارة الضريبية في القرن الحادي والعشرين،أكاديمية السادات للعلوم الإدارية،مركز البحوث،القاهرة،6-7نوفمبر1999.
4- د.نعيم فهيم حنا،"نحو حوكمة النظام الضريبي المصري نموذج مقترح"،المؤتمر السنوي العلمي الخامس،كلية التجارة،جامعة الإسكندرية،حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية،8-10 سبتمبر2005 .

(هـ) مصادر أخري :

1- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، مشروع معايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني،وزارة التجارة والصناعة،المملكة العربية السعودية،2004 .
2- الوقائع المصرية،العدد 231،تابع في 9 أكتوبر،2011.

ثانياً : المراجع الأجنبية :

(A) Books :

1- Jorion , Phillippe & Sarkis j.Khoury,Financial Risk Management Domestic and International Dimensions,Balck well Publishers Cambridge Massachusetts,1996.

2- Zager,L.Tusek,B.and Spremie.L.,Comparatie Analysis of Internal Audit Functioning,European Union,In Microcad,2004 International Scientific Conference,Section,Competitiveness in The XXI Century,Univeristy of Misote Hungary,March,2004.

(B) Periodicals:

1- Burton,E–J,"The Audit Committee : How Should it Handle ERM?", Journal of Corporate Accounting and Finance,vol 19,Issue4,June 2008.

2- Carl–Warren,"Audit Risk",Journal of Accountancy,August,1979.

3- Healy,P.M.and Palepu,K.G.,"The Fall off Enron",The Journal of Economic Perspectives,vol 17,2003.

4- Jeffords , R , Thbadoux,G.M. & Scheidt,M.:"An Internal Auditor's Guide to Facilitating",Organizational Change,vol 13,July–August,1998.

5- Kinney , W.R. Intergrating Audit test:"Regression Analysis and Portioned Dollar–unit Sampling",Journal of Accounting Research,Vol-17,No-2,Autumn,1979.

(C) Others:

1- California ISO(California Independent System Operator),Introduction to Enterprise Risk Management,December,2005.

2.http://www.bcasonline.org/webadmin/res_material/resfiles/TAR%20Raman%20Jokhakar.pdf .