جامعـــــة النيليـــن

كليـــة الدراسات العليـــا

قسم المحاسبة

الحوكمة الضريبية ودورها في تقليل مخاطر الفحص الضريبي

بالتطبيق على ديوان الضرائب

Tax governance and its role in reducing the risks of tax examination

Field Study On The Tax Bureau

بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الطالب:

مجدي حسين عبد الرحمن حمزة

إشراف الدكتوره:

ثريا محمد الحاج عبيد

١٤٤٢هـ/٢٠٢٠م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الاستهـــــــــــــلال

قـــال تعالـــــى:

﴿ونَضَعُ المَوَازِينَ القِسْطَ لِيَوْمِ القِيَامَةِ فَلا تُظْلَمُ نَفْسٌ شَيْئاً وإن كَانَ مِثْقَالَ حَبَّةٍ مِّنْ خَرْدَلٍ أَتَيْنَا بِهَا وكَفَى بِنَا حَاسِبِينَ﴾

صدق الله العظيم

سورة الأنبياء الآية (٤٧)

الإهـــــــداء

إلي وطني..... ولاءاً وإنتماءاً..

إلي والدتي... طاعةً وإحساناً..

إلي والدي... محبة ووفاءً..

إلي أشقائي وشقيقاتي... تقديراً وإحتراماً..

إلي أهلي إلي أصدقائي وإلي كل من علمني..

الشكـــــر والتقديـــــــر

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات والصلاة والسلام على أفضل خلقه سيدنا محمد صلي الله عليه وسلم الذي بعث بالهداية والنور لإخراج الناس من الظلمات إلي النور.

وقال تعالي: (ولئن شكرتم لأزيدنكم) صدق الله العظيم.

الشكر كل الشكر إلي جامعة النيلين ذلك الصرح العظيم الذي نهلنا منه ما يفيدنا في حياتنا ..

الشكر إلي أستاذي مشرفي دكتورة/ ثريا محمد الحاج عبيد التي تكبدت مشاق الإشراف على هذا البحث ولم يبخل عليَ بالوقت والجهد جعلها الله ذخراً لنا.

المستخلص

تناولت الدراسة الحوكمة الضريبية ودورها في تقليل مخاطر الفحص الضريبي وهدفت الدراسة إلي توضيح اثر تطبيق الحوكمة علي تقليل مخاطر الفحص الضريبي، وسرد مبادئ الحوكمة الضريبية، ومعرفة الفحص الضريبي ومخاطره وفجوة التوقعات في التقارير للفاحصين ، ومدى كفاءة وفاعليه النظام الضريبي بعد تطبيق اليات الحوكمة الضريبية اختبرت الدراسة الفرضيات هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين الحوكمة الضريبيه وتقليل مخاطر الفحص الضريبي. و هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين نصوص التشريع الضريبي وتقليل مخاطر الفحص الضريبي. وهنالك علاقة ذات دلالة احصائيةبين زيادة الوعي الضريبي للممولين وتقليل مخاطرالفحص الضريبي. وهنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين مبدأ ديموقراطية وشفافية الادارة مع المشاركة الفعالة للعاملين يقلل مخاطر الفحص الضريبي استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلي عدة نتائج أهمها يجب إتباع إسلوب الفحص الضريبي عن طريق العينة لإختبار حالات الفحص على أساس المخاطر. و إتباع أسلوب الفحص الضريبي الإختياري لتحديد نطاق عينة الفحص وحجم أدلة الإثبات.و معاملة كافة الممولين في ذات الفئة معاملة متساوية. وأوصت الدراسة بإقامة الدورات التدريبية للموظفين في الإدارة الضريبية لتنمية قدراتهم الإدارية والمهنية لتقليل مخاطر الفحص الضريبي. و ضرورة استخدام طرق وأساليب التكنولوجيا الحديثة بالفحص الضريبي.و ضرورة الإستغناء على إسلوب الفحص الضريبي الشامل والإستعاضة عنه بأسلوب الفحص الإنتقائي لكافية إقرارات المكلفين للتقليل من مخاطر الفحص الضريبي.

Abstract

The study dealt with tax governance and its role in reducing the risks of tax examination. The study aimed to clarify the impact of the application of governance on reducing the risks of tax examination, listing the principles of tax governance, knowledge of tax examination and its risks and expectations gap in reports to examiners, and the efficiency and effectiveness of the tax system after the application of tax governance mechanisms that tested the study Assumptions There is a statistically significant relationship between tax governance and reducing the risks of tax examination. And there is a statistically significant relationship between the texts of tax legislation and reducing the risks of tax examination. There is a statistically significant relationship between increasing tax awareness of financiers and reducing the risks of tax examination. There is a statistically significant relationship between the principle of democracy and transparency of management with the active participation of employees that reduces the risks of tax examination. The researcher used the descriptive analytical approach. The study reached several results, the most important of which is that the tax examination method should be followed through the sample to test the examination cases on the basis of risks. And follow the method of voluntary tax examination to determine the scope of the examination sample and the volume of evidence. All financiers in the same category are treated equally. The study recommended holding training courses for employees in tax administration to develop their administrative and professional capabilities to reduce the risks of tax examination. And the need to use modern technology methods and methods for tax examination. And the need to dispense with the method of comprehensive tax examination and replace it with a method of selective examination of all taxpayer declarations to reduce the risks of tax examination.

فهـــرس الموضوعات

عنوان الموضـــــــــــوع	رقم الصفحة
الإستهلال	أ
الإهداء	ب
شكر وتقدير	ج
المستخلص	د
Abstract	هـ
فهرس المحتويات	و
فهرس الجداول	ح
فهرس الأشكال	ط
فهرس الملاحق	ي
الإطار المنهجي	
أولاً: المقدمة	١
ثانياً: الدراسات السابقة	٦
الفصل الأول : الحوكمة الضريبية	
المبحث الأول: مفهوم وأهمية وأهداف الحوكمة الضريبية	١٥
المبحث الثاني: أليات ومحاور تطبيق مبادئ الحوكمة على النظام الضريبي	٣٠
الفصل الثاني: مخاطر الفحص الضريبي	
المبحث الأول: مفهوم وأهمية وأهداف ومقومات الفحص الضريبي	٥٠
المبحث الثاني: المخاطر الضريبية حسب المصادر	٦٧

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	
المبحث الأول: نبذة تعريفية عن ديوان الضرائب	٨٣
المبحث الثاني: تحليل البيانات وإختبار الفرضيات	٨٧
الخاتمـــــة	
أولاً: النتائج	١١٤
ثانياً: التوصيات	١١٥
قائمة المراجع والمصادر	١١٦
الملاحق	

فهـــرس الجداول

رقم الجدول	موضوع الجدول	رقم الصفحة
١/٢/٣	مقياس درجة الموافقة	٨٩
٢/٢/٣	نتائج اختبار الثبات والصدق لعبارات محاور الدراسة	٩٢
٣/٢/٣	المؤهل العلمي	٩٣
٤/٢/٣	التخصص العلمي	٩٤
٥/٢/٣	المسمي الوظيفي	٩٥
٦/٢/٣	سنوات الخبرة	٩٦
٧/٢/٣	الإحصاء الوصفي للبعد الأول	٩٧
٨/٢/٣	الإحصاء الوصفي للبعد الثاني	٩٩
٩/٢/٣	الإحصاء الوصفي للبعد الثالث	١٠١
١٠/٢/٣	الإحصاء الوصفي للبعد الرابع	١٠٣
١١/٢/٣	الإحصاء الوصفي للمحور الثاني	١٠٥
١٢/٢/٣	اختبار الفرضية الأولي	١٠٨
١٣/٢/٣	اختبار الفرضية الثانية	١٠٩
١٤/٢/٣	اختبار الفرضية الثالثة	١١٠
١٥/٢/٣	اختبار الفرضية الرابعة	١١١

فهـــرس الأشكال

رقم الشكل	موضوع الشكل	رقم الصفحة
٣-١-١	الهيكل التنظيمي لديوان الضرئب	٨٦
٣-٢-١	التوزيع التكراري والنسبي المؤهل العلمي	٩٢
٣-٢-٢	التوزيع التكراري والنسبي لمتغير التخصص العلمي	٩٣
٣-٢-٣	التوزيع التكراري والنسبي لمتغير المسمي الوظيفي	٩٤
٣-٢-٤	التوزيع التكراري والنسبي لمتغير سنوات الخبرة	٩٥

فهـــرس الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
١	الاستبانة	١٢٥
٢	قائمة محكمو الاستبانة	١٣٢

المقدمة

تشتمل علي:

اولاً: الإطار المنهجي

ثانياً: الدراسات السابقة

أولاً: الإطار المنهجي

مقدمة:

تعتبر الضرائب مصدر من المصادر الاساسيه لتمويل اوجه نفقات الدوله المختلفة في نواحي التنميه الاقتصاديه المستدامه او سد عجز الموازنه العامه، حيث تلعب دورا اقتصاديا مهم في تحقيق الاهداف الاقتصاديه والاجتماعيه والسياسيه.

تواجه المجتمعات الحديثه والناميه منذعقود ظاهرة التهرب الضريبي باشكال عدة مشروعة او غير مشروعة وعدم الامتثال بشكل كلي او جزئي بواسطة الممولين او المكلفين عمدا، او بحسن نية، او تجنبا للضريبة في مختلف مستويات الاعمال الاقتصادية ،مما اثر علي حصيلة الايرادات الضريبية العامه للدوله وعجز الموازنة علي تحقيق اهدافها، فكان لابد من تفعيل اليات الضبط التشريعي والرقابي والفني والمهني للحد من نقاط الضعف في النظام الضريبي .

يعاني النظام الضريبي من خلل في كفاءة وفاعليه ادائه وذلك من خلال عدم وجود اسس وقواعد تحكم الادارة الضريبيه، من حيث مواكبه تطور مجتمعات الاعمال وحداثة الانظمة المحاسبية وغموض وجمود نصوص التشريع الضريبية واحساس المجمتع الضريبي بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي، لذلك تحتاج الادارة الضريبيه تطبيق مبادئ وقوانين الحوكمة لكفاءة وفاعلية مخرجات النظام الضريبي تقليلا للمخاطر الضريبيه، وتقليل مخاطر الفحص الضريبي وفجوة التوقعات من التقارير الفاحصين والمدققين.

مشكلة البحث:

تكمن مشكله البحث في ان النظام الضريبي يعاني من مخاطر ضريبيه وقصور وخلل للاسباب اداريه وفنيه وتشريعيه وسياسيه وعدم اتساق وتوافق اركانه وطبيعةالعلاقة التي تربط الاطراف ذوي العلاقه (التشريع الضريبي–الادارة الضريبية– المجتمع الضريبي) من خلال تطبيق الحوكمة الضريبية ولتوفير الوقت والجهد وتعظيم الحصيلة الضريبية وتقليلا للمخاطر الضريبية عامة.

يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

- ما هو دور الحوكمة الضريبية تقلل مخاطر الفحص الضريبي؟
- ما علاقة الاتساق بين نصوص التشريع الضريبي يقلل مخاطر الفحص الضريبي؟
- دور زيادة الوعي الضريبي لدي الممولين تقلل من مخاطر الفحص الضريبي؟
- دورمبدأ ديموقراطية الادارة بالمشاركة الفعالة للعاملين وتقليل مخاطر الفحص الضريبي؟

اهميه البحث:

تمثل اهميه البحث في الاتي:

من الناحيه العلميه:

الاضافة من الناحية العلمية من خلال تاصيل مفهمومي الحوكمة الضريبية ومخاطر الفحص الضريبي والمساهمة في اضافة الاطار النظري .

من الناحيه العملية:

الاضافة من الناحية العمليه من خلال معرفة اثر تطبيق الحوكمة الضريبية في تقليل مخاطر الفحص الضريبي ورفع كفاءة مخرجات النظام الضريبي العام.

اهداف البحث:

يهدف البحث لي تحقيق الاتي من خلال الدراسة:

١/توضيح اثر تطبيق الحوكمة علي تقليل مخاطر الفحص الضريبي .

٢/سرد مبادئ الحوكمة الضريبية .

٣/معرفة الفحص الضريبي ومخاطره وفجوة التوقعات في التقارير للفاحصين .

٤/مدى كفاءة وفاعليه النظام الضريبي بعد تطبيق اليات الحوكمة الضريبية

فرضيات البحث:

لتحقيق اهداف البحث سوف يتم اختبار الفرضيات الاتيه:

١/هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين الحوكمة الضريبيه وتقليل مخاطر الفحص الضريبي.

٢/ هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين نصوص التشريع الضريبي وتقليل مخاطر الفحص الضريبي.

٣/هنالك علاقة ذات دلالة احصائيةبين زيادة الوعي الضريبي للممولين وتقليل مخاطرالفحص الضريبي.

٤/هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين مبدأ ديموقراطيةوشفافية الادارة مع المشاركة الفعالة للعاملين يقلل مخاطر الفحص الضريبي.

مهنجية البحث:

سوف يعتمد الباحث المناهج الاتية:

١/المنهج الاستنباطي :لتحديد محاور البحث.

٢/المنهج الاستقرائي :لاختبار صحة الفروض.

٣/المنهج التاريخي:لسرد الدراسات السابقة.

٤/المنهج الوصفي التحليلي :تحليل بيانات الدراسة.

حدود البحث:

١/الحدود المكانيه:ديوان الضرائب.

٢/الحدود الزمانيه:٢٠٢٠م.

٣/الحدود الموضوعية:نظام المعلومات التقارير المطبق حاليا.

٤/الحدودالبشرية:عينه من الموظفين العاملين بديوان الضرائب.

مصادر جمع البيانات:

سوف يعتمد الباحث في جمع البيانات علي المصادر الاتية:

١/المصادر الاوليه:الاستبنانة.

٢/المصادرالثانوية:الكتب والمجلات والدوريات والمواقع الالكترونيه.

نموذج الدراسة:

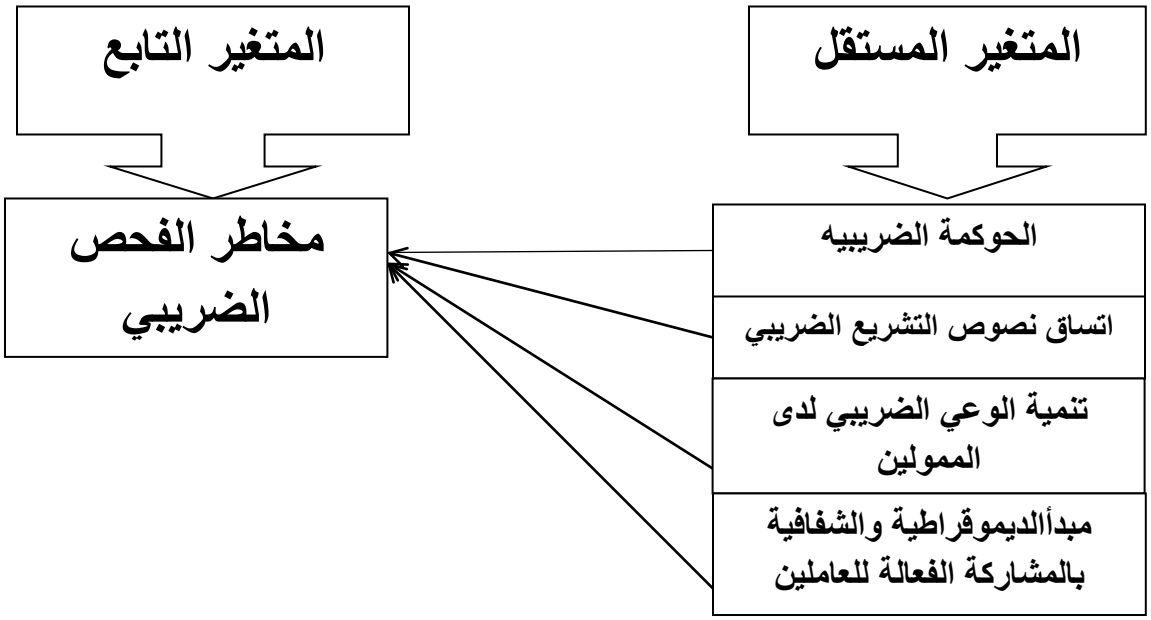
بناءا علي ماجاءفي الاطار النظري للدراسة استطاع الباحث صياغة علاقات بين متغيراتهاوهي:

١/**المتغير المستقل**:يتمثل في الحوكمة الضريبية دورها في تقليل مخاطر الفحص الضريبي.

٢/**المتغير التابع** :يتمثل المتغير التابع في في تقليل مخاطر الفحص الضريبي.

يمكن توضيح العلاقة بين المتغيرين في الشكل الاتي.

الشكل (١) يوضح نموذج الدراسة



المصدر :اعداد الباحث ٢٠٢٠م

هيكل البحث:

تم تقيسم هذا البحث الي مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة ،حيث اشتملت المقدمة علي الاطار المهنجي والدراسات السابقة وتناول الفصل الاول:الاطار النظرى للحوكمة الضريبية ،تناول المبحث الاول :مفهموم واهمية واهداف الحوكمة الضريبية ،المبحث الثاني :اليات ومحاور تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبيةعلي النظام الضريبي.وتناول الفصل الثاني الاطار النظرى للمخاطر الفحص الضريبي ،حيث تناول المبحث الاول: مفهموم الفحص الضريبي ،المبحث الثاني :مخاطر الفحص الضريبي.وتناول الفصل الثالث:الدراسة الميدانية نحيثتناول البحث الاول :نبذة تعريفية عن ديوان الضرائب،والمبحث الثاني:تحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات.اشتلمت الخاتمة

ثانياً: الدراسات السابقة

تعتبر الدراسات السابقة هي الركيزة الاساسية التي يقوم عليها موضوع الدراسة خاصة وان مخاطر الفحص الضريبي يعتبر من الموضوعات الحديثة التي ظهرت مؤخراً خلال السنوات الاخيرة، سوف يقوم الباحث بعرض الدراسات التي سبق ان تناولت موضوع الدراسة او بعض جوانبه وذلك لتحديد الفجوة البحثية.

١/ دراسة كريمة: ٢٠١٠ [١]م

ناقشت الدراسة مدخل مقترح لأستخدام معايير الجودة الشاملة فيتحسين 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 الضريبى المنسق 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:

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 عدة نتائج منها ،أدي إستخدام معايير الجودة

---

[١] كريمة حسن محمد محمد، مدخل مقترح لاستخدام معايير الجودة الشاملة في تحسين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي المنسق، كلية التجارية، جامعة قناة السويس، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، ٢٠١٠م.

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 .

٢/ دراسة: Mohd (2010) [١]

تناولت الدراسة محددات المعرفة الضريبية والالتزام الضريبي بنظام التقدير الذاتي في ماليزيا. تمثلت مشكلة الدراسة في إعتماد السلطات الضريبية بشكل أساسي على مصداقية دافعي الضرائب عند استخدامهم لنظام التقدير الذاتي في تحصيل الإيرادات الضريبية مما يزيد من أهمية المعرفة الضريبية للحصول على تقديرات ضريبية دقيقة. تكمن أهمية الدراسة في قلة البحوث التي تناولت مدى تأثير المعرفة بالتشريعات الضريبية على سلوك دافعي الضرائب، توضيح أهمية المعرفة الضريبية وتأثيرها على سلوك دافعي الضرائب. هدفت الدراسة إلى دراسة علاقة المعرفة الضريبية بالالتزام الضريبي عند استخدام نظام التقدير الذاتي، الحصول على رؤية شاملة حول دافع الضرائب الماليزي، اختبار وتحليل سلوك الالتزام الضريبي عند استخدام نظام التقدير الذاتي في ماليزيا، تحديد خصائص ومستوى المعرفة الضريبية بالنسبة لدافعي الضرائب. اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي، والوصفي التحليلي، وتم استخدام المقابلات الشخصية الاستبانة في الحصول على بيانات الدراسة من دافعي الضرائب والسلطات الضريبية في ماليزيا. لتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار الفرضيات التالية: توجد علاقة

---

[١] Mohd Rizal Palil, Tax Knowledge and Tax Compliance Determinants in Self-Assessment System in Malaysia, (UK: The University of Birmingham, Birmingham Business School, Thesis for Doctorate of Philosophy in Accounting, Unpublished, 2010).

ارتباط ايجابية بين المعرفة الضريبية والسلوك تجاه الالتزام الضريبي، هنالك علاقة ارتباط ايجابية بين توقع دافع الضرائب لإجراء عملية المراجعة والالتزام الضريبي، هنالك علاقة ارتباط ايجابية بين الإدراك الايجابي لمصاريف الدولة والالتزام الضريبي. توصلت الدراسة إلى أن لدافعي الضريبة الماليزيين معرفة جيدة بالتشريعات الضريبية وفقاً لنظام التقدير الذاتي مقارنة بالنظام التقليدي، تؤثر كل من (المعرفة بالتشريعات الضريبية والخبرة والقيام بعمليات المراجعة، والعقوبات القانونية والتغير في السياسات الحكومية) على الالتزام الضريبي لدافعي الضرائب بماليزيا. أوصت الدراسة بضرورة إجراء مزيداً من الأبحاث التجريبية حول تأثير المعرفة على سلوك دافعي الضرائب، وتأثيرها على حصيلة الإيرادات الضريبية عند استخدام نظام التقدير الذاتي في دول أخرى غير ماليزيا، العمل على زيادة وعي دافعي الضرائب بأهمية نظام التقدير الذاتي وفائدته بالنسبة لدافع الضريبة والسلطات الضريبية. وبضرورة وضع نظام دائم لتحسين وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمنشآت، إيجاد تقنيات لتقدير جودة التقارير المالية للمنشآت من اجل رسم إطار لثبات نظام الراقية الداخلية.

يلاحظ الباحث أن هذه الدراسة تناولت محددات المعرفة الضريبية والالتزام الضريبي بنظام التقدير الذاتي في ماليزيا، وما يميز دراسة الباحث عنها هو تناولها لدور الحوكمة الضريبية في زيادة جودة التقارير المالية لضمان زيادة مستوى الالتزام الضريبي للممولين.

٣/ دراسة ياسمين: ٢٠١٤[١]م

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.وتنبع أهمية الدراسة في ترشيد وتطوير أساليب الفحص الضريبي

---

[١] ياسمين طارق عبد العامل، قياس وضبط مخاطر الفحص الضريبي في ضوء الوحدات الاقتصادية في مصر، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، رسالة ماجستير غير منشورة، ٢٠١٤م.

لأغراض التحاسب الضريبي.عليه تمت صياغة التساؤلات التالية:هل يؤثر حجم المنشأة علي مخاطر الفحص الضريبي وكيف. هل يؤثر تطبيق الحوكمة علي مخاطر الفحص الضريبي. 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.

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 علي قياس وضبط مخاطر الفحص الضريبي في ضوء الوحدات الإقتصادية، بينما تناولت دراسة الباحث دور الفحص الضريبى فى تحديد وادارة مخاطر الإيرادات الضريبية.

يتضح ان الدراسة السابقة تناولت قياس وضبط مخاطر الفحص الضريبي في ضوء الوحدات الاقتصادية في مصر واختلفت الدراسة الحالية حيث تناولت الحوكمة الضريبية ودورها في تقليل مخاطر الفحص الضريبي.

٤/ دراسة يوسف(٢٠١٧)[١]:

تناولت الدراسة دور الحوكمة الضريبية في زيادة جودة التقارير المالية لضمان زيادة مستوي الإلتزام الضريبي للممولين ، تمثلت مشكلة الدراسة في الأخذ بمفهوم حوكمة الشركات بإتاحة دور أكبر وأكثر فاعلية لأصحاب المصالح داخل الشركات للقيام بدور الرقابة لحماية حقوقهم دون إتاحة الفرصة للإدارة الضريبية وهي من أصحاب هذه المصالح، كما أن النظام الضريبي السوداني يعاني من خلل في كفاءة عملية التحاسب الضريبي وطبيعة العلاقة القائمة بين الأطراف ذوي العلاقة لذلك لا بد من وجود أسس وقواعد ومبادئ تحكم أدائه من أجل اتساق وتوافق أركانه (التشريع الضريبي– الإدارة الضريبية – المجتمع الضريبي) من خلال تطبيق الحوكمة الضريبية. هدفت الدراسة إلي معرفة مدى إمكانية تطبيق مبادئ الحوكمة على النظام الضريبي السوداني وأبراز دورها في زيادة مستوي الإلتزام الضريبي للممولين. اعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي والمنهج الاستنباطي والمنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي، تمثلت فرضيات الدراسة في أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة التشريع الضريبي وزيادة بيانات التقارير المالية لمضان زيادة الالتزام الضريبي للممولين، تلعب حوكمة الإدارة الضريبية دوراً فاعلاً في تحقيق زيادة جودة بيانات التقاير المالية لضمان زيادة الالتزام الضريبي للممولين. تؤدي حوكمة المجتمع الضريبي إلي جودة بيانات التقارير المالية لضمان زيادة الإلتزام الضريبي للممولين. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، تؤدي الحوكمة الضريبية إلي زيادة جودة بيانات التقارير المالية. الحوكمة الضريبية تعمل على زيادة الإلتزام الضريبي للممولين. وأوصت الدراسة بالعمل على تطبيق مبادئ الحوكمة

---

[١] يوسف حسن عثمان جعفر ، دور الحوكمة الضريبية في زيادة جودة التقارير المالية لضمان زيادة مستوي الإلتزام الضريبي للممولين، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، الخرطوم، ٢٠١٧م.

على النظام الضريبي وأصلاح التشريع الضريبي من خلال وضع نصوص تساعد على تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية.

يتضح للباحث ان الدراسة الدراسة السابقة تناولت دور الحوكمة الضريبية في زيادة التقارير المالية لضمان مستوي الالتزام الضريبي للممولين واختلفت والدراسة الحالية حيث تناولت الحوكمة الضريبية ودورها في تقليل مخاطر الفحص الضريبي.

٥/ دراسة صالح (٢٠١٨م)[١]:

تناولت الدراسة الحوكمة الضريبية وأثرها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، تمثلت مشكلة الدراسة في كون أن المعلومات المحاسبية حينما لا تتحقق فيها متطلبات الجودة تكون مضللة وتؤدي إلي قياسات غير سليمة ونتائج مالية غير دقيقة. هدفت الدراسة إلى بيان أثر الحوكمة الضريبية على جودة المعلومات المحاسبية، التعرف على الحوكمة الضريبية من حيث مفهومها وأهميتها وأهدافها ومحاورها. تمثلت فرضيات الدراسة في الآتي الفرضية الأولى هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الحوكمة الضريبية وموثوقية المعلومات المحاسبية، الفرضية الثانية تؤثر الحوكمة الضريبية على ملاءمة المعلومات المحاسبية. إعتمدت الدراسة على عدد من المناهج التي يتم من خلالها جمع الحقائق التي تتعلق بأهداف الدراسة وهي المنهج الإستنباطي المهج الإستقرائي، المنهج التاريخي، المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، عملت الحوكمة الضريبيةعلي حوسبة للعمل في الإدارة الضريبية ووجود ميثاق لحقوق الممولين وزيادة جودة المعلومات المحاسبية. ساهمت الحوكمة الضريبية في توفير المعلومات المحاسبية التي لها القدرة على التغيير والتأثير على قرارات المستخدمين. أوصت الدراسة بعدة توصياتمنها: بضرورة المواصلة في حوسبة العمل في الإدارة الضريبية .ضرورة إلزام الممولين بتطبيق المعايير المحاسبية لتحقيق جودة المعلومات المحاسبي.

---

[١] صالح أدم عبد الله موسي، الحوكمة الضريبية وأثرها في زيادة جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، الخرطوم، ٢٠١٨م.

يتضح للباحث ان الدراسة السابقة تناولت الحوكمة الضريبية واثرها في زيادة جودة المعلومات المحاسبية واختلفت والدراسة الحالية حيث تناولت الحوكمة الضريبية ودورها في تقليل مخاطر الفحص الضريبي.

٦/ دراسة مختار (٢٠١٨م)[١]:

تمثلت مشكلة الدراسة في أن عملية التحاسب الضريبي تعاني العديد من المعوقات والمشاكل الناتجة عن عدم كاءة أداء الإدارة الضريبية مما تطلب الأمر تطوير الإجراءات والأساليب التي تتبعها في إتمام عملية التحاسب الضريبي وهدفت الدراسة إلي توضيح دور مبادئ حوكمة الإدارة الضريبية في الرفع من كفاءة عملية التحاسب الضريبي وذلك من خلال دراسة ميدانية على دائرة ضرائب المراقب وإعتدمت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي واختبرت الدراسة الفرضية الرئيسية الآتية: يوجد دور لمبادئ حوكمة الإدارة الضريبية ذو دلالة إحصائية في الرفع من كفاءة التحاسب الضريبي. وذلك من خلال اختبار الفرضيات الفرعية هنالك دور لمبدأ ضمان وحماية حقوق الممولين ذو دلالة إحصائية في الرفع من كفاءة التحاسب الضريبي وهنالك دور لمبدأ المساواة بين الممولين في المعاملة ذو دلالة إحصائية في الرفع من كفاءة التحاسب الضريبي، وهنالك دور لمبدأ التوازن بن أصحاب المصالح ذو دلالة إحصائية في الرفع من كفاءة التحاسب الضريبي.

يتضح للباحث ان الدراسة السابقة تناولت الحوكمة الضريبية واثرها في زيادة جودة المعلومات المحاسبية واختلفت والدراسة الحالية حيث تناولت الحوكمة الضريبية ودورها في تقليل مخاطر الفحص الضريبي.

---

[١] مختار فرج مختار الحويج، الحوكمة الضريبية ودورها في رفع كفاءة التحاسب الضريبي ، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النيلين، الخرطوم، ٢٠١٨م.

٨/ دراسة ياسر(٢٠١٨م)[١]:

تناولت الدراسة الحوكمة الضريبية ودورها في تطبيق أسلوب التقدير الذاتي. حيث تمثلت مشكلة الدراسة في أن النظام الضريبي السوداني يعاني من خلل في كفاءة عملية التقدير الضريبي وطبيعة العلاقة القائمة بين الأطراف ذوي العلاقة لذلك لابد من وجود اسس وقواعد ومبادي تحكم أدائه من أجل اتساق وتوافق اركانه (التشريع الضريبي– الاداره الضريبية– المجتمع الضريبي). هدفت الدراسة إلى معرفه دور الحوكمة الضريبية في تفعيل أسلوب التقدير الذاتي، ودراسة وتحليل العلاقة بين تطبيق الحوكمة الضريبية وتعزيز الشفافية والافصاح في الاجراءات المتبعة من قبل كل من الادارة الضريبية والمكلفين، وبيان دور الحوكمة الضريبية في زيادة الثقة من قبل الادارة الضريبية في الاقرارات التي يقدمها المكلفين. إختبرت الدراسة الفرضيات الآتية: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين حوكمة التشريع الضريبي واسلوب التقدير الذاتي، تؤثر حوكمة حقوق المكلفين علي تفعيل اسلوب التقدير الذاتي، تلعب حوكمة الادارة الضريبية دورا فعالا في تحقيق الثقة في الاقرار الضريبي المقدم من المكلف. توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها إن وضوح التشريع الضريبي يقلل من المنازعات الضريبية مما يفعل أسلوب التقدير الذاتي، التشريع الضريبي الذي يراعي للظروف الاقتصادية للممولين يؤدي الى تجويد اسلوب التقدير الذاتي، إلزام التشريع الضريبي للمكلفين بامساك دفاتر منتظمة يؤدي الى زيادة فاعلية التقدير الذاتي. قدمت الدراسة عدد من التوصيات منها بضرورة تقديم الاستشارات الاقتصادية والمساعدة المادية يؤدي الي التزام المكلف بالتقدير الذاتي، وضرورة الاهتمام بوجود الحوافز في التشريع الضريبي لتشجيع المكلفين على ملء الاقرارات الضريبية بدرجة كبيرة من الصدق، وضرورة دعم الادارة الضريبية للمكلفين المتعثرين من خلال جدولة اواعفاء من بعض الضرائب.

---

[١] ياسر يوسف الجاك إدريس، الحوكمة الضريبية ودورها في تطبيق أسلوب التقدير الذاتي (دراسة ميدانية على الإدارة العامة بديوان الضرائب بولاية الخرطوم.

يتضح للباحث ان الدراسة السابقة تناولت قياس الحوكمة الضريبية ودورها في تطبيق اسلوب التقدير الذاتي وتناولت والدراسة الحالية حيث تناولت الحوكمة الضريبية ودورها في تقليل مخاطر الفحص الضريبي.

٩/ دراسة علا ٢٠٢٠م[١]:

تمثلت مشكلة الدراسة في الإجابة عن الأسئلة ما هو دور مبدأ ضمان وحماية حقوق الممولين على عملية التحاسب الضريبي؟ ما هو دور مبدأ المساواة بين الممولين في المعاملة على عملية التحاسب الضريبي؟ ما هو دور مبدأ التوازن بين أصحاب المصالح على عملية التحاسب الضريبي؟ ما هو دور مبدأ الإفصاح والشفافية على عملية التحاسب الضريبي وهدفت الدراسة إلي تحديد دور مبدأ ضمان وحماية حقوق الممولين في عملية التحاسب الضريبي. وتحديد دور مبدأ المساواة بين الممولين في المعاملة في عملية التحاسب الضريبي. وتحديد دور مبدأ التوازن بين أصحاب المصالح في عملية التحاسب الضريبي. وتحديد دور مبدأ الإفصاح والشفافية في عملية التحاسب الضريبي. وتحديد دور مبدا مسؤوليات مجلس الإدارة في عملية التحاسب الضريبي. واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي واختبرت عدة فرضيات هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية لدور لمبدأ ضمان وحماية حقوق الممولين في الرفع من كفاءة التحاسب الضريبي. هنالك علاقة ذات دلالة احصائية لدور لمبدأ المساواة بين المملوين في المعاملة على عملية التحاسب الضريبي. هنالك علاقة ذات دلالة لمبدأ التوازن بين اصحاب المصالح في عملية التحاسب الضريبي. هنالك علاقة ذات دلالة لمبدأ الإفصاح والشفافية في عملية التحاسب الضريبي. وتوصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها أن حوكمة الإدارة الضريبية تسهم في القضاء على الفساد المالي والإداري وتطبيق العدالة الضريبية. وتسهم أيضاً حوكمة الإدارة الضريبية في زيادة الإيرادات الضريبية عن طريق القضاء على التهرب الضريبي وزيادة الثقة في الإدارة الضريبية. وأوصت

---

[١] علا سامي أحمد عبد الله، الحوكمة الضريبية وأثرها على عملية التحاسب الضريبي، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الدراسات العليا- جامعة النيلين، ٢٠٢١م.

الدراسة بإقامة الدورات التدريبية للموظفين في الإدارة الضريبية لتنمية قدراتهم الإدارية والمهنية. وفرض ضوابط تمنع المديرين والموظفين من الاستفادة من مناصبهم والتحيز إلي طرف معين من أصحاب المصالح.

الفصل الأول

الاطارالنظري الحوكمة الضريبية

المبحث الأول : مفهوم وأهمية وأهداف الحوكمة الضريبية

المبحث الثاني : آليات ومحاور تطبيق مبادئ الحوكمة على النظام الضريبي

المبحث الأول

مفهوم أهمية واهداف الحوكمة الضريبية

لما كانت حوكمة الشركات تتضمن مجموعة من المبادئ المالية المحاسبية والرقابية التي على أساسها تتم إدارة الشركة الرقابية على كفاءة الأداء وكفاءة استخدام الموارد كما تعمل على احترام حقوق أصحاب المصالح القانونية وتمكنهم من الرقابة على الشركة ، وحصولهم على المعلومات المطلوبة .

وللصلة الوثيقة بين الشركات بصفتهم ممولين ، والإدارة الضريبية بصفتهم من أصحاب المصالح في الشركات ، وباعتبارها شريكة في أرباح هذه الشركات كما أن الإفصاح والشفافية والمصداقية تعد من أهم العوامل التي ترتكز عليها العلاقة بين الممولين "الشركات" والإدارة الضريبية[١].

اولاً: مفهوم الحوكمة الضريبية:

هناك عدة تعريفات للحوكمة الضريبية وفيما يلي يستعرض الباحث أهم تلك التعاريف على النحو التالي :

عرفت الحوكمة الضريبية بأنها "مجموعة القواعد والإجراءات والقوانين المنظمة للأداء والسلوك والممارسات التي تمارسها الإدارة الضريبية لضمان حسن سير العمل والارتقاء به وزيادة الثقة بين المتعاملين معها لتحقيق العدالة وتوفير الشفافية وتفعيل الرقابة وتقدير المساءلة لجميع العاملين وذلك لتحقيق أهداف التشريع الضريبي وزيادة الثقة في النظام الضريبي للدولة".[٢]

وعرفت أيضا بأنها "مجموعة المبادئ والأسس والقواعد التنفيذية والإجراءات التنظيمية التي تكفل ضبط الأداء للمنظومة الضريبية ككل من خلال تحديد قاطع دور الأطراف

---

[١]- د. جلال الشافعي ، **الحوكمة الضريبية** ، (الزقازيق : جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية ، العددان الاولى والثاني ، ٢٠٠٣م) ، ص ٢١.

[٢]- د. محمد رضا عبدالسميع ، **حوكمة الادارة الضريبية** ، (طنطا : جامعة طنطا ، كلية التجارة ، المجلة العلمية التجارة والتمويل، ٢٠٠٨م) ، ص ١٩٢.

ذوي العلاقة وطبيعة العلاقة المستقلة والتأثير به بينها والتي ينبغي كل طرف ادئها طواعية مع خفض العقوبات في حالة الإخلال بها" . [١]

كما عرفت أيضاً بأنها "الحكم الرشيد للإدارة الضريبية بالمشاركة مع المجتمع المدني لتحسين الأداء وخلق مناخ من الشفافية والانضباط للحفاظ على حقوق الدولة من الإيرادات السيادية ومراعاة للعدالة الاجتماعية وحماية لحقوق الممولين والمكلفين بأداء الضريبة المفروضة بالأمر الذي يجعل من الإفصاح والشفافية عنواناً لحوكمة المنظومة الضريبية وصولاً إلى سلامة الأداء بالرقابة على الكفاءة والفاعلية وتقارير المساءلة" .[٢]

وتعرف بأنها "أسلوب ممارسة السلطة في إدارة الموارد المادية والبشرية والمعنوية وكافة الأصول بالإدارة الضريبية بحيث تكون خاضعة للمساءلة وقادرة على تحقيق استدامة التنمية"[٣]

وتم تعريفها بأنها "عبارة عن مجموعة متنوعة من القواعد والإجراءات التي تمارسها الإدارة الضريبية لضمان حسن سير العمل وتحقيق الأهداف وتوفير الإدارة الناجحة ، وتفعيل أدوات الرقابة لضمان الشفافية وتعزيز المصداقية". [٤]

يرى الباحث الحوكمة الضريبية بأنها مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد والإجراءات التي تعمل باتساق لضبط أداء الإدارة الضريبية وتوفير قدر من المصداقية بينها وبين الإطراف أصحاب المصالح والمحافظة على أموال الدولة من الضياع وفرض المساءلة على جميع العاملين في حالة الإخلال بتلك القواعد.

ثانياً: أهمية الحوكمة الضريبية :

---

[١]- د. أسامة على عبد الخالق ، **العلاقة التأثيرية المتبادلة بين كل من الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات وأثرها على تصحيح مسار المنظومة العمل المحاسبي والضريبي** ، (القاهرة : دار الدفاع الجوي ، المؤتمر الضريبي الثاني عشر ، مجلة الجمعية المصرية لمالية العامة والضرائب ، ٢٠٠٧م) ، ص٢٠.

[٢]- د. جيهان كامل محمد ، **حوكمة النظام الضريبي وأثارها على جذب الاستثمارات** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في الاقتصاد غير منشورة ، ٢٠١٢م) ، ص ١٢.

[٣]- محمد السيد محمد عطسة ، **تطوير الأداء للإدارة الضريبية من خلال تطبيق مبادئ الحوكمة** ، (القاهرة : دار الدفاع الجوي ، المؤتمر الضريبي الحادي عشر ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، ٢٠١٢م) ، ص ١٥.

[٤]- د. أسامة علي عبد الخالق ، **دور التشريع الضريبي في حوكمة الشركات** ، (القاهرة : جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، مجلة المحاسب ، العدد ٢٣، ٢٠٠٤م) ، ص١٦.

تعتبر الحوكمة الضريبية ذات أهمية قصوى لكل من الممول والإدارة الضريبية ، حيث يمكن عرض أهمية الحوكمة الضريبية على النحو التالي :

١. من ناحية الممول :

فان توافر الحوكمة يعود عليه بفوائد أهمها الثقة والاطمئنان إلى أن الإدارة الضريبية لا تتعسف في استخدام حقوقها وسلطاتها بل أنها تقوم فقط بتطبيق وتنفيذ القوانين الضريبية، والى أنها تحافظ على حقوق الممول مع مراعتها بالإفصاح والشفافية ، مما يؤدي إلى عدم تزمت الممول في إساءة الظن بالإدارة الضريبية ، وبالتالي راحته النفسية وعدم قلقه ، مما يصل علي تسهيل مهمة الممول مع عدم ضياع في الفرض الضريبي وما يتبعه من مشكلات عديدة ، كما يؤدي بالممول إلى القوة في الإفصاح عن إيراداته وأرباحه الخاضعة للضريبة وأداء الضريبة المستحقة عليه في مواعيدها المحددة قانونياً .

٢. من ناحية الإدارة الضريبية :

فان توافر الحوكمة الضريبية يعود عليها بفوائد كثيرة أهمها : الإقلال من المنازعات والخلافات ، وإمكانية الانصراف نحو جمع الحصيلة الضريبية بدقة وإحكام . كما أنها تعمل علي زيادة الحصيلة الضريبية فضلا عن شيوع المرونة في العمل داخل الجهاز الضريبي ، مما يساعد أعضاءه على تأدية واجباتهم الوظيفية بدقة ونفسية هادئة تجعلهم أكثر كفاءة وفاعلية في تطبيق القوانين[١].

يرى الباحث أن من أهمية الحوكمة الضريبية توفير المال والجهد الذي تبذله الإدارة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي واكتشاف التلاعب في القوائم المالية المقدمة ، مما يجعلها تهتم بتجويد الأداء والتخطيط الضريبي السليم وبالتالي تحقيق الأهداف المنوط بها.

---

[١]- د. جلال الشافعي ، **الحوكمة الضريبية** ، (القاهرة : جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، مجلة المحاسب ، العدد ٢٦ ، مارس ٢٠٠٦م) ، ص ١٤.

ثالثاً: أهداف الحوكمة الضريبية :

تسعى الحوكمة الضريبية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها[1]:

١. قدرة الإدارة على خفض الرقابة على مجمل الأداء المالي والمحاسبي للشركات باعتبارها تهم أصحاب الشركات بما يحقق المحافظة على الحصيلة الضريبية من الضياع وتعظيم الربح الضريبي ومنع إتباع سياسات الشركات .
٢. تحقيق الإصلاح الضريبي الشامل.
٣. قدرة المشرع الضريبي على تحقيق التناسق والمواءمة بين عناصر النظام الضريبي ودعم أواصر الثقة والتعاون سواء أكانت الإدارة الضريبية أو المكلفين أو مراجعة الحسابات ، بحيث يمكن منع الإدارة الضريبية من التعسف في ممارسة الملائمة بين درجة الجرم والعقوبة سواء بما يتعلق بحالات المخالفة للشركات او التهرب الضريبي كما يجب العمل على الأعباء الدفترية والتنظيمية سواء للمحاسبين والمراجعين واللازمة للإغراض إعداد البيانات الضريبية .
٤. تعبئة الطاقة الضريبية بالكامل .
٥. خفض النزاعات الضريبية لأقصي درجة ممكنة .
٦. الأخذ بالمفاهيم المتعلقة بالمخاطر الضريبية مثل مخاطر الفحص الضريبي الشامل وتناقص القيمة بفعل عاملي التضخم وتغير أسعار الصرف وآخرها مخاطر تصاعد المنازعات الضريبية .
٧. إيجاد آلية للرقابة الذاتية بما يحقق جودة القياس والإفصاح المحاسبي من ناحية وجودة أعمال الفحص والمراجع وبما يقضي على حالات التوطوء والفساد .
٨. الموازنة بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية بما يعظم في النهاية صافي العائد الاجتماعي القومي .

---

[1]- د. ولهي أبو علام ، **نحو مساهمة علمية لتفعيل الحوكمة الضريبية لضبط الأداء المالي والمحاسبي للشركات**، (الاردن : جامعة اليرموك ، كلية الاقتصاد والعلوم المصرفية ، المؤتمر الثالث للعلوم المالية المصرفية ، ٢٠١١م) ، ص ٦.

٩. عدالة التشريع الضريبي في المعاملة بين المكلفين والإدارة الضريبية وكذلك بين المكلفين أنفسهم .

١٠. رفع مستوى الوعي الضريبي لأقصى درجة .

١١. الارتقاء بمستوى الأداء للوصول إلى معايير الجودة الشاملة . [١]

١٢. حصر المجتمع الضريبي مما يمنع التهرب الضريبي ويقلل من ظاهرة الاقتصاد العشوائي .

١٣. تنمية وتطوير الموارد البشرية .

١٤. التشجيع على مسك الدفاتر المحاسبية المنتظمة ودفع سنوي جودة التقارير المالية

١٥. الأخذ بالأساليب العلمية والتقنيات التكنولوجية الحديثة والمتطورة [٢].

يرى الباحث أن عدالة التشريع الضريبي تعتبر من أهم أهداف الحوكمة الضريبية لأنه من خلاله يتحقق الالتزام الطوعي لأداء الواجب الضريبي مما يعمل على زيادة الحصيلة الضريبية وتحقيق التنمية المستدامة.

رابعاً : أطراف الحوكمة الضريبية :

تشمل الحوكمة الضريبية أربعة أطراف هم :

١. الإدارة الضريبية : تلعب الإدارة الضريبية دوراً هاماً ومميزاً في أي نظام ضريبي مهما كانت مكوناته وعناصره ، إذ لا يكفي اختيار الأهداف وتحديد أفضل الأساليب الضريبية بل لابد من النظر إلى إمكانيات التطبيق في ضوء ظروف الإدارة الضريبية لذا تعتمد معظم التشريعات الضريبية على مستوى العالم على تنظيم الإدارة الضريبية ، وتحديد سلطاتها ومسؤولياتها بوضوح ودقة وتحديد مؤهلات تشغل وظائفها وشروط التيعين بما يتلاءم مع المهمة المطلوبة[٣].

---

[١]- أبو عمر ، عبد الناصر محمد فؤاد ، **إطار مقترح لأدلة الحوكمة الضريبية وأثرها على كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي** ، (القاهرة : جامعة قناة السويس ، رسالة ماجستير غير منشورة ،٢٠١٠م) ، ص ٤٩.

[٢]- د. السيد محمود سالم منصور ، **قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١-٢٠٠٥م والعدالة الضريبية** ، (القاهرة : دار الدفاع الجوي، المؤتمر الضريبي السابع عشر ، مجلة الجمعية المصرية المالية العامة والضرائب وتقويم النظام الضريبي المصري ، المجلد ٢ ، ٢٠١١م) ، ص ١٨.

[٣]- د. ميراندا زغلول ، **تأثير نظام الحوافز والإعفاءات القديمة على تحسين بيئة الاستثمارات في مصر** ، (القاهرة : مجلة مصر المعاصرة ، العدد ٤٣٨ ، ١٩٩٤م) ، ص١٦٨.

٢. الممولون : هم الأفراد أو الشخصيات الاعتبارية دافعي الضريبية .

٣. المحاسبون القانونين.

٤. التشريع الضريبي : وهو يتناول القواعد والأحكام والمبادئ الضريبية وينظم حقوق الخزانة العامة وكيفية تحديد الضريبة وتحصيلها وينظم حقوق دافعي الضرائب والإعفاءات المقررة.

يرى الباحث بأن للحوكمة الضريبية ترتكزعلي ثلاث اركان رئيسية تتمثل في التشريع الضريبي، والنظام الضريبي،والمجتمع الضريبي لكل ركن اهداف وغايات مطلوبه تحقيقها وتكامل ادوراها مع بعضها البعض لنجاح الحوكمة الضريبيه.

خامساً : دوافع تطبيق الحوكمة الضريبية :

١. عدم حاكمية وفاعلية المؤسسات :

إن الفساد الإداري وعدم احترام القوانين والبيروقراطية يؤثرون على الحاكمية وفاعلية المؤسسات .

تتمثل حاكمية وفعالية المؤسسات من خلال :

أ. عدم الانخراط في قضايا الفساد الإداري مها كانت المبررات .

ب. احترام مختلف القوانين التجارية والضريبية تفاديا لأي نوع من أنواع الخطر الضريبي أو التجاري .

ج. تطبيق مبادئ الشفافية والحوكمة في مجال التسيير.

يتفق الباحث مع هذا الدافع لان المؤسسات الحكومية بصفة خاصة تعاني من البيروقراطية والفساد الإداري وعدم الالتزام بالقوانين الموضوعية .

٢. تزايد العبء الضريبي:

إن تزايد العبء الضريبي ينم عن عدم عدالة التشريع الضريبي في الموازنة بين الأطراف التي تتحمل هذا العبء من أشخاص طبيعين أو أشخاص معنويين كما انه يؤدي إلى تفاقم خطر الفحص الضريبي والمراجعة الجبائية.[١]

---

[١]- د. ولهي أبو علام، **مرجع سابق** ، ص.٧

يرى الباحث تزايد العبء الضريبي يكمن في تركيز ذلك العبء على الأشخاص الطبيعين دون التركيز على الشركات وان التشريع الضريبي لم يفرق بين الأشخاص الطبيعيون والشركات في سعر الضريبية.

٣. انخفاض الجهد الضريبي :

إن فعالية النظام الضريبي في الدول تتركز على مؤشرات الوضوح والعدالة والبساطة والملائمة مع كل هذا يؤدي إلى تعبئة أفضل الموارد الجبائية مما ينعكس ايجابياً على نسبة الضريبة إلى إجمالي الناتج المحلي في الدول .

حيث كلما كانت نسبة الضريبة إلى إجمالي الناتج المحلي كبيرة كان الجهد الضريبي مرتفعاً.

يرى الباحث أن الجهد الضريبي كلما يكون مرتفعاً يحتاج إلى تشريع ضريبي يمتاز بالبساطة والشفافية .

سادساً: مبادئ الحوكمة الضريبية :

تعد الإدارة الضريبية من أهم أصحاب المصالح في تطبيق مبادئ الحوكمة بل من مسئولياتها مراقبة تنفيذ مبادئ الحوكمة على المتعاملين معها ولم يعد من المقبول قيامها بمراقبة تنفيذ مبادئ وتوجيهات الحوكمة دون تطبيق على نفسها باعتبارها من الجهات الأولي بتطبيق مبادئ الحوكمة في الإدارة الضريبية ومراقبة الأداء . [١]

من أهم مبادئ الحوكمة الضريبية المستنبطة من مبادئ الحوكمة العامة تشمل في :

١. الإفصاح والشفافية :

تتطلب تحقيق الحوكمة في الإدارة الضريبية توافر كافة البيانات والمعلومات عن أسس فرض الضريبة وأسس الربط أو التقدير بموضوعية ، ولتحقيق الثقافة وحرية المعلومات يجب أن تقوم الإدارة الضريبية بتجميع وتوحيد التعليمات التنفيذية للفحص الضريبي ، ونشرها الإعلان عنها مع استمرار تحديثها وإرسالها إلى الممولين ، خاصة

---

[١]- أ- ناصر عبد الحي محمد ، **حوكمة الإدارة الضريبية وحتمية التطبيق لتحقيق موضوعية الأداء الضريبي** ، (القاهرة : جامعة قناة السويس ،كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، ٢٠٠٨م) ، ص٥٢.

الملتزمين منهم بإمساك دفاتر وسجلات منتظمة ، بحيث يهتدي بها الممولون عند إعدادهم للإقرارات الضريبية التي يقدمونها إلى الإدارة الضريبية .

ولا يخفى على احد أهمية الإفصاح عن أوجه صرف الحصيلة الضريبية ليعرف الممول مدى مساهمته في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، ومدى الاستفادة التي تعود عليه بشكل مباشر أو غير مباشر من إنفاق حصيلة الضرائب سنوياً ، ليس عن طريق البيانات الإجمالية الواردة في مجلدات الموازنة العاملة للدولة بل عن طريق نشر بيانات تفصيلية .

وفي هذا الصدد يمكن الاستفادة من شبكة المعلومات الدولية في توفير المعلومات والبيانات وتبادلها بين الممولين والإدارة الضريبية خصوصا انه أصبح الآن يوجد مواقع متعددة للإدارات الضريبية على شبكة المعلومات الدولية (الانترنت) [١].

ويكون الإفصاح كما يلي :

أ. الإفصاح أمام الممول :

تتطلب العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية أن تكون علاقة واضحة يحكمها القانون، وهذا الوضوح يتطلب ألا يتربص موظف الإدارة الضريبية بالممول يتحصل منه على معلومة أو ليتنزع من اعترافا دون يكون الممول واعيا بما يطلب منه كما يجب أن تتوفر الإدارة الضريبية العدالة في تعاملها مع الممولين وان يكون نبراسها في ذلك الوصول إلى الحقيقة محيدة من أي اعتبار شخص .

تلزم قوانين منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الإدارة الضريبية بان تحيط الممول بالتغيرات الحالية التي تطرأ على التشريعات الضريبية التي ترتب التزاماً جديداً أو تعدل في التزام قائم ، مع تقدير حق الممول في أن يحصل على المعارضة المناسبة مع الإدارة المختصة .

١- د. رمضان صديق ، **الإفصاح في التشريع الضريبي** ، (القاهرة : والدفاع الجوي ، المؤتمر الضريبي الرابع عشر ، الجمعية المصرية المالية العامة والضرائب ، ٢٠٠٨م) ، ص ٤ .

وقد تجد إدارة الضرائب نفسها في حاجة إلى منع بعض المعلومات عن الممولين للحد من إساءة الممول للنصوص الضريبية التي تمكن الممول من تِجنب الضريبية عن خلاف ما يقصد المشرع. [١]

ولعل تعميق مفاهيم الإفصاح داخل الإدارة الضريبية يمكن أن يساهم في القضاء على الفساد الإداري وضبط وترشيد الأداء مواد بالنسبة للعاملين في الحقل الإداري الضريبي أو بعض المحاسبين والمحامين الذين يقدمون نصحائهم للمولين بغرض تجنب الخضوع للضرائب أو التهرب منها[٢].

ب. الإفصاح أمام الغير :

يجيز تشريعات بعض الدول استخدام البيانات الضريبية في أغراض اجتماعية أو تقديمها للإدارات الضريبية وفق الالتزامات والتبادل المعلومات بينها ، والذي تقدره الاتفاقيات الضريبية، وفي نفس الوقت تقدر القوانين المصرفية حماية للبيانات الخاصة بالمودعيين وتقلص حق الإدارة الضريبية في استعمال هذه البيانات لأغراض الضريبية إلا في حدود معينة .

من ناحية أخرى تعاقب التشريعات الضريبية لموظف الإدارة الضريبية الذي يخالف الالتزام بالسرية ، وقيامه بإفشاء إسرار الممول دون وجه حق ، وان يسئ استعمال المعلومات السرية التي يتحصل عليها في غير العمل الضريبي المخصص لها [٣].

ويعد الإفصاح والشفافية من أهم مبادئ الحوكمة الضريبية الأمر الذي يساعد على توفير بيئة جيدة لمحاربة الفساد وبما يكفل الحفاظ على حقوق الخزانة العامة كما يكفل للمولين حقوق مقرره في مواجهة الإدارة الضريبية ويعتبر نظام الإفصاح احد الملامح

---

[١] - د. محمد السيد عطية ، **تطوير الأداء للإدارة الضريبية المصرية ، من خلال تطبيقاتها مبادئ الحوكمة** ، (القاهرة : الدفاع الجوي ، المؤتمر الضريبي الحادي عشر ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، المجلد ٢ ، ٢٠١٢م) ، ص ٢٦.

[٢] - د. رمضان صديق ، ، **مرجع سابق** ، ص٢٧.

[٣] - د. سامي احمد غنيم ، **حوكمة الإدارة الضريبية وفقا لمتطلبات الدمج والاندماج لمصلحتي الضرائب العامة والمبيعات** ، (القاهرة : دار الدفاع الجوي ، المؤتمر الضريبي الحادي عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، ٢٠٠٦م) ، ص ص ٣٥-٣٦.

الرئيسية لتحقيق الشفافية ولتحديد قدرة الإدارة الضريبية على تحقيق أهدافها بكفاءة وتحسين فهم الممولين لسياسات الإدارة الضريبية. [١]

يرى الباحث أن هذا المبدأ يعتبر بمثابة العمود الفقري للحوكمة الضريبية لان الإدارة الضريبية تفتقر لهذا المبدأ.

٢. مبدأ ديمقراطية الإدارة :

حيث يتعين أن تنتهج الإدارة العليا للإدارة الضريبية مبدأ ديمقراطية الإدارة التي تحقق المشاركة الفعالة للعاملين بالإدارة الضريبية والممولين في اتخاذ القرارات المتعلقة بهم.

لعل هذا الاتجاه هو الذي دفع المشرع إلى مبدأ التمثيل المقصود للإطراف ذوي المصالح الحيوية في اللجان العليا ، بالمصالح الضريبية بحيث تكون قرارات اللجان وتوصياتها محققه لمصالح كافة الإجراءات بما يحقق المصالح العليا ، المصالح الضريبية بحيث تكون قرارات اللجان وتوصياتها محققه لمصالح كافة الإطراف بما يحقق المصالح العليا للممولين والإدارة الضريبية في نفس الوقت [٢].

٣. التطبيق الصحيح للقانون :

يتعين على الإدارة الضريبية أداء واجباتها ومهامها الممولة لها بدقة ، وذلك عن طريق التطبيق الصحيح للقوانين الضريبية وأحكام الرقابة على تنفيذها مع عدم إصدار القرارات واللوائح في ضوء هذه القوانين وعدم إصدار التفسيرات المتناقضة التي يترتب عليها اختلاف تطبيق القانون على نفس الحالات المتشابهة ، وكذلك احترام الحريات الشخصية للمولين مما يتضمن معه ضرورة الوضوح التام والإفصاح لكل القرارات التي تصدرها الإدارة الضريبية والتي تتعلق بالممولين[٣] .

يشمل نطاق حوكمة الإدارة الضريبية نوعين من الرقابة وهي :

١- د. جلال الشافعي ، **الموسوعة الحديثة في المحاسبية الضريبية** ، (القاهرة:الاهرام للنشر ،٢٠١٠م) ، ص ٥٣٢.

٢- **مرجع سابق** ، ص ٥٣٣.

٣- أ. ناصر عبد الحي، محمد عبدا لمنعم، **مرجع سابق** ، ص ١٤١.

أ. الرقابة النظامية :

تتعلق بمدى التزام الإدارة الضريبية بتنفيذ القانون دون في لغة ، ولذا يستلزم الأمر التعرف على الحالات التي تمثل في لفة للقانون أو سوء استخدامها لسلطاتها فقد يفقد جهة الإدارة إلى فعالية النظم المالية للقوانين واللوائح . ولذا فان الرقابة النظامية تتطلب التأكد من أن القرارات الإدارية التي تتخذها الإدارة الضريبية ملائمة القواعد الحوكمة وصحيح القانون.

ب. الرقابة على الأداء :

تستخدم في تحقيق الرقابة على الإدارة الضريبية في ممارستها لإعمالها ووظائفها ونظم المعلومات فيها وفعالية وكفاءة عمليات الحصر والفحص والربط وتحصيل المتأخرات الضريبية مع الالتزام بالتشريعات والقوانين والعقود ، والتأكد من أن النظام الموضوع يوفر تأكيداً معقولاً بان أهداف الإدارة الضريبية يتم تحقيقها بطريقة اقتصادية وبكفاءة ، بمقارنة الأداء الفعل بالمخطط بصورة دورية . [١]

٤. إدارة المخاطر الضريبية :

إدارة المخاطر الضريبية هي احد ركائز حوكمة الإدارة الضريبية وتتولى مراجعة الإجراءات والتعليمات ، مراجعة سياسة الاستثمار لإدارة المخاطر والتدرب بالحلول الملكية ، والتحكم في السياسات الداخلية وتطوير وتحسين برنامج الاستثمار وتقديم الخدمات الإدارية وتعين تنفيذ الهيكل الضريبي ، تقديم الاستشارات للحوكمة في المسائل الضريبية مع الاتصال بالوزارات المعنية في هذا الصدد.[٢]

أي أن إدارة الخاطر الضريبية هي السياسات والإجراءات اللازمة للإدارة الضريبية وأيضا الأنشطة الواجب القيام بها لتحديد الأحداث المحتمل حدوثها والرقابة عليها للاطمئنان على تحقيق الأهداف المستقبلية للإدارة الضريبة ، وبالتالي فان الأمر يستوجب تأهيل الإدارة الضريبية لإدارة المخاطر وأيضاً لتحديد اطر لمعاييرها.[٣]

---

[١]- د. سامي احمد غنيم ، **مرجع سابق** ، ص ٣٦ وما بعدها.
[٢]- أ. ناصر عبد الحي، **مرجع سابق** ، ص ١٣٨.
[٣]- د أسامة علي عبدا لخالق ، **العلاقات التأثيرية المتبادلة بين الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات ، مرجع سابق** ، ص ٥٩.

من أهم مجالات المخاطر الضريبية ما يلي :

أ. مخاطر الفحص الضريبي .

ب. مخاطر تناقص العينة الحالية الضريبية بفعل كامل التضخم وتغير سعر الصرف.

ج. مخاطر عدم موضوعية نصوص التشريع الضريبي .

د. مخاطر عدم تبسيط إجراءات الفحص والربط والهيكل الضريبي .

هـ. مخاطر عدم وجود آلية للرقابة الذاتية على العاملين بالإدارة الضريبية لمنع التواطؤ والفساد.

و. مخاطر عدم توفر المعلومات الكافية عن الممولين وعدم القدرة على حصر المجتمع الضريبي .

ز. مخاطر عدم الاقتصاد في نفقات الجباية ومخاطر المتأخرات.

يرى الباحث اهمية الحوكمة للادارة الضريبية باعتبارها الجهة المناط بها تطبيق التشريع الضريبي علي المجتمع الضريبي فلابد من الشفافية والديموطراقية في ادائها بالكفاءة والفاعليه لتنسيق وجودة عمل النظام الضريبي وهيكلة وفصل المسؤوليات في ادارتها والرقابة والمساءلة للاداء لضمان صحة وجودة المخرجات النظام الضريبي بادارة المخاطر كافه النظام.

سابعاً : أوجه الاتفاق والاختلاف بين كل من الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات :

منذ عام ١٩٩٩م ظهرت بعض المفاهيم التي أفرزتها مشاكل التطبيق العملي أو الممارسة العملية لكل مهنة المحاسبة والمراجعة وطبيعة العمل بالمنظومة الضريبية وهذه المفاهيم هي:[١]

١.حوكمة الشركات

ورغم أن هناك تشابه بين المفهومين من حيث كل من المسمى والفكرة الأصلية القائمة عليها وهي الرقابة وضبط الأداء عامة إلا أن هنالك أوجه اختلاف جذرية من حيث :

---

[١]- د ، طارق عبد العال حماد ، **حوكمة الشركات (المفاهيم –المبادئ - التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف** ، (القاهرة : الدار الجامعية ، ٢٠٠٥م) ، ص٢.

أ. الأطراف ذوي العلاقة :

طبق للمبادئ المتعلقة بحوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD التي أصدرت عام ١٩٩٩ مبادئ حوكمة الشركات فان الأطراف ذوي العلاقة هما[١]:

i. مجلس الإدارة .
ii. المساهمين .
iii. مراقب الحسابات .
iv. لجنة المراجعة .
v. ذوي المصالح .

ب. من حيث الهدف :

هنالك أربعة أهداف للحوكمة الشركات هي : [٢]

i. العدالة .
ii. الشفافية.
iii. الإفصاح.
iv. المسالة .

ج. من حيث ركائز ومحاور حوكمة الشركات :

طبقاً لإصدار منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لعام ٢٠٠٤م تتمثل فيما يلي :

i. ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات .
ii. حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية .
iii. المعاملة المتكافئة للمساهمين .
iv. دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات .
v. الإفصاح والشفافية .

---

[١] - د. أسامة على عبد الخالق ، **مرجع سابق** ، ص ١٩.

[٢] - محمد طارق يوسف ، **حوكمة الشركات** ، (القاهرة : جمعية الضرائب العربية بالتعاون بين المنظمة الحديثة للخبراء المحاسبين القانونيين ومركز المديرين ، بحث مقدم إلى الندوة التوثيقية الثانية ، حول حوكمة الشركات النظرية والتطبيق ، ٢٠٠٦م) ، ص١٥.

vi. مسؤوليات مجلس الإدارة .

د. من حيث نطاق السريان أو التطبيق :

الأصل أن قواعد حوكمة الشركات تؤتي ثمارها في حالة انفصال الملكية عن الإدارة ولذلك نجد أن الشركات تنطوي على هذه الصفة تكون هي محور التطبيق مع بعض الاستثناءات.[١]

٢. الحوكمة الضريبية:

أ. الأطراف ذوي العلاقة :

تشمل الحوكمة الضريبية أربعة أطراف هي :

i. الإدارة الضريبية.

ii. الممولين.

iii. المحاسبين القانونين.

iv. التشريع الضريب.

ب. من حيث الهدف :

يؤدي التفعيل الكامل لحوكمة الضريبية إلى تحقيق الإصلاح الضريبي الشامل كهدف رئيسي يتفرع سنة أهداف فرعية عديدة هي: [٢]

i. تعبئة الطاقة الضريبية بالكامل .

ii. دفع مستوى الوعي الضريبي لاقصى درجة ممكنة وتغير الثقافة الضريبية السائدة بين الممولين لجعل الوفاء بحقوق الخزانة العامة واجبا مقدسا لا يفترق عن مفاهيم الشرف والأمانة .

iii. خفض المنازعات الضريبية لأقصي درجة ممكنة .

iv. حصر المجتمع الضريبي بما يمنع التهرب الضريبي من ناحية ويقلل ظاهرة الاقتصاد العشوائي ما أمكن .

---

[١] - د. حمدي عبد العظيم ، **حوكمة الشركات وحوكمة الإدارة الضريبية** ، (القاهرة : دار الدفاع الجوي ، بحث مقدم الى المؤتمر الضريبي التاسع ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، ٢٠٠٤م) ، ص ٨.

[٢] - د. ميراند زغلول،مرجع سابق، ص ١٦٨.

ج. من حيث السريان والتطبيق :

من الطبيعي سريانها على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين ذوي العلاقة بكافة مراحل العمل الضريبي ومن ثم فهي تسري على المراحل التالية :

i. مرحلة صياغة وتعديل نصوص التشريع .
ii. مرحلة تطبيق التشريع الضريبي بمعرفة الإدارة الضريبية .
iii. مرحلة إعداد الممولين للقوائم المالية والإقرارات الضريبية .
iv. مرحلة قيام المحاسبين القانونيين بمراجعة واعتماد القوائم المالية والإجراءات الضريبية.

يرى الباحث مدى عدم التزام تطبيق الحوكمة الضريبية في ديوان الضرائب السودان بسبب اختلالات في العمل الضريبي وندرت الدراسات والبحوث العلمية وغياب التخطيط الاستراتيجي ادى لعدم فهم وتطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية بطريقة علميةوعمليه ممنهجة علي الاركان الاساسية للحوكمة الضريبية في جانب التشريع الضريبي يكتنف الغموض بعض النصوص مع ضعف التطبيق وعدم العدالة والمرونه وعدم توحيد اجراء المعاملات علي كافة القطاعات لمواكبة وملائمة المتغيرات الاقتصاديه الحديثه.وفي جانب النظام الضريبي عدم الحداثه والحوسبة والربط الشبكي للنظام الضريبي الورقي المعمول به حاليا مما يعني ضعف الرقابه والمساءلة والفساد الاداري وعدم الكفاءة والفاعليه للنظام الضريبي.ومن جانب المجتمع الضريبي عدم الالتزام الطوعي للضريبة تهربا او تجنبا بعدم الاحتفاظ بدفاتر وسجلات محاسبية لعدم الشفافيه والعدالة في فرض الضريبه والمردود الضريبي علي الفرد الدافع للضريبة واستغلال المحاسبين والخبراء لثغرات النصوص والادارة الضريبة.

المبحث الثاني

آليات ومحاور تطبيق مبادئ الحوكمة على النظام الضريبي

في ظل التوجه العالمي لسيادة مبادئ الديمقراطية والعدالة وتأصيل حق الشعوب باعتبارها صاحبة المصلحة الأولي في أن تفهم وتستوعب السياسات الكلية للحوكمة ومغزاها وأهدافها بل وان تشارك في صفها مع تطبيق مبادئ الشفافية على مجمل السياسات القومية . كما أن تطبيق مبادئ الحوكمة على هذه السياسات يمكن أن يؤدي إلى تحسين عمليات تخطيط هذه السياسات من ناحية تحسين تطبيقها من ناحية أخرى.

يرى البعض انه ينبغي إصلاح النظم الضريبية حتى تتميز بالوضوح والبساطة والدقة كما أن قوانين ولوائح الضرائب ينبغي أيضا أن تتطلب قدرا كافية من الإفصاح عن البيانات المالية ، وينبغي أن يجري تنفيذ بصورة دائمة بفعالية وفي أوقات محددة .[١]

أولاً : آليات تطبيق مبادئ الحوكمة :

١. حوكمة التشريع الضريبي :

يحتاج التشريع الضريبي إلى تطبيق مبادئ الحوكمة لان من شأن التطبيق أن يعالج العديد من المشاكل ويتفادى العديد من العيوب التي يعاني منها التشريع الضريبي منها:

أ. عدم الاتساق بين نصوص التشريع الضريبي وبعضها البعض داخل التشريع الضريبي ذاته هو ما يطلق عليه تعبير عدم الاتساق الداخلي وهو ما يتضح من وجود اختلاف وتعارض بل وتناقض في بعض الاحيان بين نصوص ضريبي معين ونص ضريبي اخر داخل نفس القانون الضريبي والمقصود بهذا العنصر هو التعرف على مدى التماسك في الهيكل وفي الطباعة وعدم وجود اختلافات جوهرية[٢].

---

[١] - د. كاترين لوكوشتا ، د. جون سوليفان ، **غرس حوكمة الشركات في الاقتصاديات النامية والصاعدة والانتقالية** ، حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين .،(الولايات المتحدة الامريكية : واشنطن، مركز المشروعات الدولية الخاصة ،الطبعة الثالثة ،٢٠٠٣م)،ص ١٢.

[٢] - د. محمود الناغي، **تحليل الاصدار الاول لمعايير المراجعة المصرية في اطار تطوير بيئة العمل في مجال مهنة المحاسبة في مصر** ، (القاهرة : المؤتمر الضريبي السابع بجمعية المصرية المالية العامة والضرائب" تطوير النظام الضريبي في المتغيرات المعاصرة ، ٢٠٠٣م) ، ص ٢٧٣.

ب. عدم الاتساق بين نصوص التشريع الضريبي ، وبعض التشريعات القانونية الاخرى التي تمتس مصالح اقتصادية واستشارية او تنظيم منصرفات مالية اذى او هو ما يطلق عليه عدم الاتساق الخارجي .[١]

ج. المبالغة في العبء الضريببي مما يؤدي الى نقص فائض المستهلك وبالتالي رفاهية المستهلكين .

د. تنوع وتوزع المزايا والاعفاءات الضريبية في عدة قوانين وهو ما يؤدي الى :

i. غياب النظرة الكلية الشاملة لموضوع الاعباء والمزايا الضريبية .

ii. ظهور بعض اشكال التناقض والتعارض واحياناً التشويه .

iii. فقد النظام الضريبي لاهم عناصره وهو الوضوح والاستقرار في المراكز القانونية ، وعدم سهولة معرفة القواعد التي تحكم النشاط الاقتصادي عموماً .

هـ. وجود اختلافات وتناقضات بين الاطراف التي تشكل هيكل المنظمة الضريبية وهي التشريع الضريبي والادارة الضريبية و المجتمع الضريبي وهو ما يعلق عليه "فجوة التوقعات الضريبية"[٢].

٢. حوكمة الادارة الضريبية تجاه الممولين :

تعتبر الادارة الضريبية القاعدة الاساسية التي يرتكز عليها نجاح النظام الضريبي في الدولة فدورها هو تحقيق اهداف النظام الضريبي وهو دور محوري يحول التشريع الى التطبيق المستهدف ، مع الحرص على علاقة مستمرة وجيدة للمولين وبالتالي لابد ان تكون هناك حوكمة الادارة الضريبية تجاه الممولين . وتتمثل في الاتي :[٣]

أ. جودة الاداء داخل الادارة الضريبية :

تتلخص جودة الاداء في الادارة الضريبية في الآتي:

---

[١] - د. نعيم فهيم حنا ، **دراسات معاصرة في المحاسبة الضريبية** ، (القاهرة: دار النهضة العربية ، ٢٠٠٤م) ، ص٢١.

[٢] - د. نعيم فهيم حنا، **فجوة التوقعات الضريبية وكيفية معالجتها** ،(القاهرة : دار الدفاع الجوي ، ندوة بالجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ١٩٩٢م) ،ص ٧.

[٣] - د. نعيم فهيم حنا ، **استخدام مفهوم الادارة الاستراتيجية في تطوير وتحسين اداء الادارة الضريبية** ، (القاهرة : ورقة عمل مقدمة الى مؤتمر اكادمية السادات للعلوم الادارية ، ١٩٩٩م)، ص١٥٧.

i. اتباع اسلوب ادارة الجودة الشاملة :

يجب ان تتبع الادارة الضريبية اسلوب ادارة الجودة الشاملة وهو يعتمد على التوجه للعميل الخارجي وهو الممول والى العميل الداخلي وهو الادارات الفرعية التابعة للادارة الضريبية وحيث تتطلب اسلوب ادارة الجودة الشاملة تطبيق منهج عمل الفريق المتكاملة ، وتوافر البيانات والمعلومات والنظم الداعمة مثل نظم المعلومات المحاسبية ونظم التكاليف واساليب التدريب ورقابة الجودة وتقييم الاداء علاة على توافر القيادات ذات الرؤية القادرة على تحديد المهام الواجبة التطبيق للوصول الى الاهداف العامة والاهداف الذاتية .

ii. انتهاج مبدا ديمقراطية الادارة :

يتعين ان تنتهج الادارة العليا للادارة الضريبية مبدأ او ديمقراطية الادارة التي تحقق المشاركة الفعالة للعاملين بالادارة الضريبية للمولين في اتخاذ القرارت المتعلقة بهم وبمصالحهم . لعل هذا الاتجاه يدعو الى انشاء مجلس اعلى للضرائب يتيح رئيس مجلس الوزراء بشكل من ممثلين لكل الاطراف المعينة عن الادارات الضريبية وكبار الممولين ويدعم خبرات من اساتذة الجامعات او الممارسين من مكاتب المحاسبية الكبيرة والمتخصصة وبعض خبراء الاعلام والتوعية ويكون المجلس مكلف بمتابعة التطورات العالمية في مجال الضرائب والتاكد من كفاءة النظام الضريبي بحيث تتمثل اهم مهام ذلك المجلس فيما يلي [١]:

- اعداد واصدار ميثاق الحقوق دافعي الضرائب يتضمن حقوق الممولين.
- متابعة عمل الادارة الضريبية والرقابة عليها بطرق ممارستها للمهام المنوط بها للتاكد من تفعيل ميثاق حقوق الممولين وتطبيقه .

---

[١]- د جلال الشافعي ، **الحوكمة الضريبية** ، (الزقازيق : جامعة الزقازيق ،كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية، المجلد ٢٥، العدد الاول ، ٢٠٠٣م) ، ص٣٥.

- متابعة تنفيذ وتطبيق القوانين الضريبية ومراجعة اللوائح والقواعد التشريعية الخاصة بها والاتفاقات الضريبية الدولية.
- التاكد من الهيكل التنظيمي والعمل الخاص بالادارة الضريبية يسمح بتحقيق السياسة الضريبية .
- مراجعة تنفيذ خطة العمل المتعلق بالادارة الضريبية بما فيها خطط تحديث العمل في هذه المصلحة.

٣. التطبيق الصحيح للقانون :

يتعين على الادارة الضريبية اداء واجباتها ومهامها المخولة لها بدقة وذلك عن طريق التطبيق الصحيح للقانون واحكام الرقابة علي تنفيذها مع عدم اصدار القرارات او اللوائح الا في ضوء القوانين ، وعدم اصدار التفسيرات المتناقضة التي يترتب عليها اختلافات في تطبيق القانون على نفس الحالات المتشابهه وكذلك احترام الحريات الشخصية للمولين مما يتعين معه ضرورة الوضوح التام والافصاح لكل القرارات التي تصدرها الادارة الضريبية والتي تتعلق بالممولين.

٤. حسن اختيار العاملين في الادارة الضريبية :

ان حسن اختيار العاملين في الادارة الضريبية يمثل نقطة الارتكاز الاساسية في جودة الاداء لانهم عمد تلك الادارة وعنصرها البشري الذي ينفذ السياسات الضريبية ويؤثر فكرة وسلوكه في الحكم على مصداقية هذه السياسات كما يكون على هؤلاء العاملين عبء ارساء دعائم الثقة مع الممولين ، ولذلك يجب ان يكون انتقاء العاملين في الادارة الضريبية قائما على اسس علمية وموضوعية مع تمنعهم ببعض المزايا التي تكفل بذاتهم كافة الجنود للعمل بجدية وكفاءة .

التدقيق في اختيار العاملين في الادارة الضريبية بحيث يتوافر فيه ما يلي[١] :

أ. تحصيل القدرة المناسبة من المعرفة الضريبية والعلوم الاخرى المتصلة بها .

[١] - د. جلال الشافعي ، **مرجع سابق** ، ص٣٧.

ب. التمتع بالخلق القويم والمحاسن في العمل ويتصف بحسن المعاملة والاخلاق الحميدة فيه والعاملين معه.

ج. الشجاعة الادبية التي تجعل من العامل في الادارة الضريبية ان يكون حكما محايدا يعطي كل من الممول والخزانة العامة حقه دون خوف .

د. اعداد العاملين في الادارة الضريبية الاعداد التام وذلك في اطار الدورات التدريبية اللازمة لاطلاعهم على كل جديد ، وعلى كل تطور الوسائل الكفيلة الجودة الاداء في الادارة الضريبية وتدعيم فعاليتها بالاضافة الى تدريبهم على كيفية التعامل مع الممولين المعاملة الحسنى من ناحية الاستقبال ومن ناحية الاجابة على استفساراتهم والعمل على اقناعهم بالاستناد الى القوانين واللوائح والتوصيات .

٥. ميكنة الادارة الضريبية :

يتعين ميكنة الادارة الضريبية وانشاء قواعد بيانات شاملة وتطوير اداء العمل والانجاز بها و عن طريق استخدام احدث وسائل التكنلوجيا وشبكات الاتصال بهدف اليتسير للممولين وتقديم كافة الخدمات لهم ونشر الوعي الضريبي بينهم وتسهيل الاجراءات وتوفير الجهد والوقت وتحقيق الجودة الشاملة للمعلومات باستخدام شبكات الاتصال الحديثة من انترنت وخلافه .

وذلك تطبيق نظام الحوكمة الالكترونية في الادارة الضريبية عن طريق الادارة الضريبية على شبكة الانترنت بحيث يمكن تسجيل الممولين من خلال هذه الشبكه وتلقي طلباتهم والردود عليها خلال البريد الالكتروني ، اذا تلقى القرارت الضريبية .

٦. تنمية الوعي الضريبي لدى الممولين :

يجب ان تهتم الادراة الضريبية بتنمية الوعي الضريبي لدى الممولين وتعميق انتمائهم وشعورهم بمعنى الواجب الوطني في اداء التزاماتهم الضريبية والعمل على اقناعهم بهذا الواجب وارساء علاقاتهم بالادارة الضريبية على اساس قومية قوية مع وضع سياسات تحث في الممولين نزعة الاحساس بالواجب الضريبي وغرس بذور الالتزام باعلام الممولين واطلاعهم على ما تؤديه الدولة وما تقدمه من خدمات ذلك لتاصيل الايمان

بالضريبة وبانها واجب قومي يثبت تاديته عن طيب خاطر عن طريق بث برامج معينة بوسائل الاعلام المسموعة والمرئية المقروءة[١].

ويمكن زيادة الوعي الضريبي لدى الممولين القيام بما يلي :[٢]

أ. تنظيم حملات اعلامية وبرامج ثقافية قومية لزيادة الوعي الضريبي لدى الممولين والتعبير باهمية الضرائب وزيادة الثقة بين الممول والفاحص الضريبي.

ب. تنظيم لقاءات بين المسؤولين في الادارة الضريبية وممثلي الفئات المختلفة والمهنيين والنفايات ورؤساء الغرف التجارية اتحاد الصناعات والوقوف على مشاكل التطبيق وتعديل نسب مجال الربح وزيادة الثقة مع الادارة الضريبية .

ج. طبع الارشادات الضريبية على البطاقات الانتخابية وبطاقات التموين واغلفة السلع الاساسية المتداولة لضمان وصول الرسالة الاعلامية للمواطنين .

د. وضع لافته بمدخل كل ادارة توضح الاجراءات التي يجب على الممول اتخاذها بصدد أي اجراء داخل الادارة وتبصيره بحقوقه .

هـ. استحداث قسم ارشاد وخدمة الممولين بكل ادارة يضم نخبة من الفاحصين للرد على استفسارات الممولين ومساعدتهم في ملء النماذج والقرارت الضريبية وشراح الاحكام والقرارت والاجراءات وتبسيطها.

و. انشاء ادارة بالمصلحة باسم ادارة تنمية الوعي الضريبي لتنفيذ خطة سنوية بالتعاون مع متخصصين في الاعلام وعلم النفس والعلوم السلوكية.

العوامل التي يجب مراعتها من جانب الادارة الضربية لدعم الثقة :

أ. حسن معاملة الممول وحسن استقباله ومساعدته في اعداد القرار الضريبي بانشاء ادارة متخصصة بالادارة الضريبية لخدمة الممولين.

---

[١]- د . جلال الشافعي ، **مرجع سابق** ، ص ٤٠.

[٢]- سمير سعد مرقص ، **البدائل المقتترجة لزيادة التزام الممولين بامساك دفاتر منتظمة**، (القاهرة : دار الدفاع الجوي ، المؤتمر الضريبي الخامس ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، ١٩٩٩م) ، ص٢١٣.

ب. توخي الدقة عند الفحص وفقا للدفاتر وعدم اصدارها الا بعد العرض على رئيس الادارة الضريبية للتحقق من وجود ضرائب واسباب موضوعية لادارها ودعمها بالمستندات وفقا لاحكام التشريع .

ج. عدم التشهير بالممول في وسائل الاعلام باعتباره متهربا من الضرائب .

د. عدم استناد حالات الفحص الهامة لاي فاحص لم تكن لديه المهارات الكافية لذلك او باشراك فاحص اخر معه اصحاب الخبرة . [١]

٧.الرقابة الضريبية:

تشمل الرقابة الضريبية في الرقابة على الاداء على ما يلي :

أ. الرقابة على الاقتصاد نشاطات وسياسات الادارة الضريبية بشكل صحيح وسليم والذي يساهم في المحافظة على الكلفة المتسهلكةفي استخدام المواد والتجهيزات في عمل الادارة الضريبية وعدم اعاقة التكلفة الفعلية لجودة وكمية الاعمال المقدمة والمطلوبة[٢].

ب. الرقابة عل فاعلية الاداء المتعلقة باهداف الادارة الضريبية من تحصيل الضريبة وسد حاجة الدولة من ايراد ، حصد المجتمع الضريبي وتقليل التهرب الضريبي وعليه يجب ان بتم تحقيق هذه الفاعلية من خلال صياغة الاهداف بشكل رئيسي وان تكون متعلقة بكل مستوى اداري ومتابعة ذلك من دون ارهاق كامل الاداران بالطلبات المتعددة بالاضافة الى تحديد المهام بشكل مباشر وواضح للوصول الى الاهداف المرجوة.[٣]

يرى الباحث اهميه اليه ادارة الجودة الشاملة لي مافيها من شمولية تطبيق مبادئ الحوكمة تحقيقا للكفاءة والفاعليه ومواكبة الحداثة وتقديم مستوى عالي من المرونة والسرعة في انجاز المعاملات بالشفافية والعدالة وتحقيق الرضا الوظيفي للعاملين ورفاهية المجتمع والتنمية المستدامة.

---

[١]- د. محمد رضا عبدالسميع ، **حوكمة الادارة الضريبية ، مرجع سابق** ، ص ٢١٤.

[٢]- د. صيام ، احمد زكريا ، **دور الحاكمية المصرفية في تعزيز كفاءة البنوك التجارية الاردنية** ، (عمان : الجامعة الاردنية ، كلية ادارة بيئة الاعمال الحديثة ، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الثاني ، ٢٠٠٩م) ، ص٤.

[٣]- عيد محمد ذكي ،**الاليات الداخلية لحوكمة الشركات**، (القاهرة : اكاديمية السادات ، مجلة البحوث الادارية ، العدد الاول ، ٢٠١٠م) ، ص٢٣.

ثانياً : المحاور الرئيسية للحوكمة الضريبية :

مما لا شك فيه ان اقتراح اي اطار للحوكمة الضريبية يختلف باختلاف طبيعة البيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تسود المناخ العام لكل دولة ودرجة تقدمها مما يجعل لهذا الاطار صبغته العملية لا الدولية ، وان كان هناك خطوطاً او محاور عامة متفق عليها لاخلاف بشأنها .

فيما يلي يتناول الباحث بايجاز عرض لهذه المحاور :

١. **المحور الاول** : توافر الموضوعية في نصوص التشريع الضريبي:

موضوعية النص الضريبي : بمعنى ان يكون النص عددا غير قابل للبس او التاويل وغير خاضعاً للتقرير للشخص وقابلاً للتطبيق العملي ومتوافياً مع الاصول المحاسبية المتعارف عليها وبحيث لاينشا عنها اختلاف جوهري عند تطبيقه بواسطة الشركة او مراجعة واعادته من قبل الادارة الضريبية [١].

ويرجع اهمية هذا المحور ان العمل به يؤدي الى :

أ. تجنب نشأة المنازعات الضريبية بين الممولين والادارة الضريبية والمحاسبين نتيجة اختلاف تأويل او تفسير النصوص الضريبية .

ب. عدم ضياع المزايا الضريبية التي منحها المشرع الضريبي لتحقيق اهداف اقتصادية او اجتماعية نتيجة تعطيل العمل بالنص لغموض شروطه او عدم قابليتها للتطبيق العمل .

ج. تقيد الادارة الضريبية في تفسيرها للنصوص غير الموضوعية لصالح الهدف المالي للضريبة .

د. تحديد طبيعة الفروق الضريبية وما اذا كانت دائمة او موثوقة ومن ثم اثرها على هيكل الضريبة المؤجلة .

هـ. عدم التوسع في تفسير نطاق سريان العقوبات على خلاف استهدفه الشرع الضريبي.

---

[١]- اسامة علي عبد الخالق : **الموضوعية كاحد ركائز حوكمة الاداء الضريبي ومدى توافر متطلباتها في الاحكام المتعلقة بالضريبة العامة على المبيعات** ، (القاهرة : بحيث مقدم الى المؤتمر الضريبي التاسع الجمعية المصرية للمالية والضرائب ، ٢٠٠٤م) ، ص ٢٤.

٢. المحور الثاني : توافق احكام التشريع الضريبي مع احكام الدستور والقوانين الاداري:

يركز هذا المحور على الشق القانوني في التشريع الضريبي اذا يجب ان تشتق احكامه والا تتعارض مع الدستور او القوانين الاخرى [١].

٣. المحور الثالث : توافر الية فعالة لسرعة خفض المنازعات الضريبية ومنع حدوثها:

يقصد بهذه الالية الاتية كل فعل ايجابي ينجم عنه منع حدوث المنازعات الضريبية بمنع نشاة اسبابها ومن ذلك ما يلي :[٢]

تنقيح التشريع الضريبي ومنظومة العمل الضريبي من ايه نصوص او سلوكيات ينجم عنها حدوث المنازعات الضريبية مثل ما يلي :

أ. التحقق من موضوعية نصوص التشريع الضريبي .

ب. اتساق تلك النصوص مع احكام الدستور.

ج. تضمين التشريع نصوصاً تمنع التعسف الضريبي والتقدير الجزافي من قبل الادارة الضريبية .

د. تحقيق صفة موضوعية الفحص الضريبي علي اعمال الفحص والمراجعة .

هـ. التركيز على الجانب السلوكي في تعامل المفتش او اللجنة الداخلية .

و. تضمين التشريع الضريبي نصاً يجيز لوزير المالية سلطة تجديد العمل باحكام التشريع الضريبي لتصفية اي نزاعات ضريبية تصل الى ساحات المحاكم .

يرى الباحث ان هذا المحور هام جداً نسبة للكثرة النزاعات بين الادارة الضريبية والممولين.

٤. المحور الرابع : خلق الالتزام الطوعي لدى الممولين للالتزام باحكام التشريع الضريبي:

الالتزام باحكام القانون الضريبي هو سلوك ينبغي ان يتحلى به الممولين طواعية في مجتمع ضريبي ناضج بغرس سداد الضريبية ويحرص عليها الا ان في الالتزام يتطلب لتحققه

---

[١]- د. اسامة عبدالخالق ، **الاطار العام للمحاور الرئيسية التي تحكم الحوكمة الضريبية** ، (القاهرة : ندوة حوكمة الشركات من اجل الاصلاح الاقتصادي والهيكل ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، ٢٠٠٦م).

[٢]- د. سعيد عبدالمنعم محمد ، **اعلام الاساسية لمشروع القانون الجديد على الدخل تحليل وتقييم** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المؤتمر الضريبي الثالث عشر ، ٢٠٠١م) ، ص ١٤.

عملياً توافر شروطاً عديدة تكاد تكون في مجملها كافة محاور الحوكمة الضريبية مجتمعه ومن ذلك[1] :

أ. القضاء على الفساد في الدولة عامة والتي تؤثر على مجمل التكوين السلوكي للاطراف ذوي العلاقة .

ب. التركيز على خلق الوعي الضريبي لدى النشء في مراحل دراسية مبكرة وهو ما يستدعي التنسيق مع الوزارات المختصة بهذا المجال .

ج. تحقيق الشعور المادي والملموس للمواطن باستيفاء احتياجاته الاساسية الادمية من السلع والخدمات بانواعها والحصول عليها بصورة كريمة اذ لا يكون هذا الشعور مجرد برامج للدعاية باشكالها المختلفة في ظل المعاناة اليومية للمولين .

د. خفض عبء الضريبية النهائي عن محموع ما يخضع له الممول من اوعية وضرائب بما يشجع على نشاط الاستثمار .

هـ. العمل على تغيير الثقافة الضريبية السائدة بين الممولين حالياً لجعل الوفاء بالضريبة واجباً مقدساً لا يفترق عن مفاهيم الشرف والامانة .

و. التركيز على تقوية الوازع الديني لدى الشعب بعدم التهرب من الالتزام الضريبي.

ز. خفض التكاليف المتمثلة في الاعباء الدفترية والتنظمية للمولين التي قد تكون سبباً للتهرب من التعامل مع الادارة الضريبية .

يرى الباحث ان خلق الالتزام الطوعي لدى الممولين يعتبر بمثابة حجز الدولة للحومكة الضريبية لانه يتوافر هذا المحور تكون قد حققت كافة المحور التي تستند عليها الحوكمة الضريبية .

٥. المحور الخامس : قيام الادارة الضريبية بدور مستحدث يقوم على رقابتها على تحصيل الضريبة وليس العمل على تحصيلها :

---

[1] - د. محمد عباس بدوي واخرون ، **فجوة التوقعات الضريبية ومعالجتها** ، (القاهرة : دار الدفاع الجوي الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مجلة البحوث المالية والضريبية ، العدد ٥ ، يناير ١٩٩٩م) ، ص١٧٣.

طبيعة عمل الادارة الضريبية يقصد على مدى ارتقى المجتمع الضريبي والمحاسبي وعلى نمط واساليب تحصيل الضريبة[١] :

أ. في المجتمعات المتقدمة : تعرف الادارة الضريبية بانها ادارة خدمات ضريبية تهدف بالدرجة الاولى الى تقديم الاقرارات وفحصها وربط الضريبة وتحصيلها تسير بشكل انسياب ومنتظم دون خفض من الادارة الضريبية التي تراقب وفقاً للقانون .

ب. انسياب المطروحة الضريبية والتي قد يتم مراجعتها بعض مراحلها مع وجود عقوبات صارمة في حالة الاخلال بالنظام .

ج. اما المجتمعات النامية : فان عملية تقديم الاقرارات وفحصها وربط الضريبة تمر باختلاف عديدة تستدعي تفرغ الادارة الضريبية لمتابعتها واجراء الضغوط المختلفة لضمان انسياب قنوات الفحص والربط والهيكل في ظل انخفاض نسبة مقدمي الاقرارت وارتفاع نسبة التهرب الضريبي .

د. ان طبيعة انجاز مرحلة الهيكل على وجه الخصوص يمكن اتخاذها قياسيا لمدى تقدم العمل بالمنظومة الضريبية ومحل اختبار للادارة الضريبية في موقعها على خريطة الارتقاء العامة .

هـ. المبادرة بتوليد روح الثقة بين كل من الادارة الضريبية من ناحية المحاسبين والممولين من ناحية أخرى من خلال تنمية جود الثقة بين كل الاطراف [٢].

٦. **المحور السادس** : اسهام التشيع الضريبي في تطوير الاداء المهن والفني للمحاسبين والممولين بالادارة الضريبية :

هناك علاقة طردية بين تطوير المنظومة الضريبية وتطوير العنصر البشري من الناحية المهنية سواء على مستوى العاملين بالادارة الضريبية والشركات او مراقب الحسابات وفي الان التشريع الضريبي يختلف عن غيره من التشريعات المحاسبية والمهنية الادى

---

[١]- د. محمود السيد الناجي ، **دور الادارة الضريبية في مجال الاستثمار**، (القاهرة : المؤتمر الضريبي الثامن والانظمة الضريبية وسياسات الاستثمار في افريقيا اتحاد مدير الضرائب الافارقة ، ١٩٩٦م)،ص٢٥.

[٢]- د. نعيم فهيم حنا . د سمير سعد مرقص ، **دور الاستراتيجيات الضريبية والضريبية والهندسية الادارية في مجال تقليل جودة الاداء الادارة الضريبية "**، (القاهرة : دار الدفاع الجوي ، المؤتمر الضريبي الثامن ، الجيد المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٠٠٨م) ، ص١٧.

لما يتسم به التشريع الضريبي من سريان نطاق تطبيقه على كل اطراف المنظومة الضريبية مما يشمل كل من الاطراف من ما يبين قانونين وممولين الادارة الضريبية على حد سواء لذلك فان الالزام الذي يرد في قانون الضرائب يكون مؤثرا عما ورد في غيره من القوانين[١].

٧. **المحور السابع** : الجمع بين نهج الحيادية وعدم حيادية المشرع الضريبي بما يحقق اهداف الضريبية ويوازن بينها :

يقصد بحيادية المشرع الضريبي : المسادة في المعاملة بين الانشطة والمواقع الجغرافية والاشخاص ذوي العلاقة حيث يتم اقرار معاملة ضريبية واحدة لكافة الانشطة بما فيها الصناعة والتصدير وبين كافة المواقع سواء داخل او خارج الوادي القديم وسواء بالمناطق المجتمعات العمرانية الجديدة بما يستدعي معاملة شركات الاشخاص والاموال على حد سواء مع الغاء كافة الاعضاءات الضريبية وتطبق معدل واحد كعائد لحساب غرامات التأخير[٢].

٨. **المحور الثامن** :

صياغة نصوص التشريع الضريبي بما يمكن من التحكم من التحكم في التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة والاعباء الدفترية والفصاح المحاسب.

يقصد بالتركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة التمثيل التفعيلي لمكونات ارصدة الضرائب المؤجلة ومصادر نشأتها والحركة التي اجريت عليها خلال العام واسهمت في احداث تغيرات بها بالزيادة تغيرات بها الزيادة والنقص وبالتالي تحديد قيمة الحركة المدنية او الدائنة.[٣]

ولما كانت الضرائب المؤجلة ترتبط في نشأتها وانعكاسها بالفروق الضريبية المؤقتة وليس الدائمة الناتجة عن الاختلاف في الوقت لمتطلبات احكام التشريع الضريبي عن المعايير

---

١ - birklandm Thomas, **An Introduction to the Pricy Process, Concepts, and Modeless of Policymaking in Government Assent Ciaos**, Lions, Rand Ally,2001.

٢- د. اسامة علي عبدالخالق ، **دراسة اقتصادية للبعد المحاسبي والضريبي في ظل احكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م** ، (القاهرة : الجمعية المصرية المالية العامة والضرائب المؤتمر الضريبي العاشر ، الفترة من ١٢-١٥ سبتمبر، ٢٠٠٥م) ، ص ١٥.

٣- د. جلال الشافعي ، **اطار مقترح لتطوير الضريبية الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعي في مصر** ،(القاهرة : دار الدفاع الجوي، مجلة البحوث ، المالية الضريبية ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب والعدد السابع ، ٢٠٠٠م) ، ص١٥.

المحاسبية ، وان الفروق الوقتيه هي التي تطلب التتبع عبر عدة سنوات لانها لا تمثل تناول من احد الطرفين الادارة الضريبية الممولين عن حقوق قبل الطرف الاخر بل مجرد تاجيل الحصول على تلك الحقوق او سدادها لمرحلة مقبلة فمن ثم يتطلب الامر امساك سجلات ودفاتر الاغراض الضريبية لاغراض التتبع وانعكاس الافصاح المحاسبي عن الفروق المؤقته في كل من الميزانية وقائمة الدخل وهذا ما يعني ازدياد العبء الدفتري واعباء الافصاح المحاسبي ولذلك فانه يجب أن لا يتم صياغة نصوص التشريع الضريبي دون دراسة وافية .

غير انه من قواعد الحوكمة تحفيز الممولين والمحاسبين القانونين على الاحاكم على التعامل مع التشريع الضريبي والادارة الضريبية ، وهذا الامر يتطلب التيسير في كل الجوانب ما امكن وليس فقط التخفيض في سعر الضريبية وحدة وقد يكون من اسباب التهرب الضريبي للبعض ما يتكبده الممولين من اعباء دفترية لاغراض الضرائب.[١]

٩. المحور التاسع : خلو التشريع الضريبي من صدمات تمكن من اجراء التخطيط الضريبي بهدف يجنب الضريبية على غير ادارة المشرع مع المساواة بين القيم المطلقة للبدائل الضريبية :

ياخذ التخطيط الضريبي عادة صورتان :

أ.تخطيط ضريبي من جانب المشرع الضريبي :

هو على شاكلة ماسبق ذكره بشان مراعاة المشرع الضريبي عند صياغة لنصوص التشريع ما يلي :

i. استهداف نشأة الفروق الدائمة اكثر منها المؤقته سبق لخفض الاعباء والمحاسبية على كل من الممولين والمحاسبين والادارة الضريبية .

ii. كذلك فمن التخطيط الضريبي ايضا سعى الادارة الضريبية للحفاظ على حقوق الخزانة العامة في حالة تعرضها للضياع .

---

[١]- د. اسامة علي عبد الخالق ، **الضريبية على ارباح الاشخاص الاعتبارية طبقا لحكام القانون رقم ٩١، لسنة ٢٠٠٥م واللائمة التنفيذية** ، (لقاهرة : المنظمة الدينية للتنمية الادارية ، ٢٠٠٦م) ، ص٢٥.

iii. كذلك فمن التخطيط الضريبي للمشرع الضريبي استخدام العلاقة التاثيرية المتبادلة لكل من الاهلاك الارباح والراسمالية في تحقيق الاهداف الاقتصادية ومنها :

iv. تحديث الاصول الثابته وتشجيع الشركات على المال الاحلال والتجديد.

v. التشجيع على تغير الشكل القانوني للشركات مثل الاندماج من خلال منح .

vi. الشركات ميزة عدم اخضاع ارباح اعادة التقييم الضريبية وسداد الضريبية بالتقسيط عن طريق فروق الاهلاك [1].

ب.تخطيط ضريبي من جانب الممولين والمحاسبين :

هنالك نوعان من التخطيط الضريبي مستهدفه الممولين والمحاسبون هي :

i. تخطيط ضريبي غير مرغوب فيه : وهو الذي يؤدي او يدفع الى التهرب من الضريبية باستغلال الى اخطاء او ثغرات وردت بالتشريع على غير ادارة المشرع الضريبي او التمايل والتزوير في الدفاتر والمستندات وهذا النوع الاخير معاقب عليه تشريعا .

ii. تخطيط ضريبي مرغوب فيه : هو تخطيط مستهدف بارادة المشرع الضريبي لاتاحة البدائل المختلفة امام الممولين للتحفيز على تحقيق اهداف اقتصادية او اجتماعية واستخدام عوامل مؤثرة للترغيب على ذلك مثل المفاضلة بين البدائل للمعالجة الضريبية لعنصر ما بهدف اكتساب وفرا ضريبيا او تاجيل سداد الضريبة لوجود عثر في السيولة او الاستفادة من القيمة الحالية للاعباء الضريبية المؤجلة او المفاصله بين البدائل الاخرى لتحقق عامل الاعباء الدفترية التنظيمية.

١٠. **المحور العاشر :** عدم تزايد اللائحة التنفيذية على نصوص واحكام التشريع الضريبي :

---

[1]- احمد عبدالفتاح المسادوني ، **كيف تتحقق الثقة بين الممول ومصلحة الضرائب على الدخل في القرن الواحد والعشرين** ، (القاهرة : المؤتمر الضريبي الخامس لاكاديمية السادات ، بعنوان تكلنلوجيا الادارة الضريبية في القرن الحادي والعشرين ، ١٩٩٩م) ، ص ١٤.

من اولويات السلم التشريعي معرفة ان اللائحة التنفيذية التي يعدها وزير المالية مثلاً للسلطة التنفيذية تاتي في مرتبة او ادنى في السلم التشريعي من قانون الضرائب ذاته والذي يعتمد من مجلس الشعب مثلا للسلطة التشريعية ولذلك فان أي تجاوز من اللائحة التنفيذية لقانون الضرائب يضن اجزاء السلطة التنفيذية على السلطة التشريعية مما يعد مخالفة دستورية صارخة [١].

المتعارف عليه طبق للقواعد القانونية ان اللائحة التنفيذية به تختلف من التشريع الضريبي اذ انها تمثل مرتبة ادنى في السلم التشريعي وتتطلق بالسلطة التنفيذية ممثلة في الحكومة او وزير المالية في حين يتعلق القانون بالسلطة التشريعية ، وبالتالي لا يجوز اللائحة التنفيذية ان تزيد على نصوص التشريع الضريبي ولكن ان تقدم بتفسير او ايضاح مما غامض او ان تضع القواعد الاجرائية والتنظيمية لتنفيذ احكامه .[٢]

١١. **المحور الحادي عشر** : تطوير العمل بالمنظومة الضريبية وما يتطلب ذلك من العمل على زيادة الوعي الضريبي وتطوير الاداء المهن للمحاسبين وعدم الكيل بمكيالين بين المصلحة والممولين وتطوير الموارد البشرية بالمصلحة :

يرتكز هذا المحور على ضرورة توافر بعض العوامل المساعدة لتطوير العمل بالمنظومة الضريبية ومنها :[٣]

أ. زيادة الوعي الضريبي للممولين وهذا الامر يتطلب ليس فقط التركيز على الدور الاعلامي بل ان هناك بعداً اجتماعياً وسياسياً واقتصادياً يلعب الدور الاساسي والعام في ذلك.

i. فلا بد من تحسين مستوى المعيشة للمواطنين اجتماعياً بحيث سيشعر المواطن بعائدات الضريبية في صورة زيادة دخله الحقيقي مترجماً الى سلع وخدمات.

ii. ولابد من القضاء على مظاهر الفساد المختلفة لدى بعض اصحاب او الحصانات او رجال الاعمال والتي تدعم اتجاهات الرشوة والموسبين وثقافة التهرب الضريبي.

iii. ولابد من شعور المواطن بتحسين الاوضاع الاقتصادية عامة.

---

[١]- د. اسامة علي عبد الخالق ، **الاطار العام للمحاور الرئيسية التحكم الحوكمة الضريبية** ، (القاهرة : جامعة الدول العربية ، ندوة حوكمة الشركات من اجل الاصلاح الاقتصادي والهيكل المنظمة العربية للتنمية الادارية ، ٢٠٠٦م)،ص ٧٧ .

[٢]- د. محمود حافظ ، **القضاء الاداري** ، (القاهرة : دار النهضة المصرية ، ١٩٩٣م) ، ص ٢٢٩.

[٣]- د. اسامة علي عبدالخالق، **مرجع سابق** ، ص٨٤.

iv. ولابد من شعور المواطن بمزيد من الحريات السياسية وان بامن على امنة واستقراره الحادي والاجتماعي وتوافر الحد الادنى للحياة الادمية حتى يمكنه المشاركة في الحقوق السياسية ولاتصبح ترفا او من الكماليات ولهذا اكله مردودة على زيادة الوعي الضريبي للمولين .

ب. العمل على تطوير الاداء المهني للمحاسبين .

ج. عدم الكيل بمكيالين فيما يتعلق بحقوق الادارة الضريبية والممولين .

د. تطوير الموارد البشريودة للعاملين بالادارة الضريبية .

ويؤدي التزام المشرع الضريبي باقرار معاملة عادلة لكل من الادارة وكذلك المحاسبون والممولون الى احداث استقرار وتوازن نفس بين كل الاطراف ذوي العلاقة ومن ثم الادارة الضريبية ستعيد سلطاتها والمملون والمحاسبون سوف يستشرفون بوجود سلطة حماية يهملون في نطاقها امنين من عدم الكيل بمكيالين .[١]

١٢. المحور الثاني عشر : الاخذ بمفهوم ادارة المخاطر :

على الادارة الضريبية ان تاخذ بمفاهيم ادارة المخاطر الضريبية لتحقيق.

الاصلاح الضريبي المنشود يقصد بالمخاطر الضريبية :

أ. مخاطر المتاخرات الضريبية .

ب. مخاطر الفحص الشامل .

ج. مخاطر تناقص القيمة الحالية للحصيلة الضريبية بفعل عاملي التضخم وتغير سعر الصرف.

د. مخاطر تصاعد المنازعات الضريبية .

هـ. مخاطر عدم موضوعية نصوص التشريع الضريبي.

و. مخاطر عدم تبسيط اجراءات الفحص والربط والهيكل.

ز. مخاطر عدم وجود الية للراقبة الذاتية لمنع ضوء الفساد.

---

[١] - احمد عبدالفتاح السمادوني ، **كيف تتحقق الثقة بين الممول ومصلحة الضرائب في القرن الواحد والعشرين ، مرجع سابق ،** ص ٤٧.

١٣. **المحور الثالث العشر** : البساطة والبعد عن التعقيد في اجراءات فحص وربط وتحصيل الضريبة :

يحقق هذا المحور هدفاً الانسيابية والبساطة وخفض حجم الوقت والجهد المطلوبين لاتمام الاجراءت فحص وربط وتحصيل الضريبة. [١]

يتطلب هذا المحور عدة عناصر منها :

أ. موضوعية نصوص التشريع الضريبي مما يسهل من اتمام الفحص وقت منازعات.

ب. عدم اجازة فحص عناصر سبق فحصها الا بعد اكتشاف حقائق جوهرية .

ج. تفعيل الفحص بالعينة واستقرار وانسيابية العمل وقبولها في الجمع الضريبي .

١٤. **المحور الرابع عشر**: فرض عقوبة على كل اخلال بالتزام ضريبي مع تناسب العقوبة ودرجة الجرم وشمولها لكافة اطراف المنظومة الضريبية دون تميز :

يستهدف هذا المحور تحقيق ثلاثة عناصر هي :[٢]

أ. ضرورة ايجاد عقوبة على كل اخلال بالتزام ضريبي .

ب. تناسب العقوبة مع درجة الجرم.

ج. شمولها لكافة اطراف المنظومة الضريبيى دون تمييز.

١٥. **المحور الخامس عشر** : ميكنة مراحل العمل الضريبي باستخدام التقنيات التكنلوجية الحديثة:[٣]

أ. اتخاذ الاساليب الالكترونية وسيلة للافصاح والنشر عن كل ما تصدره المصلحة من تعليمات.

ب. اعتماد الوسائل الالكتورنية كوسيلة للتخاطب والاعلان والاخطار وتقديم الاقرارات وسداد الضريبية .

---

[١]- د . جلال الدين عبدالحكيم الشافعي ، **الحوكمة الضريبية** ، (الزقازيق : جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ،مجلة البحوث التجارية، ٢٠٠٣م) ، ص ٤٩.

[٢]- د. محمد عباس بدوي ، **التعديلات المقترنة لقانون ضرائب الدخل** ، (القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المؤتمر الضريبي الثالث عشر ، رؤية مستقبيلية للضرائب على الدخل، ٢٠٠١م) ، ص ٢٥.

[٣]- د. احمد عصام الدين عيسول ، **تقييم وتطوير النظام الضريبي المصري في ظل تحديات العولمة** ، (بنها : جامعة بنها ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، العدد الاول ، ٢٠٠٣م) ، ص ٣٦.

ج. اعتماد الدفاتر التي تم اعداداها باستخدام الحسابات الالية .

د. اعتماد الاساليب الالكترونية كوسيلة لاتخاذ اجراءات لجان الطعن .

يرى الباحث تطبيقا لبعض اليات الحوكمة الضريبية بديوان الضرائب السودان في جانب التشريع الضريبي تكوين ادارات قانونيه بها مستشارين من وزارة العدل لتفعيل اجراءات التقاضي والدوعاي القضائيه وصدور تعديلات لبعض النصوص لمواكبه المتغيرات الاقتصاديه وفي جانب النظام الضريبي بداية حوسبة الديوان والربط الشبكي مع الجمارك والوحدات الحكوميه الاخرى وتكوين ادارات للمخاطر خدمات الممولين والتخطيط والبحوث وادارة للتدريب لتدريب الموظفين داخليا وخارجيا وادارة التفتيش للرقابة والمساءلة وفي جانب المجتمع الضريبي بها ادارة مركز الاتصال لتلقي الشكاوي و الاستفسارات والبوابة الالكترونيه والمكتب الافتراضي لسهولة المعاملات وسرعة الاجراءات ورفع الوعي الضريبي لتشجيع الالتزام الضريبي الطوعي .

الفصل الثاني

الاطار النظري لمخاطر الفحص الضريبي

يتناول الباحث في هذا الفصل الاطار النظري لمخاطر الفحص الضريبي وذلك من خلال عرض المفهوم والاهمية والاهداف والمقومات، حيث تم تقسيمه الى مبحثين هما:

المبحث الأول: مفهوم وأهمية وأهداف ومقومات الفحص الضريبي.

المبحث الثاني: المخاطر الضربية حسب المصادر.

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 ،في المعجم الوسيط وتعنى كلمة التدقيق ، إثبات المسألة بالدليل، فالتدقيق لغة مشتق من الدقة وتعني الضبط والإحكام .

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 [١].

والفحص كلمة يفهمها المختصون من خلال نظرتهم إلى تحقيق إهدافهم .فيلجأ للفحص رجال القضاء وأجهزة الشرطة كإسلوب للتحرى وتقصى للظواهر المادية المتعلقة

---

[١] سنهوري عبد الرازق، السيط في شرح القانون المدني، المجلد رقم ٧، دار أحياء التراث العربي، القاهرة، ١٩٦٤م، ص ٣٧١.

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 الو قائع 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 والا 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.

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[١].

وبمعنى آخر يمكن تعريف الفحص الضريبى بأنه نظام البحث والتقصى الموضوعى للظواهر المتعلقة بالعمليات الحقيقية التى يتضمنها الإقرار الضريبى الذى تقدمة المنشأة

---

[١] جلال الشافعي، أساليب الفحص الضريبي الحديثة ، النسر الذهبي للطباعة، ٢٠٠٠م، ص ٥.

لمأمورية الضرائب المختصة بهدف التأكد من صدق تمثيل بيانات الإقرار لنتيجة تلك العمليات وفقاً لمتطلبات المحاسبة الضريبية[١].

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 والدفاتر بإعتبارها 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.

ومن التعريفات أعلاه يمكن أن نستخلص الهدف من الفحص والمراجعة كما يلي[٢]: –
تحديد وعاء الضريبة بصورة علمية وعادلة.

– زيادة الإلتزام الطوعى عند دافعى الضرائب .

– تصحيح مسارالممولين من خلال الإلتزام بالنظم والقوانين والتشريعات الضريبية.

– توعية وتثقيف دافعى الضرائب بضرورة إمساك الدفاتر والمستندات حسب القانون.

–الحفاظ على التوازن بين حقوق وواجبات دافعى الضرائب من جهة والدولة والإدارة الضريبية من جهة أخرى.

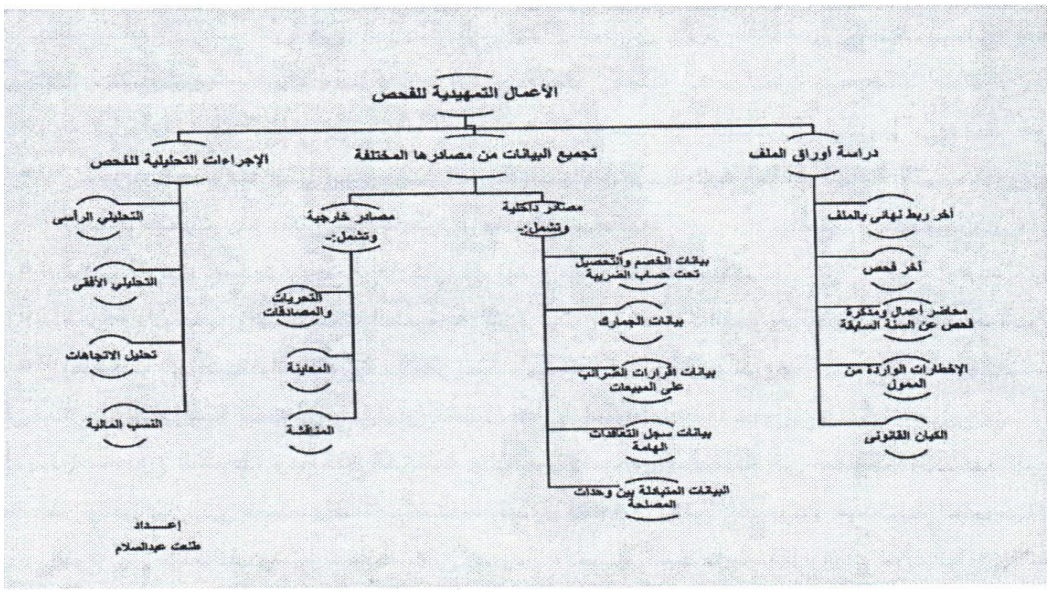
---

[٢] رؤوف عبد المنعم وآخرون، المحاسبة الضريبية (٢) كلية التجارة ، جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، ٢٠٠٧م، ص ٩٦.

-تقليل حالات التهرب واتجنب 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 و الإلتزام بمبادئ ومعاييرالمحاسبة والمراجعة الدولية، والتطبيقية من حيث إسناد عملية الفحص الضريبي إلي جماعة مؤهلين لهم المعرفة والخبرة الكافية للقيام بعملية الفحص الضريبي بكفاءة وفاعلية بدلا من إسناده إلي أفراد هم عرضة لإغراءات الممولين.

الأعمال التمهيدية للفحص الضريبي شكل (٢/١/١)



المصدر: طلعت عبد السلام ، مصلحة الضرائب المصرية ٢٠١٥م

ثانياً: أهمية الفحص الضريبى:

تكمن أهمية الفحص الضريبى فى كونه وسيلة لا غاية 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 الضريبي للمكلفين والممولين وتوعيتهم وتثقيفهم بالنظم واللوائح والقوانين والتشريعات الضريبية، ومساندة النظام الضريبى فى تحقيق أهدافه الإقتصادية والإجتماعية والسياسية[١].

يرى الباحث اهمية الفحص الضريبي التاكد من سلامة عمل ونسق منظومة النظام الضريبي ومدى الالتزم الضريبي الطوعي للممولين وفاعلية الادارة الضريبية في اكتشاف الخلل والاخطاء وادارة المخاطر في تصحيح مسار الامتثال الضريبي الطوعي السليم.

ثالثاً: 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[٢]:

١. تصحيح مسار الممولين من خلال الإلتزام بالنظم والقوانين والتشريعات الضريبية ومعايير ومبادئ المحاسبة والمراجعة الدولية.

---

[١] محمد محمود ذيب، التدقيق لأغراض الفحص الضريبي في فلسطين، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، ٢٠٠٥م، ص ٥٤.

[٢] أحمد محمود مصطفي ، المحاسبة عن ضريبة المبيعات وتأثيرها على ضريبة الدخل، رسالة ماجستير ، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٩٩٧م، ص ٩٨.

٢. التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات ومدى الإعتماد عليها للوصول إلي الأرباح أو الخسائر الحقيقية للمنشأة.

٣. التحقق من أن الدفاتر والسجلات منتظمة من حيث الشكل ومعدة وفقا للقواعد والأصول القانونية والمحاسبية التي تنظم الإحتفاظ بالقيد والدفاتر.

٤. التأكد من أن الدفاتر والسجلات تشمل كافة أنشطة الممول ، و تتضمن أرباحه الحقيقية.

٥. اكتشاف ما يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء بكافة أنواعها حسابية او كتابية.

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

٧.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 والمراجعة على المستندات والدفاتر والسجلات 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[1]:

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.

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

ج/ تعظيم الحصيلة الضر يبية عن طريق كشف المبالغ غير المعلن عنها عن طريق التلاعب وتخفيض قيم الضريبة.

يرى الباحث بأن هدف الفحص الضريبي يتمثل في التحقق من مدى الالتزام بتطبيق قواعد المحاسبة الضريبية في الامتثال الطوعي منعا للتهرب اوتجنبا في سداد الضريبة المستحقة زيادة لحصيلة الايرادات الضريبية والعدالة والمساواة في فرض الضريبة.

---

[1] جلال الشافعي، مرجع سبق ذكره، ص ٤٦.

رابعاً: مقومات الفحص الضريبي:

يقوم الفحص الضريبي علي عدة مقومات أساسية منها ،دراسة الإقرارات ومراجعتها ،والنظام المحاسبي والحسابات الختامية أو الحسابات المراجعة كما يلي[٢]:

١/ دراسة الاقرار الضريبي

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.

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[١].

يري الباحث أن الإقرار عبارة عن بيان 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.

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

---

[٢] محمد حامد عطا، الفحص الضريبي للأنشطة، الموسوعة الضريبية ، المجلد الثالث، الإسكندرية، دار الطباعة الحرة، ١٩٩٤م، ص ١٠٩.
[١] جلال الشافعي، مرجع سبق ذكره، ص ٤٨.

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 التقاط 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 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 .

٢/ 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.

٣/ 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 غيركاف ويفقد الغرض منه.

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 الغربية ، الا أن الواجب المهني الملقى علي عاتق المحاسبين والمراجعين القانونين ورغبتهم بالارتقاء بفنهم الذي يزاولونه والأمانة التي حملوها من قبل موكليهم تحتم عليهم التنسيق والإيضاح المطلوب [1].

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.

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 مدى 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

[1] محمد حامد عطا، مرجع سابق، ص ١٦.

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 التحفظ الواردبتقرير المحاسب القانوني و لابد أن يؤدي إلي إستنتاجات ضريبية إذ أن هناك التحفظات لا تتصل بالفحص الضريبي. وجدير بالذكر أنه يجب علي المأمور الفاحص قبل أن يبدأ خطوات الفحص أن يكون على دراية بانواع التحفظات.

يرى الباحث مقومات الفحص الضريبي تتمثل في:

١/الاقرارات والميزانيات والايضاحات والبيانات التفصيلية المرفقه .

٢/تقارير المراجعين الخارجين عن القوائم الماليه والسياسات المحاسبية المتبعةونظام الرقابة الداخلية.

٣/المعلومات والبيانات والمؤشرات الاحصائية والمراجعات السابقه بالملف.

٤/المسح والحصر والمعاينة الميدانية.

خامسا: 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 واجراءات 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.

تختلف أساليب الفحص الضريبي طبقاً للهدف الذي يرمى إليه الفاحص الضريبي وأهم أساليب الفحص الضريبي هي[١]:

١/ 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

[١] جلال الشافعي، مرجع سبق ذكره، ص ٥٠.

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 واستبعاد جزء منها إعتماداً إلي أنها غير مؤيدة بمستندات خارجية ، وقد أثار هذا الموضوع مشاكل كثيرة بين مصلحة الضرائب والممولين ، بل الأكثر من ذلك قيام 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 الواقعة المنشئة 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 عنه.

٢/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.

كماعرفها المعيار الدولي للمراجعة (٥٢٠)بأنهاتعني تحليل النسب والمؤشرات المهمة وبحث التقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الاخرى المرتبطة او تلك التي تنحرف

عن المبالغ المتنبأبها كما تتضمن المراجعة التحليليه دراسة العلاقات بين عناصرالمعلومات الماليه وغيرالمالية.

ويعتمد الفحص التحليلي علي ما يلي:

١/الفحص الفني:يعتمد على خبرة الفاحص في متابعة وتحليل البنود مثلا ساعات الدوران في الالات لصيانة الة.

٢/الفحص الكمي:يعتمد على تسلسل وترابط العمليات وانسجامها من خلال المقاسات والاوزان والكميات المعتمدة عالميا .

ويعتبر اسلوب الانحدار من اكثر الاساليب الاحصائية استخداما في الفحص التحليلي ويستخدم في تقييم معقولية الرصيد من خلال الربط بين الحساب متغير تابع والحساب المتغير المستقل نحو المدنيون والمبيعات.

٣/الفحص الضريبي الشامل:

يقصد باسلوب الفحص الشامل فحص جميع الاقرارت الضريبية حيث يقوم الفاحص بفحص القيود الواردة في الدفاتر والسجلات وجميع المستندات والجمع والترصيد والترحيل في ميزان المراجعة والحسابات الختاميه وقائمة المركز المالي للتحقق من ان جميع العمليات مثبتة بانتظام وانها صحيحه وان جميع الدفاتر والسجلات وماورد بها من حسابات اوبيانات سليمة وليست بها اخطاء او غش او تلاعب.[١]

يرى الباحث بأن الاسلوب المتبعة في ديوان الضرائب السودان اسلوب الفحص التحليلي والمستندي مع بعض لمشاكل في تطبيق التقدير الطوعي وعدم الالتزام الطوعي للممولين بامساك دفاتر وسجلات محاسبية منتظمة مختومة من ديوان الضرائب واستغلال الممولين ثغرات وضعف التشريع الضريبي وعدم كفاءة وفاعلية النظام الضريبي للتهرب والتجنب من سداد الضريبة المستحقة بطريقة صحيحة وسليمة.

---

[١] - جلال الشافعي ،مرجع سابق ،ص٧

في الاسلوب المستندي يطالب الممولين بالبنود التي بها تاكيدات مستنديه مثل شهادة الجمارك للوارد والصارد والعقودات مع الجهات الحكوميه والخاصه.

وفي الاسلوب التحليلي تستخدم موشرات الاداء النمو الاقتصادي للدولة والتغير في اسعار الصرف والتضخم.

تحليل قرائن الادلة والاثبات عن صحة الارقام مع الانشطة المماثلة وتحقيقه مع الواقع.

استخدام الاستنتاجات المنطقية والبديهية لي قدرة ةوقوة بعض البنود في الربط في صحة الارقام.

دهاء وفطن وخبرة الفاحص في تحليل معلومات المسح والمعاينة الميدانية لي بعض البنود والربط عن صحة الارقام .

تحليل وعقد المقارنات لي بعض بيانات البنود الموجود بالملف راسيا وافقيا واستخدام الا ساليب الاحصائية .

المبحث الثاني

المخاطر الضريبية حسب المصادر

يستخدم مفهوم إدارة المخاطر كاليه فعالة لأغراض الفحص الضريبي من خلالها يمكن تصنيف وحصر المخاطرالضريبية المتعلقة بأطراف العملية الضريبية حسب المصدر كما يلي[١] :

أولاً: مخاطر مصادرها دافع الضريبة :

دافع الضريبة هو المسؤول والمكلف باداء الضريبة سواء أكان منتجاً صناعياً او تاجراً او مؤدياً لخدمة شرطية ان يبلغ رقم اعماله حد التسجيل ، وكذلك كل مستورد لسلعه او خدمة خاضعه للضريبة حتى ولو لم يكن مقصوداً من عمله تحقيق الربح مهما كان رقم اعماله [٢].

تعد المخاطر الضريبية التي مصدرها الممولين مخاطر تشريعية وتتمثل في مخاطر عدم الامتثال نتيجة لعدم قيامهم بواجباتهم ومسؤولياتهم ومخالفاتهم الصريحة للقوانين والتشريعات الضريبية في ظل متطلبات وشروط نظام التقدير الذاتي .

ثانياً: مخاطر تشريعية وتتمثل في :-

١- مخاطر الامتثال:

أ. مخاطر عدم التسجيل

ب. عدم تقديم الاقرارات الضريبية في مواعيدها المقرره

ج. تقديم اقرارات خالية.

---

[١] د. احمد الضي ،عبد الله ، توحيد وتوثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور إدارة المخاطر والإلتزام الطوعي، مجلة دراسات حوض النيل ، العدد ٢١ جامعة النيلني، ٢٠١٥مص ١٣٠-١٣١.

(٢) قانون الضريبة على القيمة المضافة ١٩٩٩م ص٣.

د. مخاطر الافصاح.

هـ. عدم امساك الدفاتر والسجلات المحاسبية.

و. تقديم خسائر بالاقرارات .

ز. عدم تقديم الحسابات المراجعة.

ح. التأخير في دفع الضريبة المستحقة واجبة السداد.

ط. التهرب والتجنب الضريبي.

ي. حجم العمل او الملف.

ك. الكيان القانوني.

ل. تعدد الفروع.

م. فروع الفحص السابقة.

ن. الإعفاءات.

س. ارصدة دائنة متكررة.

ع. تقديم طلبات إسترداد.

ثالثا:مخاطر مستوي النشاط :

وتم تقسمها حسب النشاط الى الاتي [١] :

١. نشاط قيد التصفية

٢. تجميد النشاط او التوقف

٣. نشاط لم يتم فحصة ومراجعته

٤. نشاط جديد او حديث

---

[١] د. جورج معراوي ،مخاطر الالتزام الضريبي ، معهد الضرائب للتدريب ،السودان ٢٠١٣م.

٥. فض الشراكة .

رابعاً: مخاطر العمليات الدولية :-

وتنقسم هذه المخاطر الى الاتي :

١. مخاطر التصدير
٢. مخاطر الاستيراد
٣. نشاط فرع لشركة أجنبية
٤. الشراء من تابعه لشركة اجنبية .

أ/ مخاطر رقم الأعمال :-

ان رقم الاعمال في حد ذاته يعتبر مؤشراً لاحتمال وجود مخاطر من حيث حجمة ولذلك يتم تقسيمه الى درجات حسب النشاط حيث توجد علاقة طردية بين حجم الايرادات ودرجة المخاطر ، فكلما زاد حجم الايرادات زادت درجة الخطر .

ب/ مخاطر تخطيط الملفات العاملة:

- **الملفات المساهمة في الربط الضريبي :**

وذلك من خلال تحديد نسب الملفات المساهمة في الربط الفعلي الى اجمالي الملفات الكلية وذلك لمعرفة الاتي :-

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

- إجمالي عدد الملفات المساهمة في الربط الفعلي / اجمالي عدد الملفات الكلية ×١٠٠%.

- نسب رقم الاعمال للملفات المساهمة في الربط الفعلي حسب القطاعات الاقتصادية .
- إجمالي رقم أعمال المساهمة في الربط الفعلي / إجمالي رقم الاعمال للملفات الكلية ×١٠٠%.

سابعاً: مخاطر تخطيط القطاعات:

١/ من حيث عدد الملفات

- عدد الملفات الكبيره المساهمة في القطاع التجاري / إجمالي عدد الملفات الكلية ×١٠٠%.
- عدد الملفات المتوسطة المساهمة في القطاع الخدمي/ إجمالي عدد الملفات الكلية ١٠٠%.
- عدد الملفات الصغيرة المساهمة في القطاع الصناعي / إجمالي عدد الملفات الكلية ١٠٠%.

٢/ من حيث رقم الأعمال او الإيرادات :

- رقم اعمال الملفات الكبيرة المساهمة في القطاع التجاري/ غجمالي رقم أعمال الملفات الكلية ×١٠٠%.
- رقم اعمال الملفات المتوسطة المساهمة في القطاع الخدمي/ إجمالي رقم اعمال الملفات الكلية×١٠٠% .
- رقم اعمال الملفات الصغيرة المساهمة في القطاع الصناعي/ إجمالي رقم اعمال الملفات الكلية ×١٠٠% .

٣/ تحليل بعض الانشطة ذات المخاطر العالية :

وذلك لمعرفة مساهمتها في تحقيق الربط الفعلي كما يلي :

أ/ الإتصالات :

- إجمالي عدد ملفات نشاط الاتصالات /اجمالي عدد الملفات الكلية×١٠٠%
- غجمالي رقم اعمال لنشاط الاتصالات المساهمة في الربط الفعلي/ إجمالي رقم الاعمال للملفات الكلية (التحصيل الفعلي) ×١٠٠%.

ب/ البترول :

- إجمالي عدد الملفات لنشاط البترول / إجمالي عدد الملفات الكلية ×١٠٠%
- إجمالي رقم أعمال لنشاط البترول المساهمة في الربط الفعلي/ اجمالي رقم الاعمال للملفات الكلية (التحصيل الفعلي) ×١٠٠%.

جـ/ البنوك:

- عجمالي عدد الملفات لنشاط البنوك/ إجمالي عدد الملفات الكلية×١٠٠%
- إجمالي رقم اعمال لنشاط البنوك المساهمة في الربط الفعلي / اجمالي رقم الاعمال للملفات الكلية (التحصيل الفعلي)×١٠٠%.

٤/ إختيار حالات الفحص حسب معايير (مخاطر الإمتثال):

بعد تخطيط وتحليل الملفات وتصنيفها الى عاملة وغير عاملة ومساهمة وغير مساهمة تاتي بعدها عملية إختيار الملفات المرشحة للفحص وذلك بمقابلة الطاقة المتاحة للفاحصين في صورة ساعات عمل متاحة مع اكبر قدر ممكن من الملفات

الاكثر خطورة (ساعات عمل مطلوبة) حسب المعايير التي تحدد مؤشرات الخط المرتبطة بالممولين التي تم تناولها اعلاه وإدارة مخاطرها بسهولة ويسر من خلال برامج الفحص الفعال الجاهزه الكترونياً (data– mining) وذلك بعد تزويدها بالمعايير والخصائص المطلوبة لأختيار الملفات لأغراض الفحص الضريبي وذلك لضمان جودة فحصها ومراجعتها[1].

٥/ وضع المعايير :

يتم وضع المعايير لاغراض إختيار حالات الفحص على ضوء تحليل مخاطر الاستراتيجية والتشغيلية كما يلي :-

أ.مخاطر تشريعية (تشغيلية)

ب.مخاطر الفحص والمراجعة

يرى الباحث من ان الهدف من تخطيط وتحليل الماطر الضريبية عن طريق استخدام التحليل المالي لأغراض الفحص الضريبي لمعرفة النسبة الفعلية للملفات المساهمة في الربط الفعلي للضريبي للملفات وفقاً لأوزنها النسبية لكشف إنحرافاتها وتقصي اسبابها ومعالجتها لاغراض اتخاذ القرارات الرشيدة من واقع سجل المخاطر وفقاً لمعايير عدم الامتثال لضمان جودة الفحص الضريبي وخفض المخاطر الى ادنى مستوياتها.

ويعد هذا التصنيف بهذه الكيفية مناسباً واكثر ملائمة من غيره للفحص والمراجعة وفقاً لمخاطر الامتثالمع مراعاة الاهمية النسبية للعناصر محل الفحص والمراجعة ، الامر الذي يؤدي الى جعل خطر الايرادات الضريبية تحت السيطره ، وينعكس ذلك ايجاباً على زيادة الحصيلة الضريبية للدوله .

---

[1] احمد الضي عبد الله ، مرجع سابق ، ص ١٣١

ثامناً : مخاطر مصدرها الإدارة الضريبية :-

ان حوكمة الإدارة الضريبية يساعد على إضفاء قيمة مضافة الا وهي كفاءة وفاعلية الادارة الضريبية بما يحقق الاهداف المنشودة والمخطط لها بسهولة ويحد من المخاطر الضريبية من خلال المفاهيم الاساسية لمفهوم الحوكمة وادواتها ومعايير العلمية متمثلة في الشفافية والإفصاح والمساءلة وفقاً لنظامالضبط الداخلي بهدف السيطره على المخاطر في حدها الادنى وفقاً للتشريع الضريبي .

فيما يلي أهم المخاطر التي مصدرها الاداره الضريبية والمتمثلة في عدم قيامها بمهامها الاساسية بالكفاءة الفاعلية المطلوبتين لتحقيق الاهداف المرجوه منها وهي كما يلي :-

١.مخاطر التشريع الضريبي :

يتطلب التشريع الضريبي الى مواكبة التطورات والتغيرات المتسارعة التي شهدها العالم في مطلع الألفية الثالثة وخاصة بعد تبني نظام التقدير الذاتي الذي اصبح منحة عالمياً لمعظم دول العالم لتوسيع مواعين الايرادات الضريبية فالقوانين والتشريعات الضريبية في حوجة ماسة الى تعديل جزري تطويرها وإصلاحها خاصة عند الانتقال التدريجي من نظام التقدير الاداري الى نظام التقدير الذاتي وحوسبتة وفقاً لمتطلباتة وشروطة ومزاياة الخاصة به حتى يعمل بالكفاءة والفاعلية.

٢.مخاطر العنصر البشري :

يعتبر العنصر البشري سر نجاح أي مؤسسة خاصة او علامة فألامر يتطلب تدريب وتأهيل الفاحص او المراجع علمياً وعملياً هو الذي يقوم بالتخطيط والتنظيم والتنفيذ بهدف الوصول الى تحقيق الاهداف ، ولهذه الاسباب يجب ان تتوافر في المراجع صفات محددة

بدونها لايمكن انجاز الهدف الحقيقي والمطلوب وفقاً للمعيار الدولي للمراجعة (٩١٠) في الفقرة الرابعة .

٣. المخاطر العابرة للحدود :

تبرز هذه المخاطر عندما تعجز الادارة الضريبية من اصلاح وتطوير القوانين والتشريعات الضريبية لتواكب متطلبات العولمة التي لاتعرف الحدود بين الدول التي تستخدم التخطيط الضريبي الجائر من قبل الشركات متعدده الجنسيات والعابرة للقارات للتجنب والتهرب الضريبي حيث تستغل تلك الدول الثغرات القانونية لتقليل خسائرها الى ادنى مستوياتها ، علية اصدرت منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي لمجموعة العشرين تقريراً حول المخاطر الضريبية العابرة للحدود والخاص بالشركات متعددة الجنسيات وهذه الشركات تستخدم التخطيط الضريبي الجائر الذي يمكنها من استراتجيات التجنب الضريبي من خلال الثغرات او الفجوات في القوانين والتشريعات الضريبية بما يسمى تآكل القاعدة الضريبية وتحويل الارباح من مناطق الخطر العالي الى المناطق الاقل خطورة ، حيث وضعت المنظمة إطار عام لمكافحة التجنب والتهرب الضريبي ، من قبل تلك الشركات ، حيث عقدت مجموعة العشرين (country By country Reports) إتفاقية دولية سمح بموجبها بتادل ونشر معلومات تقارير تلك الدول العابرة القارات وفروعها المختلفة من خلال الخطة العملية لتأكد القاعدة الضريبية وتحويل الأرباح بهدف مكفاحة التجنب الضريبي وتبين تلك التقارير إستثمارات الشركات متعدده الجنسيلت كما تستخدم التقارير كآلية لإكتشاف مخاطر السعر التحويلي

٤. مخاطر عدم توحيد إجراءات الفحص والمراجعة :

ان توحيد إجراءات الفحص الضريبي المبني على اساس المخاطر ويهدف الى اكتشاف خطر التطبيق اثناء عملية الفحص والمراجعة وفقاً للنظم واللوائح والتشريعات الضريبية ومبادئ ومعايير المحاسبة والمراجعة الدولية ،كما يهدف ايضاص على ضمان لعدم اختلاف نتائج الفحص والتقدير من مفتش لاخر وذلك لتحقيق الاتي[١]:

- زيادة الايرادات الضريبية .
- زيادة الامتثال الطوعي .
- ضمان توحيد تطبيق القوانين والتشريعات الضريبية.
- المساعدة في حوسبة النظام الضريبي.

تاسعاً :مخاطر الفحص والمراجعة :

عادة مايستخدم الفحص التحليلي وأساليب الاحصاء الحديثة كوسيلة فعالة لتحديد مخاطر الفحص والمراجعة وذلك خلال مؤشرات الاداء المالي :

وهي مخاطر يتم التوصل إليها من خلال دراسة وتحليل سلوك الممولين لنتائج الفحص السابقة في مراحل تخطيط وتنفيذ عملية الفحص والمراجعة[٢].

أولا: الفحص التحليلي :

يعد الفحص التحليلي من اكثر الادوات المستخدمة من قبل المراجعوذلك لكونها تساعد في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة والهامة تسبياً ، وذلك باقل التكاليف وبالتالي يستطيع المراجع تحقيق الكفاءة في اداء عملية المراجعة .

احمد الضي ، مرجع سابق ، ص١٤٦

[١] أحمد الضي عبد الله عثمان، الفحص الضريبي المتقدم المبني على إدارة المخاطر، جي تاون لخدمات الكمبيوتر، الطبعة الأولي، ٢٠٢٠م، ص ١٩٩.

ونظراً لأهمية هذا الموضوع وانتشار إستخدامه في عمليات من قبل المراجعة تم تناول هذا الموضوع في بعض المراجعة رقم (٢٣) وجدت انها تدور حول ستة محاور رئيسية في تناولها للمراجعة التحليلية وهي كما يلي:-

أسباب إستخدام الفحص التحليلي :

ان أهم أسباب إستخدام الفحص التحليلي ترجع الى مساعدة المراجع في النواحي التالية:

- المساعدة في فهم طبيعة اعمال العميل او الممول وتحديد مناطق الخطوره العالية المحتملة وغير المحتملة .
- المساعدة في تقدير قدرة الشركة والاستثمار .
- تساعد في التعرف على مجالات الاخطاء المحتملة في القوائم المالية
- تقليل الاختبارات التفصيلية .
- تخفيض تكلفة اداء عملية المراجعة حيث يعتبر أرخص انواع الاختبارات تكلفة.

ثانياً: مراحل المراجعة التي تستخدم فيها الفحص التحليلي :

يمكن للمراجع ان يستخدم اسلوب الفحص التحليلي في أي مرحلة من المراجعة التالية:-

أ/ مرحلة التخطيط: وذلك لمعرفة طبيعة نشاط العميل او الممول ونظام الرقابة الداخلية وكذلك التعرف على مناطق الخطوره المحتملة وغير المحتملة .

ب/ مرحلة الفحص : وذلك للتحقق من بعض بنود القوائم المالية ذات العلاقة المتداخلة اثناء تنفيذ عملية المراجعة .

ج/ في نهاية عملية المراجعة : وذلك للتاكد من تجميع الأدلة الكافية التي تتفق مع المعلومات المالية المجتمعه بالنسبة للمنشأة وتقويم كفاية الافصاح في القوائم المالية.

ثالثاً: اساليب الفحص التحليلي :

يمكن استخدام الاجراءات التحليلية عن طريق استخدام النوعين التالين :

١/ التحليل الافقي والرأسي (اسلوب مقارنة البيانات):

يعتبر اختيار واستخدام الاجراءات التحليلية الملائمة اهم خطوة نحو التطبيق السليم لهذا الاسلوب الذي يعتمد على مقارنة القوائم المالية الخاصة بفترات سابقة لأكثر من فترة مالية .

ويهدف الفاحص الضريبي الى التحقق من نتائج نشاط المنشأه ولتحقيق ذلك يتعين علية القيام بتحليل ودراسة الارقام الواردة بقوائم النتيجة وقائمة المركز المالي .

يلاحظ الباحث ان الفحص التحليلي يركز على فحص البنود الاكثر خطورة كمؤشرات من واقع القوائم المالية او التقرير المالية التي يعول عليها لأغراض الفحص الضريبي وباقل تكلفة اختبار لكشف الاخطاء والتلاعب وحالات الغش كما يهدف الى تحقيق الاهداف الضريبية التالية :

- زيادة الإيرادات الضريبية
- زيادة الامتثال الطوعي
- تحقيق العدالة الضريبية

خامساً: تحديد الاخطار المتعلقة بالفحص والمراجعة :-

تعتبر دراسة اخطار المراجعة من الدراسات المهمة لمراجع الحسابات لأنها ذات علاقة وثيقة مع دراسة الاهمية النسبية . وتأتي اهمية هذه الدراسة للمخاطر عند بدء التخطيط لعملية الجراحة لتقدير حجم ونوع دليل الاثبات اللازم الحصول علية لتدعيم رأي المراجع على البيانات المالية الظاهرة في القوائم المالية . ويجب التفرقة بين انواع الاخطار التالية قبل البدء في شرح خطر المراجعة وهي[1]:

١-فشل الأعمال :

ان فشل المشروع التجاري يتحقق عندما لايقدر المشروع كوحدة معنوية بدفع المستحقات المترتبة علية لكل الفئات الدائنة ، او مقابلة طلبات المستشرين ، او حدوث ظروف اقتصادية كبيرة تؤثر على قدرة المشروع بأستمرار ، مثل الركود الاقتصادي (Recession) وكذلك لضعف الادارة وشدة المنافسة .

٢-فشل المراجعة :

وهو عندما يصدر تقريراً خاطئاً (Erroneous audit opinion) عن صحة وعدالة الحسابات الختامية ، وليس وفقاً للاصول العلمية لمراجعة الحسابات (GAAS) وهو مايسمى بخرق العناية المهنية المطلوبة(Breach 0f professional due care) معتمداً على المساعدين دون متابعة شخصية من المدقق الرئيسي .

٣-ادارة خطر الفحص :-

---

[1] ارزاقايوب محمد واخرون ، مرجع سابق ص ١٣٢- ١٣٨

المراحل الواجب اتباعها لتخطيط وتحليل المخاطر الضريبية بهدف تحديد وادارة مخاطر الفحص الضريبي وذلك لمعرفة مساهمة الملفات الضريبية في تحقيق ربط الموازنة كما يلي[١]:

سادسًا: إدارة الخطر الضريبي في مرحلة التخطيط :-

تتمثل منهجية ادارة الخطر في مرحلة التخطيط على النحو التالي :-

١. وضع ضوابط الاختيار للعينة ممثلة تتضمن كافة فئات المجتمع الضريبي لاقرارات الممولين (كبار ، متوسط ، صغار).
٢. تحديد مؤشرات الخطر التي تتضمن نواحي عدم الالتزام الخاصة بالممولين.
٣. تحديد مجموع الدرجات المخصص لمؤشرات الخطر.
٤. وضع الاوزان النسبية لمؤشرات الخطر لتي تعبر عن نواحي عدم الالتزام الخاصة بالممولين.
٥. تحديد درجة الخطورة لكل المنشآت المرشحة للفحص من خلال الضرب عدد الدرجات الخاصة بكل مؤشر في درجة الاهمية النسبية.
٦. ترتيب المنشآت حسب خطورتها وفئتها .
٧. تحديد قوة الفحص المتاحة من خلال ترجمتها الى ساعات عمل متاحة .

يرى الباحث انتهاج الدولة وديوان الضرائب لعدد من السياسات والاليات لزيادة الحصيلة الضريبية تحقيقا للكفاءة والفاعلية للحد من مخاطر الضريبية في كافة اوجة اركان المنظومة الضريبية من جانب الدولة انطلاق مشروع الحوسبة للعمل الضريبي والربط الشبكي ورفع تاهيل وكفاءة ديوان المراجع القومي في المسألة والمحاسبة في

[٢] جمهورية مصر ، مصلحة الضرائب المصرية ، استخدام ادارة المخاطر كمدخل الفحص الضريبي ، دورة تدريبية ٢٠١٥م

الانحرافات ومحاربة الفساد وسرعة فصل السلطة القضائية في المسائل الجنائية للاحكام والدوعاي الضريبية تحقيقا للعدالة والمساواة.

في جانب الادارة الضريبية انشاء ادارات مختصصة في ادارة المخاطر في كافة مراحل العملية الضريبية ومتابعة سير تصحيح المسار والعمل الضريبي انفاذ للمبادئ والاليات للحوكمة الضريبية وحوسبة العمليات الضريبية الربط الشبكي تمشيا مع الحكومة الالكترونية وتكوين ادارات متخصصة منفصلة كالاتي:

١. ادارة المخاطر.
٢. ادارة التفتيش والرقابة.
٣. ادارة مكافحة التهرب.
٤. ادارة التدريب.
٥. ادارة خدمات الممولين والمكلفين.
٦. ادارة الجودة الشاملة.

ذلك من خلال العمل في منظومة موحدة ومتكاملة تعمل مع بعضها البعض في جعل الاخطار المتعلقة بالعمل الضريبي في ادني متسوياته والا يتعدي ٢% تحقيقا للعدالة والمساواة الاجتماعية و الكفاءة والفاعلية والجودة الشاملة وزيادة للحصيلة الضريبية للدولة والرفاهية والتنمية الاقصادية المنشودة.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

يتناول الباحث في هذا الفصل إجراءات الدراسة الميدانية وذلك من خلال مبحثين هما:

المبحث الأول: نبذة تعريفية عن ديوان الضرائب السوداني

المبحث الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية

المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

المبحث الاول

نبذة تعريفية عن ديوان الضرائب

ديوان الضرائب من أهم المؤسسات الإيرادية للدولة ، وقد بدأ كقسم صغير بوزارة المالية ليقوم بأعباء ضريبة الدخل المتمثلة في أرباح الأعمال للشركات والأفراد .

- منذ ١٩٦٧م بدأت انطلاقة الديوان وتم فتح فروع في مدني وبور تسودان وفي العام ١٩٧٠م حدثت طفرة بافتتاح عشرة مكاتب في المدن الكبرى وتولت مصلحة الضرائب منذ ذلك الحين إدارة جميع النشاط الضريبي.
- صدر قانون ضريبة الدخل في العام١٩٧١م وفي العام ١٩٨٤م تم إضافة عبء إدارة الزكاة إلى الضرائب ليُصبح اسمه ديوان الزكاة والضرائب.
- وفي العام ١٩٨٦م تم فصل الزكاة وأصبح ديوان الضرائب ديواناً مستقلاً يتبع مباشرة لوزير المالية ولم يقف التطور عند ذلك بل شمل كل الجوانب الإدارية والفنية وتم تشكيل لجان للإصلاح الضريبي في الأعوام ١٩٨٣ ، ١٩٨٦ ، ١٩٩٤ ، ٢٠٠٦ ، ٢٠١٥م لتطوير الجوانب الفنية والإدارية .
- شهدت مسيرة الديوان خلال ربع القرن الماضي العديد من الإصلاحات الضريبية وأهمها تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة في العام ٢٠٠٠م كأكبر إصلاح ضريبي في السودان والذي بدأ بفئة موحدة ١٠% ، وفى العام ٢٠٠٧م عُدلت إلى ١٢% ، ثم عُدلت في العام ٢٠٠٨م إلى ١٥% والاتصالات ٢٠% ، وفي العام ٢٠١٢م عُدلت إلى ١٧% والاتصالات ٣٠% ، وفي العام ٢٠١٥م عدلت إلى ٣٠% للسجائر والتبغ .. وكان لتطبيقها أثر بالغ وكبير في زيادة الإيرادات الضريبية([1])
- لم تقف مسيرة التطور عند هذا الحد حيث أن الديوان يشهد تقدماً ملموساً يوماً بعد يوم فقد تم افتتاح عدد (٨) مراكز ضريبية موحدة (اتحادية) ابتداءً من العام ٢٠٠٤م للعمل

[1] ديوان الضرائب ، مرشد العاملين بديوان الضرائب ، أكتوبر ١٩٩٥م.

بنظام النافذة الواحدة ، ومن ثم نقل التجربة إلى الولايات بإنشاء مراكز ضريبية (ولائية) لكبار الممولين بولايات الجزيرة والبحر الأحمر والنيل الأبيض ومراكز بضرائب ولاية الخرطوم (أمدرمان ، الخرطوم ، وبحري) .

- واستمرت عمليات الإصلاح والتطوير بعد تشكيل لجنة الإصلاح الضريبي في العام ٢٠٠٦م حيثُ تم تنفيذ العديد من التوصيات و أهمها تطبيق نظام التقدير الذاتي .
- ومن ثم تشكيل لجنة للإصلاح الضريبي والجمركي في العام ٢٠١٤ وأوصت بالعديد من التوصيات المتعلقة بتطوير العمل الضريبي .

الرسالة:

نحو أداء ضريبي متميز ومتطور يحقق الالتزام الطوعي للمجتمع الضريبي ويسهم في تحقيق أهداف الدولة وشركاء الديوان بفاعلية وعدالة.

الرؤية:

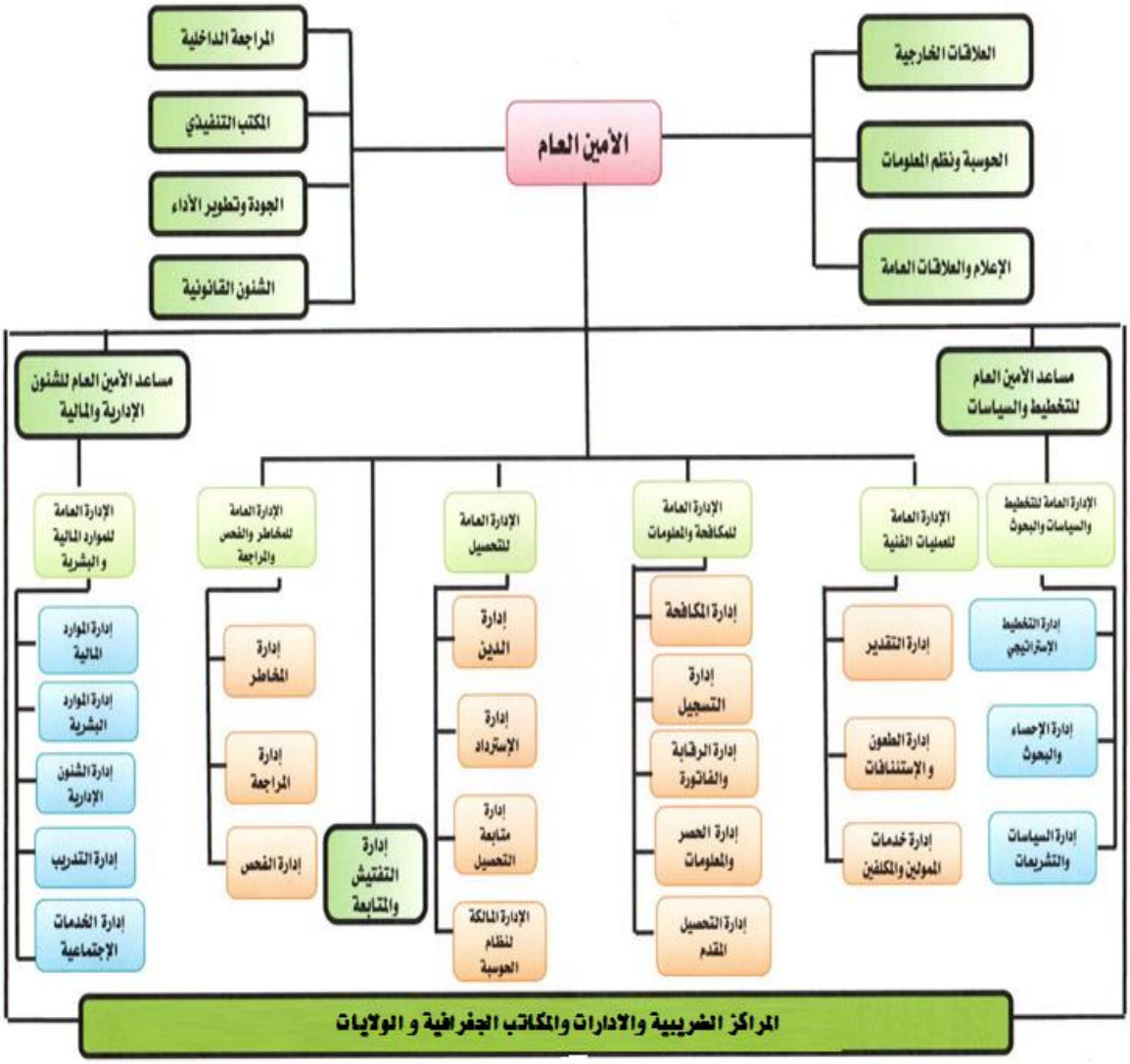
إدارة ضريبية متطورة تعمل بكفاءة وفعالية متميزة لتحقيق أداء كمي ونوعي يواكب الأنظمة الضريبية الحديثة ويراعي مبادئ الجودة الشاملة بتقديم خدمات متميزة للممولين بدرجة عالية من الاحتراف والمهنية والعمل بمبادئ العدالة والشفافية وتحظي بتقدير وإحترام المجتمع من خلال منظومة ضريبية متكاملة لخلق مجتمع ضريبي واعي وملتزم بهدف تحقيق الاستقرار المالي والنمو الاقتصادي بما يسهم في تطوير أنظمة العمل وتبسيط الإجراءات بغرض التحسين المستمر لتعظيم الإيرادات وإرضاء المتعاملين وتحقيق الامتثال الطوعي والاستقرار الاقتصادي والاجتماعي.

الأهداف:

- حوسبة الإجراءات والعمليات الضريبية
- توسيع المظلة الضريبية وتقليل الفاقد الضريبي
- بناء شراكات ذكية مع إتحاد أصحاب العمل السوداني والاتحادات المهنية لتحقيق مستوى عالٍ من العدالة الضريبية

- نشر ثقافة الالتزام الطوعي لدى الممولين.
- زيادة الإيرادات الضريبية للوفاء بالالتزامات الحكومية بتوسيع المظلة الضريبية وتقليل تكلفة التحصيل.
- تحسين إنفاذ القوانين وقواعد العمل.
- تحسين مستوى التشغيل والمعالجة الالكترونية للإقرارات والبيانات.
- بناء قاعدة معلومات قوية وآمنه وسهلة الوصول لها بين الإدارات الضريبية المختلفة ، وتحسين الإشراف والرقابة على العمليات الأساسية للضرائب تطبيق نظام الفوترة الإلكترونية .
- تبسيط الإجراءات وتقديم خدمات ضريبية متميزة عبر النافذة الواحدة بأدنى تكلفة ممكنة من حيث الوقت والجهد بتسريع عملية حوسبة الديوان وإكمال الربط الشبكي داخل الديوان ومع الجهات ذات الصلة.
- تحسين مستوى الخدمة المقدمة للممولين وتيسير أسلوب تقديم الإقرارات عبر الخدمة والسداد والاستعلام الإلكتروني.
- الحد من النزاعات بين دافعي الضرائب والديوان من خلال تعميم نظام التقدير الذاتي وبناء قاعدة بيانات متينة وآمنه.

شكل رقم (١/١/٣) يوضح الهيكل التنظيمي لديوان الضرائب



المصدر: ديوان الضرائب ، مرشد العاملين بديوان الضرائب ، أكتوبر ٢٠١٨م

المبحث الثاني

إجراءات الدراسة الميدانية

يشتمل هذا المبحث على الخطوات والإجراءات التى تم اتباعها في تنفيذ الدراسة الميدانية، ويشمل ذلك تحديد مجتمع وعينة الدراسة، تصميم أداة الدراسة، وإجراء اختبارات الثبات والصدق لهذه الأداة للتأكد من صلاحيتها و الاساليب الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج، وذلك على النحو التالي:

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بموضوع الدراسة، ويتكون المجتمع الأساسي للدراسة من: الإداريين و الموظفين بديوان الضرائب.

تمَّ اختيار مفردات عينة البحث بطريقة العينة (العشوائية) وهى إحدى العينات الاحتمالية التي يختارها الباحث للحصول على آراء أو معلومات محددة من أفرد مجتمع الدراسة، وقد تم توزيع عدد (٧٠) استبانة وتم استرجاع (٧٠) استبانة ليتم استخدامها في التحليل بنسبة استرجاع بلغت (١٠٠)%.

ثانياً: تصميم أداة الدراسة:

أداة الدراسة عبارة عن الوسيلة التي يستخدمها الباحث في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة،وهنالك العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات، وقد اعتمدت هذه الدراسة على وسيله الاستبانة كأداة رئيسية للحصول على البيانات والمعلومات اللازمة، وتعرف الاستبانة بأنها (أداة من أدوات البحث تتألف من مجموعة من المفردات مصحوبة بجميع الإجابات الممكنة عنها، أو بفراغ للإجابة عندما تتطلب إجابة مكتوبة، وعلى الفرد أن يحدد ما يراه أو ينطبق عليه فيها، أو يعتقد أنها الإجابة الصحيحة على كل مفردة من المفردات، أو أن يكتب في الفراغ المحدد ما يعتقده أو يراه أو يشعر به تجاه ما تقيسه هذه المفردات).

هذا وجاء اعتماد الدراسة على الاستبانة لمزاياها المتعددة المتمثلة في الآتي:

١. إمكانية تطبيقها للحصول على معلومات عن عدد من الأفراد.

٢. قلة تكلفتها وسهولة تطبيقها.

٣. سهولة وضع الأسئلة وتركيب ألفاظها وعباراتها.

٤. توفّر وقت المستجيب وتعطيه فرصة التفكير.

٥. يشعر المجيبون عنها بالحرية في التعبير عن آراء يخشون عدم موافقة الآخرين عليها.

تحقيقا" لهذا الهدف تم تصميم استمارة تهدف إلى معرفة رأى أفراد العينة حول موضوع البحث(**الحوكمة الضريبية وأثرها على التحاسب الضريبي**).وتتكون الاستمارة من قسمين:

القسم الأول:

ويشتمل على البيانات الخاصة بأفراد عينة الدراسة: وهى البيانات الشخصية المتعلقة بوصف عينة الدراسة وهى:

١. المؤهل العلمي.

٢. التخصص العلمي.

٣. المسمي الوظيفي.

٤. سنوات الخبرة.

القسم الثاني:

ويشمل عبارات الدراسة الأساسية: وهى المحاور التي من خلالها يتم التعرف على فروض الدراسة، ويشتمل هذا القسم على عدد (٢٢) عبارة تمثل محاور الدراسة وفقاً لما يلي:

المحور الاول: يقيس المتغير المستقل: (الحوكمة الضريبية)، ويتكون من أربعة أبعاد (مبدأ ضمان حقوق الممولين / مبدأ التوازن بين أصحاب المصالح/ مبدأ الإفصاح والشفافية)، (٢٨ عبارة).

المحور الثاني: يقيس المتغير التابع: (التحاسب الضريبي)، (ويتكون من ٧ عبارات).

ثالثاً– مقياس الدراسة.

تم قياس درجة الاستجابات المحتملة على الفقرات إلى تدرج خماسي حسب مقياس ليكرت الخماسى (Likart Scale)، فى توزيع اوزان اجابات أفراد العينة والذى يتوزع من أعلى وزن له وقد اعطيت له (٥) درجات ممثلة فى حقل الاجابة (أوافق بشدة) إلى أدنى وزن له والذى اعطى له (١) درجة واحدة وتمثل فى حقل الاجابة (لا أوافق بشدة) وبينهما ثلاثه اوزان،وقد كان الغرض من ذلك

هو اتاحة المجال أمام أفراد العينة لاختيار الاجابه الدقيقة حسب تقدير أفراد العينة. كما هو موضح في جدول رقم (٣/١/١).

الجدول (٣/١/١) مقياس درجة الموافقة

درجة الموافقة	الوزن النسبي	الوسط المرجح	النسبة المئوية	الدلالة الإحصائية
موافق جداً	٥	٤.٢٠ الى ٥	اكبر من٨٠%	درجة موافقة عالية جداً
موافق	٤	٣.٤٠ الى ٤.١٩	٧٠-٨٠%	درجة موافقة عالية
محايد	٣	٢.٦٠ الى ٣.٣٩	٥٠-٦٩%	درجة موافقة متوسطة
غير أوافق	٢	١.٨٠ الى ٢.٥٩	٢٠-٤٩%	درجة موافقة منخفضة
غير موافق جداً	١	١ الى ١.٧٩	أقل من ٢٠%	درجة موافقة منخفضة جداً

المصدر: إعداد الباحث، ٢٠٢١.

عليه فإن الوسط الفرضي للدراسة يصبح على النحو التالي:

الدرجة الكلية للمقياس هي مجموع درجات المفردة على العبارات (٥+٤+٣+٢+١)/ ٥.=(١٥/٥) =٣) وهو يمثل الوسط الفرضي للدراسة وعليه إذا زاد متوسط العبارة عن الوسط الفرضي (٣) دلّ ذلك على موافقة أفراد العينة على العبارة.

رابعاً- تقييم أدوات القياس:

يقصد بصدق أو صلاحية أداة القياس قدرة الأداة على قياس ماصممت من أجله وبناء على نظرية القياس الصحيح تعنى خلو الأداة من أخطاء القياس سواء كانت عشوائية أو منتظمة ويتم ذلك من خلال اختبار كل من الصدق الظاهري لاختبار صدق المحتوى والاتساق الداخلي باستخدام اختبار (ألفا كرنباخ).

وفيما يلي نتائج التحليل للمقاييس المستخدمة في الدراسة:

(١) اختبار صدق محتوى المقياس

تم إجراء اختبار صدق المحتوى لعبارات محاور الدراسة من خلال تقييم صلاحية المفهوم التي قد ترجع إما إلى اختلاف المعاني وفقاً لثقافة المجتمع أو نتيجة لترجمة المقاييس من لغة إلى أخرى، وبداية تم عرض عبارات المقاييس على عدد من المحكمين المختصين في موضوع الدراسة ، وقد تم تحليل مضامين عبارات المقاييس وتحديد مدى التوافق بين عبارات كل مقياس والهدف منه، ووفقا" لرأيهم تم قبول وتعديل بعض عبارات المقاييس، واستمرت عملية اختبار الصدق الظاهري بعد ذلك حيث تم اختبار المقاييس باستخدام عينة استطلاعية بسيطة، وتم اختبار مدى فهمهم لأسئلة المقاييس وقد أكدوا في ضوء فهمهم ضرورة استبعاد بعض العبارات التي سبق أن حددها الخبراء لصعوبة فهمهم لها، وبعد استعادة الاستبيان من المحكّمين تم إجراء التعديلات التي اقترحت على (الباحث)، وبذلك تمَّ تصميم الاستبانة في صورتها النهائية .

(٢) اختبار الثبات والصدق الداخلي:

(أ) اختبار الثبات:

يقصد بالثبات (إستقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج باحتمال مساوٍ لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة). ويستخدم لقياس الثبات " معامل ألفا كرونباخ" (Cronbach,s Alpha)، وذلك وفقا" للمعادلة التالية:

$$\alpha = \frac{k}{k-1}\left[1-\frac{\sum s^2{}_i}{s_i^2}\right]$$

حيث يرمز (k) علي أنه عدد مفردات الاختبار

(k−1) عدد مفردات الاختبار − ١

($\sum s^2{}_i$) تباين درجات كل مفردة من مفردات الاختبار

(s_i^2) التباين الكلي لمجموع مفردات الاختبار

وتتراوح قيمة معامل ألفا كرونباخ" (Cronbach,s Alpha)، بين الصفر والواحد صحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساويةً للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد صحيح، أي أن زيادة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات من عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة.

(ب) اختبار الصدق:

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة منها الجذر التربيعي لمعامل الثبات، وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح، والصدق الذاتي للاستبانة هو قياس الأداة لما وضعت، وقياس الصدق هو معرفة صلاحية الأداة لقياس ما وضعت له قام (الباحث) بإيجاد الصدق الذاتي لها إحصائياً باستخدام معادلة الصدق الذاتي هي:

$$\text{الصدق} = \sqrt{\text{الثبات}}$$

وفيما يلي جدول يوضح نتائج اختبار الثبات والصدق لجميع محاور الدراسة:

الجدول (٢/١/٣) نتائج اختبار الثبات والصدق لعبارات محاور الدراسة

محاور الدراسة	عدد العبارات	اختبار الثبات	اختبار الصدق
الحوكمة الضريبية	٢٢	٠.٧٨	٠.٨٨
التحاسب الضريبي	٧	٠.٨١	٠.٩٠
إجمالي العبارات	٢٩	٠.٧٠	٠.٨٣

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي، ٢٠٢١٠م.

من الجدول (٢/٤) يتضح أن قيم الثبات مرتفعة لجميع محاور الدراسة وتعنى هذه القيم توافر درجة عالية " من الثبات الداخلي لجميع محاور الاستبانة حيث بلغت قيمة الفا كرنباخ للمقياس الكلى (٠.٧٠) وهو ثبات مرتفع ومن ثم يمكن القول بان المقاييس التي اعتمدت عليها الدراسة تتمتع بالثبات الداخلي لعباراتها مما يمكن من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

وبلغت قيمة صدق عبارات الدراسة (٠.٨٣) وهذه النتيجة تشير إلى كفاءة الاستبانة وقدرتها بما هو مطلوب من نتائج صادقة وثابتة.

تحليل البيانات الشخصية:

يشتمل هذا المبحث على تحليل بيانات الدراسة الأولية والأساسية واختبار

التوزيع التكراري للبيانات الشخصية:

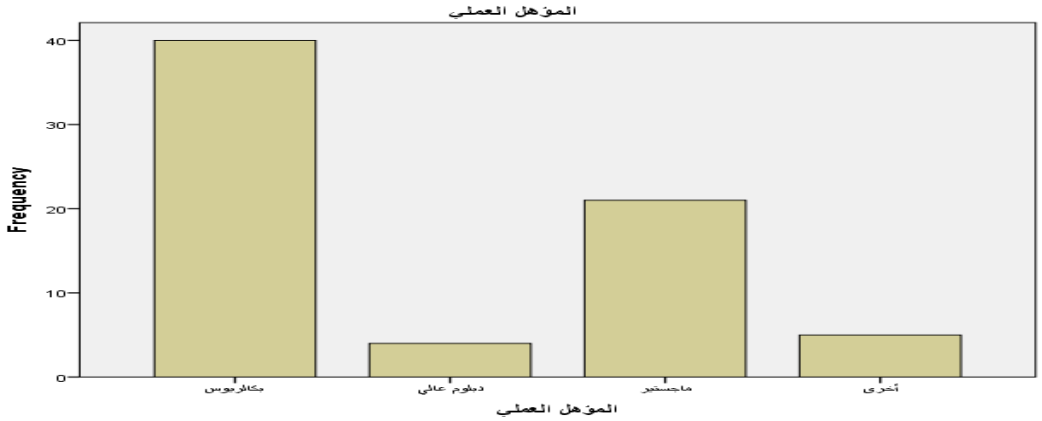
تشتمل بيانات الدراسة الأولية على الخصائص التالية:

جدول (٣-٢-٣) المؤهل العملي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
بكالريوس	40	57.1
دبلوم عالي	4	5.7
ماجستير	21	30.0
أخرى	5	7.1
المجموع	70	100.0

المصدر: إعداد الباحث من نتائج تحليل البيانات بإستخدام برنامج (spss) ٢٠٢١.

شكل (٣-٢-١)التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحث من نتائج تحليل البيانات بإستخدام برنامج (spss) ٢٠٢١.

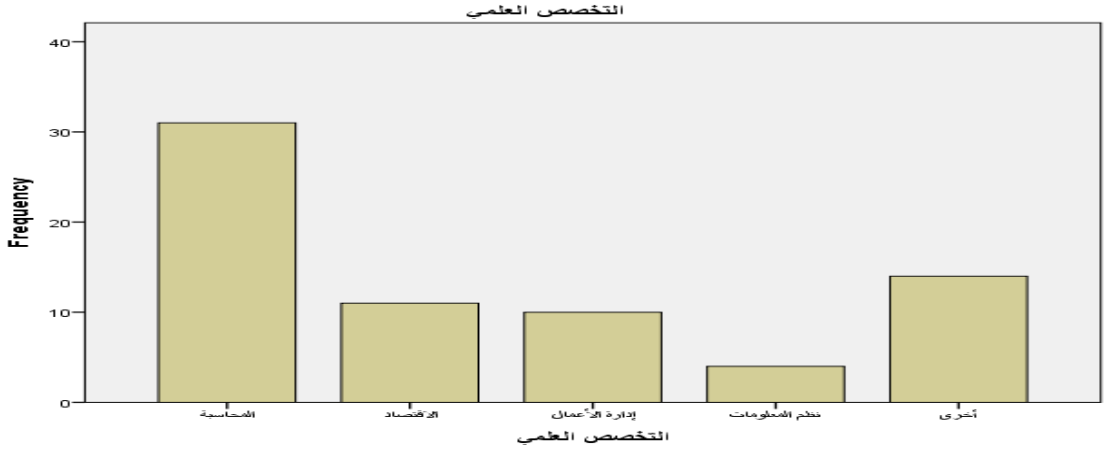
يتضح من الجدول والشكل أعلاه أن أن أفراد العينة والذين مؤهلهم العملي بكالريوس نسبتهم ٥٧.١% والذين مؤهلهم دبلومن عالي ٥.٧% والماجستير ٣٠% وأخرى ٧.١% مما يعني أن معظم أفراد العينة مؤهلهم العلمي ينحصر في البكالاريوس .

جدول (٣-٢-٤) التخصص العلمي

	التكرار	النسبة المئوية
المحاسبة	31	44.3
الاقتصاد	11	15.7
إدارة الأعمال	10	14.3
نظم المعلومات	4	5.7
أخرى	14	20.0
المجموع	70	100.0

المصدر: إعداد الباحث من نتائج تحليل البيانات بإستخدام برنامج (spss) ٢٠٢١.

شكل (٣-٢-٢)التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحث من نتائج تحليل البيانات بإستخدام برنامج (spss) ٢٠٢١.

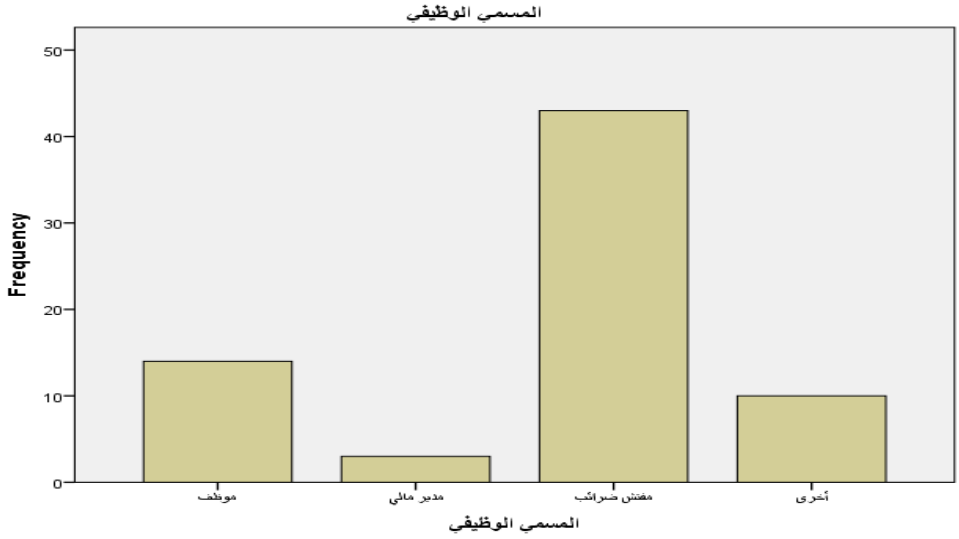
يتضح من الجدول والشكل أعلاه أن التخصص العلمي للعينة المبحوثة نجد نسبة ٤٤.٣% المحاسبة ونسبة ١٥.٧% الاقتصاد ونسبة ١٤.٣% إدارة الأعمال ونسبة ٥.٧% نظم المعلومات وأن نسبة ٢٠% أخرى ونجد ان النسبة العالية للذين تخصصهم محاسبة مما يعني ان لهم دراية بموضوع البحث.

جدول (٣-٢-٥) المسمي الوظيفي

المسمي الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية
موظف	14	20.0
مدير مالي	3	4.3
مفتش ضرائب	43	61.4
أخرى	10	14.3
المجموع	70	100.0

المصدر: إعداد الباحث من نتائج تحليل البيانات بإستخدام برنامج (spss) ٢٠٢١.

شكل (٣-٢-٣)التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير المسمي الوظيفي



المصدر: إعداد الباحث من نتائج تحليل البيانات بإستخدام برنامج (spss) ٢٠٢١.

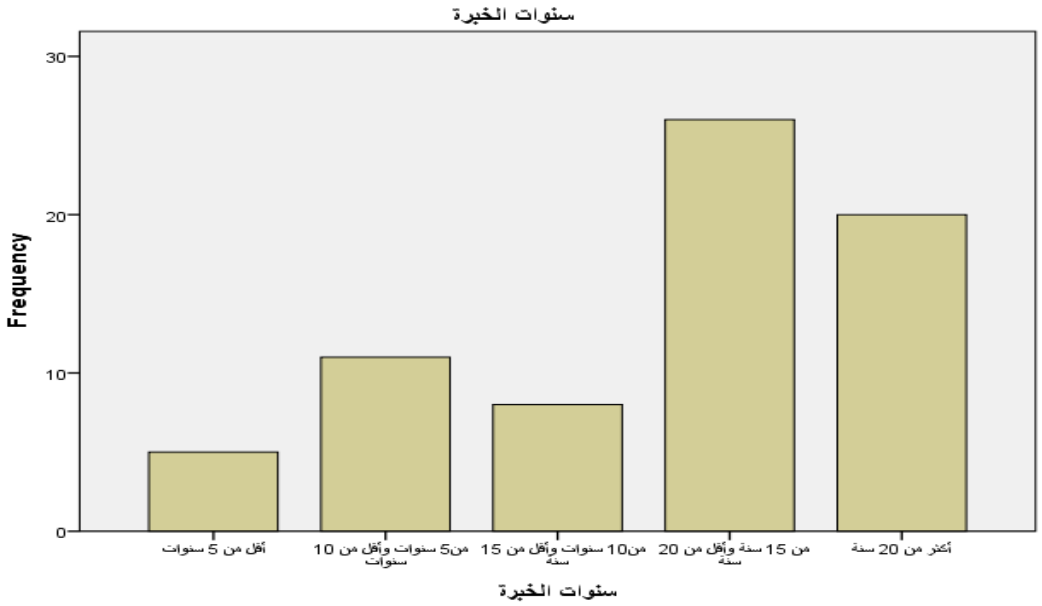
يتضح من الجدول والشكل أعلاه أن معظم أفراد العينة يشغلون منصب مفتشو ضرائب حيث بلغت نسبتهم ٦١.٤% وأن نسبة ٢٠% موفظين ونسبة ١٤.٣% يشغلون مناصب أخرى ونسبة ٤.٣% مدراء ماليون.

جدول (٣-٢-٦) سنوات الخبرة

	التكرار	النسبة المئوية
أقل من ٥ سنوات	5	7.1
من٥ سنوات وأقل من ١٠ سنوات	11	15.7
من١٠ سنوات وأقل من ١٥ سنة	8	11.4
من ١٥ سنة وأقل من ٢٠ سنة	26	37.1
أكثر من ٢٠ سنة	20	28.6
المجموع	70	100.0

المصدر: إعداد الباحث من نتائج تحليل البيانات بإستخدام برنامج (spss) ٢٠٢١.

شكل (٣-٢-٤)التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحث من نتائج تحليل البيانات بإستخدام برنامج (spss) ٢٠٢١.

من الجدول والشكل أعلاه يتضح أن نسبة ٣٧.١% من أفراد العينة المبحوثة سنوات خبرتهم تتراوح بين ١٥ سنة وأقل من ٢٠ سنة ونسبة ٢٨.٦% سنوات خبرتهم أكثر من ٢٠ سنة ونسبة ١٥.٧% خبرتهم من٥ سنوات وأقل من ١٠ سنوات ونسبة ٧.١% سنوات خبرتهم أقل من ٥ سنوات.

تحليل البيانات الأساسية:

١/ التحليل الوصفي للفقرات:

لمعرفة إتجاهات إجابات أفراد العينة لكل فقرة من فقرات محاور الدراسة ومن ثم للمحور ككل تم إستخدام المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري والوزن النسبي، وذلك كما يلي:

التحليل الصفي للمحور الأول: (الحوكمة الضريبية)

جدول (٣-٢-٧) المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري والوزن النسبي لكل فقرة من فقرات البعد الأول: (مبدأ ضمان حقوق الممولين).

رقم الفقرة	الفقـــــرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة الموافقة	الترتيب
١	حقوق الممولين بالمعلومات الكاملة عن الموضوعات التي يتعين إتخاذ القرارات بشأنها.	5.0000	.00000	100%	متوسطة	1
٢	المحافظة على سرية المعاملات الضريبية للممول ومصادر دخله.	4.0000	.00000	80%	متوسطة	7
٣	ضمان حصول الممولين على حقوقهم بسهولة دون انتقاص.	4.0000	.00000	80%	متوسطة	8
٤	إعلان وإصدار وثيقة الممولين التي توضح حقوقهم وواجباتهم.	4.0333	.18102	81%	عالية	5
٥	السعي الدائم لتعزيز الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية.	4.9500	.21978	99%	متوسطة	3
٦	توفير المعاملة الحسنة للممولين.	4.0000	.00000[a]	80%	متوسطة	9
٧	السعي المستمر لرفع مستوي الوعي الضريبي للممولين بكافة الوسائل المتاحة.	4.0333	.18102	81%	عالية	4
	الدرجة الكلية	**4.335**	**0.0249**	**87%**	**متوسطة**	

المصدر: إعداد الباحث من نتائج تحليل البيانات بإستخدام برنامج (spss) ٢٠٢١.

يلاحظ من الجدول أعلاه الأتي:

- درجة الموافقة على غالبية الفقرات كانت متوسطة، ويظهر ذلك من خلال المتوسطات الحسابية لأفراد العينة حول العبارات والتي أغلبها حول (٣) والأوزان النسبية لها مابين (٨٠)%، وانحرافات معيارية قريبة من الواحد الصحيح مما يعني عدم وجود تشتت في اجابات افراد العينة على العبارات.
- **أعلى فقرتين في هذا المقياس كانت:**

١- الفقرة رقم (١) والتي نصت على " حقوق الممولين بالمعلومات الكاملة عن الموضوعات التي يتعين إتخاذ القرارات بشأنها " بوزن نسبي قدره (١٠٠)%.

٢- الفقرة رقم (٥) والتي نصت على " السعي الدائم لتعزيز الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية " بوزن نسبي قدره (٩٩)%.

- أدنى فقرتين في هذا المقياس كانت:

١- الفقرة رقم (٦) والتي نصت على " توفير المعاملة الحسنة للممولين." بوزن نسبي قدره (٨٠)%.

٢- الفقرة رقم (٣) والتي نصت على " ضمان حصول الممولين على حقوقهم بسهولة دون انتقاص " بوزن نسبي قدره (٨٠)%.

- بلغ الوزن النسبي للمقياس ككل (٨٧)% ويعني توافر درجة متوسطة من الموافقة على عبارت المقياس.

التحليل الصفي للبعد الثاني: (الشفافية والمشاركة)

جدول (٣-٢-٨) المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري والوزن النسبي لكل فقرة من فقرات للبعد الثالث: (الشفافية والمشاركة).

رقم الفقرة	الفقـــــرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة الموافقة	الترتيب
١	نشر كافة التعليمات التنفيذية والقرارات وكافة المعلومات التي يحتاجها الموظف والجهات الرقابية.	5.0000	.00000[a]	100%	متوسطة	1
٢	التزام الإدارة الضريبية بنشر مشروع تعليماتها العامة قبل إعتمادها.	5.0000	.00000[a]	100%	متوسطة	2
٣	الوضوح والشفافية في القانون الضريبي والإجراءات المتبعة.	4.9500	.38730	99%	متوسطة	5
٤	يتيح للجمهور مناقشة تعليماته العامة قبل إعتمادها .	2.0667	.31173	70%	عالية	9
٥	تدوير الممولين بالتغيرات التي تطرأ على القوانين الضريبية.	4.0167	.12910	80%	متوسطة	8
٦	تدريب وتأهيل الموظفين لترقية الأداء وجودة العمل.	5.0000	.00000[a]	100%	متوسطة	4
٧	معاقبة الموظفين في حالة التفسير والتراخي تجاه الممولين.	4.9833	.12910	100%	عالية	3
	الدرجة الكلية	**4.3463**	**0.0616**	**87%**	**متوسطة**	

المصدر: إعداد الباحث من نتائج تحليل البيانات بإستخدام برنامج (spss) ٢٠٢١.

يلاحظ من الجدول أعلاه الأتي:

- درجة الموافقة على غالبية الفقرات كانت متوسطة، ويظهر ذلك من خلال المتوسطات الحسابية لأفراد العينة حول العبارات والتي أغلبها حول (٣) والأوزان النسبية لها مابين (٧٠)%، وانحرافات معيارية قريبة من الواحد الصحيح مما يعني عدم وجود تشتت في اجابات افراد العينة على العبارات.
- **أعلى فقرتين في هذا المقياس كانت:**

١- الفقرة رقم (١) والتي نصت على " نشر كافة التعليمات التنفيذية والقرارات وكافة المعلومات التي يحتاجها الموظف والجهات الرقابية. " بوزن نسبي قدره (١٠٠)%.

٢- الفقرة رقم (٢) والتي نصت على " التزام الإدارة الضريبية بنشر مشروع تعليماتها العامة قبل إعتمادها." بوزن نسبي قدره (١٠٠)%.

- أدنى فقرتين في هذا المقياس كانت:

١- الفقرة رقم (٤) والتي نصت على " يتيح للجمهور مناقشة تعليماته العامة قبل إعتمادها " بوزن نسبي قدره (٧٠)%.

٢- الفقرة رقم (٥) والتي نصت على " تدوير الممولين بالتغيرات التي تطرأ على القوانين الضريبية." بوزن نسبي قدره (٨٠)%.

- بلغ الوزن النسبي للمقياس ككل (٨٧)% ويعني توافر درجة متوسطة من الموافقة على عبارت المقياس.

التحليل الصفي للبعد الثالث: (إتساق نصوص التشريع الضريبي)

جدول (٣-٢-٩) المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري والوزن النسبي لكل فقرة من فقرات البعد الثالث: (إتساق نصوص التشريع الضريبي).

رقم الفقرة	الفقـــــرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة الموافقة	الترتيب
١	معاملة كافة الممولين في ذات الفئة معاملة متساوية.	4.9667	.18102	99%	عالية	3
٢	تقديم المعلومات والبيانات الضريبية اللازمة للممولين في الوقت المناسب وبصفة دورية.	4.9500	.21978	99%	عالية	4
٣	توجد آليات تحقق التوازن في الحقوق والواجبات بين الإدارة والممولين.	3.9500	.28671	79%	عالية	9
٤	الأخذ في الإعتبار بوجهات نظر الممولين واقتراحاتهم في عملية إتخاذ القرارات الضريبية.	2.0833	.46182	70%	عالية	10
٥	ضمان تعويض وإسترداد الممولين في حالة انتقاص حقوقهم.	4.0167	.12910	80%	عالية	5
٦	تطبيق فرض غرامات ضريبية عند مخالفات نصوص التشريع الضريبي.	4.9833	.12910	100%	عالية	1
٧	معالجة خلل النصوص التي بها إزدواج أو تجنب أو تهرب ضريبي بصورة دورية.	4.0167	.12910	80%	عالية	8
	الدرجة الكلية	**4.1950**	**0.0622**	**84%**	**متوسطة**	

المصدر: إعداد الباحث من نتائج تحليل البيانات بإستخدام برنامج (spss) ٢٠٢١.

يلاحظ من الجدول أعلاه الأتي:

- درجة الموافقة على غالبية الفقرات كانت متوسطة، ويظهر ذلك من خلال المتوسطات الحسابية لأفراد العينة حول العبارات والتي أغلبها حول (٣) والأوزان النسبية لها مابين (٧٠)%، وانحرافات معيارية قريبة من الواحد الصحيح مما يعني عدم وجود تشتت في اجابات افراد العينة على العبارات.

- أعلى فقرتين في هذا المقياس كانت:

١- الفقرة رقم (١) والتي نصت على" معاملة كافة الممولين في ذات الفئة معاملة متساوية " بوزن نسبي قدره (١٠٠)%.

٢- الفقرة رقم (٦) والتي نصت على " تطبيق فرض غرامات ضريبية عند مخالفات نصوص التشريع الضريبي." بوزن نسبي قدره (١٠٠)%.

- أدنى فقرتين في هذا المقياس كانت:

١- الفقرة رقم (٤) والتي نصت على " الأخذ في الإعتبار بوجهات نظر الممولين واقتراحاتهم في عملية إتخاذ القرارات الضريبية " بوزن نسبي قدره (٧٠)%.

٢- الفقرة رقم (٣) والتي نصت على " توجد آليات تحقق التوازن في الحقوق والواجبات بين الإدارة والممولين." بوزن نسبي قدره (٧٩)%.

- بلغ الوزن النسبي للمقياس ككل (٨٤)% ويعني توافر درجة متوسطة من الموافقة على عبارت المقياس.

التحليل الصفي للمحور الأول: (زيادة الوعي الضريبي لدي الممولين)

جدول (٣-٢-١٠) المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري والوزن النسبي لكل فقرة من فقرات البعد الرابع: (زيادة الوعي الضريبي لدي الممولين)

رقم الفقرة	الفقـــــرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة الموافقة	الترتيب
١	توضيح ونشر أداء الإيرادات الضريبية أثناء فترة عرض الموازنة والأهداف المرجوة منها.	٤.٩٣٣٣	.36204	99%	عالية	1
٢	إدارات خدمات الممولين بمكاتب الديوان تستقبل استفارات الممولين وتقديم خدمات التوعية.	٣.٩٦٦٧	.18102	79%	عالية	7
٣	إتاحة التواصل مع الممولين والديوان بكافة وسائل التواصل الإجتماعية الحديثة.	٣.٩٦٦٧	.18102	79%	عالية	8
٤	نشر لائحة حقوق وواجبات والإلتزامات الممولين بمكاتب الديوان.	٣.٠٠٠٠	.00000	60%	متوسط	5
٥	أقامة المنتديات والحوارات التثقيفية لرفع الوعي الضريبي للمولين.	٣.٠٠٠٠	.00000	60%	متوسط	6
٦	تمثيل الممولين أفراد وشركات في انجازات التنمية بالدولة.	٢.٠٣٣٣	.18102	41%	متوسط	19
٧	تدريس وتعليم مادة الثقافة الضريبية الواجب الوطني للدولة بالمراحل التعليمية	٢.٠٣٣٣	.18102	41%	متوسط	18
	الدرجة الكلية	**3.81**	**.154**	**76%**		

المصدر: إعداد الباحث من نتائج تحليل البيانات بإستخدام برنامج (spss) ٢٠٢١.

يلاحظ من الجدول أعلاه الأتي:

- درجة الموافقة على غالبية الفقرات كانت متوسطة، ويظهر ذلك من خلال المتوسطات الحسابية لأفراد العينة حول العبارات والتي أغلبها حول (٣) والأوزان النسبية

لها مابين (٥٠-٧٠)%، وانحرافات معيارية قريبة من الواحد الصحيح مما يعني عدم وجود تشتت في اجابات افراد العينة على العبارات.

- أعلى فقرتين في هذا المقياس كانت:

١- الفقرة رقم (١) والتي نصت على " توضيح ونشر أداء الإيرادات الضريبية أثناء فترة عرض الموازنة والأهداف المرجوة منها." بوزن نسبي قدره (٩٩)%.

٢- الفقرة رقم (2) والتي نصت على " إدارات خدمات الممولين بمكاتب الديوان تستقبل استفارات الممولين وتقديم خدمات التوعية. " بوزن نسبي قدره (٧٩)%.

- أدنى فقرتين في هذا المقياس كانت:

١- الفقرة رقم (٦) والتي نصت على " تمثيل الممولين أفراد وشركات في انجازات التنمية بالدولة." بوزن نسبي قدره (٤١)%.

٢- الفقرة رقم (٧) والتي نصت على " تدريس وتعليم مادة الثقافة الضريبية الواجب الوطني للدولة بالمراحل التعليمية " بوزن نسبي قدره (٤١)%.

- بلغ الوزن النسبي للمقياس ككل (٧٦)% ويعني توافر درجة متوسطة من الموافقة على عبارت المقياس.

التحليل الوصفي للمحور الثاني: (المخاطر الضريبية)

جدول (٣-٢-١١) المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري والوزن النسبي لكل فقرة من فقرات المحور الثاني: (المخاطر الضريبية).

رقم الفقرة	الفقـــــرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة الموافقة	الترتيب
١	إتباع إسلوب الفحص الضريبي عن طريق العينة لإختبار حالات الفحص على أساس المخاطر.	5.0000	.00000[a]	100%	متوسطة	1
٢	إتباع أسلوب الفحص الضريبي الإختياري لتحديد نطاق عينة الفحص وحجم أدلة الإثبات	5.0000	.00000[a]	100%	متوسطة	2
٣	إتباع أسلوب الفحص الضريبي التحليلي عن طريق المقارنات ودراسة العلاقات والنسب المالية بين عناصر القوائم المالية بناء على المخاطر.	4.9500	.38730	99%	متوسطة	5
٤	المراجعة الشاملة في حالة المخاطر أكبر من الإلتزام الضريبي .	2.0667	.31173	70%	عالية	9
٥	إتباع أسلوب الفحص اسلوب الفحص الضريبي بإستخدام الحاسب الآلي في بيئة نظم المعلومات المحوسبة.	4.0167	.12910	80%	متوسطة	8
٦	إتباع أسلوب الفحص الضريبي وإستخدام الحاسب الآلي في بيئة التجارة الإلكترونية.	5.0000	.00000[a]	100%	متوسطة	4
٧	ضمان توحيد تطبيق القوانين والتشريعات الضريبية في المعاملات.	4.9833	.12910	100%	عالية	3
	الدرجة الكلية	**4.3463**	**0.0616**	**87%**	**متوسطة**	

المصدر: إعداد الباحث من نتائج تحليل البيانات بإستخدام برنامج (spss) ٢٠٢١.

يلاحظ من الجدول أعلاه الأتي:

- درجة الموافقة على غالبية الفقرات كانت متوسطة، ويظهر ذلك من خلال المتوسطات الحسابية لأفراد العينة حول العبارات والتي أغلبها حول (٣) والأوزان النسبية لها مابين (٧٠)%، وانحرافات معيارية قريبة من الواحد الصحيح مما يعني عدم وجود تشتت في اجابات افراد العينة على العبارات.

- أعلى فقرتين في هذا المقياس كانت:

١- الفقرة رقم (١) والتي نصت على " إتباع إسلوب الفحص الضريبي عن طريق العينة لإختبار حالات الفحص على أساس المخاطر " بوزن نسبي قدره (١٠٠)%.

٢- الفقرة رقم (٢) والتي نصت على " إتباع أسلوب الفحص الضريبي الإختياري لتحديد نطاق عينة الفحص وحجم أدلة الإثبات." بوزن نسبي قدره (١٠٠)%.

- أدنى فقرتين في هذا المقياس كانت:

١- الفقرة رقم (٤) والتي نصت على " المراجعة الشاملة في حالة المخاطر أكبر من الإلتزام الضريبي ." بوزن نسبي قدره (٧٠)%.

٢- الفقرة رقم (٥) والتي نصت على " إتباع أسلوب الفحص اسلوب الفحص الضريبي بإستخدام الحاسب الآلي في بيئة نظم المعلومات المحوسبة." بوزن نسبي قدره (٨٠)%.

- بلغ الوزن النسبي للمقياس ككل (٨٧)% ويعني توافر درجة متوسطة من الموافقة على عبارت المقياس.

المبحث الثالث

اختبار الفرضيات

يعتبر هذا الجزء قاعدة أساسية تستند إليها الدراسات العلمية بشكل عام، والدراسة الحالية بشكل خاص، فمن خلاله نحصل على النتيجة النهائية للدراسة وفيه يتم إثبات أو نفي الفرضيات التي بنيت عليها الدراسة.

ولاثبات فرضيات الدراسة اعتمدت الدراسة على الانحدار الخطي البسيط Simple Linear Regression وهو دراسة للتوزيع المشترك لمتغيرين أحدهما متغير يقاس دون خطأ ويسمى متغير مستقل Independent variable ويرمز له بالرمز x والآخر يأخذ قيماً تعتمد على قيمة المتغير المستقل ويسمى التابع Dependent variable ويرمز له بالرمز y.

الهدف من دراسة الانحدار هو إيجاد دالة العلاقة بين المتغيرين المستقل والتابع والتي تساعد في تفسير التغير الذي قد يطرأ على المتغير التابع (y) تبعاً لتغير في قيم المتغير المستقل (x).

ومن خلال جداول الاختبار الخطي البسيط يتم القياس بالنظر إلى عدد من العوامل ويتم الإشارة إلى بعض الأمور مثل:

١-معنوية العلاقة أو الارتباط عن طريق المختصر (sig)، من خلال مقارنة قيمة (t) المحسوبة مع الجدولية من غير إظهار قيمتها عن طريق وضع نجمتين (**) على معامل الارتباط، وهذا يعني أن قيمة (t) المحسوبة أكبر من الجدولية حيث تكون مستوى الدلالة ($sig < 0.05$).

٢-حساب معامل الارتباط (R) لقياس قوة واتجاه العلاقة بين المتغيرين.

٣-حساب معامل التحديد (R^2) لقياس مسؤولية المتغير المستقل في التغير الذي يحدث في المتغير التابع.

٤- قيمة (t)، sig ، تفرض فرضية العدم (لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية)، وتقبل الفرضية البديلة إذا كانت ($sig < 0.05$)، وتقبل فرضية العدم إذا كانت ($sig > 0.05$).

وغرض الباحث معرفة العلاقات والأثر بين متغيرات الدراسة من خلال الفرضيات الرئيسية وذلك على النحو التالي.

١/ الفرضية الأولى:

هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين نصوص التشريع الضريبي وتقليل مخاطر الفحص الضريبي.

ولاختبار هذا الفرض تم أيجاد العلاقات الارتباطية بين الحوكمة الضريبية ومخاطر الفحص الضريبي عن طريق الانحدار الخطي البسيط على النحو التالي:

الجدول (٣-٢-١٢)

العلاقة بين المتغير المستقل (الحوكمة الضريبية) والمتغير التابع (تقليل المخاطر)

	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	قيمة الثابت α	معامل بيتا β	أنوفا		اختبار (t)	
					قيمة (F)	(sig)	قيمة (t)	مستوى الدلالة
الحوكمة الضريبية	.536**	.288	1.671	.424	67.070	.000	3.464	.001

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد علي بيانات الاستبانة ٢٠١٨ م .

من الجدول أعلاه يتبين وجود علاقة ارتباطية موجبة ذات دلالة معنوية بين حقوق الممولين والحوكمة الضريبية، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط (R) (٠.٥٣٦**) وهي قيمة تعكس العلاقة بين البعدين، أما قيمة معامل التحديد (R^2) فقد بلغت (٠.٢٨٨) وهي تشير إلى أن ما مقداره (٢٨.٨%) من التغير الحاصل في جودة

التحاسب الضريبي بفعل حقوق الممولين، وإن النسبة المتبقية (٧١.٢%) تعزى إلى عوامل أخرى غير معروفة.

بلغت قيمة (F) ٦٧.٠٧٠ بمستوى دلالة (sig < 0.05) مما يشير إلى معنوية النموذج ووجود تجانس وتباين بين المتغيرين. بلغت قيمة (t) (٣.٤٦٤) بمستوى الدلالة (sig < 0.05) أي أنها دالة إحصائيا.

وبناء عليه يتم قبول الفرض **(هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين نصوص التشريع الضريبي وتقليل مخاطر الفحص الضريبي).**

٢/ الفرضية الثانية:

هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين نصوص التشريع الضريبي وتقليل مخاطر الفحص الضريبي.

ولاختبار هذا الفرض تم أيجاد العلاقات الارتباطية بين التطوير وزيادة المبيعات عن طريق الانحدار الخطي البسيط على النحو التالي:

الجدول (٣-٢-١٣)

العلاقة بين المتغير المستقل (نصوص التشريع الضريبي) والمتغير التابع (مخاطر الفحص الضريبي)

	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	قيمة الثابت α	معامل بيتا β	أنوفا		اختبار (t)	
					قيمة (F)	(sig)	قيمة (t)	مستوى الدلالة
نصوص التشريع الضريبي	.497**	.247	1.966	.367	54.465	.000	7.380	.000

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد علي بيانات الاستبانة ٢٠٢١م م .

من الجدول أعلاه يتبين وجود علاقة ارتباطية موجبة ذات دلالة معنوية بين المساواة بين الممولين والتحاسب الضريبي، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط (R) (٠.٤٩٧**) وهي قيمة تعكس العلاقة بين البعدين، أما قيمة معامل التحديد (R^2) فقد بلغت (٠.٢٤٧) وهي تشير إلى أن ما مقداره (٢٤.٧%) من التغير الحاصل في

التحاسب الضريبي مفسر بفعل المساواة بين الممولين ، وإن النسبة المتبقية (٧٥.٣%) تعزى إلى عوامل أخرى غير معروفة.

بلغت قيمة (F) ٥٤.٤٦٥ بمستوى دلالة (sig < 0.05) مما يشير إلى معنوية النموذج ووجود تجانس وتباين بين المتغيرين. بلغت قيمة (t) (٧.٣٨٠) بمستوى الدلالة (sig < 0.05) أي أنها دالة إحصائيا.

وبناء عليه يتم قبول الفرض **(هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين نصوص التشريع الضريبي وتقليل مخاطر الفحص الضريبي).**

٢/ الفرضية الثالثة:

هنالك علاقة ذات دلالة احصائيةبين زيادة الوعي الضريبي للممولين وتقليل مخاطرالفحص الضريبي.

ولاختبار هذا الفرض تم أيجاد العلاقات الارتباطية بين التوزيع المادي وزيادة المبيعات عن طريق الانحدار الخطي البسيط على النحو التالي:

الجدول (٣-٢-١٤)

العلاقة بين المتغير المستقل (زيادة الوعي الضريبي للمولين) والمتغير التابع (مخاطر التفحص الضريبي)

	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	قيمة الثابت α	معامل بيتا β	أنوفا		اختبار (t)	
					قيمة (F)	(sig)	قيمة (t)	مستوى الدلالة
زيادة الوعي الضريبي للمولين	.494**	.244	2.002	.363	53.466	.000	7.312	.000

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد علي بيانات الاستبانة ٢٠٢١م م .

من الجدول أعلاه يتبين وجود علاقة ارتباطية موجبة ذات دلالة معنوية بين التوزيع المادي وزيادة المبيعات، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط (R) (**٤٩٤٠.) وهي قيمة تعكس العلاقة بين البعدين، أما قيمة معامل التحديد (R^2) فقد بلغت (٠.٢٤٤)

وهي تشير إلى أن ما مقداره (٢٤.٤%) من التغير الحاصل في زيادة التحاسب الضريبي مفسر بفعل التوازن بين أصحاب المصالح، وإن النسبة المتبقية (٧٥.٦%) تعزى إلى عوامل أخرى غير معروفة.

بلغت قيمة (F) ٥٣.٤٦٦ بمستوى دلالة (sig < 0.05) مما يشير إلى معنوية النموذج ووجود تجانس وتباين بين المتغيرين. بلغت قيمة (t) (٧.٣١٢) بمستوى الدلالة (sig < 0.05) أي أنها دالة إحصائيا.

وبناء عليه يتم قبول الفرض (**هنالك علاقة ذات دلالة احصائيةبين زيادة الوعي الضريبي للممولين وتقليل مخاطرالفحص الضريبي.**).

٢/ الفرضية الرابعة:

هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين مبدأ ديموقراطية وشفافية الادارة مع المشاركة الفعالة للعاملين يقلل مخاطر الفحص الضريبي.

ولاختبار هذا الفرض تم أيجاد العلاقات الارتباطية بين التطوير وزيادة المبيعات عن طريق الانحدار الخطي البسيط على النحو التالي:

الجدول (٣-٢-١٥)

العلاقة بين المتغير المستقل (الإفصاح والشفافية) والمتغير التابع (مخاطر الفحص الضريبي)

	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	قيمة الثابت α	معامل بيتا β	أنوفا		اختبار (t)	
					قيمة (F)	(sig)	قيمة (t)	مستوى الدلالة
الإفصاح والشفافية	.497**	.249	1.944	.367	52.465	.000	7.280	.000

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد علي بيانات الاستبانة ٢٠٢١م م .

من الجدول أعلاه يتبين وجود علاقة ارتباطية موجبة ذات دلالة معنوية بين المساواة بين الممولين والتحاسب الضريبي، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط (R) (٠.٤٩٧**) وهي قيمة تعكس العلاقة بين البعدين، أما قيمة معامل التحديد (R^2) فقد

بلغت (٠.٢٤٩) وهي تشير إلى أن ما مقداره (٢٣.٨%) من التغير الحاصل في التحاسب الضريبي مفسر بفعل الإفصاح والشفافية ، وإن النسبة المتبقية (٧٥.٣%) تعزى إلى عوامل أخرى غير معروفة.

بلغت قيمة (F) ٥٢.٤٦٥ بمستوى دلالة (sig < 0.05) مما يشير إلى معنوية النموذج ووجود تجانس وتباين بين المتغيرين. بلغت قيمة (t) (٧.٢٨٠) بمستوى الدلالة (sig < 0.05) أي أنها دالة إحصائيا.

وبناء عليه يتم قبول الفرض (**هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين مبدأ ديموقراطية وشفافية الادارة مع المشاركة الفعالة للعاملين يقلل مخاطر الفحص الضريبي**).

الخاتمـــــــــــــــــــــــــــــــة

وتشتمل على

أولاً: النتائج

ثانياً: التوصيات

أولاً : النتائج:

من خلال الدراسة النظرية والميدانية تم التوصل إلى النتائج الآتية:

١/ أسهمت الحوكمة الضريبيه في تقليل مخاطر الفحص الضريبي بصورة إيجابية بديوان الضرائب السودان.

٢/ أسهمت اتساق نصوص التشريع الضريبي في تقليل مخاطر الفحص الضريبي بصورة ايجابية بديوان الضرائب السودان.

٣/ زيادة الوعي الضريبي للممولين أدي إلى تقليل مخاطرالفحص الضريبي بصورة ايجابية بديوان الضرائب السودان.

٤/ طبق مبدأ ديموقراطية وشفافية الادارة مع المشاركة الفعالة للعاملين مما قلل مخاطر الفحص الضريبي بأثر إيجابي بديوان الضرائب السودان.

٥/ أتبع إسلوب الفحص الضريبي عن طريق العينة لإختبار حالات الفحص على أساس المخاطر بديوان الضرائب السودان.

٦/ أتبع أسلوب الفحص الضريبي الإختياري لتحديد نطاق عينة الفحص وحجم أدلة الإثبات بديوان الضرائب السودان.

٧/ أتبع أسلوب الفحص الضريبي التحليلي عن طريق المقارنات ودراسة العلاقات والنسب المالية بين عناصر القوائم المالية بناء على المخاطر بديوان الضرائب السودان.

٨/ أتبع نظام المراجعة الشاملة في حالة المخاطر بصورة أكبر من الإلتزام الضريبي بديوان الضرائب السودان .

٩/ أتبع أسلوب الفحص الضريبي بإستخدام الحاسب الآلي في بيئة نظم المعلومات المحوسبة بديوان الضرائب السودان.

١٠/ تم توحيد تطبيق القوانين والتشريعات الضريبية بجميع المعاملات الضريبية بديوان الضرائب السودان.

ثانيا: التوصيات:

من خلال النتائج السابقة يوصي الباحث بالاتي:

١/ تطبيق آليات ومبادئ الحوكمة الضريبية بديوان الضرائب السودان.

٢ إتساق نصوص التشريع الضريبي ومعالجة الخلل بديوان الضرائب السودان.

٣ زيادة الوعي الضريبي لدى الممولين بصورة دورية بديوان الضرائب السودان.

٤/ تطبيق مبدأ ديموقراطية وشفافية الإدارة الضريبية وتفعيل المشاركة المميزة للعاملين بديوان الضرائب السودان.

٥/ إتباع اسلوب الفحص عن طريق العينات بناءاً على أساس درجة المخاطر وتحديد نطاق العينة بديوان الضرائب السودان.

٦/ إتباع اسلوب الفحص التحليلي بناءاً على أساس درجة المخاطر بديوان الضرائب السودان.

٧/ نشر أداء الإيرادات الضريبية أثناء فترة عرض الموازنة والأهداف المرجوة منها بديوان الضرائب السودان.

٨/ تقديم المعلومات والبيانات اللازمة للموولين في الوقت المناسب وبصفة دورية بديوان الضرائب السودان.

٩ استخدام الوسائل الحديثة للفحص الضريبي بديوان الضرائب السودان.

١٠/ الاستغناء عن الفحص الضريبي الشامل والاستعاضة عنه باسلوب الإنتقائي لكافة الإقرارات لتقليل مخاطر الفحص الضريبي بديوان الضرائب السودان.

المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

القرآن الكريم

أولا: المراجع باللغة العربية:

١/ الكتب:

- أحمد الضي عبد الله عثمان، الفحص الضريبي المتقدم المبني على إدارة المخاطر، جي تاون لخدمات الكمبيوتر، الطبعة الأولي، ٢٠٢٠م.
- جلال الشافعي ، **الموسوعة الحديثة في المحاسبية الضريبية** ، (القاهرة:الاهرام للنشر ،٢٠١٠م).
- جلال الشافعي، أساليب الفحص الضريبي الحديثة ، النسر الذهبي للطباعة، ٢٠٠٠م.
- جورج معراوي ،مخاطر الالتزام الضريبي ، معهد الضرائب للتدريب ،السودان ٢٠١٣م.
- رؤوف عبد المنعم وآخرون، المحاسبة الضريبية (٢) كلية التجارة ، جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، ٢٠٠٧م.
- سنهوري عبد الرازق، السيط في شرح القانون المدني، المجلد رقم ٧، دار أحياء التراث العربي، القاهرة، ١٩٦٤م.
- محمد حامد عطا، الفحص الضريبي للأنشطة، الموسوعة الضريبية ، المجلد الثالث، الإسكندرية، دار الطباعة الحرة، ١٩٩٤م.
- محمد رضا عبدالسميع ، **حوكمة الادارة الضريبية** ، (طنطا : جامعة طنطا ، كلية التجارة ، المجلة العلمية التجارة والتمويل، ٢٠٠٨م).
- محمود حافظ ، **القضاء الاداري** ، (القاهرة : دار النهضة المصرية ، ١٩٩٣م).

٢/ الرسائل الجامعية

- أبو عمر ، عبد الناصر محمد فؤاد ، **إطار مقترح لأدلة الحوكمة الضريبية وأثرها على كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي** ، (القاهرة : جامعة قناة السويس ، رسالة ماجستير غير منشورة ،٢٠١٠م) .
- أحمد محمود مصطفي ، المحاسبة عن ضريبة المبيعات وتأثيرها على ضريبة الدخل، رسالة ماجستير ، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٩٩٧م.
- جيهان كامل محمد ، **حوكمة النظام الضريبي وأثارها على جذب الاستثمارات** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في الاقتصاد غير منشورة ، ٢٠١٢م).
- صالح أدم عبد الله موسي، الحوكمة الضريبية وأثرها في زيادة جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، الخرطوم، ٢٠١٨م.
- علا سامي أحمد عبد الله، الحوكمة الضريبية وأثرها على عملية التحاسب الضريبي، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الدراسات العليا. جامعة النيلين، ٢٠٢١م.
- كريمة حسن محمد محمد، مدخل مقترح لاستخدام معايير الجودة الشاملة في تحسين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي المنسق، كلية التجارية، جامعة قناة السويس، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، ٢٠١٠م.
- محمد محمود ذيب، التدقيق لأغراض الفحص الضريبي في فلسطين، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، ٢٠٠٥م.
- مختار فرج مختار الحويج، الحوكمة الضريبية ودورها في رفع كفاءة التحاسب الضريبي ، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النيلين، الخرطوم، ٢٠١٨م.
- ناصر عبد الحي محمد، **حوكمة الإدارة الضريبية وحتمية التطبيق لتحقيق موضوعية الأداء الضريبي** ، (القاهرة : جامعة قناة السويس ،كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، ٢٠٠٨م) .

- ياسمين طارق عبد العامل، قياس وضبط مخاطر الفحص الضريبي في ضوء الوحدات الاقتصادية في مصر، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، رسالة ماجستير غير منشورة، ٢٠١٤م.
- يوسف حسن عثمان جعفر ، دور الحوكمة الضريبية في زيادة جودة التقارير المالية لضمان زيادة مستوي الإلتزام الضريبي للممولين، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، الخرطوم، ٢٠١٧م.

٣/ المجلات العلمية:

- احمد الضي ،عبد الله ، توحيد وتوثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور إدارة المخاطر والإلتزام الطوعي، مجلة دراسات حوض النيل ، العدد ٢١ جامعة النيلني، ٢٠١٥م.
- احمد عصام الدين عيسول ، **تقييم وتطوير النظام الضريبي المصري في ظل تحديات العولمة** ، (بنها : جامعة بنها ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، العدد الاول ، ٢٠٠٣م).
- اسامة عبدالخالق ، **الاطار العام للمحاور الرئيسية التي تحكم الحوكمة الضريبية**، (القاهرة : ندوة حوكمة الشركات من اجل الاصلاح الاقتصادي والهيكل، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، ٢٠٠٦م).
- أسامة علي عبد الخالق ، **دور التشريع الضريبي في حوكمة الشركات** ، (القاهرة : جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، مجلة المحاسب ، العدد ٢٣، ٢٠٠٤م).
- اسامة علي عبد الخالق ، **الضريبية على ارباح الاشخاص الاعتبارية طبقا لحكام القانون رقم ٩١، لسنة ٢٠٠٥م واللائمة التنفيذية** ، (لقاهرة : المنظمة الدينية للتنمية الادارية ، ٢٠٠٦م).

- جلال الدين عبدالحكيم الشافعي ، **الحوكمة الضريبية**، (الزقازيق : جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ،مجلة البحوث التجارية، ٢٠٠٣م).
- جلال الشافعي ، **اطار مقترح لتطوير الضريبية الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعي في مصر** ،(القاهرة : دار الدفاع الجوي، مجلة البحوث ، المالية الضريبية ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب والعدد السابع ، ٠٠٠م).
- جلال الشافعي ، **الحوكمة الضريبية** ، (الزقازيق : جامعة الزقازيق ،كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية، المجلد ٢٥، العدد الاول ، ٢٠٠٣م).
- جلال الشافعي ، **الحوكمة الضريبية** ، (الزقازيق : جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية ، العددان الاولى والثاني ، ٢٠٠٣م) .
- جلال الشافعي، **الحوكمة الضريبية** ، (القاهرة : جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، مجلة المحاسب ، العدد ٢٦ ، مارس ٢٠٠٦م) .
- عيد محمد ذكي ،**الاليات الداخلية لحوكمة الشركات**، (القاهرة : اكاديمية السادات ، مجلة البحوث الادارية ، العدد الاول ، ٢٠١٠م).
- محمد عباس بدوي واخرون ، **فجوة التوقعات الضريبية ومعالجتها** ، (القاهرة : دار الدفاع الجوي الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مجلة البحوث المالية والضريبية ، العدد ٥ ، يناير ١٩٩٩م).
- ميراندا زغلول ، **تأثير نظام الحوافز والإعفاءات القديمة على تحسين بيئة الاستثمارات في مصر** ، (القاهرة : مجلة مصر المعاصرة ، العدد ٤٣٨ ، ١٩٩٤م).

٤/ المؤتمرات والندوات:

- احمد عبدالفتاح المسادوني ، **كيف تتحقق الثقة بين الممول ومصلحة الضرائب على الدخل في القرن الواحد والعشرين** ، (القاهرة : المؤتمر الضريبي الخامس لاكاديمية السادات، بعنوان تكلنلوجيا الادارة الضريبية في القرن الحادي والعشرين ، ١٩٩٩م) .
- اسامة علي عبد الخالق : **الموضوعية كاحد ركائز حوكمة الاداء الضريبي ومدى توافر متطلباتها في الاحكام المتعلقة بالضريبة العامة على المبيعات** ، (القاهرة : بحيث مقدم الى المؤتمر الضريبي التاسع الجمعية المصرية للمالية والضرائب ، ٢٠٠٤م) .
- اسامة علي عبد الخالق ، **الاطار العام للمحاور الرئيسية التحكم الحوكمة الضريبية** ، (القاهرة : جامعة الدول العربية ، ندوة حوكمة الشركات من اجل الاصلاح الاقتصادي والهيكل المنظمة العربية للتنمية الادارية، ٢٠٠٦م).
- حمدي عبد العظيم ، **حوكمة الشركات وحوكمة الإدارة الضريبية** ، (القاهرة : دار الدفاع الجوي ، بحث مقدم الى المؤتمر الضريبي التاسع ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، ٢٠٠٤م).
- رمضان صديق ، **الإفصاح في التشريع الضريبي** ، (القاهرة : والدفاع الجوي ، المؤتمر الضريبي الرابع عشر ، الجمعية المصرية المالية العامة والضرائب ، ٢٠٠٨م).
- سامي احمد غنيم ، **حوكمة الإدارة الضريبية وفقا لمتطلبات الدمج والاندماج لمصلحتي الضرائب العامة والمبيعات** ، (القاهرة : دار الدفاع الجوي ، المؤتمر الضريبي الحادي عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٠٠٦م).
- سعيد عبدالمنعم محمد، **اعلام الاساسية لمشروع القانون الجديد على الدخل تحليل وتقييم**، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المؤتمر الضريبي الثالث عشر ، ٢٠٠١م).

- سمير سعد مرقص ، **البدائل المقتترجة لزيادة التزام الممولين بامساك دفاتر منتظمة،** (القاهرة : دار الدفاع الجوي ، المؤتمر الضريبي الخامس ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، ١٩٩٩م).
- السيد محمود سالم منصور ، **قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١-٢٠٠٥م والعدالة الضريبية** ، (القاهرة : دار الدفاع الجوي، المؤتمر الضريبي السابع عشر، مجلة الجمعية المصرية المالية العامة والضرائب وتقويم النظام الضريبي المصري ، المجلد ٢ ، ٢٠١١م) .
- صيام ، احمد زكريا ، **دور الحاكمية المصرفية في تعزيز كفاءة البنوك التجارية الاردنية** ، (عمان : الجامعة الاردنية ، كلية ادارة بيئة الاعمال الحديثة ، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الثاني ، ٢٠٠٩م) .
- محمد السيد عطية، **تطوير الأداء للإدارة الضريبية المصرية، من خلال تطبيقاتها مبادئ الحوكمة،** (القاهرة : الدفاع الجوي، المؤتمر الضريبي الحادي عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المجلد ٢ ، ٢٠١٢م).
- محمد السيد محمد عطسة ، **تطوير الأداء للإدارة الضريبية من خلال تطبيق مبادئ الحوكمة** ، (القاهرة : دار الدفاع الجوي ، المؤتمر الضريبي الحادي عشر ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، ٢٠١٢م).
- محمد طارق يوسف ، **حوكمة الشركات** ، (القاهرة : جمعية الضرائب العربية بالتعاون بين المنظمة الحديثة للخبراء المحاسبين القانونيين ومركز المديرين ، بحث مقدم إلى الندوة التوثيقية الثانية ، حول حوكمة الشركات النظرية والتطبيق ، ٢٠٠٦م) .

- محمد عباس بدوي ، **التعديلات المقترنة لقانون ضرائب الدخل** ، (القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المؤتمر الضريبي الثالث عشر ، رؤية مستقبيلية للضرائب على الدخل، ٢٠٠١م).
- محمود السيد الناجي ، **دور الادارة الضريبية في مجال الاستثمار**، (القاهرة : المؤتمر الضريبي الثامن والانظمة الضريبية وسياسات الاستثمار في افريقيا اتحاد مدير الضرائب الافارقة ، ١٩٩٦م).
- محمود الناغي، **تحليل الاصدار الاول لمعايير المراجعة المصرية في اطار تطوير بيئة العمل في مجال مهنة المحاسبة في مصر** ، (القاهرة : المؤتمر الضريبي السابع بجمعية المصرية المالية العامة والضرائب" تطوير النظام الضريبي في المتغيرات المعاصرة ، ٢٠٠٣م).
- نعيم فهيم حنا ، **استخدام مفهوم الادارة الاستراتيجية في تطوير وتحسين اداء الادارة الضريبية** ، (القاهرة : ورقة عمل مقدمة الى مؤتمر اكادمية السادات للعلوم الادارية ، ١٩٩٩م).
- نعيم فهيم حنا . د سمير سعد مرقص ، **دور الاستراتيجيات الضريبية والضريبية والهندسية الادارية في مجال تقليل جودة الاداء الادارة الضريبية** "، (القاهرة : دار الدفاع الجوي ، المؤتمر الضريبي الثامن ، الجيد المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٠٠٨م).
- نعيم فهيم حنا، **فجوة التوقعات الضريبية وكيفية معالجتها** ،(القاهرة : دار الدفاع الجوي ، ندوة بالجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ١٩٩٢م).
- ولهي أبو علام ، **نحو مساهمة علمية لتفعيل الحوكمة الضريبية لضبط الأداء المالي والمحاسبي للشركات**، (الاردن : جامعة اليرموك ، كلية الاقتصاد والعلوم المصرفية ، المؤتمر الثالث للعلوم المالية المصرفية ، ٢٠١١م).

الملاحـــــق

ملحق (١)

جامعة النيلين

كلية الدراسات العليا

الأخ الكريم/ .....

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

<u>الموضوع : إستبانة</u>

يقوم الباحث بإعداد دراسة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة بعنوان: **الحوكمة الضريبية ودورها في تقليل مخاطر الفحص الضريبي (**دراسة ميدانية على ديوان الضرائب**)**، أرجو شاكراً التكرم بإبداء آرائكم حول عبارات الإستبانة المرفقة، مع التزامنا باستخدام البيانات لأغرض البحث العلمي فقط وسوف يتم إطلاعكم على نتائج الدراسة إن رغبتم ذلك.

ولكم مني فائق الشكر والتقدير..

الباحث

مجدي حسين عبد الرحمن حمزة

القسم الأول : البيانات الشخصية

الرجاء التكرم بوضع علامة (√) أمام البيان الصحيح :

١/ **المؤهل العلمي** : محاسبة ☐ اقتصاد ☐ ادارة اعمال ☐

نظم المعلومات المحاسبية ☐ دراسات ماليةومصرفية ☐ اخرى

☐

٢/ **التخصص العلمي** :

دكتوراة ☐ ماجستير ☐ دبلوم عالي ☐

بكالايورس ☐ اخرى ☐

٣/ **المسمى الوظيفي حسب الهيكل في الديوان** :

تنفيذي/مراجع ☐ تنفيذي/تقدير ☐ تنفيذي/تحصيل ☐

تنفيذي/معلومات ☐ رئيس قسم ☐ مدير ادارة ☐

٤/ **المؤهل المهني** :

زمالة المحاسبين القانونين البريطانية ☐ زمالة المحاسبين القانونين امريكية ☐

زمالةالمحاسبين القانونين العربية ☐ زمالةالمحاسبين القانونين السودانية ☐

لاتوجد زمالة ☐

٥/ **سنوات الخبرة** : أقل من٥سنة ☐ من٦سنة وأقل من١٠سنة ☐

من١١ سنة وأقل من١٥سنة ☐ من١٦سنة وأقل من٢٠سنة ☐

٢١سنة فأكثر ☐

القسم الثاني : بيانات الدراسة

الرجاء التكرم بوضع إشارة (√) أمام مستوى الموافقة المناسب

المحور الاول:حوكمة الادارة الضريبية

البعدالاول: مبدأ ضمان حقوق الممولين

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
لضمان حقوق الممولين يقوم الديوان بالآتي:						
١	تزويد الممولين بالمعلومات الكاملة عن الموضوعات التي يتعين إتخاذ القرارات بشأنها.					
٢	المحافظة على سرية المعاملات الضريبية للممول ومصادر دخله.					
٣	ضمان حصول الممولين على حقوقهم بسهولة دون انتقاص.					
٤	اعلان وإصدار وثيقة حقوق الممولين التي توضح حقوقهم وواجباتهم.					
٥	السعي الدائم لتعزيز الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية.					
٦	توفير المعاملة الحسنة للممولين.					
٧	السعي المستمر لرفع مستوي الوعي الضريبي للممولين بكافة الوسائل المتاحة.					

البعد الثاني: الشفافية والمشاركة الفعالة للموظفين بديوان الضرائب

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
لتحقيق الشفافية يقوم الديوان بالآتي:						
١	نشر كافة التعليمات التنفيذية والقرارات وكافة المعلومات التي يحتاجها الموظف والجهات الرقابية.					
٢	إلتزام الإدارة الضريبية بنشر مشروع تعليماتها العامة قبل إعتمادها.					
٣	الوضوح والشفافية في القانون الضريبي والإجراءات المتبعة.					
٤	يتيح للجمهور مناقشة تعليماته العامة قبل إعتمادها.					
٥	تنوير الممولين بالتغيرات التي تطرأ على القوانين الضريبية.					
٦	تدريب وتاهيل الموظفين لترقية الاداء وجودة العمل.					
٧	معاقبة الموظفين في حالة التقصير والتراخي تجاه الممولين.					

البعد الثالث: اتساق نصوص التشريع الضريبي

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
لتحقيق اتساق نصوص التشريع الضريبي يقوم الديوان بالآتي:						
١	معاملة كافة الممولين في ذات الفئة معاملة متساوية.					
٢	تقديم المعلومات والبيانات الضريبية اللازمة الممولين في الوقت المناسب وبصفة دورية.					
٣	توجد آليات تحقق التوازن في الحقوق والواجبات بين الإدارة والممولين.					
٤	الأخذ في الإعتبار بوجهات نظر الممولينواقتراحاتهم في عملية إتخاذ القرارات الضريبية.					
٥	ضمان تعويض واسترداد الممولين في حالة انتقاص حقوقهم.					
٦	تطبيق فرض غرامات ضريبية عند مخالفاتنصوصالتشريع الضريبي.					
٧	معالجة خلل النصوص التي بها ازدواج اوتجنب او تهرب ضريبي بصورة دورية.					

البعد الرابع: زيادة الوعي الضريبي لدي الممولين

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
لرفع الوعي الضريبي يقوم الديوان بالآتي:						
١	توضيح ونشر اداء الايرادات الضريبية اثناء فترة عرض الموازنة والاهداف المرجوة منها.					
٢	ادارات خدمات الممولين بمكاتب الديوان تستقبل استفسارات الممولين وتقديم خدمات التوعية.					
٣	اتاحة التواصل مع الممولين بالديوان بكافة وسائل التواصل الاجتماعية الحديثة.					
٤	نشر لائحة حقوق وواجبات والالتزامات الممولين بمكاتب الديوان.					
٥	اقامة المنتديات والحوارات التثقيفية لرفع الوعي الضريبي للممولين.					
٦	تمثيل الممولين افراد وشركات في انجازات التنمية بالدولة.					
٧	تدريس وتعليم مادة الثقافة الضريبية الواجب الوطني للدولة بالمراحل التعليمية .					

المحور الثاني:المخاطر الضريبية

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
لتقليل مخاطر الفحص الضريبي يتبع الديوان بالآتي:						
١	إتباع أسلوب الفحص الضريبي عن طريق العينة لاختيار حالات الفحص على أساس المخاطر.					
٢	إتباع أسلوب الفحص الضريبي الإختباري لتحديد نطاق عينة الفحص وحجم أدلة الإثبات بناء على فحص الرقابة الداخلية.					
٣	إتباع أسلوب الفحص الضريبي التحليلي عن طريق المقارنات ودراسة العلاقات والنسب المالية بين عناصر القوائم المالية بناء علي المخاطر.					
٤	المراجعة الشاملة في حالة المخاطر اكبر من الالتزام الضريبي.					
٥	إتباع أسلوب الفحص الضريبي بإستخدام الحاسب الآلي في بيئة نظم المعلومات المحوسبة.					
٦	إتباع أسلوب الفحص الضريبي بإستخدام الحاسب الآلي في بيئة التجارة الإلكترونية.					
٧	ضمان توحيد تطبيق القوانين والتشريعات الضريبية في المعاملات .					

ملحق رقم (٢)

محكمو الاستبانة

الرقم	الاسم	الدرجة العلمية	الجامعة
١	أ.د. بابكر إبراهيم الصديق محمد	أستاذ المحاسبة	السودان للعلوم والتكنولوجيا
٢	د. صلاح بابكر عيسي	أ. المحاسبة المشارك	السودان المفتوحة
٣	د.مصطفي هارون عز الدين	أ. المحاسبة المساعد	جامعة النيلين
٤	د. محمد بدر حامد الصبيح	أ. المحاسبة المساعد	جامعة النيلين
٥	د. مصعب الطيب محسن عبدالله	أ. المحاسبة المساعد	جامعة النيلين
٦	د.حمدان إبراهيم ضو البيت	أ. المحاسبة المساعد	جامعة النيلين