حوكمة الإدارة الضريبية أداة لتدنية المخاطر الضريبية

مقدم من

الباحث / هاني التابعي محمد جزر

المدير العام بالضرائب المصرية

مستخلص :

يهدف هذا البحث التعرف على المخاطر الضريبية و آثارها على كل من مصلحة الضرائب و الممول ، و دور الحوكمة الضريبية في تدنية تلك المخاطر، وتوصل البحث إلى أن تطبيق الحوكمة الضريبية يعمل على رفع كفاءة النظام الضريبي من خلال الالتزام بالقوانين التي تحدد مهام المسؤولين بالإدارة الضريبية ، و يعالج المخاطر الاقتصادية و الإدارية و الاجتماعية و السياسية التي تتعرض لها مصلحة الضرائب ، و تحسين أداء الإدارة الضريبية، و أوصى البحث بضرورة إنشاء إدارة للمخاطر بكل مأمورية بمصلحة الضرائب لتدنية المخاطر الضريبية ، و تحقيق الإصلاح الضريبي المنشود ، ضرورة إعادة النظر في نظم الرقابة و المراجعة الداخلية ، و تصميمها بما يتوافق مع حوكمة الإدارة الضريبية.

Abstract:

The research aims at identifying the tax risks and their effects on both the tax authority and the taxpayer and the role of tax governance in decreasing those risks . The research reached that applying the tax governance raises efficiency of the tax system through compliance with laws which indicate the officials' tasks at tax administration, handles the economic , administrative, social and political risks faced by the tax authority and improves the performance of tax administration. The research recommended the necessity of establishing risk management within each tax authority to decrease the tax risks, achieving the desired tax reform, and reviewing the control and internal audit systems, designing them in accordance with tax administration governance.

أولاً مشكلة البحث :

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

فالممولين لديهم مجموعة من الاستراتيجيات الضريبية التي تعتمد علي فلسفتها الضريبية ، فمعظم الشركات كبيرة الحجم ترغب في الموازنة بين هدف تعظيم الربح مع تحقيق بقية الأهداف الأخرى مثل خفض المخاطر ، وتشمل الامتثال غير المرضي والذي قد يهدد سمعة هذه الشركات ، كما أنها قد ترغب في الابتعاد كثيراً عن التقلبات في الأرباح المفصح عنها حتي لا يؤثر ذلك علي قدرتها التنافسية في الأسواق ، حيث أن التوازن السليم بين تلك العوامل يعتمد في المقام الأول علي فلسفة الإدارة في مواجهة المخاطر الضريبية ، بحيث يتم التعامل مع تلك المخاطر الضريبية من قبل إدارة المخاطر والرقابة الداخلية لدي هذه الشركات .

وبصفة عامة تنشأ هذه المخاطر نتيجة عدم التأكد فيما يتعلق بالعمل الضريبي ، وقد تشمل المخاطر المالية مثل ما يرتبط بعدم توفير السيولة ، مخاطر تشغيلية ناجمة عن اتخاذ قرارات خاطئة ، مخاطر استراتيجية نتيجة تغيرات تحدث في البيئة ، وأخيراً معنوية الناجمة عن تعارض مصالح أطراف عديدة

تمثل الإدارة الضريبية بيئة عمل النظام الضريبي ؛ لذا فلا قيمة لأي إصلاح ضريبي في ظل تدهور أداء الإدارة الضريبية ، فالجهاز الضريبي غير الكفء يستطيع أن يحول أحسن الضرائب إلى أسوئها [١] ، و يترتب على قوة الإدارة الضريبية أو ضعفها آثار عديدة هامة قد تؤدي إما إلى إحكام الرقابة و الوصول إلى كافة حقوق الخزانة العامة ، أو ضياع الكثير منها و زيادة التهرب لضريبي [٢] و لأهمية الإدارة الضريبية و دورها المؤثر في المنظومة الضريبية كأحد مكونات النظام الضريبي ، و في تحقيق أهداف السياسة الضريبية للدولة يلوم تطبيق مبادئ الحوكمة في الإدارة الضريبية حيث يعد ضرورة حتمية

والباحث يطرح الأسئلة الآتية:

١- هل تُسبب سياسة الامتثال الضريبي الطوعي مخاطر ضريبية لمصلحة الضرائب ودافعي الضريبة ؟ و هل المحاسبة الإبداعية وأساليبها يترتب عليها مخاطر ضريبية ذات تأثير على الامتثال الضريبي الطوعي؟

٢- هل البيئة المصرية تحتاج إلى إعادة النظر في آلية التحاسب الضريبي بما يتناسب مع ثقافة وسلوك بيئة التطبيق لأطراف التحاسب الضريبي سواء مصلحة الضرائب أو دافعي الضريبة ؟وهل تحتاج لتقديم إطار مقترح للتحاسب الضريبي لتدنية مخاطر الامتثال الضريبي الطوعي من منظور المحاسبة الإبداعية ؟

ثانياً: أهمية البحث .:

يستمد هذا البحث أهميته من خلال التأصيل العلمي " المخاطر الضريبية" باعتبارها أحد المقومات التي لا يمكن إغفال أثرها على كل من الإدارة الضريبية الممولين. بالإضافة إلى توضيح أثر تطبيق حوكمة الإدارة الضريبية على المخاطر الضريبية.

ثالثاً خطة البحث :

في ضوء طبيعة مشكلة البحث وأهدافه وأهميته ومفاهيم عنوانه ، وافتراضاته ، فإن خطة البحث تنقسم إلى مبحثين متكاملين على النحو التالي :

المبحث الأول المخاطر الضريبية و آثارها على مصلحة الضرائب

المبحث الثاني : الحوكمة الضريبية أداة لتدنية المخاطر الضريبية

رابعاً : الدراسات السابقة :

م	السنة	اسم القائم بالدراسة	موضوع الدراسة	النتائج والتوصيات
١-	٢٠٠٦	هشام فاروق مصطفى الإبياري (٥)	تقييم مخاطر استخدام المعاينة في الفحص الضريبي – دراسة تحليلية و ميدانية "	استهدفت الدراسة تحليل مسببات مخاطر استخدام المعاينة في الفحص الضريبي ، و محاولة الكشف عن درجة تعرض فاحصي الضريبة لمسببات مخاطر المعاينة و أوصت الدراسة بتنمية وعي الإدارة الضريبية و فاحصي الضريبة بمسببات خطر المعاينة و سبل تخفيضها ، مع توفير التأهيل العلمي الكافي ، توفير قاعدة بيانات كافية عن المجتمع الضريبي المصري .
٢-	٢٠٠٨	أمين السيد أحمد لطفي (٦)	تدعيم دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر باستخدام نظام التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة	استهدفت الدراسة دراسة التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة و انعكاساته على هيكل الرقابة الداخلية ، و أوصت الدراسة بوضع استراتيجية لتحديد المخاطر في الوقت

				المناسب ، و وضع ضوابط رقابة فعالة عن طريق إدارة المخاطر .
٣-	٢٠١٤	محمود السيد الناغي[٧]	تقييم مخاطر النظام الضريبي المصري كمدخل لإعادة الهيكلة	استهدفت الدراسة التعرف على طبيعة مخاطر النظام الضريبي المصري ، و أوصت الدراسة إعادة هيكلة النظام الضريبي من خلال مساهمة جميع المواطنين فب الالتزام الضريبي طبقاً لمبدأ القدرة، حرمان المتهرب من الضرائب من بعض حقوقه السياسية.
٤-	٢٠١٥	ياسر زكريا الشافعي [٨]	حوكمة الإدارة الضريبية لرفع كفاءة التحاسب الضريبي	استهدفت الدراسة تقيم واقع كفاءة التحاسب الضريبي ،و تصميم إطار مقترح لحوكمة الإدارة الضريبية في مصر ، و توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها : وجود العديد من أوجه القصور في أداء الإدارة الضريبية و توصلت إلى أن حوكمة الإدارة الضريبية تؤدي إلى رفع كفاءة الأداء داخل الإدارة الضريبية .
٥-	٢٠١٥	أشرف سالم عبد الكافي ، علي طه علي باجسير [٩]	أثر تطبيق نظام الحوكمة في رفع كفاءة نظام الإدارة الضريبية و تحصيل الإيرادات	استهدفت الدراسة معرفة أثر تطبيق الحوكمة في مصلحة الضرائب على كفاءة النظام الضريبي في ليبيا و معرفة أثر تطبيق نظام الحوكمة على تفعيل وسائل تحصيل الإيرادات الضريبية ، و توصلت الدراسة إلى أن تطبيق نظام الحوكمة في إدارة مصلحة الضرائب يؤثر على كفاءة النظام الضريبي و يحقق أهدافه .
٦-	٢٠١٦	عرفان فوزي محمد [١٠]	تطوير الإدارة الضريبية وفق مبادئ الحوكمة خطوة أولى نحو إصلاح المنظومة الضريبية	استهدفت الدراسة توضيح التحديات التي تواجه الإدارة الضريبية ، الأخذ بمبادئ الحوكمة في الإدارة الحكومية ، و أوصت الدراسة بالأخذ بالمفاهيم المتعلقة بالمخاطر الضريبية ، إيجاد آلية للرقابة الذاتية .
٧-	٢٠١٦	ياسر محمد السيد سمرة ، محمد صالح	إطار مقترح لاستخدام لجان المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر في مصلحة الضرائب المصرية	استهدفت الدراسة تقييم فدرة مصلحة الضرائب المصرية على إدارة المخاطر ، و أوصت الدراسة بإجراء تعديل تشريعي

		هاشم [١١]		لإتاحة الفرصة لتكوين لجان المراجعة للإشراف على المخاطر الضريبية ، ضرورة قيام المصلحة بأنشطة إدارة المخاطر و مراجعة إدارتها.
٨-	٢٠١٧	روابة محمد ، البشير عبد الكريم [١٢]	التوجهات الحديثة لإدارة المخاطر في الإدارة الضريبية	استهدفت الدراسة تناول نظام إدارة المخاطر ، و التحديات التي تواجه الإدارة الضريبية ، و توصلت الدراسة إلى التعاون بين الإدارات الضريبية في إدارة المخاطر .و ضرورة تبادل المعلومات عن المخاطر التي تواجه الإدارة الضريبية

المبحث الأول المخاطر الضريبية

أولاً : مفهوم المخاطر الضريبية و أسباب نشأتها.

يقصد بالمخاطر الضريبية تلك المخاطر الناجمة عن الأنشطة المالية كعدم السداد للضريبة المستحقة و مخاطر تشغيلية تنشأ نتيجة قرارات خاطئة و مخاطر معنوية ناجمة عن عدم تماثل المعلومات لكافة الأطراف ذات العلاقة الضريبية.[١٣] يعتبر الاختلاف بين استراتيجيات النظام الضريبي و بين التنفيذ و التطبيق الفعلي الذي تمارسه الإدارة الضريبية من خلال عملية التحاسب الضريبي مؤشراً لوجود فجوة أداء بين مصلحة الضرائب و الممولين ؛ تنشأ نتيجة عدم كفاءة أداء الإدارة الضريبية اتجاه الممولين ، سواء في التعامل مع الممولين ، و طول إجراءات الفحص الضريبي و إهدار الوقت و الجهد ، و الاتجاه إلى التقدير الجزافي ، و ما يتبع ذلك من مشاكل بين الإدارة الضريبية و الممولين . و تهدف إدارة الأنظمة الضريبية الحديثة إلى تحقيق الالتزام الطوعي من جانب الممولين ، بحيث يؤدون ما عليهم من التزامات ضريبية طواعية دون إجبار ، هذا و قد يواجه تحقيق هذا الهدف العديد من المخاطر مثل مقاومة من جانب بعض الممولين غير الواعية بالتزاماتها و مسئولياتها الضريبية .[١٤]

ثانياً : تصنيف المخاطر الضريبية من وجهة نظر دافعي الضرائب ومصلحة الضرائب .

ويمكن تصنيف المخاطر الضريبية إلى مخاطر ضريبية من وجهة نظر كلاً من دافعي الضرائب ومصلحة الضرائب، ويمكن القول بأن أهداف دافعي الضرائب والادارات الضريبية لن

تتطابق بل تتعارض في بعض الاحيان على الرغم من أنها تتداخل في أحيان أخرى. وهذا ينعكس على المخاطر الضريبية التي يتعرض لها الاثنين :

ويقصد بالخطر الضريبي من وجهة دافعي الضرائب[١٥] : بأنه تلك التكاليف الإضافية التي تتحملها المؤسسة نتيجة عدم التزامها واحترامها للقواعد الضريبية، وتتمثل هذه التكاليف في العقوبات والغرامات التي تتحملها المؤسسة، و تشويه سمعتها تجاه إدارة الضرائب هذا من جهة، ومن جهة أخرى نقص الفعالية الضريبية نتيجة عدم معرفة الإجراءات التي تمكن المؤسسة من الاستفادة من الامتيازات الضريبية ، فالخطر الضريبي هو نتيجة طبيعية لتعقد وعدم استقرار التشريع الضريبي المطبق على المؤسسة مما يؤدي إلى عدم الانسجام والشفافية اتجاه هذا التشريع.

ويقصد بالمخاطر الضريبية من وجهة نظر مصلحة الضرائب: بأنها المخاطر المؤسسية Institutional Risks والتي تعني عدم قدرة تحقيق السلطات الإيرادية لأهدافها من تحصيل الضريبة. المخاطر التي تخص السلطات الإيرادية بشكل خاص والحكومات بشكل عام، جميعها يتعلق بخطر أن مستويات الإيراد المتوقعة لن يتم تحصيلها.

ثانياً: المخاطر الضريبية التي تتعرض لها مصلحة الضرائب .

وفى هذا السياق المخاطر الرئيسية للسلطات الضريبية تكمن في مجالات عدم التأكد وانعدام الاتفاق فيما يتعلق بالمبالغ الضريبية واجبة السداد . حيث أن المخاطر التي تتحملها السلطات الضريبية تشتمل على ما يطلق عليه الدليل المالي بـ (التجنب الضريبي المشروع) وهى المنطقة الرمادية التي قد يعتقد دافعوا الضرائب أن تلك التصرفات هي في حدود القانون رغم أن السلطات الإيرادية لديها وجهة نظر مختلفة بشأن تلك التصرفات [١٦]. ويعني هذا أنه أحد مخاطر السلطات الإيرادية تمثل فى جمع عائدات الضرائب بشكل أقل مما هو متوقع وذلك وفقا لتفسيراتهم للقانون، ولكن تبين أن تفسيراتهم غير صحيحة وفقا للمحاكم. و من خلال استخدام منهج متعدد المستويات لحصر المخاطر التي تواجه مصلحة الضرائب المصرية ؛ وتصنيفها إلى مخاطر داخلية من خلال تحليل طبيعة العمل و مراحل أداء العمل الضريبي ومخاطر البيئة الخارجية التي تعمل من خلالها. [١٧]

المخاطر المتعلقة بالإدارة الضريبية :

تبدأ مصلحة الضرائب عملها من خلال حصر المجتمع الضريبي و نظم المعلومات و توفير قواعد البيانات عن الممولين ثم إجراء عمليات الفحص الضريبي التي يتم من خلالها تقدير قيمة الضريبة المستحقة، ثم مرحلة تحصيل الضريبة أو تعذر عملية التحصيل و بالتالي قيام مصلحة الضرائب بعمليات الحجز على الممول أو النشاط و التنفيذ الجبري للحصول على

المستحقات الضريبية و هو ما يطلق عليه بنظام العمل الضريبي أو التشغيلي ، على أن يتم تناول باقي صور مخاطر البيئة الداخلية التي تتمثل في العاملين بالمصلحة و البيئة الرقابية بالمصلحة وهي :

١-**مخاطر نظم العمل الضريبي** : هي المخاطر المرتبطة بعمليات و مراحل الأداء الضريبي من بداية حصر الممولين حتى الحجز و التحصيل و المخاطر المرتبطة بهذه المراحل يمكن التعبير عنها بأنها المخاطر التشغيلية وهي :

أ-**مخاطر الحصر و نظم وتكنولوجيا المعلومات** : وهي تعبر عن المخاطر التي ترتبط بعملية فقد القدرة على القيام بعمليات حصر الممولين و أنشطتهم ، أو فقد و نقص المعلومات المتاحة عن الممولين من حيث الكم والكيف و أمن و تجانس نظم المعلومات مع أعمال مصلحة الضرائب . و المخاطر المرتبطة بالمعلومات من أهم المخاطر التي يتعرض لها النظام الضريبي المصري و تتمثل في مخاطر المعلومات التي يجب أن تحصل عليها الإدارة الضريبية من الممولين و من بين صور هذه المخاطر ما يلي :

١-المخاطر المرتبطة بالمعلومات عن نشاط الشركات متعددة الجنسيات في مصر ؛ حيث تقوم هذه الشركات عادة بإجراء عمليات تحويلات بين فروعها في اتجاه المواقع التي ليس بها ضريبة أو بها إعفاءات و ذلك قبل و بغرض حساب الضريبة المستحقة عليها و يكون من الصعب على الإدارة الضريبية في مصر الحصول على المعلومات الكافية و الملائمة عن معاملات هذه الشركات في مصر ، مما ينتج عنه خطر عدم تكامل المعلومات المرتبطة بنشاط هذه الشركات لتطبيق مبدأ إقليمية الضريبة و للحد من الأثر السلبي لهذا النوع من المخاطر يتطلب الأمر فضلاً عن التطبيق الكامل لمعايير المحاسبة ، مطالبة الشركات بإعداد قائمة خاصة عن الموقف الضريبي تتضمن الربح المحاسبي و التعديلات التي أدخلت عليه بالزيادة أو النقصان ، و الضريبة المسددة و الضريبة المستحقة و الضريبة المؤجلة و الفروق الدائمة و الأساليب و الإجراءات المتبعة مع الإدارة الضريبية . ٢-المخاطر المرتبطة بعدم الإفصاح أو الإفصاح المضلل نتيجة الأساليب الاحتيالية التي يتبعها الممولون في الداخل لتفادي أو التهرب من الضريبة و من هذه الأساليب : التلاعب في الفواتير الواردة من الخارج زيادة أو نقصاً وفق الهدف النهائي الذي يحدده للممول ، التلاعب في المخزون ، التلاعب في أسعار تحويل العملة الأجنبية . [١٨]

ب-**مخاطر الفحص و المراجعة الضريبية** : مخاطر عملية الفحص الضريبي هي احتمال إعداد تقرير فحص دون التعرف على أخطاء لأو الغش أو كلاهما ، أو إدراج أخطاء متعمدة أو غير متعمدة بقوائم الدخل ، أو عدم صحة بنود القوائم المالية و الإقرار الضريبي أو عدم التزام الممول

بتطبيق أحكام القانون الضريبي و عدم التزامه عند إعداد القوائم المالية بمعايير المحاسبة المحاسبة المصرية التي ألزم بها التشريع الضريبي ، أو القواعد و الأصول المحاسبية السليمة و المتعارف عليها بالنسبة للمنشآت التي استثناها المشرع من معايير المحاسبة المصرية ، مما قد يؤدي إلى أن الوعاء الضريبي لا يمثل حقيقة الأرباح أو الخسائر الناتجة عن نشاطات المنشأة ، [١٩]و تتمثل في مجموعة المخاطر التي تعوق مصلحة الضرائب عن قيامها بمحاسبة وتحديد قيمة الضريبة المستحقة على الممول و هي تشمل مجموعة مخاطر فرعية أهمها :

١- مخاطر التقدير و الحكم الشخصي للمأمور الفاحص : حيث يستند المأمور الفاحص إلى تقديره و خبراته الشخصية في حالة نقص المعلومات اللازمة لتحديد صافي الربح الضريبي للممول (عدم وجود دفاتر منتظمة للممول أو إهدارها لأسباب موضوعية) و مخاطر الاسترشاد بالممول النظير.

٢- مخاطر المراجعة الضريبية : هي المخاطر التي تترتب على إصدار مأمور الضرائب قراراً بتحديد قيمة وعاء الضريبة المستحقة أدنى مما يجب أو أكثر مما يجب ، و هو ما يترتب على إصدار المأمور قرار غير سليم بشأن اعتماد الدفاتر و المستندات و رقم الأعمال .

٣- مخاطر الفحص الإلكتروني : هي المخاطر الناتجة عن استخدام الممولين لبرامج المحاسبة الجاهزة و التوسع في تكنولوجيا المعلومات مع عدم قدرة استخدام أساليب المراجعة الضريبية بمصلحة الضرائب تتلاءم مع تلك البرامج على الرغم من سماح المشرع الضريبي لإمساك دفاتر إلكترونية يمكن على أساسها تقديم الإقرار الضريبي (م ٧٨ ق ٩١ / ٢٠٠٥ و المعدلة ق ٧٣/ ٢٠١٠).

٤- مخاطر الفحص بالعينة: استخدم المشرع الضريبي أسلوب الفحص بالعينة لأول مرة من خلال المادة ٩٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، وترتب على استخدام الفحص بالعينة زيادة احتمال فقد الحصيلة الضريبية نظراً لزيادة احتمال عدم دخول الممول ضمن عينة الفحص برغم التعديل الوارد بتلك المادة وفقاً للقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ و الذي حصر العينة على الممول الذي يمسك دفاتر منتظمة مما يزيد من فرص فقد بعض الموارد السيادية للدولة نتيجة لاستخدام هذا الأسلوب خصوصاً عند اختيار العينة مع الاعتماد على الفحص الضريبي الأمامي – الفحص عن السنوات القادمة حتى لو لم يعتمد الإقرار الضريبي المقدم من الممول بحجة عدم وجوده ضمن عينة الفحص في السنوات السابقة لسنة الفحص – دون الفحص الضريبي الخلفي – الرجوع بالفحص للسنوات السابقة لسنة الفحص إذا لم يعتمد الإقرار الضريبي للممول عن السنة الحالية حتى و لو كان الممول خارج عينة الفحص للسنوات السابقة.

ج-مخاطر التحصيل الضريبي:هي المخاطر المرتبطة بعد ربط الضريبة على الممول وهي تشمل:

١- مخاطر الربط على أساس عدم الطعن و التي تتعلق بانخفاض الحصيلة الناتج عن هذا الأسلوب في ربط الضريبة و بالتالي زيادة و تعقد إجراءات التقاضي و العودة إلى نقطة الصفر مع الممول مرة أخرى.

٢- مخاطر الربط الذاتي : وهي تعبر عن المخاطر التي تتعرض لها مصلحة الضرائب نتيجة لإلزام المشرع الضريبي(م ٨٨ ، ٨٩ ق ٩١ / ٢٠٠٥) مصلحة الضرائب بقبول السجلات و الدفاتر و المستندات و الإقرار الضريبي المقدم من الممول و يتم الربط الضريبي عليه و تكليف مصلحة الضرائب بتقديم المستندات الدالة على عدم صدق ذلك الممول في حالة عدم اعتمادها للدفاتر أو الإقرار الضريبي (م ٩٠ق٩١ /٢٠٠٥) ، مما يؤدي إلى فقد الكثير من الموارد نتيجة لصعوبة إثبات المصلحة عكس ما قدمه الممول بإقراره الضريبي ، إلى جانب تطبيق أسلوب الفحص بالعينة يزيد أيضاً من رغبة الممول في المخاطرة بعدم الإفصاح عن الدخل الفعلي بإقراره الضريبي.

٣- مخاطر الغش و التلاعب ببطاقات الحساب الجاري للممولين : و مخاطر وجود المتأخرات الضريبية الناتجة عن المماطلة في عملية التحصيل بناء على الربط النهائي و مخاطر التحصيل الإلكتروني وعدم قدرة الإدارة الضريبية على التعامل مع تلك النظم الإلكترونية ، وفقد المعلومات و مخاطر إسقاط الضريبة و المتمثل في اتخاذ المصلحة قراراً بإسقاط الضريبة على أحد الممولين دون وجود حق للممول في ذلك ، أو العكس ، وبالتالي ضياع المزيد من الموارد الضريبية و انخفاض كفاءة و فعالية الحكومة في تنفيذ برامجها و أهدافها.

د- مخاطر الحجز و التنفيذ الجبري على المستحقات الضريبية و ضياعها أو نقلها: و هي تعبر عن المخاطر التي تواجه مصلحة الضرائب في تطبيق مراحل التنفيذ الجبري و الحجز على المستحقات و تحصيلها و هي ترتبط بأسلوب ربط الضريبة على الممولين خصوصاً الربط على أساس عدم الطعن و فقد مكان الممولين و تتبعهم لتطبيق الحجز الإداري عليهم في حالة غلق النشاط نهائياً ، و مخاطر التقادم في الفحص و التحصيل وفقاً للمادة ٩١ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٢-المخاطر المرتبطة بالعاملين في مصلحة الضرائب: وهي تعبر عن المعوقات التي تحد من إمكانية الاستفادة القصوى من قدرات و مهارات و فكر العاملين لتحقيق أهداف و برامج أداء مصلحة الضرائب ، وهي تتمثل في نقص الخبرات و المهارات و سوء التخطيط الإداري وضعف التدريب و مخاطر معدلات الأداء و تحمل العاملين للضغوط و كيفية المواءمة بين إمكانيات العاملين ومتطلبات تحقيق الأهداف الاستراتيجية لمصلحة الضرائب و رسالتها. و يعتبر الفارق

العددي الكبير بين حجم المجتمع الضريبي و عدد الفاحصين بالجهاز الضريبي السبب الرئيس الذي كان وراء الحاجة إلى التحول من نظام الفحص الضريبي الشامل إلى نظام الفحص الضريبي بالعينة ، حيث يعاني الجهاز الضريبي من عدم كفاية عدد الفاحصين مقارنة بعدد الحالات المراد فحصها . الأمر الذي أدي إلى ظاهرة تراكم الحالات و ما فرضته على الإدارة الضريبية من ضرورة الإسراع في فحص الحالات الضريبية [٢٠]

٣-**مخاطر البيئة الرقابية** :تتمثل في عدم في عدم التزام العاملين بالتشريعات و التعليمات التنفيذية و التفسيرية للمصلحة و الفساد المالي و الإداري و ضعف الرؤية المستقبلية لمصلحة الضرائب ، و كذلك فإن عدم توافر نظام للرقابة الداخلية أو عدم كفاءته و فعاليته بالمنشأة محل الفحص ، قد يترتب عليه إحداث معوقات تحول دون قيام الفاحص بالمهام اللازمة لإعداد تقرير الفحص ، إذ أن عدم توافر أو كفاءة نظم الرقابة الداخلية يؤدي إلى احتمال عدم اكتشاف أو منع الأخطاء المادية ، إن خطر عدم وجود نظام للرقابة الداخلية أو عدم فتعليته يتطلب من الفاحص الضريبي فحص تفاصيل العمليات و الأرصدة أو الفحص التحليلي لكليهما ، حتى يتمكن من اكتشاف الأخطاء أو الغش في إعداد القوائم المالية و في عرضها و فيما انتهت إليه من تحديد للوعاء الضريبي.[٢١]

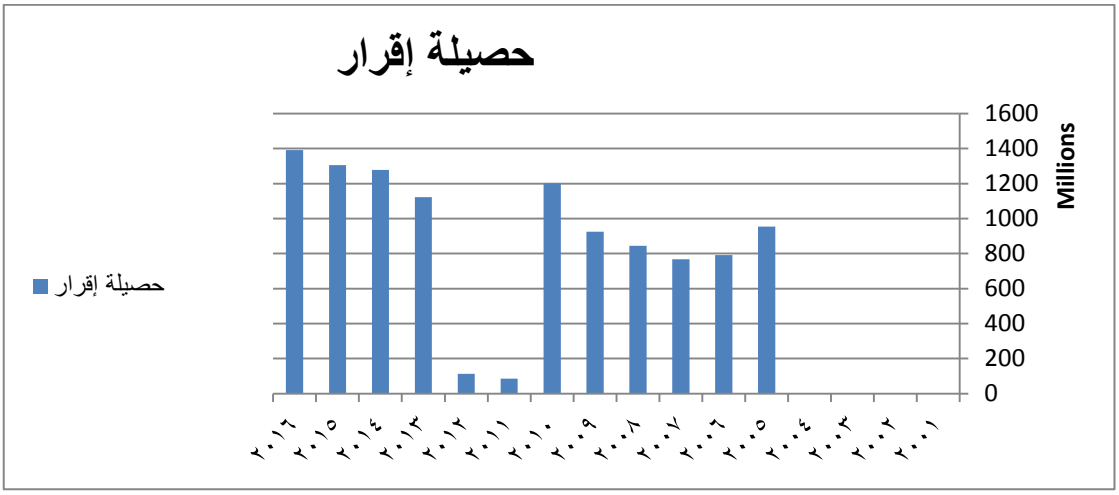
(٢) مخاطر بيئة التطبيق للتشريع الضريبي

وهي تعبر عن الأحداث أو المعوقات التي تحد من قدرة مصلحة الضرائب على تحقيق أهدافها الاستراتيجية أو التكتيكية و التي تؤدي إلى تحملها لتضحيات مالية أو اقتصادية وفقد بعض الموارد دون أن يكون لها سيطرة عليها ، و تصنف مخاطر البيئة الخارجية إلى:

١-**المخاطر السياسية** : وهي الأحداث و الظروف السياسية المحيطة ببيئة العمل بمصلحة الضرائب و تؤثر على تحقيق الأهداف و تتمثل في عدم الاستقرار السياسي في المجتمع و رؤية الحكومة المصرية لدور مصلحة الضرائب و اتساقها مع رؤية المصلحة لدورها في المجتمع .

وقد تعرضت حصيلة الإقرارات الضريبية للتدني و ذلك خلال عامي ٢٠١١ ، ٢٠١٢ نتيجة الأحداث السياسية التي مرت بها البلاد و ذلك بالمقارنة بالسنوات السابقة واللاحقة .

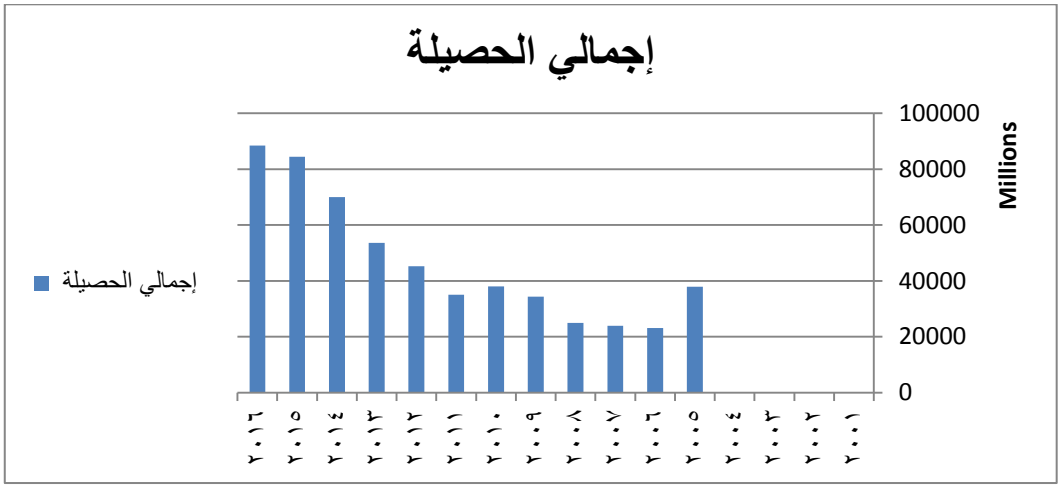
شكل رقم (١)



المصدر :من إعداد الباحث نقلاً عن بيانات قطاع تكنولوجيا المعلومات بمصلحة الضرائب المصرية (تقارير غير منشورة)

٢-**المخاطر الاقتصادية** : وهي تمثل المخاطر المرتبطة بالسياسات الاقتصادية و المالية و المرحلة الاقتصادية التي تمر بها البلاد و الاتفاقيات مع البنك الدولي و قضايا الدعم و غيرها من الأنشطة و السياسات الاقتصادية التي تؤثر على الحصيلة الضريبية و تحقيق باقي الأهداف الاستراتيجية لمصلحة الضرائب .و قد تأثرت الحصيلة الضريبية الإجمالية بمصلحة الضرائب المصرية خلال الفترة من ٢٠٠٦ : ٢٠٠٨ نتيجة الأزمة الاقتصادية العالمية و كذلك تأثر الاقتصاد المصري خلال عام ٢٠١١ بأحداث ثورة يناير ٢٠١١ و ذلك سواء في حصيلة الإقرارات و الحصيلة الإجمالية للمصلحة .

شكل رقم (٢)

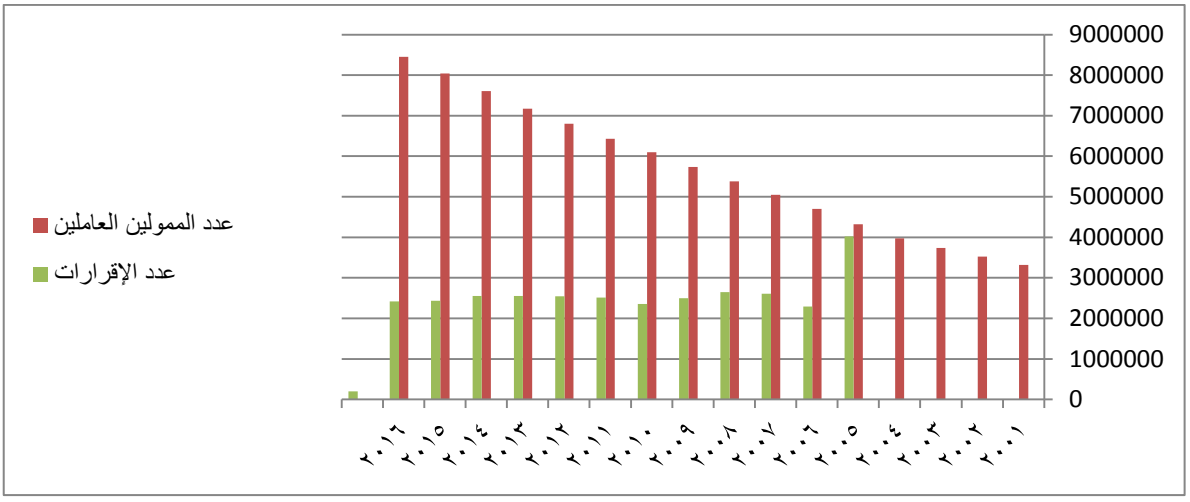


المصدر :من إعداد الباحث نقلاً عن بيانات قطاع تكنولوجيا المعلومات بمصلحة الضرائب المصرية (تقارير غير منشورة)

٣-**مخاطر الثقافة المجتمعية:** وهي تعبر عن أثر التغيرات الديموجرافية على الوعي و الالتزام الضريبي للممولين ووجهة نظر المجتمع و أصحاب المصالح لدور مصلحة الضرائب و تطبيق مفهوم العدالة الضريبية في المجتمع وأثر ذلك على قيام مصلحة الضرائب.

٤-**المخاطر المرتبطة بالممولين** : تعبر عن الممارسات التي يتبعها الممولين و التي تعوق أداء مصلحة الضرائب مثل عدم تقديم الإقرار الضريبي حيث بلغت نسبة عدد الإقرارات الضريبية المقدمة إلى إجمالي عدد الممولين بمصلحة الضرائب عام ٢٠١٤ ، ٣٣.٦٢ % حيث عدد الممولين ٧٦٠٥٩٨٥ و عدد الإقرارات ٢٥٥٧٤٩٠ و عام ٢٠١٥ كانت النسبة ٣٨.٢٨ % حيث عدد الممولين ٨٠٤٢٦٣٣ و عدد الإقرارات ٢٤٣٥٦٧٧ و في عام ٢٠١٦ كانت النسبة ٢٨.٦٣ % حيث عدد الممولين ٨٤٤٨١٣٤ و عدد الإقرارات ٢٤١٨٨١١.

شكل رقم (٣)



المصدر :من إعداد الباحث نقلاً عن بيانات قطاع تكنولوجيا المعلومات بمصلحة الضرائب المصرية (تقارير غير منشورة)

" بجانب مخاطر التهرب الضريبي و عدم الإفصاح عن الدخل الفعلي بالإقرار و غيرها من الأنشطة التي تعوق المصلحة عن أداء دورها و تحقيق رسالتها و يطلق عليها مخاطر الامتثال الضريبي " [٢٢] وهو ما أدى إلى زيادة قيمة المتأخرات الضريبية لتصل في ٢٠١٥/٦/٣٠ (٦٨.٨٣٤) مليار جنيه.

بالإضافة إلى وجود مخاطر حتمية[٢٣] ترجع إلى طبيعة نشاط المنشأة و طبيعة العناصر محل الفحص الضريبي ، و ينشأ هذا النوع من المخاطر نتيجة تعقيد نوع معين من المعاملات أو الحساسية لرصيد حساب ما أو نوع العمليات لحدوث أخطاء حسابية و قد يرجع ذلك إلى عدم وجود إجراءات رقابة داخلية فعالة و من ثم زيادة حالة عدم التأكد و يترتب على ذلك ازدياد حالات

عدم اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية أو لجوء الإدارة إلى إجراءات تغيير السياسات الضريبية لتعظيم أرباح معفاة كأرباح الأسهم أو تصنيف الخسائر العادية كخسائر غير عادية و من ثم صعوبة اكتشاف المخالفات و عدم تمكن الفاحص من إعداد تقريراً عن القوائم المالية كوحدة واحدة.

٥-المخاطر التشريعية : وهي تعبر عن المخاطر الناتجة عن إصدار تشريعات تؤثر على عناصر النظام الضريبي (الممول و الإدارة الضريبية و البيئة المحيطة بالنظم الضريبية و التشريع الضريبي و علاقته بالتشريعات الأخرى ، و يرى الناغي[٢٤] أن هذه المخاطر عن التشريعات الضريبية أو التشريعات الأخرى التي تتناول الإعفاء أو الخضوع للضريبة ، و ذلك في حالات عدم الاتساق بين التشريعات و الدستور من ناحية ، و بين هذه التشريعات و اللائحة التنفيذية لها و القرارات المكملة ، و بين التشريعات الضريبية البحتة و التشريعات الأخرى التي تتناول الضريبة ، و تتضمن مجموعة من المخاطر تتمثل في الآتي :

أ-خطر التعقيد في التشريع الضريبي و عدم إدراك الممول لكثير من مواد القانون و آليات تنفيذه و كثرة التعديلات التي تؤدي لعدم استقرار المجتمع الضريبي.

ب-مخاطر عدم الاتساق الداخلي و الخارجي للتشريعات الضريبية :و يقصد بها تلك المخاطر التي تنتج عن وجود ثغرات قانونية داخل متن التشريع الضريبي، أو تعارض بين القانون و لائحته التنفيذية أو معايير المحاسبة المصرية ، مثل حدوث تعارض بين قانون الضرائب على الدخل مع معيار اضمحلال الأصول رقم ٣١ الذي يقرر الاعتراف بخسارة الاضمحلال ، و بالتالي فإن التشريع الضريبي ملزم بذلك بل و ترحيلها لخمس سنوات تالية ، وعندما تداركت وزارة المالية هذا الأمر فأصدرت القرار الوزاري رقم ٧٧٩ لسنة ٢٠٠٧ بتعديل أحكام اللائحة التنفيذية حيث جاء فيها أنه لا يدخل في وعاء الضريبة خسائر الاضمحلال و ما يتم إدراجه كإيرادات عند رد هذه الخسائر مقيداً لنص القانون و لائحته التنفيذية ، و أن وعاء الضريبة يتحدد وفقاً لتطبيق أحكام القانون على صافي الربح المشار إليه

ج-التعارض بين معايير المحاسبة المصرية والدولية وقانون الضرائب على الدخل : يوجد بعض أوجه التعارض و التناقض بين معايير المحاسبة المصرية و أحكام تطبيق قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ برغم أن القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ نص في مواده (١٧، ٥١،٥٢) و في المادتين (٢٤،٧٠) من اللائحة التنفيذية له على أن يتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، مما يعني التزام الأشخاص الاعتبارية(سواء كانت شركات أموال أو أشخاص و كذا المنشآت الفردية) بتطبيق معايير المحاسبة المصرية مما يضفي على هذه المعايير أهمية و قوة و مشروعية و لكن جاء التعارض بينهما في أكثر من موضع .

د- هناك الكثير من أوجه القصور التي تعتري قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، و التي تعد من المخاطر الضريبية كقصور في التشريع الضريبي ، و هناك عدة انتقادات وجهت للقانون الجديد ، ووصفه البعض بعدم الدستورية ، حيث وجود الكثير من المشاكل المثارة بخصوص تحقيقه لأهدافه الاقتصادية و المالية و الاجتماعية ، و تأثيره على رفع مستوى الالتزام الضريبي لدى الممولين بالإفصاح عن الدخل الحقيقي للأفراد ، فضلاً عن قيام مصلحة الضرائب بإصدار تعليمات تنفيذية للفحص تسببت في صدامات بين المصلحة و الممولين ، و استمراراً للتفسيرات المغلوطة و المعكوسة للقانون و لنصوصه جاءت الكتب الدورية الصادرة عن وزارة المالية مخالفة لأحكام القانون . (٢٥)

٦- **المخاطر المالية :** تعبر عن الفجوة التمويلية التي تتعرض لها مصلحة الضرائب و تتعلق بعدم وجود الاعتمادات المخصصة لتنفيذ البرامج و الأهداف المطلوبة مثل الإنفاق على التدريب و التوظيف ورفع كفاءة العاملين و توفير الدعم المادي و التكنولوجي و تهيئة بيئة العمل مما يؤدي إلى انخفاض كفاءة أداء مصلحة الضرائب في تحقيق رسالتها و أهدافها الاستراتيجية ، و ترتبط هذه المخاطر بتوفير المبالغ و الدعم المالي المطلوب ، وهي تتعلق بعجز الموارد نتيجة لاعتماد الدول النامية ومنها مصر على التمويل الأجنبي في سد عجز موازنتها ورفع قدرتها في تنفيذ برامجها بالإضافة إلى وجود هياكل مالية مبهمة (مجهولة) بها بالإضافة إلى وقوع حكومات تلك الدول لضغوط سياسية لإنقاذ المؤسسات الفاشلة بها مما يحملها بأعباء مالية و سوء إدارة الموازنة العامة للدولة و الفساد الإداري و المالي في القطاع الحكومي .

المبحث الثاني حوكمة الإدارة الضريبية

أولاً : الإدارة الضريبية و أهميتها.

تعد الإدارة الضريبية الركيزة الأساسية لنجاح النظام الضريبي بأكمله من حيث كونها وسيطاً بين التشريع الضريبي و الممول الضريبي كأركان ثلاثة لهيكل النظام الضريبي بشكل عام (التشريع الضريبي ، و الإدارة الضريبية ، و الممول الضريبي) و تكمن أهمية دور الإدارة الضريبية في أنها من خلال موقعها تساعد على ما يلي :

١. تبسيط و توضيح قواعد التشريع الضريبي و تطبيقها بشكل سليم بما يساعد على التقليل من حدة فجوة التطبيق للتشريع الضريبي.
٢. تحويل التشريع الضريبي من نصوص عامة مجردة إلى قواعد تطبيقية تفصيلية ملائمة لكل نشاط ، أي تحويل التشريع من قانون عام إلى قانون خاص بكل ممول وفقاً لطبيعة نشاطه.

٣. إبراز ما يتضمنه التشريع الضريبي من مزايا و حوافز و إعفاءات يمكن أن يستفيد منها الممولين أو المسجلين ، و مساعدتهم على ذلك ،الأمر الذي يدعم ثقة الممولين أو المسجلين في الإدارة الضريبية .

ومن ثم فإن حرفية و مهارة الإدارة الضريبية التنفيذية تستند على مدى قدرتها على اشتقاق القواعد و الضوابط التي تحكم التحاسب الضريبي لكل ممول بما يتناسب مع طبيعة و حجم ، و موقع و تاريخ نشاط كل ممول ؛ [٢٦] و لأن الإدارة الضريبية تلعب دوراً هاماً في تحقيق أهداف النظام الضريبي، فإن المشكلات المتعلقة بالإدارة الضريبية من أهم المشكلات التي تصادف الضرائب في الدول النامية ، وهي تفوق في أهميتها المشكلات الخاصة بالأوعية الضريبية و التركيب الفني للضرائب ؛ لذلك يتعين معالجة أوجه القصور التي تعاني منها الإدارة الضريبية ، حتى تستطيع أداء رسالتها الصعبة على الوجه الأكمل ، إذ أن نجاح تطبيق التشريع الضريبي مرهون بنجاح مهمة رجال الضرائب المنفذين و كفاءتهم ومدى استيعابهم لمشاكل الممولين وحلها بمرونة تفوق جمود التشريع ، فالتنظيم الإيجابي للإدارة الضريبية يقضي على المشاكل التي تصاحب التنفيذ من تعقيد و طول الإجراءات، وبالتالي يقضي على نزعة التهرب لدى الممولين و يؤدي إلى زيادة الحصيلة ، ويمكن التغلب على الصعوبات التي تواجه الإدارة الضريبية من خلال تطبيق الحوكمة الضريبية [٢٧]

ثانياً : مفهوم الحوكمة الضريبية .

الحوكمة ما هي إلا مجموعة من القوانين و النظم و القرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة و الفعالة لتحقيق خطط و أهداف المنظمة .

بمعنى آخر فإنه يقصد بالحوكمة الضريبية مجموعة المبادئ و الأسس و القواعد التنفيذية و الإجراءات التنظيمية التي تكفل ضبط الأداء بالمنظومة الضريبية ككل من تحديد قاطع لدور الأطراف ذوي العلاقة المستقلة أو التأثيرية بينهما و التي ينبغي لكل طرف أداؤها طواعية مع فرض العقوبات في حالة الإخلال بها .

وهناك أربعة أطراف ذوي العلاقة هم :

١- الإدارة الضريبية

٢- الممولين.

٣- المحاسبون القانونيون .

٤- التشريع الضريبي

الإدارة الضريبية : تمثل الإدارة الضريبية الطرف الثاني في العلاقة الضريبية ، و هي إحدى الإدارات الهامة في الدولة ، التي يناط بها تطبيق القوانين الضريبية و تنفيذها ، لتحصيل مستحقات الدولة الضريبية كي تستخدمها في تمويل نفقاتها العامة بما يترتب على ذلك من الدخول في علاقات متشابكة مع الممولين على اختلاف فئاتهم و أنشطتهم .

ويمكن تعريفها بأنها الإدارة التي يخولها القانون سلطة تنفيذ القوانين الضريبية ، و التعامل مع الممولين ، و تحصيل المستحقات الضريبية اللازمة لتمويل النفقات العامة للدولة .[٢٨]

الممول : أغلب التعريفات التي قال بها الفقه الضريبي بشأن الممول حول أنه : الشخص الطبيعي أو المعنوي ، نتيجة قيامه بنشاط محدد حقق أرباحاً ناتجة عن عمل أو ناتجة عن فوائد متحصلة من رؤوس أمواله ، و يقرر له القانون حقوقاً و ضمانات مقابل سلطات الإدارة الضريبية ، و لحمايته من تعسفها . و الممول هو الشخص الطبيعي ، أو الشخص الاعتباري الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل . [٢٩]

المحاسب القانوني : هو المحاسب الخارجي الذى تكون مهنته هدفها إعطاء الرأي في عدالة القوائم المالية ،وتشمل مهمته التعامل مع حسابات المنشآت بجميع أنواعها من كافة كل ما يخص تمويلها ومراقبة تكاليفها واوجه الصرف وموارد التحصيل ودراسات جدوى المشروعات ، والمحاسب القانوني يمكنه التعامل مع الغير باسم المنشأة متى كان له توكيل بذلك منها الضرائب و التأمينات الاجتماعية والبنوك وغيرها من الجهات التي تتعامل مع المنشأة أو تراقب أعماله، ويعتبر المحاسب القانوني متهم بالتجريم في حالة تعمد اصدار معلومات مضللة وغير صحيحة . [٣٠]

يعرف التشريع الضريبي : بوجه عام بأنه: مجموعة القواعد القانونية التي تحدد ماهية النظام الضريبي في دولة معينة، في وقت محدد، فهو بمعناه الواسع، مجموع العناصر الأيديولوجية، والاقتصادية، والفنية التي يؤدي اجتماعها إلى كيان ضريبي معين، تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع رأسمالي، عنها في مجتمع اشتراكي، كما تختلف صورته في مجتمع متقدم اقتصادياً عنها في مجتمع متخلف ، ويعني بمعناه الضيق، مجموع القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية، من التشريع إلى الربط والتحصيل.

يرمي أي نظام ضريبي، إلى تحقيق أهداف الدولة التي تحددها فلسفتها السياسية. [٣١]

الهدف من الحوكمة الضريبية:

يؤدي التفعيل للحوكمة الضريبية إلى تحقيق الإصلاح الضريبي الشامل كهدف رئيسي يتفرع من أهداف فرعية عديدة أهمها:

أ- تعبئة الطاقة الضريبية بالكامل.

ب–رفع مستوى الوعي الضريبي لأقصى درجة ممكنة.

ج– خفض المنازعات الضريبية لأدنى درجة ممكنة.

د– حصر المجتمع ضريبياً بما يمنع التهرب الضريبي من ناحية ويقلل من ظاهرة الاقتصاد العشوائي ما أمكن.

نطاق سريان الحوكمة الضريبية:

من الطبيعي سريانها على الأشخاص الطبيعيون و الاعتباريون ذوي العلاقة بكافة مراحل العمل الضريبي ، ومن ثم فهي تسري على المراحل الآتية:

١. مرحلة صياغة وتعديل نصوص التشريع أو اللائحة التنفيذية .

٢. مرحلة تطبيق التشريع الضريبي بمعرفة الإدارة الضريبية.

٣. مرحلة إعداد الممولين للقوائم المالية و الإقرارات الضريبية .

٤. مرحلة قيام المحاسبون القانونيون بمراجعة و اعتماد القوائم الماليةوالإقرارات الضريبية.

مفاهيم و قواعد الحوكمة الضريبية

تُعد المصالح الإيرادية من أهم أصحاب المصالح في تطبيق مبادئ الحوكمة بل من مسئولياتها بنص القانون مراقبة تنفيذ مبادئ الحوكمة على المتعاملين معها ، و لم يعد من المعقول قيام هذه الجهات بمراقبة تنفيذ مبادئ و توجيهات الحوكمة دون تطبيقها على نفسها باعتبارها الجهات الأولى بتطبيق أعمال الحوكمة في الإدارة النظامية ومراقبة الأداء .

ويمكن تحديد أهم ركائز حوكمة الإدارة و الأداء الضريبي على النحو التالي :

أولاً الإفصاح و الشفافية: يعد الإفصاح و الشفافية أهم مبادئ حوكمة الإدارة الضريبية الأمر الذي يساعد على توفير بيئة جيدة لمحاربة الفساد و الرشوة و يتطلب ذلك مراجعة الأنظمة و اللوائح في مصلحة الضرائب العامة و المبيعات لتتلاءم و متطلبات الفترة المستقبلية ، و الشفافية أساس أسلوب الإدارة الرشيدة و كشف الأهداف و الدوافع و يعتبر وجود نظام إفصاح قوي يشجع على الشفافية الحقيقية أحد ملامح التنمية المستدامة [٣٢] وقد أرست منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية عام ١٩٩٩ المبادئ الأساسية للحوكمة ، حيث أدرجت الإفصاح و الشفافية من أهم مبادئ الحوكمة ، و أن القصور في متطلبات الشفافية و الإفصاح يجعل البيانات و المعلومات مضللة ، مما ينعكس على اتخاذ القرار و في تفعيل أعمال الشفافية و الإفصاح قيام كل من مصلحة الضرائب العامة ومصلحة الضرائب على المبيعات ، باتباع أساليب نشر وعرض القوانين و التعليمات و الكتب الدورية على مواقع المصالح على شبكة الإنترنت ، وكذلك فإن من تفعيل أعمال الشفافية و الإفصاح تسهيل وسائل الدفع الإلكترونية لسداد الضريبة وتعميق مفاهيم و آليات

تحقيق الشفافية و الإفصاح لضبط و ترشيد الأداء الإداري و الفني للعاملين و المتعاملين مع الجهاز الضريبي. [٣٣] ويستلزم للشفافية و الإفصاح تمكين العاملين بالاطلاع على كافة تعاملات الممول و تمكين المتعاملين مع الإدارة الضريبية من التعرف على الموقف الضريبي أولاً بأول من خلال البيانات الرسمية و إمكانية الاطلاع على الملف الضريبي بالشعب المختلفة بالمأموريات ذات الاختصاص ، كما يتطلب الإفصاح و الشفافية قيام الإدارة الضريبية بعرض كافة البيانات الخاصة بالمتحصلات و المتأخرات الضريبية و بيانات الربط المستهدف و الربط المماثل و التحصيل الفعلي و أوجه صرف الحصيلة بنشر البيانات التفصيلية .

ثالثاً :الرقابة على الأداء: تشتمل على حوكمة الإدارة الضريبية الحوكمة على الرقابة الحكومية النظامية و الرقابة على الأداء و تهتم الرقابة على الأداء بالرقابة على الاقتصاد و الكفاءة و الفاعلية ، و تضم الرقابة على الأداء الآتي :

١. الرقابة على اقتصاد النشاطات و السياسات الإدارية السليمة للإدارة الضريبية.
٢. الرقابة على الكفاءة في استعمال الموارد البشرية و المالية المتاحة للإدارة الضريبية.
٣. الرقابة على فعالية الأداء و المتعلقة بتحقيق أهداف الإدارة الضريبية المتعلقة بالحصيلة و إدارة المرفق وتحقيق العدالة الضريبية و حصر المجتمع الضريبي و القضاء على ظاهرة التهرب .

وتستند الرقابة على الأداء بتقويم الاقتصاد و الكفاءة و الفعالية في كافة أنشطة الإدارة الضريبية على نحو تحسين الإنفاق و تحسين ظروف اتخاذ القرار و المساءلة العمومية على أن تكون الرقابة على الأداء أكثر مرونة في اختيار طرقها في البحث و التقويم على أساس قاعدة من المعرفة.

إن تطبيق مفهوم الرقابة على الأداء باعتباره أحد مفاهيم الحوكمة يتطلب فحص جوانب الاقتصاد و الكفاءة و الفعالية للإدارة الضريبية.

فالاقتصاد : يعني المحافظة على انخفاض التكلفة بالتقليل من تكلفة المواد المستعملة في نشاط الإدارة الضريبية ، وذلك باتخاذ الوسائل المختارة و التجهيزات المنتقاة و تمثل في مجموعها مقاييس للمدخلات دون أن يعوق تقليل التكلفة جودة وكمية الأعمال المقدمة و المطلوبة .

أما الكفاءة:فتعني الاستفادة القصوى من الموارد المتاحة ، ومن ثم فالكفاءة مرتبطة بالاقتصاد بمعنى أن يكون استعمال الموارد المتاحة بالطريق الأمثل فلا يكون معدلات الأداء المطلوبة من القوة الفنية متضخمة وغير واقعية مما تطلب التحايل عند إجراء كشوف النشاط أو اللجوء إلى فحص الملفات الصغيرة وتراكم الملفات الكبيرة أو إعادة الإجراءات السابق تنفيذها أو رفع درجة الملفات لتحقيق المعدلات المطلوبة.

و الفاعلية :هي تحقيق الغايات أو الأهداف المعلنة ، فهي مفهوم يتعلق بتحقيق الأهداف و هي تمثل المخرجات ، مما يتطلب صياغة أهداف الإدارة الضريبية بشكل يجعل التقويم ممكناً فلا يجب أن تكون الأهداف غامضة أو مجردة كما يلزم أن تكون صياغتها بشكل يمثل معقولية الافتراضات. (٣٤)

أساليب الرقابة على الأداء :

١- الرقابة على الأداء بتحليل النتائج :

يقوم أسلوب الرقابة على الأداء بتحليل النتائج بالتعرف على النتائج التي تم تحقيقها و التأكد من أن هذه النتائج مطابقة للشروط و محققة للأهداف و من ثم يتطلب الأمر تقييم النتائج حيث يتم دراسة الأداء من حيث الاقتصاد و الكفاءة و الفعالية و ربط ذلك بالأهداف المحققة سواء كانت أساسية أو فرعية.

٢- الرقابة على الأداء بتحليل المشكلات :

يتعلق الأسلوب الرقابة على الأداء بتحليل المشكلات بالتحقق من وجود مشكلات معلنة و تحليل أسبابها ثم يتم صياغة و اختيار الفرضيات و من ثم إمكانية وضع الحلول و المعالجة إذ أن تقويم المشكلة يتطلب فهم طبيعتها و أسبابها و انعكاساتها على الأداء .

و يميز أسلوب الرقابة على الأداء بتحليل المشكلات بالاستقلالية بينما يميز أسلوب الرقابة على الأداء بتحليل النتائج بالتجريد إذ أنه تحديداً لمدى احترام القواعد الفنية والموضوعية عند حوكمة الأداء الضريبي(٣٥)

الموضوعية:وفقاً لتوجيهات الدمج بين مصلحة الضرائب العامة و المبيعات " مصلحة الضرائب المصرية " فإنها تتطلب إضفاء الموضوعية على نصوص التشريعات الضريبية و إزالة التناقض بين نصوص القانون و اللائحة التنفيذية ، و بين مواد القانون و القوانين الأخرى .(٣٦)

ونظراً لأن الإدارة الضريبية صاحبة المصلحة الأصيلة في حوكمة الشركات باعتبارها قائمة على تحصيل حقوق الخزانة العامة و الجهة الأمينة على عدم تبديدها ، مما يؤكد الحاجة الماسة للموضوعية في حوكمة هذه الإدارة الحكومية . إن دور الإدارة الضريبية لا يمكن أن يكون حيادياً بل يجب أن يكون فعلاً إيجابياً لتحقيق أهداف الضريبة الاقتصادية و المالية و الاجتماعية . (٣٧)

والموضوعية كأحد مفاهيم و مبادئ و ركائز حوكمة الإدارة الضريبية تتطلب العمل على تحقيق المستهدف و الحاجة إلى إعادة تقييم العمل من منظور توكيد الموضوعية بتبني منهج حوكمة الأداء ، ما يوفر الموضوعية في مناحي النشاط الضريبي سواء في الإجراءات المتبعة عند حصر المجتمع الضريبي أو خلال الفحص أو عند اتخاذ القرارات الإدارية المؤثرة في حُسن سير

العمل و من ثم القضاء على حالات عدم الموضوعية و التي تعرقل بطبيعة الحال تحقيق الأهداف المستقبلية و تقيد الحوكمة، إن الموضوعية كأحد ركائز حوكمة الإدارة الضريبية لها متطلباتها المتعلقة بموضوعية أحكام التشريعات الضريبية في كل من الضريبة على الدخل و الضريبة على المبيعات من حيث وضوح الأحكام و تناسبها و تحديدها و عدم قابليتها للتأويل أو التضارب في التفسير ، كما تستلزم أن تكون سهلة التطبيق و ميسورة الاعتماد و لا تخل بمبدأ المساواة أو تحقيق العدالة الضريبية [٣٨]

تقنين حقوق المساهمين:إن من ركائز حوكمة الإدارة الضريبية التأكيد على حقوق الممولين ، بل يجب على الإدارة الضريبية أن تعتبر محور اهتمامها الأصيل حماية حقوق الممولين.

تقنين حقوق العاملين بالمصالح الضريبية: يتطلب الإصلاح الضريبي الشامل الأخذ بمفهوم الحوكمة الضريبية ويقع على العاملين بالإدارة الضريبية مسئولية تفعيل مفهوم الحوكمة ، وكذلك ضمان حصول العاملين على كافة حقوقهم المادية والمعنوية ، و حقوقهم الفكرية و التنفيذية ، كما أن ذلك يرتبط بسلوكيات القيادات تجاه المرؤوسين و كفاءة القيادة العليا من النواحي الفنية و الإدارية ..

إدارة المخاطر الضريبية:تعد إدارة المخاطر الضريبية أحد ركائز حوكمة الإدارة الضريبية ، باعتبار أن إدارة المخاطر هي السياسات و الإجراءات اللازمة للإدارة الضريبية ، و كذلك الأنشطة الواجب القيام بها لتحديد الأحداث المحتمل حدوثها و الرقابة عليها للاطمئنان على تحقيق الأهداف المستقبلية . [٣٩]

الاستقلالية:تتطلب معايير حوكمة الإدارة الضريبية استقلالية الإدارة الضريبية و استقلالية العنصر البشري الممارس لأنشطتها و ترتبط هذه القاعدة بمبدأ الموضوعية ، و تحقيق الاستقلالية للجهاز الضريبي و العاملين به .

رابعاً:ركائز الحوكمة الضريبية في ظل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ و تعديلاته وتشمل ما يلي:

١- توافر الموضوعية في نصوص التشريع الضريبي.

٢- توافق أحكام التشريع الضريبي مع متطلبات الدستور و القوانين.

٣- توافر آلية فعالة لسرعة فض المنازعات الضريبية و منع حدوثها.

٤-خلق الالتزام الطوعي لدى الممولين للالتزام بأحكام التشريع الضريبي .

٥- قيام الإدارة الضريبية بدور مستحدث يقوم على رقابتها على تحصيل الضريبة وليس العمل على تحصيلها.

٦- إسهام التشريع الضريبي في تطوير الأداء المهني و الفني للمحاسبين و الممولين و العاملين بالإدارة الضريبية و يوازن بينها.

٧- الجمع بين نهج الحيادية وعدم حيادية المشرع الضريبي بما يحقق صالح أهداف الضريبية ويوازن بينها.

٨- صياغة نصوص التشريع الضريبي بما يمكن من التحكم التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة و الأعباء الدفترية و أعباء الإفصاح المحاسبي(التخطيط من قبل المشرع الضريبي)

٩- خلو التشريع الضريبي من ثغرات تمكن الممولون والمحاسبون من إجراء التخطيط بهدف تجنب الضريبة على إرادة المشرع الضريبي مع مساواة القيم المطلقة للبدائل الضريبية.

١٠-عدم تزايد اللائحة التنفيذية على نصوص و أحكام التشريع الضريبي و اقتصارها على الدور المنوط بها طبقاً لأحكام القوانين المنظمة .

١١- المعاملة الضريبية العادلة و المتكافئة بين كل من أطراف المنظومة الضريبية .

١٢- الأخذ بمفهوم إدارة المخاطر.

١٣- البساطة و البعد عن التعقيد في إجراءات فحص وربط وتحصيل الضريبة

١٤- فرض عقوبة على كل إخلال بالالتزام الضريبي مع تناسب العقوبة ودرجة الجرم وشمولها لكافة أطراف المنظومة الضريبية.

١٥-المساواة في المعاملة الضريبية لنفس عناصر الإيرادات أو التكاليف ذات المركز الواحد في الإقرار الضريبي.

١٦- تفعيل عوامل الرقابة الذاتية كمعايير المحاسبية و حوكمة الشركات مع توفير حوافز ضريبية للتشجيع على اعتناقها .

١٧- ميكنة مراحل العمل الضريبي باستخدام التقنيات التكنولوجية الحديثة.

١٨- أحكام استقرار عبء الضريبة على المستهدف بالضريبة وعدم نقل عبئها لشخص خاضع تحقيقاً للهدف المالي في حالة كون الشخص الأصلي معفى أو غير خاضع للضريبة.

١٩- التشجيع على إمساك الدفاتر المنتظمة و تقديم الإقرار الضريبي.

٢٠-إنشاء القضاء الضريبي المتخصص. (٤٠)

خامساً : إدارة المخاطر الضريبية.

"إدارة المخاطر" مصطلح يستخدم بصورة واسعة. ووظيفة "مدير المخاطر" موجود بالمنظمات. نظرياً، بما أن المديرين لديهم مخاطر فعليهم إدارتها. وهذه المسئولية لا يمكن نقلها إلى فريق ثالث. عمليا، يعمد مديري المخاطر إلى تحمل المسئولية بين المديرين ونشاط التدقيق الداخلي؛ من أجل

مساعدة المنظمة على تحديد المخاطر التي تواجهها، وإدارة ورش عمل المخاطر. وكذلك تدريب الهيئة على إدارة المخاطر ووضع "أفضل معايير الممارسة". (٤١)

و تعرف إدارة المخاطر بأنها مجموعة من الإجراءات و العمليات التي تستخدمها إدارة المنظمة بهدف مواجهة الفرص والتهديدات و معرفة الآثار المترتبة عليها ، كما عرفتها لجنة حماية المنظمات على أنها عملية يتم تنفيذها من بل جميع العاملين بالمنظمة تتعلق بالرقابة الداخلية و تطبيقاتها في استراتيجية المنظمة و أعمالها و تصميم لتوفير ضمانات معولة فيما يتعلق بتحقيق الأهداف في المجالات التالية:

٤. فعالية و كفاءة العمليات .
٥. موثوقية التقارير المالية .
٦. الالتزام بالقوانين و اللوائح المعمول بها .

ووفقاً لهذا التعريف فإن إدارة المخاطر في المنظمات الحكومية تمد مسئولي المنظمة بالمعلومات الخاصة بأهم المخاطر التي تواجهها و كيفية مواجهتها بما فيها المخاطر الخاصة بقياس الأداء المالي بها. و تنحصر عملية إدارة المخاطر وفقاً لذلك في تحديد وتصنيف و تحليل المخاطر و تقييم أثرها و تحديد الإجراءات الواجب اتخاذها نحو مواجهة تلك المخاطر لوضع أساس سليم لتطوير عملية تقييم و مواجهة المخاطر ، وتقوم المنظمة الحكومية بالتأكد من أن هناك عملية تقييم و مواجهة المخاطر ، و تقوم المنظمة الحكومية بالتأكد من أن هناك عملية منظمة لتحديد المخاطر و احتمال حدوثها و تصنيفها ثم القيام بعملية تسجيل و تقييم المخاطر بطريقة تسهل من رصد و تحليل أولويات المخاطر على أن يكون هناك تحديد واضح للفرق بين المخاطر الحتمية ، و المخاطر التي يمكن تجنبها أو التعامل معها للمساعدة في كيفية اتخاذ القرارات فدارة تلك المخاطر . (٤٢)

تعتبر إدارة مصلحة الضرائب هي المسئول الأول عن إدارة المخاطر بها و لها ان توكل لإحدى إداراتها مهمة الإشراف على تلك المخاطر و تقييمها و مراجعة إدارتها ، هناك مجموعة من الأنشطة التي قدمها مجمع المراجعين الداخليين الأمريكي IIA لإدارة المخاطر ، كما قدم (GAO,2014) مجموعة من الأنشطة التي يجب على الإدارة الحكومية القيام بها عند إدارة و مراجعة المخاطر ، و من خلالها يمكن لنا تحديد مجموعة الأنشطة التي يجب أن تقوم بها مصلحة الضرائب بهدف إدارة و تقييم المخاطر الضريبية التي تواجهها في :

١- التحقق من وجود منهج واضح موثق و رسمي لدى المصلحة لتحديد المخاطر و تحليلها وفقاً لمراحل العمل الضريبي و بإدارتها المختلفة .

٢- ربط إدارة المخاطر بتحقيق الأهداف الاستراتيجية لمصلحة الضرائب.
٣- تحديد مصلحة الضرائب مستوى رغبتها في مواجهة الخطر .
٤- حصر و تصنيف المخاطر التي يمكن أن تعوق مصلحة الضرائب عن تحي أهدافها.
٥- تقييم المخاطر من حيث أثر الخطر و احتمال حدوثه.
٦- تحديد و تنفيذ إجراءات مواجهة المخاطر بمصلحة الضرائب .
٧- نقل و توصيل المعلومات عن المخاطر و أنواعها و سياسات إدارتها تتم على نحو يتفق مع جميع المستويات الإدارية بالمصلحة.
٨- السعي نحو نشر ثقافة و معرفة كاملة لدى العاملين بالمصلحة عن المخاطر و دور كل إدارة أو سم في مواجهتها .
٩- إيجاد رقابة مركزية لدراسة و تنسيق لعمليات إدارة المخاطر بمصلحة الضرائب .
١٠- توفير ضمانات لفعالية و كفاية إدارة المخاطر الضريبية و الرقابة عليها بمصلحة الضرائب.
١١- تحديد النشطة الرقابية للتأكد من أن مواجهة المخاطر تتم بشكل سليم.
١٢- قيام إدارة المراجعة الداخلية بالمصلحة بتقييم إدارة المخاطر للتأكد من أن المنهج المتبع في إدارة المخاطر يعكس أفضل الممارسات .
١٣- متابعة إدارة مصلحة الضرائب لتنفيذ الملاحظات الواردة لها من المراجعة الداخلية و الخارجية و التأكد من كفاية الإفصاح و الشفافية في تقاريرها عن إدارة المخاطر .

ويرى الباحث أن المبادئ الأساسية لأنظمة الضبط و الرقابة الداخلية تتمثل فيما يلي :
١- توفير البيئة الرقابية و الهيكل التنظيمي الذي يحدد خطوط الاتصال و المسؤوليات.
٢- تحديد و تقييم المخاطر من خلال جهاز مستقل لإدارة المخاطر .
٣- توفير الضوابط الرقابية و الفصل بين المسئوليات.
٤- استقلالية إدارة المخاطر و الرقابة الداخلية .

النتائج :

١- تطبيق الحوكمة الضريبية يعمل على رفع كفاءة النظام الضريبي من خلال الالتزام بالقوانين التي تحدد مهام المسؤولين بالإدارة الضريبية ، ويعالج المخاطر الاقتصادية و الإدارية و الاجتماعية و السياسية التي تتعرض لها مصلحة الضرائب ، و تحسين أداء الإدارة الضريبية .

٢- تطبيق حوكمة الإدارة الضريبية يمكن من تضييق فرص التلاعب بالقوانين و التشريعات ، و يحد من فرص التهرب الضريبي و يحقق الالتزام الطوعي للممولين .

٣- تطبيق حوكمة الإدارة الضريبية يزيد ثقة الممولين في النظام الضريبي و يحقق زيادة الإفصاح و الشفافية في البيانات المحاسبية المقدمة في الإقرار الضريبي.

التوصيات :

١- ضرورة وجود نظام دقيق للمراجعة الداخلية وتقييم الأداء بمصلحة الضرائب المصرية والالتزام بمستويات الأداء الموضوعة و تحديد الانحرافات و أسبابها سبل علاجها.

٢- توفير مناخ عمل مناسب يتلاءم مع خصوصية الدور الذي يقوم به العاملون بمصلحة الضرائب من خلال إتاحة الموارد و الأدوات اللازمة للتطوير ، و توفير نظم التدريب المستمر ، و الاطلاع على أحدث التقنيات و تطوير نظم التكنولوجيا و المعلومات داخل مصلحة الضرائب.

٣- ضرورة إعادة النظر في نظم الرقابة و المراجعة الداخلية و تصميمها بما يتوافق مع حوكمة الإدارة الضريبية .

٤- مع زيادة المخاطر التي تتعرض لها مصلحة الضرائب يجب إنشاء إدارة للمخاطر بكل مأمورية بمصلحة الضرائب لتدنية المخاطر الضريبية ، و تحقيق الإصلاح الضريبي المنشود .

المراجع :

(١) سامي أحمد غنيم :" محددات تطوير النظام الضريبي المصري لملائمة التحديات المعاصرة "، **المؤتمر الضريبي الثامن عشر** ، الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب ، مج ٢ ، الفترة ٢٦ – ٢٨ يونيو، ٢٠١٢ ، ص ٢٩

(٢) عبد الناصر حسبو السيد :" قياس الكفاءة ودوره في فاعلية الجهاز الضريبي" ، **المؤتمر التاسع عشر** ، الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب ، مج ٣ ، خلال الفترة من ٢٥ – ٢٧ يونيو ٢٠١٣ ، ص ٦ .

(٥) هشام فاروق مصطفى الإبياري :" تقييم مخاطر استخدام المعاينة في الفحص الضريبي دراسة تحليلية وميدانية "، **مجلة التجارة و التمويل** ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، ع ٢ ، ٢٠٠٦

(٦) أمين السيد أحمد لطفي :" تدعيم دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر باستخدام نظام التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة" ، **المؤتمر الضريبي الرابع عشر (التشريع و مشكلات التحاسب الضريبي للنظام الضريبي المصري)** ، الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب ، مصر ، مج ٣ ، ٢٠٠٨ .

(٧) محمود السيد الناغي: " تقييم مخاطر النظام الضريبي المصري كمدخل لإعادة الهيكلة" ، **المؤتمر الضريبي الحادي و العشرين** :" إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية و العدالة الاجتماعية – الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب ، مصر ، مج ١ ، ٢٠١٤.

(٨) ياسر زكريا الشافعي : " حوكمة الإدارة الضريبية لرفع كفاءة التحاسب الضريبي" ، **المؤتمر الضريبي الثاني و العشرين " تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء متطلبات الاستثمار و التنمية "** ، مج ٢، الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب ، يونيو ٢٠١٥ .

(٩) أشرف سالم عبد الكافي ، علي طه علي باجسير:" أثر تطبيق نظام الحوكمة في رفع كفاءة نظام الإدارة الضريبية و تحصيل الإيرادات – دراسة حالة على عينة من إدارات مصلحة الضرائب في ليبيا" ، **مجلة جامعة سرت العلمية** – العلوم الإنسانية ، جامعة سرت، ليبيا ، مج ٥ ، ع١ ، يونيو ٢٠١٥.

(١٠) عرفان فوزي محمد ،:" تطوير الإدارة الضريبية وفق مبادئ الحوكمة خطوة أولى نحو إصلاح المنظومة الضريبية "، **المؤتمر الضريبي الرابع و العشرين بعنوان : دور الضرائب في تحقيق استراتيجية ٢٠٣٠ "**، الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب ، مصر ، مج ٣ ، مايو ، ٢٠١٦

(١١) ياسر محمد السيد سمرة ، محمد صالح هاشم : " إطار مقترح لاستخدام لجان المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر في مصلحة الضرائب المصرية "، **الفكر المحاسبي** ، مصر ، مج ٢٠ ، ع ٢ ، يوليو ، ٢٠١٦

(١٢) روابة محمد ، البشير عبد الكريم :" التوجهات الحديثة لإدارة المخاطر في الإدارة الضريبية " ، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية ، جامعة زيان عاشور بالجلفة ، الجزائر ، مج ١٠ ، ملحق ، ٢٠١٧

(١٣) أشرف محمد علواني محمد :" مدخل محاسبي مقترح لزيادة فعالية الفحص الضريبي بهدف تقليل المخاطر الضريبية "، **مجلة البحوث المالية و التجارية** ، كلية التجارة ، جامعة بورسعيد ، مصر، ع ٢ ، ٢٠١٤، ص ٣٠٩ .

(١٤) أشرف محمد علواني محمد :" مرجع سبق ذكره ، ص ص ٣٠٦ – ٣٠٧ .

(١٥) منصور أحمد البديوي: " دراسات في المحاسبة الضريبية" ، الدار الجامعية، الإسكندرية ، ٢٠٠١

(١٦) المرسي السيد حجازي ، **النظم الضريبية**، جامعة الاسكندرية، الدار الجامعية، ٢٠٠١

(١٧) ياسر محمد السيد سمرة ، و محمد صالح هاشم :" إطار مقترح لاستخدام لجان المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر في مصلحة الضرائب المصرية " ، **مجلة الفكر المحاسبي** ، مجلة تصدر عن قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، السنة العشرون ، العدد الثاني – الجزء الأول ، يوليو ٢٠١٦ ، ص ص ٣٧٧ – ٣٨٣(بتصريف).

(١٨) محمود السيد الناغي :" تقييم مخاطر النظام الضريبي المصري كمدخل لإعادة الهيكلة " ، **المؤتمر الضريبي الحادي و العشرين : إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية و العدالة الاجتماعية** ، الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب ، مصر ، مج ١ ، يونيو ٢٠١٤ ، ص ٦ .

(١٩) سامي أحمد غنيم :" إشكاليات الفحص الضريبي مناهج و مخاطر الفحص – نظرية القيود و فرضية التحسين المستمر للفحص ، **مجلة البحوث المالية و الضريبية** – الجمعية المصرية للمالية و الضرائب ، ع ٨٨ ، أكتوبر ٢٠١٣ ، ص ١١٠.

(٢٠) هشام فاروق مصطفى الإبياري :" تقييم مخاطر استخدام المعاينة في الفحص الضريبي دراسة تحليلية وميدانية **"، مجلة التجارة و التمويل** ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، ع ٢ ، ٢٠٠٦ ، ص ٦٥

(٢١) سامي أحمد غنيم :" إشكاليات الفحص الضريبي مناهج و مخاطر الفحص – نظرية القيود و فرضية التحسين المستمر للفحص ، مرجع سبق ذكره ، ص ١١١

(٢٢) Thomson , R.,(2008 " (Strengthening Risk Management and .Audit Strategies to Improve Compliance " Paper presented at Caribbean Organization of Tax Administration (COTA) General Assembly , available at http://www.caricom.org/jsp/community/cota/general assembly/20 cota /

(٢٣) سامي أحمد غنيم :" إشكاليات الفحص الضريبي مناهج و مخاطر الفحص – نظرية القيود و فرضية التحسين المستمر للفحص ، مرجع سبق ذكره ، ص ١١١

(٢٤) محمود السيد الناغي :" تقييم مخاطر النظام الضريبي المصري كمدخل لإعادة الهيكلة"، **مجلة البحوث المالية و الضريبية** – الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب ، مصر ، ع ٩٨ ، يونيو ٢٠١٥ ، ص ٢٢.

(٢٥) رباح محمود سالم :" إطار مقترح للقياس و التقرير عن المخاطر الضريبية في مصر : دراسة ميدانية "، **المجلة العلمية للبحوث و الدراسات التجارية** ، مصر ، مج ٢٧ ، ع ٢ ، ٢٠١٢ ، ص ٢٧

(٢٦) عبد اللطيف محمد خليل ، " مدخل مقترح لإدارة أداء الإدارة الضريبية على أساس القياس المتوازن للأداء (دراسة اختبارية)" ، المؤتمر الضريبي الثاني عشر (فاعلية تطبيق النظام الضريبي المصري) الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب ، مج ٢ ، ٢٠٠٧ ، ص ٢ .

(٢٧) عاطف إبراهيم كامل ، ولاء لطفي عبد الله :" مدخل مقترح لتطوير الضريبة العامة على المبيعات لمواجهة التحديات المعاصرة ، "، المؤتمر العلمي الضريبي الحادي و العشرين ، إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية – للعدالة الاجتماعية ، الجمعية المصرية العامة والضرائب ،٢٢-٢٣ يونيو ٢٠١٤ ، قاعة المؤتمرات الكبرى – دار الضيافة – العباسية ، المجلد الثالث ، ص ٢٣

(٢٨) خيري عثمان فريز فرج ،" إنهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الاتفاق" ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، جامعة الدول العربية ، القاهرة، ٢٠١٦ ، ص ٣٤ .

(٢٩) مادة رقم ١ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

(٣٠) http://kenanaonline.com/users/Expert1/posts/111368

(٣١)https://www.arab-ency.com/ar/%D8%A7%D9%84%D8%A8%D8%AD%D9%88%D8%AB/%D8%A7%D9%84%D8%AA%D8%B4%D8%B1%D9%8A%D8%B9-%D8%A7%D9%84%D8%B6%D8%B1%D9%8A%D8%A8%D9%8A

(٣٢) جيهان كامل محمد شلبي :" مبادئ الحوكمة الضريبية وفقاً لمفاهيم دمج المصالح الضريبية " ، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة ، مصر، ع ٤ ، أكتوبر ٢٠١٢ ، ص ١٠٤٣

(٣٣) عاطف إبراهيم كامل ، ولاء لطفي عبد الله ، مرجع سابق ، ص ٢٣

(٣٤) جيهان كامل محمد شلبي ، مرجع سابق ، ص ص ١٠٤٤- ١٠٤٥

(٣٥) أحمد بن صالح بن هليل الحربي :" الرقابة الإدارية وعلاقتها بكفاءة الأداء ، "دراسة تطبيقية على المراقبين الجمركيين بجمرك مطار الملك خالد الدولي"، رسالة ماجستير ، جامعة نايف للعلوم الأمنية ، كلية الدراسات العليا ، قسم العلوم الإدارية ، الرياض ، ٢٠٠٣ ، ص ٤٥

(٣٦) عاطف إبراهيم كامل ، ولاء لطفي عبد الله ، مرجع سابق ، ص ٢٤

(٣٧) جوزيف ه و آخرون :" حوكمة الشركات في القرن الحادي و العشرين " مركز المشروعات الدولية الخاصة ، ٢٠٠٣

(٣٨) جيهان كامل محمد شلبي ، مرجع سابق ، ص ١٠٤٧

(٣٩) عاطف إبراهيم كامل ، ولاء لطفي عبد الله ، مرجع سابق ، ص ٢٤

(٤٠) عارف محمد عبد اللطيف :" مرجع سابق ص ص ٤٨ - ٥٠

(٤١)David M Griffiths ":Risk based internal auditing An introduction " Version 4.4، p.p

www.internalaudit.biz

(٤٢) ياسر محمد السيد سمرة ، و محمد صالح هاشم :" إطار مقترح لاستخدام لجان المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر في مصلحة الضرائب المصرية " ، مجلة الفكر المحاسبي ، مجلة تصدر عن قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، السنة العشرون ، العدد الثاني – الجزء الأول ، يوليو ٢٠١٦ ، ص ٣٨٤ (بتصريف)