

المراجعة الضريبية كمدخل مستحدث
لتدنية المخاطر الضريبية

**Tax Audit as an Innovative Approach
to Minimize Tax Risks**

بحث مقدم من الباحث
شريف السيد إبراهيم عياد
مفتش بمكافحة التهرب الضريبي
مصلحة الضرائب المصرية

ملخص

هذه الورقة البحثية محاولة علمية تتركز في المراجعة الضريبية كمدخل مستحدث لتدنية المخاطر الضريبية ، بحيث يؤدي هذا التركيز إلى مساعدة الإدارة الضريبية التنفيذية في فهم المراجعة الضريبية والسعي نحو زيادة فعاليتها بما يساعد علي تدنية المخاطر الضريبية ، وتخفيض فرص التهرب الضريبي ، وتعظيم فرص زيادة الحصيلة الضريبية للدولة من خلال الالتزام الضريبي للممولين بما يؤدي إلى تخفيض المنازعات الضريبية ، وذلك من خلال التحديد الموضوعي للوعاء الضريبي .

وهدفت هذه الورقة البحثية إلى دراسة وتقييم الإتجاهات الفكرية التي تناولت موضوع المراجعة الضريبية بغرض الوقوف على المشاكل العلمية والعملية التي حالت دون التوصل إلى زيادة فعاليتها ، وأيضاً تبيان ظاهرة المخاطر الضريبية والدور التأثيري للمراجعة الضريبية في تدنيها ، فضلاً عن دراسة الأثر المتوقع للمراجعة الضريبية على تدنية المخاطر الضريبية.

وقد توصلت هذه الورقة البحثية إلى أن المراجعة الضريبية الحالية ولا سيما في مصلحة الضرائب على الدخل تعاني من أوجه قصور عديدة تحتم بالضرورة تطويرها بما يتفق مع الدور المعاصر لها حتى تستطيع احتواء المخاطر التي تهدد المصلحة وتسعى نحو تدنيها ، وإن السعي نحو الحفاظ على استقرار النظام الضريبي المصري وضمان كفاءته وحماية الاقتصاد القومي ، يؤكد على ضرورة تفعيل نظام المراجعة الضريبية لتقليل المخاطر الضريبية التي تتعدد مصادرها .

وأكدت هذه الورقة على أن من أهم الأسباب التي تؤدي إلى إرتفاع نسبة المخاطر الضريبية بمصلحة الضرائب على الدخل ، هو عدم الالتزام الضريبي من جانب الممولين ، إما لعدم فهم القانون أو الجهل به أو وجود خطأ في حساب الضريبة ، أو لعدم توافر السيولة النقدية للسداد في الوقت المحدد أو لوجود خلل وقصور في النظم الادارية داخل المنظمات .

وتوصلت هذه الورقة البحثية أيضاً إلى أن نظام المراجعة الضريبية الحالية ينفذ من خلال نظام المراجعة اللاحقة فقط ، وهذا يعتبر قصور في آليات النظام لتدنية درجة المخاطر الضريبية ، مما يجعل نظام المراجعة الضريبية بشكل عام لا يتسم بالفاعلية في أداء مهامه في تدنية المخاطر الضريبية ، وأن المراجعة الضريبية كمدخل مستحدث لتدنية المخاطر الضريبية تؤكد على ضرورة إعداد تقرير مراجعة يشارك فيه فريق عمل عملية المراجعة الضريبية ، ليفي بإحتياجات المصلحة بمعلومات أكثر مصداقية ودقة عن المخاطر الضريبية الحالية والمتوقعة خلال المستقبل .

Abstract

This paper is a scientific attempt to focus tax audits as an innovative approach to minimize tax risks , this focus will help the executive tax administration to understand the tax audit and seek to increase its effectiveness in order to minimize tax risks , reduce tax evasion opportunities and maximize the tax revenues of the state. through the tax liability of financiers, leading to the reduction of tax disputes , through the objective identification of the tax container .

The aim of this research paper is to study and evaluate the intellectual trends that dealt with the subject of tax audits in order to identify the scientific and practical problems that prevented their effectiveness from becoming more effective, and to clarify the phenomenon of tax risks and the influential role of tax audits in their decline tax .

This paper concluded that the current tax review, especially in the Income Tax Authority, suffers from many shortcomings that inevitably need to be developed in line with its contemporary role so that it can contain the dangers that threaten the interest and seek to reduce them , the pursuit of maintaining the stability of the tax system and ensure the efficiency and protection of the national economy, stresses the need to activate the system of tax audit to reduce the risks of tax, whose sources are many.

The paper stressed that one of the main reasons for the increase in the proportion of tax risk in the IRS is the lack of tax liability by financiers, either because the law is not understood or ignorance, there is an error in the calculation of the tax, or because of the lack of cash to pay in time or lack of management systems within organizations.

This paper also concluded that the current tax audit system is implemented only through the subsequent audit system, which is a lack of system mechanisms to reduce the degree of tax risk, which makes the tax audit system generally ineffective in the performance of its duties in minimizing tax risks , as an innovative approach to tax risk minimization, emphasizes the need to prepare a review report in which the tax audit team participates, to meet the needs of the department with more reliable and accurate information on current and future tax risks.

مقدمة :

يتزايد إهتمام الفكر المحاسبي والمراجعي المعاصر - الأكاديمي والمهني - بموضوع المراجعة الضريبية ، باعتبارها مفهوم حديث على علم المراجعة ، مما دعا إلى ضرورة دراستها من منظور الفكر المراجعي .

وتعد المراجعة الضريبية أحد الركائز الأساسية للنظام الضريبي للحفاظ على مستحقات الخزانة العامة للدولة وزيادة الالتزام الطوعي للممولين ، وأن العمل على تطوير المراجعة الضريبية يؤدي إلى زيادة كفاءتها وفعاليتها مما يساهم في تحقيق العدالة الضريبية وتخفيض الفاقد الضريبي .

ولقد ظهر مفهوم جديد في الأفق العلمي بل يمتد للأفق التطبيقي في الدول المتقدمة ، يعرف " بالمراجعة الضريبية " يتم الاستعانة بها عند توقع بعض المستفيدين أو المستخدمين للمعلومات المالية المنشورة بوجود نوع من الاحتيال أو الخداع أو الخطر الضريبي الذي يتعلق بسداد الالتزامات الضريبية .

والمراجعة الضريبية عملية منظمة لجمع أكبر قدر من الأدلة والقرائن التي تساعد في التحقق من أن ما تم إثباته في قائمة الدخل هي أحداث فعلية ومعقولة ومقبولة ضرائبياً ، وتم إثباتها وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها ، ثم تم تكييفها بخطوة لاحقة لتنتمشى مع التشريعات والقوانين الضريبية .

وتعتبر المراجعة الضريبية مجالاً حديثاً وتطبيقاً معاصراً من تطبيقات المحاسبة والمراجعة ، وكذلك المفاهيم الضريبية والمبادئ والنظريات والمعايير والأساليب ، ويمكن أن تستخدم بصفة خاصة في مجال فض المنازعات الضريبية ، حيث مرت فكرة المراجعة الضريبية بعدة تطورات وذلك من أجل الكشف عن الاحتيال والغش والخطر الضريبي لتحقيق الجودة لعملية المراجعة ، والتي صعب على الباحثين الإتفاق على تعريف موحد لها ، مما دفع الباحث إلى ضرورة مناقشة هذا المفهوم المستحدث .

وتعاني المنظمات العديد من المخاطر الجوهرية التي تهدد استمرارها وتقدمها ، لذلك تسعى دائماً إلى تدنيتهما إلى أدنى حد ممكن ويستدعى هذا توافر اشتراطات رقابة فعالة على المخاطر التي تتعرض لها المنظمات .

وتعتبر المراجعة الضريبية هي أحد الأساليب المستخدمة لتحقيق ذلك هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى فإن إضافة ادارات جديدة كإدارة المخاطر من شأنه العمل على اكتشاف المخاطر وتحديدها والعمل على تدينيتها ، وفي ظل التطور السريع والأنظمة الضريبية الحديثة فإن دور مصلحة الضرائب لم يعد قاصراً على تحصيل الضرائب من الممولين فقط ، بل أصبح يتمثل في تحقيق التوازن بين التيسيرات الضريبية التي تمنح للممولين والرقابة المفروضة من جانب مصلحة الضرائب المصرية والتي تحقق أغراضها من خلال القانون الضريبي .

ويرى الباحث أن النظام الحالي للمراجعة الضريبية لا يأخذ في الاعتبار العديد من المؤشرات اللازمة لتدنية المخاطر الضريبية حيث أنه من الضروري عند تطبيق هذا النظام أن يركز المراجع الضريبي على تطبيق الإجراءات التي من شأنها الحد من أو تقليل المخاطر الضريبية ، الأمر الذي يؤدي بدوره إلى التزام الممولين ضريبياً وإنهاء المنازعات الضريبية بينهم وبين الإدارة الضريبية وهو الهدف المنشود لضمان استقرار وتطوير العمل الضريبي .

مشكلة البحث :-

يهدف علم المراجعة إلى التأكد من عدالة القوائم المالية وهو جوهر وأساس عملية المراجعة الخارجية ، فمراجع الحسابات الخارجي يباشر مجموعة من الإجراءات الفنية يطلق عليها المراجعة المحاسبية للسجلات والقوائم المالية ليتمكن من إبداء رأيه الفني المحايد عن عدالة تلك البيانات ويستند المراجع في ذلك على ما يرد في حسابات وسجلات المنشأة من عمليات مالية تنعكس نتائجها على القوائم المالية .

ويتضح للباحث من خلال ماسبق عرضه أن هناك العديد من المشاكل المتعلقة بموضوع المراجعة الضريبية كمدخل مستحدث لتدنية المخاطر الضريبية ، والتي تمثل محور اهتمام هذا البحث ، والتي تتبلور في الآتي :

- 1- مشكلة تحديد طبيعة ونطاق المراجعة الضريبية وأهميتها .
- 2- مشكلة استخدام المراجعة الضريبية في تدنية المخاطر الضريبية .
- 3- مشكلة قياس الأثر المتوقع للمراجعة الضريبية على تدنية المخاطر الضريبية ، وفعاليتها في تحقيق الحصيلة الضريبية وزيادة الالتزام الضريبي للممولين وتخفيض المنازعات الضريبية .

لكل ما تقدم يعتقد الباحث أن فكرة هذا البحث هي محاولة علمية تتركز في المراجعة الضريبية كمدخل مستحدث لتدنية المخاطر الضريبية ، بحيث يؤدي هذا التركيز إلى مساعدة الإدارة الضريبية التنفيذية في فهم المراجعة الضريبية والسعي نحو زيادة فعاليتها بما يساعد على تدنية المخاطر الضريبية ، وتخفيض فرص التهرب الضريبي ، وتعظيم فرص زيادة الحصيلة الضريبية للدولة من خلال الالتزام الضريبي للممولين بما يؤدي إلى تخفيض المنازعات الضريبية ، وذلك من خلال التحديد الموضوعي للوعاء الضريبي .

أهمية البحث :-

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

أ- الأهمية العلمية :

- 1- إلقاء الضوء على مفهوم المراجعة الضريبية – كمفهوم معاصر حديث – والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها .
- 2- التأكيد على أهمية تدنية المخاطر الضريبية في مصلحة الضرائب المصرية .
- 3- تقييم مدى الحاجة إلى زيادة فعالية المراجعة الضريبية كمدخل مستحدث لتدنية المخاطر الضريبية .

ب- الأهمية العملية :

- 1- توضيح أثر زيادة فعالية المراجعة الضريبية على تدنية المخاطر الضريبية .
- 2- مواجهة المخاطر الضريبية والعمل على مكافحة التهرب الضريبي للممولين من خلال إقرار سياسة محاسبية واضحة حفاظاً على موارد الدولة .
- 3- زيادة قدرة مصلحة الضرائب المصرية على تحقيق أهدافها من زيادة الحصيلة الضريبية للدولة من خلال التحديد الموضوعي للوعاء الضريبي .
- 4- العمل على معالجة المشاكل الضريبية لكل من الممولين ومصلحة الضرائب المصرية من أجل تخفيض المنازعات الضريبية وتحقيق الالتزام الطوعي للممولين وتخصيص الموارد المتاحة بكفاءة وبشكل يحقق أفضل النتائج .

أهداف البحث :-

تتلخص أهداف البحث في الآتي :

- 1- دراسة وتقييم الإتجاهات الفكرية التي تناولت موضوع المراجعة الضريبية بغرض الوقوف على المشاكل العلمية والعملية التي حالت دون التوصل إلى زيادة فعاليتها .
- 2- تبيان ظاهرة المخاطر الضريبية والدور التأثيري للمراجعة الضريبية في تدنيها .
- 3- دراسة الأثر المتوقع للمراجعة الضريبية على تدنية المخاطر الضريبية .

مفاهيم البحث :-

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

- 1- المراجعة الضريبية : يقصد بها عملية منهجية ومنظمة لجمع أكبر قدر من الأدلة وقرائن الإثبات التي تمكن المراجع الضريبي من إبداء رأيه الفني المحايد عن صحة وعدالة الإقرارات الضريبية المقدمة من الممولين بهدف التأكد من صدقها ومدى تمثيلها الصحيح والحقيقي لسجلات الممولين وتماشيها مع متطلبات التشريعات والقوانين الضريبية بالإضافة إلى معايير المراجعة المتعارف عليها .
- 2- المخاطر الضريبية : هي عملية تحديد وقياس وتقييم للمخاطر الضريبية الناجمة عن الأنشطة المالية كعدم السداد للضريبة المستحقة ومخاطر تشغيلية تنشأ نتيجة قرارات خاطئة ومخاطر معنوية ناجمة عن عدم تماثل المعلومات لكافة الأطراف ذات العلاقة الضريبية ، وذلك لضمان تحقيق الأهداف المنشودة لمصلحة الضرائب بما تشمله من إتخاذ قرارات تحقق نسبة مرضية من الأهداف المرجحة بالمخاطر ، وتخصيص الموارد المتاحة بكفاءة وبشكل يحقق أفضل النتائج .

فروض البحث :-

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

- 1- إن النظام الحالي للمراجعة الضريبية يواجه مشكلات في البيئة الضريبية .
- 2- ضرورة تطوير النظم الضريبية القائمة في مصر حالياً بما يتماشى والمراجعة الضريبية كمدخل مستحدث .
- 3- يؤدي تطبيق المراجعة الضريبية – كمدخل مستحدث- إلى تدنية المخاطر الضريبية .

منهج البحث :-

في ضوء طبيعة البحث وأهميته وفروضه فإن منهج البحث يعتمد علي المنهج العلمي المعاصر ويرتكز هذا المنهج علي المزج بين المنهج الإستقرائي الذي يقوم على الإستدلال التجريبي من خلال إستقراء الواقع بالملاحظة والتجريب والمشاهدة ، من خلال الإطلاع والمسح المكتبي للكتابات المتناولة لهذا الموضوع ، وإستقراء بيانات من مراكز المعلومات وشبكة الإنترنت بهدف الوصول إلى حكم عام على الظاهرة موضوع البحث ، وكذا المنهج الإستنباطي بعد إستخدام المنهج الإستقرائي الذي يقوم على الإستدلال المنطقي من الفروض والدلائل ، وذلك بهدف إختبار الفروض وإستخلاص النتائج .

حدود البحث :-

تتمثل حدود البحث فيما يلي :

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

خطة البحث :-

في ضوء طبيعة البحث وأهدافه الذي يسعى إلى تحقيقها يناقش الباحث موضوع المراجعة الضريبية كمدخل مستحدث لتدنية المخاطر الضريبية ، ولهذا قام الباحث بتقسيم البحث إلى ثلاثة مباحث .

المبحث الأول بعنوان طبيعة ونطاق المراجعة الضريبية وأهميتها ، فركز على مفهوم وأهداف المراجعة الضريبية وأنواعها ، ومهام عملية المراجعة الضريبية ومراحل تنفيذها ، وأيضاً أهمية وخصائص المراجعة الضريبية وانتقاداتها .

كما تناول المبحث الثاني استخدام المراجعة الضريبية في تدنية المخاطر الضريبية ، من حيث ميكانيكية عملية تدنية المخاطر الضريبية ، والصفات الشخصية للقائمين بالمراجعة الضريبية ، مع الإشارة إلى دور المراجعة الضريبية في مخاطر التهرب والتقادم .

كما تناول المبحث الثالث قياس الأثر المتوقع للمراجعة الضريبية على تدنية المخاطر الضريبية ، من حيث دراسة الأثر على الحصيلة الضريبية ، وأيضاً الأثر على الالتزام الضريبي للممول ، وكذلك الأثر على المنازعات الضريبية .

المبحث الأول

طبيعة ونطاق المراجعة الضريبية وأهميتها

أولاً : مفهوم وأهداف المراجعة الضريبية وأنواعها.

1- مفهوم المراجعة الضريبية :

يمكن تعريف المراجعة بأنها " عملية فحص انتقادي للحالة الضريبية للمؤسسة ، حيث يتم التمييز في هذا النوع من المراجعة بين نوعين من الجهات التي تقوم بعملية المراجعة الضريبية هي :

النوع الأول : وهي المراجعة التي تقوم بها مصلحة الضرائب إذ تعمل على مراجعة السجلات المحاسبية للمؤسسة ، وكذا البيانات الواردة بالإقرارات الضريبية المقدمة من الممولين مستندة في ذلك إلى القوانين والتشريعات الضريبية المعمول بها ، بحيث يتم التأكد من أن المؤسسة عند إعدادها للسجلات المحاسبية والإقرارات الضريبية طبقت القوانين والتشريعات المعمول بها في تلك الفترة ، وفي حالة وجود أية انحرافات تقوم الإدارة الضريبية بفرض عقوبات مالية متلاحقة تحدد نسبتها نوعية الأخطاء المرتكبة .

النوع الثاني : وهي المراجعة التي تقوم بها المؤسسة بنفسها فتعمل على تكليف إما جهة خارجية (المراجعون الضريبيون) أو جهة داخلية (المراجعون الداخليون) بالاشتراك مع مستشار ضريبي تعتمد عليه ، وذلك من أجل تسيير الخطر الضريبي .

والفرق بين النوعين يتمثل في أن النوع الأول ينجم عنه عقوبات مالية وفقدان إمتيازات ضريبية حيث تسري هذه المراجعة على جميع أنواع الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة ، أما النوع الثاني فتكون نتائج المراجعة في شكل تقرير يتضمن رأياً فنياً واقتراحات هامة تهدف إلى تخفيض الأعباء وتجنب المؤسسة مخاطر ضريبية متعددة .

2-أهداف المراجعة الضريبية :

يمكن التمييز بين نوعين من الأهداف ، أهداف رئيسية وأهداف ثانوية :

أ- الأهداف الرئيسية

- التأكد والتحقق من مدى انتظام المؤسسة إتجاه القوانين الضريبية ، وهو هدف انتظامي يعمل على مراقبة الانتظام التي تسيطر على ضمان موثوقية المعلومات ، فهذه المراقبة تعمل على الكشف عن الحالات الشاذة ، وعن نشأة مخاطرها لإصلاح أية مخالفات .
- مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الضريبي بالنسبة للإجراءات السارية المفعول.
- تقييم مدى قابلية المؤسسة لاستعمال الإمكانات التي يتيحها المشرع الضريبي ، وهو هدف إستراتيجي يعمل على ضمان الفاعلية ، والذي يسمح بقياس استعداد المؤسسة لاستغلال المزايا الضريبية التي يمنحها القانون والسيطرة عليها .

ب- الأهداف الثانوية

- تقييم الخطر الضريبي الناتج عن التطبيق السيئ للقواعد الضريبية .
- تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن عدم الإقرار، أو التأخر في تقديمه أو الانقاص منه.
- توضيح أهمية الخطر الضريبي الناتج عن عدم الأمن الضريبي .
- محاولة إبراز نقاط القوة ونقاط الضعف ومن ثم تحسين تطوير القرار .
- تحقيق موارد مالية منتظمة ومتوازنة من الممولين .
- خلق الانتماء الطوعي للممولين .

- ويرى الباحث أن أهداف عملية المراجعة الضريبية تتمثل في :
- أ- تحقيق الفعالية : أي قدرة تحقيق الأقسام الرقابية في الإدارة الضريبية لأهدافها المخططة لها ضمن معايير الالتزام بالسياسات والإجراءات المرسومة من إدارة المراجعة المركزية .
 - ب- تحقيق الكفاءة : أي قدرة الإدارة المركزية في استخدام العنصر البشري في تقييم ودراسة ملفات العملاء (دراسة البيانات المالية المقدمة عن طريق الإقرارات) بشكل يحقق أهداف الضريبة ضمن الشرعية الضريبية .
 - ج- تحقيق مورد مالي منتظم ومتوازن من الممولين .
 - د- خلق الانتماء الطوعي للممولين والمشتغلين .

3- أنواع المراجعة الضريبية :

أ- المراجعة الضريبية الداخلية

إن المراجعة الضريبية الداخلية بصفة عامة هي وظيفة تمارس داخل المنظمة ، حيث أدى النمو المتزايد في أنشطة الأعمال وكبر حجم المنظمات وتعدد العمليات التي تقوم بها إلى زيادة الإهتمام بالوظيفة الرقابية للإدارة وظهور الحاجة إلى وجود الرقابة الداخلية كنشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة على القيام بوظيفتها بفاعلية وكفاءة ، وذلك من خلال تقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية ، حماية الأصول ، التحقق من دقة واكتمال السجلات المحاسبية وما تحتوي عليه من بيانات وتقييم كفاءة العمليات التشغيلية للمنظمة .

ب- المراجعة الضريبية الخارجية

ينسب هذا النوع من المراجعة إلى الجهة التي تقوم بعملية المراجعة والتي هي جهة خارجية محايدة ومستقلة تماماً عن المنظمة وهدفها زيادة فاعلية الأداء الضريبي من أجل تخفيض التكاليف الضريبية للمنظمة وذلك بمراجعة القوائم المالية مع التركيز الكبير على الناحية الضريبية ، وتمارس هذه المهمة بصفة متقطعة أو مستمرة ، وقد تكون في بعض الأحيان تكملة لمهام المراجعة الضريبية الداخلية .

وخلاصة ما تقدم أن المراجعة الضريبية عملية فحص إنتقادي للحالة الضريبية للمنظمة وتقوم مصلحة الضرائب فيها بمراجعة السجلات المحاسبية والإقرارات الضريبية الخاصة بالمولين ، وهناك أهداف رئيسية وأخرى ثانوية للمراجعة الضريبية ، وتوجد عدة أنواع لها سواء مراجعة ضريبية داخلية أو مراجعة ضريبية خارجية ، وهذا الأمر ينقل الباحث لدراسة مهام عملية المراجعة الضريبية ومراحل تنفيذها وهو موضوع البند التالي .

ثانياً : مهام عملية المراجعة الضريبية ومراحل تنفيذها.

1- مهام عملية المراجعة الضريبية :

في الحقيقة أن مهمة المراجعة الضريبية تظهر في عدة أشكال ، وهذا حسب ميدان التطبيق الذي يكون موضوع هذه المراجعة ، حيث يمكن أن تحمل على :

- طول أو قصر المدى .
 - مجمل نشاط المنظمة أو جزء فقط من هذا النشاط .
 - مجمل الضرائب الملقاة على عاتق المنظمة ، أو على ضريبة واحدة فقط .
- هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن مهمة المراجعة الضريبية يمكن أن تخضع لأهداف أخرى منها :
- قياس تطور الخطر الضريبي الذي يتغير مع نشاط المنظمة وأهدافها .

- السهر على ملائمة المنظمة وتجنب القواعد الضريبية التي تؤدي إلى عقوبات .
ويقصد بالمراجعة الجبائية بأنها الفحص الشامل للوضع الجبائية للمنظمة بغرض مراقبة إحترام القوانين الجبائية و تعزيز الأمن الجبائي وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية .

2- مراحل تنفيذ المراجعة الضريبية :

أ- مرحلة الإعداد للمهمة .

تبدأ عملية الإعداد للمهمة بالمعرفة الجيدة للمنظمة ، وهذا لشد انتباهه إلى بعض المشاكل والأخطار المحتملة ، من أجل وضع تصور لتوجيه مستقبلي للأعمال .

ب- مرحلة تنفيذ المهمة .

قبل الشروع في عملية المراجعة مباشرة يقوم المراجع الضريبي بتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالجانب الضريبي ، وهدف المراجع من تقييم هذا النظام هو إبداء رأي حول نوعية الإجراءات الضريبية للمنظمة ، وهذا لاستخلاص نقاط القوة ونقاط الضعف بهذا النظام ، ومن أجل القيام بهذا التقييم يعتمد المراجع على قوائم أسئلة (استقصاء) والتي تتضمن الإجراءات والمهام وكيفية تقسيمها ، وعموماً يتم إعداد هذه القوائم حسب الأهداف المرجوة منها .

ج- مرحلة إعداد تقرير المراجعة الضريبية .

بعد إنتهاء عملية المراجعة حول شكل ومضمون الالتزام الضريبي ، فإن على المراجع الضريبي إعداد تقرير يتضمن نتائج عملية المراجعة التي قام بها ، إضافة إلى توصيات موجهة إلى المنظمة حيث يحدد الأخطاء والعقوبات المترتبة عليها كما يقترح علاجاً لها ، بحيث تسمح المراجعة الضريبية فيما يخص الانتظام الضريبي بتقييم مدى الامتثال للقواعد الضريبية فيما يخص العمليات والقرارات المدروسة وبالتالي تقرير إعادة النظر في الأخطاء والمخالفات الموجودة .

وبناءً على ذلك يكون الباحث قد عرض لمهام عملية المراجعة الضريبية ومراحل تنفيذها وصولاً لمرحلة إعداد تقرير المراجعة الضريبية بداية من التقرير الأولي وإنتهاءً بالتقرير النهائي لها ، ، وهذا الأمر ينقل الباحث لدراسة أهمية وخصائص المراجعة الضريبية والانتقادات الموجهة لها وهو موضوع البند التالي من هذا المبحث .

ثالثاً : أهمية وخصائص المراجعة الضريبية وانتقاداتها.

1- أهمية المراجعة الضريبية :

تعد المراجعة الضريبية عملية منظمة وممنهجة على أسس علمية وعملية وخبرة كاملة في القوانين الضريبية ، وهذا ما يؤكد أهمية المراجعة الضريبية واعتبارها علماً قائماً بذاته له معايير ، ويستمد أحكامه من قوانين الضرائب السائدة ومن المعايير المهنية الأخرى ، أما بالنسبة للمراجع الضريبي فإن عدم معرفته بتفاصيل القانون وإعداد البيانات المالية دون كفاءة علمية معتمداً على معايير تركز عليها عملية المراجعة الضريبية ، فإن ذلك سيوقعه في مشاكل كبيرة لأن هدفه النهائي هو تحقيق الضريبة المناسبة وفي الوقت المناسب.

وتكمن أهمية المراجعة الضريبية في كونها وسيلة لا غاية تهدف إلى توفير المعلومات حول الممولين والتي لا بد أن تتسم بالدقة والكمية المناسبة لعمل المراجع الضريبي ، والمساعدة

في حصر المجتمع الضريبي بشكل دقيق والتأكيد للممولين الذين يقدمون الاقرارات الضريبية أن التشريع الضريبي ينفذ بعدالة دون تمييز بينهم في ذلك .

كما تهدف المراجعة الضريبية لخدمة الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي على نحو علمي منظم يحافظ على حقوق الممولين والدولة جنباً إلى جنب ، بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي والإمتثال له ، وتقليل حالات التهرب الضريبي وأشكاله وزيادة الحصيلة الضريبية ، وكلها تساند النظام الضريبي في تحقيق أهدافه المالية والإقتصادية والإجتماعية .

وتتيح المراجعة الضريبية اكتشاف نقاط الضعف ونقاط القوة في المؤسسة من خلال إعداد تشخيص ضريبي لها ، وهذا بهدف التصحيح الأولي (نقاط الضعف) ، والاستغلال الأمثل للثانية (نقاط القوة) ، حيث تمكن من وضع الخطوط العريضة للإستراتيجية الضريبية للمؤسسة

وباعتبار أن المراجعة الضريبية وسيلة لا غاية ، وتهدف إلى خدمة جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة بحيث تعتمد عليها هذه الأخيرة في إتخاذ قراراتها ، لذا فإن أهمية المراجعة الضريبية تم استنباطها من أهمية المراجعة بصفة عامة ، وأن الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة لا يمكنها الوثوق في المعلومات الواردة من المؤسسة إلا إذا تمت مراجعتها من طرف هيئة خارجية محايدة تقوم بفحص انتقادي منظم ودقيق لتلك البيانات وإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة تلك المعلومات وسمتها وشرعيتها .

3- خصائص المراجعة الضريبية :

إن أهم ما تتميز به المراجعة الضريبية من خصائص يمكن اختصاره في الآتي :

- أن المراجعة المحاسبية هي أصل المراجعة الضريبية ، حيث أن المراجعة المحاسبية لا يمكن لها أن تهمل المسائل الضريبية .
- مهمة المراجعة الضريبية مستقلة ومجهزة بأهداف خاصة تستجيب للتطلعات التي يريدتها المسير في الميدان الضريبي ، وتأتي هذه المهمة من كون الضرائب عبارة عن نظام يوجد في مفترق عدة أنظمة منها ما يتعلق بالمحاسبة ، ومنها ما يتعلق بالقانون .

ومن هنا نشأت العلاقة بين المحاسبة والضرائب ، حيث أن استغلال التشريع الضريبي يعطي مصداقية أكبر للكتابات المحاسبية ، باعتبار أن الربح المحاسبي ما هو إلا أساس الربح الضريبي ، ولذلك وجب على المؤسسة أن تتجنب حالات رفض المحاسبة من جانب المراجع الضريبي والتي تتمثل فيما يلي:

أ- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة .

ب- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب إنعدام وثائق الضريبة دون مراقبة لقانونية المحاسبة والعكس صحيح ، وهو ما يظهر من خلال أهداف كل منها .

3- انتقادات المراجعة الضريبية :

- محدودية المراجعة الضريبية من حيث الشمولية .
- محدودية المراجعة الضريبية من حيث التوقيت .

- محدودية المراجعة الضريبية من حيث الخصوصية .

- انتقادات حول حداثة المراجعة الضريبية .

وبعد أن انتهى الباحث في هذا المبحث من تناول طبيعة ونطاق المراجعة الضريبية وأهميتها وخصائصها ، سيتناول الباحث بالدراسة استخدام المراجعة الضريبية في تدنيّة المخاطر الضريبية وذلك من خلال المبحث الثاني من هذا البحث 0

المبحث الثاني إستخدام المراجعة الضريبية في تدنية المخاطر الضريبية

أولاً : ميكانيكية عملية تدنية المخاطر الضريبية.

حتى يستطيع نظام المراجعة الضريبية أن يؤدي دوره في تدنية المخاطر الضريبية يرى الباحث ضرورة توافر مجموعة من العناصر كما يلي :

- 1- التوافق مع الأغراض المتوقعة للمنظمة .
- 2- إظهار نطاق المراجعة الضريبية .
- 3- إظهار المشاكل الجوهرية .
- 4- إظهار المعلومات الضريبية .
- 5- الوضوح والدقة .
- 6- بحث اكتشافات المراجعة الضريبية .
- 7- التخطيط الإستراتيجي لعملية المراجعة :
- 8- التقييم المتكامل للأداء :
- 9- قياس الطاقة :
- 10- التطوير :

ولذلك فإن لتفعيل دور نظام المراجعة الضريبية السابقة لتدنية المخاطر ، يلزم توافر مجموعة من العناصر كما يلي :

- ضرورة توافر الفهم المشترك لدى المراجعين الضريبيين والأطراف المستفيدة من خدماتهم لكيفية جعل المراجعة الضريبية نشاطاً مضيفاً للقيمة يساعد في تدنية المخاطر إلى أدنى حد ممكن .

- النظر لوظيفة المراجعة الضريبية في ضوء سلسلة القيمة ، وبهدف تدنية المخاطر وعلاقتها مع كل الأطراف المستفيدة بدءاً من الإدارة الضريبية حتى الممولين والعملاء المتعاملين معهم ولكل منهم احتياجات خاصة .

ويقترح الباحث في إطار التطوير على ضرورة النظر للمراجعة الضريبية من منظور شامل يضم كافة الأنشطة المرتبطة بتنفيذها ، والتي تبدأ بالتخطيط ثم التنفيذ ثم الاتصال ثم إعداد التقرير وتنتهي بالمتابعة ، على أن يخضع كل نشاط للتحليل الوظيفي لدعم الوظائف التي تساعد في تدنية المخاطر .

وبناءً على ذلك يكون الباحث قد أقر بضرورة توافر مجموعة من العناصر حتى يستطيع نظام المراجعة الضريبية أن يؤدي دوره في تدنية المخاطر الضريبية ، وهذا الأمر ينقل الباحث في البند التالي لدراسة الصفات الشخصية للقائمين بعملية المراجعة الضريبية ، وذلك كون المراجع الضريبي العمود الفقري للإدارة الضريبية وحلقة الوصل بين الإدارة الضريبية والممولين .

ثانياً : الصفات الشخصية للقائمين بالمراجعة الضريبية.

نظراً لأن المراجع الضريبي يعتبر بمثابة العمود الفقري للإدارة الضريبية ، وهو حلقة الوصل بين الإدارة الضريبية والممولين ، لذا يجب أن يكون المراجع الضريبي على درجة عالية

جداً من الكفاءة والفاعلية في أداء مهمته عند إجراء عملية المراجعة حتى يتمكن من أداء دوره في تحديد وعاء ضريبي عادل وسليم يحقق صالح الخزانة والممول .

كما يجب على المراجع الضريبي أن يتمتع بالسرية المهنية للنتائج التي توصل إليها أثناء ممارسة مهمته ، وعليه سنتناول المعايير اللازمة والمطلوبة للمراجع الضريبي وهي كما يلي :

1- المؤهلات

يجب أن يمتلك المراجعون المتخصصون في أعمال المراجعة الضريبية الكفاءات المهنية الملائمة ، والمتمثلة فيما يلي :

- أ- معرفة طرق وأساليب المراجعة الضريبية .
- ب- معرفة الشكل القانوني للمنظمة موضوع المراجعة .
- ج- معرفة مهارات الاتصال مع كل أطراف عملية المراجعة .
- د- معرفة المبادئ الأساسية المتعارف عليها في علم المحاسبة ، المراجعة الخاصة ، المراجعة الحكومية ، وأية مبادئ أخرى لها علاقة بنشاط المراجعة .

2- الاستقلالية والحياد .

تسعى الأطراف المستفيدة من المراجعة الضريبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية للاعتماد عليها في سن قرارات مستقبلية ، إذ أن تحديد مدى الاعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس مدى استقلالية وحيادية المراجع ، بحيث يجب أن يكون مستقلاً عن باقي الأنشطة التي هي موضوع المراجعة ، كما يجب أن يكون في مستوى يسمح له بممارسة مهامه بكل موضوعية ، كما لا يجب أن يكون في موضع يعرض للخطر المتعلق بحريته التامة في التصرف والتفكير وعدم الانحياز من طرف المراجع .

3- الكفاءة المهنية أو الأهلية .

بحكم المهام المكلف بها المراجع الضريبي لأداء عملية المراجعة ، بات من الأجدر عليه أن يكون في مستوى هذه المهمة سواء من ناحية التأهيل العلمي أو المؤهلات العملية والكفاءة المهنية المطلوبة ، لكن معيار الكفاءة المهنية في مهمة المراجعة الضريبية هو أكثر صعوبة، حيث لا يمكن الوفاء به مقارنة مع المهام الأخرى للمراجعة لأن مهمة المراجعة الضريبية لا يمكن أن تسند إلا لإدارات متعددة الخدمات والإختصاصات في مجال المراجعة ، وفي النهاية نستنتج أن المراجعة الضريبية يجب أن تكون منفذة من طرف شخص أو عدة اشخاص الذين تلقوا تكويناً ملائماً ومناسباً مع تمتعهم بالمهارات والقدرات المهنية ذات المستويات العالية .

4- السر المهني .

إن طبيعة عمل المراجع تعطيه الشرعية في الدخول أو الحصول على كم من المعلومات التي تعتبر سرية ، فلا يمكنه تخطي القاعدة التي ينطوي تحتها كل من لديهم أسرار مهنية مثل (الطبيب - المحامي - الصيدلي ...) وعلمه بإجبارية السرية المهنية .

5- بذل العناية المهنية اللازمة .

ويعنى بها أن يقوم المراجع بالمجهودات المناسبة خلال كل مرحلة من مراحل عملية المراجعة ، أي عند إعداد برنامج المراجعة وعند تقييم نظام الرقابة الداخلية وعند تنفيذ إجراءات المراجعة ، ومن الضروري أن يكون المراجع خبيراً في شئون المراجعة والأغراض الموظف لها .

ويرى الباحث أنه لا بد أن يكون لدى المراجع الضريبي المهارات والقدرات والخبرات اللازمة لاكتشاف أي أخطاء أو غش من قبل الممول ، وأن يتم تقييم المراجع الضريبي عن طريق الكيف والكم معاً ، مع ضرورة استحداث طريقة تضمن تحقيق ذلك الهدف ، وكذلك يجب تدعيم برامج التدريب حتى تشمل الإجراءات العلمية الحديثة في عملية المراجعة الضريبية .

وبناءً على ذلك يكون الباحث قد أقر بمجموعة من الصفات الشخصية اللازمة والمطلوب توافرها للمراجع الضريبي ، وتتمثل في المهارات والقدرات والخبرات اللازمة لاكتشاف أي أخطاء أو غش من قبل الممولين ، ويحاول الباحث تسليط الضوء دور المراجعة الضريبية في مخاطر التهرب الضريبي والتقدم وهو موضوع البند التالي من هذا المبحث .

ثالثاً : دور المراجعة الضريبية في مخاطر التهرب والتقدم.

يأتي دور المراجعة الضريبية في تدنية في مخاطر التهرب والتقدم في مصلحة الضرائب المصرية من خلال مجموعة من الإجراءات التطبيقية التي يتم تنفيذها ، وهذه الإجراءات هي :

1- تقدير المخاطر وإعداد خطة المراجعة المعتمدة على المخاطر .
يعتبر تقدير المخاطر عملية هامة وضرورية لإعداد خطة المراجعة المعتمدة على المخاطر لتفعيل المراجعة والرقابة وكفاءة الإجراءات ، وتشمل عملية تقدير المخاطر تحديد الأنشطة محل المراجعة وتحديد عوامل المخاطر التي يتوقع أن تتعرض لها هذه الأنشطة ، وتتكون الأنشطة محل المراجعة من الموضوعات وجميع الأنشطة القابلة للفهم .

2- تحديد عوامل المخاطر وتصنيف المخاطر في مجموعات متجانسة .
تستخدم عوامل المخاطر كمعايير لتحديد الأهمية النسبية وإحتمال وقوع أحداث يمكن أن تؤثر سلباً على المنظمة ، ويجب أن يكون عدد عوامل المخاطرة المستخدمة كافياً لتزويد المسئول عن قسم المراجعة الضريبية بالثقة بأن تقدير المخاطر هو تقدير شامل .

3- التحديد وتقييم المخاطر كجزء من عملية المراجعة الضريبية .
تعتبر عملية تقييم المخاطر عملية هامة وضرورية حتى تكون خطة المراجعة السنوية فعالة وتتضمن هذه العملية تحديد الأنشطة محل المراجعة وتحديد المصادر والعوامل التي تسبب المخاطر ، بالإضافة لذلك تحديد المخاطر المحتملة في المستقبل والتي قد تواجه المنظمة ، فهي عملية مستمرة تلزم المراجع الضريبي رصدها بين الحين والآخر .

4- تقديم اقتراحات للتعامل مع المخاطر .
حيث يقدم المراجع الضريبي اقتراحاته للتعامل مع المخاطر التي تم تقديرها ، سواء بالتجنب أو القبول أو المشاركة أو النقل أو بأي طريقة أخرى يرى أنها مناسبة للتعامل مع المخاطر ، ويجب قبل أن يتخذ هذه الخطوة أن يستخدم كافة المعلومات المتاحة ومن مصادر متعددة ، والتي تشمل على سبيل المثال وليس الحصر تحليلات للبيانات المالية والتشغيلية والضريبية والاتجاهات الاقتصادية ، هذا بالإضافة إلى المناقشات مع مجلس الإدارة وموظفي قسم المراجعة ، وفي ضوء الاقتراحات المقدمة من المراجع الضريبي يستطيع مجلس الإدارة اتخاذ قراره بطريقة التعامل مع المخاطر التي قد تتعرض لها المنظمة .

5- الخطوات الأساسية لتدنية المخاطر الضريبية .
تشير ورقة العمل بالتعاون بين وحدة التطوير والإصلاح الضريبي ومشروع تدنية المخاطر إلى عدة خطوات أساسية لإدارة المخاطر الضريبية ، يمكن سردها فيما يلي :

- أ- تكوين المحتوى الخاص بإدارة المخاطر .
- ب- تحديد المخاطر .
- ج- تحليل المخاطر .
- د- وضع الأولويات للمخاطر .
- هـ- معالجة المخاطر .
- و- المتابعة والمراجعة .
- ز- التقرير عن المراجعة الضريبية للمخاطر الضريبية .

وبعد ان انتهى الباحث في هذا المبحث من تناول استخدام المراجعة الضريبية في تدنية المخاطر الضريبية ، وتوضيح الصفات الشخصية التي يجب توافرها للقائمين بعملية المراجعة الضريبية ، وتوضيح دور المراجعة الضريبية في مخاطر التهرب والتقادم ، سيتناول الباحث بالدراسة قياس الأثر المتوقع للمراجعة الضريبية على تدنية المخاطر بمصلحة الضرائب وذلك في المبحث الثالث .

المبحث الثالث

قياس الأثر المتوقع للمراجعة الضريبية على تدنية المخاطر الضريبية

أولاً : الأثر على الحصيلة الضريبية .

تمثل الضريبة أحد أدوات السياسة المالية للدولة وهي تتوافق مع خططها التي تستخدم فيها الضريبة كوسيلة لجمع أكبر قدر ممكن من الإيرادات التي تساهم في تحسين وضع الموازنة العامة للدولة ، وتدفع بعجلة التنمية إلى الأمام .

ويسعى بعض الممولون إلى تضليل المراجعون الضريبيون عند حساب الضريبة المستحقة عليهم مما يؤثر سلباً على موارد الدولة ، الأمر الذي يؤدي على المدى الطويل إلى تفاقم عجز الموازنة ، وأيضاً اهتزاز ثقة المراجعين الضريبيين في المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية .

ويمكن للمراجع الضريبي استخدام العديد من الطرق للكشف عن تلاعب الممولين في بياناتهم المقدمة أثناء عملية المراجعة ومن بين هذه الطرق ما يلي :

- المقارنة مع المعالجة المحاسبية المتبعة في الأعوام السابقة .
- المقارنة مع الأسس الأخرى المقبولة لمعالجة نفس الحدث (حالات المثل) .
- تحليل مدى وجود تحفظات في تقارير المراجعة السابقة .
- مراجعة الإقرارات والدفاتر المحاسبية، ومراجعة حسابات العملاء والموردين والمخزون.
- مراجعة العمليات التي تتم مع الأطراف ذات الصلة .

ويرى الباحث أن من أهم المشاكل التي تواجه المراجع الضريبي أثناء عملية المراجعة ما يلي :

- 1- مساعدة مكاتب المحاسبة على تهرب الممولين.
- 2- درجة وعي الممولين بأهمية الضريبة .
- 3- مدى التزام الممولين وتعاونهم مع المراجعين عند إعداد تقديرات الوعاء الضريبي.
- 4- مدى التزام الممولين بإمسك دفاتر محاسبية منتظمة يمكن الاعتماد عليها أثناء عملية المراجعة .

ويقترح الباحث عدداً من النقاط للتغلب على المشاكل السابقة من بينها :

- 1- عقد دورات تدريبية للمراجعين .
- 2- رفع كفاءة نظام المعلومات في مصلحة الضرائب .
- 3- تشديد العقوبات على المتهربين من الضريبة وعلى من قد يعاونهم .
- 4- إلزام الممولين بإمسك دفاتر منتظمة .

وبناءً على ذلك يكون الباحث قد عرض الأثر المتوقع للمراجعة الضريبية على الحصيلة الضريبية المستهدفة لمصلحة الضرائب ، ووضح الباحث - من وجهة نظره - الدور الفعال الذي يقوم به المراجع الضريبي في ربط وتحصيل الضرائب ، ودراسة أهم المشاكل التي تواجه المراجع الضريبي أثناء إجراء عملية المراجعة الضريبية ، ويحاول الباحث تسليط الضوء على الأثر المتوقع للمراجعة الضريبية على الالتزام الضريبي للممول وذلك في البند التالي من هذا المبحث .

ثانياً : الأثر على الالتزام الضريبي للممول .

بما أن الممولين هم أحد الأطراف الأساسية في النظام الضريبي فلا بد للمراجعة الضريبية أن تكشف عن رد فعلهم تجاه السياسات الضريبية المفروضة ، فمن الضروري أن يتلاءم النظام الضريبي مع جميع احتياجات ورغبات وقدرات أطراف هذا النظام ، مما يتطلب اختيار وتطبيق السياسات الضريبية التي تؤثر في سلوك الممولين بشكل إيجابي وتؤدي إلى رفع مستوى الالتزام الضريبي .

ويقصد بالالتزام الضريبي للممول قيامه بإعداد الإقرارات الضريبية المطلوبة منه وتقديمها في الوقت المناسب ، وأن هذه الإقرارات توضح بصورة دقيقة مقدار الضريبة المستحقة بما يتفق مع القوانين والقواعد المطبقة في وقت إعداد الإقرار .

ويرى الباحث أنه يجب أن يكون هناك مجموعة من القواعد في شأن ضوابط مراجعة الإقرارات الضريبية للممولين منها :

- الحصول من الممول على البيانات والمعلومات والإطلاع على الدفاتر والسجلات التي يرى المراجع الضريبي ضرورتها لمراجعة الإقرار واعتماده .
- التحقق من مطابقة البيانات الواردة بالإقرار الضريبي مع ما ورد بالدفاتر والمستندات والقوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات عليها .
- أن تتم مراجعة الإقرار الضريبي وفقاً لمعايير المراجعة المصرية والتي تنص على إجراء فحصاً اختياريّاً للمستندات المؤيدة .
- الالتزام عند مراجعة الإقرار واعتماده بما ينص عليه قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية 0
- العلم التام بالجزاءات والعقوبات بقانون الضريبة على الدخل المشار إليه .

ويعد كفاءة الإدارة الضريبية مطلباً رئيسياً لكفاءة النظام الضريبي ، حيث أنها المسئولة عن تنفيذ السياسة الضريبية وتطبيق القانون الضريبي لتحقيق الأهداف المخططة من وراء النظام الضريبي ، وهذا مرهون بضمان عدالة التنفيذ خاصة في عملية التقدير والتحصيّل للضريبة ، فمهما وضع من مبادئ وأسس للعدالة والمساواة ، ومهما وضع من حوافز تشجيعية وإعفاءات في محاولة لتحقيق الالتزام الضريبي من قبل الممولين للوصول لأهداف السياسة الضريبية فإن ذلك لن يجدي نفعاً في غياب إدارة ضريبية تمتلك الكفاءة والقدرة على تنفيذ السياسة الضريبية بما يضمن تحقيق الأهداف المرسومة .

ويرى الباحث أنه من الضروري مساهمة عملية المراجعة الضريبية في تطوير إستراتيجية إدارة مخاطر الالتزام الضريبي ، وإبراز مدى متانة نظم إدارة المخاطر في الإدارة الضريبية أمام المخاطر التي تواجهها ، وكذلك وضع نموذج لمراجعة إدارة المخاطر الضريبية يتضمن الأبعاد المرتبطة بعملية المراجعة وأهدافها ونطاقها والمقومات اللازمة لها وللقائمين بها ، فمن الضروري العمل على تطوير أداء الإدارة الضريبية بما يساعد على التقليل من فجوة التطبيق للتشريع الضريبي ، وتنمية الوعي لدى موظفي الإدارة الضريبية بمسببات المخاطر وسبل تخفيضها مما يمكن العمل عند مستوى مقبول من المخاطر .

وكذلك يجب العمل على إزالة مشاكل الإدارة الضريبية حيث يعد ذلك المدخل المناسب لإصلاح النظام الضريبي بشكل عام إلى جانب ضرورة تحسين فعالية تحصيل الضرائب عبر نظم المراجعة وتحسين إدارة المخاطر وكيفية الرصد والإبلاغ عن المخاطر الضريبية .

ومن خلال ما تقدم يرى الباحث أنه يجب على الإدارة الضريبية استيعاب وفهم الأسباب التي تحفز الممولين لعدم الالتزام الضريبي من أجل وضع الاستراتيجيات الملائمة وتخصيص الموارد اللازمة للتغلب على هذه الأسباب ، كما يجب على الإدارة الضريبية تشجيع الممولين على الالتزام الضريبي الطوعي لأن ذلك يساعد في نجاح نظام التقييم ، وأن تعتمد بدرجة أقل على الردع .

وخلاصة ما تقدم أن الأثر المتوقع للمراجعة الضريبية على الالتزام الضريبي للممول هو تطوير إستراتيجية إدارة مخاطر الالتزام الضريبي ووضع نموذج لمراجعتها يتضمن الأبعاد المرتبطة بعملية المراجعة الضريبية وأهدافها ونطاقها والمقومات اللازمة لها وللقائمين عليها ، وهذا الأمر ينقل الباحث لدراسة الأثر المتوقع للمراجعة الضريبية على المنازعات الضريبية وهو موضوع البند التالي من هذا المبحث .

ثالثاً : الأثر على المنازعات الضريبية .

تحتل المنازعات الضريبية أهمية كبيرة نظراً لكون الإدارة الضريبية تتمتع بصلاحيات واسعة وامتيازات كبيرة في مواجهة الممول الذي يكون الطرف الأضعف في العلاقات الضريبية وليس له سوى الاعتراض كوسيلة وحيدة .

وتعرف المنازعة الضريبية بأنها " المنازعة التي ترفع أمام القضاء بمناسبة قيام الإدارة الضريبية بإحدى العمليات المتعاقبة التي تشارك في المراجعة الضريبية لنشاط الممول وربط الضريبة وتحصيلها " أي المنازعات المتعلقة بالالتزام الضريبي تنحصر في المنازعات في الوعاء الضريبي والمنازعات في التحصيل .

- أسباب المنازعات الضريبية :

تأتي المنازعات الضريبية من كون الممول يجهل عن قصد أو غيره حقوقه وواجباته الضريبية ، الأمر الذي يدفعه إلى إثارة الخلافات والمنازعات الضريبية ، ويمكن إرجاع أسباب المنازعات الضريبية إلى وجود فجوة التوقعات الضريبية والتي يقصد بها عدم التطابق بين ما يهدف إليه التشريع الضريبي ويسعى إلى تنفيذه ، وبين ما يتوقعه المجتمع الضريبي من التشريع بشكل عام .

- الآثار المترتبة على المنازعات الضريبية :

- 1- تخفيض حصيلة الموارد العامة للدولة .
- 2- رفع سعر الضرائب المطبقة أو فرض ضرائب جديدة لتعويض الدولة عن نقص الحصيلة الضريبية 0
- 3- اضطرار الحكومة لتغطية العجز المالي عن طريق الإصدارات النقدية أو الحصول على قروض مما يؤدي بدوره إلى إيجاد مشكلة تتعلق بسداد القروض وفوائدها 0
- 4- الإخلال بقاعدة العدالة الضريبية بحيث يتحمل عبء الضريبة الممولون الذين لا يستطيعون التهرب منها وينجو منها آخرون حسب مراكز قواهم .

- أثر المراجعة الضريبية على المنازعات الضريبية :

لقد رتب القانون الضريبي للإدارة الضريبية الأساليب والحقوق للوصول إلى الوعاء الضريبي وتحديد مقدار الضريبة بطريقة صحيحة ودقيقة ، كما فرض التزامات تضمن للإدارة الضريبية الحفاظ على حقوقها واستيفائها لديها ، فقد أعطى القانون حق إطلاع المراجع الضريبي على ما يراه من دفاتر وسجلات ووثائق ومستندات تمكنه من تحديد الوعاء الضريبي

ومقدار الضريبة الواجبة السداد ، ووضع القانون جزاءات لكل من يعرقل استخدام المراجع لهذا الحق بالامتناع عن اظهار تقديم المستندات ، وهذا لا يعني حرية التحكم في التقدير بل السعي نحو الوصول إلى حقيقة الوعاء الضريبي بأكبر قدر من الواقعية المدعمة بالأدلة والبراهين .

ويرى الباحث أن العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية علاقة مهمة فمن ناحية تؤدي إلى تحصيل المبالغ اللازمة للمساهمة في نفقات الدولة ، ومن ناحية أخرى فهي علاقة حتمية حيث أنها مفروضة على الطرفين بالقانون وليست علاقة اختيارية 0

كما أن موضوع الشفافية الضريبية يجب ألا يرتبط بالإدارة الضريبية فقط بل يجب أن يلتزم الممول بالشفافية أيضاً ، وذلك من خلال تقديم معلومات واضحة وصحيحة يمكن الاعتماد عليها من قبل المراجعين الضريبيين ، الأمر الذي سيؤدي حتماً لقيام المراجع الضريبي بالتحديد الواقعي لوعاء الضريبة وتقدير الضريبة المستحقة بطريقة صحيحة ، مما يعمل على تطبيق العدالة في فرض الضريبة ، وزيادة الإيرادات الضريبية ، والقضاء على الفساد الإداري والمالي ، والقضاء على ظاهرة التهرب من الضريبة ، وزيادة الثقة بالإدارة الضريبية ، وتسهيل إجراءات فرض الضريبة مما يقلل حتماً من أية منازعات ضريبية .

لذا يجب على الإدارة الضريبية ضرورة التنسيق بين مواد القوانين بعضها البعض وبينها وبين اللائحة التنفيذية للقانون ، وضرورة نشر الوعي الضريبي من خلال التعريف بأهمية الضريبة في تحقيق الاستقرار الاقتصادي وكيفية إنفاقها لتغطية الإنفاق على المشاريع والخدمات العامة ، وتوضيح آثار التهرب الضريبي ومخاطره على المصلحة العامة .

بالإضافة إلى أن إنهاء المنازعات الضريبية يتطلب إصدار عدة قرارات إدارية لوضع ضوابط وقواعد جديدة لتسوية هذه المنازعات ، وفي مقدمتها بث الثقة في التعامل مع الممولين لإنهاء هذه المنازعات ، ومنح الصلاحيات الكاملة للمراجعين حتى يتم العمل بحيادية تامة في تطبيق أحكام القانون بعدالة وشفافية ودون التقييد بأهداف الحصيلة الضريبية أو تعليمات خاطئة استمرت لسنوات طويلة في الماضي ، فإني المنازعات الضريبية مع الممولين هدف جوهري لضمان استقرار وتطوير العمل الضريبي .

نتائج البحث :

- 1- إن المراجعة الضريبية الحالية ولا سيما في مصلحة الضرائب على الدخل تعاني من أوجه قصور عديدة تحتم بالضرورة تطويرها بما يتفق مع الدور المعاصر لها حتى تستطيع احتواء المخاطر التي تهدد المصلحة وتسعى نحو تدنيها .
- 2- إن السعي نحو الحفاظ على استقرار النظام الضريبي المصري وضمن كفاءته وحماية الاقتصاد القومي ، يؤكد على ضرورة تفعيل نظام المراجعة الضريبية لتقليل المخاطر الضريبية التي تتعدد مصادرها .
- 3- إن من أهم الأسباب التي تؤدي إلى ارتفاع نسبة المخاطر الضريبية بمصلحة الضرائب على الدخل ، هو عدم الالتزام الضريبي من جانب الممولين ، إما لعدم فهم القانون أو الجهل به أو وجود خطأ في حساب الضريبة ، أو لعدم توافر السيولة النقدية للسداد في الوقت المحدد أو لوجود خلل وقصور في النظم الادارية داخل المنظمات .
- 4- إن نظام المراجعة الضريبية الحالية ينفذ من خلال نظام المراجعة اللاحقة فقط ، وهذا يعتبر قصور في آليات النظام لتدنية درجة المخاطر الضريبية ، مما يجعل نظام المراجعة الضريبية بشكل عام لا يتسم بالفاعلية في أداء مهامه في تدنية المخاطر الضريبية .
- 5- إن المراجعة الضريبية كمدخل مستحدث لتدنية المخاطر الضريبية تؤكد على ضرورة إعداد تقرير مراجعة يشارك فيه فريق عمل عملية المراجعة الضريبية ، ليفي باحتياجات المصلحة بمعلومات أكثر مصداقية ودقة عن المخاطر الضريبية الحالية والمتوقعة خلال المستقبل .

توصيات البحث :

- في ضوء النتائج التي توصل لها الباحث من دراسته النظرية أو دراسته الميدانية على البيئة المصرية ، يوصي الباحث بالآتي :
- 1- ضرورة تبني نظام المراجعة الضريبية - كمدخل مستحدث - بما يحقق الكفاءة والفعالية لتدنية المخاطر الضريبية .
 - 2- ضرورة نشر الثقافة الضريبية والعمل على تعميق وترسيخ الفكر المحاسبي الضريبي لدى المجتمع ، وذلك من خلال وسائل الإعلام المقروءة والمسموعة والمرئية ، والتأكيد على اعتبار التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف .
 - 3- يجب الاستمرار في تطوير نظام المراجعة الضريبية لتدنية المخاطر الضريبية ، وبما يؤكد على دورها التأكدي والإستشاري في مجال إضافة قيمة لمصلحة الضرائب المصرية ، وعلى أن يرتبط هذا التطوير ببيئة العمل الضريبي ويسمح بتقدير المخاطر الضريبية .
 - 4- العمل على تطوير الإدارة الضريبية بما تحتاجه من إمكانيات مادية وبشرية ممكنة ، وسن قوانين وتشريعات جديدة تهدف إلى مقاومة المخاطر الضريبية والتقليل من نسبة حدوثها ، الأمر الذي يؤثر بدوره على الحصيلة الضريبية لمصلحة الضرائب ، ويقلل من المنازعات الضريبية التي قد تنشأ بين الإدارة الضريبية والممولين .

قائمة المراجع

أولاً : المراجع العربية :

(أ) الكتب :

- 1- إبراهيم المنجني : المحامي بالنقض ، جرائم التهرب الضريبي ، دار المعارف بالاسكندرية ، 2000 .
- 2- ألفين أرينز، جيمس لوبك، ترجمة د. محمد محمد عبد القادر، مراجعة د. أحمد حامد حجاج، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ، 2002.
- 3- د. حسين شحاتة، أصول المراجعة والرقابة في ظل الكمبيوتر والإنترنت، مكتبة كلية التجارة، جامعة الأزهر، 2000.
- 4- د. محمد أحمد البدوي الباز، مدخل إلى المراجعة التطبيقية- الأساليب والاستخدامات، دار عامر بالمنصورة، 1992.
- 5- د. مختار إسماعيل أبو شعيشع، دراسات في المحاسبة والمراجعة والضرائب، الإطار المقترح لمعايير العناية المهنية لمراجعي الحسابات، بدون ناشر، بدون تاريخ .

(ب) الدوريات :

- 1- د. أحمد حلمي جمعة، د. سمير البرغوثي، "دور المدقق الداخلي في إدارة المخاطر في البنوك التجارية الأردنية-دراسة ميدانية"، مجلة البحوث المالية التجارية، كلية التجارة ببورسعيد، العدد الثاني، يوليو-ديسمبر، 2007.
- 2- د. خالد محمد عبد المنعم لبيب، "المراجعة البيئية الداخلية-مدخل مقترح لتفعيل الحوكمة البيئية لقطاع الأعمال وتحسين أدائه البيئي-دراسة تطبيقية مقارنة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المنصورة، 2006.
- 3- د. خليل سيد محمد الحساني، "قياس التنافسية في المؤسسات التنافسية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، العدد الثاني، 1999.
- 4- د. سعيد مخلص أحمد، "توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة على دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في وزارة المالية في الأردن"، مجلة الثقافة من أجل التنمية، القاهرة، العدد 2009، 30.
- 5- د. محمد نجيب حمد، "إطار مقترح لمراجعة دراسات الجدوى الاقتصادية للمشروعات الاستثمارية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 1994.

(ج) الرسائل العلمية :

- 1- د. سهى السيد فرج، مدخل مقترح لتطوير المراجعة لمواجهة خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية-دراسة إختبارية، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، بورسعيد، 2009.
- 2- د. ناصر أحمد أمين الخطيب، تقييم الفحص الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة في الأردن، رسالة دكتوراه في الاقتصاد والتخطيط، جامعة تشرين، سوريا، 2007-2008 .

3- د.ولي عبد الرازق حسين، مدى التزام الفاحص الضريبي بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2010.

(د) المؤتمرات :

1- د. عبد الحميد عبد المنعم عبده، "المراجعة وإدارة المخاطر في ظل الحوكمة"، المؤتمر العلمي الخامس، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2005 .

(A) Books :

- 1- A.Hamini,Laudit Comptable et Financier,Algerie,2001.
- 2- Benadda.M.F,L'audit Fiscal Aspect Theorique Et Pratque,Memoire De Troisieme Cycle En Finan Ces Pupliques,Customs and Fiscal Maghrb Institue,2004.
- 3- Bernard Grand , Bernard Verdalle ,"Audit Comptable et Financier", Edition Economica,Paris,1999.
- 4- Fatima Abed,Audit Financier du Secteur Bancaire,Magister, Memoire non Publiee,Universite d'Alger,Mars,1997.
- 5- Felli Mounira , L'audit Fiscal,Memoira DE (PGS) Enfinances Publique,Institut Maghreb in D'economie Douanera Etfiscal IEDF, Algerie,2009-2011.
- 6- Hamini Allel,Le Control Interne et l' Elaboratin Du Bilan Comptable,Opu,Alger,2003.
- 7- Philipe Bouda Fox,Precede Science et Technique Fiscal,(Paris:Douod,1986) .
- 8- Robert W.Ford,The International Consortium on Government Financial Management,Chapter:Forensic Auditing,Prentice Hall Inc.,Englewood Cliffs,New Jersey,1996 .

(B) Periodicals:

- 1- Brewer , R . H & Friedberg,A.L,"How Tax Auditors Create Value",FMAC,April,1999.
- 2- Dallas,M.,"Value and Risk Management",The Accounting Review, Jan,2008.
- 3- Felipe F Salvosa , "Computer Assisted Tax Audits",Business World,Manila,Apr-21,2006 .
- 4- M.Colin,"Laverification Fiscale",Ed,Economica,Paris,2007.
- 5- Press , S.,"Sample-Audit Tax Assessment for Businesses : What's Fair?",Journal of Business and Economic Statistics,Jul,1995,V,13n3.
- 6- Roslender,R.,"Accounting for Strategic Positioning: Responding to The Crisis in Auditing Accounting",British Journal of Auditing,vol.6.No1,2005.

(C) Others:

- 1- <http://sahel-tax-had> , hrramaut.info/fiew/163.aspx .