

كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي من منظور متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي دراسة تطبيقية على نظام التقدير الذاتي في السودان

أ. د. الهادي آدم محمد إبراهيم* أ. أحمد الضى عبدالله عثمان*

المستخلص

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على كفاءة و فاعلية الفحص الضريبي باعتبارها أحد متطلبات نظام التقدير الذاتي الذي يتطلب تغيير جذري لدى كل من الإدارة الضريبية والمكلفين على حد سواء حتى يحقق النظام أهدافها الأساسية المتمثلة في زيادة كفاءة و فاعلية الفحص الضريبي وكفاءة الفاحصين، وزيادة الإيرادات الضريبية وتحقيق العدالة الضريبية من خلال عمليات الفحص الضريبي.

كلمات مفتاحية: نظام التقدير الذاتي ومتطلباته، الفحص الضريبي، الإلتزام الطوعي

* جامعة النيلين – كلية التجارة- السودان

المقدمة

أن الانتقال التدريجي من نظام التقدير الإدارى إلى نظام التقدير الذاتى يتطلب تغيير جذرى لدى كل من الإدارة الضريبية والمكلفين على حد سواء حتى يحقق النظام مزاياه فلا بد من توفر مجموعة من الشروط والمتطلبات الأساسية لنظام التقدير الذاتى ويمكن إبرازها في تحسين العلاقات بين أطراف العملية الضريبية الأمر الذي ينعكس إيجابا على كفاءة وفعالية الفحص الضريبي والذي من المفترض أن يعتمد على شبكة معلومات قومية تربط مفاصل الديوان بالوزارات ذات الصلة من خلال الرقم التعريفي باعتبارها أداة رقابية فعالة تلزم الممولين بالنظم واللوائح والقوانين والتشريعات الضريبية ومعايير التقارير المالية الدولية IFRS.

مشكلة البحث

من خلال قراءة واقع نظام التقدير الذاتى الذى طبق بديوان الضرائب منذ عام 2006م ويمكن تحديد مشكلة البحث كما يلي:

- أ- عدم توفر متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتى يؤثر على كفاءة وفعالية الفحص الضريبي.
- ب- عدم توفر متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتى يقلل من حصيلة الإيرادات الضريبية للدولة.
- ج- أن توفر متطلبات وشروط نظام التقدير الذاتى يقلل من المنازعات الضريبية وحالات التهرب والتجنب الضريبي.

أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من أهمية الموضوع الذى يعالجه فتوفر متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتى الذى يعتبر الفحص الضريبي من أهم حلقاته التى يركز عليها النظام الضريبي من منظور متطلبات نظام التقدير الذاتى، فالبحث هو محاولة لدراسة هذا النظام وتبيان إهماله للمتطلبات والشروط الأساسية التى يعول عليها فى نجاح نظام التقدير الذاتى .

أهداف البحث

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- 1- تحديد أوجه القصور فى تطبيق متطلبات وشروط نظام التقدير الذاتى.
- 2- بيان أهمية توفر متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتى .
- 3- توضيح علاقة الارتباط بين متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتى وكفاءة وفاعلية الفحص الضريبي.

الفرضيات

بنيت تلك الدراسة على ثلاث فرضيات وهى:

- 1- استخدام الفحص الضريبي بكفاءة وفعالية الفحص يؤثر على نظام التقدير الذاتى.
- 2- توفر متطلبات وشروط نظام التقدير الذاتى على يؤثر على زيادة حصيلة الإيرادات الضريبية للدولة.

3- وجود علاقة إرتباط بين متطلبات وشروط نظام التقدير الذاتي وكفاءة وفاعلية الفاحصين.

منهجية البحث:

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

الدراسات السابقة

تناولت دراسة فتح الرحمن (1996م) مشاكل قيا س الإلتزام الضريبي في المشروعات الصناعية في السودان، وتوصلت إلي أن الديوان لا يعتمد الخسائر الواردة بالحسابات المراجعة. دراسة رفيعة (2000م) تناولت الدراسة موضوع المراجعة التحليلية ودورها في تطوير كفاءة وفعالية الفحص الضريبي، توصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها، أدت أساليب المراجعة التحليلية إلي فهم عام بأعمال الممول والمجالات التي تكمن فيها المخاطر وتلك التي تتطلب فحص إضافي مما يسهل من إتمام عملية الفحص ويقلل من احتمالات وجود أخطاء في القوائم المالية. وتطرقت دراسة عبد المنعم (2002م) إلي مشاكل الفحص الضريبي في الحسابات المراجعة، وتوصلت الدراسة إلي أهم النتائج منها عدم الإلتزام بالفكر المحاسبي يؤثر على وعاء ضريبة الدخل من أرباح الأعمال في التشريع السوداني.

دراسة طلال (2005م) تناولت الدراسة أثر الأساليب الفنية للفحص الضريبي في مكافحة التهرب الضريبي للضريبة علي القيمة المضافة، أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة تمثلت في أن زيادة معدل التهرب من الضريبة جاء نتيجة لعدم التزام المكلفين بإمسك دفاتر محاسبية منتظمة، وإن تطور الأساليب الفنية للفحص الضريبي حدثت من ظاهرة التهرب حيث إن الأساليب الحديثة مكنت الفاحص من الوصول إلي البيانات الحقيقية التي تؤدي إلي مكافحة التهرب والتجنب الضريبي. بينما تناولت دراسة عبد الله (2008م) إستخدام أساليب التحليل المالي لأغراض الفحص الضريبي توصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج من أهمها كثرة النزاعات التي تدور بين الضرائب والممولين وطول فترتها، وان السبب في ذلك يرجع إلي عدم توفر المعلومات الكاملة والسليمة التي تستطيع إدارة الضرائب عن طريقها تحديد الوعاء الضريبي الصحيح.

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

دراسة التجاني (2010م)، تناولت الدراسة مشاكل تطبيق التقدير الذاتي وأثرها على الإيرادات الضريبية بديوان الضرائب، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في أن هناك مشاكل تصاحب تنفيذ إجراءات نظام التقدير الذاتي والذي يمثل مرحلة متقدمة للإصلاح الضريبي بديوان الضرائب نحو عدم توفير المعلومات التي تدعم صحة ماورد بالإقرارات، وعدم وجود المعايير التي بموجبها يتم إختيار الملفات ذات المخاطر العالية من تم إخضاعها للفحص والمراجعة، بالإضافة إلي عدم تقديم الإقرارات في مواعيدها المحدده بالقانون.

أولاً: مفهوم وأهمية الفحص الضريبي:

1- مفهوم الفحص الضريبي

لإدراك المقصود بعملية الفحص الضريبي بشكل عام لا بد من فهم المعنى اللغوي لكلمة الفحص أو الرقابة ثم استثمار هذا المعنى اللغوي في أوجه النشاط المراد استخدامه فيها، فقد بين قاموس لسان العرب أبو الفضل جمال الدين محمد بن مكرم بن منظور الإفريقي المصري أن معنى الفحص: شدة الطلب خلال كل شيء، فحصى عنه فحصى: بحث وكذلك فحص وأفتحص ونقول فحصت فلان وفحصت عن أمره لأعلم كنه حاله، وتعنى الرقابة لغة: المراقبة والملاحظة والحراسة، وهى مشتقة من الفعل راقب، ورقبه أى حرسه ولاحظه، (المعجم الوسيط الجزء الأول ص 36). وتعنى كلمة التدقيق، إثبات المسألة بالدليل، فالتدقيق لغة مشتق من الدقة، وتعنى الضبط والأحكام (المنجد فى اللغة والإعلام، 1998). وبالتالي فإن النظرة العملية للفحص والمراقبة تختلف حسب الأشخاص وأوجه النشاط المراد تحقيق أهدافه. نتيجة للتداخل الكبير والخط الشائع بين معانى الفحص والمراجعة والتدقيق فى الكتب العربية. فقد راعى الباحث المدلول الفنى لهذه المعاني حين استخدم مصطلح (فحص أو تدقيق) مرادف لكلمة Audit فى اللغة الإنجليزية هادفاً المدلول الفنى لهذه المصطلحات خلال هذا البحث. والفحص كلمة يفهما المختصون من خلال نظرتهم إلى تحقيق أهدافهم. فيلجأ للفحص رجال القضاء وأجهزة الشرطة كإسلوب للتحري وتقصى للظواهر المادية المتعلقة بالعمليات المتحققة للأحداث من قبيل الأشخاص العادين أو المجرمين. ويستخدمه المحاسبون والمهنيون والمدققون على مختلف أنواعهم كإسلوب بحث وتقصى عن حقائق من خلال البحث عن المستندات والأدلة الثبوتية المتوفرة لإبداء رأى فى محايد عن تلك الوقائع والأحداث. وما يهمنها حقيقة هو الفحص المتعلق بالأحداث المالية المتعلقة بالمنشآت التجارية والصناعية والخدمية وخلافها، وذلك للتأكد من صحة الأحداث المالية وقياس درجة موثوقيتها (درجة الإعتماد عليها) Credibility، وذلك أن الأحداث المالية هى من صنع إدارة المشروع باعتبار الإدارة وكيل عن المساهمين فى تحقيق نجاح استثماراتهم، فيجب عليها أن تقدم لهم بيانات مالية صحيحة وعادلة وإلا تم مقاضاتها لسوء الإدارة والتقصير فى أعمالها بناء على تجاوز حدود الوكالة (د. سنهوري، 1964م). ويقصد بالفحص بصفة عامة أنه عملية تدقيق المستندات والحسابات والقوائم المالية لبيان مدى الإطمئنان إليها، والفحص الضريبي يعتبر فحصاً لغرض خاص يتضمن فحص حسابات الممولين والمنشآت والشركات بهدف تحديد وعاء الضريبة المستحقة، حيث يتأكد الفاحص من أن الميزانية تعبر عن المركز المالى الحقيقى للمنشأة، وأن الحسابات الختامية تبين حقيقة أرباح المنشأة وتحتوى على نتائج كافة العمليات خلال الفترة طبقاً لما تقضى به التشريعات الضريبية المنوط به مباشرة تنفيذها (جلال الشافعي، 2000م). وبمعنى آخر يمكن تعريف الفحص الضريبي بأنه نظام البحث والتقصي الموضوعى للظواهر المتعلقة بالعمليات الحقيقية التى يتضمنها الإقرار الضريبي الذى تقدمه المنشأة لمأمورية الضرائب المختصة بهدف التأكد من صدق تمثيل بيانات الإقرار لنتيجة تلك العمليات وفقاً لمتطلبات المحاسبة الضريبية (جلال الشافعي، 1992م).

ويرى آخرون بأنه الرقابة على أداء المجتمع الضريبي فيما يختص بتنفيذ التشريعات الضريبية والقوانين والنظم واللوائح التى تنص على إلزام الممولين بإسالك الدفاتر والسجلات المحاسبية وفقاً للمبادئ و المعايير المحاسبية باعتبارها وسيلة القياس المحاسبى، وذلك عن طريق فحص نظام الرقابة الداخلية والبيانات والمعلومات والحسابات المراجعة والدفاتر باعتبارها الأساس الذى يعتمد عليه بصفة أساسية فى

ملء الإقرارات الضريبية الخاصة بنشاط دافع الضريبة مستندياً وفتحاً وتحليلها إنتقادياً ومقارنتها بهدف الوصول إلى الوعاء الضريبي ،كما عرف بأنه عملية تدقيق المستندات والحسابات والقوائم المالية لبيان مدى الإطمئنان إليها(د.زين العابدين،1982م).

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

- أ- تحديد وعاء الضريبة بصورة علمية وعادلة.
- ب- زيادة الإلتزام الطوعي عند دافعي الضرائب .
- ج- تصحيح مسارهم من خلال الإلتزام بالنظم والقوانين والتشريعات الضريبية.
- د- توعية وتنقيب دافعي الضرائب بضرورة إمساك الدفاتر والمستندات حسب القانون.
- هـ- الحفاظ على التوازن بين حقوق وواجبات دافعي الضرائب من جهة والدولة والإدارة الضريبية من جهة أخرى.
- و- تقليل حالات التهرب والتجنب الضريبي.

2- أهمية الفحص الضريبي .

تكمن أهمية الفحص الضريبي في كونه وسيلة لاغاية تهدف إلى خدمة الإدارة الضريبية في تحديد وقياس الوعاء الضريبي عل نحو علمي ومنظم يحافظ على حقوق المكلفين بالدولة جنباً إلى جنب بالإضافة إلى زيادة مستوى الإلتزام الطوعي بأحكام التشريع الضريبي والإمتثال له ،ويقلل من حالات التهرب والتجنب الضريبي وأشكاله ،وزيادة حصيلة الإيرادات الضريبية ،وتصحيح مسار المكلفين بالإلتزام بالنظم واللوائح والقوانين والتشريعات الضريبية،ومساندة النظام الضريبي في تحقيق أهدافه الإقتصادية والإجتماعية والسياسية(محمد ذيب،2005م).

3- أهداف الفحص والمراجعة في نظام التقدير الذاتي :

لا تختلف أهداف الفحص والمراجعة في نظام التقدير الذاتي عنها في أنظمة التقدير الضريبي الأخرى حيث تتم عملية الفحص و المراجعة على المستندات والدفاتر و السجلات المحاسبية التي يتم الاستناد إليها في ملء الإقرارات الضريبية والتي يتم فيها تحديد الضرائب المستحقة ، إلا انه يضاف لتلك الأهداف مساهمة برامج الفحص والمراجعة في توعية المكلفين بأحكام التشريع وكيفية قياس وحساب الضريبة لانتقالها إليهم في نظامالتقدير الذاتي كما سبق بيانه ويمكن تلخيص تلك الأهداف على النحو التالي(صلاح،2009م):

- أ- تنمية الإلتزام الطوعي للممولين والمكلفين من خلال توعيتهم وإرشادهم بأحكام القوانين واللوائح الضريبية فيما يتعلق بواجباتهم في مجال القياس من حيث إمساك المستندات والدفاتر والسجلات وتقديم الإقرارات وكيفية القياس و العقوبات و الجزاءات لغير الملتزمين وغيرها من الأحكام .
- ب- التحقق من سلامة الأنظمة المحاسبية ومدى دقة وصحة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات وخلوها من الأخطاء ومدى الاعتماد عليها ووفاءها بمتطلبات القوانين و اللوائح الضريبية .
- ج- التأكد من دقة وصحة الإقرارات المقدمة من الممولين والمكلفين الذين يخضعون للفحص الإنتقائي واكتشاف المخالفين وحالات عدم الإلتزام والتهرب الضريبي وتطبيق العقوبات الرادعة المنصوص عليها .
- د- تعظيم الحصيلة الضريبية عن طريق كشف المبالغ غير المعلن عنها عن طريق التلاعب وتخفيض قيم الضريبة .

هـ- تحقيق العدالة الضريبية.

4- أنواع التدقيق:

وقد بين أنواع التدقيق كما يلي (Boynton&other,1996):

- | | |
|----------------------|---------------------------|
| أ. التدقيق المالي | Financial Audit |
| ب. تدقيق الإلتزام | Compliance Audit |
| ج. تدقيق الأداء | performance Audit |
| د. التدقيق لغرض معين | Forensic or Investigation |

ويكون هذا النوع من التدقيق بهدف البحث عن حقائق معينة والوصول إلى نتائج معينة يستهدفها الفحص، ولكن لأهمية دور الضرائب في حياة الدول الصناعية المتقدمة وكذلك في الدول النامية والتي تعتمد في معظم إيراداتها على الضرائب غير المباشرة بالإضافة إلى أنواع الإيرادات الأخرى، فإن الباحث لم يركز على الأنواع السابقة من أنواع التدقيق باستثناء التدقيق الخاص بالتدقيق الضريبي والذي يقع ضمن التدقيق لأغراض خاصة أو تدقيق الإلتزام، compliance Audit، إلا أن البعض يري إنه لما كانت المشاكل المحاسبية ذات الطبيعة الدولية لا تقتصر على تلك المشاكل التي تتعلق بالقياس الماسبي للربح، ولكنها تمتد لتشمل عدة مجالات أخرى في نطاق الهيكل المحاسبي مثل المحاسبة الضريبية والإدارية ومحاسبة التكاليف بالإضافة إلى تدقيق الحسابات، ولما كانت خدمات التدقيق الضريبي من الخدمات العامة وهي خدمات ذات طبيعة تحليلية Analytical و انتقادية Critical، وإستكشافية Investigation، يقوم بها الفاحص الضريبي في إطار مجموعة من المعايير التي أصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين، وهذه مقسمة إلى ثلاث مجموعات أسوة بالمعايير العامة للتدقيق GAAP، فإنه يمكن القول أن هناك مجالات أخرى للتدقيق لأغراض خاصة ومنها الفحص الضريبي.

ويري الباحث: أن الفحص الضريبي هو عملية منهجية ومنظمة لجمع أكبر قدر ممكن من الأدلة وقرائن الإثبات التي تمكن الفاحص الضريبي من إبداء رأيه الفني والمحايد عن صحة وعدالة الإقرارات الضريبية المقدمة من المكلفين (أشخاص، شركات) بهدف التأكد من صدقها وتمشيها مع النظم والقوانين والتشريعات الضريبية ومسايرتها لمعايير التقارير المالية الدولية (Wiley,2006) IFRS.

5- المراجعة والفحص الضريبي:-

يقصد بمراجعة الحسابات الإطلاع على الدفاتر والمستندات الخاصة بالمنشأة والحصول على التفسيرات اللازمة من القائمين على شئونها للتحقق من أن الحسابات الختامية والميزانية تعبر عن المركز المالي الحقيقي للمنشأة، بينما يقصد بالفحص الضريبي الإطلاع على الدفاتر والمستندات الخاصة بالمنشأة والحصول على التفسيرات اللازمة من القائمين على شئونها لتحقيق غرض خاص حدد قبل القيام بعملية الفحص، وعلى ذلك نجد أن المراجعة تعنى التعميم بينما الفحص يقصد به الخصوصية، ويختلف عمل المراجع عن عمل الفاحص الضريبي في بعض المهام نذكر منها (د.عطا، مرجع سابق):

- يبدأ عمل الفاحص الضريبي بعد نهاية السنة المالية وبعدينقضاء المدد الممنوحة للمموليين افراداً كانوا أو شركات لتقديم إقراراتهم، بينما يجوز للمراجع أن يبدأ مراجعته خلال السنة أو عقب إنتهاء السنة المالية مباشرة.
- يقوم الفاحص الضريبي بإجراء بعض الإختبارات لبعض الحسابات وفي هذه الحالة قد تختلف وجهة نظر الفاحص الضريبي عن وجهة نظر مراجع الحسابات مثل الإهلاكات والإحتياطيات وبعض بنود المصروفات.

- ج- ليس من واجب المراجع أن يوضح مقدار الأرباح الحقيقية التي أظهرتها حسابات المنشأة إذ يقتصر عمله على أن يتضمن تقريره التحفظات التي يراها في حين أن الفاحص الضريبي يجب عليه أن يحدد وعاء الضريبة التي يطبق قانونها.
- د- أن المراجع يقوم بتقديم تقريره إلى موكله من الممولين أفراداً كانوا أو شركات ،بينما الفاحص الضريبي يقوم بتقديم تقريره إلى جهة حكومية ألا وهي الضرائب.
- هـ- قد يرى الفاحص الضريبي الإعتماد على تقرير المراجع في التقليل من بعض الإختبارات التي يرى القيام بها وفي التمسك ببعض التحفظات التي ترد بهذا التقرير، بخلاف المراجع فإنه لا يعتمد على ماورد في تقرير الفاحص الضريبي لإبداء رأيه في بعضنواحي الحسابات وذلك لأن مهمة المراجع تسبق مهمة الفاحص الضريبي، ويتفق عمل المراجع مع عمل الفاحص الضريبي في بعض النواحي نذكر منها:-
- يرتكز عمل كل منهما على نفس المجموعة الدفترية والمستندات الخاصة بالمنشأة عن الفترة المالية الواحدة.
 - يخول لكل منهما الحق في الإطلاع على الدفاتر والمستندات سواء كانت دفاتر أصلية أم فرعية مادامت لها صلة بالغرض الذي من أجله يزاول مهمته.
 - يرتكز عمل كل منهما على معايير المحاسبة الدولية عند المراجعة والفحص الضريبي.
 - لكل منهما الحق في الحصول على التوضيحات والتفسيرات التي لا تظهرها الدفاتر، كما لهم حق طلب البيانات والإيضاحات اللازمة لتأدية وظيفتهم.
 - كل منهما ملزم بمراعاة سر المهنة طبقاً للقانون.
 - يعتمد كل منهما على نظام الضبط الداخلي في عمله وفي طريقة المراجعة المستندية والآلية.

6- المتطلبات الأساسية للفحص والمراجعة :

- لضمان فاعلية الفحص والمراجعة في تحقيق أهداف التوعية الضريبية والرقابة على الالتزام ينبغي توافر مجموعة من المتطلبات الرئيسية والتي يمكن تلخيصها فيما يلي(صلاح، مرجع سابق):
- أ- ضرورة توفير برامج فعالة للفحص و المراجعة لإختيار الحالات التي تخضع للفحص، إجراءات الفحص ، الفحص الميداني واجبات الفاحصين ، التحليل المالي ، حيث انه وفي غياب هذه البرامج يتدهور مستوى الإمتثال وتضعف مصداقية الإدارة الضريبية نتيجة لإختلاف الإجراءات وإتباع الأساليب التقديرية في الفحص والمراجعة وغيرها من المشاكل مما يؤدي إلى إزدیاد المنازعات بين الإدارة الضريبية و الممولين و المكلفين وإنعدام الثقة بين الطرفين .
- ب- ضرورة توفر شبكة معلومات قومية تتحكم في مفاصل الإقتصاد الوطنى تربط الديوان بالوزارات والجهات الحكومية ذات الصلة لأغراض توفير المعلومات الملائمة والإستفادة منها لأغراض الفحص الضريبي من خلال الرقم التعريفى للممولين.
- ج- توفر الإعداد الكافية من الفاحصين والمراجعين المؤهلين علميا والمدربين عمليا حيث لا يمكن تطبيق برامج الفحص الضريبي الفعالة إلا من خلال فاحصين ومراجعين تتوفر لهم الكفاءة العالية وأن يكون التأهيل العلمي في مجال المحاسبة والمراجعة الضريبية يساعدهم على إتباع الاتجاهات الحديثة في الفحص و المراجعة الضريبية.
- د- ضرورة دعم الإدارة العليا للجهاز المكلف بالفحص حيث إن عدم توافر برامج الدعم يضعف نشاط وفاعلية الفاحصين وجديتهم في تطبيق برامج الفحص الضريبي .

هـ- وضوح التشريع الضريبي وأن تكون النصوص محددة بحيث يسهل على المسجلين تطبيقها و إلا تترك أحكامه مجالاً للإجتهد في التطبيق يترتب عليه الإختلاف بين المكافين والممولين والفاحصين.

- و- أن يتضمن التشريع الضريبي عقوبات رادعة على المخالفين لأحكامه وإن تطبق هذه العقوبات بانتظام حتى تحد من المخالفات و التهرب الضريبي .
- كما أن هناك مجموعة من الأسباب تؤدي للفشل في تنفيذ برامج فعالة للفحص من أهمها(المرجع السابق).
- أ- عدم توفر الإعداد الكافية من الفاحصين ذوى المهارات العالية و الذين لا يحصلون على أجور عالية .
- ب- الافتقار إلى المؤسسة الراسخة فيما يتعلق بالممارسة السليمة للفحص المحاسبي .
- ج- عدم توفر الدعم السياسي الواضح للإدارة الضريبية .
- د- عدم كفاية الاستعدادات عند بداية تطبيق الضريبة .
- هـ- عدم توفر البيئة القانونية و القضائية الملائمة .

يرى الباحث: أن الهدف الأساسى من عملية الفحص الضريبي هو تصحيح مسار الشركات من حيث الإلتزام بمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية والمستندات و عليه فإن الفحص الضريبي يمثل وسيلة رقابية في الأنظمة الضريبية تهدف للتحقق من تنفيذ أحكام القوانين والنظم واللوائح والتشريعات الضريبية ومعايير المراجعة والمحاسبة الدولية .

7- أساليب الفحص الضريبي(د. الشافعي، مرجع سابق):

- أ- الفحص الضريبي الشامل.
- ب- الفحص الضريبي بالعينه .
- ج- الفحص الضريبي التحليلي.
- د- الفحص الضريبي الإختبارى.

8- المواصفات المطلوب توافرها فى الفاحص الضريبي:

أن علمية الفحص الضريبي هي وسيلة رقابية لإدارة مخاطر الملفات الضريبية حسب معايير الإختبار بهدف تصحيح مسار المكلفين مما يتطلب الأمر توافر الصفات المطلوبة فى الفاحص الضريبي وهي كما يلي(محمد ذيب، مرجع سابق):

- أ- التأهيل الأكاديمى والمهنى .
- ب- الاستقلالية والنزاهه والموضوعية .
- ج- العناية والمهارة والكفاءة اللازمة.
- د- الدبلوماسية والشفافية فى التعامل مع دافعى الضرائب .
- هـ- حسن المظهر والكياسة واللباقة .
- و- المقدرة على التفاوض والإقناع وسرعة البديهة.
- ز- المقدرة على تخطيط عملية الإتصال أثناء المسح الميدانى.

ثانيا : مفهوم نظام التقدير الذاتي.

عرفت الأنظمة الضريبية الحديثة التقدير الذاتي بأن يقوم المكلف بدرجة عالية من الإمتثال أو الالتزام الطوعي بتقدير ضريبية دخله طواعية بأداء ما عليه من إلتزامات ضريبته ويتم تحقيق الإلتزام الطوعي من خلال تطبيق نظام التقدير الذاتي ، وكما عرف نظام التقدير الذاتي بأنه " نظام يمتثل بموجبه الممولون لإلتزاماتهم الضريبية الأساسية دون تدخل من الإدارة الضريبية على أن يكون دورها هو تزويد الممولين بالمعلومات وسبل التوعية بإلتزاماتهم الضريبية " (رمضان،2008م).
كما يقصد بالتقدير الذاتي قيام المكلفون الذين يتوفر لهم قدر معقول من المشورة الضريبية بحساب إلتزاماتهم الضريبية وملء الإقرارات الضريبية ثم تقديمها لإدارة الضرائب وقد يخضعون بعد ذلك للفحص و التدقيق (Paul Bodin,2006).

مما سبق يتضح إنه وفي نظام التقدير الذاتي فإن عملية قياس وحساب الضريبة تتم بواسطة الممولين أو المكلفين الذين ينبغي عليهم إعداد إقراراتهم الضريبية بدقة وتقديمها طواعية مع المدفوعات المستحقة للإدارة الضريبية والتي يقتصر دورها على توعية المكلفين والممولين بإلتزاماتهم وتقديم المشورة الفنية وكذلك الفحص والمراجعة لمن لا يلتزمون بمسئولياتهم الضريبية وتطبيق الجزاءات المقررة قانونا عليهم وبالتالي فهو يختلف عن نظام التقدير الإداري الذي تقوم فيه الإدارة الضريبية بقياس وحساب الضريبة عن طريق الفحص الشامل لجميع الإقرارات الضريبية المقدمة والمستندات والبيانات التي أعدت منها الإقرارات وإصدار التقديرات ، ولذلك تكون الثقة محدودة أو منعدمة بين الإدارة الضريبية والممولين والمكلفين ، بينما يعتبر توفر عامل الثقة من الخصائص الأساسية لنظام التقدير الذاتي ونظام الضريبة على القيمة المضافة (Ibid,p.24).

وفيما يلي أهم المحاور الرئيسية التي يركز عليها مفهوم نظام التقدير الذاتي:

1- مفهوم الإمتثال أو الإلتزام الطوعي:

يعنى مفهوم الإمتثال الطوعي رغبة دافع الضريبة للإمتثال للقوانين وأحكام التشريعات الضريبية طواعية، وقد تم التأكيد على أن هذا المفهوم يلقي على كاهل دافع الضريبة لإلتزامات ثلاث هي (أوليفيه وآخرون،2006م).

أ- ملء وإحضار الإقرارات فى المواعيد المحددة.

ب- التقدير بدقة عن ما ورد فى الإقرار.

ج- دفع الضريبة المستحقة طواعية وفى المواعيد المقررة.

وفى هذا الإطار فإن على دافع الضريبة مسؤولية ربط الضريبة على نفسه ،ولذا جاء إختيار موضوع الإمتثال الطوعي لدى صغار دافعى الضرائب نتيجة لأهميته حيث تشكل أنشطة الأعمال الصغيرة حوالى 90% من الأعمال فى معظم الدول النامية والمتقدمة على حدٍ سواء.

2- مزايا التقدير الذاتي :

أن تطبيق نظام التقدير الذاتي يحقق العديد من المزايا للإدارة الضريبية وللممولين والمكلفين التي من أهمها(أوليفيه ورمضان،مرجع سابق).

أ- إتاحة الفرصة للحصول المبكر وزيادة الإيرادات الضريبية خصوصا إذا ما أقرن ببرامج فعالة للفحص و المراجعة .

ب- تخفيض تكاليف الإدارة الضريبية بسبب عدم الحاجة للفحص ومراجعة كافة المكلفين كما هو الحال فى نظام التقدير الإداري حيث يتم التركيز على الأقلية من المكلفين الذين يمثلون مصدر خطر لعدم إلتزامهم بمسئولياتهم الضريبية .

- ج- تدعيم عامل الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين نتيجة للتمييز في المعاملة بين المكلفين والممولين الملتزمين وغير الملتزمين .
- ح- يسمح بإعادة تخصيص الموارد البشرية المتاحة لدى الإدارة الضريبية .
- خ- يساهم في الحد من التكاليف المترتبة على الممولين والمكلفين في حالة تبسيط النماذج والإجراءات.
- د- يحد من الفساد حيث يلغى الحافز على التفاوض بشأن الإلتزامات الضريبية .
- ذ- الحد من النزاعات والاستئنافات و الطعون ما يترتب عليها من تأخير للإيرادات .
- ر- الحد من النزاعات الضريبية وحالات التهرب الضريبي بسبب ما يتميز به من ردع وعدم تهاون في تطبيق القانون.

3- شروط ومتطلبات نظام التقدير الذاتي:

- أن الانتقال التدريجي من نظام التقدير الإدارى إلى نظام التقدير الذاتي يتطلب تغيير جذرى لدى كل من الإدارة الضريبية والمكلفين على حد سواء حتى يحقق النظام المزايا المذكورة أعلاه فلا بد من توفر مجموعة من الشروط والمتطلبات الأساسية لنظام التقدير الذاتي وعليه يمكن إبرازها فيما يلي:(أوليفيه وأخرون،مرجع سابق):
- أ- إدارة فعالة للفحص الضريبي وفاحصين مؤهلين علميا وعمليا.
- ب- توفر قانون ضريبي بسيط ومستقر وراذع.
- ج- خدمات جيدة ومتكاملة بما فيها توفير المعلومات تتيحها الإدارة الضريبية للممولين والمكلفين.
- د- تطبيق إجراءات بسيطة للإقرار الضريبي ولدفع المستحقات من خلال تصميم استمارات مبسطة.

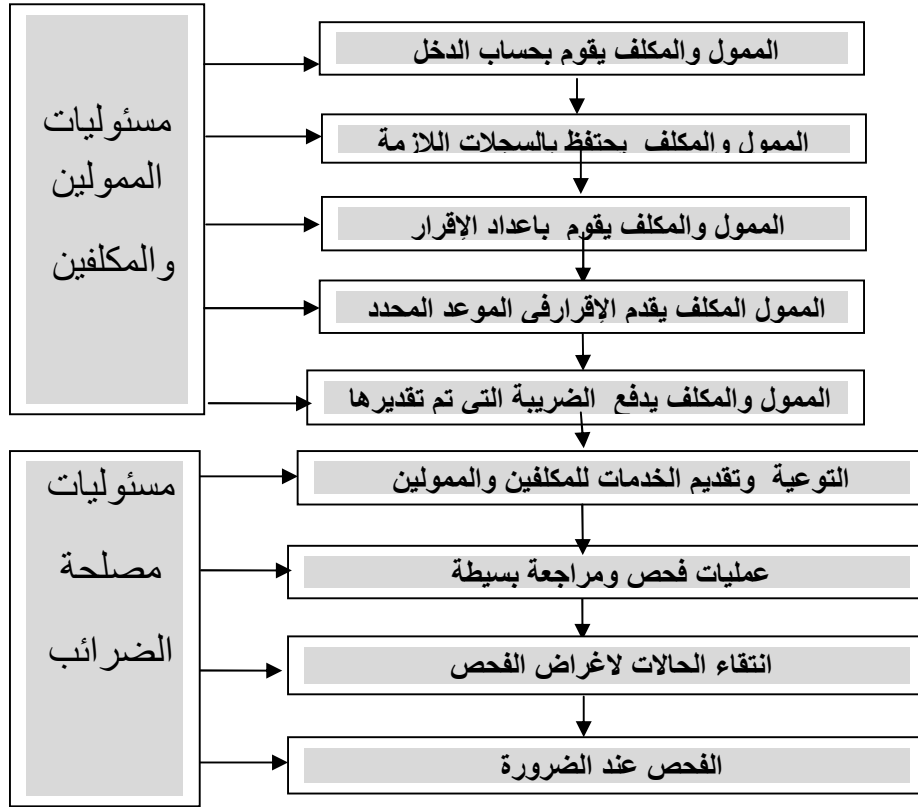
4- تحسين العلاقات ومد جسور الثقة بين أطراف العملية الضريبية:

- وذلك من خلال تكامل المسؤوليات والواجبات التالية (أوليفيه،مرجع،سابق) :
- أ- واجبات ومسئوليات الإدارة الضريبية :
- يعتمد نظام التقدير الذاتي على قيام الإدارة الضريبية بتحقيق التوازن ما بين أنشطة الخدمات وأنشطة الإنفاذ من خلال مايلي في النواحي الآتية :
- تزويد المكلفين والممولين بكافة المعلومات والوسائل اللازمة للإمتثال بالقوانين .
 - تقصى وملاحقة المكلفين غير الممتثلين .
 - تنفيذ إجراءات التحصيل .
 - تطبيق الجزاءات الرادعة على غير الممتثلين .
- ب- واجبات ومسئوليات المكلفين والممولين:
- حيث يجب على المكلفين والممولين الوفاء بالتزاماتهم المنصوص عليها قانونا في النواحي الآتية :
- إستكمال إجراءات التسجيل في الوقت المحدد .
 - الإحتفاظ بالمستندات والدفاتر والسجلات .
 - توخي الصدق و الأمانة في كافة المعلومات مع الإدارة الضريبية .
 - تقديم الإقرارات في المواعيد المحددة.
 - تقدير الضريبة المستحقة عليهم بأنفسهم.
 - سداد الضريبة في المواعيد المحددة .

ج- واجبات ومسئوليات الدولة:

وذلك من خلال القيام بوظائفها الأساسية وقد انعكس اهتمام المالىين المتزايد بدراسة موضوع نفقات الدولة في تشعب بدارساتهم المتعلقة به فهم لا يكتفون حالياً بتبيان آثار الإنفاق العام، وإنما يطرقون مجالات جديدة تماماً لم تكن تستحوذ البتة على اهتمامهم في الماضي، ولعل أهمها ترشيد الإنفاق العام الذى أضحي يمثل جانباً من جوانب دراسة النفقات العامه من خلال نظرية الإنفاق العام. ويعتبر تقديم الخدمات العامة والمتمثلة فى الصحة والتعليم والبنى التحتية والأمن والخطيط الإستراتيجي من صميم الوظائف الأساسية للدولة والمقابل الموضوعي للضريبة المستقطعة جبراً وقهراً نظير تلك الخدمات.

يري الباحث: أن تكامل الأدوار فيما بين الإدارة الضريبية والدولة من جهة والممولين والمكلفين من جهة أخرى يؤدي إلى تحسين العلاقات ومد جسور الثقة لدي دافعي الضرائب وبالتالي يعكس إيجاباً علي زيادة الإلتزام الطوعي وزيادة كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي.



شكل(1) مسؤولية كل من الديوان و الممول والمكلف في نظام التقدير الذاتي

المصدر: إعداد الباحث 2014م.

5- التحديات والصعوبات التي تواجه نظام التقدير الذاتي:

- هنالك مجموعة من التحديات التي تواجه نظام التقدير الذاتي وخصوصا في الدول النامية بسبب ضعف أنظمتها الضريبية مما يؤثر على فعالية النظام في تحقيق أهداف القياس ومن أهم هذه التحديات ما يلي (صندوق النقد الدولي، 2006م):
- أ- عدم توفر القدرات اللازمة للقيام بتحديد مخاطر الالتزام الأساسية وكذلك التعامل مع حالات عدم الالتزام من جانب الممولين و المكلفين .
 - ب- صعوبة وضع إستراتيجيات تتوفر لها الفعالية لتحقيق الالتزام بأحكام التشريع من جانب الممولين و المكلفين .
 - ج- شريحة صغار التجار أغلبهم أميون ولا يمكنهم الالتزام بالسجلات و الدفاتر بالشكل المطلوب وهنا تكمن المخاطر .
 - د- معظم منشآت الأعمال وخصوصا في القطاع الخاص لا تقر بجميع معاملاتها وأنشطتها بالإضافة إلى عدم توفر شروط التقدير الذاتي لدى الكثير منها .
 - هـ- عدم وجود شبكة معلومات قومية تربط مفاصل الإقتصاد السودانى حتى يتم الحصول على المعلومات من خلال الرقم التعريفى و الجمركى.
 - و- عدم وجود برامج للفحص الألى حسب معايير إختيار الملفات خاصة بقسم الفحص و المراجعة.
 - ز- عدم تكامل القوانين و التشريعات لمنع التضارب لإغراض تحصيل الإيرادات العامة للدولة، (السلطات المحلية، الإستثمار الرسوم الحكومية الأخرى).
- يرى الباحث: أن عدم توفر الشروط و المتطلبات الأساسية المذكورة أنفاً يؤثر على قدرة نظام التقدير الذاتى في تحقيق الإيرادات الضريبية حيث أن عدم قيام أى من أطراف العملية الضريبية متمثلة فى الإدارة الضريبية و الدولة من جهة و الممولين و المكلفين من جهة أخرى أو كلاهما بواجباتهم يؤدي إلى انهيار عامل الثقة الذي يمثل الأساس في نجاح النظام بالإضافة إلى وجود شبكة معلومات قومية تربط مفاصل الدولة بالإدارة الضريبية من خلال الرقم التعريفى لدافعى الضرائب و إدارة فعالة للفحص الضريبى و المراجعة لأغراض الحد من مخاطر الإيرادات الضريبية.

المبحث الثاني الدراسة التطبيقية والتحليلية

نبذة تعريفية عن الشركة (س): تعمل الشركة (س) في مجال إستيراد وبيع الشاي الكيني بأنواعه المختلفة وكوابل الكهرباء وللشركة ملف ضريبي بالمركز الضريبي الموحد الخرطوم شرق وتقدم تقاريرها المالية بواسطة مراجع معتمد بالسودان .

أولاً: تحليل البيانات

بدأت الشركة إجراءات تسجيلها في 2000م ثم بدأت نشاطها في يوليو 2008م . قد تم حجب إسم الشركة بناء على نص المادة (5) من قانون ضريبة الدخل لسنة 1986م تعديل 1996م والتي تنص على سرية المعلومات وفيما يلي عرض تحليل لبيانات قائمة الدخل للأعوام :-

2012	2011	البيان
4746937	4927466	الإيرادات
1040633	792901	مخزون أول المدة
4759682	4628676	(+) المشتريات خلال العام
5800315	5421577	تكلفة البضاعة المتاحة
1498991	1040633	(-) مخزون آخر المدة
4301324	4380944	تكلفة المبيعات
445613	546522	إجمالي الأرباح
360855	338344	(-) م.عمومية وإدارية
84758	208178	صافي الربح أو الخسارة
12714	31227	مخصص ضريبة أرباح الأعمال

التحليل الكمي لمخاطر المخزونات: للفترة من 2011 يناير - أبريل 2013 م .

من خلال المعادلة : الكمية أول المدة + كمية المشتريات خلال المدة - الكمية آخر المدة = الكمية المباعة .

الرقم	البيان	شاي كباية	شاي كباية كبيرة	شاي المقرن	شاي المفتاح	زهرة أبشي	الإجمالي
1	مخزون أول المدة	34800	16754	8455	11002	24410	95421
2	(+) المشتريات	47435	48964	13655	0	0	110054
3	(-) مخزون آخر المدة	0	0	0	0	0	0
4	كمية البضاعة المباعة (جوال 10ك)	82235	65718	22110	11002	24410	205475

المصدر: إعداد الباحث من واقع التقارير المالية (2011-2012م).

جدول (1) فحص و تحليل مخاطر السعر المقارن للوحدة مع السوق من واقع المستندات:

الرقم	البيان	متوسط سعر التكلفة	م.سعر الفاتورة	سعر السوق	ربحية الفاتورة	ربحية الميزانية	م.ربحية السوق	م.إنحراف الربحية
-1	شاي الكباية للكيلو الواحد	8	8	50	0	%15 %20	%525	% 505

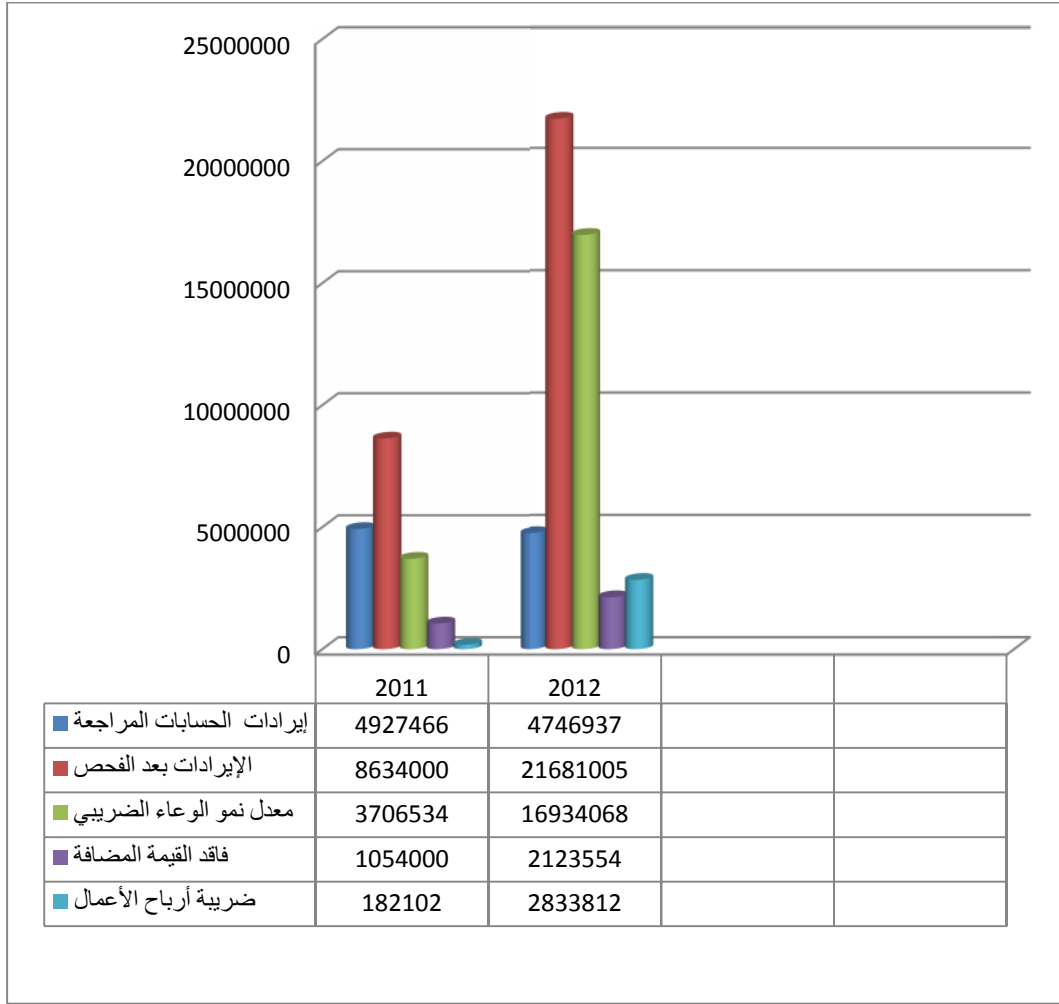
جدول (2) تحليل مخاطر الإيرادات الضريبية:

الرقم	البيان	2011م	2012م	يناير-أبريل 2013	الإجمالي
-1	إيرادات الحسابات المراجعة	4,927,466	4,746,937	0	9,674,403
-2	الإيرادات بعد الفحص	8,634,000	21,681,005	2,909,900	33,224,905
-3	معدل نمو الوعاء الضريبي	3,706,534	16,934,068	0	0
-4	ضريبة أرباح الأعمال بعد الفحص	182,102	2,833,812	0	0
-5	هامش الربحية بعد الفحص	%75	%356	0	0
	الفوائد أو فروقات المراجعة	1,054,000	2,123,554	467,468	0

المعالجة النهائية : عن طريق حصر الكميات خلال فترة الفحص 2011----- أبريل 2013م:

حيث الفحص: تمت المعالجة النهائية بعد حصر الكميات وتحديد السعر العادل من لجنة السيد الأمين العام الثالثة بواقع 14 جنيهه للكيلو بدلا من 8 جنيهه كما هو موضح بالفواتير النهائية لمبيعات الشركة.

الرقم	البيان	الكميات المباعة كرتونة(10ك)	متوسط سعر السوق	إجمالي الإيرادات بعد الفحص
-1	أجمالي كيات الشاي الكيني	205475	140	28766500
-2	أجمالي مبيعات الكوابل	0	0	920585
-3	إجمالي المبيعات الخاضعة	0	0	29,687,085
	أجمالي الضريبة المستحقة بعد الطعون			3,339,055



شكل (2)

المصدر: إعداد الباحث من واقع التقارير المالية (2011-2012م).

ثانياً: إختبار الفرضيات:

التعليق علي التقارير المالية للشركة (س): يتضح من خلال التحليل والمقارنة من الجدول (1/3/2) من واقع التقارير المالية أعلاه لبند الإيرادات بعد عملية الفحص الضريبي زيادة كبيرة لفاقد الوعاء الضريبي، وهامش الربحية، والفاقد الضريبي لضريبيتي القيمة المضافة وأرباح الأعمال مما إنعكس إيجاباً علي كشف الإنحرافات الإيجابية أو (فروقات المراجعة) وزيادة الحصيلة الضريبية للدولة، الأمر الذي يؤكد صحة ثبوت الفرضية الأولى والثانية والثالثة علي التوالي.

النتائج

- 1- أدي توفر متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي على نحو صحيح ومتكامل إلى زيادة كفاءة وفعالية الفحص الضريبي.
- 2- توفر متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي على نحو صحيح ومتكامل أدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية.
- 3- أن توفر متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي أدي إلى زيادة كفاءة وفعالية الفاحصين.

التوصيات

- 1- العمل على رفع مستوى الكفاءة المهنية والعملية للمراجعين والفاحصين وذلك من خلال حسن اختيارهم وتدريبهم وتحفيزهم وتشجيعهم على إستخدام أهم الأساليب والإجراءات العلمية والعملية لأغراض الفحص الضريبي.
- 2- ضرورة إلزام الممولين وتوعيتهم بإمساك الدفاتر والسجلات المحاسبية وتقديم الإقرارات الضريبية في مواعيدها المقررة.
- 3- ضرورة تطبيق الجزاءات والعقوبات المنصوص عليها في القانون في مواجهة المخالفات وحالات التهرب الضريبي.
- 4- استخدام أسلوب تحليل المخاطر في اختيار الحالات للفحص والمراجعة بما يتماشى مع المعايير العالمية وذلك عن طريق شراء برنامج آلي جاهز مع إمكانية استخدام البرنامج لإختيار وتحديد حالات الفحص والمراجعة وفقا لمتطلبات ومقومات نظام التقدير الذاتي.

المصادر

- 1- د.جلال الشافعي،أساليب الفحص الضريبي الحديثة،النسر الذهبي للطباعة،2000م.
- 2- د.جلال الشافعي،الفحص الضريبي،الزقازيق،مكتبة المدينة،1992م.
- 3- محمد حامد عطا،الفحص الضريبي للأنشطة المجلد الثالث،دار الطباعة الحرة،الأسكندرية1994م.
- 4- رمضان عبد العال ، التقدير الذاتي يبحث عن ثقة الممولين ، مجلة الثقافة الضريبية ،2008م.
- 5- من إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، مفاهيم التدقيق المتقدمة،عمان 2001م،ص.295-297
- 6- د.أمين السيد أحمد لطفى،المراجعة وخدمات التأكد،الاسكندرية،الدار الجامعية،2007م.
- 7- د.محمد عباس بدوى،المحاسبة الضريبية بين النظرية والتطبيق،الاسكندرية،الدار الجامعية،2002-2003م.
- 8- أوليفيه وآخرون،تحديث الإدارة الضريبية وإستراتيجية الإصلاح،صندوق النقد الدولي،2006م.
- 9- التجانى سعيد التجانى، مشاكل التقدير الذاتى وأثرها على الإيرادات الضريبية ، رسالة ماجستير محاسبة منشورة ،كلية الدراسات العليا ،جامعة السودان ،2010م.
- 10- د.عباس مهدى الشيرازى،تظرية المحاسبة،الكويت ،ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع،1990م.
- 11- د.زين العابدين فارس وآخرون،دراسات وبحوث في المراجعة،مكتبة الجلاء الحديث،بور سعبد،1982م.
- 12- د.عبد الوهاب نصر على،المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر،الاسكندرية،الدار الجامعية،2010م.
- 13- صلاح الدين عمر عبدالغنى،أسس ومشاكل القياس والفحص الضريبي للضريبة على القيمة المضافة والمؤثره على دورها فى إصلاح النظام الضريبي فى السودان،رسالة دكتوراه فى المحاسبة غير منشورة،كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين 2009 م.
- 14- عبد الله وداعة علي محمد ، استخدام التحليل المالي لأغراض الفحص الضريبي ، رسالة دكتوراه فى المحاسبة غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2008 م .

- 15 د. أمين السيد أحمد لطفى، المراجعة وخدمات التأكّد، الاسكندرية، الدار الجامعية، 2007م.
- 16 ربيعة خضر احمد زروق ، المراجعة التحليلية ودورها في تطوير كفاءة وفعالية الفحص الضريبي ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية العلوم الإدارية ، جامعة امدرمان الإسلامية ، 2000م .
- 17 عبد المنعم بشير محمود التنقارى، مشاكل الفحص الضريبي في الحسابات المراجعة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية العلوم الإدارية. جامعة أم درمان الإسلامية، 2002م.
- 18 2006. International Financial Reporting Standards, Workbook Guide
- 19 The third technical conference, tax authority union for Islamic countries, promotion of voluntary compliance, especially amongst small firms and tax audit as an effective and deterrent for tax compliance, paper, Pakistan, 2006.
- 20 Financial Accounting Standards Board, 1980.
- 21 International Monetary Fund , Tax Administration and the Small Tax payer , IMF Policy Discussion Paper , May 2004 , P 8
- 22 Emile wolf and others, Advanced taxation, macdonald and Evan, London 1985, pp.63-64.
- 23 Ibid, Arens, Alvin A, p.74.
- 24 Boynton, Williams and others, Modern Auditing, 6th. ED. 1996. Jhon Willy & sons, Inc. Canada, P.4

The Efficiency and Effectiveness of Tax Audit From the Perspective of Self Assessment Requirements Conditions and Advantages.

Applied Study to Self Assessment on Sudan:

Alhadi Adam Mohammed Ibrahim Ph.D (Prof.)*

.Ahmed Elday Abdalla Osman (Prof.)*

Abstract

This paper aimed at focusing on the tax audit's efficiency and effectiveness which is considered as a tool of self assessment's requirements demanded radical change for both tax administration and the taxpayers in order to realize self assessment objectives such as increasing of tax audit's efficiency and effectiveness, tax reviewer, tax revenues and tax equality.

Key words: Self assessment system, Tax Audit, Voluntary compliance.

*Al – Neelain University –Trading College – Sudan