



دار المنظومة  
DAR ALMANDUMAH  
الرواد في قواعد المعلومات العربية

العنوان:	إطار مقترح لاستخدام لجان المراجعة فى الإشراف على إدارة المخاطر فى مصلحة الضرائب المصرية
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	سمره، ياسر محمد السيد عبدالعزيز
مؤلفين آخرين:	هاشم، محمد صالح(م. مشارك)
المجلد/العدد:	مج20, ع2
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2016
الشهر:	يوليو
الصفحات:	359 - 427
رقم MD:	771950
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	مصلحة الضرائب، المخاطر الضريبية، المخاطر المالية، القوانين والتشريعات، مصر
رابط:	<a href="https://search.mandumah.com/Record/771950">https://search.mandumah.com/Record/771950</a>

© 2018 دار المنظومة. جميع الحقوق محفوظة.  
هذه المادة متاحة بناء على الإتفاق الموقع مع أصحاب حقوق النشر، علما أن جميع حقوق النشر محفوظة. يمكنك تحميل أو طباعة هذه المادة للاستخدام الشخصي فقط، ويمنع النسخ أو التحويل أو النشر عبر أي وسيلة (مثل مواقع الانترنت أو البريد الالكتروني) دون تصريح خطي من أصحاب حقوق النشر أو دار المنظومة.

**إطار مقترح لاستخدام لجان المراجعة في الإشراف على  
إدارة المخاطر في مصلحة الضرائب المصرية**

**د/ ياسر محمد السيد سمرة  
كلية التجارة – جامعة دمياط**

**د/ محمد صالح هاشم  
أكاديمية السادات للعلوم الإدارية**



## إطار مقترح لاستخدام لجان المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر في مصلحة الضرائب المصرية

د/ ياسر محمد السيد سمرة  
د/ محمد صالح هاشم

ملخص الدراسة:

استهدفت الدراسة تقييم مدى قدرة مصلحة الضرائب المصرية - بإعتبارها منظمة من المنظمات الحكومية الخدمية - على إدارة المخاطر التي تواجهها في تحقيق أهدافها الإستراتيجية التي أعلنت عنها في مؤتمر شرم الشيخ يونيو ٢٠٠٦، ثم إقتراح إستخدام لجنة المراجعة كأحد آليات الحوكمة في رفع مستوى فعالية مصلحة الضرائب في إدارة تلك المخاطر وتحقيق أهدافها الإستراتيجية بفعالية والعمل على مراجعة تلك المخاطر لإعطاء تأكيد حول فعالية مصلحة الضرائب في إدارة المخاطر الضريبية.

لتحقيق هدف الدراسة تم صياغة فروض البحث لتحقيق أهدافه، ثم إختبارها عن طريق قائمة إستبيان موجهة إلى ٦٥ مسئول قيادي في مصلحة الضرائب المصرية، وخلصت الدراسة إلى التأكيد على عدم قيام مصلحة الضرائب بأنشطة إدارة المخاطر ومراجعة إدارتها برغم تأكيد المسؤولين على مواجهة مجموعة من المخاطر الضريبية التي تعوق المصلحة عن تحقيق أهدافها، كما تبين أن إستخدام لجنة المراجعة يعزز من فرص مصلحة الضرائب في إدارة المخاطر وزيادة فعاليتها في تحقيق أهدافها نتيجة لوجود معامل ارتباط قوي موجب بلغ (٠,٨٧٤) ما بين أنشطة لجنة المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر وفعاليتها أداء مصلحة الضرائب في تحقيق أهدافها الإستراتيجية، وبالتالي قدمت الدراسة إطار مقترح لإستخدام لجنة المراجعة في الإشراف على المخاطر وزيادة فعالية مصلحة الضرائب في تحقيق أهدافها وتبين مصداقية الإطار وإتساقها الداخلي والخارجي في تحقيق أهداف المصلحة.

إعتماداً على النتائج أوصت الدراسة بإجراء تعديل تشريعي لإتاحة الفرصة لتكوين لجان للمراجعة للإشراف على المخاطر الضريبية، ينصب التشريع على قيام رئيس المصلحة بتكوين اللجنة من خمسة أعضاء من غير العاملين بمصلحة الضرائب لديهم مهارات تؤهلهم للإضمام لعضوية اللجنة، كما أكدت على ضرورة قيام المصلحة بأنشطة إدارة المخاطر ومراجعة إدارتها، والسعى إلى إستخدام فكرة لجان المراجعة في القطاع الحكومي الخدمي.

الكلمات الافتتاحية:

لجان المراجعة، إدارة المخاطر الضريبية، مصلحة الضرائب المصرية

*A proposal Framework for Using Audit Committees in  
Overseeing the Risk Management in Egyptian Tax Authority*

**Abstract:**

*This study aims to assess the ability of Egyptian Tax Authority- as one of service government organizations- on Risk Management that it faces in achieving its strategic objectives that are announced on the Sharm el-Sheikh conference in June 2006, and then suggesting the use of audit committee as one of the governance mechanisms in raising the effectiveness level of Tax Authority in management of those risks and achieve its strategic objectives effectively and working on audit these risks to give emphasize on the effectiveness of Tax Authority in risk management.*

*To achieve the objective of the study, the researcher used the exploratory study and hypotheses have been formulating to achieve its objectives. The hypothesis was tested through a questionnaire directed to 65 leading official in the Egyptian Tax Authority. It is concluded that the Tax Authority do not carry out the risk management activities north audit of its management, despite of the emphasize of officials to face a combination of tax risks that represent obstacles in front of Tax Authority when achieving its goals. Also, the study indicated that using audit Committee enhances the opportunities of Tax Authority in risk management and increase their effectiveness in achieving its objectives as a result of there is strong positive correlation factor of (0.874) between the audit Committee's activities in Overseeing the risk management and effectiveness of the performance of the Tax Authority in achieving its strategic goals, and therefore the researcher presented a proposed framework for using audit committee to oversee the risks and increase the effectiveness of the Tax Authority in achieving its objectives and shows the credibility of proposed framework, and its internal and external consistency in the achieving of the objectives of Authority.*

*Depending on the findings, the study recommended to make a legislative amendment to give an opportunity for the formation of audit committees to oversee tax risk, focusing on the formation of a committee of five members from outside having skills that qualifies them to join. As well as, the study emphasize the need for practicing risk management activities and audit its management within Authority.*

**Key words:** Audit Committees, Taxation Risks Management, Egyptian Tax Authority

## القسم الأول: الإطار المنهجي للدراسة

١/١: مشكلة وتساؤلات البحث:

تعرض مصلحة الضرائب المصرية - باعتبارها منظمة من المنظمات الحكومية الخدمية - للعديد من المخاطر التي تعوقها عن تنفيذ برامجها في توفير الموارد اللازمة للدولة ودورها كأداة من أدوات السياسة الاقتصادية المحفزة للإستثمار وإعادة توزيع الدخل في صالح الطبقات الفقيرة بالمجتمع، ويمكن تصنيف تلك المخاطر إلى مخاطر مرتبطة بالبيئة الخارجية التي تعمل بها مصلحة الضرائب المصرية وما تنسم بها من تغيرات سريعة ومتلاحقة وتنعكس على تحقيق أهدافها مثل المخاطر السياسية المتمثلة في عدم الإستقرار السياسي والتغيرات المتلاحقة لمجلس الوزراء، ومخاطر إقتصادية متمثلة في عدم الإستقرار الإقتصادي وانخفاض تدفق الإستثمارات من الخارج وأثره على الحصيلة الضريبية، ومخاطر تكنولوجية وقانونية مثل تعارض بعض نصوص التشريع الضريبي مع معايير المحاسبة المصرية، وتؤثر هذه المخاطر على تحقيق أهدافها الإستراتيجية التي أعلنت عنها في مؤتمر شرم الشيخ في يونيو ٢٠٠٦ وبالتالي تؤثر على سلامة إدارة موارد الدولة في ظل مسئوليتها عن توفير ما يزيد عن ٦٧,٩% من تلك الموارد والتي تقدر وفقاً للموازنة العامة للدولة لعام ٢٠١٥-٢٠١٦ بمبلغ ٦٢٢,٥ مليار جنيه ( <http://www.mof.gov.eg> )

كما يتأثر أداء المصلحة بمجموعة من المخاطر الداخلية باعتبارها إحدى المنظمات الحكومية الخدمية وهي مخاطر يتعرض لها الجهاز الإداري للدولة مثل انخفاض كفاءة العاملين وانخفاض كفاءة قواعد البيانات المتاحة وسوء إدارة الموارد، بجانب مجموعة المخاطر الداخلية الأخرى المرتبطة بطبيعة عمل مصلحة الضرائب EUROPEAN COMMISSION، (٢٠٠٦) مثل المخاطر التشغيلية ومخاطر التحصيل والفحص الإلكتروني وانخفاض الحصيلة الضريبية عن المستهدفة وتزايد حجم المتأخرات الضريبية وانخفاض مستوى الإلتزام الضريبي في شكل انخفاض نسب حصر الممولين وعدم تقديم الإقرارات الضريبية EUROPEAN COMMISSION، (2010) وغيرها. و لقد تبين تجاهل قيام الإدارة الضريبية بعملية إدارة المخاطر لديها من خلال الدراسة الإستطلاعية التي قام بها الباحث، في نفس الوقت الذي يؤكد عليه البعض (KPMG, 2012) على أهمية إتباع الإدارة الضريبية في أي حكومة منهج علمي سليم لإدارتها للمخاطر الضريبية التي تواجههم وتقييم إدارتها لتلك المخاطر، إلا أن الملاحظ

وجود كثير من المشاكل التي تعوقها عن القيام بهذا الدور خصوصاً ما يتعلق بإعتبارها إحدى المنظمات الخدمية الحكومية مثل عدم وجود ثقافة مواجهة المخاطر بأساليب علمية داخل الأجهزة الحكومية (GAO,2015b) أو انخفاض مستوى خبرة ومهارات العاملين بالقطاع الحكومي في هذا المجال (The World Bank , 2002) مع عدم وجود قواعد بيانات ومعلومات إضافية عن تصنيف وتوصيف المخاطر والإجراءات الواجب إتخاذها لمواجهة تلك المخاطر (HM Treasury,2004) وعدم وجود نظم وعمليات وإجراءات رسمية ومسئوليات واضحة لإدارة المخاطر في هذا القطاع (GAO,2015b)، بالإضافة إلى عدم تحديد المستويات الإدارية والوظائف والإختصاصات فيما يتعلق بذلك (TheWorld Bank, 2002) كما أن عاملي الوقت وقيود التمويل الحكومي من وزارات الخزانة خصوصاً في حالات الإلتزامات الطارئة تحد من نطاق الإبتكار والمرونة في مواجهة وإدارة تلك المخاطر (Polackova,1999)، بالإضافة إلى إندام وجود الخطط اللازمة لإدارة المخاطر بمصلحة الضرائب وعدم الأخذ بمفهوم إدارة المخاطر عند صياغة رؤية ورسالة مصلحة الضرائب وأهدافها الإستراتيجية، والتأكيد على عدم طرح هذا المفهوم لدى المصلحة من قبل وهذا ما تم تأكيده من بعض أفراد عينة البحث

ويرى البعض (Cai,et al., 2009) أن من أهم أسباب الفشل في مواجهة الإدارة الضريبية للمخاطر المختلفة هو نقص الفعالية وعدم إستغلال قواعد الحوكمة والشفافية بشكل سليم، بالإضافة إلى عدم إستغلال الدور المميز للحوكمة في إدارة تلك المخاطر، ويقترح الباحثان استخدام فكرة لجان المراجعة كأحد آليات الحوكمة التي يمكن الإعتماد عليها في إدارة والإشراف على المخاطر للإستفادة من دورها ونجاحها في توطيد مبادئ الحوكمة وتفعيل إستقلالية المراجعة الداخلية بمفهومها الشامل وإختصاصاتها والسعي لنقل تلك المزايا من أداء الشركات والمنظمات غير الحكومية إلى استخدامها في القطاع الحكومي الخدمي وتطبيقه على مصلحة الضرائب المصرية نظراً لأهميتها في المرحلة الراهنة للإقتصاد المصري ومسئوليتها عن توفير أكثر من ثلثي موارد الموازنة العامة للدولة بالإضافة إلى كثرة وتشعب المخاطر التي تتعرض لها.

وبالتالي تتركز مشكلة البحث في تقييم مدى قدرة مصلحة الضرائب المصرية - بإعتبارها منظمة من المنظمات الحكومية الخدمية - على إدارة المخاطر التي تواجهها في تحقيق أهدافها الإستراتيجية التي أعلنت عنها في مؤتمر شرم الشيخ يونيو ٢٠٠٦،

ثم إقتراح إستخدام لجنة المراجعة كأحد آليات الحوكمة في رفع مستوى فعالية مصلحة الضرائب في إدارة تلك المخاطر وتحقيق أهدافها الإستراتيجية بفعالية والعمل على مراجعة تلك المخاطر لإعطاء تأكيد حول فعالية مصلحة الضرائب في إدارة المخاطر من خلال الإجابة على التساؤلات التالية:

- هل هناك مخاطر تواجه مصلحة الضرائب المصرية؟ وما هي؟
- هل تقوم مصلحة الضرائب المصرية بإدارة ومراجعة تلك المخاطر؟
- ما هو تأثير عدم إدارة المخاطر الضريبية على تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمصلحة؟
- ما مدى إمكانية إستخدام لجان المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر الضريبية؟
- هل إستخدام لجان المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر الضريبية يزيد من فعالية المصلحة في تحقيق أهدافها الإستراتيجية؟

٢/١: أهداف البحث:

يهدف البحث إلى القيام بدراسة إستكشافية لتقييم مدى قيام مصلحة الضرائب المصرية بإدارة المخاطر التي تواجهها، وإقتراح إستخدام لجان المراجعة -كألية من آليات الحوكمة الرشيدة حققت نجاحات في القطاع الخاص -في زيادة فعالية مصلحة الضرائب في إدارة تلك المخاطر ومراجعة إدارتها وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- ١- تقييم مدى إدراك مسئولى مصلحة الضرائب للمخاطر التي تواجه أداء المصلحة.
- ٢- تقييم مدى قيام مصلحة الضرائب بدورها في إدارة المخاطر ومراجعتها.
- ٣- تحديد دور لجان المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر الضريبية بالمصلحة.
- ٤- تقييم مدى إمكانية إستخدام لجان المراجعة في زيادة فعالية أداء مصلحة الضرائب في إدارة المخاطرها التي تواجهها وتحقيق أهدافها الإستراتيجية.
- ٥- تقديم إطار مقترح لكيفية تنظيم وتشكيل وإستخدام لجنة المراجعة في مصلحة الضرائب المصرية للقيام بدورها في الإشراف على إدارة المخاطر وتقييم هذا الإطار.

٣/١ أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من خلال ما يلي:

- ١- تعتبر مصلحة الضرائب من أهم الوحدات الحكومية الخدمية لإرتباطها بتوفير أكثر من ثلثي موارد الدولة وعجزها عن القيام بهذا الدور سوف يؤدي



إلى فشل كثير من الوزارات والوحدات الحكومية الأخرى في القيام بدورها لعدم القدرة على توفير الموارد اللازمة لها وبالتالي تشعب دور مصلحة الضرائب يعطي مزيداً من الأهمية لهذا البحث.

٢- يؤدي تزايد المخاطر التي تواجه الإدارة الضريبية وتنوعها إلى انخفاض الالتزام الضريبي للممولين الذي لم يتجاوز ٤١,٠٣% عام ٢٠١٥ وزيادة فرص التهرب الضريبي وتزايد المتأخرات الضريبية والتي بلغت ٦٨,٨٣٤ مليار جنيه في ٢٠١٥/٦/٣٠ (ملحق رقم ١)، وبالتالي يؤدي عدم تحديد وحصر وإدارة المخاطر إلى زيادة تكلفة الجباية وضياع موارد الدولة وإنخفاض كفاءة الأداء في أحد أهم المؤسسات الحكومية المصرية.

٣- لم تحظى مواجهة وإدارة المخاطر الحكومية بالإهتمام مثلما حظيت به إدارة المخاطر بالنسبة للمنظمات غير الحكومية والخاصة، وبالتالي توجد ندرة في تلك الدراسات التي تعرضت للمخاطر الحكومية وخصوصاً المخاطر الضريبية، مع عدم وجود أي دراسة عربية أو أجنبية - على حد علم الباحثان - تناولت فكرة استخدام لجان المراجعة لرفع فعالية الإدارة الضريبية في إدارة المخاطر وتحقيق أهدافها الاستراتيجية ومراجعة وتقييم دور المصلحة في إدارة المخاطر وبالتالي تحقيق أهداف الدولة وبرامجها من خلال توفير الموارد اللازمة عن طريق مصلحة الضرائب.

#### ٤/١ تنظيم البحث:

في ضوء مشكلة وأهمية البحث وتحقيقاً لأهدافه يتم تقسيم ما تبقى من البحث على النحو التالي، القسم الأول: الإطار المنهجي للدراسة ثم القسم الثاني: التجارب الدولية الحكومية والدراسات السابقة ثم القسم الثالث الذي يتناول الدراسة النظرية وصياغة وتطوير فروض البحث، ثم القسم الرابع الذي تناول الدراسة التطبيقية وإختبارات فروض البحث، ثم القسم الخامس الذي تناول خلاله تحليل وتفسير النتائج وتقديم وتقييم الإطار المقترح للدراسة.

## القسم الثاني: التجارب الحكومية والدراسات السابقة

في البداية ظهرت فكرة لجان المراجعة في القطاع الخاص بهدف تدعيم قدرة مجلس الإدارة على زيادة الفعالية في استخدام التقارير المالية (Chen et al., 2013 & Madawaki and Noor, 2014)، وتنوعت الدراسات في هذا المجال خصوصاً مع ظهور الحوكمة، والتي تعتبر لجان المراجعة إحدى أدواتها (Al-Baidhani, 2004 & TURLEY and MAHBUB, 2014)، وتناولتها جهات مختلفة لتأصيل دور لجان المراجعة في الشركات منها تقارير مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA, 2009 & AICPA, 2004) والخاص بتقييم أداء لجنة المراجعة داخلياً وخارجياً، بالإضافة إلى تقرير بورصة نيويورك للأوراق المالية عن دور لجنة المراجعة في إدارة ومراجعة الخاطر (NYSE, 2003)، ونتيجة لنجاح تجربة لجان المراجعة في القطاع الخاص قامت بعض الحكومات بالإهتمام بإدارة المخاطر بالقطاع الحكومي الخدمي وإستخدام آليات مختلفة في إدارة ومراجعة هذه المخاطر منها لجان المراجعة أو ما أطلق عليه بعض الحكومات بلجان المراجعة والمخاطر Risk and Audit Committees، لذلك تقوم الدراسة بتناول أهم التجارب الدولية والدراسات السابقة في مجالات إدارة المخاطر الضريبية وإستخدام لجان المراجعة بالقطاع الحكومي بشكل عام والضريبي بشكل خاص وذلك كما يلي:

### ١/٢ التجارب الحكومية والدراسات السابقة في إدارة المخاطر الضريبية:

فقد تناولت عدد من الدراسات أهمية إدارة المخاطر بالقطاع الحكومي الخدمي بشكل عام مثل دراسة (Alzeban and Gwilliam, 2012) و (Njorog, 2012) و (OECD, 2014)، كما بين مكتب المساعدة الحكومي بالولايات المتحدة (GAO) حدوث وفر ٧٤,٧ مليار دولار خلال عام ٢٠١٥ نتيجة لإتباع منهج إدارة المخاطر بالقطاع الحكومي الأمريكي (GAO, 2015a)، وقام (Polackova, 1999) بدراسة أثر مخاطر عدم الإستقرار المالي بإعتباره أحد المخاطر التي تواجه الأداء الحكومي علي تنفيذ البرامج والالتزامات الطارئة للحكومات وخلص إلى أن تفعيل إدارة وتوقع حدوث تلك المخاطر يخفف من حدوث الأزمات المالية للحكومات مما يوضح أهمية تطبيق إدارة المخاطر في القطاع الحكومي، كما إهتم البنك الدولي بإدارة المخاطر من خلال تقديمه تقرير عام ٢٠٠٢ عن المخاطر المالية الطارئة للحكومات وكيفية مواجهتها (The World Bank, 2002) وقدم إطار تحليلي لقياس وإدارة تلك المخاطر وضرورة مواجهتها وشمل بعض الأدوات الحديثة لمواجهة المخاطر المالية للحكومات، كما حددت دراسة

(Hood and Rothstein, 2000) بعض مجالات العمل الحكومي التي يمكن استخدام فكرة إدارة المخاطر خلالها وهي إدارة مكافحة الجريمة وتنظيم الرعاية الصحية والمراجعة الضريبية وإعتبرت بأن إدارة المخاطر هي جوهر عملية التخطيط الإستراتيجي في الدفاع والأمن الداخلي، كما قدمت عدد من الأسباب التي تزيد من فرص ظهور المخاطر الحكومية مثل المخاطر التشريعية والقشل التكنولوجي، وكانت دراسة (Aikins, 2011) إستهدفت تقييمًا أثر كلاً من كفاءة أداء المراجع الداخلي وإتباع المنظمات الحكومية إسلوب إدارة المخاطر التي تواجهها على الأداء المالي لها، حيث تبين أن زيادة الإهتمام بتطوير أداء المراجع الداخلي وتطبيق إدارة المخاطر يزيد من كفاءة المنظمات الحكومية في تعظيم المنفعة من الإتفاق على برامجها الخدمية مما يوضح أهمية إتباع أسلوب إدارة المخاطر بالقطاع الحكومي بشكل عام.

وفيما يتعلق بإدارة المخاطر الضريبية، قامت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD) في عام ٢٠٠٤ بالتأكيد على ضرورة إدارة خطر الإلتزام الضريبي نتيجة لرصدها ظاهرة عدم الإلتزام الضريبي وفقد بعض الإيرادات السيادية في الدول الأعضاء بها، وقامت بتقديم إطار لإدارة مخاطر الإلتزام الضريبي Tax Compliance Risk Management معتمدةً في ذلك على مجموعة من الأبحاث وأوراق العمل المقدمة إليها من عدد من الدول الأعضاء منها الولايات المتحدة وكوريا الجنوبية واليابان واستراليا وغيرها للإسترشاد وتوحيد الممارسات في مجال إدارة مخاطر الإلتزام الضريبي في الدول الاعضاء بالمنظمة (OECD, 2004).

كما قدمت الإدارة العامة لإتحاد الضرائب والجمارك التابعة للمفوضية الأوروبية The European Commission Taxation and Custom Union Directorate General في عام ٢٠٠٦ دليل لإدارة المخاطر للإدارات الضريبية، والذي إستغرق إعداده عامين وتم تقديمه في مؤتمر بهولندا في يونيو ٢٠٠٦، حيث قدم هيكل عام للإسترشاد في مجال إدارة المخاطر الضريبية، وإحتوى هذا الدليل على كيفية تحديد الأهداف الإستراتيجية للإدارة الضريبية في ضوء البيئة المحيطة بالمخاطر سواء داخلية أو خارجية ثم تناول خطوات إدارة المخاطر الضريبية وتقييمها (European Commission, 2006)، ثم قامت المفوضية الأوروبية بتقديم نموذج للإسترشاد به في إدارة مخاطر الإلتزام الضريبي بإعتباره أحد عناصر المخاطر الضريبية وبيان تجارب بعض دول الإتحاد الأوربي للتأكيد على أهمية إدارة مخاطر

الإلتزام الضريبي في الإتحاد الأوروبي وقسمت تلك المخاطر بحسب التأثير بها إلى مخاطر داخلية وخارجية (EUROPEAN COMMISSION, 2010).

وإستهدفت الجمعية العامة لمنظمة الكاريبي الضريبية Caribbean Organization of Tax Administration (COTA) General Assembly تقديم وثيقة مبادئ لتطبيق إدارة المخاطر الضريبية وكيفية إستخدامها في تحسين مستوى الإلتزام الضريبي، وقد بينت هذه الوثيقة أفضل الممارسات المستخدمة في عدد من الدول منها السويد وفرنسا وإيطاليا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة وتركيا في إدارة المخاطر الضريبية للمساعدة في تحقيق أهداف إستراتيجيات تلك المنظمات وتحفيز أعضائها على السعي نحو تطبيقها (Thomson, 2008).

وقدمت دراسة (PWC, 2011) إرشادات عامة لكيفية إدارة المخاطر الضريبية، حيث تناولت تعريف المخاطر الضريبية وكيفية ربط إدارة المخاطر بإستراتيجية الضريبة، كما قدمت إطاراً عاماً لإدارة المخاطر الضريبية وكيفية تطبيقه، وخلصت تلك الدراسة إلى ضرورة إدارة المخاطر الضريبية بالمنظمات المختلفة بهدف تدعيم إستراتيجية العمل الضريبي.

وفي الصين قدمت الإدارة الضريبة إطار عام لإدارة المخاطر الضريبية لديها (KPMG, 2012) في عام ٢٠٠٩ لإدراكها لأهمية إدارة المخاطر في سد الفجوة بين الإدارة الضريبية وكبار الممولين، يعتمد على بيان كيفية وضع الإستراتيجيات والأهداف الضريبية وتحديد وتقييم المخاطر الضريبية ووضع آليات لبيان كيفية التصميم والتشغيل والرقابة مع ضرورة إعتناء هذا الإطار من مجلس إدارة الإدارة الضريبية، كما حذرت من عدم تكوين إدارة للمخاطر الضريبية تعتمد بشكل أساسي على هذا الإطار.

وركزت الإدارة الضريبية في كلاً من كندا و بولندا و النمسا على إدارة المخاطر الضريبية لديها و لقد تناولت الإدارة الضريبية في هولندا (NTCA, 2008) إطار لإدارة المخاطر الضريبية مع التركيز على مخاطر عدم الإلتزام و الإعتناء على إدارة المخاطر في تحديد عينة الفحص لديهم، كما قامت الإدارة الضريبية بالسويد Swedish Tax Agency, 2005 بتكوين فرق عمل للمساعدة في إدارة المخاطر الضريبية داخل الهيكل الإدارى لها، حيث قامت بوضع خطة إستراتيجية تسعى تلك الفرق إلى تنفيذها لسد الفجوة بين الإدارة الضريبية والممولين ورفع مستوى الإلتزام الضريبي.

وفي مصر لا توجد أي تشريعات تلزم الوحدات الحكومية المصرية بإدارة المخاطر أو مراجعتها أو وجود إرشاد يحفز على ذلك باستثناء البند الثاني من المادة رقم (٢) من القانون ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ والمعدل بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ قانون الجهاز المركزي للمحاسبات والتي تنص على أن الجهاز يمارس العديد من أشكال الرقابة ومنها الرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة، إلا أن القانون حصر مسؤولية الجهاز في المراجعة المالية والمحاسبية ولم تتناول القوانين المنظمة للمحاسبة الحكومية منها ١٢٨ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته أو قانون إعداد الموازنة العامة للدولة ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته إدارة المخاطر بأي شكل، كما تبين للباحث من خلال دراسة وتقييم دليل وزارة المالية ومصالحها الصادر عن وزارة المالية المصرية في عام ٢٠٠٥ فيما يتعلق بالتقسيمات التنظيمية وإختصاصات مصلحة الضرائب العامة وما تشمله من هيكل تنظيمي يحتوى على أربعة عشر إدارة مركزية وتسعة وثلاثون منطقة ضريبية تشرف على ٢٢٧ مأمورية ضرائب بخلاف مأمورية ضرائب شركات المساهمة ومركز كبار الممولين ودراسة إختصاصاتهم، تبين عدم النص على قيام إحدى إدارات أو مناطق مصلحة للضرائب بإدارة المخاطر ومراجعتها أو حتى الحديث عنها في إختصاصاتها مما يؤكد النتيجة التي توصل لها الباحثان من خلال الدراسة الإستطلاعية وهي عدم قيام المصلحة بدورها في إدارة المخاطر وبالتالي مراجعة إدارة المخاطر الضريبية.

٢/٢ التجارب الحكومية والدراسات السابقة في إستخدام لجان المراجعة:

هناك مجموعة من التجارب الحكومية التي تناولت إستخدام لجان المراجعة في القطاع الحكومي بشكل عام منها توصية مقاطعة ألبرتا بكندا في مارس ٢٠٠٥ (Alberta government, 2005) بتشكيل لجنة للمراجعة في الوزارات الحكومية للمحلية لمقاطعة ألبرتا نتيجة لتأثير تقاريرها على إدارة المخاطر والرقابة والمتطلبات التنظيمية بالوزارات وجودة المعلومات وتقييم أداء إدارة الوحدات الحكومية، كما قامت وزارة الخزانة البريطانية بإصدار دليل لإستخدام لجنة المراجعة في مراجعة إدارة المخاطر الحكومية بالمملكة المتحدة (HM Treasury, 2013) وقدمت في هذا الدليل إرشادات عن كيفية تكوين وإختصاصات اللجنة والمهارات المطلوبة في أعضائها وعلاقتها بالأطراف المختلفة وأسلوب عملها، وإحتوى هذا الدليل على خمسة أجزاء، تتناول الجزء الأول شروط العضوية والإستقلالية والموضوعية والفهم لطبيعة الأعمال وتناول الثاني المهارات المطلوبة في أعضاء اللجنة، وتناول الثالث دور ومهام للجنة في تدعيم موقف الإدارة في المجالات المختلفة وأهمها مراجعة الإلتزام بالتشريعات

وإدارة المخاطر والبيئة الرقابية والتقارير السنوية، ثم الجزء الرابع الذي تناول نطاق عملها وعلاقتها بالأطراف الأخرى الداخلية والخارجية، ثم القسم الأخير والذي ينظم عملية الاتصالات والتقارير وعلاقة اللجنة بمجلس الإدارة وذلك إيماناً منها بأهمية دور وإستخدام لجنة المراجعة في القطاع الحكومي لنشر ثقافة إدارة المخاطر ومراجعتها، وأكدت خلال هذا الدليل على أن إدارة المخاطر هي مسئولية كل الإدارات بالقطاع الحكومي.

وفي الولايات المتحدة، أوصى إتحاد مراجعي الحسابات المالية الحكومية (GFOA) - هو إتحاد مهني يعزز من قدرات الإدارة والمراجعة المالية للحكومة المحلية الأمريكية - بإنشاء لجان للمراجعة بتلك الحكومات بالولايات المتحدة بشكل تطوعي (GFOA, 2008) مع ضرورة مواكبة تكوين تلك اللجنة لمتطلبات المنظمات من حيث الحجم والإختصاصاتوالإستقلال والمعرفة المالية وذلك نتيجة لإنفاق الحكومة الفيدرالية الأمريكية في عام ٢٠١٣ مبلغ ٦٠٧ مليار دولار في شكل منح للحكومة المحلية لتمويل برامجها في مجالات الرعاية الصحية والتعليم والنقل وهي تمثل ١٧% من الإنفاق في الموازنة الفيدرالية الأمريكية (CBO, 2013)

كما قامت أيرلندا بدور مشابه عن طريق تقديم قانون لإصلاح الحكم المحلي عام ٢٠١٤، وتناولت خلاله مادتين (٥٩-٦٠) والتي اختصت باستخدام لجان المراجعة في وحدات الحكم المحلي بجانب إدارة المخاطر الحكومية ومراجعتها (IPA, 2014)

و. في أستراليا، إستخدمت الحكومة المحلية لولاية فيكتوريا لجان المراجعة في تدعيم إتخاذ القرارات (Purcell and Clark, 2014) وحكومة غرب أستراليا (Government of Western Australia, 2015) التي قامت بتكوين لجنة للمراجعة لتدعيم مجلس الإدارة في مجال إدارة المخاطر والإشراف عليها وتكونت من أعضاء هيئة التدريس وعضو مالي محاسبي وعضو لديه الخبرة في إدارة المخاطر وأطلقت عليها لجنة المراجعة والمخاطر، كما خلصت دراسة (David, 2008) بناءً على إستخدام بيانات فعلية من الحكومات الفيدرالية والمحلية الأمريكية إلى أن العديد من اللجان تلعب دوراً في منع الغش وإدارة المخاطر لديها، وهو ما يؤكد على أن إستخدام لجان المراجعة يؤثر على جودة أداء المراجعة الداخلية بالحكومة المحلية في إدارة ومراجعة المخاطر.

ولم يتوقف الدور على الدول المتقدمة فقط بل قامت بعض الدول الأفريقية بإبراز أهمية إدارة المخاطر والإشراف عليها في القطاع الحكومي باستخدام لجان المراجعة في الإشراف عليها منها رواندا (Rwanda,2013) وتنزانيا وجنوب أفريقيا (Moloi,2015)

وفي مصر لم تستخدم لجان المراجعة إلا في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية وفقاً للقرارات أرقام ٣٠ لسنة ٢٠٠٢ و٩٤ لسنة ٢٠٠٨ و٥٠ لسنة ٢٠٠٩ الصادرة عن هيئة الرقابة المالية المصرية والبنوك وفقاً لقانون البنك المركزي م ٨٢ قانون ٨٨ لسنة ٢٠٠٣ فقط ولم يوجد أي تشريع أو قانون تناول فكرة استخدام لجان المراجعة بالقطاع الحكومي الخدمي أو إحدى منظماته ووحداته.

ونتيجة لإستعراض الدراسات السابقة وتجارب بعض الدول في تناول قضيتي إدارة المخاطر وإستخدام لجان المراجعة بالقطاع الضريبي الحكومي، تبين وجود محاولات جادة من حكومات وباحثين في وضع قواعد ونظم لإدارة المخاطر الضريبية، كما تبين وجود محاولات أخرى لتوظيف فكرة لجان المراجعة في القطاع الحكومي بشكل عام إلا أنه لا توجد دراسة حاولت استخدام فكرة لجان المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر الضريبية بشكل عام وفي مصر بشكل خاص وهو ما تقوم به الدراسة الحالية.

### القسم الثالث: الدراسة النظرية وصياغة وتطوير الفروض

يحتوي هذا الجزء على تحديد وتوصيف المخاطر التي تتعرض لها مصلحة الضرائب من خلال رؤيتها ورسالتها وأهدافها الإستراتيجية، ثم يتناول الباحثان آليات وأنشطة إدارة المخاطر بمصلحة الضرائب وتقييم كيفية استخدام لجان المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر وذلك من خلال صياغة وتطوير فروض البحث.

#### ١/٢ تحديد وتصنيف المخاطر الضريبية:

تعرف المخاطر بأنها الأحداث المحتملة التي تؤثر بشكل سلبي على تحقيق أهداف المنظمة (Mccuaig, 2008) كما تعرف مخاطر الأداء الحكومي على أنها المخاطر التي تعوق المنظمات الحكومية الخدمية عن القيام بدورها وتقديم خدماتها بكفاءة وفعالية عالية للمجتمع، وبالتالي إهدار الموارد المتاحة، ويقاس تأثيرها بناء على آثارها السلبية المتوقعة مع احتمال حدوثها (IIA, 2009)، ولقد بدأ الإهتمام بمفهوم المخاطر وإدارتها في الوحدات الحكومية في نهاية القرن الماضي مع تزايد

المخاطر التي تتعرض لها المنظمات الحكومية والإتجاه نحو تطبيق مفهوم إدارة المخاطر بالقطاع الحكومي الخدمي حينما طرحت الحكومة البريطانية الكتاب الأخضر Green Book والذي تطلب من المنظمات الحكومية القيام بتقدير وتقييم المخاطر وتقديم البدائل لإتخاذ القرار بشأنها وتحديد التكلفة والعائد لكل بديل عام ١٩٩٧ (NAO, 2000)

هناك العديد من المؤشرات التي إعتمدت عليها بعض المنظمات المهنية الدولية في تصنيف المخاطر التي تواجه المنظمات بهدف تحديدها وتقييمها، البعض قام بتصنيفها إلى مخاطر داخلية وخارجية (GAO, 2014)، أو مخاطر تشغيلية وخارجية (HM Treasury, 2004) أو مخاطر أعمال ومخاطر أداء ومخاطر مالية وغير مالية (Government of Western Australia, 2015)، أو مخاطر الإلتزام الضريبي (OECD, 2004 & EUROPEAN COMMISSION, 2010) وأكدت جميعها على أهمية تصنيف تلك المخاطر من خلال الخطط والأهداف الإستراتيجية للمؤسسات الحكومية ومراحل أداء برامجها وفي ضوء هيكلها العام وتبعيتها في الهيكل الإدارى للدولة.

وتتبع مصلحة الضرائب المصرية وزارة المالية وهي إحدى المنظمات الحكومية الخدمية وتخضع لقانون المحاسبة الحكومية ١٢٨ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته فيما يتعلق بنظام المعلومات المطبق بها وإشراف قطاع الحسابات الحكومية بوزارة المالية على نظام المراجعة الداخلية بها وخضوعها لمراقبة الجهاز المركزي للمحاسبات بوصفها منظمة حكومية خدمية مثلها مثل وحدات الحكم المحلي والمديريات التابعة للوزارات المختلفة، وتتعرض مصلحة الضرائب المصرية للعديد من المخاطر منها مخاطر عدم الإلتزام التي تراوحت ما بين ٤٢,٨% عام ٢٠١٠/٢٠٠٩ و ٣٦,٧% عام ٢٠١٣/٢٠١٢ (ملحق ١) التي يتطلب منها القيام بإدارتها نظراً لتأثيرها المباشر على تحقيق أهدافها حيث أثرت على عجز الحصيلة الضريبية التي بلغت ٤٣,١١٨ مليار جنية عام ٢٠١٤/٢٠١٥ (ملحق ١)، حيث تعبر المخاطر التي تتعرض لها مصلحة الضرائب عن مجموعة المعوقات التي تحد من قدرة المصلحة على تحقيق خططها وأهدافها الإستراتيجية والتكتيكية ويترتب عليها تضحية مالية أو إقتصادية تتحملها مصلحة الضرائب سواء برغبتها أو بدون رغبتها، وتسعى المصلحة إلى تخفيض تلك التضحية إلى أقل قيمة ممكنة من خلال إدارة تلك المخاطر.



تعتمد مصلحة الضرائب المصرية على الإستراتيجيات التي تقوم الحكومة ووزارة المالية بصياغتها في ضوء المرحلة الإقتصادية والإجتماعية التي يمر بها المجتمع، وبالتالي فإن الإدارة الضريبية ليست مطلقة اليد في صياغة إستراتيجيتها، حيث تقوم الدولة بتحديد دور الإدارة الضريبية في تنفيذ الإستراتيجية العامة للدولة، وبالتالي فإن رؤية ورسالة الإدارة الضريبية وأهدافها الإستراتيجية تنعكس من خلال الإستراتيجية العامة للدولة.

ويمكن لنا صياغة الخطة الإستراتيجية للإدارة الضريبية من خلال مناقشة:

أهداف وإستراتيجية الدولة والسياسات المالية التي أعلنت عنها الحكومة خلال برنامجها أمام مجلس النواب في مارس ٢٠١٦، والقرار رقم ١٥٤ لسنة ٢٠٠٦ بدمج مصلحتي الضرائب على الدخل والضرائب على المبيعات في مصلحة واحدة هي مصلحة الضرائب المصرية، والتشريعات الضريبية.

٢/٣ أهداف وإستراتيجية الدولة والسياسات المالية للحكومة وأثرها على صياغة الخطة الإستراتيجية للإدارة الضريبية:

تعتبر الضرائب أحد عناصر السياسة المالية، ولقد حددت الحكومة أهداف السياسة المالية في مصر خلال الفترة القائمة من خلال برنامجها المقدم لمجلس النواب في ٢٩ مارس ٢٠١٦ في:

١- تحقيق معدلات نمو إقتصادي ٦% تعمل على توفير فرص تشغيل وعمل حقيقية وتخفيض نسبة البطالة إلى ١٠-١١% وبالتالي تحسين الأحوال المعيشية للمواطنين.

٢- تحقيق الاستقرار المالي للموازنة العامة للدولة والدين في المدى المتوسط والبعيد من خلال خفض عجزها ليصل إلى ٩-١٠%.

٣- زيادة وتحسين حجم الإنفاق على المجالات الإجتماعية والخدمات المقدمة للمواطنين.

٤- زيادة قدرة الدولة على مواجهة الأزمات التي قد تطرأ وتحييد آثارها عن المواطن قدر المستطاع.

٥- تنوع مصادر التمويل وتوفير الموارد اللازمة لتوسيع قاعدة التنمية.

٦- تخفيض معدلات الدين إلى أقل من ٩٠%.

٧- استكمال منظومة الإصلاح الضريبي لتحقيق مزيد من العدالة.

القرار رقم ١٥٤ لسنة ٢٠٠٦ بدمج مصلحتى الضرائب على الدخل والضرائب على المبيعات في مصلحة واحدة هي مصلحة الضرائب المصرية وأثرها على صياغة الخطة الإستراتيجية لمصلحة الضرائب:

أعتبرت هذه الخطوة هي بداية خطوات الإصلاح الضريبي الشامل بهدف زيادة التكامل والشمولية واستهدفت عملية الدمج تحقيق<sup>(١)</sup>:

١- رفع كفاءة الإدارة الضريبية باعتبارها ركيزة أساسية في برنامج الإصلاح المالى والضريبي بإنشاء مصلحة الضرائب المصرية التى تتسم بالعصرية والتفاعل الإنسانى والقانونى مع المجتمع الضريبي حتى يتم تطبيق القوانين الضريبية بشكل متوازن والحرص الدائم على مصلحة طرفى العملية الضريبية (الممول والخزاة العامة).

٢- دمج الأنشطة الضريبية فى الضرائب العامة على المبيعات وضرائب الدخل لإتمامها تحت مظلة واحدة.

٣- تحديث الإجراءات وإدخال التكنولوجيا الحديثة لتقديم خدمة أكثر كفاءة وأقل تكلفة.

٤- تيسير الإلتزام الطوعى للجمهور ومساعدته على الوفاء بالتزاماته الضريبية.

٥- تحسين مناخ الاستثمار.

٦- تخفيض تكلفة العمل الضريبي وسرعة إنجاز التحاسب الضريبي وعدم وجود إختلافات كبيرة بين الممول ومصلحة الضرائب مما يوفر على الممول الوقت والجهد والمال.

٧- تقديم خدمات ضريبية متميزة لدافعى الضرائب وذلك بتوحيد الإجراءات عند تطبيق قانونى ضرائب الدخل والمبيعات.

<sup>١</sup> رسالة العيد رئيس مصلحة الضرائب المصرية عن قرار دمج مصلحتى الدخل والمبيعات فى مصلحة الضرائب المصرية من يناير ٢٠٠٧

٢/٣ التشريعات الضريبية وأثرها على صياغة الخطة الإستراتيجية لمصلحة الضرائب المصرية:

يستهدف قانون الضرائب على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حين صدوره في أول أهدافه التي تضمنتها مذكرة وزير المالية لتقديره للمناقشة بمجلس الشعب إلى تضييق الفجوة الموجودة ما بين الممول والإدارة الضريبية وإعادة الثقة المفقودة بينهما بالإضافة إلى العمل على زيادة حصر المجتمع الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية في الأجل الطويل، وكان ذلك من خلال عدد من الأدوات والأفكار التي طرحها هذا القانون ومنها: قبول الإقرار الضريبي المقدم من الممول واعتباره أداة الفحص الرئيسية وتخفيض سعر الضريبة ورفع حد الإعفاء وتكوين لجان طعن مستقلة عن مصلحة الضرائب ووقوع عبء إثبات عدم صحة الإقرار على الإدارة الضريبية وغيرها من المستجدات التي سعى المشرع من خلالها إلى تلبية رغبات الممولين وزيادة الالتزام الطوعي لديهم (سمره ٢٠١٠).

وفي ضوء تلك العناصر الثلاثة سعت الإدارة الضريبية إلى نهج الأسلوب العلمى في رسم سياساتها وتطوير أدائها، وكانت البداية هي العمل على إيجاد رؤية ورسالة لمصلحة الضرائب المصرية، فتم عقد مؤتمر لذلك بعنوان "مؤتمر تحديد الرؤية المستقبلية لمصلحة الضرائب المصرية" في شرم الشيخ خلال الفترة من ١٢ - ١٦ يوليو ٢٠٠٦ بهدف تحديد الرؤية لمصلحة الضرائب المصرية والأهداف الإستراتيجية لكي تكون بمثابة الإطار العام الذي تعمل من خلاله الإدارة الضريبية، وانتهى المؤتمر إلى تحديد الأهداف الإستراتيجية التالية:

- ١- خلق ثقافة الالتزام الطوعي لدى الممولين.
- ٢- تحسين مستوى التشغيل والمعالجة الإلكترونية للإقرارات والبيانات.
- ٣- التحسين المستمر للأنظمة الضريبية للوصول إلى تحقيق المعايير المستهدفة.
- ٤- تحسين مستوى الخدمة المقدمة للممولين وتيسير أسلوب تقديم الإقرارات.
- ٥- تعزيز عملية التنفيذ الجبرى لقوانين الضرائب.
- ٦- تحديث مصلحة الضرائب من خلال الأفراد والعمليات والتكنولوجيا وأماكن العمل المختلفة ووضع نظم وحوافز مشجعة.
- ٧- الوصول إلى إدارة ضريبية عادلة تعمل بكفاءة واحترام.
- ٨- تنمية وتطوير الموارد البشرية.
- ٩- الإرتقاء بمستوى الأداء للوصول إلى معايير الجودة الشاملة.

ويضيف الباحثان هدفين آخرين يتطلبهما الوضع في مصلحة الضرائب ويجب أن يكونا بشكل مباشر ضمن الأهداف الإستراتيجية للإدارة الضريبية من وجهة نظر الباحثانوهما:

١- تحقيق المستهدف من الحصيلة.

٢- ربط أهداف الإدارة الضريبية بأهداف الخطط الحكومية والموازنة العامة للدولة.

وفي النهاية يجب أن يتم تحديد وتصنيف وتقييم المخاطر الضريبية من خلال رؤية ورسالة مصلحة الضرائب والأهداف الإستراتيجية التي تسعى إلى تحقيقها بحيث يكون إطاراً متكاملاً لإدارة المخاطر الضريبية وزيادة كفاءة وفعالية المصلحة في مراجعة إدارتها.

وفي ضوء ما سبق، سعى الباحثان إلى حصر المخاطر التي تواجه مصلحة الضرائب المصرية معتمداً على منهج متعدد المستويات **multi-level approach** وتصنيفها إلى مخاطر داخلية من خلال تحليل طبيعة العمل ومراحل أداء العمل الضريبي ومخاطر البيئة الخارجية التي تعمل من خلالها والتي تؤثر في صياغة رؤيتها ورسالتها وأهدافها الإستراتيجية والتكتيكية

أولاً: المخاطر الداخلية Internal Risks:

تبدأ مصلحة الضرائب عملها من خلال حصر المجتمع الضريبي ونظم المعلومات وتوفير قواعد البيانات عن الممولين ثم إجراء عمليات الفحص الضريبي التي يتم خلالها تقدير قيمة الضريبة المستحقة، ثم مرحلة تحصيل الضريبة أو تعذر عملية التحصيل وبالتالي قيام مصلحة الضرائب بعمليات الحجز على الممول أو النشاط والتنفيذ الجبري للحصول على المستحقات الضريبية وهو ما يطلق عليه بنظام العمل الضريبي أو التشغيلي، على أن يتم تناول باقي صور مخاطر البيئة الداخلية التي تتمثل في العاملين بالمصلحة والبيئة الرقابية بالمصلحة وهي:

١- مخاطر نظم العمل الضريبي The Risks of Tax System Processing:

هي المخاطر المرتبطة بعمليات ومراحل الأداء الضريبي من بداية حصر الممولين حتى مرحلة الحجز والتحصيل والمخاطر المرتبطة بهذه المراحل يمكن التعبير عنها بأنها المخاطر التشغيلية للضرائب (PWC, 2011) وهي:

١/١: مخاطر الحصر ونظم وتكنولوجيا المعلومات: وهي تعبر عن المخاطر التي ترتبط بعملية فقد القدرة على القيام بعمليات حصر الممولين وانشطتهم، أو فقد ونقص المعلومات المتاحة عن الممولين من حيث الكم والكيف وأمنوتجانس نظم المعلومات مع أعمال مصلحة الضرائب.

٢/١: مخاطر الفحص والمراجعة الضريبية: وتتمثل في مجموعة المخاطر التي تعوق مصلحة الضرائب عن قيامها بحاسبة وتحديد قيمة الضريبة المستحقة على الممول وهي تشمل مجموعة مخاطر فرعية أهمها:

١/٢/١: مخاطر التقدير والحكم الشخصي للمأمور الفاحص: حيث يستند المأمور الفاحص إلى تقديره وخبراته الشخصية في حالة نقص المعلومات اللازمة لتحديد صافي الربح الضريبي للممول (مثل عدم وجود دفاتر منتظمة للممول أو إهدارها لأسباب موضوعية) ومخاطر الإسترشاد بالممول النظيف.

٢/٢/١: مخاطر المراجعة الضريبية: هي المخاطر التي تترتب على إصدار مأمور الضرائب قرار بتحديد قيمة وعاء الضريبة المستحقة أدنى مما يجب أو أكثر مما يجب، وهو ما يترتب على إصدار المأمور قرار غير سليم بشأن اعتماد الدفاتر والمستندات ورقم الأعمال.

٣/٢/١: مخاطر الفحص الضريبي الإلكتروني: هي المخاطر الناتجة عن إستخدام الممولين لبرامج المحاسبة الجاهزة والتوسع في تكنولوجيا المعلومات مع عدم قدرة إستخدام أساليب المراجعة الضريبية بمصلحة الضرائب تتلاءم مع تلك البرامج على الرغم من سماح المشرع الضريبي لإمسك دفاتر إلكترونية يمكن على أساسها تقديم الإقرار الضريبي (م ٧٨ ق ٩١ / ٢٠٠٥ والمعدلة ق ٧٣ / ٢٠١٠)

٤/٢/١: مخاطر الفحص بالعينة: استخدام المشرع الضريبي أسلوب الفحص بالعينة لأول مرة من خلال المادة ٩٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وترتب على إستخدام

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 والذي حصر العينة على الممول الذي يمسك دفاتر منتظمة مما يزيد من فرص فقد بعض الموارد السيادية للدولة نتيجة لإستخدام هذا الأسلوب خصوصاً عند إختيار العينة مع الإعتماد على الفحص الضريبي الأمامي- الفحص عن سنوات قادمة حتى ولو 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 ولو كان الممول خارج عينة الفحص للسنوات السابقة

٢/١ مخاطر التحصيل الضريبي: هي المخاطر المرتبطة بعملية التحصيل بعد ربط الضريبة على الممول وهي تشمل:

١/٣/١: مخاطر الربط على أساس عدم الطعن والتي تتعلق بإتخافض الحصيلة الناتج عن هذا الأسلوب في ربط الضريبة وبالتالي زيادة وتعقد إجراءات التقاضي والعودة إلى نقطة الصفر مع الممول مرة أخرى.

٢/٣/١: مخاطر الربط الذاتي: وهي تعبر عن المخاطر التي تتعرض لها مصلحة الضرائب نتيجة لإلزام المشرع الضريبي (م٨٨، ٨٩ ق ٩١ / ٢٠٠٥) مصلحة الضرائب بقبول السجلات والدفاتر والمستندات والإقرار الضريبي المقدم من الممول ويتم الربط الضريبي عليه وتكليف مصلحة الضرائب بتقديم المستندات الدالة على عدم صدق ذلك في حالة عدم إعتماها للدفاتر أو الإقرار الضريبي (م٩٠ ق ٩١ / ٢٠٠٥)، مما يؤدي إلى فقد الكثير من الموارد نتيجة لصعوبة إثبات مصلحة الضرائب 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.

٣/٣/١: مخاطر الغش والتلاعب ببطاقات الحساب الجارى للممولين: ومخاطر وجود المتأخرات الضريبية الناتجة عن المماثلة في عملية التحصيل بناء على الربط النهائي ومخاطر التحصيل الإلكتروني وعدم قدرة الإدارة على التعامل مع تلك

النظم الإلكترونية وفقد المعلومات ومخاطر إسقاط الضريبة والمتمثل في إتخاذ المصلحة قراراً بإسقاط الضريبة على أحد الممولين دون وجود حق للممول في ذلك، أو العكس وبالتالي ضياع المزيد من الموارد الضريبية وإنخفاض كفاءة وفعالية الحكومة في تنفيذ برامجها وأهدافها.

٤/١: مخاطر الحجز والتنفيذ الجبري على المستحقات الضريبية وضياعها أو نقلها:

وهي تعبر عن المخاطر التي تواجه مصلحة الضرائب في تطبيق مراحل التنفيذ الجبري والحجز على المستحقات وتحصيلها وهي ترتبط بأسلوب ربط الضريبة على الممولين خصوصاً الربط على أساس عدم الطعن وفقد مكان الممولين وتتبعهم لتطبيق الحجز الإداري عليهم في حالة غلق النشاط نهائياً ومخاطر التقادم في الفحص والتحصيل وفقاً للمادة ٩١ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

## ٢- المخاطر المرتبطة بالعاملين في مصلحة الضرائب Employees Risks:

وهي تعبر عن المعوقات التي تحد من إمكانية الاستفادة القصوى من قدرات ومهارات وفكر العاملين لتحقيق أهداف وبرامج أداء مصلحة الضرائب، وهي تتمثل في نقص الخبرات والمهارات وسوء التخطيط الإداري وضعف التدريب ومخاطر معدلات الأداء وتحمل العاملين للضغوط وكيفية الموازنة بين إمكانيات العاملين ومتطلبات تحقيق الأهداف الإستراتيجية لمصلحة الضرائب ورسالتها.

## ٣- مخاطر البيئة الرقابية: Control Environment Risk:

تتمثل في عدم التزام العاملين بالتشريعات والتعليمات التنفيذية والتفسيرية للمصلحة والفساد المالي والإداري وضعف الرؤية المستقبلية لمصلحة الضرائب وغيرها.

## ثانياً: المخاطر الخارجية External Risks:

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

### ١- المخاطر السياسية Political Risks:

وهي الأحداث والظروف السياسية المحيطة ببيئة العمل بمصلحة الضرائب وتؤثر على تحقيق أهدافها وتتمثل في عدم الإستقرار السياسي في المجتمع ورؤية الحكومة المصرية لدور مصلحة الضرائب وإتساقها مع رؤية المصلحة لدورها في المجتمع.

### ٢- المخاطر الاقتصادية Economical Risks:

وهي تمثل المخاطر المرتبطة بالسياسات الاقتصادية والمالية والمرحلة الإقتصادية التي تمر بها البلاد والإتفاقيات مع البنك الدولي وقضايا الدعم وغيرها من الأنشطة والسياسات الإقتصادية التي تؤثر على الحصيلة الضريبية وتحقيق باقي الأهداف الإستراتيجية لمصلحة الضرائب.

### ٣- مخاطر الثقافة المجتمعية Social Culture Risks:

وهي تعبر عن أثر التغيرات الديموجرافية على الوعي والإلتزام الضريبي للممولين ووجهة نظر المجتمع وأصحاب المصالح لدور مصلحة الضرائب وتطبيق مفهوم العدالة الضريبية في المجتمع وأثر ذلك على قيام مصلحة الضرائب.

### ٤- المخاطر المرتبطة بالممولين Taxpayers Risks:

تعبر عن الممارسات التي يتبعها الممولين والتي تعوق أداء مصلحة الضرائب مثل عدم تقديم الإقرار الضريبي حيث بلغت نسبة عدد الإقرارات الضريبية المقدمة إلى إجمالي عدد الممولين بمصلحة الضرائب في عام ٢٠١٤/٢٠١٥ (٤١,٠٣%)، بجانب مخاطر التهرب الضريبي وعدم الإفصاح عن الدخل الفعلي بالإقرار وغيرها من الأنشطة التي تعوق المصلحة عن أداء دورها وتحقيق رسالتها ويطلق عليها مخاطر الإمتثال للضريبي (Thomas, 2008) وهو ما أدى إلى زيادة قيمة المتأخرات الضريبية لتصل في ٢٠١٥/٦/٣٠ (٦٨,٨٣٤) مليار جنية.

### ٥- المخاطر التشريعية Legislative Risks:

وهي تعبر عن المخاطر الناتجة عن إصدار تشريعات تؤثر على عناصر النظام الضريبي (الممول والإدارة الضريبية والبيئة المحيطة بالنظم الضريبية والتشريع الضريبي وعلاقته بالتشريعات الأخرى وتتضمن مجموعة من المخاطر تتمثل في الآتي:



١/٥: خطر التعقيد في التشريع الضريبي وعدم إدراك الممول لكثير من مواد القانون وآليات تنفيذه وكثرة التعديلات التي تؤدي لعدم إستقرار المجتمع الضريبي.

٢/٥: مخاطر عدم الاتساق الداخلي والخارجي للتشريعات الضريبية:

ويقصد بها تلك المخاطر التي تنتج عن وجود ثغرات قانونية داخل متن التشريع الضريبي، أو تعارض بين القانون ولائحته التنفيذية أو معايير المحاسبة المصرية، مثل حدوث تعارض بين قانون الضرائب على الدخل مع معيار اضمحلال الأصول رقم (31) الذي يقرر الإعتراف بخسارة الاضمحلال، وبالتالي فإن التشريع الضريبي ملزم بذلك بل وترحيلها لخمس سنوات تالية ، وعندما تداركت وزارة المالية هذا الأمر فأصدرت القرار الوزاري رقم ٧٧٩ لسنة ٢٠٠٧ بتعديل أحكام اللائحة التنفيذية حيث جاء فيها انه لا يدخل في وعاء الضريبة خسائر الاضمحلال وما يتم إدراجه كإيرادات عند ردهذه الخسائر مقيداً لنص القانون بقرار وزاري متجاهلاً قاعدة عدم جواز تعديل القانون بقرار وزاري وبالتالي أصبح تعارض بين القانون ولائحته التنفيذية، وان وعاء الضريبة يتحدد وفقاً لتطبيق أحكام القانون علي صافي الربح المشار اليه.

٣/٥: التعارض بين معايير المحاسبة المصرية والدولية وقانون الضرائب على الدخل:

يوجد بعض أوجه التعارض والتناقض بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام تطبيق قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ برغم أن القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ نص في مواده (١٧، ٥١، ٥٢) وفي المادتين (٢٤، ٧٠) من اللائحة التنفيذية له على أن يتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، مما يعنى التزام الأشخاص الاعتبارية (سواء كانت شركات أموال أو أشخاص وكذا المنشآت الفردية) بتطبيق معايير المحاسبة المصرية مما يضيف على هذه المعايير أهمية وقوة ومشروعية ولكن جاء التعارض بينهما، في أكثر من موضع

#### ٦- المخاطر المالية: Financial Risks

تعبير عن الفجوة التمويلية التي تتعرض لها مصلحة الضرائب وتتعلق بعدم وجود الإعتمادات المخصصة لتنفيذ البرامج والأهداف المطلوبة مثل الإنفاق على التدريب والتوظيف ورفع كفاءة العاملين وتوفير الدعم المادي والتكنولوجي وتهيئة بيئة العمل مما يؤدي إلى إنخفاض كفاءة اداء مصلحة الضرائب في تحقيق رسالتها وأهدافها الإستراتيجية، وترتبط هذه المخاطر بتوفير المبالغ والدعم المالي المطلوب، وهي تتعلق بعجز الموارد نتيجة لإعتماد 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 لإتخاذ المؤسسات الفاشلة بها مما يحملها بأعباء مالية (Polackova, 1999) وسوء إدارة الموازنة العامة للدولة والفساد الإداري والمالي في القطاع الحكومي.

بعد حصر تلك المخاطر، تقوم الدراسة بتحديد مدى إدراك مسئولى مصلحة الضرائب عن طريق صياغة الفرض الأول من فروض الدراسة وهو تقييم مدى إدراك مسئولى مصلحة الضرائب المصرية لأهمية تحقق تلك المخاطر التي تتعرض لها المصلحة، وتكون صياغة الفرض إحصائيا كما يلي:

الفرض الأول: لا يوجد لدى مسئولى مصلحة الضرائب المصرية إدراك بالمخاطر التي تواجهها

#### إدارة المخاطر للضريبية

أكدت الحكومة الفيدرالية بالولايات المتحدة على أهمية إدارة المخاطر بالمنظمات الحكومية لديها (GAO, 2014)، كما أكدت وزارة الخزانة البريطانية على أن مواجهة المخاطر أصبحت إلزامية على كافة المنظمات منها الحكومية وغير الحكومية لتأثيرها المباشر على نتائج أعمالها وتحقيق أهدافها، وقد يؤدي تجاهلها إلى الفشل في إدارة موارد الدولة (HM Treasury, 2004)، كما أكدت أيضاً المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية الطيا (INTOSAI) في معيارها (ISSAI, 1315) على أهمية تحديد الأخطاء الجوهرية ومواجهتها من خلال فهم المنظمة الخاضعة للرقابة باعتبار أن الأخطاء الجوهرية من عناصر الخطر، والمعيار (ISSAI, 553) المتعلق بتعديل إجراءات المراجعة لتأخذ في إعتبارها المخاطر المتزايدة للإحتيال والفساد في مرحلة الطوارئ والأزمات، كما أصدر مكتب المحاسبة العامة بالولايات المتحدة (GAO) معايير للرقابة الداخلية بالحكومة الفيدرالية من خلال الكتاب الأخضر وإعتمد خلاله على الإطار المتكامل للرقابة الداخلية الصادر عن لجنة رعاية المنظمات (COSO, 2013) وعرض خلاله محاور الرقابة الداخلية وتقييم وإدارة المخاطر الحكومية وتناول خلال المحور الثالث تقييم المخاطر الحكومية والمبادئ الأساسية لتقييم وإدارة المخاطر (GAO, 2014)

تعرف إدارة المخاطر بأنها مجموعة من الإجراءات والعمليات التي تستخدمها إدارة المنظمة بهدف مواجهة الفرص والتهديدات ومعرفة الآثار المترتبة عليها

(Charofos, 2008)، كما عرفت لجنة حماية المنظمات (COSO, 2004) على أنها عملية يتم تنفيذها من قبل جميع العاملين بالمنظمة تتعلق بالرقابة الداخلية وتطبيقاتها في إستراتيجية المنظمة وأعمالها وتصمم لتوفير ضمانات معقولة فيما يتعلق بتحقيق الأهداف في المجالات التالية:

- فعالية وكفاءة العمليات Effectiveness & Efficiency of Operations:

- وثوقية التقارير المالية Reliability of Financial Reports

- الالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها.

ووفقاً لهذا التعريف فإن إدارة المخاطر في المنظمات الحكومية تمد مسؤولي المنظمة بالمعلومات الخاصة بأهم المخاطر التي تواجهها وكيفية مواجهتها بما فيها المخاطر الخاصة بقياس الأداء المالي بها.

وتتصدر عملية إدارة المخاطر وفقاً لذلك في تحديد وتصنيف وتحليل المخاطر وتقييم أثرها وتحديد الإجراءات الواجب إتخاذها نحو مواجهة تلك المخاطر لوضع أساس سليم لتطوير عملية تقييم ومواجهة المخاطر، وتقوم المنظمة الحكومية بالتأكد من أن هناك عملية منظمة لتحديد المخاطر وإحتمال حدوثها وتصنيفها ثم القيام بعملية تسجيل وتقييم المخاطر بطريقة تسهل من رصد وتحليل أولويات المخاطر على أن يكون هناك تحديد واضح للفرق بين المخاطر الحتمية Inherent Risk والمخاطر التي يمكن تجنبها أو التعامل معها Residual Risk للمساعدة في كيفية إتخاذ القرارات لإدارة تلك المخاطر.

تعتبر إدارة مصلحة الضرائب هي المسؤول الأول عن إدارة المخاطر بها ولها أن توكل لإحدى إداراتها مهمة الإشراف على تلك المخاطر وتقييمها ومراجعة إدارتها، هناك مجموعة من الأنشطة التي قدمها مجمع المراجعين الداخليين بالأمريكي IIA لإدارة المخاطر (IIA, 2009)، كما قدم (GAO, 2014) مجموعة من الأنشطة التي يجب على الإدارة الحكومية القيام بها عند إدارة ومراجعة المخاطر، ومن خلالها يمكن لنا تحديد مجموعة الأنشطة التي يجب أن تقوم بها مصلحة الضرائب بهدف إدارة وتقييم المخاطر الضريبية التي تواجهها في:

- ١- التحقق من وجود منهج واضح موثق ورسمي لدى المصلحة لتحديد المخاطر وتحليلها وفقا لمراحل العمل الضريبي وبياداراتها المختلفة.
  - ٢- ربط إدارة المخاطر بتحقيق الأهداف الإستراتيجية لمصلحة الضرائب.
  - ٣- تحديد مصلحة الضرائب مستوى رغبتها في مواجهة الخطر.
  - ٤- حصر وتصنيف المخاطر التي يمكن أن تعوق مصلحة الضرائب عن تحقيق أهدافها
  - ٥- تقييم المخاطر من حيث أثر الخطر وإحتمال حدوثه.
  - ٦- تحديد وتنفيذ إجراءات مواجهة المخاطر بمصلحة الضرائب.
  - ٧- نقل وتوصيل المعلومات عن المخاطر وأنواعها وسياسات إدارتها تتم على نحو يتفق مع جميع المستويات الإدارية بالمصلحة
  - ٨- السعى نحو نشر ثقافة ومعرفة كاملة لدى العاملين بالمصلحة عن المخاطر ودور كل إدارة أو قسم في مواجهتها.
  - ٩- إيجاد رقابة مركزية لدراسة وتنسيق لعمليات إدارة المخاطر بمصلحة الضرائب.
  - ١٠- توفير ضمانات لفعالية وكفاية إدارة المخاطر والرقابة عليها بمصلحة الضرائب.
  - ١١- تحديد الأنشطة 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 والخارجية والتأكد من كفاية الإفصاح والشفافية في تقاريرها عن إدارة المخاطر.
- ولقد قام الباحثان بدراسة إستطلاعية لمصلحة الضرائب ومقابلة العديد من مسؤولي قيادة المصلحة لتحديد مدى قيامهم بإدارة المخاطر الضريبية، وتمتقييم دليل عمل مصلحة الضرائب الصادر في ٢٠٠٥ وشكل الهيكل التنظيمي وإختصاصات الإدارات المركزية والعامّة المختلفة عام ٢٠١٦، وظهر من خلال الدراسة عدم وجود إدارة للمخاطر أو الأزمات بالمصلحة، كما لم يتبين لنا أي منهجية لدى متخذي القرار بمواجهة

المخاطر المحتملة، وسوف يسعى الباحثان لإثبات ذلك عملياً من خلال إختبار الفرض الثاني وهو

الفرض الثاني: عدم قيام مصلحة الضرائب بممارسة أنشطة إدارة المخاطر ومراجعتها

ويسعى الباحثان لإختبار العلاقة بين إدراك مسئولى مصلحة الضرائب للمخاطر التي تواجههم وقيام المصلحة بأنشطة إدارة المخاطر لبيان مدى تأثير المتغير المستقل (إدراك المسئولين للمخاطر) بالمتغير التابع (ممارسة أنشطة إدارة ومراجعة المخاطر بالمصلحة)، ثم بيان تأثير مدى إدراكهم للمخاطر على تفسير القيام بإدارة المخاطر الضريبية من خلال صياغة الفرض الثالث.

الفرض الثالث: لا يوجد تأثير معنوى لدرجة إدراك مسئولى مصلحة الضرائب للمخاطر التي تواجه أداء المصلحة على درجة قيام مصلحة الضرائب بأنشطة إدارة المخاطر

دور لجنة المراجعة فى الإشراف على المخاطر بمصلحة الضرائب:

تم إستخدام لجنة المراجعة فى العديد من المجالات بالقطاع الخاص، حيث ساهمت فى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (سمره، ٢٠١٤) وإكتشاف الأخطاء والغش (Keune and Johnstone, 2015). وتفعيل قواعد الحوكمة والشفافية وتخفيض أنشطة إدارة الارياح (Garcia et al., 2012)، وغيرها من المزايا التي ساعدت فى رفع فعالية الأداء بالشركات، كما قدمت بعض الجهات المهنية والعلمية والأكاديمية الكثير من الدراسات والإصدارات التي ساعدت على صياغة شكلو إختصاصات لجنة المراجعة مثل (AICPA, 2009) و (SOX, 2002- 301) و (مركز المديرين المصريين، ٢٠٠٨).

وتناولت دراسة (KPMG, 2009) أهمية قيام لجنة المراجعة بدورها فى إدارة المخاطر بالمنظمات، وقامت عدد من الحكومات بإستخدام لجان المراجعة فى تفعيل دورها فى الإشراف على المخاطر بالقطاع الحكومي مثل (Cai, et al., 2009) و (Moloi, 2015 & Purcell Clark, 2014) وتسعى هذه اللجان لإضافة قيمة للجهاز الإدارى للدولة عن طريق الإشراف على العمليات المالية وتوفير الرقابة عليها ومراجعة إدارة المخاطر بتلك المنظمات، ويتطلب ذلك إستقلال أعضاء اللجنة ومنحهم الصلاحيات والموارد اللازمة حتى تتمكن اللجنة من القيام بدورها الرئيس فى الإشراف الفعال على

إعداد التقارير المالية ومراقبة الأداء الحكومي وتقييم الرقابة الداخلية ومنع الغش والفساد ومراجعة إدارة المخاطر بالمنظمات الحكومية (Rich and Zanh, 2014).

ويقصد الباحثان بالإشراف على المخاطر قيام لجنة المراجعة بدورها في التحقق من وجود إدارة للمخاطر وتقييم أدائها وتقديم تقاريرها للسلطات المختصة، وفي ضوء الدراسة الإستطلاعية التي قام الباحثان بها بغرض تقييم مدى قيام مصلحة الضرائب المصرية بإدارة المخاطر لديها إتضح عدم وجود إدارة للمخاطر بمصلحة، وبالتالي هناك مهمة أساسية لمصلحة الضرائب تتعلق بتكوين إدارة للمخاطر لديها، وتؤكد الدراسات الأكاديمية والمهنية بأن عادة توكل هذه المهام للمراجعة الداخلية بالمنظمة للقيام بالمشاركة في تكوين إدارة للمخاطر مع مراجعة وتقييم أداء المنظمة في إدارة المخاطر وفقا للمعيار (A1, C1 - IIA, 2010) الخاص بالتخطيط والتقرير عن قيام المراجعة الداخلية بالأنشطة الإستشارية لإدارة ومراجعة المخاطر (IIA, 2009)، وكذلك تقرير معهد المراجعين الداخليين بالمملكة المتحدة وأيرلندا (IIA- UK, 2002) عن دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر.

وتؤكد تجارب الدول على فشل وظيفة المراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي الخدمي في القيام بدورها في إدارة المخاطر بشكل عام مثل (Alzeban and Sawan, 2013) في السعودية و(Njoroge, 2012) في كينيا و(Ali, et al., 2012) في ماليزيا، وفي مصر أكدت دراسات (زكريا، ٢٠١٣ ومعتز، ٢٠١٤) على عجز المراجعة الداخلية عن القيام بدورها في المشاركة في تكوين ومراجعة إدارة للمخاطر بسبب عدم وجود نص تشريعي بقانون المحاسبة الحكومية ١٢٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته يلزم فيه جهة معينة القيام بإدارة المخاطر أو تشكيل وتكوين إدارة للمخاطر ومراجعتها بالمنظمات الحكومية، بالإضافة إلى العجز الحالي في مهارات القائمين على مهنة المراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي للقيام بتلك الممارسات مما يعوق تكليف المراجعة الداخلية بوضعها الحالي خصوصاً مع تركيزها على المراجعة المالية ومراجعة الإلتزام بالتشريعات واللوائح فقط إلى استخدام مفهوم إدارة المخاطر ومراجعتها وتقييم دور المنظمات الحكومية في إدارة تلك المخاطر.

كما أكد (AICPA, 2010 & AICPA, 2007) على أهمية دور لجان المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر بالمنظمات ومسئوليتها عن مساعدة الإدارة في إيجاد

الأساليب التي تساعدها على تدنيّة المخاطر والرقابة عليها ومراجعة إدارتها، وفي ضوء ما سبق يقترح الباحثان استخدام فكرة لجنة المراجعة للقيام بدورها في الإشراف على إدارة المخاطر، حيث ينصب هذا الدور على مشاركة ومساعدة مسؤولي مصلحة الضرائب على تكوين إدارة للمخاطر ومساعدتهم في صياغة إستراتيجية كاملة لإدارة المخاطر، ثم قيامها بعملية تقييم ومراجعة إدارة المخاطر بغرض عمل التغذية العكسية لتطوير إدارة المخاطر بمصلحة الضرائب المصرية، على أن يعاد النظر في إختصاصاتها وتشكيلها واسلوب عملها بما يمكنها من القيام بهذا الدور وفقاً لظروف عمل مصلحة الضرائب المصرية وتقديم إطار مقترح بذلك.

بناءً على ذلك يرى الباحثان أن هناك مجموعة من الإختصاصات التي يجب القيام بها بهدف الإشراف على المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها مصلحة الضرائب مع ضرورة التأكيد على إتساع مهام وإختصاصات لجنة المراجعة عن مفهومها التقليدي فيما يتعلق بالإشراف على المخاطر بإشرافها على المراجعة الداخلية وتناول المخاطر المالية ولكنها تتسع لكي تتناول المخاطر المالية وغير المالية والتشغيلية والفنية والمخاطر الخارجية وغيرها، وتعمل على مساعدة إدارة مصلحة الضرائب في القيام بهذا الدور والذي ينصب على الأنشطة التالية:

- ١- التأكد من وجود إستراتيجية لمصلحة الضرائب تتعلق بإدارة المخاطر.
- ٢- مساعدة إدارة مصلحة الضرائب في تصميم إستراتيجية إدارة المخاطر وفقاً لأنواع المخاطر التي تواجهها على كافة المستويات الإدارية.
- ٣- تقييم إستراتيجية مصلحة الضرائب في إدارة المخاطر على كافة مستويات العمل الضريبي إن وجدت.
- ٤- المشاركة في إنشاء إدارة للمخاطر إذا تطلب الأمر ذلك.
- ٥- تفعيل وتدريب إدارة المراجعة الداخلية لمراجعة إدارة المخاطر.
- ٦- المشاركة في تحديد وحصر المخاطر المحتملة التي تواجه المصلحة على كافة مراحل العمل الضريبي.
- ٧- المشاركة في تقييم وتصنيف المخاطر المحتملة التي تواجه المصلحة على كافة مراحل العمل الضريبي.
- ٨- المشاركة في تحديد مستوى رغبة مصلحة الضرائب في مواجهة المخاطر.

٩- مساعدة إدارة المصلحة في تحديد وتنفيذ إجراءات مواجهة المخاطر عن طريق تقديم الدعم الفني لها.

١٠- تقييم الإجراءات والأنشطة التي تتخذها مصلحة الضرائب في إدارة المخاطر على كافة مستويات العمل الضريبي.

١١- الإشراف وتقييم أداء إدارة المراجعة الداخلية فيما يتعلق بمراجعة أداء المصلحة لإدارة المخاطر.

١٢- تقييم كفاية إجراءات الرقابة على المخاطر بما فيها المخاطر الخارجية التي تتخذها إدارة المصلحة.

١٣- تقديم تقرير ربع سنوي عن أنواع المخاطر وتصنيفها وتقييم دور إدارة المصلحة في مواجهة المخاطر للأطراف ذات الصلة من داخل وخارج مصلحة الضرائب.

#### المقومات اللازمة لإستخدام لجان المراجعة في الإشراف على المخاطر:

يعبر عن إستخدام لجان المراجعة بمتغيران فرعيان أولهما الأنشطة التي يجب القيام بها وسبق وتناولها الباحث، والمتغير الفرعي الثاني "المقومات اللازمة للإستخدام"، حيث يتطلب إستخدام فكرة لجان المراجعة في مجال الإشراف على المخاطر الضريبية مجموعة من المقومات لنجاح عملية التطبيق وهي:

١- وجود نص تشريعي ينظم أسلوب عملها وتكوينها وإختصاصاتها وتوفير الخبرات المطلوبة بها، وبالتالي يجب تعديل قانون المحاسبة الحكومية ١٢٧ لسنة ١٩٨١ وقانون الموازنة العامة للدولة ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ لكي ينص على قيام كل منظمة حكومية سواء كانت مصلحة أو مديرية أو وزارة بتكوين لجنة مراجعة وتحدد إختصاصات هذه اللجنة وتوفير الدعم المادي لها بموازنة المؤسسة الحكومية، مع إضافة تلك النصوص إلى قانون ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ والخاص بالجهاز المركزي للمحاسبات لإبراز دور اللجنة خصوصاً في الإشراف على المخاطر الحكومية.

٢- ضرورة توافر مجموعة من المهارات في أعضاء اللجنة & NAO, 2012 (HM Treasury, 2013)، حيث يجب توافر كل مهارة في عضو واحد على الأقل بداخل اللجنة (The Scottish Government, 2008) وهي:

- إدراك وفهم قضايا المراجعة ويعبر عنها بالخبرة في مجال المراجعة الخارجية.
- إدراك أسلوب وفلسفة إدارة المخاطر.



- توافر الخبرة في مجال العمل على المستوى الداخلي والخارجي للمنظمة الحكومية وإدراك شكل علاقتها بالأطراف الأخرى.
  - إدراك مفهوم وعمل المراجعة الداخلية.
  - توافر الخبرات المالية المحاسبية في مجال المحاسبة الحكومية والحسابات القومية وإعداد الموازنات العامة للدولة.
- وبناءً على المهارات المطلوبة يرى الباحثان أن ينصب التشريع على قيام رئيس المصلحة بتكوين اللجنة من خمسة أعضاء من خارج العاملين بمصلحة الضرائب على النحو التالي:

- شريك في مكتب مراجعة خارجي
  - أستاذ جامعي متخصص في إدارة المخاطر.
  - أحد رؤساء مصلحة الضرائب السابقين على أن يكون مر على نهاية خدمته ثلاث سنوات.
  - خبير في المراجعة الداخلية حاصل على شهادات مهنية من معهد المراجعين الداخليين IIA وخبرة عملية لا تقل عن ثلاثون عاماً.
  - أستاذ جامعي متخصص في المحاسبة الحكومية.
- على أن يقوم رئيس المصلحة بإختيار أحدهم كرئيس للجنة وتكون مدتها ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

٣- إستقلال أعضاء اللجنة وموضوعيتهم: يجب ألا يكون لأعضاء اللجنة أي علاقة بالعمل التنفيذي بالمنظمات الحكومية (Purcell and Clark, 2014) بالإضافة لعدم وجود علاقة مباشرة أو غير مباشرة بين أعضاء اللجنة واي مسئول بتلك المنظمة، بما يعني عدم وجود أي علاقة بين أعضاء اللجنة ومسئولي مصلحة الضرائب المصرية أو يعملون بوظائف تنفيذية بها حالياً لزيادة الموضوعية والإستقلالية.

٤- علاقة اللجنة بالأطراف الأخرى: يجب بيان تشكيل شبكة العلاقات ما بين لجنة المراجعة ورئيس مصلحة الضرائب ورؤساء القطاعات بالمصلحة وكيفية تناول القضايا المختلفة وموارد اللجنة وعلاقتها بالمراجعة الداخلية بالمصلحة وإدارة المخاطر ومراجعتها وكيفية تقديم تقاريرها وتنظيم إجتماعاتها.

وبالتالي يجب أن يتناول النص التشريعي المقترح على قيام رئيس المصلحة بتشكيل لجنة للمراجعة وتبقيتها له وتقديم تقاريرها بشكل مباشر لكلا من المكتب الفني لرئيس مصلحة الضرائب ووزير المالية ولأصحاب المصلحة إن وجدت وذلك للمزيد من الشفافية، ويجب أن تسهل اللجنة عملية الإتصال فيما بينها وبين العاملين بالمصلحة وان يكون لها حق الإطلاع على المستندات أو الإتصال بأطراف أخرى أو الحصول على خدمات أي شخص يساعدها في تحقيق أهدافها سواء من داخل المصلحة أو خارجها.

#### ٥- تقييم كفاءة أداء لجنة المراجعة في ممارسة إختصاصاتها:

لابد من تقييم كفاءة لجنة المراجعة وذلك بغرض تقييم مدى إستمراريتها أو تغيير أحد أعضائها أو دراسة إختصاصاتها وفقا للظروف المختلفة (KPMG,2009)، وينقسم التقييم إلى نوعين أحدهما تقوم به إدارة مصلحة الضرائب بتقييم كفاءة اللجنة في أداء دورها المنوط بها وتحقيق أهدافها من خلال الوقوف على مجموعة من المؤشرات تشمل تكوين اللجنة ودورية الإجتماعات والخبرة والإختصاصات ومدى توافر ميثاق عمل لها والبحوث والتدريب ودرجة الإستجابة السريعة (Purcell and Clark,2014)، والثاني يتعلق بالتقييم الذاتي للجنة (AICPA,2009) بإعتباره أساس تطوير أدائها.

ومن خلال ذلك يمكن لنا حصر أهم المقومات والصلاحيات اللازمة لإستخدام لجان

المراجعة في الإشراف على المخاطر بمصلحة الضرائب المصرية وهي:

- ١- وجود نص تشريعي منظم لأدعاء وإختصاصات وتشكيل لجنة المراجعة بمصلحة الضرائب وتنظيم علاقتها بالأطراف الأخرى.
- ٢- دعم الإدارة العليا.
- ٣- أعضاء اللجنة من غير العاملين بالمصلحة.
- ٤- توافر الخبرة المالية داخل اللجنة.
- ٥- توافر الخبرة الفنية داخل اللجنة.
- ٦- إستقلال لجنة المراجعة عن الهيكل التنظيمي للمصلحة.
- ٧- دورية الإجتماعات والتحضير الجيد لها.
- ٨- تحسين الإتصال بين اللجنة وجميع العاملين بالمصلحة.
- ٩- تحديد واضح لسلطاتها ومسئولياتها في الإشراف على إدارة المخاطر.

١٠- اللجنة الحق في إستدعاء أي عضو من داخل مصلحة الضرائب أو خارجها والإستفادة من خبراته وحرية الإطلاع على جميع مستندات المصلحة.

١١- تقديم تقرير سنوى عن مهامها في الإشراف على إدارة المخاطر للأطراف المستفيدة.

١٢- قيام إدارة المصلحة بإجراء تقييم دوري لأداء لجنة المراجعة.

١٣- قيام اللجنة بعمل تقييم ذاتي سنوى لها يفصح عنه للأطراف المستفيدة.

وبناءً على ذلك يسعى الباحثان إلى تقييم أثر إستخدام لجنة المراجعة في إشرافها على المخاطر على فعالية أداء مصلحة الضرائب في تحقيق أهدافها وذلك من خلال الفرض الرابع:

الفرض الرابع: لا يوجد تأثير معنوي لاستخدام لجان المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر من وجهة نظر مسولي مصلحة الضرائب على فعالية أداء المصلحة.

ويعبر عن المتغير المستقل (استخدام لجان المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر) بمتغيران فرعيان هما الأنشطة التي تمارسها اللجنة في إدارة المخاطر والمقومات اللازمة لاستخدام لجان المراجعة بمصلحة الضرائب في إدارة المخاطر، والمتغير التابع (فعالية أداء مصلحة الضرائب في إدارة المخاطر) ويتم التعبير عنه في شكل تحقيق أهداف مصلحة الضرائب، حيث يمثل الهدف الرئيس لإدارة المخاطر تجنب أو تخفيض تأثير المخاطر على تحقيق أهداف المصلحة وبالتالي إذا إستطاعت عملية إدارة المخاطر أن تساعد المصلحة في زيادة فعالية وتحقيق أهدافها، يعني ذلك بأن عملية إدارة المخاطر قد حققت أهدافها أيضاً وذلك على إعتبار أنها السبب في تحقيق هذه الأهداف بفعالية وهو ما نسعى لإختباره في هذا الفرض، وبالتالي يتم التعبير عنه بفرضين فرعيين كما يلي:

الفرض الفرعي الأول: لا يوجد تأثير معنوي لأهمية أنشطة لجان المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر من وجهة نظر مسولي المصلحة على فعالية أداء مصلحة الضرائب المصرية.

الفرض الفرعي الثاني: لا يوجد تأثير معنوي لأهمية المقومات اللازمة لاستخدام لجان المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر من وجهة نظر مسئول المصلحة على فعالية أداء مصلحة الضرائب المصرية.

### القسم الرابع: الدراسة التطبيقية واختبارات فروض البحث

يسعى البحث إلى تقييم مدى إدراك مسئول المصلحة الضرائب للمخاطر التي تواجه أداء المصلحة وتقييم دورها في إدارة تلك المخاطر ثم تقييم مدى إمكانية استخدام لجان المراجعة في زيادة فعالية أداء مصلحة الضرائب في تحقيق أهدافها عن طريق الحد من المخاطر التي تواجهها، ثم تقديم إطار مقترح لكيفية تنظيم وتشكيل واستخدام لجنة المراجعة في مصلحة الضرائب المصرية للقيام بدورها في الإشراف على إدارة المخاطر بفعالية. في ضوء ذلك تم صياغة مجموعة من الفروض التي تحقق هذه الاهداف ويسعى الباحثان من خلال هذا القسم إلى اختبار هذه الفروض وتقديم إطار مقترح في القسم التالي في ضوء النتائج التي يتوصل إليها الباحث.

أولاً: تحديد مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في قيادات الإدارة الضريبية والمسئولين عن وضع الإستراتيجيات والخطط والأهداف ومؤشرات الأداء لمصلحة الضرائب المصرية، لذلك قام الباحثان بتوزيع سبعون قائمة إستبيان على وكلاء الوزارة ومديري العموم وخصوصاً العاملين منهم في الإدارات المركزية والعامّة في مصلحة الضرائب المصرية والعاملين بمكتب رئيس المصلحة ومستشاريه ورؤساء المناطق الضريبية، وتم تجميع ٦٥ قائمة صحيحة هي إجمالي عينة الدراسة.

ثانياً: تحديد متغيرات الدراسة:

متغيرات الدراسة هي المخاطر الضريبية ويتم التعبير عنها بأنواع المخاطر الضريبية التي تتعرض لها مصلحة الضرائب ويرمز لها بالرمز (R) بقائمة الإستبيان، والمتغير الثاني هو ممارسات إدارة المخاطر الضريبية ويعبر عنه بمجموعة الأنشطة التي تقوم بها مصلحة الضرائب لإدارة المخاطر الضريبية ومراجعتها ويرمز لها بالرمز (S) بقائمة الإستبيان، والمتغير الثالث هو فعالية أداء مصلحة الضرائب ويعبر عنها بمدى تحقيق الأهداف الإستراتيجية لمصلحة الضرائب ويرمز لها بالرمز (X) بقائمة الإستبيان، والرابع أنشطة لجنة المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر الضريبية

ويرمز لها بالرمز (Y) بقائمة الإستبيان والخامس مقومات ومتطلبات لجنة المراجعة للإشراف على إدارة المخاطر ويرمز لها بالرمز (Z) بقائمة الإستبيان.

ثالثاً: تجميع البيانات:

تم تجميع البيانات اللازمة عن طريق المقابلة الشخصية حرصاً من الباحثان على إدراك المستقضي للمفاهيم المستخدمة وموضوعية وصدق الإجابات لكي يخرج الباحثان بنتائج تعبر عن الواقع ويمكن لمصلحة الضرائب الاستفادة من نتائج هذا البحث.

رابعاً: التحليل الإحصائي للبيانات واختبارات الفروض:

بعد ترميز وتفرغ البيانات، تم استخدام الإصدار الثاني والعشرون من البرنامج الإحصائي **The Statistical Package for Social Sciences (SPSS)** في إجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية على النحو التالي:

#### ١- ثبات وصدق الإستبيان:

تم حساب معامل الثبات ألفا كرونباخ (Alpha) لأداة الدراسة (استمارة الإستبيان)، يعرض الجدول رقم (1) معاملي الثبات والصدق لأسئلة لاستقصاء، وباستعراض الجدول رقم (1) يتضح أن قيم معامل الثبات مقبولة لجميع الأسئلة، حيث تضمنت قائمة الإستبيان خمسة محاور رئيسة تأخذ شكل ليكرتالخماسي ويتكون من مجموعة عناصر، وتراوحت قيمة معامل الثبات بين (0.635) للمحور الأول " طبيعة الخطر" و(0.908) للمحور الثاني" قيام مصلحة الضرائب ببعض الممارسات لإدارة المخاطر"، وتراوحت قيمة معامل الصدق بين (0.797) للمحور الأول و(0.951) للمحور الثاني) حيث أن قيمة معامل الصدق هي الجذر التربيعي لقيم معامل الثبات).

وبالتالي يمكن القول إنها معاملات ذات دلالة جيدة لتحقيق أهداف البحث ويمكن الاعتماد عليها في تعميم المخرجات على المجتمع ككل.

جدول رقم (1) معاملي الثبات والصدق لاستمارة الإستبيان

المحور	البيان	معامل الثبات (Alpha)*	معامل الصدق
الأول	طبيعة الخطر	0.635	0.797
الثاني	قيام مصلحة الضرائب ببعض الممارسات لإدارة المخاطر	0.908	0.951
الثالث	أهمية إستخدام لجان المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر	0.718	0.847
الرابع	الأنشطة التي تقوم بها لجنة المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر بمصلحة الضرائب	0.826	0.909
الخامس	المقومات والصلاحيات اللازمة لتطبيق فكرة لجان المراجعة للإشراف على إدارة المخاطر بمصلحة الضرائب المصرية	0.744	0.863

٢- الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

جدول رقم (2) الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

إتحراف معياري	وسط حسابي	المتغيرات
		المخاطر الداخلية وهي:
		المخاطر المرتبطة بأساليب ونظم العمل الضريبي وهي :
0.39	3.80	مخاطر الحصر ونظم وتكنولوجيا المعلومات
0.44	3.26	مخاطر الفحص الضريبي
0.45	3.25	مخاطر التحصيل الضريبي
0.51	3.78	مخاطر الحجز والتنفيذ الجبري على المستحقات الضريبية أو ضياعها ونقلها
0.42	3.31	المخاطر المرتبطة بالعاملين بالإدارة الضريبية
0.36	3.38	المخاطر الرقابية
		المخاطر الخارجية:

0.55	3.94	المخاطر السياسية
0.53	3.68	المخاطر الاقتصادية
0.50	4.08	المخاطر المرتبطة بالمولدين
0.69	3.03	مخاطر الثقافة المجتمعية
0.38	3.57	المخاطر التشريعية
0.55	3.99	المخاطر المالية
0.٦٣٨	١,٤٥	قيام مصلحة الضرائب ببعض الممارسات لإدارة المخاطر
0.36	4.28	أهمية استخدام لجان المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر
0.35	4.40	الأنشطة التي تقوم بها لجنة المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر بمصلحة الضرائب
0.36	4.07	المقومات والصلاحيات اللازمة لتطبيق فكرة لجان المراجعة للإشراف على إدارة المخاطر بمصلحة الضرائب المصرية

يعرض جدول رقم (2) الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة، وقد تبين ارتفاع متوسط آراء عينة الدراسة حول " الأنشطة التي تقوم بها لجنة المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر بمصلحة الضرائب " بمتوسط (4.40) وانحراف معياري (0.35) مما يدل على أن معظم الأراء تترواح ما بين هام و هام جدا وتميل الى ان تكون هام، وبلغ متوسط آراء العينة حول (أهمية استخدام لجان المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر) (4.28) بانحراف معياري (0.36) مما يدل على أن معظم الأراء تترواح ما بين هام و هام جدا وتميل الى أن تكون هامة، ويتضح من الجدول ارتفاع متوسط آراء العينة حول (المخاطر المرتبطة بالمولدين) بمتوسط (4.08) وانحراف معياري (0.50) مما يدل على أن معظم الأراء تترواح ما بين مؤثر ومؤثر تماما وتميل الى ان يكون مؤثر.

### ٣- اختبارات الفروض:

الفرض الأول: " لا يوجد لدى مسؤولي مصلحة الضرائب المصرية إدراك بالمخاطر التي تواجهها"

يعرض جدول رقم (٣) الإحصاء الوصفي ونتائج الاختبار لمدى إدراك مسؤولي مصلحة الضرائب المصرية للمخاطر التي تواجه المصلحة، ويتضح من الجدول ارتفاع

متوسط آراء العينة حول (المخاطر المرتبطة بالمولين) بمتوسط (4.08) وانحراف معياري (0.50)، وارتفع متوسط آراء عينة الدراسة حول (المخاطر المالية) بمتوسط (3.99) وانحراف معياري (0.55)، وانخفاض الانحراف المعياري يدل على انخفاض التباين بين آراء عينة الدراسة حول ادراك المخاطر، واختبار وجود فرق معنوي بين متوسط الآراء وبين القيمة المتوقعة لآراء عينة الدراسة حول تلك المخاطر (القيمة المتوقعة = 3)، تم استخدام اختبار  $t$  لعينة واحدة، ويتضح من الجدول وجود فرق معنوي بين متوسط الآراء وبين القيمة المتوقعة، وإشارة  $t$  موجبة مما يؤكد ان متوسط الآراء أكبر من (3) أي أنه يوجد إدراك بالمخاطر التي يواجهها مسئولو مصلحة الضرائب المصرية.

كما سبق يتضح عدم صحة الفرض الأول وصحة الفرض البديل:  
 " يوجد لدى مسئولو مصلحة الضرائب المصرية إدراك بالمخاطر التي تواجهها"  
 جدول رقم (٣) الإحصاء الوصفي ونتائج الاختبار لمدى إدراك مسئولو مصلحة الضرائب للمخاطر

نتائج الإختبار			الإحصاء الوصفي		المتغيرات
المعنوية	Sig.	t	انحراف معياري	وسط حسابي	
					المخاطر الداخلية وتشمل:
					المخاطر المرتبطة بأساليب ونظم العمل الضريبي وهي:
معنوي	.000	16.410	0.39	3.80	مخاطر الحصر ونظم وتكنولوجيا المعلومات
معنوي	.000	4.716	0.44	3.26	مخاطر الفحص الضريبي
معنوي	.000	4.493	0.45	3.25	مخاطر التحصيل الضريبي
معنوي	.000	12.372	0.51	3.78	مخاطر الحجز والتنفيذ الجبري على المستحقات الضريبية أو ضياعها ونقلها



المخاطر المرتبطة بالعاملين بالإدارة الضريبية	3.31	0.42	5.822	.000	معنوى
المخاطر الرقابية	3.38	0.36	8.671	.000	معنوى
المخاطر الخارجية وتشمل:					
المخاطر السياسية	3.94	0.55	13.689	.000	معنوى
المخاطر الاقتصادية	3.68	0.53	10.337	.000	معنوى
المخاطر المرتبطة بالمولدين	4.08	0.50	17.251	.000	معنوى
مخاطر الثقافة المجتمعية	3.03	0.69	.361	.719	غير معنوى
المخاطر التشريعية	3.57	0.38	12.259	.000	معنوى
المخاطر المالية	3.99	0.55	14.527	.000	معنوى

الفرض الثاني: عدم قيام مصلحة الضرائب بممارسة أنشطة إدارة المخاطر ومراجعتها ويتم صياغة الفرض إحصائياً كما يلي " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مفردات أفراد العينة حول قيام مصلحة الضرائب بأنشطة إدارة ومراجعة المخاطر

يتم إختبار هذا الفرض بهدف التحقق من ممارسة مصلحة الضرائب المصرية لأنشطة إدارة ومراجعة المخاطر، لإختبار هذا الفرض إعتد الباحثان على إعتبار أن قيمة متوسط الآراء للفئات المستهدفة إذا كانت تساوى (٣) فإنها تعني بأن أحيانا تقوم مصلحة الضرائب بممارسة أنشطة إدارة المخاطر ومراجعتها وإذا زادت عن (٣) يعني ذلك بأنها متوفرة، وإذا إنخفضت عن (٣) فيعني ذلك بأنها لا تمارسها.

يعرض جدول رقم (٤) الإحصاء الوصفي وإختبار (T) لتقييم ممارسة مصلحة الضرائب المصرية لأنشطة إدارة ومراجعة المخاطر من وجهة نظر فئات الدراسة، ويتضح من الجدول إنخفاض متوسط آراء العينة حول جميع الأنشطة وأكدت على عدم ممارستها لإنخفاض متوسطات الآراء عن (٢) بإستثناء آرائهم حول قيام المصلحة بتقييم المخاطر من حيث أثر الخطر وإحتمال حدوثه " بمتوسط (٢,١٤) وإنحراف معياري (٠,٨٢٧)

وهو ما يمثل ممارسات نادراً ما تقوم به المصلحة مما يبين عدم قيام الملحة بهذه الأنشطة، ثم عمل إختبار (T) لعينة واحدة للتحقق من أن هناك فرق معنوي بين متوسط المجتمع ( $\mu$ ) ومتوسط فرضي ( $\mu=3$ ).

الجدول (٤) الإحصاء الوصفي وإختبار T لأنشطة إدارة المخاطر ومراجعتها

نتائج الإختبار			الإحصاء الوصفي		الأنشطة التي تقوم بها مصلحة الضرائب لإدارة المخاطر ومراجعتها
معنوية	Sig.	t	إنحراف معياري	وسط حسابي	
معنوي	٠,٠٠٠	- ٣٢,٢٧١	٠,٤٣٤	١,٢٥	يوجد منهج واضح موثق ورسمي لدى المصلحة لتحديد المخاطر وتحليلها وفقاً لمراحل العمل الضريبي ويتخلل إدراتها المختلفة
معنوي	٠,٠٠٠	- ٣٧,٤٣٢	٠,٣٩١	١,١٨	ربط إدارة المخاطر بتحقيق الأهداف الإستراتيجية لمصلحة الضرائب
معنوي	٠,٠٠٠	- ١٦,٧٢٧	٠,٦٨٢	١,٥٨	تحدد مصلحة الضرائب مستوى رغبتها في مواجهة الخطر
معنوي	٠,٠٠٠	- ١٩,٦٣٢	٠,٦٣٨	١,٤٥	حصر وتصنيف المخاطر التي يمكن أن تعوق مصلحة الضرائب عن تحقيق أهدافها
معنوي	٠,٠٠٠	- ٨,٤٠١	٠,٨٢٧	٢,١٤	تقييم المخاطر من حيث أثر الخطر وإحتمال حدوثه
معنوي	٠,٠٠٠	- ٤٨,٨٢٥	٠,٣١٢	١,١١	تحديد وتنفيذ إجراءات مواجهة المخاطر بمصلحة الضرائب
معنوي	٠,٠٠٠	- ٢٤,٩٨٨	٠,٥٢١	١,٣٨	نقل وتوصيل المعلومات عن المخاطر وأنواعها وسياسات إدارتها تتم على نحو يتفق مع جميع المستويات الإدارية بالمصلحة
معنوي	٠,٠٠٠	- ٤٠,٩٣٥	٠,٣٦٤	١,١٥	توجد دراية كاملة لدى العاملين بالمصلحة عن المخاطر ودور كل إدارة أو قسم في مواجهتها
معنوي	٠,٠٠٠	- ٣٩,٠٦١	٠,٣٧٨	١,١٧	توجد رقابة مركزية لدراسة وتنسيق لعمليات إدارة المخاطر بمصلحة الضرائب
معنوي	٠,٠٠٠	- ٣٩,٠٦١	٠,٣٧٨	١,١٧	وجود ضمانات لفعالية وكفاية إدارة المخاطر والرقابة عليها بمصلحة الضرائب

معنوي	٠,٠٠	٣٤,٧٣ -	٠,٤١٤	١,٢٢	تحديد الأنشطة الرقابية للتأكد من أن مواجهة المخاطر تتم بشكل سليم
معنوي	٠,٠٠	- ٤٣,١١٨	٠,٣٤٨	١,١٤	تقوم إدارة المراجعة الداخلية بالمصلحة بتقييم إدارة المخاطر للتأكد من أن المنهج المتبع في إدارة المخاطر يعكس أفضل الممارسات
معنوي	٠,٠٠	- ٢٨,٢٢٦	٠,٥٠١	١,٢٥	متابعة إدارة مصلحة الضرائب لتنفيذ الملاحظات الواردة لها من المراجعة الداخلية والخارجية والتأكد من كفاية الإفصاح والشفافية في تقاريرها عن إدارة المخاطر

ويتضح من الجدول وجود فرق معنوي عند مستوى معنوية (٠,٠٥) بين متوسط الآراء وبين القيمة المتوقعة، وإشارة مسألوية مما يؤكد ان متوسط الآراء أقل من (3) أي انه لا تقوم مصلحة الضرائب بأنشطة إدارة ومراجعة المخاطر وهو ما يؤكد على رفض الفرض البديل وقبول الفرض العدمي:

"عدم قيام مصلحة الضرائب بممارسة أنشطة إدارة ومراجعة المخاطر".  
الفرض الثالث: " لا يوجد تأثير معنوي لدرجة إدراك مسنولي مصلحة الضرائب للمخاطر التي تواجه أداء المصلحة على درجة قيام مصلحة الضرائب المصرية بأنشطة إدارة المخاطر"

تم إختبار هذا الفرض من خلال إستخدام تحليل الإرتباط لبيان مدى وجود علاقة بين إدراك المسنولين بالمصلحة للمخاطر التي تواجههم (R) وقيام المصلحة بأنشطة إدارة المخاطر (S)، ثم بيان مدى قوة وتفسير هذه العلاقة من خلال تحليل الاحتمال كما يلي:

معاملات الإرتباط: تم حساب معامل الارتباط بيرسون بين متوسط آراء مسنولي مصلحة الضرائب حول المخاطر وأنشطة إدارة المخاطر، يعرض جدول رقم (٥) معاملات الارتباط بين متوسط الآراء حول المخاطر التي تواجه مسنولي مصلحة الضرائب المصرية وبين أنشطة إدارة المخاطر، يتضح من الجدول ارتفاع معامل الارتباط بين (المخاطر المرتبطة بالعاملين بالإدارة الضريبية) وبين متوسط الآراء حول أنشطة إدارة المخاطر حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.855) مما يدل على وجود علاقة طردية قوية بين المتغيرين ومعنوية عند مستوى معنوية 1%، وكانت أقل قيمة لمعامل الارتباط بين " المخاطر المرتبطة بالمولين " وبين أنشطة إدارة المخاطر فبلغت قيمة معامل الارتباط (0.490)

مما يدل على وجود علاقة طردية متوسطة بين المتغيرين ومعنوية عند مستوى معنوية 1% من وجهة نظر العينة.

جدول رقم (٥) معاملات ارتباط بيرسون بين المخاطر وأنشطة إدارة المخاطر

أنشطة إدارة المخاطر الضريبية	المخاطر الضريبية
	المخاطر الداخلية وهي:
	المخاطر المرتبطة بأساليب ونظم العمل الضريبي وهي:
.702**	مخاطر الحصر ونظم وتكنولوجيا المعلومات
.739**	مخاطر الفحص الضريبي
.793**	مخاطر التحصيل الضريبي
.618**	مخاطر الحجز والتفويض الجبري على المستحقات الضريبية أو ضياعها ونقلها
.855**	المخاطر المرتبطة بالعاملين بالإدارة الضريبية
.780**	المخاطر الرقابية
	المخاطر الخارجية:
.567**	المخاطر السياسية
.828**	المخاطر الاقتصادية
.490**	المخاطر المرتبطة بالمولدين
.762**	مخاطر الثقافة المجتمعية
.680**	المخاطر التشريعية
.743**	المخاطر المالية

\*\* معاملات معنوية عند مستوى معنوية 1%

الإحذار المتدرج: يعرض جدول رقم (٦) تقديرات نموذج الإحذار المتدرج لانحذار المتغير التابع (متوسط اراء العينة حول أنشطة إدارة المخاطر) على المخاطر التي تواجه مسئولى مصلحة الضرائب المصرية، ويتضح من الجدول معنوية نموذج الإحذار المقدر من خلال قيم  $F(101.280)$ ، وقيمة  $(sig=0.000)$ ، كما يتضح معنوية معاملات الانحذار والحد الثابت عند مستوى معنوية 5%، ويتضح من الجدول ان أهم المخاطر التي تواجه مسئولى مصلحة الضرائب المصرية التي تؤثر في المتغير التابع حسب ترتيب دخولها في النموذج هي: المخاطر المرتبطة بالعاملين بالإدارة الضريبية والمخاطر التحصيل الضريبية والمخاطر المالية والمخاطر الإقتصادية ومخاطر الحصر ونظم وتكنولوجيا المعلومات والمخاطر التشريعية، وبلغت قيمة معامل التحديد (0.914) مما يدل على ان المتغيرات المستقلة في النموذج تفسر 91.4% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (متوسط اراء العينة حول أنشطة إدارة المخاطر).

جدول رقم (٦) تقديرات نموذج الانحذار المتدرج

التقديرات				المتغيرات المستقلة في النموذج	F (sig.)	معامل التحديد R2
Sig.	t	$\beta$				
.019	2.409	.388	Constant	rr1.2 rr1.1.3 rr5 rr2.2 rr1.1.1 rr4	101.280 (0.000)	0.914
.064	1.889	.120	rr1.2			
.002	3.312	.166	rr1.1.3			
.000	4.805	.166	rr5			
.001	3.654	.167	rr2.2			
.004	2.994	.139	rr1.1.1			
.011	2.617	.135	rr4			

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الثالث وصحة الفرض البديل:

" يوجد تأثير معنوي لدرجة إدراك مسنولي مصلحة الضرائب للمخاطر التي تواجه أداء المصلحة على درجة قيام مصلحة الضرائب المصرية بأنشطة إدارة المخاطر"

الفرض الرابع: " لا يوجد تأثير معنوي لاستخدام لجان المراجعة في الإشراف على المخاطر بمصلحة الضرائب المصرية على فعالية أداء المصلحة"

ويعبر عن المتغير المستقل ( استخدام لجان المراجعة بمتغيران فرعيان هما الأنشطة التي تمارسها اللجنة في الإشراف على إدارة المخاطر (Y) والمقومات اللازمة لاستخدام لجان المراجعة بمصلحة الضرائب في إدارة المخاطر (Z) والمتغير التابع فعالية أداء مصلحة الضرائب (X) بحيث يمثل تجنب أو تخفيض تأثير المخاطر على تحقيق أهداف المصلحة الهدف الرئيس لإدارة المخاطر وبالتالي إذا إستطاعت عملية إدارة المخاطر أن تساعد المصلحة في زيادة فعالية وتحقيق أهدافها يعني ذلك بأن عملية إدارة المخاطر قد حققت أهدافها أيضا وهو ما نسعى لإختباره في هذا الفرض، وبالتالي يتم التعبير عنه بفرضين فرعيين كما بينتهم الفروض ويتم إختبارهم كما يلي:

الفرض الفرعي الأول: " لا يوجد تأثير معنوي لأهمية أنشطة لجان المراجعة من وجهة نظر مسنولي المصلحة في إدارة المخاطر على فعالية أداء مصلحة الضرائب المصرية"

يتم إختباره عن طريق إستخدام تحليل الارتباط بين أنشطة لجنة المراجعة في الإشراف على المخاطر (Y) مع مستوى أهمية إستخدام لجنة المراجعة في إدارة المخاطر على تحقيق أهداف المصلحة (X) لبيان مدى وجود علاقة بينهما، ثم عمل تحليل الإنحدار لبيان تأثير وقوة هذه العلاقة بينهما

معاملات الارتباط: تم حساب معامل الارتباط بيرسون بين الأنشطة التي تمارسها للجنة في الإشراف على إدارة المخاطر وفعالية أداء مصلحة الضرائب المصرية، يعرض جدول رقم (٧) معاملات الارتباط بين متوسط الآراء حول الأنشطة التي تمارسها للجنة في الإشراف على إدارة المخاطر وفعالية أداء مصلحة الضرائب، يتضح من الجدول إرتفاع معامل الارتباط بين (الإشراف على إدارة المراجعة الداخلية وتقييم أدائها فيما يتعلق بمراجعة أداء المصلحة لإدارة المخاطر) وبين متوسط الآراء حول فعالية أداء مصلحة الضرائب حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (٠,٨٧٤)، مما يدل على وجود علاقة طردية قوية بين المتغيرين ومعنوية عند مستوى معنوية 1%، وكانت أقل قيمة لمعامل الارتباط بين " المشاركة في إنشاء إدارة للمخاطر إذا تطلب الأمر ذلك" وبين فعالية أداء مصلحة

للضرائب المصرية حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.370) مما يدل على وجود علاقة طردية بينهما ضعيفة ومعنوية عند مستوى معنوية 1%.

جدول رقم (٧) معاملات ارتباط بيرسون بين الأنشطة التي تمارسها اللجنة في الإشراف على إدارة المخاطر وفعالية أداء مصلحة الضرائب المصرية

فعالية أداء مصلحة الضرائب	أنشطة إدارة المخاطر ومراجعتها
.668**	للتأكد من وجود إستراتيجية لمصلحة الضرائب تتعلق بإدارة المخاطر
.646**	مساعدة إدارة مصلحة الضرائب في تصميم إستراتيجية إدارة المخاطر وفقاً لأنواع المخاطر التي تواجهها على كافة المستويات الإدارية
.501**	تقييم إستراتيجية مصلحة الضرائب في إدارة المخاطر على كافة مستويات العمل الضريبي إن وجدت
.370**	المشاركة في إنشاء إدارة للمخاطر إذا تطلب الأمر ذلك
.573**	تفعيل وتدريب إدارة المراجعة الداخلية لمراجعة إدارة المخاطر
.602**	المشاركة في تحديد وحصر المخاطر المحتملة التي تواجه المصلحة على كافة مراحل العمل الضريبي
.373**	المشاركة في تقييم وتصنيف المخاطر المحتملة التي تواجه المصلحة على كافة مراحل العمل الضريبي
.610**	المشاركة في تحديد مستوى رغبة مصلحة الضرائب في مواجهة المخاطر
.422**	مساعدة إدارة المصلحة في تحديد وتنفيذ إجراءات مواجهة المخاطر عن طريق تقديم الدعم الفني لها.
.540**	تقييم الإجراءات والأنشطة التي تتخذها مصلحة الضرائب في إدارة المخاطر على كافة مستويات العمل الضريبي

.874**	الإشراف على إدارة المراجعة الداخلية وتقييم أدائها فيما يتعلق بمراجعة أداء المصلحة لإدارة المخاطر
.487**	تقييم كفاية إجراءات الرقابة على المخاطر بما فيها المخاطر الخارجية التي تتخذها إدارة المصلحة
.400**	تقديم تقرير ربع سنوي عن أنواع المخاطر وتصنيفها وتقييم دور إدارة المصلحة في مواجهة المخاطر للأطراف ذات الصلة من داخل وخارج مصلحة الضرائب

\*\* معاملات معنوية عند مستوى معنوية 1%

**الإحتدار المتدرج:** يعرض جدول رقم (٨) تقديرات نموذج الإحتدار المتدرج لاحتدار المتغير التابع (متوسط آراء العينة حول فعالية أداء مصلحة الضرائب المصرية) على الأنشطة التي تمارسها اللجنة في إدارة المخاطر، ويتضح من الجدول معنوية نموذج الإحتدار المقدر من خلال قيم  $F(159.597)$ ، وقيمة  $(sig=0.000)$ ، كما يتضح معنوية معاملات الإحتدار والحد الثابت عند مستوى معنوية 5%، ويتضح من الجدول ان أهم الأنشطة التي تمارسها اللجنة في إدارة المخاطر التي تؤثر في المتغير للتابع حسب ترتيب دخولها في النموذج هي:

- الإشراف وتقييم أداء إدارة المراجعة الداخلية فيما يتعلق بمراجعة أداء المصلحة لإدارة المخاطر
  - التأكد من وجود إستراتيجية لمصلحة الضرائب تتعلق بإدارة المخاطر
  - المشاركة في تحديد وحصر المخاطر المحتملة التي تواجه المصلحة على كافة مراحل العمل الضريبي
  - مساعدة إدارة مصلحة الضرائب في تصميم إستراتيجية إدارة المخاطر وفقاً لأنواع المخاطر التي تواجهها على كافة المستويات الإدارية
- وبلغت قيمة معامل التحديد (0.903) مما يدل على ان المتغيرات المستقلة في النموذج تفسر 90.3% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (متوسط آراء العينة حول فعالية أداء مصلحة الضرائب المصرية)، وبالتالي يتضح عدم صحة الفرض القرعي الاول من الفرض الرابع وصحة الفرض البديل: " يوجد تأثير معنوي لأهمية



أنشطة لجان المراجعة من وجهة نظر مسئول المصلحة في إدارة المخاطر على فعالية أداء مصلحة الضرائب المصرية"

جدول رقم (٨) تقديرات نموذج الانحدار المتدرج

التقديرات				المتغيرات المستقلة في النموذج	F (sig.)	معامل التحديد R2
Sig.	t	$\beta$				
.000	5.959	.872	Constant	Y11 Y1 Y6 Y5	159.597 (0.000)	0.903
.000	10.806	.243	Y11			
.000	6.848	.218	Y1			
.000	7.578	.169	Y6			
.000	6.001	.155	Y5			

الفرض الفرعي الثاني: "لا يوجد تأثير معنوي لأهمية المقومات اللازمة لاستخدام لجان المراجعة من وجهة نظر مسئول المصلحة في إدارة المخاطر على فعالية أداء مصلحة الضرائب المصرية"

يتم إختباره عن طريق إستخدام تحليل الإرتباط بين المقومات اللازمة لاستخدام لجنة للمراجعة في إدارة المخاطر (Z) مع مستوى أهمية إستخدام لجنة المراجعة في إدارة المخاطر على تحقيق أهداف المصلحة (X) لبيان مدى وجود علاقة بينهما، ثم عمل تحليل الانحدار لبيان تأثير وقوة هذه العلاقة بينهما.

معاملات الإرتباط: تم حساب معامل الارتباط بيرسون بين المقومات اللازمة لاستخدام لجان المراجعة من وجهة نظر مسئول المصلحة في إدارة المخاطر وفعالية أداء مصلحة الضرائب المصرية، يعرض جدول رقم (٩) معاملات الارتباط بين متوسط الآراء حول المقومات اللازمة لاستخدام لجان المراجعة من وجهة نظر مسئول المصلحة في إدارة المخاطر وفعالية أداء مصلحة الضرائب المصرية، يتضح من الجدول ارتفاع معامل الارتباط بين (دورية الإجتماعات والتحضير الجيد لها) وبين متوسط الآراء حول فعالية

أداء مصلحة الضرائب المصرية حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (٠,٧٣٨) مما يدل على وجود علاقة طردية قوية بين المتغيرين ومعنوية عند مستوى معنوية 1%، وكانت أقل قيمة لمعامل الارتباط بين " إستقلال لجنة المراجعة عن الهيكل التنظيمي للمصلحة " وبين فعالية أداء مصلحة الضرائب المصرية فبلغت قيمة معامل الارتباط (0.265) مما يدل على وجود علاقة طردية ضعيفة بين المتغيرين ومعنوية عند مستوى معنوية 5%.

جدول رقم (٩) معاملات ارتباط بيرسون بين المقومات اللازمة لاستخدام لجان المراجعة من وجهة نظر مسنولي المصلحة في إدارة المخاطر وفعالية أداء مصلحة الضرائب المصرية

فعالية أداء مصلحة الضرائب	المقومات
.501**	وجود نص تشريعي منظم لأداء وإختصاصات وتشكيل لجنة المراجعة بمصلحة الضرائب وتنظيم علاقتها بالأطراف الأخرى
.601**	دعم الإدارة العليا
.425**	أعضاء اللجنة من غير العاملين بالمصلحة
.655**	توافر الخبرة المالية داخل اللجنة
.549**	توافر الخبرة الفنية داخل اللجنة
.265*	إستقلال لجنة المراجعة عن الهيكل التنظيمي للمصلحة
.707**	دورية الإجتماعات والتحضير الجيد لها
.276*	تحسين الإتصال بين اللجنة وجميع العاملين بالمصلحة
.512**	تحديد واضح لسلطاتها ومسئولياتها في الإشراف على إدارة المخاطر
.511**	للجنة الحق في إستدعاء أي عضو من داخل مصلحة الضرائب أو خارجها والإستفادة من خبراته وحرية الإطلاع على جميع مستندات المصلحة

.689**	تقديم تقرير سنوى عن مهامها في الإشراف على إدارة المخاطر للأطراف المستفيدة
.557**	قيام إدارة المصلحة بإجراء تقييم دوري لأداء لجنة المراجعة
.300*	قيام اللجنة بعمل تقييم ذاتي سنوى لها يفصح عنه للأطراف المستفيدة

\*\* معاملات معنوية عند مستوى معنوية 1%

\* معاملات معنوية عند مستوى معنوية 5%

الإبحار المتدرج: يعرض جدول رقم (١٠) تقديرات نموذج الإبحار المتدرج لاحتدار المتغير التابع (متوسط اراء العينة حول فعالية أداء مصلحة الضرائب المصرية) على المقومات اللازمة لاستخدام لجان المراجعة من وجهة نظر مسئولى المصلحة في إدارة المخاطر ويتضح من الجدول معنوية نموذج الإبحار المقدر من خلال قيم  $F(149.276)$ ، وقيمة (sig=0.000)، كما يتضح معنوية معاملات الإبحار والحد الثابت عند مستوى معنوية 5%، ويتضح من الجدول ان أهم المقومات اللازمة لاستخدام لجان المراجعة من وجهة نظر مسئولى المصلحة في إدارة المخاطر التى تؤثر في المتغير التابع حسب ترتيب دخولها في النموذج هي:

- دورية الإجتماعات والتحضير الجيد لها
- تقديم تقرير سنوى عن مهامها في الإشراف على إدارة المخاطر للأطراف المستفيدة
- توافر الخبرة الفنية داخل اللجنة
- للجنة الحق في إستدعاء أي عضو من داخل مصلحة الضرائب أو خارجها والإستفادة من خبراته وحرية الإطلاع على جميع مستندات المصلحة
- دعم الإدارة العليا

وبلغت قيمة معامل التحديد (0.927) مما يدل على ان المتغيرات المستقلة في النموذج تفسر 92.7% من التغيرات التى تحدث في المتغير التابع (فعالية أداء مصلحة الضرائب المصرية).

جدول رقم (١٠) تقديرات نموذج الانحدار المتدرج

التقديرات				المتغيرات المستقلة في النموذج	F (sig.)	معامل التحديد R2
Sig.	t	$\beta$	Constant			
.000	8.460	1.029	Constant			
.000	9.068	.188	Z7	Z7		
.000	6.533	.160	Z11	Z11	149.276 (0.000)	0.927
.000	8.483	.173	Z5	Z5		
.000	7.154	.119	Z10	Z10		
.000	5.222	.106	Z2	Z2		

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الفرعي الثاني من الفرض الثالث وصحة الفرض  
البديل:

"يوجد تأثير معنوي لأهمية المقومات اللازمة لاستخدام لجان المراجعة من وجهة نظر  
مسئولي المصلحة في إدارة المخاطر على فعالية أداء مصلحة الضرائب المصرية"

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الرابع وصحة الفرض البديل:

"يوجد تأثير معنوي لاستخدام لجان المراجعة في إدارة المخاطر بمصلحة الضرائب  
المصرية على فعالية أداء المصلحة"

## القسم الخامس: تحليل وتفسير النتائج وتقديم وتقييم الإطار المقترح

### أولاً: نتائج البحث:

استهدفت الدراسة تقييم إدراك مسئولى مصلحة الضرائب للمخاطر التي تواجههم ودور مصلحة الضرائب المصرية في إدارة المخاطر وناقش البحث فكرة تقديم لجنة للمراجعة كآلية لمواجهة المخاطر الضريبية بعد بيان القصور الواضح في أداء مصلحة الضرائب في تحديد وتقييم وتصنيف ومواجهة المخاطر الضريبية من خلال دراسة إستكشافية ولقد خرجت الدراسة بالنتائج التالية:

- ١- وجود إدراك مرتفع لمسئولي مصلحة الضرائب حول المخاطر التي تواجههم وخصوصاً إدراك المسئولين لأهمية المخاطر المرتبطة بالمولدين وما يتعلق بها من عدم إلتزام ضريبي في مراحل العمل الضريبي المختلفة وأثرها على تحقيق أهداف مصلحة الضرائب بإعتبار أن الممول هو محور عمل المصلحة، وهو ما يتفق مع دراسات ( EUROPEAN ) ( OECD,2004&COMMISSION,2010 )، كما تبين من خلال متوسط الآراء حول المخاطر المرتبطة بالمولدين والتي بلغت (٤,٠٨) بإتخاف معياري (٠,٥) وتلاه في الأهمية المخاطر المالية ثم المخاطر السياسية وجميعها من المخاطر الخارجية لتأثيرها المباشر على تحقيق أهداف مصلحة الضرائب.
- ٢- تبين عدم قيام إدارة مصلحة الضرائب بدورهم المنوط بهم في إدارة المخاطر الضريبية برغم تأكيد مسئوليتها على أهمية تأثير تلك المخاطر على تحقيق أهدافهم من خلال إختبار الفرض الثاني، وبرغم وجود إدراك من مسئولى مصلحة الضرائب لتأثير هذه المخاطر على مجموعة الأنشطة التي يجب أن تقوم بها مصلحة الضرائب في إدارة المخاطر الضريبية وهو ما يعتبر مبرر من مبررات البحث، وفقاً لنتيجة إختبار الفرض الثالث وتأكيد على وجود علاقة إرتباط قوية موجبة بين إدراك مسئولى مصلحة الضرائب للمخاطر الضريبية خصوصاً المخاطر المرتبطة بالمولدين والمخاطر الإقتصادية مع الأنشطة التي يجب أن تقوم بها مصلحة الضرائب لإدارة ومراجعة المخاطر الضريبية وهو ما يتطلب من المصلحة القيام بهذه الأنشطة وهو ما لم يحدث نتيجة لقبول الفرض الثاني للبحث.

٣- اقترح الباحثان استخدام لجنة المراجعة لزيادة فعالية أداء مصلحة الضرائب وتحقيق أهدافها الإستراتيجية، وعبر عن استخدام اللجنة بمتغيران أحدهما أنشطة لجنة المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر والثاني هو مقومات استخدام لجنة المراجعة في الإشراف على المخاطر بمصلحة الضرائب، ولقد تبين وجود معامل ارتباط قوي موجب بلغ (٠,٨٧٤) ما بين أنشطة لجنة المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر وفعالية أداء مصلحة الضرائب في تحقيق أهدافها الإستراتيجية، بما يعني أنه كلما اعتمدت مصلحة الضرائب على استخدام لجنة للمراجعة بتلك الإختصاصات كلما أدى إلى تخفيض المخاطر الضريبية وبالتالي زيادة الفعالية في تحقيق أهدافها الإستراتيجية، وتركزت أهم الأنشطة صاحبة أعلى معامل ارتباط في "الإشراف على إدارة المراجعة الداخلية وتقييم أدائها فيما يتعلق بمراجعة أداء المصلحة لإدارة المخاطر" بمعامل (٠,٧٤٣) و"مساعدة إدارة مصلحة الضرائب في تصميم إستراتيجية إدارة المخاطر وفقاً لأنواع المخاطر التي تواجهها على كافة المستويات الإدارية" بمعامل (٠,٦٤٦) و"المشاركة في تحديد مستوى رغبة مصلحة الضرائب في مواجهة المخاطر" بمعامل (٠,٦١)، كما تبين من خلال تحليل الإحذار وجود معامل تحديد بلغ (٠,٩٠٣) بما يعني أن استخدام لجنة المراجعة بأنشطتها المقترحة تزيد من فعالية أداء مصلحة الضرائب في تحقيق أهدافها الإستراتيجية عن طريق إدارة ومراجعة إدارة المخاطر الضريبية بنسبة ٩٠,٣% و ٩,٧% تخص عوامل أخرى غير مدرجة بالنموذج.

٤- تبين وجود تأكيد قوى لتوافر مقومات استخدام لجان المراجعة على زيادة فعالية أداء مصلحة الضرائب من خلال معامل ارتباط بيرسون الذي بلغ (٠,٧٠٧) مما يدل على وجود علاقة قوية بين المقومات خصوصاً فيما يتعلق بدورية اللجنة والتحصير لها بمعامل (٠,٧٠٧) وتقديم تقرير سنوى عن أدائها في الإشراف على إدارة المخاطر بمعامل (٠,٦٨٩) ودعم الإدارة العليا بمعامل (٠,٦٠١) من خلال الجدول رقم (٩).

٥- لاحظ الباحثان إنخفاض معامل بعض المتطلبات في علاقتها بفعالية أداء مصلحة الضرائب من وجهة نظر مسئولى المصلحة من خلال الجدول (٩) منها تحسين الإتصال بين اللجنة وجميع العاملين بالمصلحة" بمعامل (٠,٢٧٦) وإستقلال اللجنة عن الهيكل التنظيمي " بمعامل (٠,٢٦٥) وأعضاء اللجنة من غير

العاملين بالمصلحة " بمعامل (٠,٤٢٥) وجميعها بينت بأن هناك اعتقاد لدى مسؤولي مصلحة الضرائب بأن وجود لجنة للمراجعة بتلك المقومات ينتقص من حقوق المسؤولين بالمصلحة باعتبارها في نظرهم أداة رقابة عليهم لبيان القصور في الاداء وليست اداة لمساعدتهم في إدارة المخاطر وهو ما يعكس الجهل بمفهوم ودور لجنة المراجعة وعدم تقبلهم لإستقلالها عن الهيكل التنظيمي وتكوينها من غير العاملين بالمصلحة برغم تأكيدهم على أهمية الدور والأنشطة التي ستقوم بها وهو ما ظهر في إختبار الفرض الفرعي الأول للفرض الرابع.

٦- تبين من خلال تحليل الإحتدار معنوية معاملات الإرتباط والحد الثابت بين مقومات إستخدام لجنة المراجعة في الإشراف على المخاطر وزيادة فعالية أداء مصلحة الضرائب بمعامل تحديد (٠,٩٢٧) مما يدل على ان توافر المقومات للجنة يؤثر في فعالية أداء مصلحة الضرائب بنسبة ٩٢,٧% و ٧,٣% للعوامل الأخرى كما في الجدول (١٠).

٧- نتيجة لوجود تأثير معنوى قوي لكلاً من أنشطة لجنة المراجعة ومقوماتها في الإشراف على المخاطر الضريبية على زيادة فعالية أداء مصلحة الضرائب في تحقيق أهدافها الإستراتيجية بمعاملات تحديد قوية (٠,٩٠٣) و (٠,٩٢٧) يتضح رفض الفرض الرابع وقبول الفرض البديل بأن إستخدام لجنة المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر يزيد من فعالية أداء مصلحة الضرائب في تحقيق أهدافها الإستراتيجية.

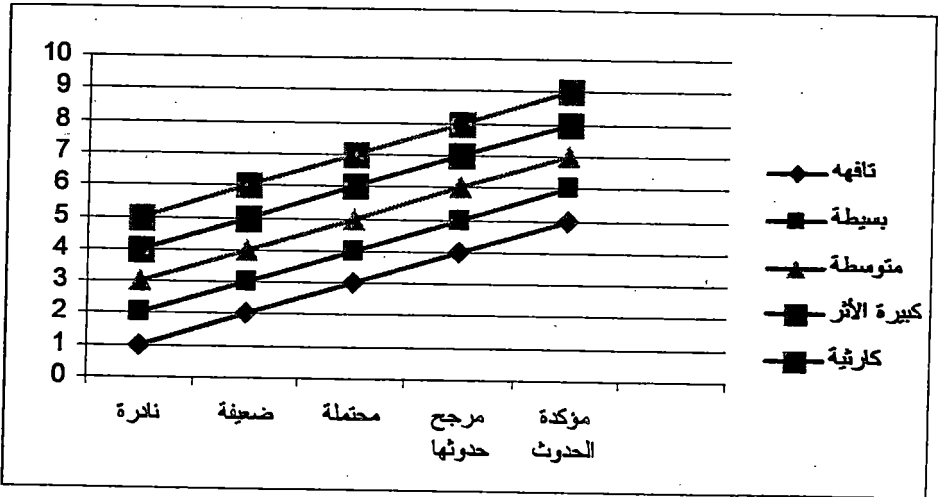
وبالتالى يقترح الباحثان تقديم إطار لإدارة ومراجعة إدارة المخاطر عن طريق إقتراح إستخدام لجان المراجعة للإشراف على إدارة المخاطر بمصلحة الضرائب المصرية، ثم يتم تقييم هذا الإطار عن طريق إتساقها الداخلى والخارجي ومدى قدرته في رفع فعالية أداء مصلحة الضرائب في إدارة المخاطر.

ثانياً: الإطار المقترح:

يتكون الإطار المقترح من:

١- الأهداف الإستراتيجية لمصلحة الضرائب: تعتبر الأهداف الإستراتيجية هي نقطة البداية في صياغة عناصر هذا الإطار وهي المرجعية في كل خطوة يتم إتخاذها وهي الدستور الذي يحكم إستخدام الاساليب وتحديد المخاطر ومستوى قبول المخاطر وتصنيفها، يتم صياغة تلك الأهداف وإعادة النظر فيها بشكل مستمر في

ضوء برنامج الحكومة الذي قدمته أمام مجلس النواب في ٢٧/٣/٢٠١٦ حيث يتطلب صياغتها في ضوء أهداف الحكومة خلال الفترة مع ضرورة التركيز على الابعاد الإجتماعية للضريبة ودستور عام ٢٠١٤ والذي أكد على أهمية إستخدام الضرائب التصاعدية على الدخل ووفقاً لقدراتهم التكاليفية (م ٣٨)، كما تأخذ في إعتبارها عناصر البيئة الخارجية سواء سياسية أو إجتماعية أو إقتصادية، مع مراعاة عناصر البيئة الداخلية من عاملين ولوائح وتشريعات وقرارات تنفيذية وتفسيرية لمصلحة الضرائب.



الشكل رقم (١) مصفوفة توصيف المخاطر

٢- حصر وتحديد وتصنيف المخاطر: يتم تحديد المخاطر وفقاً للأهداف الإستراتيجية لمصلحة الضرائب بإعتبار أنها المعوقات التي تحد من قدرة المصلحة على تنفيذ أهدافها، ويتم تقسيم وتبويب المخاطر وتصنيفها إلى مخاطر داخلية وخارجية كما يتم تحديد مستوى قبول المخاطر من خلال أنواع المخاطر وإحتمال حدوثها.

ويمكن لنا وضع مصفوفة لتوصيف المخاطر التي تواجه مصلحة الضرائب كما يوضحها الشكل السابقين طريق تصنيف المخاطر وتمثيلها على محورين، المحور الرأسي يمثل تصنيف المخاطر وتدرجها من مخاطر تافهة وبسيطة ومتوسطة وكبيرة الأثر و كارثية، والمحور الأفقي ويمثل احتمال حدوث هذه المخاطر وتبدأ من مخاطر نادرة الحدوث ثم ضعيفة ومحتملة ومرجح حدوثها ثم شبه مؤكدة الحدوث.



وبالتالي تستطيع مصلحة الضرائب تحديد أسلوب إدارة تلك المخاطر وفقاً للتصنيف وإحتمال الحدوث، حيث تستبعد المخاطر التافهة والنادرة الحدوث مثلاً، ولا بد أن تواجه المخاطر الكارثية وشبه مؤكدة الحدوث وبينهما خيارات مختلفة تحدها الإدارة.

٣- أنشطة لجنة المراجعة للإشراف على المخاطر: وتشمل الأنشطة التي يجب القيام بها للإشراف على إدارة المخاطر بداية من المشاركة في وضع الإستراتيجية لإدارة ومراجعة المخاطر بحيث ترتبط بالاهداف الإستراتيجية وتكوين إدارة المخاطر وتدريب العاملين بها ومشاركة المصلحة في إدارتها من خلال المراحل المختلفة للإدارة وتكوين وتدعيم إدارة المراجعة الداخلية للقيام بدورها في عملية مراجعة إدارة المخاطر والتواصل مع الأطراف المختلفة لإدارة المخاطر وتقديم الدعم الفني لتمكين المصلحة من إدارة المخاطر على أن تقوم بمراجعة تلك الخطط وإدارة المخاطر بشكل مستمر لكي تتفق دائماً مع الأهداف الإستراتيجية وللتأكد من قيام كل بدوره في إدارة المخاطر بالمصلحة ومتابعة عملية التنفيذ أولاً بأول.

٤- المتطلبات والمقومات التنظيمية وتشكيل اللجنة: هناك مجموعة من المتطلبات التي يجب توافرها لنجاح لجنة المراجعة في مساعدة مصلحة الضرائب وهي تشمل مجموعة المقومات المطروحة في الجزء السابق من البحث والتي تتعلق بضرورة وجود تعديل تشريعي لإعطاء الفرصة لتكوين لجنة للمراجعة يحدد خلاله إختصاصاتها السابقة في الإشراف على إدارة المخاطر والتشكيل في ضوء المهارات المطلوبة والإستقلالية وتوفير الدعم المالي والمادي والمعنوي من الإدارة العليا بالمصلحة وبيان علاقتها بالأطراف الأخرى وتقييم كفاءتها. ومن خلال ما سبق يمكن لنا إختبار مصادقية الإطار المقترح والإساق بين مكوناته لبيان الإساق الداخلي والخارجي للإطار عن طريق إختبار الفرض التالي:

الفرض الخامس: "الإطار المقترح يزيد من فعالية أداء مصلحة الضرائب المصرية في تحقيق أهدافها"

تم إختبار هذا الفرض لتحقيق الإساق الداخلي للإطار المقترح عن طريق حساب مصفوفة الارتباط لبيرسون بالجدول رقم (١١) بين متوسط الآراء حول المخاطر الضريبية والأهداف الإستراتيجية لمصلحة الضرائب وأنشطة لجان المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر والمتطلبات اللازمة لإستخدام لجان المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر الضريبية، يتضح من الجدول ارتفاع معامل الارتباط بين جميع

المتغيرات بعضها البعض، حيث كانت العلاقة ما بين تزايد المخاطر الضريبية وممارسة أنشطة لجنة المراجعة علاقة قوية وسالبة (-٠,٧٣٨) بما يعني أن تنفيذ أنشطة لجنة المراجعة للإشراف على إدارة المخاطر يؤدي إلى تخفيض مستوى المخاطر، كما كانت العلاقة بين زيادة المخاطر الضريبية وتوافر المقومات لإستخدام لجنة المراجعة علاقة قوية وسالبة (- ٠,٨٥٥) بمعنى أن توافر المقومات يؤدي إلى تخفيض المخاطر الضريبية، بجانب وجود علاقات قوية وطردية بين المتغيرات الأخرى بما يفيد تكاملها كما توضحها مصفوفة الارتباط بالجدول رقم (١١) ومعنوية عند مستوى معنوية 1%، مما يؤكد صحة الإساق الداخلي بين عناصر الإطار، كما تبين وجود علاقة قوية بين الأهداف الإستراتيجية من ناحية والعناصر الثلاثة (مخاطر- أنشطة- مقومات) من ناحية أخرى بما يعكس وجود الإساق الخارجي في تحقيق الأهداف الإستراتيجية لمصلحة الضرائب، وبالتالي يمكن القول بأن الإطار المقترح يحقق الهدف منه في زيادة فعالية مصلحة الضرائب نحو تحقيق أهدافها نتيجة لتخفيض أثر المخاطر والحد منها عن طريق إستخدام لجنة المراجعة بالمقومات والأنشطة المطروحة للإشراف على المخاطر الضريبية.

جدول رقم (١١) مصفوفة ارتباط بيرسون بين المخاطر والأهداف لمصلحة الضرائب والأنشطة والمقومات للجان المراجعة

المقومات والمتطلبات التنظيمية	أنشطة اللجنة في الإشراف	الأهداف الإستراتيجية للمصلحة	المخاطر الضريبية	
			1	المخاطر الضريبية
		1	-.842**	الأهداف الإستراتيجية للمصلحة
	1	.874**	-.782**	أنشطة اللجنة في الإشراف
1	.753**	.738**	-.885**	المقومات والمتطلبات التنظيمية

\*\* معاملات معنوية عند مستوى معنوية 1%

مما سبق يتضح صحة الفرض الخامس "الإطار المقترح يزيد من فعالية أداء مصلحة الضرائب المصرية في تحقيق أهدافها"

### ثالثاً: التوصيات:

نتيجة لتناول مشكلة البحث وأهدافه وفي ضوء النتائج التي تم التوصل لها يوصى للباحثان بما يلي:

- ١- تقديم تشريع يسمح للمنظمات الحكومية المصرية وخصوصاً الخدمية منها في تكوين لجان مراجعة للإشراف على إدارة المخاطر بها.
  - ٢- ضرورة قيام مصلحة الضرائب بإدارة المخاطر الضريبية لديها ومراجعة إدارتها نتيجة لدور هذه المخاطر في إضعاف فعاليتها في تحقيق أهدافها الإستراتيجية
  - ٣- إعادة صياغة للأهداف الإستراتيجية للمنظمات الحكومية في ضوء الأهداف الإستراتيجية للحكومة تتبثق عنها الأدوات والأساليب التي تساعد في تحقيق هذه الأهداف
  - ٤- تشمل لجنة المراجعة في عضويتها متخصصين في الضرائب والمخاطر والمراجعة الضريبية والسياسات المالية والضريبية والحسابات الحكومية.
  - ٥- تطوير المراجعة الداخلية بالمنظمات الحكومية لكي تساعد إدارة تلك المنظمات في مراجعة إدارة المخاطر وتتبع في هذا للجنة المراجعة
- رابعاً: المقترحات البحثية:

يمكن للباحثان تقديم مقترحات بحثية ناتجة عن تناول هذا الموضوع، هي:

- ١- إدارة المخاطر الحكومية في القطاعات الخدمية في مصر
- ٢- تطبيق لجان المراجعة في إدارة ومراجعة المخاطر في المنظمات الحكومية المختلفة خصوصاً في مجال الرعاية الصحية
- ٣- استخدام لجان المراجعة في الحد من مخاطر الإمتثال الضريبي
- ٤- تقييم أثر استخدام لجنة المراجعة على كفاءة وفعالية أداء مصلحة الضرائب على المبيعات من وجهة نظر مسئولها

مراجع البحث:

- السيد، زكريا عبده، (٢٠١٣)، "إطار لمحددات فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي دراسة ميدانية على وزارة الإدارة المحلية بجمهورية مصر العربية"، مجلة التجارة والتمويل ( كلية التجارة - جامعة طنطا ) - مصر، ص ٣٣٣ - ٣٨٢.
- سليمان، معتز حسين محمد، (٢٠١٤)، " إطار مقترح للتنظيم المهني والتشريعي لوظيفة المراجعة الداخلية ودورها في مكافحة الفساد في القطاع الحكومي والشركات (مباستكشاف إمكانية التطبيق في مصر) رسالة دكتوراة، بحث غير منشور، كلية التجارة جامعة الإسكندرية.
- سمرة، ياسر، (٢٠١٤)، " دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة المصرية"، المجلة العربية للعلوم الإدارية، الكويت، مايو، ص ١٥٧-١٩٩.
- مركز المديرين المصري، (٢٠٠٨)، وزارة الاستثمار، "دليل عمل لجان المراجعة"، أغسطس، [www.minestment.gov.eg](http://www.minestment.gov.eg).
- وزارة المالية بجمهورية مصر العربية، دليل وزارة المالية ومصالحها، ٢٠٠٥.
- Aikins,S.,K.,(2011)," An Examination of Government Internal Audit' Role in Improving Financial Performance", Public Finance and Management ,Volume 11, Number 4, pp. 306-337
- Al-Baidhani, A., (2014), " The Role of Audit Committee in Corporate Governance: Descriptive Study", Available at: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2487167](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2487167)
- American Institute of certified Public Accountant ,(AICPA),(2007)," Audit Committee Involvement in Risk Management Oversight", Available at: <http://www.aicpa.org>
- \_\_\_\_\_ (2008), NCSU and AICPA Offer Workshop on Audit Committee's Role in Risk Oversight" , Available at: <http://www.aicpa.org>

- \_\_\_\_\_, „Audit Committee Brief from the Audit Committee Effective Center, (2009), " Self-Evaluation: A primer for Audit Committees, The American Institute of Certified Public Accountants, Inc. New York, December, [www.aicpa.org](http://www.aicpa.org).
- \_\_\_\_\_ (2010)," Board and Audit Committee Involvement in Risk Management Oversight" New York, July, [www.aicpa.org](http://www.aicpa.org).
- Ali, A.M., Aidi, A., Saidin, S. Z., Sahdan, M. H, Rasit, M.H. and Rahim, M.S. (2012), "Internal Audit in the Federal Government Organizations of Malaysia: The Good, The Bad and The Very Ugly? ", *Asian Journal of Business and Governance*, Vol. 2, No. 1, pp. 68-110.
- Alzeban, A. and Gwilliam, D. (2012). "Perceptions of managers and internal auditors as to factors affecting the effectiveness of internal audit in the public sector context", Paper presented at the 10th European Academic Conference on Internal Audit and Corporate Governance, University of Verona: Italy, pp. 1-24. <http://www.iacmaster.it/iacgconference2012/>.
- Alzeban, A. AndSawan, N. (2013), "The Role of Internal Audit in Effective Management in Public Sector", *African Journal of Business Management*, Vol. 7(6), pp. 443-454.
- Armitage, J.(2011), 'Creating Effective Public Sector Audit Committees', *Journal of Leadership, Accountability and Ethics*, 8 (3) ,pp:96–102
- Asare, T., (2009)." Internal Auditing in the Public Sector Promoting Good Governance and Performance Improvement" , *International Journal on Governmental Financial Management* , Vol. IX, No 1,pp. 15-29
- Australian National Audit Office (2008), "*Best Practice Guide, Public Sector Audit Committees*", Canberra. Available at: [http://archive.audit.vic.gov.au/reports mp\\_psa/psa23 LGA.pdf](http://archive.audit.vic.gov.au/reports/mp_psa/psa23_LGA.pdf), accessed 14 April.

- Brennan, N.M and C. E. Kirwan , (2015), "Audit committees: practices, practitioners and praxis of governance", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 28 Iss 4 pp. 466 – 493
- Cai, c., Hiller, D., Tian , G. and Wu., Q., (2009), " Agency Costs of Government Ownership: A Study of Voluntary Audit Committee Formation in China", *Available at: <http://ssrn.com/abstract=1339232>*
- Cameron, W., (2008), " Role of the Audit committee in Local Government, Presentation to the Local Government Audit Committee Chairs, Office of the Auditor-General, Victoria". Available at: *[http://www.audit.vic.gov.au/speeches/agspeech\\_18html](http://www.audit.vic.gov.au/speeches/agspeech_18html)*,
- Cameron, W., (2008), *Effective Audit Committees in Local Government*, Municipal Association of Victoria. Available at: *<http://www.mav.asn.au/CA256C320013CB4B/Lookup/>*
- Carcello, J.V., Hermanson, D.R. and Ye, Z. (2011), 'Corporate Governance Research in Accounting and Auditing: Insights, Practice Implications, and Future Research Directions', *Auditing A Journal of Practice & Theory*, 30 (3): 1–31.
- Chen, J., Yan-Yu Chou, Rong- Ruey Duh, and Yu-Chen Lin ,(2014), " *Audit Committee Director-Auditor Interlocking and Perceptions of Earnings Quality*", *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, November , Vol. 33, No. 4, pp: 41-70
- Cohen, J.R., Krishnamoorthy, G. and Wright, A.M. (2008), 'Form Versus Substance: The Implications for Auditing Practice and Research of Alternative Perspectives on Corporate Governance', *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 27, No 2, pp: 181–98.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), (2004), " Enterprise Risk Management – Integrated Framework, September ", Available at: *<http://www.coso.org>*, New York, NY.
- Congressional Budget Office (CBO), (2013), "Federal Grants to State and Local Governments. Congressional

- Budget Office. Washington DC. Available at:<http://www.cbo.gov/publication/43967>.
- Controller and Auditor-General, United Kingdom (2000)," Supporting innovation: Managing risk in Government departments", National Audit Office, Available at, <https://www.nao.org.uk/>
  - Controller and Auditor-General, New Zealand (2008), *Audit Committees in the Public Sector*, Wellington. Available at: <http://www.oag.govt.nz/2008/audit-committees/docs/auditcommittees-public-sector.pdf>,
  - Crawford, M., Henry, W., Mc Kendrick, J. and Stein, W.M. (2008), 'Effectiveness of Audit Committees in Local Authorities: Views from Key Players', *Public Money and Management*, 28 (4): 207-14.
  - Davies, M. (2009), 'Effective Working Relationships between Audit Committees and Internal Audit – the Cornerstone of Corporate Governance in Local Authorities, a Welsh Perspective', *Journal of Management and Governance*, 13 (1-2): 41-73.
  - David, I. T., (2008),"Characteristics of Effective Audit Committees in Federal", State and Local Government, *AGA CPAG Research Series: Report No. 17. November*.
  - Department of Infrastructure (2000), *Best Practice Guidelines, Local Government Entity, Audit Committees and Internal Audit*, Victoria. Available at:[http://www.localgovernment.vic.gov.au/web20/rwpgslib.nsf/GraphicFiles/BestPractiseGuidelines-Audit/\\$file/BestPractiseGuidelinesAudit.pdf](http://www.localgovernment.vic.gov.au/web20/rwpgslib.nsf/GraphicFiles/BestPractiseGuidelines-Audit/$file/BestPractiseGuidelinesAudit.pdf),
  - Department of Planning and Community Development (2009), *Audit Committees, A Guide to Good Practice for Local Government, Consultation Draft, December, Melbourne*.
  - Department of Planning and Community Development (2011), *Audit Committees, A Guide to Good Practice for Local Government*, Department of Planning and Community Development, *Melbourne. Department of Premier and Cabinet, New South Wales*

- Dermot O Riordan (2011)," Audit Committees in Government Departments", Institute of Public Administration, Dublin Available at: [www.ipa.ie](http://www.ipa.ie)
- EUROPEAN COMMISSION,(2006),"Risk Management Guide for Taxation Administrations", European Union, Available at [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/tax\\_cooperation/gen\\_overview/ind\\_ex\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/gen_overview/ind_ex_en.htm)
- EUROPEAN COMMISSION,(2010)," Compliance Risk Management Guide for Tax Administration ", European Union, Available at: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/info\\_docs/taxation/risk\\_management\\_guide\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/info_docs/taxation/risk_management_guide_en.pdf)
- Garcia, L. S., E. R. Barbadillo and M. O. Perez. (2012), Audit Committee and internal audit and The Quality of Earnings: empirical Evidence From Spanish Companies, *Journal of Management Governance*, ( 16): 305-331.
- Government Accounting Office (GAO)(2011)," The Yellow Book: Government Auditing Standards" , ", Available at:<http://www.gao.gov/yellowbook/overview>
- Government Accounting Office (GAO)(2014)," The Green Book: *Standards for Internal Control in the Federal Government*", Available at: <http://www.gao.gov/greenbook/overview>
- Government Accounting Office (GAO)(2015a) ,GAO's 2015 High Risk List: Available at:<http://www.gao.gov/highrisk/overview>
- Government Accounting Office (GAO)(2015b) A Framework for Managing Fraud Risks in Federal Programs", Available at: <http://www.gao.gov/assets/680/671669.pdf>
- Government Finance Officers Association (GFOA). (2008). GFOA Recommended Practice on Audit Committees. Government Finance Officers Association, Chicago, IL.", Available at: <http://www.gfoa.org/>



- Government of Western Australia,(2015), " Audit and Risk Management Committee Charter ",  
<http://www.dfes.wa.gov.au/aboutus/corporateinformation/PlansandStrategiesPublications/Audit%20%20Risk%20Management%20Committee%20Charter.pdf>
- HM Treasury (2004)," The Orange Book Management of Risk - Principles and Concepts", Available at:  
[www.hm-treasury.gov.uk](http://www.hm-treasury.gov.uk)
- HM Treasury (2011), "Government Internal Audit Standards", February, pp. 1-42, available at:  
<http://www.hm-treasury.gov.uk/>
- HM Treasury (2013)," Audit and Risk Assurance Committee Handbook", London , april , available at:  
[www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/206978/audit\\_and\\_risk\\_assurance\\_committee\\_handbook.pdf](http://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/206978/audit_and_risk_assurance_committee_handbook.pdf)
- Hood,C. and Rothstian , H.(2000)," Business Risk management government: Pitfalls and Possibilities", National Audit Office , London, available at:  
<http://www.nao.gov.uk>
- Institute of Public Administration An ForasRiarachain(IPA).(2014) " Services for Local Government Audit Committees ", Dublin , available at:  
<http://www.ipa.ie/pdf/IPA-Services-for-Local-Government-Audit-Committees.pdf>
- *Internal Audit Guidelines*, Division of Local Government, Norwa, New South Wales, Australia. Available at: <http://www.dlg.nsw.gov.au/dlg/dlghome/documents/Information/Internal%20Audit%20Guidelines%20-%20September%202010.pdf>, accessed 16 September 2010.
- Keune, M., B, and. Johnstone, K., M, (2015),"Audit Committee Incentives and the Resolution of Detected Misstatements",*Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 34, No. 4, November, pp. 109–137.
- KPMG, Audit Committee Institute in Russia ,(2015)" The role of The Audit Committee ", available at:  
<http://www.kpmg.com/RU/en/topics/Audit-Committee->

- Institute/Publications/Documents/toolkit/1 The%20role%20of%20the%20audit%20committee eng.pdf*
- KPMG,(2012) ," Tax Risk Management in China",available at:*kpmg.com/cnen/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents 201208.pdf*
  - Madawaki, A. and Noor Afza, N. A.,(2013)," Audit Committees: How They Affect Financial Reporting in Nigerian Companies", *Journal of Modern Accounting and Auditing* , August , Vol. 9, No. 8, 1070-1080.
  - Magrane, J. and Malthus, S. 2010, 'Audit Committee Effectiveness: A Public Sector Case Study' *Managerial Auditing Journal*, 25 (5): 427-43.
  - Mccuaig, B., (2008)," Practice guidance: seven steps for effective enterprise risk management ", *white paper, Thomsonretuters*.
  - Moloi, T. (2015). Critical Analysis of Audit Committee Reporting in National Government Departments: The Case of South Africa. *International Public Administration Review*, 13(2), 67-86.
  - National Audit Office ( NAO),(2000)," Supporting innovation: Managing risk in government departments" , *London*, available at: *http://: www.nao.gov.uk*
  - *Netherlands Tax and Customs Administration-NTCA ,(2008), " Tax Control Framework From a focus on risks to being in control: a different approach "*, *http://download.belastingdienst.nl/itd/beleid/overige/tax control framework.pdf*
  - Njoroge, S. N., (2012), "Factors that contribute to the effectiveness of the internal Audit function as a corporate governance mechanism in public Universities in Kenya: (a case study of the university of Nairobi) ", Unpublished Master's Thesis, School of Business, University of Nairobi,

Kenya, pp. 1-173, available  
at:<http://business.uonbi.ac.ke/node/1852>

OECD, Center  
for Tax Policy and Administration,(2004),"Guidance Note  
Compliance Risk Management: Managing and Improving  
Tax Compliance",

Available at:<http://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>

- OECD (2014), Risk Management and Corporate  
Governance, Corporate Governance, OECD  
Publishing,available

at:<http://dx.doi.org/10.1787/9789264208636-en>

- Office of The Chief Internal Auditor , Alberta government,  
(2005)," *Proposed Guidance for Audit Committees in the  
Public Sector*", Available at: <http://www.gov.ab.ca>

- Polackova, H., (1999)," Contingent Government Liabilities  
a Hidden Fiscal Risk", *Finance & Development journal* /  
March, pp. 46-49.

- PricewaterhouseCoopers (PWC) ,(2011)," Tax Risk  
ManagementGuide",available

at:[https://www.pwc.co.za/en/assets/pdf/pwc-tax-risk-  
management-guide.pdf](https://www.pwc.co.za/en/assets/pdf/pwc-tax-risk-management-guide.pdf)

- Purcell, A. J. and Clark , C.,2014 " Audit Committee  
Effectiveness in Victorian Local Government" , *Australian  
Accounting Review* ,No. 71 Vol. 24 Issue 4 , pp.: 339: 369

- Rwanda Ministry of Finance & Economic Planning,(2011)  
" Government of Rwanda Internal Audit Procedures  
Manual " ", Electronic copy available at:  
[http://www.minecofin.gov.rw/fileadmin/templates/documen  
ts/Government%20of%20Rwanda%20Internal%20Audit  
%20procedures%20Manual.pdf](http://www.minecofin.gov.rw/fileadmin/templates/documents/Government%20of%20Rwanda%20Internal%20Audit%20procedures%20Manual.pdf)

- Rwanda Ministry of Finance & Economic Planning,(2013)  
"Government of Rwanda Audit Committee Handbook",

Electronic copy available at:

[http://www.minecofin.gov.rw/fileadmin/ migrated/content uploa  
ds/Audit Committee Handbook.pdf](http://www.minecofin.gov.rw/fileadmin/migrated/content/uploads/Audit%20Committee%20Handbook.pdf)

- Rich, K. T.andZanh, J.H., (2014)," Does Audit Committee  
Monitoring Matter in the Government Sector? Evidence

from Municipal Internal Control Quality", Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=2388292>

- State Services Authority (2007), *The Good Practice Guide on Governance for Victorian Government Entities*, Melbourne.

Available at:

[http://www.ssa.vic.gov.au/domino/Web\\_Notes/SSA/ssagpg.nsf](http://www.ssa.vic.gov.au/domino/Web_Notes/SSA/ssagpg.nsf).

- State Services Authority (2013), *Legal Form and Governance Arrangements for Public Entities*, Melbourne. Available at: <http://www.ssa.vic.gov.au/products/view-products/legal-form-andgovernance-arrangements-for-public-entities.html>, accessed 27 May 2014.
- Swedish Tax Agency ,(2005), " Research and Strategies" [https://www.skatteverket.se/download/18.612143fd10702ea567b80002569/rapport200501\\_eng.pdf](https://www.skatteverket.se/download/18.612143fd10702ea567b80002569/rapport200501_eng.pdf)
- *The World Bank*, (2002), " *Government at Risk*," Available at: <http://www.TheWorldBank.org>.
- The Scottish Government( 2008)," AUDIT COMMITTEE HANDBOOK" ,, *Edinburgh July*
- The United Republic of Tanzania (2014)," *Functioning of Audit CommitteesParticipants*", Handbook, April.
- 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/](http://www.caricom.org/jsp/community/cota/general_assembly/20_cota/)
- TURLEY, S, and MAHBUB Z., (2004), "The Corporate Governance Effects of Audit Committees ", *Journal of Management and Governance*, 8: 305–332.
- United States Government Accountability Office(GAO),(2014)," Standards for Internal Control in the Federal Government", September,available at:<http://bookstore.gpo.gov/>

- University of Southern Queensland- USQ,(2015)"**INTERNAL AUDIT CHARTER**",available at:<http://www.usq.edu.au/about-usq/governance-management/council>
- Van der Hoek, M.P. (2010), 'Dutch Local Accounting Committees: A Committee Chair's Experience', *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 22 (4): 561-77.
- Victorian State Government, (2015),"Risk Management Framework", the Victorian Department of Treasury and Finance. march , Available at: <http://www.dtf.vic.gov.au>
- West, J.P. and Berman, E.M. 2003, 'Audit Committees and Accountability in Local Government: A National Survey', *International Journal of Public Administration*, 26 (4): 329-62.
- Wobschall, C., (2013)," Audit and Risk Assurance Committee Handbook",<http://www.nationalarchives.gov.uk/doc/open-government-licence/>

ملحق (١)

٢٠١٥/٢٠١٤	٢٠١٤/٢٠١٣	٢٠١٣/٢٠١٢	٢٠١٢/٢٠١١	٢٠١١/٢٠١٠	٢٠١٠/٢٠٠٩	البيان / السنوات
٦٦٧٨٤٢٤	٦٥٨٤١٣٢	٦٤٩٥٢٧٠	٦٤١٠٠٣٤	٦٣١٧٠٥٢	٦٢١٧٢٩٤	عدد الممولين
٢٧٤٠١١٦٣	٢٦٩٤٢٢٧	٢٣٨٣٧٦٤	٢٣٧٥٥٥٨	٢٤١٢٥٦٦	٢٦٦٠٩١٨	عدد الإقرارات الضريبية
%٤١,٠٣	%٤٠,٩٢	%٣٦,٧	%٣٧,٠٦	%٣٨,٢	%٤٢,٨	نسبة الإلتزام
١٧٣٣٦٢	١٦٦٨٢٥	١٤٣٨٨٥	١١٠٧٥٠,٢	١٠٤٩٤١	٩١٣٠٠,٨	الحصيلة القطعية للدخل
٢٠٧٤٨٠	١٩٥٥٤٥	١٥٠٠٣٩	١٣٠٧٢٧	١٠٩٢٣٦	٧١٨٨٣,١	الحصيلة المستهدفة
٣٤١١٨-	٢٨٧٢٠-	٦١٥٤ -	١٩٩٧٦,٨ -	٤٢٩٥ -	١٩٤١٧,٧	العجز في الحصيلة
٦٨٨٣٤	٦٥٧٢١	٦٣٦٣٥	٦٣٣٦٧	٦٣٤٩٨,٢	٥٧٠٩١,٨	رصيد المتأخرات

المصدر : إعداد الباحثان من خلال بيانات :

- مصلحة الضرائب المصرية
- وزارة المالية المصرية

