

العنوان:	مدخل مقترح لتطوير الفحص الضريبي بهدف تحسين جودة الأداء الضريبي والحد من التقديرات الشخصية
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	ابراهيم، طه خيرى طه
المجلد/العدد:	مج20, ع3
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2016
الشهر:	أكتوبر
الصفحات:	567 - 642
رقم MD:	777382
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	المحاسبة، الضرائب، الفحص الضريبي، الأداء الضريبي
رابط:	https://search.mandumah.com/Record/777382

**مدخل مقترح لتطوير الفحص الضريبي بهدف تحسين جودة
الأداء الضريبي والحد من التقديرات الشخصية**

دكتور

طه خيرى طه ابراهيم

أستاذ المحاسبة المساعد

جامعة الجوف

مدخل مقترح لتطوير الفحص الضريبي بهدف تحسين جودة الاداء الضريبي والحد من التقديرات الشخصية

مقدمة البحث

أولاً: طبيعة المشكلة:

تعتبر الضرائب من أهم مصادر الموازنة العامة للدولة، كما يعد الفحص الضريبي جوهر عملية التحاسب الضريبي حيث ينتهي بتحديد وعاء ومقدار الضريبة الواجبة الأداء من منظور التشريع الضريبي .

وتتركز مشكلة البحث فيما تشهده مصر في الوقت الحاضر من تغير ملحوظ في البيئة الاقتصادية وظهور الشركات العملاقة متعددة الجنسيات التي تباشر نشاطها بأحدث وسائل التكنولوجيا الحديثة، بالإضافة إلى المتغيرات المحاسبية والمتمثلة في تطوير معايير المحاسبة ومعايير المراجعة على المستوى المحلى والاقليمى .

ومما لا شك فيه أن هذه المتغيرات المعاصرة تنعكس على أداء الفاحص الضريبي وعلى الرغم من ذلك فقد ظل الفاحص الضريبي غير قادر على مواجهة تلك التحديات ويكتنفه الكثير من أوجه القصور والتي تفقده مقومات العدالة والكفاءة والمرونة والاستقرار نظراً لعدم وجود إطار واضح ومحدد لمؤشرات ومعايير لتطوير أداء للفحص الضريبي وعدم الاتفاق على أسس ومؤشرات للتحاسب الضريبي يلتزم بها الفاحص عند فحصه للبيانات المالية وغير المالية مما يسبب العديد من الآثار السلبية على أداء الفاحص الضريبي وسلوكيات الممولين وتنعكس تك الآثار السلبية لتؤثر بدورها على نظام الفحص الضريبي خاصة بعد تزايد حالات المخالفات والممارسات الفاسدة وزيادة التقديرات الشخصية الى تؤدي الى ضياع حقوق الخزانة العامة وظلم الممولين

ومن أهم الآثار السلبية المترتبة على قصور الفحص الضريبي ما يلي:

- فقد الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية وهو ما أدى إلى زيادة حجم المنازعات الضريبية.

- انخفاض كفاءة الفحص الضريبي.
- انخفاض جودة أداء الفحص الضريبي.
- زيادة التهرب الضريبي.
- اهتمام الفحص بالكم وليس الكيف

لذلك اختار الباحث موضوع وضع إطار عام لتطوير الفحص الضريبي لتحسين جودة الاداء الضريبي ويهدف هذا الإطار إلى بيان المعالجات والإجراءات الواجب الالتزام بها عند الفحص وعند اختيار حالات الفحص وعند إيداء الرأي في التقرير وذلك للحد من التقديرات الشخصية البحتة التي تؤدي إلى ضياع حقوق الخزانة أو ظلم الممولين ووصولاً إلى الجودة في الاداء الضريبي

ثانياً: هدف البحث

يهدف البحث إلى وضع إطار متكامل لتطوير أداء الفحص الضريبي في ضوء البيئة المصرية لتتواءم مع التغيرات الحديثة في التشريعات الضريبية المتلاحقة وتطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة ، وتفصيلاً فإن هذا البحث يهدف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التالية:

١. دراسة الآثار السلبية المترتبة على القصور في الفحص الضريبي
٢. وضع إطار مقترح لتطوير الفحص الضريبي بهدف رفع كفاءة وفعالية الاداء الضريبي والحد من التقديرات الشخصية .

ثالثاً: أهمية البحث:

ترجع أهمية البحث من الناحيتين العلمية والعملية على النحو التالي:

الأهمية العظمى:

تبدو الأهمية العلمية للبحث في ندرة الأبحاث التي تناولت الفحص الضريبي وكيفية تطويره لتحسين كفاءة وجودة الاداء الضريبي خاصة في جمهورية مصر العربية

الأهمية العملية على مستوى الدولة:

تتبع أهمية البحث من أن الدولة أصبحت تعتمد على حصيلة الضرائب بصورة

- أساسية ولذا فإنه لضرورة ضمان الحصيلة في الأجل القصير ونموها في الأجل الطويل، ونتيجة للتطور الاقتصادي الهائل الذي حدث واتجاه الاقتصاد المصري نحو آليات السوق وبالتالي أصبحت الحاجة ماسة لوضع مؤشرات وضوابط تضمن الجودة للفحص الضريبي وذلك لعلاج المشكلات الناشئة بين المصلحة والممول والمتعلقة بأسلوب الفحص الضريبي ورفع مهارات وكفاءة ممارسيه ، ويعيد للفحص مصداقيته ويدعم الثقة بين الممول والإدارة الضريبية.

الأهمية العملية على مستوى الوحدات الاقتصادية:

ترجع أهمية هذا البحث على مستوى الأفراد ورجال الأعمال والوحدات الاقتصادية من تحقيق ما يلي :

- ١- توطيد الثقة بين الممولين ومصصلحة الضرائب.
 - ٢- توحيد الأسس والسياسات الرئيسية للتحاسب الضريبي.
 - ٣- تقويم أداء الفاحص الضريبي والحد من التقديرات الشخصية وتطويره إلى الأفضل.
 - ٤- تحقيق الموضوعية والنتائج التي يظهرها الفحص الضريبي وإضفاء الثقة على تقارير الفحص.
 - ٥- رفع كفاءة العاملين بالإدارة الضريبية وإرساء مبدأ العدالة الضريبية.
- وتزداد أهمية البحث في أن التشريع الضريبي لم ينص على أسس تحكم أداء الفاحص الضريبي وعدم وجود إطار واضح ومحدد لتطوير الفحص الضريبي مع وجود تغيرات جوهرية في السياسات الضريبية في مصر.

رابعاً: فروض البحث:

يقوم البحث على مجموعة من الفروض التي تساعد على تحقيق هدف البحث وتمثل هذه الفروض في الآتي:

- (١) لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود فجوة بين الممولين والإدارة الضريبية والقصور في أوجه الفحص الضريبي.
- (٢) لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة الاداء الضريبي وبين الضوابط

التي تساعد على تطوير الفحص الضريبي.
وتحقيقاً لأهداف البحث سوف يقوم الباحث باختبار الفروض السابقة لإثبات صحة أو عدم صحة كل منها.

خامساً: منهج البحث:

يقوم البحث على المنهجين التاليين:

- ١- المنهج الاستنباطي: ويتمثل في الدراسة التحليلية النظرية في ضوء المؤلفات والدراسات والمؤتمرات والبحوث الضريبية المنشورة ودراسة القوانين واللوائح والتعليمات التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل وما صدر عن المؤتمرات العلمية
- ٢- المنهج الاستقرائي: يتمثل في الدراسة الميدانية من خلال تصميم قائمة الاستقصاء لجمع البيانات المتعلقة بنطاق البحث ، موجهة إلى عينة من المتخصصين في المجال الضريبي لاستطلاع آرائهم، ويتطلب ذلك من الباحث استخدام الأساليب الإحصائية في تحليل الإجابات الواردة من مجتمع الدراسة واختبار صحة فروض الدراسة بهدف تقييم الواقع وبيان السلبيات لعلاجها والوصول إلى إطار متكامل لتطوير الفحص الضريبي.

سادساً: حدود البحث:

تتمثل حدود البحث فيما يلي:

- أ. تقتصر الدراسة على رصد أهم السلبيات المتعلقة بالقصور في الفحص الضريبي
- ب. يقتصر البحث ومجال التطبيق على وضع إطار متكامل لتطوير الفحص الضريبي بهدف رفع كفاءة وفعالية الاداء الضريبي والحد من التقديرات الشخصية . وذلك في ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م بدون التعرض لدراسة التشريع الضريبي من الوجهة القانونية .

سابعاً: خطة البحث:

لقد خطط البحث بحيث يقع في ثلاث مباحث نظمت على النحو التالي :
المبحث الأول: الفحص الضريبي والاثار السلبية المتعلقة به ويتضمن هذا المبحث

مطلبين :

يتناول المطلب الأول: طبيعة الفحص الضريبي .

ويتناول المطلب الثاني: الآثار السلبية المترتبة على التصور في عملية الفحص

الضريبي

المبحث الثاني : الضوابط والمؤشرات الفنية لتطوير الفحص الضريبي، ويتضمن هذا المبحث

المطلب الآتية المطلب الأول: ضوابط مرتبطة بالتخطيط للإعداد للفحص .

المطلب الثاني: ضوابط مرتبطة بالفحص الميداني

المطلب الثالث: ضوابط مرتبطة بإعداد تقرير الفحص الضريبي .

المبحث الثالث: الدراسة الميدانية ويشتمل على مطلبين على النحو التالي :

يتناول المطلب الأول: طبيعة الدراسة الميدانية.

ويتناول المطلب الثاني: التحليل الإحصائي واختبارات الفروض.

ولقد أورد الباحث في نهاية البحث أهم النتائج والتوصيات وقائمة المراجع التي اعتمد عليها .

المبحث الأول

الفحص الضريبي والآثار السلبية المتعلقة به

تمهيد:

يختص هذا المبحث ببيان مفهوم الفحص الضريبي ودوره في تحقيق مقاصد التشريعات الضريبية وبيان مدى الالتزام به وأوجه القصور في عملية الفحص الضريبي.

وسوف يركز على المطالبين الآتيين:

المطلب الأول: طبيعة الفحص الضريبي.

المطلب الثاني: الآثار السلبية المترتبة على التصور في عملية الفحص الضريبي.

المطلب الأول

طبيعة الفحص الضريبي

أولاً: مفهوم الفحص الضريبي:

يرى أحد الكتاب "أن الفحص الضريبي هو نظام البحث والتقصي الموضوعي للظواهر المتعلقة بالعمليات الحقيقية التي تتضمنها القرارات الضريبية التي يقدمها الممول بهدف التأكد من صدق تمثيل بيانات القرارات لنتيجة تلك العمليات وفقاً لمتطلبات المحاسبة الضريبية". ويعتبر الفحص الضريبي فحصاً خاصاً لغرض خاص حيث يتضمن فحص حسابات الممولين والمنشآت بهدف تحديد وعاء الضريبة المستحقة، حيث يقوم الفاحص بالتأكد من أن الحسابات الختامية تبين حقيقة أرباح المنشأة وتحتوي على نتائج كافة العمليات التي قامت بها خلال الفترة على اختلاف أنواعها، وأن ذلك كله قد تم طبقاً لما تنص عليه التشريعات الضريبية^(١).

يستنبط الباحث مما سبق ان الفحص الضريبي هو نظام لفحص البيانات

(١) د. جلال الدين عبد الحكيم الشافعي ، " الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية" ،

الجزء السادس ، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية " ، الطبعة الأولى ،

٢٠٠٩ - ٢٠١٠ ، ص ١٥٣ .

والمعلومات المحاسبية المثبتة بالإقرار الضريبي، وكذا فحص دفاتر وسجلات الممولين، وذلك للتحقق من صحة بيانات الإقرارات الضريبية المقدمة من الممول والتي تعبر عن حقيقة نشاطه وذلك للوصول إلى تحديد وعاء الضريبة المستحقة بشكل عادل وموضوعي وذلك في ضوء مجموعة من المعايير والأسس المتعارف عليها عالمياً ومحلياً.

ثانياً: الأهداف الرئيسية للفحص الضريبي:

تتمثل أهداف الفحص في الآتي:

- (١) تشجيع الالتزام الطوعي: الهدف الأساسي للفحص هو تعزيز وتشجيع الالتزام الطوعي بالقوانين الضريبية من قبل الممولين، ويسعى الفحص إلى تحقيق هذا الهدف عن طريق تذكير الممولين بمخاطر عدم الالتزام وتوليد الثقة في المجتمع الضريبي، وأن المخالفات للقانون الضريبي ستكشف وسيعاقب فاعلها العقاب المناسب^(٢).
- (٢) التحقق من صحة بيانات الإقرار الضريبي محل الفحص : وتطبيق أحكام القانون وتحديد وعاء الضريبة بطريقة عادلة.
- (٣) حصر وتحديد حالات عدم الالتزام: يسعى الفحص إلى تحقيق رقابة فعالة على المجتمع الضريبي في ظل نظام الفحص بالعينة، فإن غالبية الممولين لا يتم فحصهم سنوياً وعندما يخطئ الممول في إعداد إقراره سواء بقصد أو بدون قصد ويجد أن الإدارة الضريبية لا تكتشف خطأه سوف يتمادى في تقديم إقرارات غير صحيحة، ولذلك فإن نجاح نظام الفحص في اكتشاف وتحديد الإقرارات غير الصحيحة يساعد على رفع نسبة الدقة في كتابة الإقرارات.
- (٤) توعية وتنقيف الممولين: حيث يهدف الفحص إلى منح مزيد من الثقة للممول وذلك بشرح أحكام القانون ولاتحته التنفيذية له بما يساهم في تحسين الالتزام الطوعي لدى الممولين.

(2) Organization of Economic Cooperation Development, "Enhancing the Tax Audit efficiencies", Tax Polices Center October 2006, p. 16.

(٥) اكتشاف أسباب وأساليب التهرب الضريبي: تساهم عمليات الفحص الضريبي في اكتشاف أسباب التهرب والتجنب الضريبي من جانب الممولين.

(٦) ردع حالات عدم الالتزام: يهدف الفحص الضريبي إلى اتخاذ إجراءات الردع ضد حالات عدم الالتزام الطوعي، وهذا لا يتأتى بمجرد فحص حالات عدم الالتزام، وهو ما يؤدي بالفحص إلى تحديد حجم الضريبة المفقودة بدقة وبأدلة قاطعة حتى إذ تم إحالة النزاع للقضاء يصدر الحكم لصالح المصلحة وبالتالي تحقيق الردع الفعلي لحالات عدم الالتزام^(٣). وهذا الأمر يحتاج إلى فاحصين مهرة مدربين تدريباً جيداً لتحقيق الجودة في الفحص الضريبي وتحقيق الردع المطلوب.

ثالثاً: أساليب الفحص الضريبي:

تتنوع أساليب الفحص الضريبي حسب الممولين وطبيعة أنشطتهم ومن أهمها ما

يلي:

(١) الفحص الشامل: يقصد بالفحص الشامل فحص جميع الإقرارات والملفات الضريبية أياً كان حجم نشاط المنشأة سواء بالنسبة للإقرارات المؤيدة بدفاتر وحسابات منتظمة أو الإقرارات غير المؤيدة بدفاتر وحسابات منتظمة، حيث تخضع للفحص جميع الحالات التي قدمت بشأنها إقرارات والحالات التي لم تقدم بشأنها إقرارات، مما يؤدي إلى طول وتعقد الإجراءات وزيادة الأعباء الإدارية وتعرض بعض الحالات للسقوط بالتقادم الخمسى وضياح حقوق الخزنة العامة، والتركيز على الكم دون الاهتمام بجودة الفحص.

(٢) الفحص الانتقالي (الفحص بالعينة): يقصد بالفحص بالعينة أن يقتصر الفحص على نسبة محددة من الإقرارات الضريبية المقدمة لفحص دقيق طبقاً لمؤشرات معينة،

(٣) حمدى خليل العيسوي، "مدخل محاسبي مقترح لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للنظام الضريبي المصري في ضوء قواعد حوكمة الشركات"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ٢٠٠٨م، ص ١٥.

في حين تعتمد باقي الإقرارات بالحالة التي أعدت عليها بدون فحص، مما يؤدي إلى الاهتمام بجودة الفحص ويحد من المنازعات الضريبية ويشجع الإلتزام الطوعي، هذا وقد ألزم القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المصلحة بفحص إقرارات الممولين سنويا من خلال نظام العينات كما ان قانون الضريبة العامة على المبيعات يطبق نظام الفحص بالعينة من خلال خطة الفحص التي تعتمد من الادارة المركزية للفحص .

رابعاً: جودة الاداء الضريبي :

في ظل التطورات الاقتصادية العالمية ، والتشريعات الضريبية المتلاحقة وخاصة الضريبة على القيمة المضافة المقترح تطبيقها والتي تفرض الضريبة على كافة السلع والخدمات في جميع المراحل حتى وصولها الى المستهلك النهائي وتعميم نظام الخصم الضريبي على السلع والخدمات للقضاء على مشكلة الازدواج الضريبي مما يؤدي الى زيادة المجتمع الضريبي لذلك يجب العمل على تطوير الفحص لتتلائم مع التشريعات الضريبية المتلاحقة وقد أصبحت الجودة مرشدا أساسيا لتحسين وتطوير أداء الفاحص وترجع أهمية الجودة في تدعيم الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية ، وإضفاء الثقة على تقارير الفحص .

ويرى أحد الكتاب^(٤) (بأنه للوصول إلى الجودة الشاملة لابد من تحقيق رضا الممولين وتحفيز العاملين في الإدارة الضريبية وإيجاد بيئة صالحة للتعليم والتحسين المستمر لضمان تطبيق التشريع الضريبي بعدالة وشفافية).

(٤) د. عبد الرحمن عليان، "محاوّر ترشيد وتفعيل دور الادارة الضريبية في رفع كفاءة الاداء الضريبي"، المؤتمر الضريبي الخامس عشر، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ديسمبر ٢٠٠٧م ، ص ١٨ .

ويذكر كاتب آخر^(٥) (جودة الفحص بأنها هي خصائص الرأى الفنى المحايد للفاحص من فحص القوائم المالية فى حدود المعايير المهنية ومعايير المحاسبة والمراجعة فى ضوء أحكام الضريبة على الدخل المطبق والقوانين المتعلقة به، وتكون جودة الفحص الضريبي مرتبطة بمدى التزام الفاحص بالخطط والبرامج والمدة الزمنية لعملية الفحص وكذا مدى القدرة على اكتشاف الأخطاء والمخالفات التى توجد بالقوائم المالية).

وتعتمد جودة الاداء على مهارات الفاحص الضريبي فى اكتشاف الأخطاء بمجرد النظر فى ما جاء بالإقرار الضريبي بصورة مبدئية، كما تعتمد جودة الاداء على أن يؤخذ فى الاعتبار تكلفة الفحص والتي يجب أن تتناسب مع الحصيلة المتوقعة والعائد من الفحص^(٦).

يستنبط الباحث مما سبق أن جودة الاداء الضريبي تعنى تنفيذ عملية الفحص بكفاءة وفعالية للتحقق من صحة بيانات الإقرار والوصول إلى الوعاء الخاضع للضريبة بأسس موضوعية وذلك فى ضوء مجموعة من المعايير والأسس المتعارف عليها عالميا ومحليا ، ويمكن قياس جودة أداء الفحص الضريبي من خلال رد فعل الممول وتجاوبه مع عملية الفحص ، وقدرة الفاحص على اكتشاف الأخطاء والمخالفات التى توجد بالقوائم المالية والتقرير عنها والقدرة على علاج المشكلات .

ومن أهم المتغيرات التى تؤثر على جودة الفحص والاداء الضريبي ما يلى:

- التزام الفاحص بالقيم الأخلاقية والسلوكية.
- تكلفة الفحص تتناسب مع عائد الفحص الضريبي.
- التأهيل العلمى والخبرة العملية للفاحص الضريبي.
- الحياد والاستقلال فى عمل الفاحص الضريبي

(٥) د. سيد عطيتو محمد، " الربط التقديرى فى ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥"، المؤتمر الضريبي الخامس عشر، كلية التجارة، جامعة عين شمس ، ديسمبر ٢٠٠٧م ، ص ١٩.

(٦) كريمة حسن محمد ، "مدخل مقترح لاستخدام معايير الجودة الشاملة فى تحسين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي المنسق" ، رسالة دكتوراه ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، ٢٠١٠م ، ص ١٢٠

- الالتزام بخطة وبرنامج الفحص الضريبي.
- مدى تحقيق أهداف الفحص الضريبي.
- ربط الفحص الضريبي بمعايير المحاسبة والمراجعة.
- إنجاز الفحص على أسس علمية وموضوعية بكفاءة وفعالية.
- القدرة على اكتشاف الأخطاء والمخالفات.

المطلب الثاني

الآثار السلبية المترتبة على القصور في عملية الفحص الضريبي

لقد ترتب على القصور في عملية الفحص وعدم وجود معايير لجودته العديد من الآثار السلبية التي تظهر على أداء الفاحص الضريبي وعلى سلوكيات الممولين، وتتبعك تلك الآثار السلبية لتؤثر بدورها على نظام الفحص الضريبي بصفة عامة، وعلى وجود فجوة بين الممولين والإدارة الضريبية بصفة خاصة.

وفيما يلي أهم الآثار السلبية المترتبة على قصور الفحص الضريبي:

(1) الآثار السلبية المتعلقة بأداء الفاحص الضريبي من أهمها ما يلي :

أ- العبء الزائد في العمل الضريبي من خلال إلزام الفاحص بالإنجاز الشهري بفحص عدد محدد من الملفات واستيفاء ملاحظات المراجعة وتحضير النماذج الضريبية، دراسة التظلمات، وعمل لجان داخلية، وحضور جلسات الخبراء، مما يترتب عليه عدم تنفيذ العمل على النحو المطلوب، حيث يقوم الفاحص بعمل فحص سطحي للملف وذلك لانتهاه من العمل في الوقت المحدد، وهذا يرجع إلى سياسة الإدارة الضريبية بمحاسبة الفاحص الضريبي على أساس الكم وليس الكيف، بما يؤدي ذلك الى عدم اظهار الحقائق في تقرير الفحص والتعننت والمبالغة فى التقديرات الشخصية وفي ضوء ما سبق فإن الأمر يحتاج إلى إعادة النظر في معدلات الأداء التي يقوم بها الفاحص الضريبي شهرياً حتى يلتزم بالأسس الموضوعية في المحاسبة، وهذا يقلل حجم المنازعات.

ب- تأثير جماعات الضغط الضريبي على رأي الفاحص الضريبي حيث يتأثر رأي

الفاحص الضريبي في ظل وجود هذه الجماعات التي تمارس ضغوطها وتأثيرها المباشر وغير المباشر في سبيل تحقيق أهدافها، وبذلك يكون الفاحص الضريبي مهدداً دائماً إذا تمسك برأيه الفني في ظل وجود هذه الجماعات ومما لاشك فيه أن طغيان الجانب المادى وزيادة الإغراءات ومطالب الحياة وعدم إعطاء القيم الأخلاقية الاهتمام المطلوب، كل ذلك يجعل الفاحص يقع تحت ضغط مادى ونفسى بالإضافة الى الضغوط الخارجية والداخلية مما يكون له تأثير سلبي على تقرير الفحص، فيتجه الفاحص للمغالاة في تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة حتى يكون بعيداً عن الشبهات من الجهات الرقابية داخل الإدارة الضريبية أو خارجها^(٧).

ج- اختلاف أسس وقواعد الفحص من مأمورية إلى أخرى، وكذا اختلاف أسس وقواعد الفحص داخل الملف الواحد عبر مراحل تداوله داخل المأمورية، ولذلك وللبعد عن التقدير الشخصي ما أمكن عند إجراء عملية الفحص فإن الأمر يستلزم وجود برنامج موحد للفحص تلتزم به جميع المأموريات والعاملين بها لاستقرار الأوضاع النفسية للممولين وتوفير اليقين لهم^(٨).

(٢) الآثار السلبية المتعلقة بسلوكيات الممولين من أهمها ما يلي :

- ١- عدم قيام بعض الممولين بإسكاف دفاتر منتظمة تساعد الفاحص الضريبي على أداء عمله.
- ٢- عدم التزام نسبة كبيرة من الممولين بتقديم إقراراتهم الضريبية.
- ٣- عدم التزام الممول بالمعايير المحاسبية المصرية
- ٤- لجوء بعض الممولين إلى التهرب الضريبي من خلال إخفاء نشاط خاضع للضريبة تقديم مستندات وفواتير مصنعة غير حقيقية ، وقد توصلت أحد

(7) Samir S. Morcos" The Impact of Pressure Groups on Tax Officers Independence "The Taxation Review, October 1995, PP. 41-45.

(٨) د. أسامة على عبد الخالق ، "دور التشريع الضريبي في حوكمة الشركات "، مجلة المحاسب، ديسمبر ٢٠٠٣م، ص١١٤.

الدراسات إلى أن التهرب الضريبي هو الشكل الوحيد لسلوك عدم تعاون الممول بسبب غموض القوانين⁽⁹⁾ .

وقد توصل كاتب آخر⁽¹⁰⁾ إلى وجود علاقة بين الالتزام والتهرب الضريبي ، حيث أن التهرب من الضريبة يعنى عدم الالتزام بأداء الضريبة وأن الضريبة التزم يجب ان يطاع وينفذ" .

كذلك تزداد نسبة التهرب نتيجة لضعف الانتماء والشعور بعدم المساواة أمام القانون، وتدني الخدمات العامة وخصوصاً خدمات التعليم والصحة، وعدم اقتناع نسبة كبيرة من الممولين بأهمية الضريبة واعتقادهم بأن أداء الزكاة تفى عن سداد الضريبة، هذا فضلاً عن أسباب تاريخية تتمثل في الخبرة المتوارثة بشأن التعسف في المحاسبة الضريبية والشك المتبادل بين الممولين والجهاز الضريبي، ومعظم هذه الأسباب ترتبط بعوامل ثقافية يتعذر تغييرها في الأجل القصير ويحتاج علاجها إلى أجل طويل.

ويخلص الباحث مما سبق إلى: أن القصور في الفحص الضريبي قد أدى إلى العديد من الآثار السلبية على أداء الفاحص وعلى سلوكيات الممولين، وأدى إلى إتساع الفجوة بين ما يقدمه الممول في اقراره الضريبي من ربح محاسبي وبما يعتمده الفاحص الضريبي للوصول إلى الوعاء الخاضع للضريبة وإن أسلوب الفحص الحالي كان يهتم أساساً بالكم وليس بالكيف ويكتنفه الكثير من أوجه القصور التي تفقده مقومات العدالة الضريبية والكفاءة والمرونة والاستقرار وإنه بهذا الشكل يمثل عبئاً كبيراً على كل من الممول والمصلحة، ويؤدي إلى عدم الالتزام الضريبي

وقد ترتب على هذا القصور في الفحص الضريبي مشاكل عديدة منها:

(9) Susan B. Long A. Swingen "Taxpayer Compliance, Setting New Agendas for Research " Law & Society Review . V. 25, No 3, 1991, P. 15.

(10) Tidwell V.H. and Wyndelt, R.W. "Graduate Tax Education in AACSB Schools were we Stand Today" The Accounting Review, October 1997 P. 963 .

- زيادة العبء على الجهاز الضريبي.
 - تأخر عملية التحاسب الضريبي نتيجة تراكم كثير من الإقرارات دون فحص وضياح جزء من الحصيلة.
 - إهدار دقاتر الممولين لأسباب شكلية أو غير موضوعية.
 - زيادة المنازعات الضريبية بين الممول والمصلحة.
 - عدم الاقتصاد في نفقات الحصيلة.
- ومن ثم يرى الباحث أن الحاجة ماسة لحل هذه المشكلات وعلاج أوجه القصور في عملية الفحص الضريبي، والأمر يتطلب تطوير أداء الفاحص الضريبي والبحث عن آليات جديدة للفحص من خلال وضع مؤشرات وضوابط لتطوير للفحص الضريبي .
- ومن المؤكد أن جودة الاداء الضريبي لا تتحقق بدون وجود ضوابط ومؤشرات وكذا مجموعة من المتطلبات الأساسية لابد من توافرها ويلزم بها الفاحصون في أداء عملهم لكي يستطيع الفاحص القيام بالدور المأمول منه في ظل هذه المتغيرات الاقتصادية الحديثة وقانون الضريبة على القيمة المضافة ، وسوف يتم توضيح ذلك في المبحث التالي.

المبحث الثاني

الضوابط والمؤشرات الفنية لتطوير الفحص الضريبي

تمهيد :

يتناول الباحث في هذا المبحث الضوابط والمؤشرات الفنية التي تساعد على تطوير الفحص الضريبي والتي يرى الباحث أنها تؤثر وتساعد على تطوير الفحص الضريبي وترفع من أدائه.

وسوف يركز الباحث على المطالب الآتية:

المطلب الأول: ضوابط مرتبطة بالتخطيط للإعداد للفحص .

المطلب الثاني: ضوابط مرتبطة بالفحص الميداني.

المطلب الثالث: ضوابط مرتبطة بإعداد تقرير الفحص الضريبي .

المطلب الأول

ضوابط مرتبطة بالتخطيط للإعداد للفحص

تعتبر عملية التخطيط للإعداد للفحص أحد المؤشرات المؤثرة على جودة الاداء الضريبي، ووجود تخطيط جيد يؤدي إلى نجاح عملية الفحص الضريبي. لذلك يتناول الباحث هذه المؤشرات من خلال الجوانب التالية:

أولاً: التخطيط للفحص الضريبي الانتقائي.

ثانياً: التخطيط لإجراء الفحص الميداني.

أولاً: التخطيط للفحص الضريبي الانتقائي

يقصد بالفحص الضريبي الانتقائي هو خضوع نسبة محددة من الإقرارات الضريبية لفحص دقيق في ضوء محددات ومؤشرات معينة، في حين تعتمد باقي الإقرارات بالحالة التي أعدت عليها وبدون فحص^(١١)، على أن يتم اختيار مجموعة من

(١١) د. جلال الدين عبد الحكيم الشافعي، "الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية"، الجزء السادس، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص ١٦١.

الممولين كعينة ويتم فحصها طبقاً لمؤشرات معينة.

هذا وقد أُلزم القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م المصلحة بفحص إقرارات الممولين سنوياً من خلال عينة^(١٢)، وأن تطبق أسلوب الفحص بنظام العينة من خلال تنفيذ عملية الفحص للحالات التي وقع عليها الاختيار تحقق الجودة في عملية الفحص الضريبي ويحد من المنازعات الضريبية ويشجع الالتزام الطوعي من الممولين نظراً لأنه يلاحق حالات عدم الالتزام ويخفف العبء الإداري على حالات الالتزام.

ويستلزم التخطيط للفحص الضريبي الانتقائي لاختيار حالات الفحص المؤشرات التالية:

- ١- توافر قاعدة بيانات ثابتة عن كافة الممولين .
- ٢- تصنيف الممولين إلى فئات متجانسة من حيث نوع النشاط وحجم الأعمال، ويتم تقسيم الممولين إلى ثلاث فئات : كبير ومتوسط وصغير .
- ٣- وضع مجموعة من المؤشرات لتحديد مدى مخاطر بيانات المنشأة من واقع قاعدة البيانات الثابتة بالحاسب الآلي، وتقارير نتائج الفحص ، ويمكن أن تكون هذه المؤشرات كما يلي:

أ- مؤشرات مرتبطة بالبيانات والمعلومات التاريخية للملف، ويتم التركيز في هذه المؤشرات على مدى التزام الشركة خلال السنوات السابقة لفترة الفحص في الوفاء بالتزاماتها الضريبية خاصة فيما يتعلق بتقديم الإقرارات الضريبية ، ودرجة الانحراف النسبي في سداد الضريبة بالإقرارات ونتائج الفحص للسنوات السابقة ، ومدى التزام الممول بإمساك حسابات منتظمة ، ومدى وجود دعاوي وتهرب ضريبي من عدمه.

ب- مؤشرات مرتبطة بالبيانات المتوفرة عن الفترة محل الفحص ويتم التركيز في هذه المؤشرات على دراسة وتحليل البيانات المتوفرة عن الفترة محل الفحص الضريبي من خلال دراسة الإقرارات الضريبية ومرفقاتها وتحليل بنود الحسابات الختامية ومدى مطابقة البيانات الواردة بالإقرار للبيانات المتوفرة لدى الإدارة الضريبية والتحقق من وجود نظام رقابة داخلية قوي

(١٢) يرجع للمادة ٩٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

والتزام الممول بتطبيق معايير المحاسبة المصرية ، وكذا نتيجة نشاط المنشأة خلال العام ربح أم خسارة مع استخدام النسب المالية الخاصة بالربحية والسيولة.

٤- وضع وزن نسبي لكل مؤشر من المؤشرات السابق اختيارها.

بعد إعداد المؤشرات الخاصة بالمخاطر ووضع وزن نسبي لكل منها يتم تحديد درجة المخاطرة في المنشأة بالاستعانة بالحاسب الآلي في إعداد ترتيب تنازلي للمنشآت وفقاً لدرجة مخاطرة كل منها ومن خلال حصر حالات المخاطرة يتم تحديد العينة الأولى بالفحص

ويرى أحد الباحثين^(١٣) أنه يمكن استخدام أسلوب تحليل المخاطر لتوجيه طاقة الفحص للحالات الأكثر خطورة على الضريبة واتخاذ إجراءات الردع ضدها وهو ما سوف يكون له أثره في المستقبل على تحسين نسبة الالتزام الضريبي".

ومما سبق يرى الباحث أن أسلوب تحليل المخاطر يعتبر من أفضل الأساليب لتحديد الملفات الضريبية الأولى بالفحص ، مع ضرورة وضع مؤشرات علمية تساعد في تحديد درجة المخاطر في إقرارات الممولين والنتيجة عن حالات عدم الالتزام وذلك لاختيار الملفات عالية المخاطر لفحصها.

ثانياً: التخطيط لإعداد الفحص الميداني:

إن مرحلة التخطيط للفحص الميداني هي بمثابة التجهيز لعملية الفحص لذلك يتناول الباحث أهم الضوابط والمؤشرات المرتبطة بالتخطيط للإعداد للفحص على النحو التالي:

(١) الحصول على البيانات والمعلومات عن الممولين الخاضعين للضريبة، من خلال الممارسة العملية للباحث ، يتبين أنه يمكن الحصول على البيانات والمعلومات

(١٣) حمدي خليل العيسوي، "دراسة تحليلية لاستخدام أسلوب تحليل المخاطر كأداة لإعادة هندسة الفحص الضريبي بالتطبيق على ضرائب المبيعات"، مرجع سابق، ص ٤٠-٣٩.

اللازمة لعملية الفحص من خلال المصادر التالية:

مصادر داخلية: تتضمن الآتي

دراسة أوراق الملف المراد فحصه والتعرف على طبيعة نشاطه ونوعية السلع التي ينتجها الممول وكميتها وأسلوب صناعتها وحجم أعماله مع مراجعة إجراءات الربط بالنسبة للفترات السابقة على فترة الفحص واستيفاء ما نقص منها، وعلى الفاحص عند دراسته لصناعة وأنشطة العميل مراعاة دراسة النمو والنتائج المالية لنشاط العميل ودراسة أوراق عمل الفحص لسنوات سابقة

الاطلاع على الإقرارات الضريبية ومرفقاتها.

الاطلاع على إخطارات الممول

الاطلاع على نماذج الأوراد التي يتم بموجبها ربط الضريبة المستحقة على المنشأة

الاطلاع على تقارير الفحص للفترات السابقة وذلك للتعرف على مدى دقة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية الموجودة بالمنشأة وأسس المحاسبة السابقة، وبيان الفروق وأسبابها، وتوصيات الفحص السابق وما تم اتخاذه من إجراءات بشأنها.

الاطلاع على محاضر المعاينات والمناقشات السابقة مع الممول.

الاطلاع على التعليمات والقوانين والقرارات الوزارية الصادرة في هذا الشأن بالنسبة لنشاط الممول .

حصر نقاط الخلاف بين الجهة والمصلحة والتعرف على ما انتهت إليه اللجان الداخلية ولجان الطعن وأحكام المحاكم من حلول بشأنها.

دراسة القوائم المالية للسنة محل الفحص ومقارنتها بالقوائم المالية للسنوات السابقة

مصادر خارجية - تتضمن الآتي:

الحصول على بيانات التعاملات الواردة من (المأموريات - الإدارة العامة

- للحصر، الإدارة العامة للرقابة والتوجيه، الجمارك ، بيانات الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة مع مطابقتها بما هو وارد بالإقرارات الضريبية).

الحصول على البيانات الواردة من الجهات الحكومية التي يتعامل معها الممول وهي (البورصات - الغرف التجارية - الشركات المنتجة والمستوردة التي يتعامل معها الممول).

وإن هذه البيانات والتعاملات الواردة من المصادر الخارجية يستلزم التحقق من صحتها ومطابقتها بما هو وارد بالإقرارات الضريبية من خلال إعداد علاقات وارتباطات بين البيانات المتاحة من مصادرها المختلفة للوصول إلى معلومات ومؤشرات تساعد إلى حد كبير في الحكم على المنشأة^(١٤).

(٢) إجراء المقارنات الأفقية والرأسية: يتم إجراء المقارنات الأفقية والرأسية من خلال البيانات المتوفرة عن الفترة محل الفحص والفترات السابقة وذلك لتحد الأسلوب الممكن اتباعه للفحص

وأن التحليل الأفقي هو عملية مقارنة البيانات المالية لسنتين أو أكثر بهدف تحديد البنود التي فيها اختلافات جوهرية.

التحليل الرأسي: هو مقارنة البنود محل الفحص الضريبي مع البنود في السنوات السابقة ومن قبيل البنود التي يجب مقارنتها مايلي:

* أرقام المبيعات - نسب مجمل الربح - مصروفات التشغيل الهامة.

* المرتبات والأجور - الاحتياطيات - المخصصات - الأصول الثابتة.

(٣) تحديد البنود المطلوب تحليلها والحسابات المقترح فحصها: يتم التركيز على البنود المهمة التي يتم فحصها من حيث أهميتها النسبية ودرجة المخاطرة لكي تساعد الفاحص في تخفيض الوقت والجهد في عملية الفحص الضريبي .

(١٤) حمدي خليل لعيسوي، مرجع سابق ، ص ٢٤.

(٤) دراسة حالات المثل: يتم دراسة حالات المثل للأشطة للشركات المتماثلة والتي انتهى فيها النزاع صلحاً مع المصلحة ومراعاة ذلك في الاعتبار عند فحص الملف.

(٥) وضع برنامج للفحص: يحدد به طبيعة ونوعية الإجراءات اللازمة لإتمام عملية الفحص حيث يتم الفحص عن طريق مجموعات عمل فإن برنامج الفحص يجب أن ينظم عمل تلك المجموعة وأن يكون هناك عمل واضح مسند لكل فرد من أفراد مجموعة الفحص للقيام به. مع تحديد الأسلوب الملائم لعملية الفحص (سواء فحص شامل أم فحص بالعينة) كما أنه يساعد في إعداد خطة لما يجب ان يؤدي من أعمال، وفي معظم دول العالم المتقدمة يتم التخطيط للفحص من خلال عمل برنامج للفحص وفق أسلوب علمي يستثمر طاقات عمالة الفحص في فحص حالات عدم الالتزام على فترات متقاربة، مع ترتيب الأولويات وفقاً لحجم الضريبة المفقودة والمتوقع ضياعها^(١٥).

ويرى الباحث أنه عند وضع برنامج للفحص يجب مراعاة الآتي:

- ١- التحقق من درجة الثقة في النظم المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية وإمكانية الاعتماد عليها.
- ٢- التحقق من مدى مطابقة بنود قائمة الدخل والمركز المالي للمعايير المحاسبية المصرية.
- ٣- التحقق من أن بنود الإقرار الضريبي معدة طبقاً لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية.
- ٤- التحقق من صحة بند صافي المبيعات ومطابقته مع إقرار ضريبة المبيعات وبيانات الخصم تحت حساب الضريبة وسجل التعاقدات .
- ٥- التحقق من طبيعة المستندات المؤيدة لبنود التكاليف والمصروفات طبقاً لنص المادة ٢٢، ٢٤ من القانون والمادة ٢٨ من اللائحة، مع مقارنة المصروفات غير المؤيدة مع نسبة ال ٧% المحتسبة والتي تخصم من الوعاء ويرد الفرق للوعاء .
- ٦- التحقق من معادلة المخزون ومطابقته مع الأرصدة المخزنية .

(١٥) مصلحة الضرائب الهولندية ، "دليل الفحص الضريبي" ، ترجمة إدارة الترجمة بمصلحة الضرائب المصرية، ٢٠٠٣م ، ص ١١ .

- ٧- التحقق من أن الأصول الثابتة وإهلاكاتها تم إدراجها بالدفاتر ومقارنة قيمة الإهلاك المحمل بما قامت الشركة بتحمله على الربح المحاسبي ومدى تطبيق المنشأة لأحكام المواد ٢٥، ٢٦، ٢٧ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
- ٨- التحقق من تطبيق السعر المحايد للأطراف المرتبطة طبقاً لنص المادة ٣٥ من القانون.
- ٩- للتأكد من اتباع الشركة للسياسات المحاسبية وأن قوائمها معدة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية.
- ١٠- تحديد المشاكل المتوقعة وكيفية علاجها.
- وبعد عمل برنامج للفحص يتم إخطار الممول بميعاد الفحص على النماذج ٣١، ٣٢ ويتضمن الإخطار مايلي:
- بيانات بالإقرارات الضريبية .
 - بيان تحليلي بالإيرادات والإيرادات الأخرى .
 - بيان تحليلي بمصروفات البيع والتوزيع على مستوى الشهور .
 - بيان تحليلي بالمصروفات العمومية والإدارية على مستوى الشهور .
 - بيان بالمصروفات غير المؤيدة مستندياً والتي تزيد عن ٧% .
 - تحليل تكلفة المبيعات على مستوى السنة .
 - تحليل الاعتمادات المستندية .
 - تحليل الأجور والمزايا العينية والتأمينات .
 - بيان تحليلي بكافة الأرصدة بالحسابات المدينة والدائنة .
 - تحليل الموردين وأوراق الدفع .
 - تحليل العملاء وأوراق القبض .
 - بيان تحليلي بالأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة .
 - بيان بقيمة الأرصدة المستحقة لمصلحة الضرائب والتأمينات الاجتماعية في نهاية العام
 - تحليل الأصول الثابتة والإضافات والاستبعادات .

- تحليل المشروعات تحت التنفيذ .
- تحليل الاستثمارات المالية ، وتحليل المخصصات والاحتياطات والتبرعات
- بيان بالشركات الشقيقة وتحليلها .
- بيان تفصيلي يوضح حركة التعاملات مع الأطراف المرتبطة ذات العلاقة .
- بيان تحليلي بالمخزون ومحاضر الجرد .

المطلب الثاني

ضوابط مرتبطة بالفحص الميداني

بعد إتمام المرحلة الأولى لتجهيز الفحص واعداد خطة عامة للفحص يتم إخطار المنشأة بميعاد الفحص، ويتم التوجه إلى مقر المنشأة وإجراء مناقشة ومعاينة مع الممول للتعرف على طبيعة النشاط ونوعية الأنشطة التي يتعامل فيها والتعرف على أسلوب صناعتها وإنتاجها إذا كانت منشأة صناعية وكذا التعرف على دورة المبيعات والمشتريات للمنشأة التجارية حتى يمكن تحديد المدخلات والمخرجات، وكذا التحقق من النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية المطبقة بالمنشأة وعلى الفاحص إثبات كل ما يطلع عليه في محضر أعمال ويقترح الباحث مجموعة من المؤشرات والإجراءات الواجب الالتزام بها عند الفحص وعند التطوير وذلك لترشيد التحاسب الضريبي وتحديد الوعاء الخاضع للضريبة وتتركز أهم هذه الضوابط في الآتي

أولاً: الموضوعية في قياس الدخل الخاضع للضريبة:

تعتبر الموضوعية دليل إثبات لكل عملية من عمليات الفحص ويجب على الفاحص الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة خلال قيامه بإجراءات الفحص، وفي حالة عدم توافر مصادر معلومات كافية لدى المنشأة عليه البحث عن المعلومات التي يحتاج إليها من مصادر أخرى قبل إصدار حكمة في الوعاء الضريبي ، ويمكن اعتبار الموضوعية في مجال المحاسبة الضريبية قياس دخل الممول الخاضع للضريبة بطريقة

تحقق العدالة وتبتعد عن التحيز والمغالاة^(١٦).

كما يتحتم على الفاحص أن يكون موضوعيا في فحصه لا يسمح للأهواء الشخصية أن تؤثر على موضوعيته وحياده ويجب أن يلتزم الفاحص عند أدائه لعملية الفحص بالموضوعية، بحيث لا يجعل آراءه تتأثر بالآخرين وأن يكون متحررا من أي مصلحة يمكن أن ينظر إليها ، وأن يتجنب كل ما يثير الشكوك في نزاهته وموضوعيته^(١٧) ، وأن يتصف سلوكه بالعدالة والعقلانية والحياد والأمانة والنزاهة وتتطلب الموضوعية بعض النقاط أهمها:

(أ) الفحص الدقيق لبنود النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية من خلال الآتي:

فحص نظام الرقابة على الإيرادات: يتم من خلال التحقق من أن نظام الرقابة الداخلية للمبيعات يظهر كافة المبيعات التي تتم في المنشأة من خلال التأكد من أن المنشأة تقوم بإصدار فواتير بيع مسلسل ومرفق بها أنون صرف من المخازن ويتم المطابقة اليومية مع المدرج بالإيرادات وحسابات العملاء، ويومية المبيعات، والصندوق، وأوراق القبض، مع مطابقة الكميات الواردة في الفواتير مع كروت الصنف ومطابقة ذلك مع بيانات الخصم والتحصيل الواردة إلى المأمورية مع التحقق من أن أسعار البيع للشركات الشقيقة بسعر السوق، و التحقق من التزام الشركة بأحكام الخصم من المنبع .

فحص نظام الرقابة على التكاليف والمصروفات: يتم بالتحقق من أن نظام الرقابة الداخلية للمشتريات والمصروفات يظهر كافة المشتريات وكافة المصروفات التي تتم بالمنشأة وذلك من خلال التحقق من قيام المنشأة بإمساك كروت الصنف للرقابة على الوارد والمنصرف، يرفق مع الوارد أنون الإضافة والفاتورة المؤيدة لها مع التحقق

(١٦) د. سيد عطيتو محمد ، "الربط التقديري في ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥" ، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السنوي الخامس عشر، مرجع سابق ، ص ١٢.

(١٧) المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين، الإرشادات العامة للمراجعة، معيار المبادئ ، المبادئ الأساسية التي تحكم عملية المراجعة، رقم(٣)، مرجع سابق ، ص١٢.

من صحة ترحيلها بالدفاتر ، ويتم مطابقة فواتير المشتريات بما هو مدرج بكروت الصنف وحسابات الموردين ويومية المشتريات.

ويتم التحقق من وجود جرد بصفة دورية للمخازن والتحقق من تقويمه ومطابقة كروت الصنف مع محاضر الجرد و التحقق من معادلة المخزون وذلك على النحو الآتى : المخزون = رصيد أول المدة + المشتريات - المنصرف (المباع) (مع أخذ المردودات والمسموحات فى الحسابان)، وكذا التحقق من أن المصروفات مؤيدة مستندياً ومقيدة بالدفاتر وأنها مرتبطة بالنشاط طبقاً لأحكام القانون.

التحقق من وجود المجموعة الدفترية: ومن أهم المجموعة الدفترية هو دفتر اليومية المعتمد، ودفتر الجرد المعتمد ودفتر الأستاذ العام، والدفاتر المساعدة.

أما فى حالة عدم وجود دفاتر منتظمة يرى الباحث أن تحقيق الموضوعية يستلزم دراسة كل نشاط على حده ووضع أسس للتحاسب تمكن الفاحص من قياس الدخل الخاضع للضريبة بطريقة تحقق العدالة وتبعد عن التحيز والمغالاة .

ب- الفحص الدقيق لبُنود القوائم المالية :

تستلزم الموضوعية الفحص الدقيق لبُنود القوائم المالية كما تظهرها الإقرارات الضريبية وذلك من النواحي التالية:

الناحية المستندية: بالتأكد من وجود المستندات وأن جميعها مثبتة بالدفاتر ومطابقة لما هو وارد بالدفاتر

الناحية الحسابية: بالتحقق من صحة العمليات الحسابية فى المستندات والسجلات المحاسبية.

الناحية الفنية : بالتحقق من صحة وسلامة العمليات المالية وصحة الأرصدة الظاهرة بالقوائم المالية ومطابقتها بتلك المسجلة بالدفاتر والإقرارات الضريبية، حيث يقوم بها الفاحص للحصول على أدلة كافية تمكنه من تكوين رأى محايد عند الفحص بصحة البنود الواردة بالقوائم المالية.

ويتم تحليل بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي والتحقق من أن كافة البنود مؤيدة مستندياً ومقيدة بالدفاتر التحليلية، ودفتر اليومية العامة وبرنامج الحاسب الآلى، مع

مطابقة البيانات الواردة بالقوائم المالية بتلك المسجلة بالدفاتر ومطابقة ذلك مع الإقرار، مع الحرص على اكتشاف الأخطاء والمخالفات وإعداد تقريره بموضوعية وبدون تحريف أو تضليل ، والتحقق من مدى التزام الشركة بمتطلبات العرض والإفصاح طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وأن القوائم المالية المعدة بمعرفة المنشأة متفقة مع المعايير المحاسبية المصرية وفي ضوء القوانين والتعليمات المالية السارية ذات العلاقة طبقا لأحكام المادة ١٧ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، مع الإفصاح عن السياسات المحاسبية التي تطبقها المنشأة .

جـ - الفحص الدقيق لبنود الإقرار الضريبي:

تستلزم الموضوعية لقياس الدخل الخاضع للضريبة أن يتم الفحص الدقيق لبنود الإقرار الضريبي المقدم من المنشأة عن فترة الفحص من خلال الآتي:
فحص بنود الإقرار الضريبي والتحقق من المعالجة الضريبية للبنود الآتية : المبيعات - تكلفة المبيعات - مجمل الربح - الإيرادات الأخرى - المصروفات - الإهلاكات وغيرها مع مطابقة هذه البنود لما هو وارد بقائمة الدخل وإنها مستخلصة مما هو مثبت بالدفاتر .

التحقق من صحة المعالجة الضريبية للإضافات والخصومات الواردة بالإقرار الضريبي وتحديد الأثر الضريبي ، حيث يتم فحص ومناقشة بنود الإضافات التي قامت الشركة بإضافتها على أرباحها وتضمنها الإقرار والتي لم تدرج بقائمة الدخل وتعد من الإيرادات وكذا فحص ومراجعة البنود التي قامت الشركة بخصمها من أرباحها وتضمنها الإقرار والتي لم تدرج بقائمة الدخل وتعد من التكاليف والتحقق من قيام المنشأة بتطبيق أحكام القانون لهذه البنود التي وردت بالإقرار الضريبي والتحقق من أنها مؤيدة بالمستندات ومقيدة بالدفاتر .

ثانيا: الإفصاح عن أسس التحاسب الضريبي:

يجب على الفاحص الإفصاح عن أسس التحاسب الضريبي التي اعتمد عليها في فحصه للوصول إلى الوعاء الخاضع للضريبة ، وكذا الإفصاح عن الحقائق والأخطاء والمخالفات وأوجه القصور من خلال التقرير الذي يعده الفاحص .

ولكي يؤدي الإفصاح ثماره المرجوة منه لا بد أن يكون الإفصاح من طرفي علاقة التحاسب الضريبي هما (الممول - الإدارة الضريبية).

لذا يجب على الممول الإفصاح الكامل في إقراره عن جميع البيانات والمعلومات الخاصة بنشاطه خلال الفترة المالية التي يقدم عنها الإقرار الضريبي بحيث تكون صادقة وواضحة وتعتبر عن حقيقة المركز المالي^(١٨)، وأن يوضح بإقراره بيانا بالطرق والمبادئ المحاسبية التي بنيت عليها البيانات والأرقام الواردة به والتي تؤثر على إجمالي وصافي الأرباح الخاصة بنشاطه.

كما يجب أن يقوم الفاحص بإمداد الممول بكافة البيانات والتعليمات والمنشورات التي تساعد على تفهم أحكام التشريع الضريبي وكذا أسس التحاسب الضريبي التي قام بها للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة وأن تكون واضحة وتتفق مع أحكام القانون وما استقرت عليه المحاسبة من قبل، وقد أثبتت الدراسة الميدانية أن الإفصاح عن أسس التحاسب الضريبي والتي اعتمد عليها الفاحص للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة يعد من أهم المؤشرات التي تزيد من جودة الفحص الضريبي ووجود علاقة طردية بين الإفصاح وجودة الاداء الضريبي.

ثالثاً: الاستمرارية:

يجب على الفاحص أن ينظر إلى نشاط الممول بأنه نشاط مستمر وأن التفكير في انقضاء أو تصفية الممول لنشاطه الخاضع للضريبة أمر من الصعب تحقيقه في الأحوال العادية لهذا يجب أن يسمح القانون على منح الممول كافة التسهيلات التي تضمن استمراره في مزاولة النشاط .

لذا يجب أن يتضمن الوعاء الخاضع للضريبة جميع الإيرادات مخصوصاً منها جميع التكاليف والمصروفات واجبة الخصم، ويسمح التشريع بترحيل الخسائر الناتجة عن سنوات سابقة.

(١٨) د. سيد عطيتو محمد ، "الربط التقديري في ضوء أحكام قانون ضريبة الدخل رقم

٩١ لسنة ٢٠٠٥"، مرجع سابق ذكره ، ص ١٣.

هذا وقد أخذ التشريع في قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على عاتقه ذلك في الحسابان حيث سمح للممول باعتبار الإهلاك من التكاليف الواجبة الخصم وسمح بترحيل الخسائر الناتجة عن السنوات السابقة تأكيدا منه على قدرة الممول على تحقيق أرباح في المستقبل مع الأخذ في الاعتبار المبادئ والفروض الضريبية التي تتركز في المساواة الإقليمية، العمومية، الوضوح، الاقتصاد، الملاءمة ، المرونة، السنوية^(١٩).

وفي ظل مؤشر الاستمرارية يظهر مفهوم سنوية الضريبة بأن تكون كل سنة مستقلة وأن يتم ربط الضريبة في نهاية كل سنة على أساس نشاط الممول الخاضع وعليه فلا يدرج ضمن الإيرادات إلا ما يتعلق بالسنة ولا يعد من التكاليف الواجبة الخصم إلا ما يخص هذه السنة فقط^(٢٠)، وفقا لأساس الاستحقاق وذلك للوصول إلى صافي الإيراد مما يحقق الاستمرار.

رابعاً: الإطلاع على تقرير مراقب الحسابات:

يعتبر عمل مراقب الحسابات من الأهمية بمكان حيث يقوم بفحص ومراجعة الحسابات فحصاً دقيقاً ومما لا شك فيه أنه إذا أدى مراقب الحسابات عمله بدقة فإن تقريره عن حسابات المنشأة وقوائمها المالية يكون ذا فائدة كبيرة للفاحص الضريبي حيث يقلل من فحصه للنقاط التي قام بها المراجع وأشار إليها تقريره وأن يوجه عمله إلى النقاط التي تتعلق بتطبيق أحكام التشريع الضريبي.

وقد أصبح دور المراجع الخارجي بعد صدور القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ هو دور الفاحص الضريبي نظراً لقيامه باحتساب الوعاء الخاضع للضريبة وإن اعتماد الإقرار الضريبي إقراراً منه بأن صافي الربح الخاضع للضريبة قد حُسب طبقاً لأساليب وقواعد المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها، ومتفقاً مع أحكام التشريع الضريبي.

(١٩) المرجع السابق ، ص ١٢.

(٢٠) د. جلال الدين عبد الحكيم الشافعي، "دراسة تحليلية انتقادية لمعوقات وصعوبات المحاسبة الضريبية للنشاط التجاري والصناعي في ظل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥"، مرجع سابق، ص ١٠٠.

لذلك ينبغي على الفاحص الاطلاع على تقارير مراقب الحسابات وتقارير الجهاز المركزي للمحاسبات ودراستها وفحصها جيدا للتحقق من الآتي:

١- التحقق من أن المراجع الخارجي قد أشار في تقريره إلى الآتي:
اعتماده على معايير المراجعة المصرية والدولية في القيام بعملية المراجعة.
إنه قد حصل على البيانات والإيضاحات التي رأها لازمة لأغراض المراجعة.
إنه تمكن من أداء الإجراءات الضرورية اللازمة لأغراض المراجعة.
أنه قام بتقييم السياسات والقواعد المحاسبية المطبقة والتقديرات الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وسلامة العرض التي قدمت به القوائم المالية.
التحقق مما إذا كانت القوائم المالية تعبر في كل جوانبها المهمة عن المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

التحقق مما إذا كانت البيانات الواردة بتقرير مجلس الإدارة متفقة مع ما هو وارد بالدفاتر.
٢- التعرف على ما أبداه مراقب الحسابات من تحفظات تمس الجانب الضريبي والتي كان لها تأثير على رأيه ، لذلك يجب التحري عنها وأسبابها وطرق معالجتها.
ومن الجدير بالذكر أن الإطلاع على تقرير مراقب الحسابات والتعرف على ما أبداه من تحفظات ودراستها يعد من المؤشرات المهمة المؤثرة على جودة الاداء الضريبي حيث يبدأ الفاحص من حيث ما انتهت إليه المراجعة في التقليل من بعض الاختبارات التي يرى القيام بها والتركيز على البنود ذات الأهمية المرتبطة بالضريبة وان الحسابات التي روجعت بواسطة مراجع خارجي عادة ما يعتمدها الفاحص الضريبي.

خامساً: الفحص التحليلي:

يقوم الفاحص ببعض الاختبارات التي تمكنه من التحقق من مدى مساهرة التطبيق العملي لنظم الرقابة الداخلية الموضوعة والتي ينوي الاعتماد عليها في عملية الفحص.
وكذلك القيام بإجراءات التحقق من دقة وصحة وسلامة المعلومات المستخرجة من النظام المحاسبي وتنقسم الإجراءات إلى نوعين :

اختبار تفاصيل العمليات والأرصدة.

الفحص التحليلي باستخدام النسب والاتجاهات بما في ذلك

فحص البنود غير العادية (٢١)

ويرى أحد الباحثين أن الفحص التحليلي يقصد به مجموعة من الأساليب التي تستخدم في فحص الحسابات فحصاً دقيقاً لاكتشاف الانحرافات والبيانات التي تحتاج إلى تفسير (٢٢).

ويعتبر الفحص التحليلي من أهم أساليب الفحص التي يمكن الاعتماد عليها في إجراء الفحص الضريبي لعدة أسباب (٢٣)

- ١- إنه نوع من اختبارات التحقق من مصداقية البيانات وصحة وسلامة البيانات المستخرجة من النظام المحاسبي.
- ٢- إنه يساعد الفاحص في التعرف على البنود التي تحتاج إلى مزيد من الفحص ، وتحديد مجالات المخاطرة المتوقع حدوثها.
- ٣- إنه يستخدم كفحص شامل للقوائم المالية.
- ٤- إنه يساعد على اكتشاف التلاعب في عناصر القوائم المالية التي قد تلجأ إليها بعض المنشآت في التهرب من الضريبة.
- ٥- تعزيز النتائج التي تم التوصل إليها خلال الفحص .
ويتضمن الفحص التحليلي الآتي (٢٤) :

(٢١) المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين ، الإرشادات العامة للمراجعة ، معيار الفحص التحليلي ، مرجع سابق ، ص ٦٧ .

(٢٢) د. جلال الدين عبدالحكيم الشافعي، "الفحص الضريبي من الناحيتين النظرية والعملية" ، مرجع سابق، ص ١٣٧ .

(٢٣) فوزي عبد الشافي، المشكلات التشريعية الضريبية لتطبيق الضريبة على المبيعات ، المؤتمر الضريبي السادس عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب سنة ٢٠١٠ ، ص ١١ .

(٢٤) وزارة الاستثمار قرار رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨ ، معيار المراجعة رقم ٥٢٠ ، الإجراءات التحليلية.

- مقارنة مفردات القوائم المالية مع المفردات المماثلة لها في القوائم المالية للسنوات السابقة أو مع المعلومات المالية التي تتعلق بالنتائج المتوقعة عن طريق الموازنات التخطيطية، وكذا مع القوائم المالية للشركات المماثلة في نفس النشاط.
 - إجراء النسب المالية من خلال دراسة العلاقة بين عناصر المعلومات المالية وكذا دراسة العلاقة بين المعلومات المالية وغير المالية مثل دراسة العلاقة بين الأجرور وعدد العاملين.
 - هذا ويتطلب من الفاحص بعد إجراء الفحص التحليلي القيام بالفحص الانتقادي من خلال الآتي:
 - اختيار بعض العمليات كعينة عشوائية وتتبع مراحلها وفحصها للتأكد من صحة هذه العمليات من الناحية الحسابية والمستندية والفنية والتحقق من مصداقية بيانات الإقرارات الضريبية.
 - مراجعة العمليات التي يختلف مضمونها عن شكلها مثل إثبات مواد خام على أنها مواد مساعدة.
 - مراجعة العمليات التي عولجت بطريقة مختلفة عن الطريقة العادية مع مراجعة العمليات غير العادية ومنها على سبيل المثال إذا كان الإيراد أقل من التكلفة.
 - مراجعة البنود التي تؤثر على حساب الضريبة.
- ومما سبق يرى الباحث أن الفحص التحليلي والانتقادي يعتبر من أهم أساليب الفحص الحديثة التي يجب الاعتماد عليها في إجراء الفحص وذلك لتحديد نطاق عملية الفحص وتحديد مجالات المخاطرة المتوقع حدوثها في المنشأة وتحليل بيانات المنشأة ومطابقتها واكتشاف المخالفات والأخطاء التي قد توجد بالقوائم المالية وإتمام الفحص بكفاءة وتقليل نطاقه ، علاوة على إنه يساعد على تكوين رأى نهائى للفاحص الضريبي على مدى نظامية وأمانة الدفاتر المحاسبية وتحديد الوعاء الخاضع .

المطلب الثالث

ضوابط مرتبطة بإعداد تقرير الفحص الضريبي

بعد إجراء الفحص الميداني يقوم الفاحص بإعداد تقرير الفحص حيث يعتبر تقريره بمثابة الوسيلة الأساسية لتحديد الوعاء الخاضع للضريبة لذلك يقترح الباحث مجموعة من المؤشرات والضوابط الواجب الالتزام بها عند إعداد تقرير الفحص، وتتركز أهم هذه الضوابط فيما يلي:

١- العرض الواضح للبيانات والمعلومات التي تم الحصول عليها في صلب تقرير الفحص:

يجب على الفاحص أن يقوم بالعرض السليم للبيانات والمعلومات التي حصل عليها أثناء فحصه للوصول إلى الوعاء الخاضع للضريبة وذلك في صلب التقرير .

لذا يجب أن يشتمل تقرير الفحص على ما يلي :

بيانات أولية عن الممول ونشاطه وأسس المحاسبة في الفحص السابق وآخر ربط للمنشأة

بيانات وتعاملات الخصم والتحصيل الخاصة بالمول ومقارنتها بالمدرج بدفاتر المنشأة

تفسير لكافة المعاملات التي تمت بكفاءة لدعم الثقة بين الممول والفاحص الكشف عن الأخطاء والمخالفات التي قد توجد بالقوائم المالية وتصحيح الأوضاع بموضوعية

اعداد ملخص لما أسفرت عنه أعمال الفحص من اقع محاضر الأعمال ، واستعراض بنود القوائم المالية التي تعرض لها من واقع محاضر الأعمال ، وكذلك العينات الإختبارية لكل بند من تلك البنود ، والمقارنات التي تمت ، والتحقق من أن البنود الواردة بالإقرار وبالقوائم المالية مطابقة لما هو مفيد بالدفاتر .

الابتعاد عن المغالاة في تقديرات الأرباح وان تكون الاسس المحاسبية واضحة بما يحقق العدالة

الإشارة عن مدى التزام المنشأة بتطبيق أحكام القانون ولائحته التنفيذية ، وكذا التزامها بمتطلبات العرض والإفصاح التي نصت عليها معايير المحاسبة المصرية طبقاً لنص المادة ١٧ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وذلك في قوائمها المالية، مع تقويم الأسس والسياسات المحاسبية

التأكد من القوائم المالية المعدة بمعرفة المنشأة متفقة مع معايير المحاسبة المصرية توضيح أسس التحاسب الضريبي التي اعتمد عليها لتحديد الربح الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة ، مع مراعاة أن تكون هذه الأسس واضحة ودقيقة ومتفقة مع أحكام القانون .

٢- إجراء التعديلات اللازمة التي تتفق مع أحكام التشريع الضريبي:

يجب على الفاحص إعداد التسوية النهائية وإجراء التعديلات اللازمة التي تتفق مع أحكام القانون والتي أسفر عنها مراجعة وفحص كل بند من بنود الإقرار الضريبي ، مع ذكر أسباب الفروق وتوضيح المبررات المؤيدة لها، وإيراز ملاحظات وتوصيات الفاحص في تقريره مع إخطار شعبة كسب العمل وشعبة الدمغة والتحصيل بنتيجة الفحص .

٣- إجراء مناقشة نهائية مع الممول بنتائج الفحص الضريبي :

ينبغي على الفاحص إجراء مناقشة نهائية مع الممول بنتائج الفحص والتي تم التوصل إليها والتي يلزم ان تتناول مايلي:

طبيعة التعديلات التي تم إجراؤها والتي تتفق مع أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية والاستفسار عن أى خلافات عن البيانات والمعلومات التي تم الحصول عليها أثناء الفحص واما ورد بالإقرار الضريبي.

مناقشة فروق الفحص وأسبابها والمبررات المؤيدة لها.

وجهة نظر المأمورية في هذه التعديلات التي تم إجراؤها، مع القدرة على اقناع الممول بنتيجة الفحص.

مناقشة حقوق الممول في الطعن والنقاضي.

وبعد ذلك يقوم الممول بالتوقيع على نتيجة الفحص وأنه يمكن قياس جودة أداء

- الفحص من خلال موافقة الممول بنتائج الفحص أو عدم موافقته عليها، حيث إنه من الصعب على أي ممول أن يكون محايداً عندما يتعلق الأمر بتقدير وتقييم فروق فحص سوف يقوم بسداد ما ينجم عنها من ضرائب قد تكون غير سليمة أو غير حقيقية

٤- مراجعة التقرير والتحقق من الجودة في أعمال الفحص الضريبي :

بعد إعداد تقرير الفحص واعتماده وإجراء مناقشة مع الممول بنتائج الفحص، يتم مراجعة تقرير الفحص من خلال لجان مراجعة للتحقق من الجودة في أعمال الفحص من خلال الآتي :

التحقق من التطبيق الصحيح لأحكام القانون ولائحته التنفيذية

التحقق من مدى التزام الفاحص بالخططة وبرنامج الفحص والمدة الزمنية لعملية الفحص. التحقق من مدى التزام الفاحص بالقيم الأخلاقية من حيث (النزاهة والعدل والصدق والأمانة)

التحقق من مدى بذل الفاحص العناية المهنية اللازمة للفحص لاكتشاف الأخطاء والمخالفات.

تقييم المستندات الواردة في الملف بهدف دعم النتائج التي توصل إليها الفاحص، وذلك

لاتخاذ قرار بشأن صحة أو عدم صحة القرارات الفنية التي توصل إليها الفاحص

هذا وقد أصدرت المصلحة تعليمات عامة للفحص^(٢٥)، بتشكيل لجان مراقبة

جودة الفحص وتختص هذه اللجان بمراجعة ومراقبة الجودة لعينة من تقارير الفحص قبل

الإخطار بال نماذج الضريبية. والتأكد من مدى انطباق أساليب الفحص على الحالة.

يلى ذلك إخطار الممول بنماذج الربط الضريبي وإعطاؤه مطلق الحرية في

التقاضي.

(٢٥) تعليمات عامة للفحص رقم ٢٨ لسنة ٢٠٠٨ الصادرة من مصلحة الضرائب المصرية.

المبحث الثالث

الدراسة الميدانية

مقدمة:

تعرض الباحث في المباحث السابقة للإطار النظري لموضوع البحث والذي تضمن دراسة الضوابط والمؤشرات التي تساعد على تطوير الفحص الضريبي وإيماناً من الباحث بأن قيمة البحث العلمي لا تتحقق إلا من خلال ربط الجوانب النظرية بالجوانب التطبيقية واستكمالاً لموضوع البحث قام الباحث بدراسة ميدانية من خلال إعداد قائمة الإستقصاء توجه إلى عينة من المتخصصين في هذا المجال وذلك لاستطلاع آرائهم للتعرف على مقترحات تطوير الفحص الضريبي للوصول إلى الجودة فى الاداء الضريبي وذلك لتحقيق فروض البحث والتوصل عملياً وواقعياً إلى نتائج واقعية للبحث. ويتناول الباحث فى هذا الفصل طبيعة الدراسة الميدانية، ونتائج التحليل الإحصائى الذى تم أجرأوه لاختبار فروض البحث، ثم النتائج النهائية للدراسة الميدانية، ومدى تحقق أهدافها.

ويتضمن هذا الفصل مطلبين:

المطلب الأول: طبيعة الدراسة الميدانية.

المطلب الثانى: التحليل الإحصائى واختبارات الفروض.

المطلب الاول

طبيعة الدراسة الميدانية

يتناول الباحث فى هذا المطلب طبيعة الدراسة الميدانية بهدف اختبار فروض البحث وذلك من خلال النقاط التالية:

أولاً : أداة الدراسة الميدانية.

ثانياً : عينة الدراسة الميدانية.

ثالثاً : أساليب التحليل الإحصائى للبيانات.

أولاً : أداة الدراسة الميدانية

قام الباحث بجمع البيانات اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية بتصميم قائمة استقصاء (ملحق رقم ١) كوسيلة لجمع البيانات اللازمة للدراسة الميدانية ، وذلك بهدف اختبار فروض البحث

وقد تم مراعاة الاعتبارات التالية عند تصميم قائمة الاستقصاء:

- ١- عرض الأسئلة بشكل مبسط وواضح ، ويراعى فيها التسلسل المنطقي والتركيز على المعلومات الضرورية المرتبطة بفروض البحث بطريقة تؤدي الى تحقيق اهداف البحث.
- ٢- استخدام مقياس ليكرت ذو النقاط الخمس وذلك باعطاء أوزان نسبية للإجابات وتتراوح الأوزان بين ١ إلى ٥ باعتبار ان البند يكون مهما جدا إذا كان وزنه الترجيحي (٥)، ويكون مهما إذا كان وزنه الترجيحي (٤)، ومتوسط الأهمية إذا كان وزنه الترجيحي (٣)، وقليل الأهمية إذا كان وزنه الترجيحي (٢)، وغير مهم إذا كان وزنه الترجيحي (١)
- ٣- تم ربط اسئلة قائمة الاستقصاء بفروض البحث ويوضح ذلك الجدول التالي:

طبيعة السؤال	الأسئلة المرتبطة بالفروض	الفرض
أوجه القصور فى الفحص الضريبي	السؤال الأول	الفرض الأول
الفجوة بين الممولين والإدارة الضريبية	السؤال الثانى	
الضوابط التى تساعد على تطوير الفحص الضريبي	السؤال الثالث	الفرض الثانى
جودة الاداء الضريبي	السؤال الرابع	

ثانياً : عينة الدراسة الميدانية

تم اختيار عينة عشوائية بسيطة من مجتمع الدراسة والتي تعتمد على عدم التحيز

لمفردات معينة فى المجتمع بحيث تكون ممثلة للمجتمع فى كافة خصائصه ذات العلاقة بموضوع البحث، كما أن نظام العينة يتوقف على الدقة المطلوبة فى تقدير حجم العينة وينطوى على نسبة الخطأ المسموح به^(٢٦).

لذا يتضمن مجتمع الدراسة ثلاثة مجتمعات لها علاقة مباشرة بموضوع البحث وهى:

١- مأمورى الضرائب: وقد تم توزيع الاستثمارات على مأمورية ضرائب شركات المساهمة بالقاهرة، ومركز كبار الممولين، ومركز متوسطى الممولين بعدد ١٠٠ استثمارة وقد ورد للباحث ٧٠ استثمارة صحيحة بعد الإجابة عليها بنسبة استجابة مقدارها ٧٠% وهى نسبة جيدة فى هذا المجال.

٢- مكاتب المحاسبة والمراجعة: وقد روعى فى الاختيار أن تشمل العينة كبرى شركات المحاسبة والمراجعة فى القاهرة والجيزة والتي تقوم بمراجعة حسابات الشركات العملاقة وقد بلغ عدد قوائم الاستقصاء التى تمثل حجم العينة ٥٠ قائمة استقصاء، وقد ورد للباحث ٤٠ استثمارة صحيحة بعد الإجابة عليها بنسبة استجابة مقدارها ٨٠% من حجم العينة.

٣- ممولى الضرائب على الدخل: اهتم الباحث بتوزيع قائمة الاستقصاء على عدد من شركات المساهمة الكبيرة والتي لها علاقة مباشرة بموضوع البحث بعدد ٥٠ قائمة استقصاء وقد ورد للباحث ٣٥ استثمارة بعد الإجابة عليها بنسبة استجابة مقدارها ٧٠% من حجم العينة.

ثالثاً : أساليب التحليل الإحصائى للبيانات

قام الباحث بإجراء التحليل الإحصائى للإجابات التى وردت بقوائم الاستقصاء باستخدام حزمة البرامج الإحصائية (SPSS) Statistical Package for Social Sciences وقد

(٢٦) د . محمد الدسوقى حبيب ، الإحصاء التحليلى، بدون ناشر، القاهرة، سنة ١٩٩٥

استخدم الباحث الأساليب الإحصائية الآتية (٢٧):

١- الإحصاءات الوصفية ، ومن أهم الإحصاءات الوصفية المستخدمة في الدراسة مايلي :
حساب معاملي الصدق والثبات:

تم حساب معامل الثبات (Alpha) لأسئلة الاستقصاء (ما يسمى بمعامل الاعتمادية)، وذلك لبحث مدى الاعتماد على نتائج الدراسة الميدانية في تعميم النتائج على المجتمع ككل وكذلك تم حساب معامل الصدق.

٢- التحليل الإحصائي الاستدلالي لبيانات العينة: وقد استخدم الباحث الأساليب الإحصائية التالية:

أ - معامل الارتباط Correlation Coefficient

يعرف معامل الارتباط بأنه مقياس يقيس اتجاه ودرجة العلاقة بين متغيرين وإن إشارة معامل الارتباط تشير إلى اتجاه العلاقة بين المتغيرين كما أن قيمة معامل الارتباط الأقل من (0)، (0.5) تدل على ضعف العلاقة بينما إذا كانت قيمته تقع بين (0.5)، (1) دل ذلك على قوة هذه العلاقة. وتنعدم العلاقة بين المتغيرين إذا كان معامل الارتباط صفراً، بينما تدل القيمة واحد لمعامل الارتباط على وجود علاقة تامة بين المتغيرين. وتدل إشارة معامل الارتباط عادة على اتجاه العلاقة بين المتغيرين، فإذا كانت الإشارة موجبة دل ذلك على وجود علاقة طردية بين المتغيرين. أما إذا كانت إشارة معامل الارتباط سالبة دل ذلك على وجود علاقة عكسية بين المتغيرين

وبرنامج SPSS يعطي قيمة الدلالة P. Value حيث نقوم بمقارنتها بالقيمة المعنوية ٥% فإذا كانت قيمة الدلالة أصغر من القيمة المعنوية ٥% إذا قبل الفرض القائل بوجود علاقة معنوية بين المتغيرين والعكس صحيح.

ب- الانحدار البسيط Simple Regression

ويعطي شكل العلاقة الخطية بين متغيرين يؤثر أحدهما وهو المتغير المستقل في الآخر

(٢٧) يرجع إلى : د. عابدة نخلة رزق الله، دليل الباحثين في التحليل الإحصائي،

الاختبار والتفسير، البيان للطباعة، ٢٠٠٢م ، ص ١٨٦ : ٢٠٢

وهو التابع. وشكل العلاقة الخطية تأخذ الشكل الآتي^(٢٨):

$$y = a + bx$$

حيث:

Y = المتغير التابع

X = المتغير المستقل

A = قيمة الثابت

B = معامل الانحدار

ويعطي برنامج SPSS قيمة معامل الانحدار والدلالة P-Value للمجاهيل أ و ب فإذا كانت قيمة الدلالة أصغر من قيمة المعنوية ٥% هذا يعني وجود علاقة بين المتغيرين.

ج- الانحدار المتعدد Multiple Regression

ويعطي شكل العلاقة الخطية بين المتغير التابع وعدة متغيرات مستقلة وتأخذ الشكل الآتي:

$$y = a + b_1 x_1 + b_2 x_2 + \dots + b_n x_n$$

حيث y يمثل المتغير التابع، (x_1, x_2, \dots, x_n) تمثل المتغيرات المستقلة.

يعطي برنامج SPSS قيمة معاملات الانحدار والدلالة P.Value للمجاهيل ، (a_1, b_1, \dots, b_n) فإذا كانت قيمة الدلالة أصغر من قيمة المعنوية ٥% فإن هذا يعني وجود علاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع وسوف يناقش الباحث في المبحث الثاني نتائج التحليل الإحصائي لآراء فئات الدراسة، واختبارات الفروض.

المطلب الثاني

التحليل الإحصائي واختبارات الفروض

يهدف هذا المطلب إلى إختبار صحة الفروض الإحصائية من خلال تحليل نتائج الإجابات على اسئلة قائمة الاستقصاء لدراسة درجة الاختلاف أو الاتفاق بين آراء عينة

(٢٨) د . مصطفى زايد، "الإحصاء ووصف البيانات"، مكتبة عين شمس ، ٢٠٠٩م ،

الدراسة حول الأسئلة المختلفة للاستقصاء وذلك للاسترشاد بها عند وضع الإطار المقترح لمؤشرات جودة الفحص الضريبي بالإضافة إلى ذلك، تم تحليل نتائج الإجابات الواردة بقوائم الاستقصاء للوقوف على آراء عينة الدراسة حول مدى إثباتها أو نفيها للفروض التالية :

الفرض الأول : لاتوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود فجوة بين الممولين والإدارة الضريبية والقصور في أوجه الفحص الضريبي.

الفرض الثاني : لاتوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة الاداء الضريبي وبين الضوابط التي تساعد على تطوير الفحص الضريبي .

وبعد ترميز وتفريغ البيانات وإدخالها على الحاسب الآلي، تم الاستعانة بالإصدار الثاني عشر من البرنامج الإحصائي Statistical package for social science (SPSS) في إجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة على النحو التالي

أولا : التحليل الوصفي للبيانات

ثانيا : اختبارات الفروض والتحليل الاستدلالي

ويتناول الباحث كل نقطة من النقاط السابقة بشيء من التفصيل كما يلي:

أولا : التحليل الوصفي للبيانات

تم إجراء التحليل الوصفي لبيانات العينة على النحو التالي:

الصدق والثبات:

لتحديد درجة صلاحية ومدى الاعتماد على الأداة المستخدمة في قياس استجابات مفردات العينة، قام الباحث باستخدام كل من:

١- معامل الاتساق الداخلي **Interconsistency** : يقيس درجة مصداقية النتائج المحققة لكل بند من بنود الاستقصاء، والذي يعتمد في المقام الأول على معامل الارتباط، وبالتالي فمن الضروري أن يكون المعيار الأساسي هو اختبار لمعنوية معامل الارتباط.

٢- معامل كرونباخ ألفا **Cronbach's Alpha : (α)**

اعتمد الباحث على معامل كرونباخ ألفا بهدف دراسة معامل الثبات (درجة الاعتمادية) وذلك على مستوى جميع متغيرات الدراسة.

لذا فقد قام الباحث بإجراء دراسة استطلاعية على عينة مبدئية مكونة من (٤٠) مفردة وذلك لكي يتم التأكد من وضوح أسئلة الاستبيان لدي المستقصى منهم، وقد أثبتت نتائج التحليل الإحصائي باستخدام معاملى الصدق والثبات الآتى :

- صلاحية جميع العناصر والمتغيرات الواردة فى قائمة الاستقصاء حيث جاءت معاملات الاتساق الداخلى جميعها معنوية عند مستوى ٠.٠٠١ . وهذا ما يعكس بشكل كبير على درجة مصداقية هذه العناصر والمتغيرات الخاصة بأبعاد الدراسة .

- أكدت قيم معاملات كرونباخ ألفا (معامل الثبات) على أن جميع العناصر والمتغيرات الخاصة بأبعاد الدراسة يمكن الاعتماد عليها بشكل كبير حيث كانت قيم معاملات كرونباخ ألفا على النحو التالى :

البنسب	معامل كرونباخ ألفا
عناصر أوجة القصور فى الفحص الضريبي	٠.٥٨٦
عناصر مدى وجود فجوة بين الممولين والادارة الضريبية	٠.٥٣٨
عناصر الجودة فى أعمال الفحص الضريبي	٠.٧٧٠
عناصر المؤشرات والضوابط المرتبطة بالفحص الضريبي (مؤشرات مرتبطة بالتخطيط - مؤشرات مرتبطة بالفحص الميدانى - مؤشرات مرتبطة باعداد تقرير الفحص)	٠.٨٥٠ ، ٠.٦٥٣ ، ٠.٨٥١

يتضح من ذلك بأن هذه المعاملات تعكس بدرجة عالية ثبات الأداة المستخدمة فى جميع العناصر الخاصة بأبعاد الدراسة وبالتالي يمكن القول بأنها معاملات ذات دلالة جيدة وصالحة لأغراض البحث ويمكن الاعتماد عليها فى تعميم النتائج على المجتمع ككل.

المطلب الثانى

اختبارات الفروض والتحليل الاستدلالى

يهدف هذا الجزء إلى اختبارات الفروض، ودراسة طبيعة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع وذلك كما يلي:

الفرض الأول:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود فجوة بين الممولين والإدارة الضريبية وبين القصور في أوجه الفحص الضريبي".
 المتغير المستقل (X_1) القصور في أوجه الفحص الضريبي.
 المتغير التابع (Y_1) ويتمثل في وجود فجوة بين الممولين والإدارة الضريبية.
 وقد قام الباحث بالتحقق من هذا الفرض من خلال دراسة ما يلي:
أولاً: إقترح نموذج مناسب للعلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة:
 - باستخدام مصفوفة الارتباط:

لقياس مدى قوة العلاقة بين وجود فجوة بين الممولين والإدارة الضريبية وبين القصور في أوجه الفحص الضريبي.
 يوضح الجدول رقم (١) معامل ارتباط بيرسون للقصور في أوجه الفحص الضريبي مع وجود فجوة بين الممولين والإدارة الضريبية ومستوى المعنوية.

جدول (١)

قياس الارتباط بين وجود فجوة بين الممولين والإدارة الضريبية وبين القصور في أوجه الفحص الضريبي

المتغيرات	القصور في أوجه الفحص الضريبي		وجود فجوة بين الممولين والإدارة الضريبية
القصور في أوجه الفحص الضريبي	معامل ارتباط بيرسون	١	٠.٢٨٣
	P value		٠.٠٠٠
وجود فجوة بين الممولين والإدارة الضريبية	معامل ارتباط بيرسون	٠.٢٨٣	١
	P value	٠.٠٠٠	

من الجدول السابق يتضح ما يلي:

- وجود علاقة ارتباط بين القصور في أوجه الفحص الضريبي ووجود فجوة بين الممولين والإدارة الضريبية حيث أن مستوى المعنوية أقل من ٥% وهذا يدل

على وجود علاقة ارتباط بين القصور في أوجه الفحص الضريبي ووجود فجوة بين الممولين والادارة الضريبية.

ثانيا : تقدير معالم النموذج المقترح

يتم تقدير معالم النموذج: باستخدام طريقة المربعات الصغرى (Ordinary Least Squares) وفي ضوء نتائج شكل الانتشار في الخطوات السابقة تم التوصل إلى أن النموذج على النحو التالي :

$$y_1 = 3.193 + 0.269 x_1$$

حيث إن:

(Y_i) وجود فجوة بين الممولين والإدارة الضريبية يرمز له بالرمز

(X₁) القصور في أوجه الفحص الضريبي يرمز لها بالرمز

كما أكدت النتائج على وجود علاقة طردية بين الفجوة بين الممولين والإدارة الضريبية (متغير تابع)، والقصور في أوجه الفحص الضريبي (متغير مستقل). أي أنه يوجد تأثير طردي للقصور في أوجه الفحص الضريبي على وجود فجوة بين الممولين والادارة الضريبية

ثالثا: اختبار صلاحية النموذج المقترح:

يساعد برنامج SPSS في تحديد مستوى المعنوية المشاهد P-value لاختبار صلاحية هذا النموذج والجدول رقم (٢) يوضح تحليل الانحدار البسيط بين المتغير التابع والمتغير المستقل.

طردية، بمعنى أن الزيادة في المتغير المستقل تؤدي إلى الزيادة في المتغير التابع والزيادة بمقدار ٠.٢٦٩ وحدة تقريباً.

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الأول وصحة الفرض البديل القائل: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود فجوة بين الممولين والإدارة الضريبية وبين القصور في أوجه الفحص الضريبي".
الفرض الثاني:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة الاداء الضريبي وبين الضوابط التي تساعد على تطوير الفحص الضريبي (ضوابط مرتبطة بالتخطيط لزيارات الفحص، ضوابط مرتبطة بالفحص الميداني، ضوابط مرتبطة بإعداد تقرير الفحص)".
ويمكن تقسيم هذا الفرض إلى مجموعة من الفروض الفرعية التالية:

١- الفرض الفرعي الأول: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة الاداء

الضريبي وبين المؤشرات والضوابط المرتبطة بالتخطيط لزيارات الفحص".

٢- الفرض الفرعي الثاني: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة الاداء

الضريبي وبين المؤشرات والضوابط المرتبطة بالفحص الميداني".

٣- الفرض الفرعي الثالث: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة الاداء

الضريبي وبين المؤشرات والضوابط المرتبطة بإعداد تقرير الفحص".

وقد قام الباحث بالتحقق من هذه الفروض من خلال دراسة العلاقة بين المتغير التابع ومجموعة من المتغيرات المستقلة وكذلك العلاقة بين المتغيرات المستقلة وبعضها البعض ، ويتم ذلك من خلال المقاييس التالية:

وفيما يلي نتائج اختبار صحة الفرض الثاني للدراسة:

الفرض الفرعي الأول:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة الاداء الضريبي وبين

المؤشرات والضوابط المرتبطة بالتخطيط لزيارات الفحص".

المتغير المستقل (X_{31}) ويتمثل في المؤشرات المرتبطة بالتخطيط لزيارات

الفحص والمتغير التابع (Y_2) ويتمثل في جودة الاداء الضريبي ويمكن تفصيلها كالتالي:

- أولاً: اقتراح نموذج مناسب للعلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة: -
 - باستخدام مصفوفة الارتباط لقياس مدى قوة العلاقة بين جودة الاداء الضريبي وبين الضوابط المرتبطة بالتخطيط لزيارات الفحص.

يوضح الجدول رقم (٣) معامل ارتباط بيرسون لمؤشرات مرتبطة بالتخطيط لزيارات الفحص مع جودة الاداء الضريبي ومستوى المعنوية.

جدول (٣)

قياس الارتباط بين جودة الاداء الضريبي وبين مؤشرات مرتبطة بالتخطيط لزيارات الفحص

المتغيرات	مؤشرات مرتبطة بالتخطيط لزيارات الفحص		جودة أعمال الفحص
المؤشرات والضوابط المرتبطة بالتخطيط لزيارات الفحص	معامل ارتباط بيرسون	١	٠.٦٩٩
	P value		٠.٠٠٠
جودة الاداء الضريبي	معامل ارتباط بيرسون	٠.٦٩٩	١
	P value		

من الجدول السابق يتضح ما يلي:

- وجود علاقة ارتباط بين مؤشرات مرتبطة بالتخطيط لزيارات الفحص وجودة الاداء الضريبي حيث إن مستوى المعنوية أقل من ٥% وهذا يدل على وجود علاقة ارتباط بين مؤشرات مرتبطة بالتخطيط لزيارات الفحص وجودة الاداء .
- وجود علاقة ارتباط طردية (إيجابية) قوية بين مؤشرات مرتبطة بالتخطيط لزيارات الفحص وجودة الاداء حيث إشارة معامل الارتباط موجبة، وهذا يعني وجود علاقة إيجابية.

ثانياً: تقدير معالم النموذج المقترح:

يتم تقدير معالم النموذج : باستخدام طريقة المربعات الصغرى (Ordinary

(Least Square) وتم التوصل إلى أن النموذج على النحو التالي:

$$Y_2 = 2.205 + 0.22 X_{312} + 0.101 X_{316} + 0.106 X_{315} + 0.104 X_{318}$$

حيث إن:

(Y ₂)	جودة الاداء الضريبي يرمز له بالرمز
(X ₃₁₂)	تحديد مجالات المخاطرة يرمز لها بالرمز
(X ₃₁₆)	تحديد المشاكل المتوقعة يرمز لها بالرمز
(X ₃₁₅)	إجراء المقارنات الأفقية والرأسية يرمز لها بالرمز
(X ₃₁₈)	تحديد البنود المطلوب تحليلها يرمز لها بالرمز

ويتضح من ذلك أن أهم المؤشرات المرتبطة بالتخطيط لزيارات الفحص والتي

تؤثر على جودة أداء الضريبي هي:

- تحديد مجالات المخاطرة المحيطة بالملفات.
- تحديد المشاكل المتوقعة وكيفية علاجها.
- إجراء المقارنات الأفقية والرأسية.
- تحديد البنود المطلوب تحليلها والحسابات المقترح فحصها.

وقد أكدت النتائج على أن علاقة هذه المؤشرات مع جودة الاداء الضريبي

(متغير تابع) علاقة طردية. أي أنه يوجد تأثير طردي للمؤشرات والضوابط المرتبطة

بالتخطيط لزيارات الفحص على جودة الاداء الضريبي .

ثالثاً: اختبار صلاحية النموذج المقترح:

يوضح تحليل الانحدار التدريجي شكل العلاقة الخطية بين المتغير التابع (جوده

الاداء) والمتغيرات المستقلة (مؤشرات مرتبطة بالتخطيط لزيارات الفحص)، ونسبة

التفسير الإضافية التي يفسرها كل متغير مستقل إضافي في المتغير التابع ويمكن إيجاد

هذا التحليل عن طريق برنامج SPSS ، وعند تحليل الانحدار التدريجي اتضح وجود

أربعة مؤشرات يمكن أن يكون لها تأثير تدريجي على المتغير التابع كما هو موضح

بالجدول رقم (٤).

جدول رقم (٤)

نتائج عناصر المؤشرات المرتبطة بالتخطيط لزيارات الفحص علي جودة الاداء الضريبي باستخدام أسلوب الاحدار التدريجي

المتغيرات المستقلة	معامل الاحدار	قيمة T	الدلالة Sig.	معامل التحديد	قيمة F	الدلالة Sig.
الثابت	٢.٢٠٥	١٢.٤١	...		٤٣.٩٣
تحديد مجالات المخاطرة المحيطة بالمنفات	٠.٢٢	٦.٣٢	٠.٣٤٥		
تحديد المشاكل المتوقعة وكيفية علاجها	٠.١٠١	٢.٧٨	٠.٠٠٠٦	٠.٤٦٠		
إجراء المقارنات الأفقية والرأسية	٠.١٠٦	٣.٢١	٠.٠٠٠٢	٠.٤٩٦		
تحديد البنود المطلوب تحليلها والحسابات المقترح فحصها	٠.١٠٤	٢.٦٢	٠.٠٠١	٠.٥١٦		
الخطأ المعياري للنموذج = ٠.٢٨٦						

ويتم التحقق من صلاحية النموذج من خلال الآتي:

- أن مستوي الدلالة لاختبار T-test لجميع المتغيرات المستقلة مع المتغير التابع هي ٠.٠٠٠ ، وهي أقل من مستوي معنوية ٥% و هذا يدل على وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين مؤشرات مرتبطة بالتخطيط لزيارات الفحص وبين جودة الاداء الضريبي .
- معنوية النموذج المقدر لتأثير المؤشرات المرتبطة بالتخطيط لزيارات الفحص على جودة الاداء حيث أكد على ذلك قيمة اختبار "ف" (ف المحسوبة =

- (٤٣.٩٣) مما يؤكد على دلالتها الإحصائية عند مستوى معنوية ٠.٠٠١ .
يوضح معامل التحديد R^2 النسبة المئوية للتفسيرات التي يقدمها المتغيرات المستقلة الأكثر ارتباطا بجودة أعمال الفحص وهي تتراوح بين ٣٤%، ٥١%، وهي أربعة مؤشرات المشار إليها بعاليه، وأن مستوى معنوية (P value) أقل من ٥% .
- اما باقى المؤشرات فإنها لاتستطيع أن تضيف زيادة معنوية لمعامل التحديد.

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الفرعى الأول وصحة الفرض البديل القائل:
"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة الاداء الضريبي الضريبي وبين المؤشرات المرتبطة بالتخطيط لزيارات الفحص".

٢- نتائج اختبار صحة الفرض الفرعى الثانى:

الفرض الفرعى الثانى: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة الاداء الضريبي وبين المؤشرات والضوابط المرتبطة بالفحص الميداني"
المتغير المستقل: (X_{32}) ويتمثل في مؤشرات وضوابط مرتبطة بالفحص الميداني المتغير التابع: (Y_2) ويتمثل في جودة الاداء الضريبي ويمكن تفصيل نتائج اختبار الفرض الفرعى الثانى على النحو التالى :

أولاً: اقتراح نموذج مناسب للعلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة:
- باستخدام مصفوفة الارتباط لقياس مدى قوة العلاقة بين جودة الاداء الضريبي وبين المؤشرات المرتبطة بالفحص الميداني

يوضح الجدول رقم (٥) معامل ارتباط بيرسون لمؤشرات مرتبطة بالفحص الميداني مع جودة الاداء الضريبي ومستوى المعنوية.

جدول (٥)

قياس الارتباط بين جودة الاداء وبين مؤشرات مرتبطة بالفحص الميداني

المتغيرات	مؤشرات مرتبطة بالفحص الميداني	جوده أداء اعمال الفحص
مؤشرات مرتبطة بالفحص الميداني	معامل ارتباط بيرسون	٠.٥٤٩
	P value	٠.٠٠٠
جودة الاداء الضريبي	معامل ارتباط بيرسون	٠.٥٤٩
	P value	٠.٠٠٠

من الجدول السابق يتضح ما يلي:

- وجود علاقة ارتباط بين مؤشرات مرتبطة بالفحص الميداني وجوده الاداء حيث إن مستوى المعنوية أقل من ٥% وهذا يدل على وجود علاقة ارتباط بين مؤشرات مرتبطة بالفحص الميداني وجوده الاداء الضريبي .
- وجود علاقة ارتباط طردية (إيجابية) قوية بين مؤشرات مرتبطة بالفحص الميداني وجودة الاداء حيث إشارة معامل الارتباط موجبة، وهذا يعنى وجود علاقة ايجابية

ثانياً: تقدير معالم النموذج المقترح:

يتم تقدير معالم النموذج : باستخدام طريقة المربعات الصغرى (Ordinary

Least Square) تم التوصل إلى أن النموذج على النحو التالي:

$$Y_2 = 2.21 + 0.285 X_{322} + 0.117 X_{323} + 0.117 X_{324}$$

حيث إن:

- (Y₂) جودة الاداء الضريبي يرمز له بالرمز
- (X₃₂₂) الإفصاح عن أسس التحاسب الضريبي يرمز له بالرمز
- (X₃₂₃) النظر الى أن نشاط الممول أنه مستمر يرمز لها بالرمز
- (X₃₂₄) فحص تقرير مراقب الحسابات يرمز له بالرمز

ويتضح من ذلك أن أهم المؤشرات المرتبطة بالفحص الميداني والتي تؤثر

على جودة الفحص الضريبي هي:

- الإفصاح عن أسس الحساب التي اعتمد عليها الفاحص للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة
- النظر إلى أن نشاط الممول نشاط مستمر
- فحص تقرير مراقب الحساب والتعرف على ما أبداه من تحفظات بتقريره ودراسته

وقد أكدت النتائج على أن علاقة هذه المؤشرات مع جودة أعمال الفحص

(المتغير التابع) علاقة طردية، أي أنه يوجد تأثير طردي للمؤشرات المرتبطة بالفحص الميداني على جودة أعمال الفحص الضريبي .

ثالثاً: اختبار صلاحية النموذج المقترح:

يوضح تحليل الانحدار التدريجي لشكل العلاقة الخطية بين المتغير التابع (جوده

الاداء) والمتغيرات المستقلة (مؤشرات مرتبطة بالفحص الميداني)، ونسبة التفسير

الإضافية التي يفسرها كل متغير مستقل إضافي في المتغير التابع ويمكن إيجاد هذا التحليل

عن طريق برنامج SPSS، وعند تحليل الانحدار التدريجي اتضح وجود ثلاثة مؤشرات

يمكن أن يكون لها تأثير تدريجي على المتغير التابع كما هو موضح بالجدول رقم (٦)

جدول رقم (٦) نتائج عناصر المؤشرات المرتبطة بالفحص الميداني علي جودة الاداء

الضريبي باستخدام أسلوب الانحدار التدريجي

المتغيرات المستقلة	معامل الانحدار	قيمة T	الدلالة Sig.	معامل التحديد	قيمة F	الدلالة Sig.
الثابت	٢.١١	٨.٢٩	٠.٠٠٠		٣١.٨٦	٠.٠٠٠
الإفصاح عن أسس التحاسب الضريبي التي اعتمد عليها الفاحص للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة	٠.٢٨٥	٥.٤١	٠.٠٠٠	٠.٢٧		
النظر إلى نشاط الممول على أنه نشاط مستمر	٠.١١٧	٣.١٦	٠.٠٠٠٢	٠.٣٤٣		
فحص تقرير مراقب الحسابات والتعرف على ما أبداه من تحفظات بتقريره ودراستها	٠.١١٧	٢.٤١	٠.٠١٧	٠.٣٦٥		
الخطأ المعياري للنموذج = ٠.٣٢٦						

يتم التحقق من صلاحية النموذج من خلال الاتي:

- أن مستوي الدلالة لاختبار T-test لجميع المتغيرات المستقلة مع المتغير التابع هي ٠.٠٠٠ ، وهي أقل من مستوي معنوية ٥% و هذا يدل على وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين المؤشرات والضوابط المرتبطة بالفحص الميداني وبين جودة الاداء الضريبي .
- معنوية النموذج المقدر لتأثير مؤشرات مرتبطة بالفحص الميداني على جودة الاداء الضريبي حيث أكد على ذلك قيمة اختبار " F " (F المحسوبة = ٣١.٨٦) مما يؤكد على دلالتها الإحصائية عند مستوي معنوية ٠.٠٠١ .

• يوضح معامل التحديد R^2 النسبة المئوية للتفسيرات التي يقدمها المتغيرات المستقلة الأكثر ارتباطاً بجودة أداء الفحص وهي تتراوح بين ٢٧%، ٣٦%. وهي أربعة مؤشرات المشار إليها بعاليه، وأن مستوى معنوية (P value) أقل من ٥%.

أما باقى المؤشرات فإنها لا تستطيع أن تضيف زيادة معنوية لمعامل التحديد .
مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الفرعى الثانى وصحة الفرض البديل القائل:
"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة الاداء الضريبي وبين المؤشرات والضوابط المرتبطة بالفحص الميداني"
نتائج اختبار صحة الفرض الفرعى الثالث:
الفرض الفرعى الثالث:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة الاداء الضريبي وبين المؤشرات والضوابط المرتبطة بإعداد تقرير الفحص"
المتغير المستقل (X_{33}) ويتمثل في مؤشرات مرتبطة بإعداد تقرير الفحص
المتغير التابع: (Y_2) ويتمثل في جودة الاداء الضريبي ويمكن تفصيلها كما يلي:
أولاً: اقتراح نموذج مناسب للعلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة:
- باستخدام مصفوفة الارتباط لقياس مدى قوة العلاقة بين جودة الاداء الضريبي وبين المؤشرات المرتبطة بإعداد تقرير الفحص.
يوضح الجدول رقم (٧) معامل ارتباط بيرسون لمؤشرات مرتبطة بإعداد تقرير الفحص مع جوده الاداء ومستوى المعنوية.

جدول (٧)

قياس الارتباط بين جودة الاداء وبين مؤشرات مرتبطة بإعداد تقرير الفحص

المتغيرات	مؤشرات مرتبطة بإعداد تقرير الفحص	جودة أعمال الفحص
مؤشرات مرتبطة بإعداد تقرير الفحص	معامل ارتباط بيرسون	٠.٦٢٤
	P value	٠.٠٠٠
جودة الاداء الضريبي	معامل ارتباط بيرسون	٠.٦٢٤
	P value	٠.٠٠٠

من الجدول السابق يتضح ما يلي:

- وجود علاقة ارتباط بين مؤشرات مرتبطة بإعداد تقرير الفحص وجودة الاداء الضريبي حيث إن مستوى المعنوية أقل من ٥% وهذا يدل على وجود علاقة ارتباط بين مؤشرات مرتبطة بأعداد تقرير الفحص وجودة الاداء.
- وجود علاقة ارتباط طردية (إيجابية) قوية مؤشرات مرتبطة بإعداد تقرير الفحص وجودة الاداء حيث إشارة معامل الارتباط موجبة، وهذا يعنى وجود علاقة إيجابية.

ثانياً: تقدير معالم النموذج المقترح:

يتم تقدير معالم النموذج : باستخدام طريقة المربعات الصغرى (Ordinary

Least Square) وتم التوصل إلى أن النموذج على النحو التالي:

$$Y_2 = 1.86 + 0.151 X_{337} + 0.15 X_{339} + 0.145 X_{331} + 0.228 X_{335}$$

حيث إن :

(Y₂) جودة الاداء الضريبي يرمز له بالرمز

(X₃₃₇) إجراء مناقشة نهائية مع الممول بنتائج الفحص يرمز له بالرمز

(X₃₃₉) مراجعة التقرير والتحقق من الجودة يرمز لها بالرمز

(X₃₃₁) التحقق من أن القوائم المالية تتفق مع معايير المحاسبة يرمز لها بالرمز

(X₃₃₅) العرض الواضح للبيانات والمعلومات فى صلب التقرير يرمز لها بالرمز

ويتضح من ذلك أن أهم المؤشرات المرتبطة بإعداد تقرير الفحص والتي تؤثر

على جودة اداء الفحص هي:

- إجراء مناقشة نهائية مع الممول بنتائج الفحص.
- مراجعة التقرير والتحقق من الجودة في الفحص.
- التحقق من أن القوائم المالية تتفق مع معايير المحاسبة.
- العرض الواضح للبيانات والمعلومات التي تم الحصول عليها في صلب تقرير

الفحص

وقد أكدت النتائج على أن علاقة هذه المؤشرات مع جودة أداء الفحص (المتغير التابع) علاقة طردية، أي أنه يوجد تأثير طردي للمؤشرات المرتبطة بإعداد تقرير الفحص على جودة الاداء الضريبي.

ثالثاً: اختبار صلاحية النموذج المقترح:

يوضح تحليل الانحدار التدريجي شكل العلاقة الخطية بين المتغير التابع (جودة الاداء الضريبي) والمتغيرات المستقلة (مؤشرات مرتبطة بإعداد تقرير الفحص) ، ونسبة التفسير الإضافية التي يفسرها كل متغير مستقل إضافي في المتغير التابع ويمكن إيجاد هذا التحليل عن طريق برنامج SPSS، وعند تحليل الانحدار التدريجي اتضح وجود أربعة مؤشرات يمكن أن يكون لها تأثير تدريجي على المتغير التابع كما هو موضح بالجدول رقم (٨).

- جدول رقم (٨) نتائج عناصر المؤشرات المرتبطة بإعداد تقرير الفحص على جودة الاداء الضريبي باستخدام اسلوب الاحدار التدريجي

المتغيرات المستقلة	معامل الاحدار	قيمة T	الدلالة Sig.	معامل التحديد	F قيمة	الدلالة Sig.
الثابت	١.٨٦	٧.١٣	٠.٠٠٠			
إجراء مناقشة نهائية مع الممول بنتائج الفحص	٠.١٥١	٤.٠٢	٠.٠٠٠	٠.٢٢٩		
مراجعة التقرير والتحقق من الجودة في أعمال الفحص	٠.١٥	٣.٥٦	٠.٠٠٠	٠.٣٢٩		
التحقق من أن القوائم المالية المعدة بمعرفة المنشأة متفقة مع معايير المحاسبة ومعايير المراجعة المصرية	٠.١٤٥	٣.١٩	٠.٠٠٢	٠.٣٧٦	٢٧.٩٤	٠.٠٠٠
العرض الواضح للبيانات والمعلومات التي تم الحصول عليها في صلب تقرير الفحص	٠.٢٢٨	٢.٨٠	٠.٠٠٦	٠.٤٠٤		
الخطأ المعياري للنموذج = ٠.٣١٧						

يتم التحقق من صلاحية النموذج من خلال المقاييس التالية:

- أن مستوي الدلالة لاختبار T-test لجميع المتغيرات المستقلة مع المتغير التابع هي ٠.٠٠٠، وهي أقل من مستوي معنوية ٥% و هذا يدل على وجود علاقة معنوية ذات

دلالة إحصائية بين مؤشرات مرتبطة بإعداد تقرير الفحص وبين جودة الاداء.

- معنوية النموذج المقدر لتأثير مؤشرات مرتبطة بإعداد تقرير الفحص على جودة الاداء الضريبي حيث أكد على ذلك قيمة اختبار "F" (F المحسوبة = ٢٧.٩٤) مما يؤكد على دلالتها الإحصائية عند مستوى معنوية ٠.٠٠١.

يوضح معامل التحديد R^2 النسبة المئوية للتفسيرات التي يقدمها المتغيرات المستقلة الأكثر ارتباطا بجودة الاداء وهي تتراوح بين ٢٢.٩%، ٤٠.٤% وهي أربعة مؤشرات المشار إليها بعالية، وأن مستوى معنوية (P value) أقل من ٥%.

اما باقى المؤشرات فانها لاتستطيع ان تضيف زيادة معنوية لمعامل التحديد

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الفرعي الثالث وصحة الفرض البديل القائل:

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة الاداء الضريبي وبين المؤشرات المرتبطة بإعداد تقرير الفحص"

مما تقدم يمكننا التوصل الي انه يوجد تأثير للمؤشرات والضوابط التي تساعد على تطوير الفحص الضريبي والتي تتمثل في كل من: (مؤشرات مرتبطة بالتخطيط لزيارات الفحص، مؤشرات مرتبطة بالفحص الميداني، مؤشرات مرتبطة بإعداد تقرير الفحص) على جودة الاداء الضريبي ولكن بشكل متباين فيما بينها.

تحليل نتائج الدراسة الميدانية

في ضوء ما أسفرت عنه الدراسة الميدانية فلقد خلص الباحث من هذا المبحث

إلى النتائج التالية:

- ١- أثبت التحليل الإحصائي باستخدام معاملى الصدق والثبات ان جميع المتغيرات والمؤشرات المرتبطة بالفحص ذات دلالة جيدة وصالحة ويمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج على المجتمع ككل.
- ٢- توجد علاقة بين القصور فى الفحص والفجوة بين الممولين والإدارة الضريبية، وهناك ضرورة لمعالجة هذا القصور لتحقيق العدالة الضريبية وبناء قاعدة بيانات متكاملة عن المجتمع الضريبي وتنمية الوعي الضريبي وتطبيق الفحص بنظام العينة (مما يثبت صحة الفرض البديل الأول القائل بأنه توجد علاقة ذات دلالة

إحصائية بين وجود فجوة بين الممولين والإدارة الضريبية والقصور فى أوجه الفحص الضريبى).

٣- أثبت التحليل الإحصائى وجود علاقة طردية قوية بين مؤشرات الفحص وبين جودة الاداء الضريبى وأن هذه المؤشرات لها تأثير جوهري على تحقيق الجودة فى عملية الفحص الضريبى "مما يثبت صحة الفرض البديل القائل بأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة الاداء الضريبى وبين الضوابط والمؤشرات التى تساعد على تطوير الفحص الضريبى (مؤشرات مرتبطة بالتخطيط لزيارات الفحص، مؤشرات مرتبطة بالفحص الميدانى، مؤشرات مرتبطة بإعداد تقرير الفحص)".

النتائج والتوصيات

أولاً: نتائج البحث :

لقد خلص البحث الى النتائج الآتية :

- ١- توصلت الدراسة الى ان وجود العديد من أوجه القصور فى الفحص الضريبى فى الواقع العملي تؤدي الى إحداث فجوة بين الممولين والإدارة الضريبية.
- ٢- توافر ضوابط ومؤشرات لتطوير الفحص تساعد على رفع كفاءة وجودة الاداء الضريبى كما تساعد على الحد من التقدير الشخصى وبالتالي يدعم الثقة بين الممولين والادارة الضريبية .
- ٣- يساهم التخطيط الجيد لزيارات الفحص فى وضع خطة فحص مناسبة لفحص دقاتر ومستندات المنشأة بأقل مجهود كما تساعد فى تحديد البنود المطلوب تحليلها وفحصها وتحديد المشاكل المتوقعة.
- ٤- يعتبر الفحص التحليلي من أهم أساليب الفحص الحديثة التي يجب الاعتماد عليها فى إجراء الفحص للتحقق من مصداقية بيانات المنشأة واكتشاف الأخطاء والمخالفات وتحديد الوعاء الضريبى على أسس سليمة وذلك لإتمام عملية الفحص بكفاءة وفعالية.

- ٥- إجراء مناقشة نهائية مع الممول بنتائج الفحص وبالتعديلات التي تم إجراؤها من المؤشرات التي تقيس جودة الفحص الضريبي وتؤدي إلى حل العديد من المشكلات وتدعم الثقة بين الممول والإدارة الضريبية.

ثانياً: توصيات البحث

تتمثل توصيات هذا البحث في الآتي :

- ١- ضرورة العمل على تنمية التأهيل العلمي والعملية للفاحص من خلال الاهتمام ببرامج التعليم والتدريب المستمرة وكذا الاهتمام بالتثقيف الأخلاقي والسلوكي حتى يمكن للفاحص القيام بعملية الفحص على أكمل وجه.
- ٢- ضرورة توافر قاعدة بيانات متكاملة وشاملة عن المجتمع الضريبي وربط المصالح الإيرادية ببعضها البعض مع وضع نماذج لهذه البيانات والمعلومات بكيفية الاستفادة بها على الحاسب الآلي.
- ٣- ضرورة العمل على توافر مؤشرات وضوابط فنية للحاسب الضريبي التي يسترشد بها الفاحص أثناء القيام بعملية الفحص مع ربط هذه المؤشرات الفنية للفحص بالقيم الأخلاقية والسلوكية والصفات الشخصية للفاحص لما لها من أثر على رفع جودة الفحص الضريبي ودعم الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية.
- ٤- إصدار تشريع يمنح الفاحص الضريبي الحصانة التي توفر له الحرية في اتخاذ القرار المناسب دون الخضوع لأي مؤثرات خارجية لتوفر له الاستقرار والحياد ليؤدي عمله بشكل أفضل.
- ٥- ضرورة العمل على تطوير الفحص الضريبي من خلال العمل على استخدام أساليب فحص حديثة واستخدام الفحص التحليلي .
- ٦- ضرورة تدعيم الثقة المتبادلة بين الجهاز الضريبي والممولين وذلك من خلال:
 - قيام الإدارة الضريبية بتقديم المساعدة المباشرة للممولين لتبصيرهم بحقوقهم والتزاماتهم.
 - توعية الممولين بكافة وسائل الإعلام المرئية والمسموعة وبالكتيبات والمنشورات
 - سرعة الرد على استفسارات الممولين.

• تبسيط إجراءات الفحص والربط والتحصيل وتحديد الوعاء الضريبي على أسس محاسبية عادلة وموضوعية.

٧- ضرورة العمل على إعادة صياغة دور المجلس الأعلى للضرائب وتفعيله ليهتم بتأهيل الفاحصين وتوفير الحماية والحصانة لهم.

مع الاهتمام بقواعد السلوك المهني ومراقبة مهنة الفحص بهدف الارتقاء بها بحيث لا تكون للسلطة التنفيذية المختصة بالضرائب أية ولاية على توجيهاته أو أعماله، مع وضع استراتيجيات للسياسة الضريبية ومتابعة تنفيذها.

قائمة بالمراجع

أولاً: المراجع العربية:

أ- الكتب والدوريات :

- ١- د. جلال الدين عبد الحكيم الشافعي، " الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية"، الجزء السادس، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية، ٢٠١٠م .
- ٢- ، الفحص الضريبي من الناحيتين النظرية والعملية"، مطبعة مصلحة الضرائب المصرية، ٢٠٠٧م .
- ٣- _____، "الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية"، الجزء الرابع والخامس، الطبعة الأولى، القاهرة، النصر للطباعة، ٢٠٠٧م .
- ٤- د. عايدة نخلة رزق الله، "دليل الباحثين في التحليل الإحصائي"، الاختبار والتفسير، البيان للطباعة، ٢٠٠٢م.
- ٥- د. عبد الحميد العباسي، "التحليل الإحصائي باستخدام SPSS"، معهد الإحصاء، جامعة القاهرة، سنة ١٩٩٩م.
- ٦- د. محمد الدسوقي حبيب، "الإحصاء التحليلي"، بدون ناشر، القاهرة، ١٩٩٥م .
- ٧- د. مصطفى زايد، "الإحصاء ووصف البيانات"، مكتبة عين شمس، سنة ٢٠٠٩م.
- ٨- د. أسامة على عبد الخالق، "دور التشريع الضريبي في حوكمة الشركات"، مجلة المحاسب، أكتوبر ، ديسمبر، ٢٠٠٣م.

ب - المؤتمرات:

- ١- د. جلال الدين عبد الحكيم الشافعي، " دراسة تحليلية انتقادية لمعوقات وصعوبات المحاسبة الضريبية للنشاط التجارى والصناعى فى ظل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥"، المؤتمر الضريبي السادس عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٠١٠م.
- ٢- د. سيد عطيتو، محمد ، "الربط التقديرى فى ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥"، المؤتمر الضريبي الخامس عشر، الفحص الضريبي فى ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥،

كلية التجارة ، جامعة عين شمس، ٢٠٠٧م.

٣- د. عبد الرحمن عليان، "محاوَر ترشيد وتفعيل دور الإدارة الضريبية في رفع كفاءة الأداء الضريبي"، المؤتمر الضريبي الخامس عشر، الفحص الضريبي في ضوء مفايير المحاسبة المصرية وقانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، كلية التجارة - جامعة عين شمس، ٢٠٠٧م.

٤- فوزى عبد الشافى، "المشكلات التشريعية الضريبية لتطبيق الضريبة على المبيعات"، المؤتمر الضريبي السادس عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٠١٠م.

ج- الرسائل:

١- حمدى خليل العيسوى، "دراسة تحليلية لاستخدام أسلوب تحليل المخاطر كأداة لإعادة هندسة الفحص الضريبي بالتطبيق على ضرائب المبيعات"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ٢٠٠٤م.

٢- حمدى خليل العيسوى، "مدخل محاسبى مقترح لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للنظام الضريبي المصرى فى ضوء قواعد حوكمة الشركات"، رسالة دكتوراه ، جامعة قناة السويس، ٢٠٠٨م.

٣- صفوت محمد نصر، "إطار مقترح لأسس ونماذج التحاسب عن الزكاه والضريبة فى حالة الجمع بينهما فى دولة معاصرة مع التطبيق على مصر"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة ، جامعة الأزهر، ٢٠٠١م.

٤- كريمة حسن محمد ، "مدخل مقترح لاستخدام معايير الجودة الشاملة فى تحسين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي المنسق"، رسالة دكتوراه ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، ٢٠١٠م.

تقارير ومطبوعات:

١- مصلحة الضرائب الهولندية، دليل الفحص الضريبي، ، ترجمة إدارة الترجمة بمصلحة الضرائب المصرية، ٢٠٠٣م.

٢- القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م بإصدار الضريبة العامة على الدخل ، مصلحة

- الضرائب ، جريدة الوقائع المصرية ، العدد ٢٣ (تابع)، يونية ٢٠٠٥م.
- ٣- اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥م ، قرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، جريدة الوقائع المصرية ، العدد ٢٩٥ (تابع)، ديسمبر ٢٠٠٥م.
- ٤- مصلحة الضرائب المصرية، الإدارة المركزية للتفتيش.
- ٥- مصلحة الضرائب المصرية، التعليمات التنفيذية.
- ٦- المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين، الإرشادات العامة للمراجعة ، الجمعية العربية للتكاليف ، سنة ١٩٩٥م .
- ٧- المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين، تحليل القوائم المالية لقياس المخاطر وتخطيط الربحية والنمو ، برنامج تدريبي ، مصلحة الضرائب المصرية ، ٢٠٠٩
- ٨- وزارة الاستثمار ، قرار رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨ ، معيار المراجعة رقم ٥٢٠ ، الاجراءات التحليلية

ثانيا: المراجع الأجنبية:

- 1- Organization of Economic Cooperation Development "Enhancing the Tax Audit efficiencies", Tax Policies Center, October, 2006.
- 2- Tidwell V.H. and Wyndelts, R.W. "Graduate Tax Education in AACSB schools were we stand today" The Accounting Review, October 1997.
- 3- Sami, S. Mörcose "The Impact of Pressure Groups on Tax officer Independence the Taxation Review, October, 1995.
- 4- Susan B. Long A. Swingen "Taxpayer Compliance, Setting New, Agendas for Research" Low & Society Review . V 25, No 3, 1991.

ملاحق البحث

قائمة استقصاء عن

مدخل مقترح لتطوير الفحص الضريبي بهدف تحسين جودة الاداء
الضريبي والحد من التقديرات الشخصية

إعداد الباحث

طه خيرى طه إبراهيم

استاذ المحاسبة المساعد بجامعة الجوف

٢٠١٧/٢٠١٦ م



السيد الأستاذ/

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يقوم الباحث/ طه خيرى طه إبراهيم بإعداد بحث بعنوان "مدخل مقترح لتطوير الفحص الضريبي بهدف تحسين جودة الاداء الضريبي والحد من التقديرات الشخصية "

وتدور فكرة هذه البحث حول وضع إطار عام مقترح لمؤشرات وضوابط للفحص الضريبي تضمن الجودة فى الاداء الضريبي وذلك بهدف تدعيم الثقة بين الممولين والمصلحة ولتحقيق الموضوعية فى البيانات والمعلومات والنتائج التى يظهرها الفحص وإضفاء الثقة على تقارير الفحص وتخفيض المنازعات الضريبية

وتقوم منهجية البحث على الدراسة الميدانية للواقع العملى بهدف استقراء رأى السادة العاملين فى هذا المجال باعتبار أن آرائهم سيكون لها بمشيئة الله دور هام فى تطوير الإطار الذى يقترحه الباحث لجودة الفحص الضريبي فى ضوء التشريع الضريبي المصرى ، واختبار الفروض النظرية للبحث

وإذ نشكركم على كريم تعاونكم ومسايرتكم للبحث العلمى فى التفضل بالإجابة على الأسئلة الواردة بالقائمة المرفقة لنؤكد لكم أن كل ما تقدمونه من آراء ووجهات نظر يحظى بالسرية التامة ، ولن يستخدم إلا فى أغراض البحث العلمى فقط .

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الباحث

د. طه خيرى طه

السؤال الأول:

برجاء تحديد درجة أهمية كل عبارة من العبارات التالية التي تعبر عن أوجه القصور في الفحص الضريبي بما يؤدي إلى وجود فجوة^(٢٩) بين الممولين والإدارة الضريبية.

البيان	مهم جدا	مهم	متوسط الأهمية	قليل الأهمية	غير هام
١- الاهتمام بالإنجاز الشهري على أساس الكم في فحص الملفات دون النظر إلى جودة الفحص					
٢- قيام المأمور الفاحص بأعباء إضافية أخرى غير العمل الفني					
٣- القصور في بيانات الخصم تحت حساب الضريبة.			١		
٤- عدم توافر البيانات والمعلومات اللازمة للفحص					
٥- غموض بعض نصوص القوانين					

(٢٩) يقصد بالفجوة عدم تطابق الأهداف بين الإدارة والممولين حيث لكل طرف من أطراف العلاقة له أهداف مختلفة يسعى لتحقيقها.

البيان	مهم جدا	مهم	متوسط الأهمية	قليل الأهمية	غير هام
الضريبة وتضاربها مع بعضها.					
٦- عدم وجود عقوبة رادعة لعدم تطبيق معايير المحاسبة					
٧- أخرى ... (يرجى ذكرها وتحديد درجة أهميتها)					

السؤال الثاني:

حدد من وجهة نظرك درجة أهمية كل عبارة من العبارات التالية التي تعبر عن مدى وجود فجوة بين الممولين والإدارة الضريبية.

البيان	مهم جدا	مهم	متوسط الأهمية	قليل الأهمية	غير هام
١- طول وتعدد إجراءات ربط وتحصيل الضريبة.					
٢- ضياع حقوق الخزانة.					
٣- شعور الممولين بعدم عدالة ضريبة.					
٤- ضعف الثقة بين الفاحص والممول.					
٥- عدم دقة بيانات الممول.					
٦- أخرى (يرجى ذكرها وتحديد درجة أهميتها)					

السؤال الثالث: -

حدد من وجهة نظرك درجة أهمية كل عبارة من العبارات التالية التي تعبر عن الجودة في الأداء الضريبي.

بيان	مهم جدا	مهم	متوسط الأهمية	قليل الأهمية	غير هام
١- التزام الفاحص بالقيم الأخلاقية والسلوكية					
٢- تحقيق أهداف الفحص					
٣- التخطيط الجيد لعملية الفحص					
٤- تطبيق أسلوب الفحص الضريبي بنظام العينة .					
٥- إنجاز الفحص على أسس علمية وموضوعية دقيقة.					
٦- القدرة على اكتشاف الأخطاء والمخالفات					
٧- تبسيط الإجراءات الضريبية، وتحديد وعاء الضريبة بصورة موضوعية .					
٨- ربط الفحص للضريبي بمعايير المحاسبة ومعايير المراجعة المصرية					

السؤال الرابع:

لوصول الى الجودة في الاداء الضريبي يستلزم توافر بعض المؤشرات

والضوابط التي تساعد على تطوير الفحص (٣٠) ، حدد من وجهة نظرك درجة أهمية المؤشرات والضوابط الموضحة بالجدول التالي على جودة الاداء الضريبي.

غير هام	قليل الأهمية	متوسط الأهمية	مهم	مهم جدا	المؤشرات
					أولاً: مؤشرات مرتبطة بالتخطيط لزيارات الفحص :
					١-تجميع البيانات والمعلومات عن الممولين الخاضعين للضريبة من مصادر داخلية وخارجية
					٢- تحديد مجالات المخاطرة المحيطة بالملفات
					٣-اختيار الملفات الأقل مصداقية أو الأكثر مخاطرة والناجمة من الفحص السابق ضمن خطة الفحص السنوية
					٤-دراسة أوراق الملف المراد فحصه والإطلاع على أسس المحاسبة السابقة.
					٥-إجراء المقارنات الأفقية والرأسية
					٦-تحديد المشاكل المتوقعة وكيفية علاجها.
					٧-وضع برنامج للفحص يحدد به طبيعة ونوعية الإجراءات اللازمة لإتمام عملية الفحص.
					٨-تحديد البنود المطلوب تحليلها والحسابات

(٣٠) يقصد بالمؤشرات بأنها مجموعة من الضوابط والإجراءات التي يلتزم الفاحص بتنفيذها عند التخطيط لعملية الفحص وعند إجراء الفحص الميداني وعند إيداء الرأي في التقرير بما تؤدي الى الجودة في عملية الفحص الضريبي.

غير هام	قليل الأهمية	متوسط الأهمية	مهم	مهم جدا	المؤشرات
					المقترح فحصه
					٩- تحديد الأسلوب الملائم لعملية الفحص
					١٠- أخرى (يرجى ذكرها وتحديد أهميتها.....
					ثانيا :- مؤشرات مرتبطة بالفحص الميداني:
					١- الموضوعية في قياس الدخل الخاضع للضريبة من خلال - الفحص الدقيق للإقرارات الضريبية ومرافقاتها من النواحي المستندية والحسابية والفنية - فحص وتقييم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية - فحص بنود الحسابات الختامية من النواحي المستندية والحسابية والفنية
					٢- الإفصاح عن أسس التحاسب الضريبي التي اعتمد عليها الفاحص للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة.
					٣- النظر إلى نشاط الممول على انه نشاط مستمر
					٤- فحص تقرير مراقب الحسابات والتعرف على ما أبداه من تحفظات بتقريره ودراستها.
					٥- استخدام أساليب الفحص التحليلي الانتقادي والانتقائي في تحليل البيانات باستخدام النسب

غير هام	قليل الأهمية	متوسط الأهمية	مهم	مهم جدا	المؤشرات
					والاتجاهات وذلك للتحقق من مصداقية الإقرارات وتعزيز نتائج الفحص
					٦- أخرى (يرجى ذكرها وتحديد درجة أهميتها).....
					<u>ثالثا: مؤشرات مرتبطة بإعداد تقرير الفحص:</u>
					١- التحقق من أن القوائم المالية المعدة بمعرفة المنشأة متفقة مع معايير المحاسبة ومعايير المراجعة المصرية.
					٢- التحقق من مدى التزام المنشأة بتطبيق أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية.
					٣- التحقق من مدى التزام المنشأة بمتطلبات العرض والإفصاح طبقا لمعايير المحاسبة.
					٤- التحقق من أن البنود الواردة بالإقرار وبالحسابات الختامية مطابقة لما هو مقيّد بالدفاتر.
					٥ - العرض الواضح للبيانات والمعلومات التي تم الحصول عليها في صلب تقرير الفحص.
					٦- التقرير عن الأخطاء والمخالفات التي قد توجد بالقوائم المالية وتصحيح الأوضاع بموضوعية
					٧- إجراء مناقشة نهائية مع الممول بنتائج

غير هام	قليل الأهمية	متوسط الأهمية	مهم	مهم جدا	المؤشرات
					الفحص
					٨- إجراء التعديلات اللازمة والتي تتفق مع أحكام القانون. مع ذكر أسباب التعديلات وإرفاق المستندات المؤيدة لها .
					٩- مراجعة التقرير والتحقق من الجودة في أعمال الفحص.
					١٠- إخطار الممول بنماذج الفحص وإعطائه مطلق الحرية في التقاضي.
					١١- أخرى ... (يرجى ذكرها وتحديد درجة أهميتها)

بيانات شخصية

من فضلك استيفاء البيانات التالية

- الوظيفة:
 - جهة العمل :-
 - مدة الخبرة : أقل من ١٠ سنوات
 - من ١٠ إلى أقل من ١٥
 - من ١٥ فأكثر
- (إذا رغبت)
-