

**تقييم الوضع الحالى للفحص الضريبي فى مصر
فى ضوء المستجدات المعاصرة**

فوزى عبدالباقي فوزى مرقص
مدرس مساعد بقسم المحاسبة
كلية التجارة جامعة الزقازيق

تقييم الوضع الحالى للفحص الضريبي فى مصر فى ضوء المستجدات المعاصرة

❖ مقدمة ومشكلة البحث:

تلعب الضرائب دوراً رئيسياً فى الاقتصاد القومى للدولة ، حيث تعد من أهم أدوات السياسة المالية التى تعتمد عليها فى توفير حصة مهمة ومتميزة من الإيرادات العامة للدولة ، وإعادة توزيع الدخل بما يحقق نوعاً من العدالة الاجتماعية، وبالتالي لها تأثير جوهري على جوانب الحياة الإقتصادية والاجتماعية والسياسية. (سلامة، وآخرون، ٢٠١١)

وتعتبر الادارة الضريبية أحد الأركان الهامة فى بناء النظام الضريبي بحيث يمكن القول أن أى ضعف يصيب هذا الركن الهام سوف يؤدي إلى فشل النظام الضريبي فى تحقيق الأهداف المرجوة منه، وتنفيذ الآمال المعقودة عليه، والإدارة الضريبية ليست كياناً مجرداً بل هى فى الأساس موارد بشرية ذات قدرات خاصة، ولذلك يجب أن يوجه لها أقصى قدر من العناية والرعاية والتدريب. (حنا، ١٩٩٩)

ويعد الفاحص الضريبي هو حلقة الوصل بين الممولين والإدارة الضريبية، لذلك فإن وضعة كمسئول عن تطبيق التشريع الضريبي يتطلب منه أن يؤدي عمله فى تحديد وعاء الضريبة بعدالة ونزاهة، ووفقاً للقواعد العامة والمتطلبات الأساسية – الشخصية والفنية- لضمان نجاح أدائه، وتتمثل المتطلبات الفنية فى قوانين الضرائب والتعليمات التفسيرية والتنفيذية للفحص الضريبي والتي يجب أن يلتزم بها الفاحص، أما متطلبات المهارة الشخصية لدى الفاحص فتتمثل فى قواعد السلوك المهني التي يجب على الفاحص الضريبي أن يراعيها عند قيامه بعملية الفحص. (مرقص، ١٩٩٩)

وقد أصدرت الدولة العديد من التشريعات والقوانين واللوائح التنفيذية والتعليمات التفسيرية للفحص الضريبي، ومن بين هذه التشريعات قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، والذي صدر فى ٩ يونيه ٢٠٠٥ وصدرت لائحة التنفيذية بموجب قرار وزير المالية رقم (٩٩١) لسنة ٢٠٠٥ فى ٢٧ ديسمبر ٢٠٠٥. (الشافعي، ٢٠٠٩/٢٠١٠)

وبالرجوع الى قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ يتبين أنه ألقى على الممول ومراقب الحسابات فى المنشأة مهمة إعداد الإقرار الضريبي ، والإقرار بدقة وسلامة حساباتها وتوريد الضرائب المقررة إلى مصلحة الضرائب ، على أن تتولى مصلحة الضرائب مهمة فحص ما يقدمه الممول من إقرار ضريبي مع المستندات المؤيدة ، بالرجوع إلى المنشأة

وإخضاعها للفحص الضريبي للتحقق من صدق الاقرار المقدم من الممول ، وبالتالي صحة الضرائب التي تم توريدها، وإذا أظهر الفحص عدم صحة الاقرار المقدم من الممول وأن هناك مبالغ مستحقة عليه فإنها تطالب الممول بسدادها. (قانون رقم "٩١" لسنة ٢٠٠٥).

مما سبق يتضح أن مهمة الفاحص الضريبي تقوم على إتباع وتنفيذ مجموعة من النظم و الاساليب والإجراءات للتحقق من صحة الاقرار الضريبي المقدم من الممول وما يرتبط به من حسابات وقوائم مالية ومستندات، ويعتمد الفحص الضريبي على القيام بثلاث خطوات أو مراحل رئيسية هي: (الشافعي، ٢٠٠٥/٢٠٠٦، عبدالرزاق، ٢٠١١)

١- **مرحلة التخطيط:** وفيها يتم تجميع أكبر قدر ممكن من المعلومات عن المنشأة موضوع الفحص ، والتخطيط لعملية الفحص.

٢- **مرحلة التنفيذ وجمع أدلة الإثبات:** حيث يقوم الفاحص بتجميع أكبر قدر من أدلة الإثبات للتحقق من سلامة حسابات المنشأة موضوع الفحص ، وبالتالي صحة الإقرار الضريبي.

٣- **مرحلة الفحص المكتبي والتقارير:** حيث يتم دراسة ما توصل إليه الفاحص من ملاحظات والوصول إلى رأى بشأن سلامة حسابات الممول وتحديد ما يجب إجراؤه من تسويات على الاقرار، وبالتالي تحديد الضريبة الواجبة السداد.

وتحتاج كل خطوة أو مرحلة من مراحل الفحص الضريبي السابقة إلى قيام الفاحص الضريبي بالاستعانة بمجموعة من الإجراءات التي تساعده على تنفيذ وإتمام كل مرحلة من هذه المراحل بكفاءة وفعالية وبما يساعد في النهاية من تحقيق الهدف من الفحص .، وهو ما يتطلب ضرورة وجود القواعد والتعليمات التي توضح وتحدد الأساليب والإجراءات التي يجب الإستعانة بها في هذا الشأن. ، والتساؤل المثار هنا من قبل الباحث هل هذه المتطلبات متوفرة على النحو المطلوب ؟ وهل يحقق الفحص الضريبي في مصر أهدافه؟

وبالتالي تتمثل مشكلة هذا البحث في محاولة التوصل إلى إجابة عن التساؤلات التالية :

س١: هل يحقق النظام الحالي للفحص الضريبي بمصر أهدافه ؟

س٢: ما هي المشاكل التي تعترض الفحص الضريبي في مصر في ضوء

المستجدات المعاصرة ؟ وكيف يمكن التغلب عليها ؟

❖ هدف البحث:

يهدف هذا البحث إلى تقييم النظام الحالى للفحص الضريبي فى مصر فى ضوء المستجدات المعاصرة وتحديد أهم المشاكل التى تعترضه فى تحقيق الأهداف المطلوبة منه، وذلك لتحديد مدى الحاجة إلى تطويره وما هى المتطلبات اللازمة لذلك .

❖ أهمية البحث:

يستمد هذا البحث أهميته من خلال مناقشته لأحد الموضوعات الهامة فى ظل الظروف والمستجدات المعاصرة ، حيث يساعد هذا البحث فى الكشف عن المشاكل التى تعترض الفحص الضريبي فى مصر بإعتباره ركن جوهري فى إطار تحقيق العدالة الضريبية وعدم إهدار أموال الدولة، وبإعتباره المدخل الأساسى الذى تدور حوله التنمية المستدامة وتحقيق الرفاهية للمجتمع.

❖ منهجية البحث :

لتحقيق هدف البحث سيحاول الباحث التوصل إلى إجابات عن التساؤلات البحثية التالية:

السؤال الأول : ما هى المشاكل التى تعترض النظام الحالى للفحص الضريبي فى مصر؟

السؤال الثانى : ما هى المقترحات اللازمة للتغلب على تلك المشاكل ؟

وستعتمد **منهجية البحث** على إجراء دراسة تقدير موقف (SWOT) للوضع الحالى للفحص الضريبي فى مصر، للتعرف على مشاكله وتحديد عناصر القوة وعناصر الضعف ، والفرص المتاحة والتهديدات المحتملة، وذلك من خلال :

- دراسة وتحليل القوانين والإصدارات المنظمة للفحص الضريبي فى مصر.
- دراسة وتحليل الدراسات السابقة المتعلقة بهذا الشأن.
- إجراء المقابلات الشخصية والمناقشات والإستقصاء من: العاملين بإدارة المركزية للفحص الضريبي ومأموريات الضرائب ، ومراقبى الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة، والإدارات المالية ببعض الشركات ذات الأنشطة المختلفة كمثلين للممولين، وأساتذة الجامعات المختصين بهذا الشأن.

★ مجتمع الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من : العاملين بالإدارة المركزية للفحص الضريبي وأموريات الضرائب ، ومراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة، والإدارات المالية ببعض الشركات ذات الأنشطة المختلفة كمثلين للمولين، وأساتذة الجامعات المختصين بهذا الشأن.

★ عينة الدراسة :

سيتم الإعتماد على عينة عشوائية من مجتمع الدراسة والممثل في: العاملين بالإدارة المركزية للفحص الضريبي وأموريات الضرائب ، ومراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة، والإدارات المالية ببعض الشركات ذات الأنشطة المختلفة كمثلين للمولين، وأساتذة الجامعات المختصين بهذا الشأن.

★ أسلوب جمع البيانات :

إجراء المقابلات الشخصية والمناقشات والاستقصاء من العاملين بالإدارة المركزية للفحص الضريبي وأموريات الضرائب ، ومراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة، والإدارات المالية ببعض الشركات ذات الأنشطة المختلفة كمثلين للمولين، وأساتذة الجامعات المختصين بهذا الشأن.

❖ حدود البحث:

سوف يقتصر هذا البحث على دراسة وتقييم الوضع الحالي للفحص الضريبي في مصر للتعرف على أهم المشاكل التي تعترضه في ضوء المستجدات المعاصرة ، ومن ثم بيان مدى الحاجة إلى تطويره وذلك في إطار نظام شامل للضريبة على الدخل في مصر.

❖ محتويات البحث:

لتحقيق أهداف البحث تم تقسيم البحث إلى الأقسام التالية :

أولاً: الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث.

ثانياً: دراسة تقدير موقف (SWOT) لتقييم الوضع الحالي للفحص الضريبي في مصر.

ثالثاً: خلاصة ونتائج البحث.

أولاً : الدراسات السابقة:

فى ضوء ما قام به الباحث من دراسة استطلاعية للإصدارات والكتب و الدراسات السابقة فى مجال الفحص الضريبي ، وما يرتبط به من قواعد وإجراءات – والمتعلقة بموضوع البحث – يتبين ما يلى:

أولاً : بدراسة الإصدارات والكتب التى تناولت بالدراسة "الفحص الضريبي" يتبين ما يلى:

■ تتضمن قانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ القواعد الاساسية للفحص الضريبي ، كما أوضح فى لائحته التنفيذية الاجراءات الواجب مراعاتها عند الفحص بشكل مختصر، وذلك على سبيل الإرشاد للقائمين بالفحص الضريبي و أجازت هذه التعليمات للفاحص عدم الإلتزام بها . (قانون رقم "٩١" لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية)

و قد أشار فى الكتاب الثامن والأخير من هذا القانون إلى : إنشاء المجلس الأعلى للضرائب ، والذي من ضمن مهامه مراجعة أدلة العمل الضريبية ، وإبداء الرأى فيها قبل إقرارها ونشرها وعلى الأخص دليل القواعد الأساسية للفحص، ودليل إجراءات الفحص، إلا أنه لم يتم صدور دليل عمل متكامل يتضمن أدلة العمل المذكورة حتى الآن.

■ من أهم الكتب والمؤلفات فى هذا الشأن ما جاء بكتاب الأستاذ الدكتور جلال الشافعى "الموسوعة الحديثة فى المحاسبة الضريبية" حيث:

(١) كشف الجزء الرابع من هذه الموسوعة: " طرق وأساليب الفحص الضريبي" (الشافعى، ٢٠٠٧) عن الجوانب التالية: مفهوم الفحص الضريبي وخطواته وإجراءاته & طرق الفحص الضريبي (الفحص الضريبي الشامل- الفحص الضريبي الإنتقائى) & أساليب الفحص الضريبي(الفحص الضريبي التفصيلى - الفحص الضريبي الإختبارى - الفحص الضريبي التحليلى).

(٢) وكشف الجزء الخامس من هذه الموسوعة: " نظرية المحاسبة الضريبية ومعايير المحاسبة المصرية ذات الصلة" (الشافعى، ٢٠٠٧) ، الجزء السابع: " مشكلات المحاسبة الضريبية ومقترحات علاجها" (الشافعى، ٢٠٠٩/٢٠١٠) عن الجوانب التالية:

-وجود إختلاف بين الربح المحاسبى والربح الضريبي نظراً لوجود بعض الاختلافات بين بنود الإيرادات والتكاليف والمصروفات التى تحدد وفقاً لمبادئ المحاسبة المالية المتعارف عليها ، وتحديد تلك البنود وفقاً لقواعد و مبادئ المحاسبة الضريبية .

-وجود بعض المشاكل المتعلقة بقواعد وأسس المحاسبة الضريبية لبعض المنشآت (خاصة المنشآت الصغيرة) وما يرتبط بها من إجراءات فحص وتحصيل الضريبة على أرباحها، حيث لم يراعى التشريع الضريبي خصائص طبيعة وحجم تلك المنشآت.

ويتبين أن إختلاف الربح المحاسبى عن الربح الضريبي، وكذلك عدم مراعاة خصائص طبيعة وحجم نشاط الممول يصعب عملية الفحص الضريبي وبالتالي التأثير على جودة الفحص.

■ وقد إهتمت العديد من دول العالم بإعداد دليل عمل يتضمن قواعد ومعايير للفحص الضريبي، من بين هذه الدول كندا، فهناك: (GST-The Audit Manual & Audit Manual,2012) (Wisner,2009) وبدراسة هذه المعايير يتبين أنها قد تضمنت ثلاثة جوانب أساسية :

- **الجانب الأول:** ناقش المعايير العامة للفحص، واشتملت هذه المعايير على الشروط الواجب توافرها فى من يقوم بالفحص الضريبي بما يضمن تحقيق العدالة الضريبية ، وكفاءة عملية الفحص.

- **الجانب الثانى:** ناقش بالتفصيل المعايير المرتبطة بعملية الفحص، وقد تناولت مناقشة العديد من الجوانب من أهمها: التخطيط والتنسيق للفحص – المعرفة بالمنشأة موضوع الفحص – تقييم نظم الرقابة الداخلية – أدلة الإثبات – استخدام المواد المتاحة بالوحدات المسئولة عن تحصيل الضرائب لإتمام التحصيل بكفاءة – مجالات ومحددات استخدام اسلوب المعاينة – إستخدام اسلوب المعاينة فى الفحص – المجالات الواجب الاهتمام بفحصها فى المنشآت المتخصصة (شركات الاتصالات ، شركات الطيران ، شركات إستخراج النفط ، شركات تأجير السيارات ، شركات بيع السيارات ، الفنادق ،...)

- **الجانب الثالث:** تناول بالايضاح تقرير الفحص، حيث ناقش بشكل تفصيلي الجوانب التي يجب ان يوضحها التقرير للكشف عن ابعاد ونتائج الفحص .

ويرى الباحث أنه من الأهمية بمكان الأخذ فى الإعتبار ما ورد بهذه الكتب والإصدارات عند إعداد معايير الفحص الضريبي ، لتوفير دليل عمل متكامل للقائمين بالفحص.

ثانياً: الأبحاث والرسائل العلمية التي تناولت بالدراسة "الفحص الضريبي":

فيما يلى عرض لأهم الدراسات التي إهتمت بشكل مباشر أو غير مباشر بالفحص الضريبي وما يرتبط به من قواعد وضوابط توضح إجراءات ومتطلبات الفحص:

(١)- دراسة (أبو شعيشع،١٩٩٧)

مشكلة الدراسة:	تتمثل مشكلة الدراسة فى أن إستخدام الاساليب التقليدية فى المراجعة الضريبية كأحد انواع الفحص الضريبي فى الفكر المراجعي ، يعتبرية الكثير
----------------	---

<p>من الآثار السلبية المتعلقة بجميع مراحل الفحص الضريبي، الأمر الذى أدى إلى إنخفاض حصيلة الدولة من الإيرادات الضريبية.</p>	
<p>هدفت هذه الدراسة الى:</p> <p>١- إبراز العلاقة بين مفهوم إعادة هندسة الاعمال والمراجعة الضريبية.</p> <p>٢- إقتراح مدخل لميكانيكية إستخدام مفهوم إعادة هندسة الاعمال فى مجال تشخيص مبررات التطوير وإعداد الخطة اللازمة وتنفيذها والتقارير عن نتائجها فى مجال المراجعة الضريبية.</p> <p>٣- إختبار المدخل المقترح لاستخدام مفهوم هندسة الاعمال فى مجال المراجعة الضريبية.</p>	<p>هدف الدراسة:</p>
<p>١- وجود مبررات لتغيير الاساليب التقليدية للمراجعة الضريبية وتطويرها من خلال استخدام مفهوم إعادة هندسة الاعمال.</p> <p>٢- إمكانية بناء إطار جديد للمراجعة الضريبية يحدد ميكانيكية إستخدام مفهوم إعادة هندسة الأعمال فى مجال تشخيص مبررات تغيير الاساليب التقليدية للمراجعة الضريبية من خلال إعداد الخطة اللازمة لاحداث هذا التغيير أو التطوير ، وكذا متطلبات تنفيذ هذه الخطة والمعايير لتقييم أداء عملية المراجعة الضريبية والتقارير عن نتائجها.</p>	<p>فروض الدراسة:</p>
<p>تم عمل دراسة ميدانية من خلال إستقصاء مجموعة من الفاحصين الضريبيين فى عدد من مأموريات الضرائب لإختبار صلاحية المدخل المقترح.</p>	<p>طريقة جمع البيانات:</p>
<p>من أهم ما توصلت له هذه الدراسة:</p> <p>١- ضرورة تطبيق مدخل مقترح يتضمن معايير تحدد قواعد وإجراءات الفحص الضريبي التى تتعلق بعملية التحاسب ذاتها</p> <p>٢- يساهم المدخل المقترح فى تقليص الآثار السلبية المترتبة على إستخدام الأساليب التقليدية فى مجال المراجعة الضريبية، نظراً لما يحققه هذا المدخل من أهداف ونتائج مرتبطة فيما بينها ، وما يترتب عليها من آثار إيجابية تساهم فى زيادة الكفاءة المهنية للمراجع الضريبي من ناحية، وكذا زيادة الحصيلة الضريبية المخططة من ناحية أخرى، الأمر الذى يمكن الدولة من توفير الإيرادات اللازمة للنهوض بخطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية.</p>	<p>نتائج الدراسة:</p>

(٢)- دراسة (خليل، ١٩٩٧)

<p>تتمثل المشكلة فى كيفية تطوير اسلوب الفحص الحالى باستخدام اسلوب الفحص بالعينة ومتطلبات ذلك. بدلاً من تطبيق أسلوب الفحص الشامل</p>	<p>مشكلة الدراسة:</p>
<p>تطوير نظام الفحص الضريبي باستخدام أسلوب الفحص بالعينة فى اختيار عينة الاقارات الضريبية المنتظمة والأمنية فى ضوء مؤشرات أو محددات معينة وما يتطلبه ذلك من وجود مقومات أساسية لتطبيق اسلوب الفحص بالعينة.</p>	<p>هدف الدراسة:</p>

<p>١- إمكانية تطوير نظام الفحص الضريبي باستخدام أسلوب الفحص بالعينة. ٢- يتطلب أسلوب الفحص بالعينة توافر عدة مقومات. ٣- إمكانية استخدام مجموعة من الضوابط والمؤشرات وتحديد نسبة ترجيحية لها مما يساعد في إختيار عينة الإقرارات محل الفحص إختياراً دقيقاً.</p>	<p>فروض الدراسة:</p>
<p>قام الباحث بإستقصاء عينة من مأمورى الضرائب بشأن الضوابط والمؤشرات اللازمة لتطبيق أسلوب الفحص بالعينة.</p>	<p>طريقة جمع البيانات:</p>
<p>من أهم ما توصلت له هذه الدراسة : أن نجاح تطبيق أسلوب الفحص بالعينة فى إختيار عينة الإقرارات الضريبية يتطلب وجود مجموعة من المقومات والمؤشرات الأساسية من أهمها الالتزام الذاتى من جانب الممولين فى تقديم الإقرارات الضريبية المؤيدة بالدفاتر والحسابات المنتظمة والأمانة ، والمتأخرات الضريبية ، التسويات الضريبية فى الإقرارات الضريبية.</p>	<p>نتائج الدراسة:</p>

(٣)- دراسة (جرجس، ١٩٩٩)

<p>تتمثل المشكلة فى تعامل مأمور الضرائب مع مئات القوانين والتعليمات واللوائح والتي لها تأثير مباشر على القرارات التى يتخذها الفاحص، وان خبرة الفحص الضريبي لا تكون متاحة أمام صغار الفاحصين مما يجعل أدائهم متدنياً بالإضافة الى صعوبة نقل هذه الخبرة إليهم ، وهو ما يؤدي الى الحاجة لاستخدام نظم الخبرة وهندسة المعرفة لزيادة كفاءة نظام الفحص الضريبي.</p>	<p>مشكلة الدراسة:</p>
<p>إستخدام نظم الخبرة وهندسة المعرفة فى توفير كافة البيانات والمعلومات التى يستعين بها الفاحص فى عملية الفحص مما يزيد من كفاءة وفاعلية الاداء الضريبي.</p>	<p>هدف الدراسة:</p>
<p>إمكانية إستخدام نظم الخبرة فى تطوير عملية الفحص الضريبي ومعالجة مشاكل الفحص.</p>	<p>فروض الدراسة:</p>
<p>من أهم ما توصلت له هذه الدراسة : أهمية استخدام الذكاء الاصطناعى ونظم الخبرة لتوفير كافة البيانات والمعلومات التى يستعين بها الفاحص الضريبي فى عملية الفحص ، وتساعده فى إبداء رأيه فى القوائم المالية والدفاتر والمستندات الخاصة بالفحص الضريبي.</p>	<p>نتائج الدراسة:</p>

(٤)- دراسة (حنا، ١٩٩٩)

<p>هناك العديد من المشاكل التى تحول بين الإدارة الضريبية وبين تحقيق أهدافها بكفاءة وفاعلية ، وأن مفهوم الإدارة الإستراتيجية قد يكون مفيداً فى حل الكثير من هذه المشاكل إذا ما أحسن تطويعه للتطبيق على الإدارة الضريبية.</p>	<p>مشكلة الدراسة:</p>
<p>إستخدام مفهوم الإدارة الاستراتيجية فى تطوير وتحسين أداء الإدارة الضريبية.</p>	<p>هدف الدراسة:</p>
<p>أن يتم تطبيق الإدارة الاستراتيجية فى الإدارة الضريبية باستخدام الخطوات</p>	<p>نتائج الدراسة:</p>

	التالية:
<p>١- تكوين مجلس إستشارى أعلى للضرائب يتبع مباشرة رئيس الوزراء أو وزير المالية.</p> <p>٢- إنشاء معهد متخصص لتدريس العلوم المالية والضريبية وأن تكون شهادة المعهد هي شرط التعيين فى مصلحة الضرائب.</p> <p>٣- إنشاء إدارة مركزية للموارد البشرية يكون من مهامها أن تتولى كل ما يتعلق بالافراد منذ لحظة تعيينهم بالمصلحة حتى إحالتهم على المعاش.</p> <p>٤- ضرورة وضع معايير أداء تماثل معايير المحاسبة والمراجعة بحيث تمثل هذه المعايير أدوات مهنية تحظى بالقبول العام ويتم تطبيقها من قبل جميع مأمورى الضرائب.</p>	

(٥)- دراسة (الفقى، ٢٠٠٠)

	مشكلة الدراسة:
<p>ضرورة البحث والتوصل إلى إطار علمى مقترح للمتطلبات الشخصية "المعايير الشخصية" يقوم على التوفيق بين إصدارات المنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة فى المجالات الاخلاقية و السلوكية على المستوى الدولى والمحلى للمساهمة فى تطوير أداء الفاحص وبالتالي زيادة كفاءة عملية الفحص الضريبي ومن ثم رفع المصداقية والثقة من جانب الممولين.</p>	
	هدف الدراسة:
<p>- تحديد أسباب الفجوة بين الممولين والإدارة الضريبية.</p> <p>- تقييم قواعد وإرشادات السلوك المهني الصادرة من المنظمات المهنية على المستوى المحلى والدولى كمدخل لتطوير المعايير الشخصية للفحص الضريبي.</p> <p>- وضع إطار لقواعد وإرشادات السلوك المهني الملائمة للفحص الضريبي فى مصر</p> <p>- إختبار مدى صلاحية الاطار المقترح لتطوير المعايير الشخصية للفحص الضريبي للتطبيق.</p>	
	فروض الدراسة:
<p>١- توجد فجوة بين الممولين والإدارة الضريبية ترجع إلى عدة أسباب من أهمها إنخفاض كفاءة عملية الفحص الضريبي.</p> <p>٢- يرجع إنخفاض كفاءة الفحص الضريبي لعدة أسباب من أهمها إنخفاض أداء الفاحص الضريبي.</p> <p>٣- يرجع إنخفاض أداء الفاحص الضريبي لعدة أسباب من أهمها قصور معايير الفحص الضريبي "المعايير الشخصية"</p> <p>٤- إمكانية تطوير المعايير الشخصية للفحص الضريبي من خلال تقديم الإطار المقترح لقواعد وإرشادات السلوك المهني الملائمة للفحص الضريبي فى مصر.</p>	
	طريقة جمع البيانات:
<p>تم عمل دراسة ميدانية لإختبار مدى صلاحية الإطار المقترح لتطوير المعايير الشخصية للفحص الضريبي من خلال إستقصاء مجموعة من</p>	

<p>الفاحصين الضريبيين فى عدد من مأموريات الضرائب ، ومجموعة مكاتب المحاسبة والمراجعة فى محافظات الإسماعيلية وبورسعيد والسويس.</p>	
<p>من أهم نتائج هذه الدراسة:</p> <p>١- يرجع إنخفاض أداء الفاحص الضريبي إلى العديد من الأسباب :</p> <p>- قصور فى التأهيل العلمى والعملى</p> <p>- الغموض والتضارب فى نصوص التشريع الضريبي.</p> <p>- عدم وجود تعليمات وقواعد مكتوبة وواضحة لدى مأموريات الضرائب</p> <p>- إخفاء الممولين لبعض الحسابات والمعلومات عن الفاحص</p> <p>٢- أهمية وجود معايير مهنية للفحص الضريبي، وتشمل المعايير الفنية والمعايير الاخلاقية والسلوكية، وتمكن تلك المعايير والقواعد القائمين على وضع السياسة الضريبية والملتزمين بتنفيذها من توحيد التطبيق الضريبي.</p> <p>٣- يؤدي عدم وجود معايير فنية وشخصية للفحص الضريبي إلى العديد من الآثار السلبية على أداء الفاحص الضريبي وعلى سلوكيات الممولين.</p>	<p>نتائج الدراسة:</p>

(٦)- دراسة (الناغى، ٢٠٠١)

<p>دراسة مدى ملاءمة النظام الضريبي ، ودراسة مدى الحاجة إلى إصلاح ضريبي فى مجال الضرائب على الدخل فى مصر</p>	<p>مشكلة الدراسة:</p>
<p>تحديد مدى ملاءمة النظام الضريبي وتحديد مبررات ومحددات الإصلاح الضريبي فى مصر فى مجال الضرائب على الدخل.</p>	<p>هدف الدراسة:</p>
<p>- حددت الدراسة مجموعة من المعايير للحكم على مدى ملاءمة النظام الضريبي وهى:</p> <p>١- الإطار العام للتشريع.</p> <p>٢- هيكل النظام الضريبي.</p> <p>٣- توافر خصائص الشخصية عند ربط الضريبة</p> <p>٤- التنظيم الفعال للإدارة الضريبية وتأهيل الفاحصين واستخدام أساليب متطورة للفحص وتوافر نظام معلومات وتنمية وعى الممولين، وتوافر أدوات العمل والتكامل بين أجهزة الحاسب الالى.</p> <p>- كما خلصت الدراسة إلى عدم إجتياز نظام ضرائب الدخل معظم المعايير ، وإنتهت الدراسة إلى الحاجة إلى إصلاح ضريبي يركز على محورين اساسيين : <u>الأول</u> يتعلق بالبنية الأساسية للنظام الضريبي، و<u>الثاني</u> يتعلق بإعادة هيكلة النظام الضريبي.</p>	<p>نتائج الدراسة:</p>

(٧)- دراسة (زقزوق، ٢٠٠١)

<p>وجود عبء على كل من الفاحص الضريبي و الممول نتيجة تطبيق الأساليب التقليدية فى مجال الفحص الضريبي وذلك بجميع مراحل الفحص،</p>	<p>مشكلة الدراسة:</p>
--	------------------------------

مما يتطلب تطوير الفحص الضريبي الحالى بتطبيق مفهوم إعادة الهندسة.	
إستخدام مفهوم إعادة الهندسة فى تطوير الفحص الضريبي بالتطبيق على الضريبة الموحدة.	هدف الدراسة:
١- يعتبر أسلوب الفحص الضريبي عن طريق فرق العمليات من أهم الأساليب الحديثة لتطبيق مفهوم إعادة هندسة العمليات فى مجال الفحص الضريبي. ٢- توجد علاقة إرتباط بين عناصر مفهوم إعادة هندسة الاعمال وبين الأهداف والنتائج المحتملة لتطبيق هذا المفهوم فى مجال الفحص الضريبي	فروض الدراسة:
إعتمدت الدراسة الميدانية على إستقصاء عينة من مأمورى الضرائب لأخذ آرائهم فى هذا الشأن.	طريقة جمع البيانات:
من أهم ما توصلت له هذه الدراسة : ١- أن هناك توافقاً بين أهداف مفهوم إعادة الهندسة ، وبين النتائج المتوقعة من إستخدامه لتطوير عملية الفحص الضريبي. ٢- ضرورة وضع قواعد و معايير لتقييم أداء الفاحص الضريبي مثل الموجودة للمراجع الخارجى.	نتائج الدراسة:

(٨)- دراسة (أبو الفضل، ٢٠٠٧)

تتمثل مشكلة البحث إيجاد مدخل مقترح لتطوير أسس القياس والافصاح الضريبي فى ضوء معيار المحاسبة عن ضرائب الدخل	مشكلة الدراسة:
إعداد دراسة نظرية وتطبيقية عن طرق وقواعد المحاسبة عن ضرائب الدخل فى القوائم المالية للشركات المساهمة المصرية وذلك فى ضوء المعايير المحاسبية المتعارف عليها ومتطلبات التشريع الضريبي وذلك بهدف زيادة فعالية أسس القياس والافصاح الضريبي فى القوائم المالية للشركات المساهمة.	هدف الدراسة:
١- لا يوجد إختلاف جوهري بين أسس قياس الدخل المحاسبى والدخل الضريبي تؤثر فى النتائج. ٢- لا يوجد ضرورة لقياس الأثار الضريبية للفروق بين الدخل المحاسبى والدخل الضريبي. ٣- وجود معيار للمحاسبة عن ضريبة الدخل لا يساهم فى الحد من المنازعات الضريبية. ٤- وجود معيار للمحاسبة عن ضريبة الدخل لا يساهم فى تطوير أسس الفحص الضريبي. ٥- وجود معيار للمحاسبة عن ضريبة الدخل لا يساهم فى سلامة التخطيط الضريبي.	فروض الدراسة:
تم إجراء دراسة ميدانية بإستخدام قوائم الاستقصاء تم توزيعها على فاحصى الضرائب ومراقبى الحسابات والإدارات المالية بالشركات المساهمة .	طريقة جمع البيانات:
من أهم ما توصلت إليه هذه الدراسة:	نتائج الدراسة:

<p>١- يوجد فروق بين الدخل المحاسبى وبين الدخل الضريبي ذات أهمية ويجب قياس الأثار الناتجة عنها والإفصاح عنها.</p> <p>٢- يعد أسلوب الفحص الشامل أحد أسباب قصور الفحص الضريبي ويترتب عليه وجود منازعات ضريبية.</p> <p>٣- دراسة الفروق بين الدخل المحاسبى والدخل الضريبي توفر معلومات جيدة لتخطيط عملية الفحص .</p> <p>وأوصت هذه الدراسة:</p> <p>بضرورة إعادة ترتيب نصوص التشريع الضريبي بحيث تأتي متنسقة مع إجراءات المعيار المحاسبى للدخل الضريبي.</p>	
--	--

(٩)- دراسة (العيسوى، ٢٠٠٨)

<p>كيفية استخدام آليات وقواعد حوكمة الشركات فى المساعدة فى تحقيق الأهداف الإستراتيجية للنظام الضريبي المصرى.</p>	<p>مشكلة الدراسة:</p>
<p>الهدف الأساسى لهذا البحث هو تطبيق مبادئ حوكمة الشركات لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للنظام الضريبي المصرى، ويتفرع من هذا الهدف العام الأهداف الفرعية التالية:</p> <p>١- دراسة أهم معوقات تحقيق الأهداف الإستراتيجية للنظام الضريبي المصرى.</p> <p>٢- دراسة وتحليل أهمية تطبيق مبادئ وآليات حوكمة الشركات وعلاقتها بالنظام الضريبي.</p> <p>٣- مدى إمكانية تطبيق المدخل المقترح لحوكمة النظام الضريبي المصرى.</p>	<p>هدف الدراسة:</p>
<p>١- هل يواجه النظام الضريبي المصرى مشكلات تعوق تحقيق أهدافه الإستراتيجية؟</p> <p>٢- هل يمكن تطبيق آليات الحوكمة على القطاع الحكومى "القطاع الضريبي"؟</p> <p>٣- توجد علاقة إيجابية بين آليات الحوكمة وزيادة كفاءة وفاعلية أداء الإدارة الضريبية.</p> <p>٤- هناك علاقة إيجابية بين تطبيق آليات الحوكمة وتحقيق الأهداف الاستراتيجية للنظام الضريبي.</p>	<p>تساؤلات وفروض الدراسة:</p>
<p>إعتمد الباحث على المنهج الإستقرائى الإستنباطى وذلك من خلال ملاحظة الظاهرة والمتمثلة فى عدم تحقيق الأهداف الإستراتيجية للنظام الضريبي ثم وضع الفروض العلمية والعملية وإختبارها ميدانياً بإستخدام قائمة إستقصاء من العاملين بالإدارة الضريبية والقائمين بالفحص .</p>	<p>طريقة جمع البيانات:</p>
<p>من أهم ما توصلت له هذه الدراسة :</p> <p>١- يواجه النظام الضريبي المصرى العديد من المشكلات التى تحول دون تحقيق الأهداف الإستراتيجية للنظام الضريبي سواء الاهداف المالية أو</p>	<p>نتائج الدراسة:</p>

<p>الإقتصادية أو الاجتماعية، مما يتطلب إجراء إصلاح شامل للنظام الضريبي المصرى سواء من حيث السياسات الضريبية و الإستراتيجية الضريبية ، وإعداد التشريعات الضريبية التى تتفق وظروف المجتمع المصرى وقدرات وإمكانيات الإدارة الضريبية وكذا تطوير أداء الإدارة الضريبية.</p> <p>٢- أليات ومبادئ حوكمة الشركات مبادئ عامة تصلح للتطبيق تصلح للتطبيق على أى منظمة وبالتالي يمكن تطبيقها على النظام الضريبي المصرى بما يساهم فى حل المشكلات التى تواجه النظام الضريبي المصرى ويساعد على تحقيق أهدافه الإستراتيجية.</p> <p>كما أوصت هذه الدراسة بما يلى:</p> <p>(١) وضع إطار تنظيمى لحوكمة النظام الضريبي المصرى يتضمن:</p> <p>أ - وضع الاستراتيجية والسياسة الضريبية.</p> <p>ب- دمج المصالح الضريبية فى كيان واحد.</p> <p>ج- تحقيق إفصاح وشفافية وفق معايير عالية الجودة.</p> <p>د - توفير جهة للأشراف والرقابة وحماية حقوق الاطراف ذوى العلاقة.</p> <p>(٢) وضع إطار تشريعى لحوكمة النظام الضريبي:</p> <p>أ - إعداد قانون موحد للإجراءات الضريبية.</p> <p>ب- إعداد منهجية ثابتة لصياغة التشريعات الضريبية.</p> <p>ج- تفعيل نظم الرقابة الداخلية.</p> <p>د - وضع آلية فاعلة لسرعة فض المنازعات الضريبية.</p> <p>هـ- تضمن الاطار التشريعى الإفصاح الكافى عن قواعد حوكمة النظام الضريبي.</p> <p>(٣) تطوير أداء الإدارة الضريبية ونظم عملها من خلال:</p> <p>أ - تطبيق مفاهيم الادارة الاستراتيجية.</p> <p>ب- التوسع فى استخدام نظم تكنولوجيا المعلومات</p> <p>ج- التوسع فى تقديم الخدمات للمجتمع الضريبي</p> <p>د - إستخدام نظام إدارة المخاطر فى إدارة الضريبة</p> <p>هـ- تطوير الفحص الضريبي.</p>	
--	--

(١٠)- دراسة (شلبى، ٢٠٠٨)

<p>تتمثل مشكلة البحث فى محورين رئيسيين:</p> <p>المحور الأول: يتعلق بأهمية دراسة صور وأشكال العلاقة بين مكتب المراجعة وأمور الضرائب الفاحص.</p> <p>المحور الثانى: يتمثل فى بيان أثر المدخل المقترح للقياس الكمى فى تطبيق معايير الرقابة على جودة المراجعة فى تطوير الفحص</p>	<p>مشكلة الدراسة:</p>
---	------------------------------

الضريبي في مصر	
هدف الدراسة:	هدف هذا البحث إلى بيان أثر المدخل المقترح للقياس الكمي في تطبيق معايير الرقابة على جودة المراجعة في تطوير الفحص الضريبي في مصر
فروض الدراسة:	١- لا يوجد علاقة بين تطبيق المدخل الكمي المقترح في معايير الرقابة على جودة المراجعة (كمتغير مستقل) بمكتب المراجعة وتطوير الفحص الضريبي (كمتغير تابع) ٢- إن عائد تطبيق نظام معايير الرقابة على جودة المراجعة بمكتب المراجعة لا يفوق تكاليف تطبيقه.
طريقة جمع البيانات:	تم إجراء دراسة ميدانية تقوم على عينات لمنشآت المراجعة الممارسة للمهنة في مصر، وكذلك عينة المستفيدين من خدمات المراجعة من مأموري الفحص الضريبي، وكذلك عينة من المديرين الماليين بشركات الأموال الكبرى (بصفتهم معدى القوائم المالية التي تخضع للمراجعة) لإستطلاع آرائهم في هذا الشأن.
نتائج الدراسة:	من أهم نتائج وتوصيات هذه الدراسة: ١- أن يتم العمل بواسطة الهيئات المهنية المعنية والمراجعين الخارجيين على تدعيم الإتجاه نحو الاهتمام بالتعرف على احتياجات مأموري الفحص من مكتب المراجعة الخارجية لما يترتب عليه من نتائج إيجابية لكل من الطرفين. ٢- الحاجة الى قيام المنظمات والهيئات المهنية بإعادة النظر في معايير المراجعة المتعارف عليها وإجراء ما يلزم من تعديلات وتحديثها للتعرف على احتياجات مأموري الضرائب.

(١١) - دراسة (محمد، ٢٠٠٨)

مشكلة الدراسة:	يحاول مأمور الضرائب تأكيد درجة اليقين المناسبة والتي تؤكد كفاءة وسلامة الدفاتر والمستندات ومدى مصداقيتها وذلك لما قامت المنشأة بالإقرار عنه ضمن إقراراتها الشهرية، مما يؤدي إلى زيادة الحاجة إلى المعلومات المحاسبية وتحليل هذه المعلومات بإستخدام دلالات الأرقام لزيادة فاعلية منفعة المعلومات المحاسبية، حيث أن عدم مصداقية الدفاتر يؤدي إلى نقص الحصيلة وبالتالي يؤثر بالسلب على إيرادات أموال الخزانه العامة للدولة
هدف الدراسة:	هدفت هذه الدراسة إلى إستخدام دلالات الارقام كمؤشرات للاستدلال لزيادة فاعلية منفعة المعلومات المحاسبية، وذلك ليكون لدى المصلحة من الادلة والقرائن ما يساعدها في الحكم على مدى صحة هذه المعلومات بهدف تطوير الفحص الضريبي.
فروض الدراسة:	١- يوجد قصور في أداء أعمال الفحص مما ينتج عنه زيادة حالات التهرب الضريبي. ٢- يساعد إستخدام دلالات الارقام كمؤشرات للاستدلال لزيادة فاعلية منفعة

<p>المعلومات المحاسبية فى تطوير أعمال الفحص. ٣- توفر دلالات الأرقام منفعة المعلومات المحاسبية بدرجات مختلفة لمستخدمى تلك المعلومات</p>	
<p>يعتمد البحث بصفة أساسية على خبرة الباحث والممارسة العملية لأعمال الفحص بالضريبة العامة على المبيعات، وإجراء دراسة تطبيقية باستخدام حالة تطبيقية عملية لبيان دور دلالات الأرقام كأداة للاستدلال لتطوير الفحص الضريبي لزيادة منفعة المعلومات المحاسبية.</p>	<p>طريقة جمع البيانات:</p>
<p>توصلت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها: ١- أهمية استخدام أساليب التحليل المحاسبى كنظام للمعلومات لتقييم الاداء الداخلى واتخاذ القرارات وعدم الاكتفاء باستخدام اسلوب التحليل المالى بالنسب المالية التقليدية. ٢- استخدام الفحص التحليلي يسهم فى الحد من التهرب الضريبي. ٣- استخدام تحليل المخاطر فى إعداد خطة فحص سنوية على مستوى المصلحة. ٤- استخدام الربط الشبكي لتوفير المعلومات بما يساهم فى رفع كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي. ٥- أن التعليمات الدورية التى تصدرها إدارة الضريبة العامة على المبيعات وإن تضمنت بعض الإرشادات المتعلقة بعملية الفحص، إلا أنها لم تمثل معايير للمراجعة الضريبية ولا تتوافر فيها مقومات المعايير. ٦- وجود قصور فى أداء أعمال الفحص مما ينتج عنه زيادة حالات التهرب الضريبي. ٧- استخدام دلالات الارقام يعطى مؤشراً لمأمور الفحص الضريبي عن مدى صدق وأمانة الدفاتر والسجلات والاقارات المقدمة من المنشأة.</p>	<p>نتائج الدراسة:</p>

(١٢)- دراسة (محمد، ٢٠١٠)

<p>إختبار الواقع العملى لإسلوب الفحص الضريبي المنسق باستخدام مدخل الجودة الشاملة بهدف زيادة كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي المنسق والوقوف على نقاط الضعف فى التطبيق حتى يمكن تلافياها وكذا نقاط القوة التى قد تساعد فى زيادة الكفاءة والفاعلية من منظور شامل وكذا دراسة مدى إستفادة النظام الضريبي بصفة عامة ومدى استفادة الفحص الضريبي المنسق بصفة خاصة من المزايا العديدة الناجمة من تطبيق إدارة الجودة الشاملة، ومدى مساهمة ذلك فى تحسين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي المنسق.</p>	<p>مشكلة الدراسة:</p>
<p>يتمثل الهدف الاساسى لهذه الدراسة فى تقديم مدخل مقترح لإستخدام معايير الجودة الشاملة بهدف تحسين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي المنسق ، وذلك من خلال الأهداف الفرعية التالية:</p>	<p>هدف الدراسة:</p>

<p>١- دراسة الاطار النظرى للفحص الضريبي المنسق بهدف الوصول الى فهم شامل لهذا الاسلوب المستحدث للفحص الضريبي.</p> <p>٢- دراسة معايير الجودة الشاملة التى تتناسب مع خدمة الفحص الضريبي والوقوف على مدى دعم معايير الجودة الشاملة لخدمة الفحص الضريبي المنسق.</p> <p>٣- دراسة مدى إمكانية إستخدام معايير الجودة الشاملة فى تحسين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي المنسق.</p>	
<p>١- يؤدى إستخدام معايير الجودة الشاملة إلى تحسين كفاءة وفاعلية أداء الفحص الضريبي.</p> <p>٢- يحقق أسلوب الفحص الضريبي المنسق معايير الجودة الشاملة.</p>	<p>فروض الدراسة:</p>
<p>لتحقيق هدف الدراسة إعتمدت الباحثة على قوائم الإستبيان وإسلوب المقابلات الشخصية لمجموعة من مأمورى الضرائب .</p>	<p>طريقة جمع البيانات:</p>
<p>من أهم ما توصلت إليه هذه الدراسة ما يلى:</p> <p>١- أنه لكى تتحقق الجودة الشاملة فى النظام الضريبي لابد وأن تتحقق فى كافة أطراف المنظومة الضريبية (التشريع الضريبي- الإدارة الضريبية - المجتمع الضريبي)</p> <p>٢- من أهم الخصائص التى يجب توافرها فى التشريع الضريبي حتى تتحقق جودة التشريع أن يتوافر تشريع ضريبي مستقر وواضح بشرط أن يأخذ هذا التشريع فى الاعتبار مجموعة من المبادئ والقواعد أهمها العدالة واليقين والملاءمة والاقتصاد حتى يكون متجانساً ومتوازناً.</p> <p>٣- لتحقيق الجودة المطلوبة فى الادارة الضريبية يجب تحقيق الجودة فى النقاط التالية: (جودة بيئة عمل الادارة الضريبية - جودة وكفاءة الفاحص الضريبي - جودة الإجراءات الضريبية)</p> <p>٤- يجب أن يكون هناك ربط لشبكة المعلومات بين كافة الجهات بحيث عند وضع أى معلومة عن الممول يمكن الحصول على معلومات عن كافة الأنشطة التى يقوم بها وبالتالي يسهل عملية الحصر الضريبي ومن ثم تزداد كفاءة وفاعلية الحصر مما يؤدي إلى زيادة الحصيلة والحد من التهرب الضريبي إلى أقصى حد ممكن وبالتالي تتحقق جودة الحصر .</p> <p>٥- تعتمد جودة الفحص على مهارات وكفاءة الفاحص الضريبي وقدرته على إستخدام أنظمة فحص حديثة ، وإمكانية الإستعانة بنظم الخبرة والذكاء الإصطناعى لتعديل نظم الفحص حتى تتلاءم مع التطورات التكنولوجية الحديثة.</p> <p>٦- لتحقيق جودة التحصيل يجب توفير قاعدة بيانات عن حجم المتأخرات الضريبية فى كافة أنواع الضرائب من خلال الربط الشبكي. وأوصت هذه الدراسة بما يلى :</p>	<p>نتائج الدراسة:</p>

<p>- ضرورة إصدار معايير يمكن من خلالها قياس جودة العمل الضريبي.</p> <p>- إعداد دورات تدريبية لمأموري الضرائب وذلك للوصول الى مأمور ضرائب شامل يستطيع أداء عمله بكفاءة في كافة المجالات.</p>	
---	--

❖ التعليق على الدراسات السابقة:

كشفت الدراسات السابقة عن الجوانب التالية:

- أهمية وجود قواعد وتعليمات مكتوبة و محددة للقواعد والخطوات والإجراءات اللازمة للفحص الضريبي، وعلى ضرورة التأهيل والإعداد العلمي والعملى للفاحص الضريبي.
 - الحاجة الى التخطيط للفحص الضريبي، و توفير الأليات اللازمة لذلك ، وعلى أهمية توثيق إجراءات الفحص الضريبي.
 - الحاجة إلى توفير نظام معلومات متكامل بالإدارات الضريبية.
 - أهمية استخدام اسلوب المراجعة الالكترونية فى الإدارات الضريبية، والاستفادة من التطورات الهائلة فى تكنولوجيا المعلومات فى مجال الفحص الضريبي.
- ويرى الباحث أن الدراسات السابقة قد كشفت عن العديد من الجوانب الهامة التى يجب أخذها فى الاعتبار عند تطوير ووضع نظام متكامل للفحص الضريبي فى مصر.

ثانياً : دراسة تقدير موقف لتقييم الوضع الحالى للفحص الضريبي فى مصر:

وبدراسة تقدير موقف للوضع الحالى للفحص الضريبي فى مصر – خاصة ما يتعلق بالضريبة على الدخل للأشخاص الاعتبارية – يلاحظ ما يلى:

أ) تعرض التشريع الضريبي فيما يخص نظام الضرائب على الدخل فى مصر للعديد من القوانين والتعديلات : حيث صدر القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ وفيه تم الأخذ بنظام الضرائب النوعية على الدخل الناتجة من رؤوس الأموال المنقولة والعمل & ثم صدر قانون الضريبة العامة على الدخل رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ & ثم صدر القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ليحل محل القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والقانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ حيث تم فصل الضريبة على أرباح شركات الأموال عن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على المنشآت الفردية وشركات الأشخاص & ثم صدر القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وفيه تم الأخذ بقانون الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين من مصادرها المختلفة : (إيرادات رؤوس الأموال المنقولة – إيرادات النشاط التجارى والصناعى – المرتبات وما فى حكمها – إيرادات المهن غير

التجارية – إيرادات الثروة العقارية) & وأخيراً فقد صدر القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ متضمناً الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعية والضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

ب) أن قانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد حدد القواعد الأساسية للفحص الضريبي، كما حدد فى لائحته التنفيذية الاجراءات الواجب مراعاتها عند الفحص بشكل مختصر. (قانون رقم "٩١" لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية)

ج) أن القانون السابق قد أشار فى الكتاب الثامن والأخير منه إلى : إنشاء مجلس أعلى للضرائب ، تكون مهمته مراجعة أدلة العمل الضريبية ، وإبداء الرأى فيها قبل إقرارها ونشرها وعلى الأخص دليل القواعد الأساسية للفحص، ودليل إجراءات الفحص، وهو الأمر الذى لم يتم تنفيذه أو انجازه حتى الان. (قانون رقم "٩١" لسنة ٢٠٠٥)

د) إهتمت مجموعة من الدراسات المصرية بموضوع الفحص الضريبي ومن بين هذه الدراسات: دراسة (على، ١٩٩٨) ، دراسة (على، ١٩٩٩) ، دراسة (جرجس، ١٩٩٩) ، دراسة (حنا، ١٩٩٩) ، دراسة (الفقى، ٢٠٠٠) ، دراسة (الناغى، ٢٠٠١) ، دراسة (زقزوق، ٢٠٠١) ، دراسة (الروبى، ٢٠٠٦) ، دراسة (الشافعى، ٢٠٠٧) ، دراسة (أبو الفضل، ٢٠٠٧) ، دراسة (غنيم، ٢٠٠٧) ، دراسة (العيسوى، ٢٠٠٨) ، دراسة (الشريف، ٢٠٠٨) ، دراسة (شلبى، ٢٠٠٨) ، دراسة (محمد، ٢٠٠٨) ، دراسة (الشافعى، ٢٠٠٩ / ٢٠١٠) ، دراسة (محمد، ٢٠١٠) وقد كشفت تلك الدراسات عن الجوانب التالية:

١) إن القواعد الواردة بالقانون الضريبي غير كافية لضبط اجراءات الفحص الضريبي وتحسين جودته . (الشريف، ٢٠٠٨ ، محمد، ٢٠١٠)

٢) أن تعليمات مصلحة الضرائب وإن كانت قد تضمنت بعض الارشادات المتعلقة بعملية الفحص، إلا أنها غير ملزمة ، و تركت الأمر للاجتهادات الشخصية مما يؤدي إلى حالة من عدم الاستقرار وعدم التوحد فى الممارسة العملية للفحص الضريبي ، وهو ما يعاب عليها. (الفقى، ٢٠٠٠ ، محمد، ٢٠٠٨)

٣) عدم وجود إطار منظم ومحدد لإجراءات الفحص الضريبي يؤدي إلى إهدار الوقت سواء فى تحديد عينات الفحص أو إجراء الفحص ذاته، وزيادة التكلفة المخصصة لعملية الفحص، وكثرة الخلافات بين الممولين والفاحصين ، وكثرة حالات التهرب الضريبي. (الروبى، ٢٠٠٦ ، العيسوى، ٢٠٠٨ ، محمد، ٢٠١٠)

٤) غموض بعض نصوص القوانين الضريبية وسوء صياغتها. (محمد، ٢٠١٠)

٥) زيادة مخاطر الفحص الضريبي نتيجة وجود إختلاف بين الدخل الضريبي والدخل المحاسبي . (الشافعي، ٢٠٠٧، أبو الفضل، ٢٠٠٧، الشافعي، ٢٠٠٩/٢٠١٠)

٦) عدم مراعاة خصائص و طبيعة وحجم نشاط الممول قد يؤدي إلى التأثير على عدالة وجودة الفحص الضريبي. (الشافعي، ٢٠٠٩/٢٠١٠)

٧) عدم اكتمال قواعد البيانات الامر الذي يؤدي إلى التأثير على جودة الفحص الضريبي. (محمد، ٢٠١٠)

٨) عدم كفاية الإمكانيات المتاحة لإستخدام تكنولوجيا المعلومات ونظم الخبرة فى مجال الفحص الضريبي . (محمد، ٢٠٠٨)

الأمر الذى يؤدي فى النهاية إلى العديد من الآثار السلبية التى تظهر على أداء الفاحص الضريبي وعلى سلوكيات الممولين، مما يؤثر على عدالة وجودة الفحص الضريبي .
وقد أوصت تلك الدراسات فى المجال المتعلق بالفحص الضريبي بما يلى:

- تطوير أداء الإدارة الضريبية ونظم عملها من خلال التوسع فى إستخدام نظم الخبرة وتكنولوجيا المعلومات وتطبيق أسلوب المراجعة الإلكترونية فى عملية الفحص.
- الحاجة الى وضع قواعد وضوابط مهنية للفحص الضريبي .
- إعداد قانون موحد لإجراءات الفحص الضريبي .

هـ) بإجراء المقابلات الشخصية والإستقصاء من عينة تكونت من "٢٠ مفردة" تم إختيارها بالطريقة الحكمية من أساتذة الجامعات المختصين ، و الإدارة المركزية للفحص الضريبي ، ومراقبى الحسابات بالمكاتب الكبرى للمراجعة ، والمديرين الماليين ببعض الشركات ذات الأنشطة الاقتصادية المختلفة كممثلين عن الممولين ، تبين ما يلى:

(١)- نتائج العينة الخاصة بالإدارة المركزية للفحص الضريبي:

بإجراء المقابلات الشخصية والاستقصاء لعدد "خمس مفردات" من العاملين بالإدارة المركزية للفحص الضريبي ، تبين أن الفحص الضريبي قد يعانى من المشكلات التالية:

- عدم توفر الإمكانيات المادية والتكنولوجية - ومنها على سبيل المثال إمكانية توفير جهاز حاسب ألى محمول لكل فاحص - وكافة الوسائل الأخرى التى تساعد الفاحص الضريبي على القيام بمهامه بالجودة المطلوبة .
- ضغوط الوقت والتكلفة التى تمثل عائقاً أمام إتمام الفحص بالجودة المطلوبة.

- عدم إكمال قواعد البيانات المتاحة عن الممولين خاصة غير المسجلين منهم لدى مصلحة الضرائب وهو ما قد يعوق إتمام الفحص الضريبي بالجودة المطلوبة.
- القصور فى بعض القواعد والإجراءات التى يتم الفحص الضريبي وفقاً لها - على سبيل المثال وجود قصور فى أسس وإجراءات إختيار الممولين الواجب إخضاعهم للفحص الضريبي خاصة فيما يتعلق بالمولين غير المسجلين و غير الملتمزمين بتقديم الإقرار الضريبي- وهو ما يؤثر على جودة الفحص الضريبي.
- إخفاء الممولين لبعض الحقائق والمعلومات الهامة مما يؤثر على جودة الفحص الضريبي .
- عدم احكام حصر المجتمع الضريبي مما قد يؤدي إلى إخفاء الممولين لبعض أنشطتهم أو التهرب من الضرائب.

(٢)- نتائج العينة الخاصة بمراقبي الحسابات بالمكاتب الكبرى للمراجعة ، والمديرين الماليين ببعض الشركات:

بإجراء المقابلات الشخصية والاستقصاء لعدد " سبع مفردات" من مراقبي الحسابات بالمكاتب الكبرى للمراجعة، وعدد " خمس مفردات" من المديرين الماليين ببعض الشركات ذات الأنشطة المختلفة كممثلين عن الممولين ، تبين أن الفحص الضريبي قد يعانى من المشكلات التالية:

- إختلاف أسس التحاسب الضريبي تبعاً لحجم نشاط الممول، مما قد يؤثر على عدالة وجودة الفحص الضريبي ، مثال ذلك أسس التحاسب الضريبي للمشروعات الصغيرة.
- وجود إختلاف بين الدخل الضريبي والدخل المحاسبي ، نتيجة للإختلاف فى معالجات بعض بنود الإيرادات والمصروفات بين مبادئ ومعايير المحاسبة المتعارف عليها وبين المبادئ والقوانين الضريبية.

(٣)- نتائج العينة الخاصة بأساتذة الجامعات:

بإجراء المقابلات الشخصية والاستقصاء لعدد " ثلاث مفردات" من أساتذة الجامعات المختصين بهذا الشأن، تبين أن الفحص الضريبي قد يعانى من المشكلات التالية:

- مشاكل مرتبطة بالفحص الضريبي ومن أهمها :
- القصور فى إعداد وتأهيل الفاحص الضريبي.

- العلاقة بين الفاحص والممول : إستمرار الفاحص فى فحص نفس الممول لسنوات طويلة مما قد يؤدي إلى وجود علاقة بين الفاحص والممول ، الأمر الذى قد يكون من شأنه التأثير السلبى على جودة الفحص الضريبي.

- نقص الإمكانيات المادية والتكنولوجية المتاحة لدى مصلحة الضرائب .

- الضغوط التى يواجهها الفاحص عند قيامه بمهامه (ضغوط الوقت والتكلفة - ضغوط من الإدارة).

- عدم وضوح وعدم كفاية القواعد والتعليمات التفسيرية المتاحة لدى مأموريات الضرائب، مما قد يؤدي إلى تضارب فى التطبيق من مأمورية إلى أخرى وبالتالي التأثير على جودة الفحص الضريبي

■ الحاجة إلى نظام وإطار متكامل لإجراءات وعمليات الفحص الضريبي تعمل على تحسين جودة الفحص الضريبي وتحديد آلياته بما يساعد على تحقيق أهدافه.

■ وجود إختلاف بين الدخل الضريبي والدخل المحاسبى ، مما قد يؤدي إلى وجود نزاعات بين الممولين والإدارة الضريبية، ويرفع من مخاطر الفحص التى قد تؤدي إلى التأثير السلبى على جودة الفحص الضريبي.

ثالثاً : خلاصة ونتائج البحث:

(أ)- وفى ضوء ما كشفت عنه الدراسات السابقة والمقابلات الشخصية والإستقصاء من المختصين بهذا الشأن - من نتائج وتوصيات - يمكن القول بأن الفحص الضريبي فى مصر خاصة ما يتعلق بالضريبة على دخل الأشخاص الاعتبارية يعترضه مجموعة من المشاكل التى تعوقه من تحقيق أهدافه، ومن أهم تلك المشاكل ما يلى:

١- مشاكل متعلقة بالفاحص الضريبي (مأمور الضرائب).

٢- عدم إكتمال قواعد البيانات ونظم المعلومات الضريبية المعمول بها لدى الإدارة الضريبية .

٣- الحاجة إلى توفير نظام متكامل ومنضبط لقواعد وإجراءات وأساليب الفحص الضريبي يشمل كافة مراحل وأركانه المختلفة

٤- كثرة حالات التهرب الضريبي ، وما يرتبط به من إنخفاض فى الحصيلة الضريبية ويمكن إرجاع ذلك لما يلى:

☒ عدم إدراك وعدم وعى بعض الممولين للقوانين والتشريعات الضريبية.

☒ وجود إختلاف بين الدخل الضريبي والدخل المحاسبى ، نتيجة للإختلاف فى معالجات بعض بنود الإيرادات والمصروفات بين مبادئ ومعايير المحاسبة المتعارف عليها وبين المبادئ والقوانين الضريبية.

☒ وجود حالة من عدم الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية.

☒ إخفاء الممولين لبعض الحقائق والمعلومات الهامة.

(ب)- فى ضوء ما تم التوصل إليه من خلال دراسة تقدير موقف للوضع الحالى للفحص الضريبي فى مصر، يتضح لنا مدى الحاجة إلى تطوير الفحص الضريبي فى مصر بما يساعد على تحقيق الأهداف التالية:

- تيسير حصول المسؤولين بالجهاز الضريبي على البيانات والمعلومات اللازمة عن الممولين بدرجة عالية من الدقة والسرعة حتى يتسنى لهم القيام بوظائفهم المختلفة.
- توفير الآلية التى تحقق الاستقرار والتوحد فى الممارسة التطبيقية والعملية للفحص الضريبي بين القائمين بالفحص (مأمورى الضرائب).
- البعد عن التحيز والتقدير الشخصى و تنفيذ إجراءات وأساليب الفحص الضريبي بموضوعية .
- تحقيق العدالة الضريبية، وتخفيض والقضاء على المنازعات الضريبية.
- بث الثقة بين الممول والفاحص الضريبي.
- زيادة الوعى والإدراك لدى الممولين للقوانين والتشريعات الضريبية.
- الحد من والقضاء على حالات التهرب الضريبي .
- زيادة الحصيلة الضريبية.

وذلك لتحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية للفحص الضريبي ، وبما يساعد على تحقيق العدالة الاجتماعية، وتوفير حصيلة للدولة تساعد على تمويل خطط التنمية وتحقيق الرفاهية للشعب.

ويرى الباحث أن تحقيق ما سبق يتطلب ما يلى:

أولاً : توفير نظام معلومات ضريبي متكامل على مستوى الإدارة الضريبية وعلى مستوى كل مأمورية ضريبية فى مصر.

ثانياً : وضع نظام متكامل يوضح و يحدد القواعد والإجراءات والأساليب اللازمة للفحص الضريبي فى كافة مراحل وأركانه المختلفة، وبما يراعى طبيعة وحجم نشاط الممول ويساعد على تحقيق أهداف الفحص الضريبي.

ثالثاً : توفير آلية تساعد على زيادة وعى وإدراك الممولين و إلزامهم بالقوانين والتشريعات الضريبية.

المراجع

أولاً: المراجع العربية :

(أ) - الكتب :

- الشافعي، جلال، (٢٠٠٠)، أساليب الفحص الضريبي، جامعة الزقازيق ، مكتبة المدينة.
- _____، (٢٠٠٦)، الموسوعة الحديثة فى المحاسبة الضريبية- الجزء الأول : مبادئ المحاسبة الضريبية، دار الكتب.
- _____، (٢٠٠٧)، الموسوعة الحديثة فى المحاسبة الضريبية- الجزء الرابع : طرق وأساليب الفحص الضريبي، دار الكتب.
- _____، (٢٠٠٧)، الموسوعة الحديثة فى المحاسبة الضريبية- الجزء الخامس : نظرية المحاسبة الضريبية ومعايير المحاسبة المصرية ذات الصلة بها، دار الكتب.
- _____، (٢٠١٠/٢٠٠٩)، الموسوعة الحديثة فى المحاسبة الضريبية- الجزء السادس : دراسات متقدمة فى المحاسبة الضريبية، دار الكتب.
- _____، (٢٠١٠/٢٠٠٩)، الموسوعة الحديثة فى المحاسبة الضريبية- الجزء السابع : مشكلات المحاسبة الضريبية وإقتراحات علاجها، دار الكتب.
- القبانى، ثناء على، (٢٠٠٣)، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- بدوى، محمد عباس، (٢٠٠٥)، المحاسبة الضريبية بين النظرية والتطبيق، منشأة المعارف للنشر.
- عبد الرازق، محمد، (٢٠٠٧)، الدليل فى الإقرارات الضريبية، الاسكندرية، منشأة المعارف.
- عثمان، سعيد عبد العزيز، (٢٠٠٠)، النظم الضريبية مدخل تحليل مقارن، الإسكندرية، الدار الجامعية.
- لطفى، أمين السيد أحمد، (١٩٩٧)، أسس القياس والفحص الضريبي لأرباح تنظيمات الأعمال بين معايير المحاسبة والمراجعة والمتطلبات القانونية، القاهرة، دار النهضة العربية.
- _____، (٢٠٠٧)، فلسفة المحاسبة على الضريبة عن الدخل، الإسكندرية، الدار الجامعية.
- مكى، محمد فخرى، (٢٠٠٠)، مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية، بدون ناشر.
- مكى، محمد فخرى، على محمد على زيد الحكيم، (٢٠٠٩)، نظم المعلومات المحاسبية، بدون ناشر.

(ب) - الدوريات و المؤتمرات :

- أبو شعيشع، مختار إسماعيل، (١٩٩٧)، "مدخل مقترح لإستخدام مفهوم إعادة الهندسة فى المراجعة الضريبية مع دراسة ميدانية"، **المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة**، جامعة عين شمس، العدد الأول.
- الشافعى، جلال، (١٩٩٨)، "تقييم دور الضرائب فى مرحلة الإصلاح الإقتصادى والمالى فى مصر"، **بحث مقدم إلى المؤتمر العلمى السنوى الثالث - بعنوان ما بعد الإصلاح المالى فى مصر رؤية مستقبلية فى ضوء تحديات القرن الحادى والعشرين**، كلية التجارة ببناها، جامعة الزقازيق، نوفمبر.
- الشافعى، جلال، (٢٠٠٣)، "الحوكمة الضريبية"، **مجلة البحوث التجارية**، كلية التجارة جامعة الزقازيق، المجلد الخامس والعشرون، العدد الأول والثانى، يناير و يوليو.
- العشماوى، شكرى رجب، (٢٠١٠)، "التجارة الالكترونية ومشكلات إخضاعها للضرائب"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد الرابع، المجلد ٣٤، ديسمبر.
- الناغى، محمود السيد، (٢٠٠١)، "الإصلاح الضريبي فى مصر، المبررات والمحددات فى مجال الضرائب على الدخل"، **المؤتمر الضريبي الخامس- متطلبات الاصلاح الضريبي الشامل فى مصر**، فبراير.
- جرجس، عايدة حنا، (١٩٩٩)، "إستخدام نظم وهندسة المعرفة فى زيادة كفاءة الفحص الضريبي"، **بحث مقدم الى المؤتمر السنوى الخامس بعنوان تكنولوجيا الادارة الضريبية فى القرن الحادى والعشرون**، أكاديمية السادات للعلوم الادارية، القاهرة، نوفمبر.
- جمعة، أحمد حلمى، (٢٠٠٦)، "إتجاهات التطور بشأن تقارير المدققين"، **مجلة المدقق**، العدد ٦٧.
- حجازى، رشدى فتحى محمود، (٢٠١١)، "آليات الإصلاح الضريبي فى ضوء تجارب مقارنه معاصره"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد الأول، المجلد ٣٥، يناير.
- حنا، نعيم فهيم، (١٩٩٩)، "إستخدام مفهوم الادارة الاستراتيجية فى تطوير وتحسين أداء الادارة الضريبية"، **بحث مقدم الى المؤتمر السنوى الخامس بعنوان تكنولوجيا الادارة الضريبية فى القرن الحادى والعشرون**، أكاديمية السادات للعلوم الادارية، القاهرة، نوفمبر.

- خليل، نصحي منصور، (١٩٩٧)، " تطوير نظام الفحص الضريبي باستخدام أسلوب الفحص بالعينة"، بحث مقدم إلى المؤتمر السنوى الأول - بعنوان الهندسة الضريبية لتشجيع الاستثمار والخصخصة، أكاديمية السادات للعلوم الادارية ، القاهرة، فبراير.

- عبد الرؤوف، نبيل، (٢٠١٢)، " نموذج مقترح لقياس أثر التخطيط الضريبي على الاداء المالى للشركات المتداولة فى سوق المال المصرى - دراسة ميدانية تطبيقية"، مؤتمر المنظومة الضريبية المستقبلية وأثرها على الاقتصاد والاستثمار، جمعية الضرائب المصرية، يومى ١٦ و ١٧ سبتمبر.

- على، عماد أحمد، (١٩٩٨)، " الإدارة الضريبية رؤية مستقبلية"، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي الأول لمصلحة الضرائب، ديسمبر.

- على، مجدى محمد، (١٩٩٩)، "مدى كفاءة الاجهزة الضريبية فى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي"، بحث مقدم الى المؤتمر السنوى الخامس بعنوان تكنولوجيا الادارة الضريبية فى القرن الحادى والعشرون، أكاديمية السادات للعلوم الادارية، القاهرة، نوفمبر.

- قرقر، محمد السيد إبراهيم، (٢٠٠٩)، "المشكلات القانونية والتطبيقية للفحص الضريبي فى ظل أحكام القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ومقترحات الحل"، المؤتمر الضريبي الخامس عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، فى ٢٤-٢٧ يونيه.

- مرقص، سمير سعد، (١٩٩٩)، "تنمية كفاءة وفعالية الاداء الضريبي وأثره على الأستثمار والخصخصة"، بحث مقدم الى المؤتمر السنوى الخامس بعنوان تكنولوجيا الادارة الضريبية فى القرن الحادى والعشرون، أكاديمية السادات للعلوم الادارية، القاهرة، نوفمبر.

- مكى، محمد فخرى، (٢٠١١)، "صناعة وتسليع المعرفة: منهج قابل للبرمجة بدعم تكنولوجيا المعلومات"، بحث غير منشور.

(ج) - الرسائل العلمية :

- أبو الفضل، أبو الفضل عبدالفتاح، (٢٠٠٧)، " مدخل مقترح لتطوير أسس القياس والإفصاح الضريبي فى ضوء معيار المحاسبة عن ضرائب الدخل- دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة بالاسماعلية، جامعة قناة السويس.

- الروبي، شيماء إبراهيم، (٢٠٠٦)، "إستخدام الفحص التحليلي كأداة لزيادة كفاءة وفاعلية تخطيط مراجعة الضريبة العامة على المبيعات بالتطبيق على قطاع الخدمات الفندقية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة بالاسماعلية، جامعة قناة السويس.
- الشريف، قاسم محمد حسن، (٢٠٠٨)، "إطار محاسبي مقترح لتقييم كفاءة وفاعلية النظام الضريبي المصرى فى تحقيق الهدف المالى بالتطبيق على الضريبة العامة على المبيعات"، رسالة دكتوراة، كلية التجارة بالاسماعلية، جامعة قناة السويس.
- العيسوى، حمدى خليل محمود، (٢٠٠٨)، "مدخل محاسبي مقترح لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للنظام الضريبي المصرى فى ضوء قواعد حوكمة الشركات"، رسالة دكتوراة، كلية التجارة بالاسماعلية، جامعة قناة السويس.
- الفقى، رشا على إبراهيم، (٢٠٠٠)، "تطوير معايير الفحص الضريبي فى إطار المعايير المهنية للمراجعة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة بالاسماعلية، جامعة قناة السويس.
- زقزوق، سعد السيد محمد، (٢٠٠١)، "إستخدام مفهوم إعادة الهندسة فى تطوير الفحص الضريبي بالتطبيق على الضريبة الموحدة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة بالاسماعلية، جامعة قناة السويس.
- شلبى، عزة حلمى محمود، (٢٠٠٨)، "مدخل مقترح للقياس الكمي لمعايير الرقابه على جودة المراجعة وأثره فى تطوير الفحص الضريبي فى مصر"، رسالة دكتوراة، كلية التجارة بالاسماعلية، جامعة قناة السويس.
- عبد الرزاق، رلى، (٢٠١١)، "مدى إلتزام الفاحص الضريبي الفلسطينى بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك فى الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي"، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
- غنيم، عبدالحميد عبد المعطى حسن، (٢٠٠٧)، "إطار مقترح لإستخدام أساليب التحليل الاستراتيجية كأداة لزيادة كفاءة وفاعلية المحاسبة الضريبية بالتطبيق فى الضريبة العامة على المبيعات"، رسالة دكتوراة، كلية التجارة بالاسماعلية، جامعة قناة السويس.
- محمد، كريمة حسن محمد، (٢٠١٠)، "مدخل مقترح لإستخدام معايير الجودة الشاملة فى تحسين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي المنسق مع دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراة، كلية التجارة بالاسماعلية، جامعة قناة السويس.

- محمد، محمد حسن محمد،(٢٠٠٨)، "إستخدام دلالات الارقام كأداة لزيادة فاعلية منفعة المعلومات المحاسبية بهدف تطوير الفحص الضريبي- دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة بالاسماعلية، جامعة قناة السويس.

(د) - أخرى :

- عطية، يوحنا نصحي،(٢٠٠٩) "مقومات نجاح نظام الفحص الضريبي بإستخدام العينة"، موقع المحاسبين العرب،

<http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?p=36034>.

- قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية.

ثانياً: المراجع الأجنبية :

A- (Books):

- Gary A. Porter,(2001),"The Association IRS Audit", [www. Porterand company.com](http://www.Porterandcompany.com).
- Messier, William, F.J.R.,(2000),"Auditing and Assurance Service",^{2nd} Edition-Boston.
- Simon, James, and Christopher,(1992),"The Economics of Taxation", 4th Ed., Prentice Hall, New York.
- Wisner S., (2009), "GST- The Audit Manual", CCH Canadian GST Reporter, <http://www.Taxprep.com>.

B-(Periodicals):

- Edger T., Jinyan Li, Alan M., and Amin M., (2009)," Current Tax Reading", **Canadian Tax Journal**, Revue Fiscale Canadienne, Vol.57, No.1 .

- Duane R. Milot,(2012), " You're Being Audited By The Canada Revenue Agency- Now What?", [http:// www. Cra-arc.gc.ca/tx/ndvdlst/tpcs/ncm-tx/rrws/slctd-eng-html](http://www.Cra-arc.gc.ca/tx/ndvdlst/tpcs/ncm-tx/rrws/slctd-eng-html).

C-(Others):

- Audit Manual Full,(2012),released by Canadia Revenue Agency (CRA) auditors, <http://www.Taxmentor.ca>
- CRA, (2012), Audit Manual, <http://www.Taxmentor.ca>, January
- Fraud and Corruption Control, guidelines for best practice, (2005), <http://www.cmc.qld.gov.au>.
- Internal Revenue Service (IRS) Retail Industry Audit Technique Guide (ATG) Updated,(2005), <http://www.irs.gov>.
- Revenue Ruling Search: <http://www.taxlinks.com/rulingslfindinglist>.
- 403(b)(9) Self–Audit Manual,Guide Stone Financial Resources, (2011), <http://www.Guidestone.org>.
- SAS,Au Section 316,(2002),**Consideration of Fraud in a financial Statement Audit**, SAS No.82, December.