

الأساس الفلسفي لفحص ضريبة الدخل مدخل لجودة الفحص الضريبي

إعداد

ماجستير

ناجى نجيب يوسف

أستاذ المراجعة

كلية التجارة - جامعة الزقازيق

الأساس الفلسفى لفحص ضريبة الدخل مدخل لجودة الفحص الضريبي

من المعلوم أن الفحص الضريبي يتم بهدف أساسى هو التحقق من صحة الإقرار الضريبي والقوائم المالية المقدمة من الممول ، وأنه تم إعدادها بما يتفق مع التشريعات الضريبية وبما يحقق العدالة الضريبية ، ولإتمام ذلك يقوم الفاحص الضريبي بإتخاذ الخطوات الرئيسية التالية: التخطيط للفحص ، القيام بالفحص ، إعداد تقرير بنتائج الفحص يوضح ما تم اكتشافه من أخطاء أو مخالفات وتحديد فروق ضريبة الدخل ومطالبة الممول بسدادها .

هناك عدة تساؤلات يجب الوصول إليها للحكم على جودة الفحص الضريبي ، وتحديد المجالات التى يجب الإهتمام بها والعمل على تطويرها لضمان كفاءة وفعالية الفحص الضريبي ، ومن أهم هذه التساؤلات الآتى:

- هل تتفق الخطوات السابقة مع مناهج البحث العلمى المتعارف عليها فى الوصول إلى نتائج من عملية الفحص؟
- هل الإجراءات التى يتبعها الفاحص الضريبي لها أساس علمى؟
- هل هناك إدراك واضح لأبعاد المفاهيم الأساسية التى يركز عليها الفحص الضريبي؟
- ما هى البديهيات التى يركز عليها الفروض التى يقوم على أساسها الفحص الضريبي؟
- وما هى المبادئ التى يلتزم بها الفاحص الضريبي والمستمدة من الفروض السابقة؟

هدف البحث:

يهدف هذا البحث للوصول إلى إجابة على التساؤلات السابقة وبالتالي الكشف عن الأساس الفلسفى للفحص الضريبي.

أهمية البحث:

لهذا البحث أهميته فهو يساهم فى تفسير وتبرير التعليمات الصادرة من مصلحة الضرائب بشأن الإجراءات الواجب على الفاحص الضريبي الإلتزام بها وبالتالي يساهم فى تنفيذها بدرجة عالية من الدقة والعمل على تطويرها.

لتوضيح الأساس العلمى لمعايير الفحص الضريبي يلزم إيضاح المفاهيم الأساسية المتعلقة بالفحص الضريبي - البديهيات - الفروض - المبادئ، ويوضح العرض التالى أبعاد ذلك:

أولاً: المفاهيم الأساسية التي يركز عليها الفحص الضريبي:

بدراسة الفحص الضريبي تبين أنه يركز على مجموعة من المفاهيم، ويوضح الباحث فيما يلي عرضاً مختصراً لها:

(١) مفهوم الدخل المحاسبي والدخل الضريبي:

■ الدخل المحاسبي:

هو الدخل الذي يحققه الممول من ممارسة كافة أنشطته وهو يمثل الفرق بين ما حققه من إيرادات وما تحمله من تكاليف خلال الفترة موضوع الفحص والذي تكشف عنه حسابات المنشأة المنتظمة ويتم تحديده من خلال تطبيق معايير المحاسبة المتعارف عليها التي تناسب المنشأة.

■ الدخل الضريبي:

هو الدخل الخاضع للضريبة وهو عبارة عن الدخل المحاسبي بعد إجراء التسويات والتعديلات اللازمة التي تتطلبها التشريعات الضريبية والتي تهدف إلى تحديده على أسس معينة و محددة بما يضمن حسابه على أساس واحد لكافة العملاء بما يضمن العدالة الضريبية.

(٢) مفهوم التهرب الضريبي:

يشمل الأساليب والطرق التي يتبعها الممول للتهرب من سداد الضرائب المستحقة عليه بإستعمال إحدى الطرق التالية:

- تقديم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات حسابات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك، أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التي أخفاها .
- تقديم الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات مع تضمينه لبيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات.
- الإلتفاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل إنقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة.
- إصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها لإيهام المصلحة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر.
- إخفاء نشاط أو جزء منه.

(٣) مفهوم الفحص الضريبي:

- يشمل الفحص الضريبي كافة الإجراءات التي يقوم بها الفاحص الضريبي للتحقق من الآتى:
- أن الدخل المحاسبى الذى أوضحه الممول فى الإقرار الضريبي يعكس كافة ما قام به من أنشطة وما تم من أحداث خلال الفترة موضوع الفحص وأنه قد تم إعداده بما يتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها التى تناسب المنشأة وأنه لا يتضمن أى أخطاء أو غش.
 - أن التسويات الضريبية التى تتضمنها الإقرار للدخل المحاسبى للوصول إلى الدخل الضريبي تشمل كافة التسويات الواجبه طبقاً للتشريع الضريبي وأنه قد تم تحديدها على أساس سليم ودقيق ، وذلك بهدف حصر المخالفات وإجراء التسويات اللازمة للوصول إلى الدخل الضريبي الصحيح وحساب الضريبة الواجبة.

بالدراسة تبين الآتى:

(١) أن الإجراءات التى يتخذها الفاحص الضريبي فى الفحص تتفق مع خطوات واساليب مناهج البحث العلمى إذ يلاحظ الآتى :

أ- إتفاقها مع خطوات المنهج التاريخى للبحث:^(١)

فالفاحص الضريبي عندما يقدم إليه الإقرار الضريبي والحسابات الختامية لفحصها، ينظر إلى ما تضمنه من معلومات على أساس أنها تعبر عن أحداث تمت فى الماضى ، لكى يتحقق من صحتها يلجأ إلى ما خلفته هذه الأحداث من آثار قد تكون فى شكل مادي (كما فى حالة المخزون) ، قد تكون فى شكل وثائق (عبارة عن فواتير شراء، فواتير بيع، إذون صرف نقدية، إذون إستلام نقدية...) حيث يتولى التحقق من وجودها (إذا كانت أصول مادية)، ومن سلامتها وصحتها (إذا كانت فى شكل وثائق).

بدراسة الإجراءات السابقة نجد أنها تتفق مع خطوات المنهج التاريخى للبحث للتحقق من صحة الأحداث ، وبالتالي فإنه لتحقيق الجودة المطلوبه من الفحص الضريبي يتعين على الفاحص الأخذ فى الإعتبار الأبعاد التى يركز عليها المنهج التاريخى للبحث فى الإعتبار وذلك فيما يتعلق بإجراءات فحص الوثائق للتحقق من مصداقية أدلة الإثبات التى يتولى فحصها.

ب- إتفاقها مع خطوات المنهج الإستقرائى للبحث:^(١)

فالفاحص الضريبي يقدم إليه الإقرار الضريبي والحسابات الختامية لفحصها، يجد أنها تتضمن العديد من البنود حتى يتحقق من سلامة الإقرار والحسابات الختامية يتولى فحص البنود

المختلفة التي تتضمنها ، على أساس النتائج التي يتم التوصل إليها من فحص هذه المفردات يحدد رأيه بشأن سلامة الإقرار الضريبي والحسابات الختامية.

بدراسة الإجراءات السابقة نجد أنها تتفق مع المنهج الإستقرائي إذ يعتمد فيما يصل إليه من نتائج على دراسة مفردات الظاهرة ثم يقوم بتعميم النتائج التي تم التوصل إليها على الظاهرة موضوع الدراسة.

وبالتالى لضمان جودة الفحص يجب أن يمتد الفحص لكافة البنود الجوهرية التي لها تأثير على أرباح المنشأة سواء فى قائمة الدخل وقائمة المركز المالى ، وكذا كافة التسويات التي تتضمنها الأقرار.

(ج)- إتفاقها مع المنهج الإستنباطى:

فالفاحص الضريبي عندما يقدم إليه الإقرار الضريبي والحسابات الختامية للتحقق من سلامتها وإكتشاف ما قد يوجد من أخطاء أو غش، ولكى يتمكن الفاحص من الوصول إلى رأى بشأنها يضع أمامه مجموعة من الشروط "الخواص" الواجب أن تتوافر فى الإقرار والحسابات الختامية (هذه الشروط تمثل مقدمه كبرى بالنسبة للمنهج الإستنباطى) يتولى الفاحص بدراسة الإقرار الضريبي والحسابات الختامية للتحقق من توافر هذه الشروط (هذه تمثل مقدمة صغرى بالنسبة للمنهج الإستنباطى) إذا إتضح توافر هذه الشروط فإنه يقرر بسلامتها.

فالأساس إلى التحقق من سلامة النظام المحاسبى ، والرقابة الداخلية ، وتقييم المخزون يعتمد الفاحص فى تحقيقها على المقارنة بين ما يجب أن يكون وما هو قائم وهذا هو أساس المنهج الإستنباطى.

وبالتالى فإن جودة الفحص الضريبي تتوقف على سلامة المقدمات "الشروط التي يحددها" وعلى كفاية الفحص لاكتشاف الواقع وبالتالي تحديد جوانب القصور ومجالات الخطأ أو الغش الواجب تصويبها للوصول إلى القيمة الواجبة للضرائب الواجب تحصيلها من الممول.

(٤)- إتفاقها مع أساليب مناهج البحث العلمى:

فالفاحص الضريبي يستعين فى فحصه على تطبيق أسلوب المعاينة لفحص عينة من الأحداث والعمليات فى المنشآت الكبيرة ويعمم النتيجة على المجتمع "الحسابات موضوع الفحص" وهذه تمثل إحدى أساليب البحث المتعارف عليها ، فهى تمثل الأساس فيما يقوم به الباحث فى الفحص الإختيارى.

وبالتالى فإنه لضمان جودة الفحص الإختيارى يجب الأخذ فى الإعتبار شروط ومحددات تطبيق أسلوب المعاينة.

(٢) أنها تتفق مع الخطوات التي يتخذها القاضى فى إصدار حكمه فى القضايا التى تعرض عليه:

فالفاحص الضريبي يقدم له الإقرار الضريبي المقدم من الممول وهو يمثل شهادة ودليل إثبات ، ليتولى فحصه والتحقق من سلامة المعلومات الواردة به، وإيضاح ما يجب إجراءه من تعديلات فى الضريبة المستحقة على الممول .

يعتمد الفاحص الضريبي فى عملية الفحص على ما يقوم بتجميعه من أدلة إثبات لتحقيق إتساقها مع المعلومات التى يتضمنها الإقرار، وهو يماثل فى ذلك الموقف الذى يتخذه القاضى عند إصدار حكمه فى القضايا المرفوعة، حيث يعتمد فيما يصل إليه من رأى على أدلة الإثبات.

مما سبق يتضح أن الأساس الذى يعتمد عليه الفاحص الضريبي فيما يصل إليه من رأى هو نفس الأساس الذى يعتمد عليه القاضى وهو أدلة الإثبات، التى أساسها نظرية الإثبات فى القانون ، وبالتالي فإن سلامة ما يصل إليه الفاحص من رأى يرتبط بمراعاة ما كشفت عنه نظرية الإثبات فى القانون من جوانب إذ يتعين على الفاحص التحقق من سلامة ومناسبة وكفاية أدلة الإثبات ، وأن يتوفر له الإستقلال والتأهيل العلمى والخبرة العلمية حتى يصدر حكمه على أساس موضوعى.

(٣) هناك عدة مهارات يجب أن تتوافر فى الفاحص الضريبي لضمان إجراء خدمته بدرجة الجودة الواجبة، من أهمها الأتى :

(أ) مهارات تحقيق الهدف:^١

فالفاحص الضريبي عند قيامه بالفحص الضريبي مطالب بتحقيق هدف معين هو التحقق من سلامة الإقرار الضريبي والحسابات الختامية المقدمه من الممول وتحديد ما يجب إجراؤه من تسويات وما يجب تحصيله من ضرائب إضافية.

يرى الباحث أنه لضمان قيام الفاحص الضريبي بالمهام المطلوبه بدرجة الجودة الواجبة يتعين مراعاة مهارات وسائل تحقيق الهدف بشكل عام إذ يتعين مراعاة الأتى:

- التركيز على الهدف الأساسى من الفحص
- أن يحدد خطة الفحص ، تتضمن الخطة تحديد للأهداف التفصيلية المطلوب تحقيقها والإجراءات الواجب إتخاذها لتحقيقها، والوقت اللازم لإتمامها ، والبرنامج الزمنى اللازم للفحص.

١ - لمزيد من التفاصيل عن تحقيق الهدف راجع:

د. إبراهيم الفقى - كيف تحقق هدفك www.ebmimr.com

د. نبهيه جابر - حتى لا تفشل فى تحقيق الهدف [Http/kenana.online.com](http://kenana.online.com)

كيف تحقق هدفك www.ekay.com

- أن يحدد الجهات التي يمكن الإستعانة بها للمساهمة فى القيام بالفحص ،وتحديد المعلومات الواجب الحصول عليها فى هذا الشأن.
- مراجعة خطة الفحص فى أثناء القيام بالفحص فى ضوء ما قد يتم إكتشافه من ملاحظات أو أخطاء أو غش، لتطويرها.
- مراجعة ما تم تنفيذه من أعمال للتحقق من مناسبتها وكفايتها لتحقيق الهدف من الفحص.

(ب) مهارات إتخاذ القرار:

فالفاحص الضريبي عند قيامه بالفحص مطالب بأن يصدر قراره إما بقبول حسابات الممول والإقرار الضريبي ، أو أنه يطالب الممول بإجراء تعديلات فى الإقرار الضريبي فى ضوء ما تم إكتشافه من أخطاء أو غش فى حساباته.

يرى الباحث أنه لضمان الفحص بالجودة الواجبه يجب أن يتوفر لدى الفاحص القدرة على إتخاذ القرار العادل والسليم بإجراء فحص دقيق لحسابات الممول والقوائم المقدمة والإقرار الضريبي.

فى رأينا أنه لكى يكتسب الفاحص الضريبي المهارة اللازمة لإتخاذ القرار السليم تتوقف على تأهيله العلمى وخبرته العمليه وأن يتوفر لديه الإستقلال التام حتى يتمكن من إصدار قراره على أساس موضوعى.

(ج) مهارات تحليل البيانات وتفسيرها:^١

فالفاحص الضريبي عند قيامه بالفحص مطالب بالحصول على العديد من البيانات التفصيلية على أساس شهرى والتي توجد بينها علاقة إرتباط لإكتشاف الأرقام التى لا يوجد بينها إتساق لإخضاعها للفحص للتأكد من عدم وجود أى أخطاء أو غش فى الحسابات وذلك بتطبيق الإجراءات التحليلية ، وتتوقف قدرته على القيام بالتحليل المطلوب على مدى توافر المهارة اللازمة لذلك.

فى رأى الباحث أنه لكى يكتسب الفاحص الضريبي المهارة السابقة يتعين أن يكون له علم بعلاقة الإرتباط القائمة بين البيانات المالية بعضها البعض، وكذلك على علم بعلاقة الإرتباط بين البيانات المالية والإحصائية وهذا يتم إكتسابه من واقع خبرته فى المراجعة لعدد من السنوات ، كما يجب أن يكون لديه علم بالبيانات التفصيلية المخزنة بقاعدة البيانات بحسابات المنشأة حتى يطالب العاملين بإعداد التقارير التفصيلية اللازمة للقيام بمهامه.

(د) مهارات فن التفاوض:^٢

١ - لمزيد من التفاصيل عن مهارات تحليل البيانات وتفسيرها راجع:

- [www.Qvc.Egypt.edu-Qualitive Research chap7](http://www.Qvc.Egypt.edu-Qualitive%20Research%20chap7)

- [Http/www.facebook.com](http://www.facebook.com)

٢ - للمزيد من مهارات فن التفاوض راجع:

فالفاحص الضريبي مطالب عند إنتهائه من الفحص التفاوض مع الممول لكي يتقبل ما وصل إليه الفاحص الضريبي من ملاحظات وما يجب إجراؤه من تسويات وسداد من ضرائب.

فى رأى الباحث أنه لى ينجح الفاحص فى القيام بالمهام السابقة يجب أن تتوفر لدية مهارات وفن الإتصال والتفاوض بالأخذ فى الإعتبار ما تتضمنه نظرية التفاوض من مقومات ومن أهمها الأتى:

- أن تتسم مطالبة الفاحص بالعدالة فلا يجب أن يكون منحازاً إلى صالح مصلحة الضرائب ، يجب أن تكون مطالبته مبنية على أساس موضوعى وبعيدة عن أى تحيز.
- أن يشرح للممول بالتفصيل الأسانيد التى يعتمد عليها فيما يطالبه من تسويات.
- مراعاة المرونة والتواصل الجيد.
- التأكيد على النتائج الإيجابية التى يتم التوصل إليها مع الممول.
- إيضاح النتائج السلبية التى قد تترتب على الممول فى حالة عدم قبول التسويات المقترحة.
- الوصول إلى إتفاق نهائى مع الممول.

(هـ) مهارات كتابة التقارير:¹

فالفاحص الضريبي مطالب عند الإنتهاء من الفحص إعداد تقرير بنتائج الفحص لإرساله إلى المسئولين عن متابعة الفحص بالمصلحة، لى يكون التقرير فعال ويحقق الهدف من إعداده ، يتعين ان يتوافر فى الفاحص الضريبي مهارات كتابة التقارير التى يتم إرساله إلى الجهات الإدارية وذلك بالأخذ فى الإعتبار ما قد توصل إليه الباحثون فى هذا الشأن، فىجب أن يكون واضحاً يسهل فهمه وإستيعابه، موجزاً يكفى الغرض منه، دقيقاً يحتوى على معلومات صحيحة، أن يساعد الإدارة فى القيام بمهام التخطيط ، بأن يوضح بالتفصيل ما قام به من فحص والوقت الذى قضاه فى الفحص، مع بيان ما واجهه من معوقات وتقديم ما يراه من توصيات، كما يجب أن يساعد الإدارة فى القيام بمهام الرقابة بتوضيح النتائج التى تم التوصل إليها مقارنة بما تم تحقيقه فى الفحص السابق من نتائج مع بيان مقارن للوقت الذى إستغرق فى الفحص بالمقارنة إلى الفحص السابق، وتوقعات الإدارة، يجب أن يساهم تقريره فى أعمال المتابعة فيوضح المدفوعات المعلقة، بيان بالضرائب التى رفض الممول سدادها أو طلب تأجيل سدادها أو أنه سوف يلجأ إلى القضاء للطعن فيها. ، أن يساهم تقريره فى توثيق ما قام به من أعمال بتوضيح أدلة الإثبات التى حصل عليها بالتفصيل والتى تدعم رأيه ، بما يساهم فى تسهيل مهام الفحص عند إتمام الفحص من فاحص آخر.

د. منى حموده - التفاوض [Http://www.facebook.com](http://www.facebook.com)

1- لمزيد من التفاصيل عن مهارات إعداد التقارير راجع:

إعداد وكتابة التقارير www.kantakj.com/Fiqh/Files/managead/doc

(٤) مفهوم العدالة الضريبية:

تمثل العدالة الضريبية إحدى الدعائم الأساسية للتشريع الضريبي، كما تمثل الأساس الذي يركز عليه الفحص الضريبي.

فمن الوجهة التشريعية نجد أنها تهتم بتحقيق العدالة الضريبية عند إصدار التشريعات الضريبية بمراعاة تناسب الضرائب الواجبة السداد من الممول مع مقدرة الممول على التحمل، بفرض الضرائب على أساس تصاعدي بما يتناسب مع دخل الممول ، مع النص على إعفاءات ضريبية لمحدودي الدخل.

كما تحدد من جهة أخرى أسس التحاسب الضريبي الواجبة التطبيق بوضع أسس موحدة يلتزم الممولين بتطبيقها بما يمنع من التلاعب في تقدير الدخل الضريبي.

بالنظر إلى الجهات المسئولة عن تحصيل الضرائب "مصلحة الضرائب" نجد أنها تسعى إلى تحقيق العدالة الضريبية عند الفحص، فهي تعمل جاهدة على إجراء حصر كامل للمجتمع الضريبي، وإخضاع كافة الممولين للفحص في الوقت المناسب، وعدم سقوط الضرائب بالتقادم، وأن يتوافر لدى الفاحص التأهيل والخبرة الكافية حتى يكون لديه القدرة بالقيام بالفحص والتحقق من صحة الإقرارات الضريبية المقدمه من الممولين، كما تطالب الفاحص بالالتزام بالموضوعية والحياد عند تحديد الضرائب الواجبة السداد عن طريق الممول بحيث يتم ربط الضريبة بما يتفق مع القيمة الواجبة طبقاً للنصوص التشريعية السارية ، فلا يجب أن تكون الضريبة التي تم ربطها على الممول أقل أو أكبر من القيمة الواجبة.

لضمان ذلك تطالب الفاحص بتوثيق الفحص بإعداد تقرير تفصيلي يوضح أبعاد الفحص و الأدلة التي إعتد عليها ويخضع هذا التقرير مع كافة أوراق الفحص للمراجعة لضمان عدالة الفحص ، كما تتيح المصلحة من جانب آخر للممول الحق في الطعن في التقرير الذي وصل إليه الفحص إذا شعر بعدم عدالة الفحص .

بالرجوع إلى القواميس¹ نجد أن كلمة العدالة تستخدم من الوجهة اللغوية للتعبير عن: الدقة ، وعدم حدوث أخطاء، الكمال، الواقعية ، مطابقة الموضوع مع أدلة الإثبات، الإقناع ، إتفاق الموضوع مع القواعد According to rules ، إمكانية إتخاذ الموضوع أساساً للحكم ، الوضوح – الموضوعية – البعد عن التحيز.

في ضوء ما تقدم فإن الباحث يرى أن العدالة الضريبية لكي تتحقق ينبغي توافر الجوانب التالية:

1 -Webster's Third New international Dictionary, Encyclopedia Britannica, inc, Published by William Sent on, 1966, copyright by Cixc Merriam co, U.S.A. volume 1, P.815-816

- ١- الدقة وعدم حدوث أخطأ : فيجب أن يكون الإقرار الضريبي والحسابات الختامية دقيقة و لا تتضمن أى أخطاء أو غش جوهري ، وأن يتفق مع المعلومات المقيدة بسجلات المنشأة .
 - ٢- الكمال: فيجب أن يتضمن الإقرار الضريبي والحسابات الختامية للممول كافة الأحداث التي تمت فى المنشأة دون إستبعاد بعض الأحداث، فيجب أن تشمل كافة الإيرادات والتكاليف والمصروفات الخاصة بالفترة.
 - ٣- الواقعية: بأن يتضمن الإقرار الضريبي والحسابات الختامية ما تم من أحداث فعلاً وعدم إدراج عمليات (مصروفات – تكاليف) وهمية.
 - ٤- مطابقة الموضوع مع أدلة الإثبات: فيجب وجود أدلة إثبات تؤيد كافة الأحداث المدرجة فى الإقرار الضريبي والحسابات الختامية.
 - ٥- الإقناع: فيجب أن تكون أدلة الإثبات المؤيدة للعمليات مقنعة.
 - ٦- اتفاق الموضوع مع القواعد: فيجب أن يكون الإقرار الضريبي قد تم إعداده بما يتفق مع التشريعات الضريبية.
 - ٧- الوضوح: يجب أن يكشف الإقرار الضريبي بشكل واضح ما تم إجراؤه من تسويات لتحديد الدخل الضريبي.
 - ٨- إمكانية إتخاذ الموضوع أساساً للحكم: فيجب على الفاحص التحقق من توافر المقومات السابق بيانها فى الإقرار الضريبي حتى يمكن الإعتماد على المعلومات الواردة فى الإقرار كأساس لربط ضريبة الدخل.
 - ٩- الموضوعية والبعد عن التحيز: فيجب أن يتم الفحص عن طريق الفاحص على أساس موضوعى وبعيداً عن التحيز فلا يجب أن تكون الضريبة التي تم ربطها على الممول أقل من القيمة الواجبة بما يحقق المصلحة للممول أو أن تكون أكبر من القيمة الواجبة لصالح مصلحة الضرائب.
- وبالتالى لضمان جودة الفحص الضريبي يتعين التحقق من توافر الجوانب السابقة.*

(٥) مفهوم الإقرار الضريبي:

الإقرار الضريبي عبارة عن كشف أو بيان موقع عليه من الممول ويقدم إلى مصلحة الضرائب فى موعد محدد ويبين به:

- الإيرادات والتكاليف وصافى الأرباح والخسائر عن السنة السابقة من مختلف مصادر الدخل طبقاً لما قامت به المنشأة من أنشطة خلال السنة الماضية وبما يتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها.
- التسويات الضريبية التي تم إجرائها لتحديد الدخل الضريبي طبقاً لما تتضمنه التشريعات الضريبية واللوائح التنفيذية من تعليمات.
- صافى الدخل الضريبي والتي على أساسه يتم تحديد الضرائب المستحقة لمصلحة الضرائب.

وبدراسة الإقرار الضريبي يلاحظ الآتى:

(١) أن الإقرار الضريبي عبارة عن تأكيد من جانب الممول بالآتى:

- ١- الحدوث : فهو إقرار من جانب الممول بأن المعلومات الواردة فى الإقرار تعبر عن أحداث تمت فعلاً وأنه لا توجد عمليات وهمية تم إدراجها (تكاليف أو مصروفات).
- ٢- الكمال : فهو إقرار من جانب الممول بأن المعلومات الواردة فى الإقرار تشمل كافة الأحداث التى تمت وبالتالي لا توجد أحداث قد تمت ولم يتم تسجيلها (إيرادات).
- ٣- التقييم والتخصيص : فهو إقرار من جانب الممول بأن المبالغ المدرجة بالحسابات الختامية والإقرار الضريبي قد تم إثباتها بقيمتها الصحيحة و لا توجد بها أخطاء وأنه تم إدراجها فى الفترة المحاسبية التى تخصها.
- ٤- الإفصاح : فهو إقرار من جانب الممول بأن كشفت عن كافة المعلومات والتسويات الواجبه للوصول إلى صافى الدخل.

وبالتالى فإنه للإطمئنان إلى سلامة الإقرار الضريبي وجودة الفحص الضريبي يتعين أن يمتد الفحص للتحقق من سلامة التأكيدات السابقة التى يتضمنها الإقرار الضريبي.

(٢) أن المعلومات الواردة فى الإقرار الضريبي هى بيان لما تم من أحداث فى العام المنتهى موضوع الفحص، وأنه للإطمئنان إلى سلامتها يجب على الفاحص العمل على إسترداد ما تم من أحداث فى العام الماضى بالرجوع إلى أدلة الإثبات التى خلفتها والتى تدعمها.

(٣) أنه إقرار من جانب الممول على صدق المعلومات الواردة فى الإقرار الضريبي ومطابقتها مع البيانات الموضحة فى سجلات المنشأة ، إذا أظهر الفحص الذى يقوم به الفاحص الضريبي إكتشاف أى أخطاء فى المعلومات الواردة فى الإقرار يعنى فقدان الثقة فى الإقرار ويتطلب الأمر توسيع نطاق الفحص.

ثانياً: البديهيات:

من دراسة المفاهيم السابقة يتضح أن الفحص الضريبي يركز على البديهيات التالية:

(١) إمكانية إسترداد الأحداث الماضية عن طريق ما خلفته من آثار:

من البديهيات الأساسية التي يركز عليها الفحص الضريبي بديهية إمكانية إسترداد الأحداث الماضية عن طريق ما خلفته من آثار.

تمثل هذه البديهية الأساس المنطقي لمنهج البحث في علم التاريخ ، كما أنها تمثل الأساس لعملية الإثبات في القانون، وهي تمثل أيضاً إحدى الاسس لتحقيق المعرفة طبقاً لنظرية المعرفة التي وصفها الفلاسفة.

في الفحص الضريبي يستعين الفاحص الضريبي بهذه البديهية عند القيام بالفحص وللتحقق من القوائم المالية والإقرار الضريبي وبالتالي صحة الضرائب الواجبة السداد في ضوء ما تم من أحداث خلال العام ، إذ أنه بفحص المعلومات التي توضحها القوائم يمكن تصور ما تم من أحداث مرة أخرى، بالرجوع إلى ما خلفه الماضي من وثائق تحتفظ بها المنشأة (المستندات التي لدى المنشأة والتي تؤيد ما تم من أحداث).

بدراسة المستندات المرتبطة بالأحداث نجد أنها عرضة للخطأ أو التزييف ، كما قد يتم إدراج المعلومات التي تتضمنها في السجلات بصورة خاطئة نتيجة عدم إدراج أبعادها أو بقصد التزييف، طبقاً لذلك فإنه يتعين على الفاحص مراعاة الآتي:

- ١- القيام بفحص إنتقادي للمستندات للتحقق من سلامتها.
- ٢- التحقق من أن ما تم إثباته في السجلات يتفق مع ما هو وارد في المستندات وأنه يمثل ما تم من أحداث بصورة دقيقة تعبر عن الواقع بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- ٣- متابعة الاحداث التالية للتحقق من إتساقها مع الاحداث التي توضحها السجلات.

(٢) وجود نفس الأسباب تؤدي إلى نفس النتائج:

من قوانين علم المنطق المعروفة أن وجود نفس الأسباب يؤدي إلى تحقيق نفس النتائج، طبقاً لهذا القانون إذا ظهر الشيء بصورة تخالف الصورة التي يظهر بها عادة فلا بد من وجود أسباب وراء هذا التغير ، يمثل القانون السابق إحدى البديهيات المعروفة التي يستعان بها في كثير من مجالات المعرفة كأساس لعملية التفكير السليم، كما أنه يمثل الأساس لعملية البحث العلمي.

تمثل هذه البديهية الأساس الذي يعتمد عليه الفاحص لما يقوم به من إجراءات تحليلية عند فحص حسابات الممول لتحديد المجالات المحتمل وجود أخطاء بها لإخضاعها للفحص، وكذلك للحصول على دليل إضافي لسلامة الحسابات عند الإنتهاء من الفحص، فالبيانات المحاسبية التي

توضحها القوائم المالية والسجلات المحاسبية يوجد إتساق فيما بين بعضها البعض وكذلك بين البيانات المالية والإحصائية، وكذلك الأحداث الإقتصادية والبيئة المحيطة بالمنشأة موضوع الفحص، فهناك علاقة من المتوقع ظهورها ووجودها بإستمرار طالما لم توجد أسباب تؤدي إلى عكس ذلك.

طبقاً لذلك يقوم الفاحص بتحليل ودراسة البيانات المالية والاحصائية فإذا وجد تقلبات غير متوقعة، أو لم تظهر تقلبات غير متوقعة فإنه ينتقل إلى الخطوة التالية وهي إخضاع هذه التغيرات للفحص العميق للتأكد من أنها ليست نتيجة أخطاء أو غش ، ولكنها نتيجة متغيرات اخرى تتعلق بالظروف الاقتصادية المؤثرة على المنشأة ، أما إذا تمت المقارنة واتضح إتساقها وظهورها بالقيم المتوقعة فإن ذلك يؤدي إلى زيادة الثقة في هذه البيانات.

(٣) إمكانية الحكم على سلامة الأعمال عن طريق المعايير:

من البديهيات الشائعة التي يتم استخدامها في العديد من مجالات المعرفة إمكانية الحكم على سلامة الأعمال عن طريق المعايير، طبقاً لهذه البديهية من الممكن الحكم على سلامة أى عمل تام وذلك بمقارنته بالمعايير المناسبة التي يجب أن يتم على أساسها .

لإمكان تطبيق هذه البديهية من أى مجال من المجالات يلزم اتخاذ الخطوات التالية:

- ١- معرفة الهدف الذى من أجله يتم التقييم.
- ٢- تحديد مجموعة من المعايير التي على أساسها يتم التقييم مع مراعاة مناسبة هذه المعايير مع الهدف الذى من أجله يتم التقييم.
- ٣- التعرف على خواص المجتمع موضوع التقييم من خلال ما يتم تجميعه من معلومات.
- ٤- مقارنة خواص المجتمع موضوع التقييم بمعايير التقييم السابق تحديدها ودراسة ما يظهر من اختلافات.

٥- الوصول إلى رأى عن طريق ما تم الوصول إلى نتائج

بدراسة هذه البديهية نجد أنها تمثل الأساس فيما يصل إليه الفاحص من رأى بشأن سلامة القوائم المالية المقدمة من الممول وكذلك سلامة الإقرار الضريبي وتحديد ما يجب إجراءه من تسويات للإقرار الضريبي ، إذ يقوم بالأتى:

- أ (تجميع أكبر قدر من المعلومات عن القوائم المالية والتعرف على أساس إعدادها ومقارنتها بمعايير المحاسبة المتعارف عليها للوصول إلى رأى بشأن سلامتها.
- ب) دراسة ما ورد فى القرار الضريبي من معلومات ومقارنتها بالتعليمات الواردة فى التشريعات الضريبية للوصول إلى رأى بسلامتها وتحديد ما يجب إجراءه من تسويات للإقرار الضريبي.

(٤) إمكانية تعميم نتائج المعاينة:

من البديهيات العلمية المتعارف عليها إمكانية تعميم نتائج المعاينة على المجتمع الذى أخذت منه ، تستمد هذه البديهية وجودها من نظرية الاحتمالات ، طبقاً لهذه البديهية من الممكن التعرف على خواص المجتمع المتمثل بفحص عينة منه وتعميم نتائج الفحص على المجتمع الذى أخذت منه. يستعين الفاحص الضريبي بهذه البديهية عند فحص المنشآت الكبيرة الحجم التى من المتعذر لتعدد عملياتها إخضاعها للفحص الكامل فى وقت وتكلفة مقبولة ، والأسلوب العلمى والعملى لمعالجة هذا الموقف هو فحص عينة من المستندات ، وتقويم ما يصل إليه من نتائج على المجتمع الذى أخذت منه.

هناك بعض الجوانب الواجب توافرها لإمكانية تطبيق هذه البديهية لضمان سلامة نتائج الفحص:

١- مناسبة المجتمع موضوع الفحص لتطبيق أسلوب المعاينة فيجب أن يكون المجتمع متمثل الخواص.

٢- كفاية حجم العينة المختارة للكشف عن خواص المجتمع وذلك لتجنب مخاطر المعاينة (الوصول إلى رأى عن خواص المجتمع يخالف الواقع).

٣- سلامة إختيار المفردات التى تتكون منها العينه

ويجب من جهة أخرى أن يدرك الفاحص طبيعة النتائج التى يتم التوصل إليها عن طريق المعاينة والى تتلخص بشكل أساسى فى الاتى:

أ) تنصرف نتائج المعاينة على المجتمع الذى أخذت منه فقط.

ب) النتائج التى يتم الوصول إليها عن طريق المعاينة هى نتائج احتمالية ، للوصول إلى تأكيد قاطع لا يصلح لتطبيق أسلوب المعاينة.

ج) تقتصر نتائج الفحص عن طريق العينة على توضيح خصائص العينه لإمكانية تقدير خواص المجتمع بصورة دقيقة ينبغى الإستعانة بالأساليب الإحصائية المناسبة.

(٥) الإهتمام بالأهم:

من البديهيات المتعارف عليها أنه للوصول إلى رأى سليم عند دراسة إحدى الموضوعات يجب على الباحث ان يوجه إهتمامه إلى النقاط الجوهرية التى لها تأثير جوهري على إتخاذ القرار وذلك للوصول إلى رأى سليم وموضوعى.

تمثل البديهية السابقة الأساس فى تحديد مجالات الفحص الضريبي حيث يركز الفاحص عند فحصه على فحص الحسابات والعمليات الجوهرية التى من المحتمل حدوث أخطاء أو تدليس بها.

(٦) العدل أساس الحكم:

من البديهيات الأساسية المتعارف عليها والتي تمثل الأساس الذي تركز عليه الأحكام القضائية العدالة فيما يتم إصداره من حكم ، إذ يتعين على القاضى الإلتزام بالموضوعية والنزاهة والحياد فيما يقوم بإصداره من أحكام وأن يقوم ببناء حكمه على أساس أدلة الإثبات المقدمه له وطبقاً لنصوص القانون.

تمثل البديهية السابقة أساس الفحص الضريبي، يتعين على الفاحص أن لا يصدر حكماً ضد مصلحة الممول بفرض ضرائب عليه تزيد عن القيمة الواجبة، كما يجب عليه ألا يقوم بفرض الضرائب بأقل من القيمة الواجبه، والإضرار بمصلحة الدولة لتحقيق مصلحة الممول ، أنه ينبغي عليه ربط الضريبة على أساس الإيراد الفعلى للممول الذى يتم التوصل إليه من فحص أدلة الإثبات المتاحة وعلى أساس ما تنظمه التشريعات الضريبية فى هذا الشأن.

ثالثاً: الفروض:

من دراسة البديهيات السابقة يتضح أن الفحص الضريبي يركز على الفروض التالية:

(١) توافر أدلة الإثبات:

يمثل هذا الفرض الأساس الذى يعتمد عليه الفاحص فى إسترداد ما تم من أحداث فى الماضى ، وبالتالي التحقق من سلامة السجلات والقوائم المالية موضوع الفحص وكذا الإقرار الضريبي.

بدون وجود ادلة إثبات تؤكد ما تم تسجيله من أحداث فى السجلات والتي على أساسها يتم إعداد القوائم المالية ، فإن هذه البيانات لن تكون صادقة ولا يمكن قبولها.

هذا إذا لم يتمكن الفاحص من الحصول على أدلة الإثبات المناسبة والكافية لتدعيم ما هو مثبت فى السجلات فإنه يرفض القوائم المالية والإقرار الضريبي ويلجأ إلى تقدير الدخل الخاضع للضريبة وبالتالي تحديد الضريبة عن طريق التقدير.

من اهم ادلة الإثبات التى يفترض توافرها لدى المنشأة موضوع الفحص ، المستندات المؤيدة لما تم تسجيله من إيرادات ومصروفات ، محاضر جرد المخزون ، كشوف حسابات البنوك.

(٢) وجود إتساق بين البيانات المالية وكذلك البيانات الإحصائية والأوضاع الإقتصادية:

يرتبط هذا الفرض ببديهية السببية (وجود نفس الأسباب تؤدي إلى نفس النتائج)، يمثل هذا الفرض الأساس الذى تركز عليه الإجراءات التحليلية والتي تمثل إحدى الدعائم الأساسية التى يستعين بها الفاحص الضريبي لتحديد مجالات الخطأ المحتملة وللحصول على دليل إضافي بسلامة القوائم المالية ، والإقرار الضريبي.

فمن الأمور المتعارف عليها وجود ثبات نسبي بين تكلفة البضاعة المباعة والمبيعات (نسبة مجمل الربح)، هناك ثبات نسبي بين بنود المصروفات وإجمالي إيرادات المنشأة ، هناك ثبات نسبي بين النسب المالية الخاصة بالمنشأة (معدل دوران المخزون – معدل دوران المدينين – معدل السيولة...) ، وهناك إتساق بين بنود الإيرادات والمصروفات خلال شهور السنة بعضها البعض ، وكذا الأرقام الواردة بالموازنة التقديرية وأرقام السنوات السابقة ، هناك علاقة إرتباط بين البيانات المالية والإحصائية الخاصة بالمنشأة (كمية الإنتاج وتكلفة السلع المنتجة ، ساعات تشغيل الآلات وهلاك الآلات) ، هناك علاقة إرتباط بين البيانات المالية الخاصة بالمنشأة والبيانات المالية الخاصة بالمنشآت التي تقوم بنفس النشاط في نفس المنطقة ونفس الفترة.

(٣) وجود معايير للتقييم:

يمثل هذا الفرض إحدى الفروض الأساسية التي يركز عليها الفاحص الضريبي فيما يصل إليه من حكم ، فهناك معايير تقييم متعارف عليها يستعين بها الفاحص الضريبي للحكم على الجوانب التالية:

- ١- سلامة النظام المحاسبي بالمنشأة موضوع الفحص.
- ٢- فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة.
- ٣- سلامة وكفاية أدلة الإثبات التي يقدمها الممول.
- ٤- سلامة المبادئ المحاسبية المطبقة.
- ٥- إلتزام الممول بتطبيق نصوص التشريعات الضريبية عند إعداد الإقرار الضريبي.

(٤) مناسبة المجتمع موضوع الفحص للإختبار عن طريق المعاينة:

يمثل هذا الفرض إحدى الفروض الأساسية التي يركز عليها تطبيق أسلوب المعاينة حيث يتطلب هذا الفرض أن تكون وحدات المجتمع التي تؤخذ منه العينه لها خواص متماثلة. ودراسة حسابات أى منشأة بشكل عام يلاحظ الأتي:

- ١- أن لكل حساب خصائص من جهة احتمالات حدوث أخطاء به.
- ٢- أن هناك إختلاف بين الحسابات من جهة درجة خطورتها و جوهريتها وبالتالي تأثيرها على نتائج أعمال المنشأة.
- ٣- أن درجة فعالية نظام الرقابة الداخلية قد تختلف خلال شهور السنه ، إذ تتوقف فعاليتها على درجة كفاءة ونزاهة العاملين وبالتالي تحدث تغيرات خلال شهور السنه.
- ٤- إن إدارة المنشأة لها دور جوهري في إظهار نتائج حسابات المنشأة بما يتفق مع وجهة نظرها من خلال ما قد تقوم بإجرائه من تسويات.

٥- أن المكونات التي تتضمنها الحسابات قد لا تكون متماثلة الخواص.

فى ضوء ما سبق فإن هناك محددات مرتبطة بالفروض المذكورة ، يتعين على الفاحص مراعاتها وعلى أساسها يتم الأتى:

- تحديد الحسابات التي يجب أن يتم فحص مفرداتها بالكامل والحسابات التي يتم فحصها عن طريق المعاينة.
- مراعاة أن تكون المفردات التي يشملها المجتمع موضوع الفحص متماثلة بإستخدام أسلوب العينة الطبقية.

(٥) هناك إختلاف بين الحسابات والعمليات التي تحدث فى المنشأة من جهة درجة تأثيرها على نتائج أعمال المنشأة وبالتالي الضرائب المستحقة عليها:

فمن المعلوم أنه ليست كل حسابات المنشأة وعملياتها لها تأثير متساوى على تحديد دخل المنشأة. هناك حسابات يلزم فحصها لأحتمال حدوث أخطاء أو غش بها تؤثر على دخل المنشأة من أهمها : إيرادات المنشأة - تكلفة الإنتاج - تكلفة البيع - أرصدة المخزون - مصروفات المنشأة - التسويات الضريبية - تكلفة الأصول الثابتة التي تم شرائها خلال العام - المعاملات مع الأطراف لهم علاقة إرتباط .

هناك حسابات يلزم فحصها للمساهمة فى إكتشاف بعض الأخطاء أو الغش من أهمها : الأرصدة الدائنة والمدينة - الإحتياطيات والمخصصات - حسابات البنوك - حسابات الشركات الشقيقة - قيود التسوية.

(٦) توافر الإمكانيات للفاحص الضريبي للحكم بالعدل:

يمثل هذا الفرض الأساس الذى بموجبه يتم تحقيق العدالة فى الحكم، و لكى يتمكن الفاحص الضريبي من تحقيق العدالة يلزم توافر الإمكانيات اللازمة لذلك والتي من أهمها الأتى:

١- التأهيل العلمى والخبرة العملية، إذ أنه على أساس التأهيل العلمى والخبرة العملية يتحدد درجة إدراك الفاحص الضريبي والتي على أساسها يتم التخطيط للفحص ، كما يتم إختيار أدلة الإثبات والتي على أساسها تتحدد نتائج الفحص، توافر هذا الفرض من شأنه المساهمة فى جودة الفحص وبالتالي تحديد الضرائب الواجبة على أساس موضوعى وبناءً على إدراكه السليم لما حققته المنشأة من إيراد.

من أهم جوانب المعرفة التي يجب أن يكون الفاحص على علم بها :- معايير المحاسبة المالية - معايير المراجعة - التشريعات الضريبية والتفسيرات المتعلقة بها - أساليب التهرب الضريبي - مجالات الخطأ والغش التي من المحتمل حدوثها - الإجراءات الواجب إتباعها

لإكتشاف الغش والتدليس – أن يكون لديه مهارة البحث التحليلي لكي يجمع ويفسر المعلومات – أن يكون لديه المهارة للتفاوض للوصول إلى حل ما قد يثار من قضايا – أن يكون لديه القدرة على التواصل لإقامة علاقات طيبة مع الممول.

٢- الإستقلال وعدم خضوع الفاحص إلى أى تأثيرات من جانب الممول بما يدفعه أن يحدد عن العدالة والنزاهة والموضوعية ، فالفاحص الضريبي يتم تعيينه وتحديد أتعابه وما يحصل عليه من مكافآت بما يضمن له العيش بحياة كريمة عن طريق الدولة ومن ثم لن يتخلى عن النزاهة و الموضوعية و العدالة عند تحديد الضريبة المستحقة على الممول من أجل تحقيق مصلحة مادية له من قبل العميل.

رابعاً: المبادئ:

بالأخذ فى الاعتبار ما سبق إيضاحه من جوانب يتضح أن الفحص الضريبي يركز على المبادئ التالية:

(١) الإقتناع بأدلة الإثبات الكافية والمناسبة:

يمثل هذا المبدأ إحدى المبادئ الأساسية التى يركز عليها الفحص الضريبي، فهناك هدف يسعى الفاحص الضريبي الوصول إليه من عملية الفحص هو تحديد الضريبة المستحقة على أساس عادل وموضوعى بحيث لا يمكن أن توجه إليه تهمة التقصير فى أداء عمله.

الوسيلة التى يعتمد عليها الفاحص فى تحقيق الهدف السابق هى أدلة الإثبات، فهى تمثل الأداة التى من خلالها يتعرف الفاحص على حقيقة ما تم من أحداث، وهى التى تمد الفاحص بالتأكيد الذى يرغب الوصول إليه بشأن حقيقة أوضاع المنشأة التى على أساسها يتم تحديد الضرائب المستحقة.

تتوقف كمية أدلة الإثبات التى يقوم الفاحص بتجميعها على الأتى :

أ) درجة خطر الخطأ أو الغش المحتمل حدوثه فى المنشأة موضوع الفحص حيث يتم تقدير هذا الخطر عن طريق التقدير الشخصى للفاحص بالأخذ فى الاعتبار نتائج فحص المنشأة فى السنوات السابقة ، ومدى نزاهة الإدارة ، والبيئة الرقابية ، ودرجة فعالية نظم الرقابة الداخلية .

هذا إذا كانت درجة خطر الخطأ أو الغش مرتفعة فإنه يتعين على الفاحص توسيع نطاق الفحص وتجميع أكبر قدر من أدلة الإثبات ، والعكس صحيح.

ب) درجة التأكيد الذى يرغب الفاحص الحصول عليها من أدلة الإثبات التى قام بفحصها، وتحدد درجة التأكيد السابقة على أساس درجة الثقة فى أدلة الإثبات المتاحة وهى تحدد على أساس خبرة الفاحص ومصدر الأدلة ، فالأدلة الخارجية أقوى من الأدلة الداخلية التى من صنع المنشأة، إذا كانت درجة التأكيد التى حصل عليها الفاحص من أدلة الإثبات التى قام بفحصها فإنه يتعين عليه توسيع نطاق الفحص وتجميع أكبر قدر من أدلة الإثبات حتى يصل إلى درجة التأكيد المطلوبه.

(٢) اكتشاف احتمالات ومجالات الخطأ والغش من خلال تحليل البيانات:

يمثل هذا المبدأ الأساس الذى تركز عليها الإجراءات التحليلية والتى يستعين بها الفاحص فى تحديد البنود الشاذة عن طريق المقارنات ، ومن أهم المقارنات الأتى:

- مقارنة البيانات المالية التفصيلية على مستوى شهور السنة بعضها البعض
 - مقارنة البيانات المالية التفصيلية الخاصة بشهور السنة الحالية بالبيانات المالية المقابلة لها فى شهور السنة السابقة.
 - مقارنة البيانات المالية الفعلية المتعلقة بشهور السنة مع البيانات الموضحة بأرقام الموازنة
 - مقارنة النسب المالية للفترة الحالية بالفترة السابقة (نسبة مجمل الربح – معدل دوران المخزون – معدل دوران المدينين...)
 - مقارنة البيانات المالية بالبيانات الإحصائية المرتبطة بها (تكلفة البضاعة المباعة وعدد الوحدات المنتجة ، أجور العاملين وعدد العاملين)
- يعتمد الفاحص الضريبي فى الحصول على البيانات السابقة من المنشأة من خلال الرجوع إلى قاعدة البيانات بها ، وكذلك من التقارير المنشورة عن المنشآت المماثلة.

(٣) بناء الحكم عن طريق المعايرة:

من المبادئ الأساسية التى يركز عليها الفاحص الضريبي فيما يصل إليه من رأى بشأن الجوانب التى يخضعها للفحص، على مبدء المعايرة حيث يتولى الفاحص جمع معلومات عن الجوانب موضوع التقييم ومقارنتها بمعايير التقييم ، يستعين الفاحص بهذا المبدء فى المجالات التالية:

- ١- تقييم النظام المحاسبى للمنشأة للتحقق من سلامته
- ٢- تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة للتحقق من فعاليته
- ٣- تقييم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها للتحقق من سلامتها
- ٤- تقييم أدلة الإثبات التى تم تجميعها للتحقق من سلامتها ومناسبتها

٥- تقييم الإقرار الضريبي للتحقق من اتساقه مع التشريعات السارية

هذا لا يقتصر استخدام المبدأ السابق على الفحص الضريبي بل يتم تطبيقه عند تقييم أداء القائمين بالفحص مع معايير الفحص الضريبي وبالتالي تحديد مدى جودته.

(٤) مراعاة خصائص المعاينة عند الإستعانة بها فى الفحص:

لقد سبق إيضاح المحددات المرتبطة بإمكانية تقييم نتائج المعاينة على المجتمع، فى ضوء هذه المحددات يتعين على الفاحص مراعاة خواص أسلوب المعاينة عند الإستعانة بها فى الفحص الضريبي وذلك بمراعاة الأتى:

١- لا يجب استخدام أسلوب المعاينة بشكل مطلق لان نتائج المعاينة إحتماوية وبالتالي فإنه بالنسبة للحسابات الجوهرية التى توجد بها إحتتمالات خطأ أو غش مرتفعة يجب إخضاعها للفحص الكامل.

٢- يجب عند تطبيق أسلوب المعاينة أن يمتد الفحص ليشمل كل شهور السنة وعدم الإقتصار على شهور معينة إذ أن نتائج فحص المعاينة تنصرف على المجتمع الذى أخذت منه

٣- عند تطبيق أسلوب المعاينة لفحص حساب معين يجب التحقق من تماثل مفرداته ، وفى حالة عدم التماثل ينبغى تقسيم المجتمع إلى طبقات وإخضاع كل طبقة مستقلة للفحص على ان يتم تحديد حجم العينة على أساس مخاطر الخطأ المحتمل حدوثه بها ومدى جوهريته.

٤- الوصول إلى نتائج دقيقة عند تطبيق أسلوب المعاينة .

يتعين استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية حيث تقدم لنا النتائج فى ضوء درجة دقة وثقة معينة

(٥) الإلتزام بالأهمية النسبية عند الفحص:

من المبادئ الأساسية التى يركز عليها الفاحص الضريبي الألتزام بالأهمية النسبية عند الفحص ، حيث يركز فحصه على الجوانب الهامة التى لها تأثير جوهرى فى تحديد الوعاء الضريبي، والتى من أهمها الأتى:

إيرادات المنشأة – تكلفة الأنتاج – تكلفة البيع – أرصدة المخزون – مصروفات المنشأة – تكلفة الأصول الثابته التى تم شرائها خلال العام – المعاملات التى تمت مع الطرف لهم علاقة إرتباط – الأرصدة الدائنة والمدينه – الإحتياطات والمخصصات – حسابات البنوك – حسابات الشركات الشقيقة – قيود التسوية – التسويات الواردة بالإقرار الضريبي.

(٦) الإلتزام بالعدل فى تحديد الضريبة المستحقة على الممول:

يمثل هذا المبدأ إحدى المبادئ الأساسية التى يسعى الممول إلى تحقيقها من خلال قيامه بالفحص ولتحقيق هذا الهدف يقوم الفاحص الضريبي بالأتى:

- ١- فحص النظام المحاسبى للمنشأة ونظم الرقابة الداخلية وتجميع أكبر قدر من أدلة الإثبات للتأكد من سلامة القوائم المالية والتي على أساسها يعد الممول الإقرار الضريبي
- ٢- فحص الإقرار الضريبي والتحقق من صحة البيانات التي يتضمنها ومن ان الممول قد يلتزم فى إعدادة بما يتفق مع التشريعات الضريبية والأحكام التفسيرية لها
- ٣- حصر ما قد يجده من خلافات وتحديد الضريبة الواجبة السداد
- ٤- مناقشة الممول فيما قد تم إكتشافه من مخالفات للتعرف على وجهة نظره وإقناعه بما وصل إليه من رأى بناءً على أدلة الإثبات التي تم التوصل إليها.

خلاصة ونتائج البحث

من العرض السابق يتضح الأتى:

- أن الهدف الأساسى من الفحص الضريبي لضريبة الدخل هو التحقق من صحة الإقرار الضريبي والقوائم المالية المقدمة من الممول، وذلك لآكتشاف ما قد يوجد من خطأ أو غش ومن أنها تتفق مع التشريعات الضريبية وذلك للوصول إلى تحديد دقيق لضريبة الدخل المستحقة على الممول لمطالبه بسدادها.
- أنه لضمان جودة الفحص الضريبي يتعين مراعاة الأتى:
 - (١) الإهتمام بالتأهيل العلمى للفاحص الضريبي إذ يجب أن يكون لديه علم بالعديد من مجالات المعرفة من أهمها: (معايير المحاسبة المالية - معايير المراجعة - التشريعات الضريبية والتفسيرات المتعلقة بها - أساليب التهرب الضريبي - مجالات الخطأ والغش المحتمل حدوثها وإجراءات وأساليب إكتشافها - علاقة الارتباط بين البيانات المالية ببعضها البعض والبيانات الإحصائية ، وكيفية الإستفادة منها فى إكتشاف الخطأ - الإستفادة من إمكانيات الحاسب الألى فى تحليل البيانات وتسهيل إجراءات الفحص).
- كما يجب أن يتوافر لديه العديد من المهارات والتي من أهمها الأتى: (مهارات تحقيق الأهداف - مهارات إتخاذ القرارات - مهارات تحليل البيانات والمعلومات وتفسيرها - مهارات التفاوض مع الممولين - مهارات كتابة التقارير).

(٢) أن الإقرار الضريبي المقدم من الممول هو عبارة عن تأكيد من جانب الممول بأن المعلومات الواردة في الإقرار تعكس كافة الأحداث التي تمت ، وبالتالي لا توجد أحداث لم يتم تسجيلها ، ومن أنه تم إدراج هذه الأحداث بقيمتها الصحيحة ومن أنه قد كشف عن كافة التسويات للوصول إلى صافي الدخل.

وبالتالي فإنه يتعين على الفاحص الضريبي الإطمئنان إلى سلامة التأكيدات السابقة وأنه لم يتم إستبعاد أى أحداث أو إضافة أحداث وهمية.

(٣) أنه يتعين أن يمتد الفحص الذى يقوم به الفاحص للوصول إلى رأى بشأن إمكانية الإعتماد على حسابات الممول كأساس لحساب ضريبة الدخل ، فيجب التحقق من الأتى:

- سلامة النظام المحاسبى للمنشأة موضوع الفحص.

- كفاية نظم الرقابة الداخلية المطبقة بالمنشأة.

- سلامة المبادئ المحاسبية المطبقة.

- إلتزام الممول بتطبيق التشريعات الضريبية عند إعداد الإقرار الضريبي.

هذا ولإتمام ذلك يجب أن يكون الفاحص على علم بكافة الشروط الواجب توافرها لتحقيق الجوانب السابقة للتحقق من وجودها وبالتالي الوصول إلى رأى بشأن إمكانية الإعتماد على هذه الحسابات.

(٤) عند قيام الفاحص الضريبي بالفحص الإختياري لحسابات الممول (تطبيق أسلوب العينة) يتعين عليه إدراك كامل الجوانب التالية:

١- أنه لتطبيق أسلوب العينة فى فحص حساب معين يجب عليه التحقق أولاً : من أن مكونات هذا الحساب متماثلة الخواص (قيمة البنود متقاربة).

٢- أنه يجب أن تكون حجم العينة التى إختارها مناسباً لتجنب مخاطر المعاينة.

٣- أن يتم إختيار المفردات داخل العينة بطريقة عشوائية.

٤- أن نتائج المعاينة تعكس فقط المجتمع الذى أخذت منه (الشهر الذى يشمل الفحص – الحساب الذى يشمل الفحص)

٥- أن النتائج التى يتم الوصول إليها هى نتائج إحتماالية وأنه فى حالة الرغبة فى الوصول إلى تأكيد قاطع لسلامة حساب معين لا يصلح تطبيق أسلوب المعاينة.

٦- تقتصر نتائج الفحص عن طريق العينة عل توضيح خصائص العينة ، وأنه لإمكان تقدير خواص المجتمع بصورة دقيقة يتعين الإستعانة بالأساليب الإحصائية المناسبة.

(٥) عند فحص حسابات الممول يجب أن يوجه الفاحص إهتمامه فى الفحص للحسابات التالية لإحتمال حدوث أخطاء أو غش بها مما يؤثر على دخل المنشأة: (إيرادات المنشأة – تكلفة الإنتاج – تكلفة

البيع – ارصدة المخزون – مصروفات المنشأة – التسويات الضريبية – تكلفة الأصول الثابتة التي تم شراؤها خلال العام – المعاملات مع الأطراف لهم علاقة إرتباط).
كما يجب من جهة أخرى فحص الحسابات التالية للمساهمة فى إكتشاف بعض الأخطاء:
(الأرصدة الدائنة والمدينة – الإحتياطيات والمخصصات – حسابات البنوك – حسابات الشركات الشقيقة – قيود التسوية).

- (٦) عند قيام الفاحص بفحص المستندات المقدمة من المنشأة يتعين على الفاحص مراعاة الأتى:
- إخضاع المستندات للفحص الإنتقادى للتحقق من سلامتها وإمكانية قبولها كدليل إثبات.
 - التحقق من أن ما تم إثباته فى السجلات يمثل ما تم من أحداث بصورة دقيقة فى ضوء ما كشفته المستندات وبما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
 - متابعة الأحداث التالية للتحقق من إتساقها مع الأحداث التى توضحها السجلات.
- (٧) أن الإقرار الضريبي المقدم من الممول هو إقرار من جانب الممول بصدق المعلومات التى تضمنها الإقرار ، إذا تبين من الفحص ظهور أخطاء فى هذه المعلومات فإنه يتعين على الفاحص فقدان الثقة فى المعلومات التى تضمنها الإقرار ، وبالتالى توسيع نطاق الفحص.
- (٨) يتعين على المسئولين عن العمل بمصلحة الضرائب إجراء تغيير دورى للقائمين بفحص حسابات الممول لضمان إستقلال الفاحص الضريبي وعدم وجود تأثيرات من جانب الممولين تدفعه أن يحيد عن العدالة والنزاهة والموضوعية عند الفحص.
- (٩) أنه يتعين التحقق من إلتزام الفاحص بالعدالة والموضوعية عند قيامه بفحص حسابات الممول، بإخضاع ما قام به الفاحص وما تضمنه التقرير من ملاحظات للفحص والتقييم.