



مجلة البحوث المالية والتجارية

المجلد (24) - العدد الثالث - يوليو 2023



دور المحاسبة القضائية في تطوير منظومة الفحص الضريبي: دراسة ميدانية بالتطبيق على بيئة الأعمال المصرية

The Role of Forensic Accounting in Developing the Tax Examination System: A Field Study Applied to Egyptian Business Environment

د. كوثر محمد عبدالحافظ محمد

مدرس المحاسبة - كلية التجارة - جامعة سوهاج

دكتور/ أكرم خليفة محمد إبراهيم

أستاذ مساعد المحاسبة - كلية التجارة - جامعة سوهاج

2023-06-01	تاريخ الإرسال
2023-06-02	تاريخ القبول
رابط المجلة: https://jsst.journals.ekb.eg/	

مستخلص:

الهدف: يهدف هذا البحث إلى توضيح مدى إمكانية الاستفادة من المهارات والأساليب التي توفرها المحاسبة القضائية في تطوير عملية الفحص الضريبي ببيئة الأعمال المصرية، وذلك في ضوء سعي الدولة المصرية إلى الحد من التهرب الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية مع الأخذ في الحسبان منافع ومحددات التطبيق في بيئة الأعمال المصرية.

التصميم والمنهجية: تم الاعتماد على منهجية التحليل الرباعي (SWOT analysis) لتحديد نقاط القوة والضعف في نظام الفحص الضريبي المطبق حالياً، والفرص والتهديدات الكامنة في استخدام المحاسبة القضائية في مجال الفحص الضريبي، كما تم الاعتماد على أسلوب الاستبيان كأداة بحث لاستطلاع آراء الممولين ومراجعي الحسابات وأموري الضرائب في مدى إمكانية الاستفادة من تطبيق مهارات وأساليب المحاسبة القضائية في تطوير عملية الفحص الضريبي.

النتائج: عدم وجود اختلافات دالة إحصائياً بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن كل من معوقات التطبيق ودور مهارات المحاسبة القضائية في تطوير عملية الفحص الضريبي، في حين توجد فروق جوهرية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن دور أساليب المحاسبة القضائية في تطوير عملية الفحص الضريبي. وعلى الرغم من تباين ترتيب أهمية مهارات وأساليب المحاسبة القضائية بين فئات الدراسة إلا أنه يوجد اتفاق عام حول أهميتها في تطوير عملية الفحص الضريبي.

القيمة المضافة: يعد هذا البحث لبنة جديدة في أدبيات المحاسبة الضريبية والمحاسبة القضائية، حيث يعمل على ربط مهارات وأساليب المحاسبة القضائية بمجال جديد لم تتناوله الدراسات السابقة وهو الفحص الضريبي، كما أن النتائج المتوصل إليها يمكن الاستفادة منها في تطوير منظومة الفحص الضريبي بمصر؛ خاصة في ظل حاجة الدولة إلى زيادة مواردها لتمويل مشاريعها التنموية وفق رؤية ٢٠٣٠، وذلك بالتزامن مع الأزمات التي يمر بها الاقتصاد العالمي في أعقاب جائحة COVID-19 ونشوب الحرب الروسية-الأوكرانية.

الكلمات الرئيسية: مهارات المحاسبة القضائية، أساليب المحاسبة القضائية، الفحص الضريبي، الحصيلة الضريبية.

تصنيف JEL: M41، M48، O33



Abstract:

Objective: This research aims to clarify the possibility of benefiting from the skills and techniques provided by forensic accounting in developing tax examination process in the Egyptian business environment, in light of the Egyptian state's endeavor to reduce tax evasion and increase tax outcome, taking into consideration the benefits and limitations of application in the Egyptian business environment.

Design and methodology: The SWOT analysis methodology was relied upon to identify the strengths and weaknesses of the tax examination system currently applied, and the opportunities and threats inherent in the use of forensic accounting in the field of tax examination. The questionnaire was also relied upon as a research tool to poll the opinions of financiers, auditors and tax officials regarding the possibility of benefiting from the application of forensic accounting skills and techniques in developing tax examination process.

Results: There are no statistically significant differences between the opinions of the respondents regarding each of the application obstacles and the role of forensic accounting skills in developing tax examination process, while there are significant differences between the opinions of the respondents regarding the role of forensic accounting techniques in developing tax examination process. Despite the variation in the order of importance of forensic accounting skills and techniques among the study groups, there is general agreement about their importance in developing tax examination process.

Originality: This research is a new building block in the literature of tax accounting and forensic accounting, as it works to link the skills and techniques of forensic accounting to a new field that previous studies did not address, tax examination. The findings can be used in developing tax examination system in Egypt; Especially in light of the country's need to increase its resources to finance its development projects in accordance with Vision 2030, in conjunction with global economy crises and the wake of the COVID-19 pandemic and the outbreak of the Russian-Ukrainian war.

Keywords: Forensic Accounting Skills (FAS), Forensic Accounting Techniques (FAT), Tax Examination (TE), Tax Outcomes (TO).

JEL Classification: M41, M48, O33

١- مقدمة:

شهد العالم في القرن الماضي كثير من الأزمات والانهيارات المالية لكبرى الشركات حول العالم، ويرجع ذلك إلى فساد إدارة هذه الشركات من ناحية؛ وقصور إجراءات المراجعة الخارجية في اكتشاف حالات الغش والفساد المالي من ناحية أخرى، وقد أدت الآثار السلبية الناتجة عن انهيار هذه الشركات الكبرى إلى انخفاض الثقة في جودة التقارير المالية وتقارير المراجعين الخارجيين، وارتفاع معدل الدعاوى القضائية المرفوعة ضد الشركات وإداراتها أمام المحاكم، الأمر الذي ترتب عليه احتياج كل من ذوي المصلحة بتلك الشركات والقضاة إلى خدمات المحاسبين.

إن ازدياد الحاجة إلى خدمات المحاسبين في القضايا المالية والمحاسبية المنظورة أمام المحاكم يستدعي وجود محاسبين على درجة عالية من التأهيل العلمي والعملية ولديهم مهارات في المحاسبة والمراجعة والتحري والتحقيق، وذلك لمساعدة القضاة في حل النزاعات ذات الطابع المالي المحاسبي، ومن ثم يقع على عاتق المحاسبين تطوير مهاراتهم في هذا الشأن؛ بغية تقديم خدماتهم في فرع جديد من فروع المحاسبة أطلق عليه مؤخراً مسمى "المحاسبة القضائية Forensic Accounting".

إن ارتباط المحاسبة بالقضاء ليس بالأمر الحديث حيث يعود لسنوات طويلة سابقة، ولكن تحت مسميات مختلفة، ولكن الجديد هو ظهور وانتشار مفهوم المحاسبة القضائية، وبالرغم من تعدد الجهود المبذولة لإرساء مفهوم المحاسبة القضائية إلا أن البداية الحقيقية كانت في عام ١٩٨٦ عندما أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين **American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)** دليل الممارسة رقم (٧) والذي حدد فيه مجالات خدمات المحاسبة القضائية، ثم تم تأسيس المجلس الأمريكي للمحاسبة القضائية في مارس عام ١٩٩٧، وتلاه إقرار المحاسبة القضائية من قبل الجمعية الأمريكية للمحاسبة **American Accounting Association (AAA)** في عام ٢٠٠٩. (السيسي، ٢٠٠٦؛ رزق، ٢٠١٧؛ إبراهيم، ٢٠١٩)

وفي ١٦ أكتوبر عام ٢٠١٥ تم إنشاء المعهد الدولي للمحاسبين القضائيين المعتمدين **International Institute Of Certified Forensic Accountants (IICFA)**، ويهدف هذا المعهد إلى إرساء مبادئ المحاسبة القضائية على الصعيد الدولي للمحاسبين القضائيين، وإجراء البحوث العلمية لتعزيز تقدم المعرفة النظرية والممارسة العملية للمحاسبة القضائية، والتعاون مع الهيئات المهنية الأخرى والمؤسسات العلمية بهدف تعزيز مبادئ وجودة ممارسات المحاسبة القضائية محلياً ودولياً، والحفاظ على مستوى عالمي من الكفاءة والنزاهة والمصداقية بين أعضاء المهنة (الوكيل، ٢٠١٨).



لقد تعددت المجالات التي يتم تطبيق المحاسبة القضائية فيها والتي من بينها مجال الضرائب، حيث تعد الضرائب أهم موارد الدولة التي تعتمد عليها في تمويل الموازنة العامة؛ وتحقيق العدالة الاجتماعية والإصلاح المالي والاقتصادي، وبالرغم من كبر الأهمية النسبية للمتحصلات الضريبية - مقارنة بمصادر الإيرادات الأخرى - إلا إن مصلحة الضرائب تفقد كثيراً من تلك المتحصلات نظراً لتحويل قضاياها إلى المحاكم من أجل فض النزاعات الضريبية بين مصلحة الضرائب والممولين، مما يؤثر في الموازنة العامة للدولة وما يرتبط بها من إنفاق حكومي على الخدمات العامة.

ويعد الفحص الضريبي من أهم أركان المنظومة الضريبية حيث تعتمد عليه مصلحة الضرائب في اكتشاف حالات التهرب الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية، خاصة في ظل كبر عدد المتعاملين مع مصلحة الضرائب وكبر حجم الأنشطة الاقتصادية للشركات وتنوعها، وبالتالي أصبح الفاحص الضريبي هو المسؤول عن التأكد والتحقق من مدى التزام الممول بالقواعد والقوانين الضريبية. ولا شك من أن نقص خبرة الفاحص الضريبي - الناتجة عن عدم توافر التأهيل العلمي والعملية الكافي لديه؛ واعتماده على الأساليب التقليدية في عملية الفحص الضريبي؛ وعدم قدرته على استخدام الأساليب الرياضية والاحصائية الحديثة ومهارات التعامل مع تكنولوجيا المعلومات - ستؤثر في قدرته على اكتشاف حالات الغش والتلاعب في السجلات والدفاتر المحاسبية، مما يترتب عليه زيادة حالات التهرب الضريبي ومن ثم انخفاض الحصيلة الضريبية.

وتتمثل مشكلة الدراسة في عدم قدرة نظام الفحص الضريبي بوضعه الحالي على اكتشاف كافة حالات الغش والتلاعب في الدفاتر والسجلات المحاسبية من قبل الممولين، حيث يمكن إرجاع أهم أسباب التهرب الضريبي ومن ثم انخفاض الحصيلة الضريبية إلى عدم توافر العناصر الفنية والإدارية الماهرة في مجال المحاسبة الضريبية، وعدم قدرة الفاحص الضريبي من خلال استخدامه أساليب الفحص الضريبي التقليدية على اكتشاف حالات الغش والتلاعب في الإقرارات الضريبية، مما يستلزم ضرورة تطوير الفحص الضريبي من خلال الاعتماد على مهارات وأساليب المحاسبة القضائية، وذلك لزيادة قدرة الفاحص الضريبي على اكتشاف حالات الغش والتلاعب ومن ثم زيادة الحصيلة الضريبية.

ومن أجل الوقوف على طبيعة المشكلة وأبعادها قام الباحثان بصياغة مجموعة من التساؤلات، وقد تضمنت هذه التساؤلات ما يلي:

السؤال الأول: ما الوضع الحالي للفحص الضريبي في مصر ودوره في تحقيق الحصيلة الضريبية؟

السؤال الثاني: ما طبيعة المحاسبة القضائية ومقومات تطبيقها في بيئة الأعمال المصرية؟

السؤال الثالث: هل يوجد تباين بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن المعوقات التي تحد من تطبيق المحاسبة القضائية في تطوير عملية الفحص الضريبي في بيئة الأعمال المصرية؟

السؤال الرابع: هل يوجد تباين بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن دور مهارات المحاسبة القضائية في تطوير عملية الفحص الضريبي في بيئة الأعمال المصرية؟

السؤال الخامس: هل يوجد تباين بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن دور أساليب المحاسبة القضائية في تطوير عملية الفحص الضريبي في بيئة الأعمال المصرية؟

إن الفوائد التي تحققت من استخدام المحاسبة القضائية في عدة مجالات - مثل: التحري عن الغش والتلاعب في التقارير المالية؛ ودعم وتوجيه الاستشارات القضائية؛ والتحري عن الثغرات في نظم الرقابة الداخلية؛ والمساعدة في فض النزاعات الضريبية - كانت دافعا للباحثين من أجل فحص جدوى استخدام المحاسبة القضائية في مجال تطوير عملية الفحص الضريبي، ودورها في تقييم مدى مصداقية القوائم المالية والكشف عن أساليب الغش والتلاعب في الإقرارات الضريبية، ومن ثم دورها في زيادة الحصيلة الضريبية.

ويتمثل الهدف الرئيس للبحث في تحديد مقومات المحاسبة القضائية ودورها في مجال تطوير منظومة الفحص الضريبي في مصر بهدف زيادة الحصيلة الضريبية، وينبثق من هذا الهدف مجموعة الأهداف الفرعية التالية:

1. توضيح الوضع الراهن للفحص الضريبي في مصر ودوره في تحقيق الحصيلة الضريبية.
2. توضيح طبيعة المحاسبة القضائية ومقومات تطبيقها في بيئة الأعمال المصرية.
3. تحديد المعوقات التي تواجه تطبيق المحاسبة القضائية في مجال تطوير الفحص الضريبي.
4. تحديد دور مهارات المحاسبة القضائية في تطوير منظومة الفحص الضريبي المصرية.
5. تحديد دور أساليب المحاسبة القضائية في تطوير منظومة الفحص الضريبي المصرية.



وتأتي أهمية هذا البحث من تناوله لنوع جديد من الخدمات المحاسبية زاد الاحتياج إليه بسبب ما شهده العالم في الفترة الأخيرة من أزمات وانهيارات لكثير من الشركات العالمية الكبرى، وتفشي حالات الاحتيال المالي والتضليل في القوائم المالية، وما صاحبه من ارتفاع لمعدلات الدعاوى والمنازعات القضائية، كما يعد البحث الحالي إضافة للبحوث السابقة التي تطالب بضرورة تطوير نظام الفحص الضريبي للحد من التلاعب والغش في الإقرارات الضريبية ومن ثم زيادة الحصيلة الضريبية.

وعلى المستوى التطبيقي؛ يوفر هذه البحث مجالاً لتطوير منظومة الفحص الضريبي من خلال تزويد الفاحص الضريبي بمهارات وأساليب المحاسبة القضائية، وذلك في ظل حاجة الدولة لتحقيق حصيلة ضريبية مرتفعة تساعد في تحقيق أهدافها الاقتصادية والتنموية، وقد أصبح هذا التطوير ضرورة ملحة في ظل الأزمات التي يمر بها الاقتصاد العالمي في أعقاب جائحة COVID-19، بالإضافة إلى تأثير الحرب الروسية الأوكرانية على اقتصاديات الدول كافة، ولاسيما الدول النامية ومنها مصر.

ومن ثم فإن النتائج التي قدمها هذا البحث من خلال استقصاء آراء الأطراف المعنية بهذا الشأن قد تلقي الضوء على الدوافع التي من شأنها تحفيز بيئة الأعمال المصرية على تطبيق مهارات وأساليب المحاسبة القضائية في مجال الفحص الضريبي، كما أن ما رصدته البحث من معوقات لتطبيق المحاسبة القضائية في بيئة الأعمال المصرية من شأنه لفت انتباه الإدارة الضريبية والجهات المنوط بها تنظيم مهنة المحاسبة إلى تلك المعوقات وسبل التغلب عليها.

وبعد هذه العرض لمقدمة البحث سيقوم الباحثان بتنظيم الورقة البحثية بحيث يعرض القسم الثاني الدراسات السابقة، ويتناول القسم الثالث الإطار النظري واشتقاق الفروض، في حين يتناول القسم الرابع منهجية الدراسة الميدانية، ثم نتائج البحث واختبارات الفروض في القسم الخامس، في حين خصص القسم السادس لمناقشة تلك النتائج والتوصيات، وأخيراً يتناول القسم السابع حدود البحث ومقترحات لبحوث مستقبلية.

٢- الدراسات السابقة:

لقد ركزت الأدبيات السابقة التي تناولت المحاسبة القضائية بشكل أساسي على دورها في الحد من إدارة الأرباح وزيادة جودة التقارير المالية (السيسي، ٢٠٠٦؛ سعد الدين، ٢٠١٠؛ الخالدي، ٢٠١٤؛ غنيم، ٢٠١٤؛ حسن وعبدالله، ٢٠١٥؛ رزق، ٢٠١٧؛ خليل، ٢٠١٧؛ صيام وعبدالله، ٢٠١٩؛ عبدالحليم وآخرون، ٢٠٢١؛ Apostolou and Crumbley, 2005; Blessing, 2015; Modugu and Anyaduba, 2013; Anuolam, et al., 2017; (Abou-Zeid, et al., 2020).

كما تناولت بعض الدراسات الأخرى تطبيق المحاسبة القضائية في مجالات مثل: مكافحة غسيل الأموال (سعودي، ٢٠١٥؛ الوكيل، ٢٠١٨؛ Ebere and Eal, 2016; Jafari, et Muehlmann, et al., 2012;)، والتهرب الضريبي (al., 2017; Saqib, et al., 2021 Eyisi and Ezuwore, 2014; Nkama)، وحوكمة الشركات (Adekoya, et al., 2020 (and Onoh, 2016).

وقد ناقش الشواربي (٢٠١٨) تأثير إدماج أساليب المحاسبة القضائية في مراحل المراجعة الداخلية على كفاءة المراجع الداخلي في أداء مهام وظيفته للحد من الغش والاحتيال المالي، كما أشار البعض (سامي، ٢٠٠٢؛ Gbegi and Adebisi, 2014) إلى اختلاف مهارات المحاسب القضائي عن المحاسب العادي، وبالتالي فإن استخدام المحاسبة القضائية يمكن أن يساعد في الكشف عن حالات الغش والاحتيال بشكل أفضل.

أما فيما يتعلق بالفحص الضريبي؛ فقد تناولت بعض الدراسات أوجه القصور في نظام الفحص الضريبي المطبق في البيئة المصرية (محمد، ٢٠١٤؛ إبراهيم، ٢٠١٦)، وقد أشارت دراسة زناتي (٢٠١٦) إلى ضرورة تطوير أساليب الفحص الضريبي الحالية بما يتلاءم مع متطلبات العصر الحديثة وتحقيق رؤية مصر ٢٠٣٠، كما أوضحت دراسة سالم (٢٠١٤) كيفية الاستفادة من نشر القوائم المالية على شبكة المعلومات الدولية في تحسين كفاءة الفحص الضريبي في ضوء برامج الضرائب الذكية. وجزير بالذكر أن تطوير منظومة الفحص الضريبي من أجل زيادة الحصيلة الضريبية كان هدفاً لعدة دراسات تمت في بيئات إقليمية ودولية مختلفة (OECD, 2006; Lethbridge, 2013).

ومن أجل الإجابة عن التساؤلين الأول والثاني من أسئلة الدراسة وتحقيقاً لما يرتبط بهما من أهداف تم تقسيم الدراسات السابقة إلى محورين، يتناول أحدهما الوضع الحالي للفحص الضريبي في مصر، في حين يركز المحور الآخر على مقومات المحاسبة القضائية.



٢-١ الوضع الحالي للفحص الضريبي في مصر - نقاط الضعف:

تناولت كثير من الدراسات (عيسى، ٢٠٠٣؛ شكر، ٢٠١٢؛ نبيل، ٢٠١٤؛ مرقص، ٢٠١٤؛ حمد وعطية، ٢٠١٥؛ عيد، ٢٠١٩؛ عبد العزيز، ٢٠٢٠؛ جرجس، ٢٠٢٠) تقييم أسلوب الفحص الضريبي المطبق في مصر والمشكلات التي تكتنفه. ومن خلال مراجعة تلك الدراسات يمكن تصنيف هذه المشكلات إلى أربع مجموعات رئيسية هي: مشكلات ترتبط بالتشريع الضريبي؛ ومشكلات ترتبط بالإدارة الضريبية؛ ومشكلات ترتبط بالفاحص الضريبي؛ ومشكلات ترتبط بالتمويل نفسه.

وفيما يتعلق بالمشكلات المرتبطة بالتشريع الضريبي؛ فعلى الرغم من مرور هذا التشريع بتعديلات كثيرة بدءاً من التعديلات التي تمت على القانون رقم (١٤) لسنة ١٩٣٩ وحتى القانون رقم (٣) لسنة ٢٠٢٢ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦، إلا أن المشكلات التي تعاني منها المنظومة الضريبية ما زالت قائمة، بل وتفرعت منها مشكلات أخرى مثل: التهرب الضريبي؛ والتجنب الضريبي؛ والخروج من المنظومة الضريبية باللجوء إلى الملاذات الضريبية.

ويمكن إرجاع المشكلات المتعلقة بالتشريع الضريبي إلى تعدد القوانين والتعديلات والتعليمات التفسيرية والتنفيذية وفتاوى مجلس الدولة وأحكام النقض، وما ترتب عليه من وجود نوع من التخبط لكل من الإدارة الضريبية والممولين، إضافة إلى عدم وضوح أو دقة بعض التشريعات (شكر، ٢٠١٢؛ جرجس، ٢٠٢٠). كما أن القواعد الأساسية والإجراءات التي حددها قانون الضرائب رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية جاءت بشكل مختصر وغير كافي لضبط إجراءات الفحص الضريبي، إضافة إلى تجاوز اللائحة التنفيذية المنوطة بوضعها الإدارة الضريبية لما قصده المشرع وما ترتب عليه من شعور الممولين بأن التشريع الضريبي هو أداة في يد الإدارة الضريبية، ولا يتعامل مع الممولين والإدارة الضريبية على نفس الدرجة من المساواة (الشافعي، ٢٠١١؛ عيد، ٢٠١٩).

وقد أسهمت المشكلات السابقة في زيادة فجوة الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية، وعلى الرغم من لجوء المشرع إلى محاولة سد هذه الفجوة من خلال ما استجد في القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بما يسمى بالربط الذاتي (وزارة المالية، ٢٠٠٥)، وقانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠ (وزارة المالية، ٢٠٢٠)، إلا أن حالات المنازعات الضريبية زادت نتيجة عدم اقتناع الإدارة الضريبية بما يقدمه الممولين من إقرارات، حيث إن عدم التزام المجتمع بإصدار الفواتير ترتب عليه عدم قدرة الممولين على تقديم المستندات الداعمة لما ورد بإقراراتهم (حمد وعطية، ٢٠١٥).

كما إن عدم كفاءة الفحص الضريبي يمكن نسسته بشكل كبير إلى الإدارة الضريبية، وقد أرجعت عدة دراسات أسباب قصور الإدارة الضريبية في أداء مهامها إلى عدم وجود بيئة عمل مناسبة من حيث أماكن العمل، وأسلوب التعامل، والمرتبات والأجور (حمد وعطية، ٢٠١٥). بالإضافة إلى عدم توافر الإمكانيات المادية والتكنولوجية التي تساعد الفاحص على القيام بمهامه بالجودة المطلوبة؛ مثل: توفير جهاز حاسب لكل فاحص ضريبي، وتوافر قاعدة بيانات متكاملة يتم تحديثها بصورة دورية خاصة ببيانات الخصم والإضافة التي تعد من قبل إدارة مركزية واحدة على مستوى الجمهورية (مرقص، ٢٠١٤).

وقد أضاف البعض أسباب أخرى ترتبط بعدم قدرة الإدارة الضريبية على زيادة عدد الفاحصين والاستعانة بفاحصين جدد لاعتبارات التكلفة والعائد (عبدالعزيز، ٢٠٢٠)، وعدم قدرتها أيضاً على إحكام حصر المجتمع الضريبي وما يترتب عليه من إخفاء الممولين لبعض أنشطتهم (مرقص، ٢٠١٤)، وكذلك عدم دقة ووضوح القواعد الخاصة بتحديد عينة إقرارات الممولين بسبب كثرة التعليمات الخاصة بالفحص وتضاربها أحياناً مع بعضها البعض أو حتى تعارضها مع التشريع ذاته (شكر، ٢٠١٢)، والإخلال بمبدأ المساواة والعدالة الضريبية بين الممولين حيث يتم اعتماد الإقرارات المقدمة من منشآت معينة وخضوع البعض الآخر للفحص الضريبي، بالإضافة إلى الاعتماد على أسلوب المساومات وأن الممول مذنب حتى تثبت براءته (حمد وعطية، ٢٠١٥).

كما يواجه الفاحص الضريبي بكثير من المعوقات التي تحد من كفاءته في الفحص الضريبي ومن بينها: عدم امتلاكه الخبرة الكافية لفحص بعض الأنشطة أو أداء بعض عمليات الفحص المعقدة والمتقدمة - خاصة بالنسبة لفروع الشركات دولية النشاط التي تحكمها العديد من الاتفاقيات الدولية والتي قد تتعارض مع قوانين الضرائب السارية، فضلاً عن عدم وجود أنظمة لنقل خبرة الفاحصين القدامى لمأموري الضرائب حديثي العهد (جرجس، ٢٠٢٠). وكذلك عدم وجود نظام جيد للتدريب المستمر للفاحصين يرفع من كفاءتهم ليجعلهم نداءً للمراجعين الخارجيين، وعدم قدرة كثير من الفاحصين على استيعاب النقاط الفنية في قانون الضريبة على الدخل وقانون الضريبة العامة على المبيعات معاً (عبدالعزيز، ٢٠٢٠).

كما أن استمرار الفاحصين في فحص الممول نفسه لسنوات طويلة قد يؤدي إلى توطيد العلاقة بين الفاحص والممول، وما يتبعه من عدم استقلالية الفاحص، وبالتالي التأثير سلباً في جودة عملية الفحص الضريبي، فضلاً عن الضغوط التي يواجهها الفاحص عند قيامه بمهامه مثل: ضغوط الوقت والتكلفة وضغوط الإدارة، والتي تمثل عائقاً أمام اتمام عملية الفحص بالجودة المطلوبة (مرقص، ٢٠١٤).



وعلى صعيد المشكلات المرتبطة بالتمويل؛ فإن عدم الإلزام بأساليب وطرق الفحص أوجد ما يعرف بفجوة التطبيق وما ترتب عليها من وجود أزمة ثقة بين الممولين والإدارة الضريبية، الأمر الذي انعكس على جودة الفحص الضريبي، ويسهم الممولون في زيادة هذه الفجوة من خلال بعض الممارسات من بينها: ضعف الالتزام الضريبي لدى الممولين نتيجة ضعف الوعي الضريبي لديهم، وابتكارهم لأساليب من شأنها التجنب الضريبي أو التهرب الضريبي، وعدم فهم للعديد من النصوص والتشريعات الضريبية (عيد، ٢٠١٩). فضلاً عن العوامل النفسية المرتبطة بشعور الممولين بعدم العدالة الضريبية وفقدان الثقة بين الممول والإدارة الضريبية، وشعورهم بأن الإدارة الضريبية والمشرع الضريبي ضدهم في علاقة غير متوازنة، والتي يجب تعديلها ليكون المشرع الضريبي على مسافة واحدة بين الإدارة الضريبية والممول (شكر، ٢٠١٢).

وفي ضوء العرض السابق للوضع الراهن للفحص الضريبي في مصر؛ يرى الباحثان أنه على الرغم من الحق الثابت قانوناً للفاحص الضريبي في الاطلاع على السجلات والدفاتر، بل وإهدارها في حالة وجود مستندات تدعم ذلك، وهو حق يمتلكه الفاحص بقوة القانون (*) إلا أن الفاحص الضريبي في الواقع العملي لا يستغل تلك السلطات الممنوحة له من قبل القانون - لأسباب السالف بيانها تفصيلاً - في الحد من التهرب الضريبي.

ومن ثم فإن الأمر يستدعي تطوير منظومة الفحص الضريبي في مصر بما يساعد على تحقيق العدالة الضريبية، وبث الثقة بين الممول والإدارة الضريبية، وتحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية للفحص الضريبي، بما يساعد على تحقيق العدالة الاجتماعية وتوفير حصيلة للدولة تساعد في تمويل خطط التنمية وتحقيق الرفاهية الاجتماعية.

٢-٢ مقومات المحاسبة القضائية - نقاط القوة:

تناولت كثير من الدراسات (غنيم، ٢٠١٤؛ الخالدي، ٢٠١٤؛ رزق، ٢٠١٧؛ الوكيل، ٢٠١٨؛ الشواربي، ٢٠١٨؛ Rezaee and Crumbley, 2007; Okoye and Jugo, 2010; Poinier, 2019) متطلبات ممارسة مهنة المحاسبة القضائية، ومن خلال مراجعة تلك الدراسات يمكن التمييز بين مجموعتين من المقومات هما: توافر بعض المهارات والمؤهلات اللازمة لممارسة هذه المهنة، بالإضافة إلى الاعتماد على مجموعة من الأساليب والتقنيات الحديثة عند تطبيق مهارات التقصي والتحري في كثير من المجالات المختلفة.

(*) حيث تنص المادة (٦٤) من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ أنه: "موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية الحق في الاطلاع على الأوراق والمستندات والدفاتر والسجلات والفواتير والوثائق أياً كان نوعها والمتعلقة بتطبيق أحكام القانون وضبطها عند توافر دلائل على وجود مخالفة لأحكام القانون".

إن المحاسبة القضائية هي مزيج بين علم المحاسبة وعلم القانون، وبالتالي تتطلب مجموعة من المهارات يجب أن تتوافر فيمن يزاولها، بالإضافة إلى ضرورة حصوله على مؤهلات تمكنه من مزاوله هذه المهنة، وقد أوضحت كثير من الدراسات المهارات والمؤهلات الواجب توافرها في المحاسب القضائي حتى يستطيع أداء عمله بكفاءة عالية. حيث يرى سامي (٢٠٠٢) أن المحاسب القضائي يحتاج إلى خلفية علمية وعملية بالمبادئ والتطبيقات والمعايير المحاسبية، بالإضافة إلى دراسة واعية لفروع المحاسبة الأخرى مع توافر بعض السمات الخاصة مثل: منهجية حل المشكلات والقدرة على التفكير الإبداعي والقدرة التحليلية على سبر أغوار المشكلة، ومما لا شك فيه أن هذه المهارات والخبرات تساعد على تحديد الأسباب التي يمكن طرحها واحتمالات حدوث كل منها.

كما يرى (Ramaswamy 2007) أن المحاسب القضائي يجب أن يكون محاسباً ماهراً وقادراً على اكتشاف الغش والتزوير أثناء قيامه بتحليل البيانات والمعلومات أو إجراء الاختبارات وفحص الأدلة بهدف تقديم شهادته أمام القضاء كخبير، وهذا يتطلب معرفة جيدة بالمحاسبة المالية والإدارية والإدارة المالية للشركات، كما يتطلب ذلك أن تكون لديه مهارات متقدمة في الحاسب الآلي ومعرفة جيدة بالبيئة القانونية، إضافة إلى تمتعه بمهارات اتصال قوية وفعالة.

كما قامت دراسة (Okoye and Jugo 2010) بإجراء دراسة استقصائية للتعرف على المهارات المطلوبة لممارسة المحاسبة القضائية، وقد توصلت إلى اتفاق الممارسين والأكاديميين على أن مهارات التفكير النقدي والإبداعي تأتي في مقدمة مهارات المحاسب القضائي، يلي ذلك القدرة على حل المشكلات والمرونة في إجراء التحقيقات، والكفاءة التحليلية للقضية محل النظر، والمعرفة القانونية بالإجراءات والتشريعات ذات العلاقة بالقضية، إضافة إلى مهارات الاتصال الشفهي والكتابي.

وأوضحت دراسة الجليلي وجميل (٢٠١٢) المهارات الواجب توفرها في المحاسب القضائي:

- مهارات التحقيق: وذلك من خلال التحقيق في كل دليل من الأدلة ذات الصلة وخصوصاً الإلكترونية منها والتي ربما غابت عن أساليب المحاسبة والمراجعة التقليدية.
- مهارات التحكيم: وذلك من خلال كونه خبيراً استشارياً إلى جانب كونه المحكم والوسيط، وذلك من خلال قدرته على التفسير والتوصل إلى استنتاجات بطريقة مهنية.
- مهارات الحاسوب: حيث يحتاج المحاسب القضائي إلى معرفة مسار البيانات والوثائق المالية التي تتخذ شكلاً إلكترونياً، ومن ثم يجب أن يكون لديه القدرة على استخدام الأدوات التقنية للكشف عن الجرائم المالية فضلاً عن استخدام برامج معينة في استخراج وتحليل البيانات.



كما شبهه (Poinier 2019) المهارات والمعارف التي يجب توفرها في المحاسب القضائي بشكل هرم يتكون من ثلاث طبقات، حيث تمثل الطبقة الأولى وهي الطبقة الواسعة الخلفية المحاسبية؛ وتمثل الطبقة الثانية المعرفة بالمراجعة والرقابة الداخلية وتقييم المخاطر وضبط الغش؛ أما الطبقة الثالثة وهي الطبقة الصغرى فهي تتمثل في الفهم لأساسيات البيئة القانونية.

وقد أولت الهيئات المهنية أيضاً اهتماماً بالمؤهلات التي ينبغي توافرها في المحاسب القضائي، حيث تطلبت جمعية فاحصي الغش المعتمدين Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) مجموعة من المؤهلات والخلفيات العلمية الواجب توافرها في الشخص لكي يكون محاسباً قضائياً وهي: الحصول على شهادة محاسب قانوني معتمد Certified Public Accounting (CPA) بالإضافة إلى الشهادة الجامعية، والحصول على شهادة فاحصي الغش المعتمدين Certified Fraud Examiners (CFE)، والتي تتطلب شهادة خبرة لمدة سنتين وتغطي مجالات العلوم الجنائية والعمليات المالية وفحص الغش والنواحي القانونية المرتبطة بالغش (سالم، ٢٠١٠). وأضاف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي أهمية حصول المحاسب القضائي على شهادة مدقق نظم المعلومات المعتمد Certified Information Systems Auditor (CISA) بالإضافة إلى شهادة المدقق الداخلي Certified Internal Auditor (CIA) (الخالدي، ٢٠١٤).

وفيما يتعلق بأساليب المحاسبة القضائية - كأحد مقومات المحاسبة القضائية - فتوجد عدة أساليب تستخدم في عمليات الفحص مشابهة لتلك التي يتم استخدامها في المراجعة المالية (شليبي، ٢٠٢٠). وترى السيبي (٢٠٠٦) أن أساليب المحاسبة القضائية تتضمن المقابلة الشخصية مع المسؤول لتحديد ما إذا كان صادقاً أو كاذباً ومخادعاً، وكذلك مجموعة من الإجراءات التحليلية لدراسة ومقارنة العلاقة بين مقياسين أو أكثر لتحديد الاتجاهات والكشف عن الأخطاء أو الغش، وتتضمن هذه الإجراءات: التحليل الأفقي؛ التحليل البنائي؛ القياس المقارن؛ وتحليل النسب المئوية، وذلك بالإضافة إلى قوائم الاستبيان التي تستخدم لتجميع المعلومات عن المناطق أو الأنشطة المشكوك فيها، والتحليل المستندي وذلك لمعرفة السبب الأكثر احتمالاً أو الوصول إلى تأكيد معقول للحقيقة، كما يمكن استخدام أساليب المراجعة الخارجية أيضاً وبصفة خاصة الاستفسار والتتبع والفحص والمعاينة.

كما أشار الكبيسي (٢٠١٦) إلى مجموعة من الأساليب التي تستخدمها المحاسبة القضائية وهي: المراقبة المستمرة لنشاط الشركة بهدف إيجاد دليل الجريمة أو الخطأ، وخريطة التعقب لإظهار تدفق الأصول أو الكشوفات في تعقب حركة الأموال من مصدرها إلى مكان استلامها، وتحليل الرابط الخاص بالعلاقة بين الأشخاص وبين البيانات والمعلومات، والمخطط

الجيني للعلاقات الشخصية بين الأطراف ذات الصلة بالقضية موضوع التحقيق، وتعقب الصفقات والذي يسمى أيضاً بشريط مشهد الجريمة، وتحليل مصادر الأموال واستخداماتها، ونشرات الأسهم لتتمكن من تتبع حركة أسهم الشركة، واختبارات الشمول حيث تستثنى البيانات الصحيحة وتشمل الخاطئة فقط.

وفي محاولة لربط أساليب المحاسبة القضائية بتوقيت تنفيذها، أوضح البعض (السيسي، ٢٠٠٦؛ غنيم، ٢٠١٤) أن أساليب المحاسبة القضائية تتمثل في التالي:

١. المراجعة التفاعلية أو اللاحقة **Reactive Audit**: والتي تهدف إلى إجراء التحريات اللازمة عن المناطق أو الأنشطة غير القانونية المشكوك بها للتأكد من وجود أو عدم وجود غش بها، وتحديد الأشخاص المسؤولين عن ذلك، وتجميع الأدلة المناسبة والمقبولة لتأييد الدعاوى القضائية المتعلقة بذلك.

٢. المراجعة الاستباقية أو الوقائية **Proactive Audit**: وتتمثل في:

- المراجعة التشريعية أو القانونية **Statutory Audit**: والتي تقوم على دراسة وتقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية، والتأكد من حماية الأصول والموارد المختلفة.

- الامتثال التنظيمي **Regulatory Compliance**: وفيه يتم إجراء التحريات اللازمة وتجميع الأدلة المناسبة للتأكد من مدى التزام الشركات بتطبيق أحكام القوانين والضوابط الرقابية الخاصة بمكافحة الغش وعدم وجود انتهاكات أو تجاوزات بخصوص ذلك.

- الأداة التشخيصية **Diagnostic**: وهي التي تستخدم لإجراء فحوص لتحديد المخاطر الناتجة عن الغش والتركيز على فحص المناطق المستهدفة.

- التحقيق في الادعاءات **Investigation of Allegations**: وهي إجراء التحريات اللازمة عن الادعاءات الخاصة بالشكاوى المقدمة، واستخدام الإجراءات التحليلية لدراسة وتحديد الاتجاهات غير العادية والأخطاء والغش.

كما يمكن استخدام مجموعة من الأساليب التي قد تلاءم بشكل أكبر المحاسبة القضائية، حيث أوضحت دراسة الشواربي (٢٠١٨) وجود مجموعة من الأساليب التي يستخدمها المحاسب القضائي والتي تساعده على إتمام عمله ومنها: قانون **Benford**؛ أدوات المراجعة بمساعدة الحاسوب؛ التنقيب عن البيانات؛ تحليل النسب؛ نظرية الحجم النسبي. كما أضاف الوكيل (٢٠١٨) بعض من أساليب المحاسبة القضائية وهي: المراقبة المستمرة؛ وتحليل مصادر الأموال واستخداماتها؛ وتحليل التسلسل الزمني؛ واستخدام خرائط التعقب؛ وسلسلة الأدلة وتحليل الربط.



وفي نهاية هذا الجزء؛ تجدر الإشارة إلى أنه على الرغم من حاجة البيئة المصرية لخدمات مهنة المحاسبة القضائية - في ظل زيادة حالات الغش والفساد المالي - فلا توجد حتى الآن ممارسة عملية لهذه المهنة على أرض الواقع، والمتتبع للجهود المهنية المبذولة في هذا الشأن يلاحظ أن بعض المعايير والقوانين المصرية (*) قد أشارت بشكل ضمني إلى وجود طلب على خدمات المحاسبة القضائية، ومع صدور القانون رقم ٧٩ لسنة ٢٠١٦ بشأن إنهاء المنازعات الضريبية أصبح الطلب واضحاً وصريحاً على خدمات المحاسب القضائي كخبير محاسبي متخصص مستقل مكلف برئاسة لجان إنهاء المنازعات الضريبية.

٣- الإطار النظري واشتقاق الفروض:

يعد مجال الضرائب من أقدم المجالات ارتباطاً بالمحاسبة القضائية، وذلك عندما تم اعتماد ضريبة الدخل الاتحادية في الولايات المتحدة الأمريكية وانجلترا عام ١٩٠٠، ونتيجة للتهرب من دفع تلك الضريبة قامت مصلحة الضرائب بالولايات المتحدة الأمريكية باستخدام كثير من الأساليب المحاسبية للكشف عن المتهربين من الضرائب. (غنيم، ٢٠١٤، إبراهيم، ٢٠١٩)

ويقدم المحاسب القضائي خدماته في كثير من المجالات والتي منها: تقديم الاستشارات في مجال حل المنازعات والتقاضي؛ وشاهد خبير أمام المحاكم في القضايا التي تشمل مجالات المحاسبة والضرائب (الوكيل، ٢٠١٨؛ Nkama and Onoh, 2016)، حيث يكون المحاسب القضائي بمثابة خبير في مجال تقييم الأداء المالي لإعداد وتحليل الضرائب السنوية على الشركات والأفراد؛ مثل: ضريبة الدخل أو ضريبة المبيعات وحالات التهرب الضريبي وفض النزاعات الضريبية (Botes and Saadeh, 2018).

لذا، سيحاول الباحثان في هذا الجزء من البحث تحديد المعوقات التي تواجه تطبيق المحاسبة القضائية في مجال الفحص الضريبي بالبيئة المصرية، وسبل التغلب على هذه المعوقات من خلال التطبيق السليم لمهارات وأساليب المحاسبة القضائية في تطوير منظومة الفحص الضريبي من أجل العمل على الحد من التهرب الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية.

(*) من أمثلة تلك المعايير والقوانين: معيار المراجعة المصري رقم (٢٤٠) بشأن مسؤولية المراجع عن دراسة الغش عند مراجعة القوائم المالية، والقانون رقم (٨٠) لسنة ٢٠٠٢ بشأن مكافحة غسل الأموال، والقانون رقم (١٢٠) لسنة ٢٠٠٨ بشأن إنشاء المحاكم الاقتصادية، والقانون رقم (١٠) لسنة ٢٠٠٩ بشأن إنشاء الهيئة العامة للرقابة المالية.

٣-١ معوقات تطبيق المحاسبة القضائية في مجال الفحص الضريبي - التهديدات المحتملة:

على الرغم من المزايا التي يحققها تطبيق أساليب المحاسبة القضائية في مجال الفحص الضريبي، إلا إن نجاح المحاسبة القضائية في تحقيق أهدافها في هذا المجال مرهون بوجود مجموعة من المقومات والتي قد لا تتوافر بالقدر المطلوب في البيئة المصرية، ومن بين هذه المقومات ما يلي:

(١) المؤهلات العلمية:

لقد تطورت مهنة المحاسبة القضائية تطوراً ملحوظاً في دول كثيرة - مثل: كندا، وأستراليا، والولايات المتحدة، والمملكة المتحدة (Carpenter, et al., 2011)، وصاحب هذا التطور المهني اهتماماً ملحوظاً على المستوى الأكاديمي، وذلك من خلال تضمينها في المقررات الدراسية وإجراء كثير من الدراسات المتعلقة بالمحاسبة القضائية، وإنشاء المعاهد الخاصة بالتدريب والتأهيل لممارسي المهنة من جهة ووضع وتطوير القواعد المنظمة للمهنة من جهة أخرى (أبو عمارة وآخرون، ٢٠١٩).

أما على المستوى المحلي فإن الاهتمام الأكاديمي بتدريس المحاسبة القضائية - سواء في المرحلة ما قبل الجامعية أو المرحلة الجامعية أو مرحلة الدراسات العليا - يكاد يكون منعدماً، ولم يحظ هذا المجال بالاهتمام سوى في الأعوام القليلة الماضية من قبل بعض البحوث الأكاديمية المصرية المنشورة، ومن ثم فإن عدم تدريس المحاسبة القضائية كأحد المقررات الدراسية ينتج عنه خريج غير مؤهل علمياً في هذا المجال، وهو ما يقف عائقاً أمام توفير كوادر محاسبية مؤهلة للعمل في شتى الميادين ومنها الفحص الضريبي.

(٢) برامج التدريب:

تأتى أهمية التدريب في المساهمة في إعداد وتأهيل وتدريب جيل من الخبراء المحاسبين لتمكينهم من تقديم التقارير الفنية إلى هيئات التحكيم المكلفة بالفصل في المنازعات التجارية والضريبية بصورة تتوافق مع المتطلبات القانونية. وتشير دراسة أحمد (٢٠١٣) إلى أن المحاسب القضائي يجب أن يمارس المهنة لمدة ثلاثة سنوات على الأقل، حيث إن عنصر الخبرة هو الفيصل لدى المحاسبين القضائيين، وذلك إلى جانب حصول المحاسب القضائي على دورات متخصصة في مجالات التقصي والتحري.



ونزولاً إلى أرض الواقع، فإن المتتبع للدعاية والترويج للدورات التدريبية يلحظ قلة الجهود المبذولة من جانب بيوت الخبرة والتدريب في مجال المحاسبة القضائية، حيث يوجد انفصال تام بين النواحي المحاسبية والنواحي القانونية في الدورات التي تقدمها تلك البيوت، كما أن عدم قيام الجهات المهنية بعمل دورات تدريبية رسمية على مهنة المحاسبة القضائية ومنح شهادات مهنية للمتدربين، بالإضافة إلى عدم وجود قواعد للسلوك المهني أو قانون أخلاقيات للمهنة أو معايير وإرشادات ملزمة تحكم أداء القائمين بعمليات التقصي عن الغش، جميعها كانت عائقاً أمام ممارسة وامتهان المحاسبة القضائية في مجال الفحص الضريبي.

(٣) المتطلبات التقنية:

تعد قدرة الفاحص الضريبي على استخدام التقنيات التكنولوجية الحديثة من أهم التحديات التي تقف عائقاً في وجه تطبيق تلك التقنيات في مجال الفحص الضريبي، وهو ما يستلزم تقديم الدعم من قبل الإدارة الضريبية سواء من ناحية توفير البنية التحتية التكنولوجية من أجهزة وشبكات وبرمجيات، أو توفير التدريب اللازم للفاحصين لاستخدام هذه التكنولوجيا، إلا أن الوضع الحالي ينبئ عن عدم وعي الإدارة الضريبية بأهمية استخدام أدوات وأساليب المحاسبة القضائية في مجال الفحص الضريبي، فضلاً عن عدم توافر قاعدة بيانات متكاملة بمصلحة الضرائب يتم تحديثها بصفة دورية.

(٤) القوانين والتشريعات:

يواجه تطبيق المحاسبة القضائية في مجال الفحص الضريبي بمجموعة من المعوقات التشريعية، حيث إن عدم توافق التشريعات الضريبية مع المعايير المحاسبية أدى إلى اختلاف رقم الربح المحاسبي عن رقم الربح الضريبي (حمد وعطية، ٢٠١٥؛ دياب، ٢٠١٧)، كما لا يوجد معيار محاسبي مستقل يوضح كيفية تطبيق إجراءات المحاسبة القضائية في مجال الفحص الضريبي. وكذلك لا يوجد تشريع ضريبي يحدد بوضوح واجبات ومسئوليات المحاسب القضائي في كل من المحاكم وفي لجان الاعتراض بدوائر الضرائب، وعدم تطوير عمل الخبير بما ينسجم مع متطلبات المحاسبة القضائية (يوسف وآخرون، ٢٠١٩).

إلا أنه بصدر قانون إنهاء المنازعات رقم (٧٩) لسنة ٢٠١٦ أصبح هناك طلباً واضحاً على خدمات المحاسب القضائي كخبير متخصص في لجان إنهاء المنازعات الضريبية (صالح وآخرون، ٢٠٢١). ويرى الباحثان ضرورة صدور تشريع ضريبي يتيح للفاحص الضريبي تأدية مهام المحاسب القضائي في عملية الفحص كإجراء استباقي قد يحول دون اللجوء إلى لجان إنهاء المنازعات الضريبية.

ويشير السؤال الثالث إلى: هل يوجد تباين بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن المعوقات التي قد تحد من تطبيق المحاسبة القضائية في تطوير عملية الفحص الضريبي ببيئة الأعمال المصرية؟

ومن ثم فإن الإجابة المحتملة عن هذا السؤال يمكن صياغتها في صورة فرض العدم التالي:

الفرض الأول H₀₁: لا توجد اختلافات دالة إحصائياً بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن المعوقات التي قد تحد من تطبيق المحاسبة القضائية في تطوير عملية الفحص الضريبي ببيئة الأعمال المصرية.

٣-٢ تطبيق مهارات المحاسبة القضائية في مجال تطوير الفحص الضريبي -
الفرص المتاحة:

لا شك من أن توافر مهارات المحاسبة القضائية - المهارات المحاسبية والقانونية والتقنية والشخصية - في الفاحص الضريبي سيكون لها آثارها في زيادة فاعلية عملية الفحص الضريبي، نظراً لدورها في زيادة القدرة على اكتشاف أي غش أو تلاعب في الدفاتر والسجلات المالية، خاصة مع تعدد أساليب وأشكال الغش والتلاعب التي تقوم بها الإدارة لتحقيق أهداف معينة من ضمنها التهرب الضريبي.

ويمكن توضيح أثر توافر مهارات المحاسبة القضائية للفاحص الضريبي في زيادة قدرته على اكتشاف أساليب الغش والتلاعب في الدفاتر والسجلات المالية على النحو الآتي:

(١) المهارات المحاسبية للفاحص الضريبي:

تتمثل المهارات المحاسبية في الخلفية العلمية للفاحص الضريبي من خلال معرفته بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية، وكذلك الإلمام بكيفية فحص واختبار نظام الرقابة الداخلية وتحديد نوعية المعلومات المالية المطلوبة وكيفية الحصول عليها والقدرة على فهم التقارير المالية وتحليلها، فضلاً عن الإلمام الشامل بمبادئ حوكمة الشركات والقوانين المنظمة لها، والفهم لطرق ومداخل المحاسبة الإبداعية ومعرفة أساسيات المحاسبة الضريبية، ومعرفته بأساليب الغش وطرق اكتشافه ومخاطره وتأثيره في القوائم المالية. (إبراهيم، ٢٠١٩؛ فودة وآخرون، ٢٠١٩؛ Okoye, 2009; Hegazy, et al., 2017)

إن توافر المهارات السابقة في الفاحص الضريبي تساعده على تحقيق الآتي:



- فحص التقارير المالية وملاحظة أي تغييرات ملموسة بشأن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المراجعة المستخدمة، والتأكد من قدرة المنشأة على الاستمرار في النشاط، وسلامة فرض الاستمرارية المستخدم في إعداد التقارير المالية؛ وذلك من خلال التحقق المالي والتقصي عن أي مدفوعات مشكوك فيها أو أي تقييم للأصول أو الالتزامات المالية المحتملة، والتأكد التام بالممارسات القانونية السليمة من جميع عمليات الشركة.

- مراجعة النقاط المهمة، أي فرز جميع العمليات وتحديد الجزء الذي يتضمن غش أو تلاعب وذلك من خلال فحص قائمة الدخل والدفاتر والسجلات وتحليلها للبحث عن: الاتجاه العام للبيانات لاكتشاف أي تطورات غير طبيعية وأي قيود غير طبيعية مدينة أو دائنة بالحسابات أدت إلى أرصدة ختامية غير طبيعية مدينة أو دائنة، أو أي اختلاف في حسابات العملاء أو حسابات الموردين أو المخزون نتج عن المطابقة بين الحسابات الإجمالية أو المساعدة، أو أي أرصدة مدينة أو دائنة وهمية أو إجراء تحويلات وهمية بين الأرصدة المدينة والدائنة.

- إعادة بناء الدفاتر والقوائم المالية حالة إتلاف الممول أو إخفائه لجزء منها عن مصلحة الضرائب، حيث يتم اختيار تفاصيل المعاملات والأرصدة وتحديد الاختلاف والتقلبات الواسعة وإعادة العمليات الجنائية التي تقوم بها النظم المحاسبية، حتى يستطيع الفاحص الضريبي اكتشاف ما إذا كان هناك نشاط أو جزء من نشاط أخفاه الممول عن مصلحة الضرائب.

(٢) المهارات القانونية للفاحص الضريبي:

تتمثل المهارات القانونية في إلمام الفاحص الضريبي بالمعارف القانونية المختلفة مثل: قانون الضرائب، وقانون سوق المال، والقانون التجاري، وغيرها، إلى جانب الإلمام بإجراءات المحاكم وطرق حل النزاعات وإعداد وتخطيط القضايا وجمع وحفظ المعلومات، واستخدامه لمهارات التحقيق والتقصي والتحري في الكشف عن الحقائق واكتشاف الأدلة، وكذلك معرفته بعلم الجريمة والبيئة القانونية والتنظيمية والفنية والتقاضي والخدمات الاستشارية.

إن توافر المهارات السابقة في الفاحص الضريبي تساعده على تحقيق الآتي:

- تعقب الأموال وإعادة بناء المعلومات وذلك من خلال قدرته على التقصي والتحري عن الأنشطة التي تتسم بالغش والبحث عن الدخل والأصول الحقيقية للشركة وتتبع المعاملات المحاسبية لها.

- معرفته الكاملة بعلم الجريمة تساعده على معرفة دوافع الممولين لارتكاب عمليات الغش والتلاعب في الدفاتر والسجلات.

- تتبع المتعاملين مع الشركة للوصول إلى التعاملات التي تمت من مبيعات أو مشتريات خلال فترة زمنية معينة، وتتبع جميع الفواتير الخاصة بالشركة لمعرفة ما إذا كانت حقيقية أم تم التلاعب بها، وذلك من خلال: البحث عن حقيقتها وما تم وراؤها من عمليات وتتبع كافة المتعاملين مع الممول والتوصل إليهم والإطلاع على الفواتير الخاصة بهم وذلك للوصول إلى الفواتير والمستندات الحقيقية، وكذلك معرفة ما إذا كان الممول قد قدم دفاتر وقوائم مالية غير حقيقية بالاتفاق مع أحد مكاتب المراجعة أم أن الدفعات المقدمة حقيقية وغير مصطنعة من خلال قدرته على تتبع الممول نفسه حتى يصل إلى الحقيقة.

(٣) المهارات التقنية للفاحص الضريبي:

- تتمثل في قدرة المحاسب القضائي على استخدام أجهزة الحاسوب ووسائل التواصل الاجتماعي الحديثة للمساعدة في الكشف عن الجرائم المالية، وكذلك استخدام أدوات المراجعة التحقيقية مثل: المراجعة التحليلية والتنقيب عن البيانات والأساليب الرياضية والإحصائية التي تساعد في استخراج وتحليل البيانات. (البنا ومحمد، ٢٠٢١؛ عبدالعزيز، ٢٠٢٠)

إن توافر المهارات السابقة في الفاحص الضريبي تساعده على تحقيق الآتي:

- تتبع رسائل البريد الإلكتروني التي أرسلها أو استلمها الممول والتي تفيد بأنه عقد صفقات مالية مع آخرون ولم يتم تسجيلها في الدفاتر.

- عمل مراجعة شاملة لكافة السجلات والملفات الإلكترونية الموجودة على أجهزة الحاسوب للوقوف على حقيقة المركز المالي للممول.

- استخدام أدوات المراجعة بمساعدة الحاسب **Computer Assisted Auditing Tools (CAATs)**. واستخدام أساليب التنقيب عن البيانات والتي تساعده على اكتشاف أي غش أو تحايل مالي في الدفاتر والسجلات.

- استخدام أساليب رياضية وإحصائية متقدمة في عملية الفحص الضريبي مثل قانون **Benford** بدلاً من الأساليب التقليدية.

- إجراء العمليات الحسابية بدقة وسرعة مما يوفر للفاحص الضريبي الوقت الكافي لحل المشكلات المعقدة والطارئة.

- القدرة على التعامل مع نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية المتطورة من حيث القدرة على تصميم وإنشاء خرائط التدفق لنظم المعلومات المحاسبية وتحليلها للتعرف على مواطن القوة والضعف في هذه النظم.



(٤) المهارات الشخصية للفاحص الضريبي:

وتتمثل في الذكاء والقدرة على التفكير الإبداعي والتفكير النقدي والمرونة وعدم الجمود والثقة بالنفس والفضول وحب الاستطلاع والمثابرة والتفكير المنظم والمنهجي لحل المشكلات، وكذلك القدرة على الاتصال الشفهي الفعال عند تقديم الشهادة كخبير وقدرته على الاتصال الكتابي الفعال عند كتابة التقارير والخرائط والرسوم وغيرها. (يوسف وآخرون، ٢٠١٩)

إن توافر المهارات السابقة في الفاحص الضريبي تساعده على إيجاد حلول للمشكلة بأسلوب مختلف عن المشكلات السابقة أو التعامل مع كل حالة بشكل غير نمطي، حيث يضع في اعتباره أن لكل ممول أساليبه المختلفة التي يتبعها في التلاعب والغش في الدفاتر والسجلات، كما تتيح تلك المهارات التواصل بشكل فعال مع جميع الأشخاص الذين لديهم علاقة بالشركة محل الفحص مثل: الموظفين والعملاء والموردين، وذلك للحصول منهم على كافة المعلومات التي تمكن من الوصول إلى الحقيقة.

مما سبق؛ يتضح للباحثين أن توافر مهارات المحاسبة القضائية لدى الفاحص الضريبي سيكون لها تأثير إيجابي في اكتشاف أساليب الغش والتلاعب التي يقوم بها الممولين، وهذا سيؤثر أيضاً في متغيرين مهمين؛ الأول هو الوقت المستغرق في عملية الفحص الضريبي؛ حيث إنه كلما توافرت هذه المهارات في الفاحص الضريبي استطاع إنهاء عملية الفحص الضريبي بسرعة، مما يؤثر في زيادة كفاءة عملية الفحص الضريبي، والمتغير الآخر الحصيلة الضريبية؛ فكلما تمكن الفاحص الضريبي من اكتشاف حالات التلاعب والغش في الدفاتر والقوائم المالية استطاع الوصول إلى رقم الربح الحقيقي الخاضع للضريبة، مما يؤثر في زيادة الحصيلة الضريبية وكفاءة عملية الفحص الضريبي.

ويشير السؤال الرابع إلى: هل يوجد تباين بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن دور مهارات المحاسبة القضائية في تطوير عملية الفحص الضريبي ببيئة الأعمال المصرية؟

ومن ثم فإن الإجابة المحتملة عن هذا السؤال يمكن صياغتها في صورة فرض العدم التالي:

الفرض الثاني H₀₂: لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن دور مهارات المحاسبة القضائية في تطوير عملية الفحص الضريبي ببيئة الأعمال المصرية.

٣-٣ تطبيق أساليب المحاسبة القضائية في مجال تطوير الفحص الضريبي - الفرص المتاحة:

نص معيار المراجعة المصري رقم (٥٢٠) على وجوب استخدام المراجع لإجراءات تحليلية لدراسة العلاقات المتوقعة بين البيانات المالية وغير المالية (الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠٠٨). وهذا الأمر ينطبق أيضاً على الفاحص الضريبي نظراً لتشابه كل من عملية المراجعة مع عملية الفحص الضريبي، فالمراجعة تهتم بالتحقق من مصداقية الحسابات الختامية والقوائم المالية التي يعدها المحاسب القانوني للشركة في ضوء معايير المراجعة، ويقوم الفاحص الضريبي بمراجعة وفحص المستندات والدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمنشأة بغرض التأكد من صحة المعلومات الواردة بها، ولكن في ضوء التشريعات الضريبية.

كما يستخدم كل من المراجع والفاحص الضريبي أساليباً مباشرة وغير مباشرة للتحقق من صحة ما ورد في السجلات والدفاتر، وإن كان الفاحص الضريبي لا يتبع الأساليب العلمية المتخصصة نفسها التي يتبعها المراجع. ولذلك يرى الباحثان أنه نظراً للتشابه بين عمل مراجع الحسابات والفاحص الضريبي فإنه يمكن للفاحص الضريبي أن يستعين بالأساليب نفسها التي يستخدمها المراجع في الكشف عن التلاعب والغش في الإقرارات الضريبية.

وحيث إن مقومات الفحص الضريبي الجيد تتضمن استخدام أساليب رياضية وإحصائية لفحص الملفات الضريبية وتدريب الفاحص الضريبي عليها بصورة مستمرة، لذلك يقترح الباحثان استخدام أكثر من أسلوب في عملية الفحص الضريبي مما يساعد على زيادة فاعلية عملية الفحص الضريبي، ومن ثم زيادة قدرة الفاحص الضريبي على اكتشاف أي تلاعب أو غش في الدفاتر والسجلات، مما ينعكس أثره في زيادة الحصيلة الضريبية. وعلى الرغم من تعدد أساليب المحاسبة القضائية إلا أن أكثرها استخداماً في البحوث الأكاديمية وأكثرها ارتباطاً بمجال الفحص والتحري الأساليب الأربعة التالية:

(١) قانون Benford:

في عام ١٩٣٨ اكتشف الإحصائي Frank Benford أن درجة ظهور الأرقام من ١-٩ لا تتساوى من حيث التوزيع النسبي، وأن بعض الأرقام تظهر بصورة متكررة أكثر من الأخرى، حيث قام Benford بتحديد احتمال الحصول على الأرقام من ١-٩ في المركز الأول (أول خانة من جهة اليسار)، وتوصل إلى أن احتمالية ظهور الرقم (١) في المركز الأول أعلى من الرقم (٢) وأن احتمالية ظهور الرقم (٢) في المركز الأول أعلى من الرقم (٣) ... وهكذا.

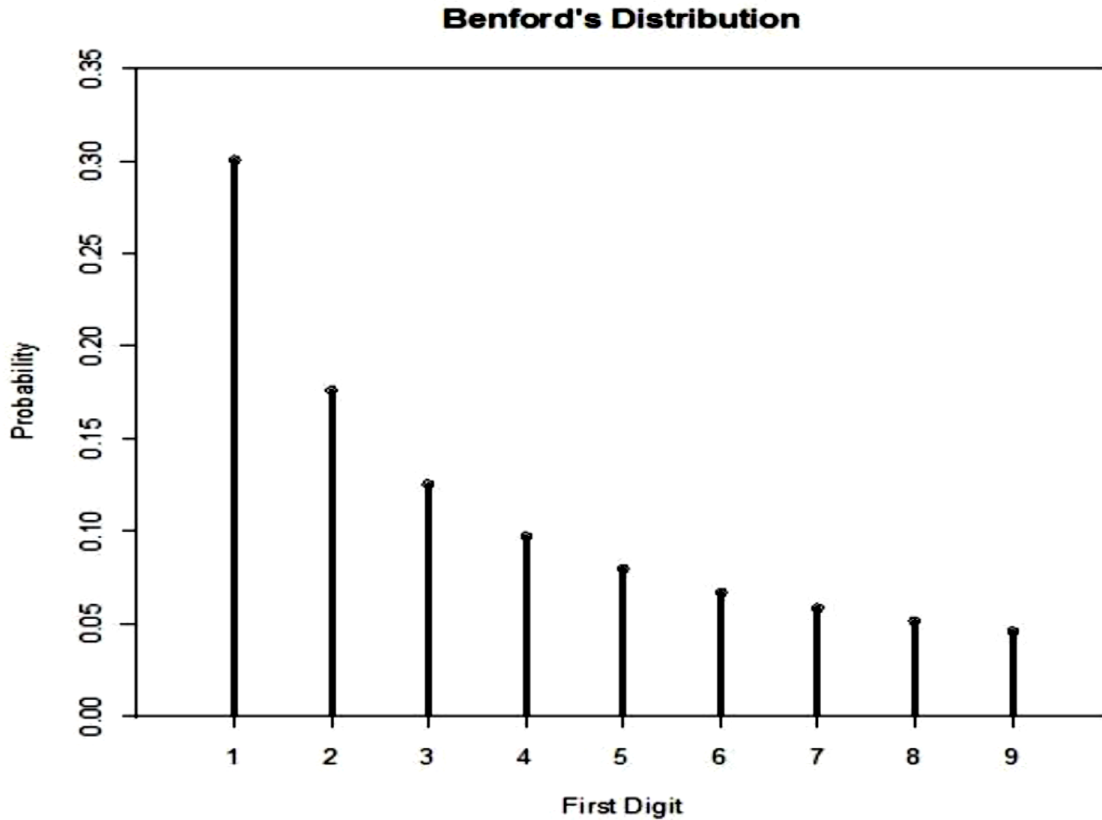


ووفقاً لقانون Benford تتحدد الاحتمالات وفقاً للجدول التالي:

الرقم الأول	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩
الاحتمال	٠.٣٠١	٠.١٧٦	٠.١٢٥	٠.٠٩٧	٠.٠٧٩	٠.٠٦٧	٠.٠٥٨	٠.٠٥١	٠.٠٤٦

(المصدر: مصطفى، ٢٠١٩: ١٤٣)

ومن ثم يمكن تمثيل قانون Benford بيانياً كما بالشكل التالي:



ويستخدم قانون Benford كمقياس لصحة ومصداقية البيانات، فإذا كانت الأرقام الأولى First Digits بمجموعة البيانات لا تتفق مع التوزيع الاحتمالي لقانون Benford فإن ذلك يعني أنه تم التلاعب ببعض البيانات أو تحريفها (Mehta and Mathur, 2007). ويعد هذا القانون أحد أساليب المحاسبة القضائية ومن القوانين المهمة في علوم الرياضيات والإحصاء التي تم توظيفها في عملية المراجعة (الشواربي، ٢٠١٨؛ Mehta and Bhavani, 2017). ويقوم هذا القانون على فكرة أساسية مفادها أن الأرقام الطبيعية الحقيقية تأخذ شكلاً لوغاريتمياً باحتمالات تكرر محددة سلفاً، وأن أي أرقام تخالف هذه الاحتمالات هو مؤشر لحدوث غش أو احتيال.

- ويتطلب استخدام قانون Benford في مجال الكشف عن ممارسات الغش والاحتيال المالي كأحد أساليب المحاسبة القضائية توفر مجموعة من الشروط منها: (الشواربي، ٢٠١٨)
- أن يكون حجم العينة المختارة كبيراً بشكل كافي لإظهار نمط أو رتبة الرقم، ويفضل أن تكون البيانات تفصيلية دون دمج أو تجميع.
 - أن تكون مجاميع الأرقام معبرة عن الظاهرة نفسها قيد الاختيار مثل: حساب المدينين أو حساب المبيعات، فهو يطبق على مجموعات رقمية متشابهة بحيث لا يتم دمج أرقام مشتريات مع مصروفات.
 - أن تكون الأرقام غير مقيدة بقيود؛ حيث لا ينطبق على البيانات التي يتم وضع حد أدنى أو حد أعلى لها.
 - لا يطبق القانون على الأصول التي تكون أهميتها النسبية ضئيلة ويتم تجميعها في رقم واحد، فهذا القانون لا ينطبق على كافة مجاميع الأرقام.
- ولا شك من أن استخدام قانون Benford كأحد أساليب المحاسبة القضائية ضمن خطوات الفحص الضريبي سيكون له أثر في زيادة فاعلية عملية الفحص الضريبي، حيث أكدت دراسة (Nigrini 1999) - والتي اهتمت بدراسة استخدام هذا القانون للكشف عن المتهربين من دفع الضرائب - على أن هذا القانون أحد أهم الأدوات الفعالة في الكشف عن التهريب غير المخطط له والذي يتم من قبل دافعي الضرائب في وقت إعداد القوائم المالية.
- حيث افترض (Nigrini 1999) أن تدخل العامل البشري سيجعل الأرقام التي تم التلاعب فيها تنحرف عن تكراراتها المتوقعة، خاصة وأن أغلب الأرقام المحاسبية هي نتاج عمليات رياضية منطقية، مثلاً: قيمة المبيعات هي عبارة عن حاصل ضرب كمية المبيعات في سعر البيع، وهو ما يجعل من هذا القانون أداة قوية لتحليل تلك التجميعات.
- كما أن هذا القانون يتميز بالثبات، وهذا يعني أنه عند تحويل الأرقام من عملة إلى أخرى فإن عملية التحويل لن تؤثر في توافق الأرقام حسب هذا القانون (الشواربي، ٢٠١٨). كما يعد أداة مساعدة خاصة في حالة إذا لم يكن هناك مستندات مؤيدة لإثبات صحة عمليات معينة، ومن ثم فإن قانون Benford يعد أداة تحليلية منطقية وأكثر قدرة على اكتشاف أي تلاعب أو غش في الدفاتر والسجلات، ولا يتطلب كثير من الجهد حيث يقوم بفحص أكبر كمية من الأرقام بأقل جهد.



(٢) أدوات المراجعة بمساعدة الحاسوب Computer Assisted Auditing Tools (CAATs):

يساعد هذا الأسلوب المحاسب القضائي على إنجاز أعمال المراجعة بشكل أسرع وبتكلفة أقل، ففي ظل هذا الأسلوب يتم توظيف التكنولوجيا لإنجاز بعض أعمال المراجعة، حيث ينظر إلى الحاسوب وبرامجه كمساعدين للمحاسب القضائي عند أداء الاختبارات المختلفة (رزق، ٢٠١٧). ويساعد هذا الأسلوب على تنفيذ بعض عمليات المراجعة مثل: استرجاع البيانات والتحقق من نظام الرقابة الداخلية، والعمل على إعادة إجراء العمليات الحسابية للتأكد من دقة النظم المحاسبية، وتحديد المعاملات المتكررة والمعاملات المفقودة بهدف الكشف عن عمليات الغش والتلاعب (صيام وعبدالله، ٢٠١٩).

كما تساعد إجراءات المراجعة بمساعدة الحاسوب في إجراء اختبارات ومراجعة تفصيلية للمعاملات التجارية وأرصدة الحسابات لملايين الملفات بنسبة ١٠٠٪، وذلك في سبيل الكشف عن ممارسات الغش والتلاعب استناداً إلى أن معظم هذه الممارسات تتضمن السجلات المشمولة بالفحص والاختيار، وكذلك تحديد أوجه التضارب والتقلبات الكبيرة وأيضاً الأنماط غير الاعتيادية في قواعد بيانات الأنظمة المحاسبية، فضلاً عن تحليل البيانات وإعداد التقارير باستخدام برامج قياسية والتعديل على البيانات إذا دعت الحاجة لذلك مستقبلاً بأقل جهد (الشواربي، ٢٠١٨).

ويرى الباحثان أن لأسلوب المراجعة بمساعدة الحاسوب استخدامات عديدة في مجال الفحص الضريبي، حيث يمكن أن يساعد الفاحص الضريبي في مجال أخذ العينات بطريقة إحصائية عشوائية وبالتالي تكون العينة أكثر دقة، وكذلك في مجال إدارة الملفات عن طريق قدرته على تجميع الملفات ومقارنتها وعزلها تلقائياً وإنجاز التعديلات على التقارير بشكل أسهل، بالإضافة إلى دوره في مجال إعداد تقارير موثوقة وعلى درجة من النزاهة والدقة.

ويتضح مما سبق أن استخدام أسلوب المراجعة بمساعدة الحاسوب كأحد أساليب المراجعة القضائية ضمن خطوات الفحص الضريبي من شأنه أن يساعد على زيادة كفاءة عملية الفحص الضريبي من خلال إنجاز عملية الفحص وتحليل البيانات بكفاءة وفاعلية؛ وكذلك توفير الوقت مع المحافظة على أعلى درجات الجودة والدقة في البيانات؛ فضلاً عن المساعدة على اكتشاف أي غش أو تلاعب في الدفاتر والسجلات من شأنه أن يؤثر في رقم الربح الخاضع للضريبة.

(٣) أسلوب التنقيب عن البيانات Data Mining:

هو أحد أساليب المحاسبة القضائية الذي يعتمد على محاولة التنقيب في كمية كبيرة من البيانات بحثاً عن أي أنماط أو معلومات خفية وغير متوقعة، ويتم تنفيذ هذا الأسلوب من خلال برامج الحاسب المصممة لهذا الغرض (رزق، ٢٠١٧: ١٠٥). كما عرفه صيام وعبدالله (٢٠١٩: ٢٠٩) بأنه "مجموعة من التقنيات المعتمدة على الحاسب الآلي والمصممة لاستخراج كميات كبيرة من البيانات المتكاملة بشكل أوتوماتيكي خصوصاً الخفية وغير المتوقعة".

ويتضمن هذا الأسلوب ثلاثة أنشطة رئيسة للتنقيب عن البيانات هي: (صيام وعبدالله، ٢٠١٩؛ الشواربي، ٢٠١٨)

- الاستكشاف: وهو معرفة الأنماط الموجودة في البيانات مثل: الاتجاهات أو التباينات أو علاقات الارتباط بين المتغيرات.

- نماذج التنبؤ: تعتمد هذه النماذج على الأنماط - السابق اكتشافها من البيانات - في التنبؤ بالنتائج والتخمين لتقدير النتائج التي يتوجب الحصول عليها من القيم الجديدة.

- تحليل التباين: يتم استخراج التباين من خلال تحديد المعيار ثم يتم تحديد البنود التي تحيد عن المعيار أو القاعدة، والتي تعد بمثابة العناصر الشاذة والتي تحتاج إلى المزيد من الفحص والتقصي حولها.

كما أوضحت بعض الدراسات اعتماد أسلوب التنقيب عن البيانات على مجموعة من الأدوات مثل: الشبكات العصبية Neural Networks، وشجرة القرار Decision Tree، والخوارزميات الجينية Genetic Algorithms، والمنطق الضبابي Fuzzy Logic، وتحليل الجار الأقرب K-nearest Neighbor، وقاعدة الارتباط Association Rule. (صالح وآخرون، ٢٠١٦؛ عبدالغفار، ٢٠٢٠)

وقد أشار (Bagga and Singh (2011) إلى أن استخدام أسلوب التنقيب عن البيانات يحقق كثير من المزايا أهمها: الكشف الآلي عن المعلومات من مجموعة البيانات المعقدة، وجعل عملية إيجاد أنواع التنبؤ من قواعد البيانات الكبيرة عملية آلية مما يساعد على اكتشاف أعمال الغش والتلاعب بسهولة، كما تستطيع خوارزميات التنقيب عن البيانات معالجة كميات كبيرة من البيانات مما يسهم في إجراء عملية الفحص والمراجعة بسرعة.



ومن أجل تحقيق الاستفادة الكاملة من مزايا أسلوب التنقيب عن البيانات يرى صالح وحسين (٢٠١٦) استخدام مستودعات البيانات Data Ware House (DWH) كنظام تخزين بيانات تحليلي يتم من خلاله توحيد البيانات وتخزينها بعد إزالة التالف والمتكرر منها. ويمكن استخدام هذا النظام في حصر المجتمع الضريبي، وذلك عن طريق تجميع البيانات عن الممولين من كافة الجهات وتكوين أرشيف إلكتروني (قاعدة بيانات) لمكافحة التهرب الضريبي، ويشمل هذا الأرشيف: التعاملات السابقة لكل ممول، ومدى التزامه بسداد الضريبة في التوقيت المحدد، وطرق إمساكه للدفاتر، ومدى استفادته من الحوافز الضريبية (أحمد، ٢٠١٩). ويسهم هذا الأرشيف في مقارنة البيانات المخزنة بإقرارات الممولين لتحديد المتهربين من الضرائب.

مما سبق، يتضح للباحثين أن استخدام الفحص الضريبي لأسلوب التنقيب عن البيانات يساعد في تطوير عملية الفحص الضريبي بما له من آثار إيجابية في عملية الفحص، حيث يمكن تصنيف البيانات إلى مجموعات من خلال استخدام الأنماط، وربط الأحداث التي يمكن أن تحدث مع بعضها وبالتالي إمكانية التنبؤ بالمستقبل، ولكن مع مراعاة أن استخدام هذا الأسلوب يتطلب من فاحص الضرائب أن يكون لديه مهارة فنية عالية وملماً بمعارف خوارزميات التنقيب عن البيانات، حتى يتسنى له اختيار الخوارزمية المناسبة وفقاً لمتطلبات عملية الفحص الضريبي التي يقوم بها، وبالتالي إمكانية التحقق من صحة ما وراء الدفاتر والسجلات والتوصل إلى الرقم الحقيقي للربح الخاضع للضريبة مما ينعكس أثره في زيادة الحصيلة الضريبية.

(٤) أسلوب تحليل النسب Ratios Analysis:

تعمل النسب المئوية على استبعاد تأثير الحجم المطلق للبيانات الرقمية وتحليل العلاقات بين مجاميع تلك البيانات واستخراج مؤشر يمكن استخدامه للمقارنة داخل الشركة الواحدة أو بين الشركات التي تتبع الصناعة نفسها، ويعتمد هذا الأسلوب في اكتشاف الأخطاء والغش على فرضية أن العلاقات بين الأحداث الاقتصادية مستقرة نسبياً ما لم تحدث تغيرات مفاجئة في بيئة العمل، وبالتالي يمكن حساب بعض النسب ومقارنتها بالسنوات السابقة أو بمتوسط الصناعة، وفي حال وجود أية انحرافات غير متوقعة فإن احتمال القيام بأية أعمال غير قانونية أمر وارد.

وقد استخدمت دراسة Cusack and Ahokov (2016) مثلاً عملياً لتوضيح كيفية اكتشاف الغش والتلاعب من خلال أسلوب تحليل النسب، حيث افترضت تقديم أحد الشركات لمجموعة من النسب المالية (العائد على الأصول = ٢٠٪، معدل دوران الأصول = ٢.٥ مرة، هامش الربح = ١٥٪)، وحيث إن العلاقات بين هذه النسب محددة بمعادلات رياضية (العائد على الأصول = صافي الدخل ÷ إجمالي الأصول، معدل دوران الأصول = المبيعات ÷ إجمالي

الأصول، هامش الربح = صافي الدخل ÷ المبيعات)، لذا فإن الأمر لن يتطلب سوى حل المعادلات الجبرية أو افتراض قيمة معينة لأحد العوامل المشتركة - إجمالي الأصول أو المبيعات أو صافي الدخل - لإثبات عدم الاتساق بين النسب التي قدمتها الشركة وبالتالي إمكانية وجود ممارسات احتيالية.

ويرى (Eko, et al. (2020) إن أسلوب تحليل النسب مفيد جداً في اكتشاف الاحتيال وذلك لسهولة فهمه من جميع الفئات على اختلاف توجهاتهم، وقد يتم إجراء هذا التحليل رأسياً أو أفقياً، ففي التحليل الرأسي يتم اختيار فترة محددة وتعيين نسبة ١٠٠٪ إلى قيمة إجمالية - مثل إجمالي المبيعات بقائمة الدخل أو إجمالي الأصول بقائمة المركز المالي، بينما يتم تحويل جميع المبالغ الأخرى إلى نسبة مئوية من هذه القيمة الإجمالية، ويفيد التحليل الرأسي في المقارنة بالمنشآت المماثلة أو بمتوسط الصناعة خلال الفترة نفسها، بينما يركز التحليل الأفقي على تحويل التغيرات في القيم من فترة لأخرى إلى نسب مئوية، ويفيد التحليل الأفقي في المقارنة فيما بين الفترات للمنشأة نفسها.

وعليه، فإن استخدام الفاحص الضريبي لأسلوب تحليل النسب قد يساعده في اكتشاف الغش والاحتيال في السجلات والدفاتر التي يقدمها الممول، وذلك من خلال استخدام التحليل الأفقي أو الرأسي في مقارنة النسب بين السنوات المتعاقبة أو متوسط الصناعة لاكتشاف النسب غير الاعتيادية، والتي تعد بمثابة إشارة إلى وجود تلاعب في الأرقام، ومن ثم يمكن استخدام هذا الأسلوب - بالتزامن مع الأساليب التحليلية الأخرى - في تطوير عملية الفحص الضريبي بهدف اكتشاف الغش وزيادة الحصيلة الضريبية.

(٥) أسلوب تحليل مصادر واستخدامات الأموال Source and Application of Funds Analysis (SAFA):

تعد قائمة مصادر واستخدامات الأموال من أساليب التحليل المالي الشائعة الاستخدام خاصة في المنشآت المالية، ويتم إعداد قائمة مصادر واستخدامات الأموال عن طريق رصد التغيرات في بنود قائمة المركز المالي التي حدثت خلال فترة زمنية معينة، وتصنيف هذه التغيرات إلى مصادر للأموال (نقص الأصول وزيادة الخصوم) واستخدامات للأموال (زيادة الأصول ونقص الخصوم)، ولا بد في النهاية من تساوى مجموع مصادر الأموال مع مجموع استخداماتها، ويستفاد من هذه القائمة في تحليل أداء المنشأة ومدى سلامة سياساتها المالية.

ويهتم هذا الأسلوب بالحصول على معلومات عن الصفقات ذات المبالغ الكبيرة والعلاقة بين أطراف الصفقة الواحدة، كما يتضمن هذا الأسلوب الحصول على الوثائق التي تثبت ملكية



الأصول الثابتة والتحقق من صحة أرصدة حسابات الأصول الثابتة والمتداولة، وكذلك إجراء مقابلات مع المديرين التنفيذيين للشركة والاستفسار منهم عن أسباب التباين في بعض بنود القوائم المالية إن وجدت (الشواربي، ٢٠١٨). وعادة ما يستخدم هذا الأسلوب في المنشآت التي لا تمسك دفاتر منتظمة أو المنشآت التي لا تظهر دفاترها وسجلاتها بوضوح صافي الدخل، مما يؤدي إلى الاشتباه في إخفائها لبعض من أرباحها خلال فترة معينة.

وعليه، فإن استخدام الفحص الضريبي لأسلوب تحليل مصادر واستخدامات الأموال قد يساعده في اكتشاف بعض الممارسات الاحتيالية التي يقوم بها الممولين، فقد يلجأ الممولون إلى تخفيض قيمة الربح الضريبي عن طريق شراء أصول ثابتة بمبالغ كبيرة في الفترة التي تسبق إعداد القوائم المالية وتمويل عملية الشراء هذه من خلال الاقتراض، ومن ثم يمكن للفحص الضريبي اكتشاف هذه الممارسات الاحتيالية من خلال تحليل قائمة مصادر واستخدامات الأموال، حيث ستظهر تلك القائمة زيادة في الأصول الثابتة بنسبة كبيرة (استخدام للأموال) يقابلها زيادة في القروض بنسبة كبيرة أيضاً (مصدر للأموال)، ومن ثم يمكن استخدام هذا الأسلوب في تطوير عملية الفحص الضريبي بهدف اكتشاف الممارسات الاحتيالية وزيادة الحصيلة الضريبية.

وجدير بالذكر أن وزارة المالية أعلنت تولى مجموعة أرنست ويونج العالمية تطوير عملية الفحص الضريبي وإعادة هيكلة مصلحة الضرائب المصرية، وذلك من خلال الاعتماد على نظام الفحص الإلكتروني وتخفيض التعامل البشري بين مصلحة الضرائب والممول، وذلك من خلال تطوير مأموريات الضرائب وربطها بنظام الكتروني موحد يتيح كافة المعلومات عن الممولين، مما يساهم في الحد من التهرب الضريبي وتحقيق طفرات كبيرة في الحصيلة الضريبية (أحمد، ٢٠١٩). وهنا يتضح دور أساليب المحاسبة القضائية المستندة إلى الحاسوب - مستودعات البيانات والتنقيب عن البيانات والمراجعة بمساعدة الحاسوب - في تطوير منظومة الفحص الضريبي بمصلحة الضرائب المصرية.

ويشير السؤال الخامس إلى: هل يوجد تباين بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن دور أساليب المحاسبة القضائية في تطوير عملية الفحص الضريبي ببيئة الأعمال المصرية؟

ومن ثم فإن الإجابة المحتملة عن هذا السؤال يمكن صياغتها في صورة فرض العدم التالي:

الفرض الثالث H₀₃: لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن دور أساليب المحاسبة القضائية في تطوير عملية الفحص الضريبي ببيئة الأعمال المصرية.

٤- منهجية الدراسة الميدانية:

توصلت الدراسة النظرية إلى إمكانية الاعتماد على مهارات وأساليب المحاسبة القضائية في الفحص الضريبي؛ لما تحققه تلك المهارات والأساليب من فوائد في مجال الكشف عن الغش والاحتيال وإجراء عملية الفحص الضريبي بسرعة ودقة مرتفعة، كما قدمت الدراسة النظرية حلاً لبعض المعوقات التي قد تحد من تطبيق المحاسبة القضائية وذلك لتحقيق أكبر استفادة منها في مجال الفحص الضريبي. وللوقوف على مدى إمكانية استخدام المحاسبة القضائية في تطوير عملية الفحص الضريبي بالبيئة المصرية قام الباحثان بتصميم قائمة استبيان وتوزيعها على فئات مجتمع الدراسة، ثم تم تحليل الردود إحصائياً لاختبار فروض الدراسة واستخلاص النتائج.

٤-١ مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في ثلاث فئات رئيسة هي: الممولين؛ والإدارة الضريبية؛ ومراجعي الحسابات، وقد تم تحديد عينة الدراسة على النحو التالي:

١- الممولين: تم اختيار عينة عشوائية من الشركات المقيدة بمؤشر EGX 100؛ حيث تمتلك تلك الشركات دفاتر منتظمة وتقدم إقراراتها الضريبية لمصلحة الضرائب بصفة دورية، وقد تم تحديد الفئة المستهدفة في كل شركة من هذه الشركات وتمثلت في المحاسبين القانونيين بواقع مدير حسابات واحد من كل شركة.

٢- الإدارة الضريبية: تم اختيار عينة حكمية من مأموري الضرائب بمصلحة الضرائب المصرية، وتعد هذه الفئة من أهم فئات الدراسة تأثراً بتطبيق مهارات وأساليب المحاسبة القضائية في مجال الفحص الضريبي، ومن ثم فإن آرائهم سيكون لها بالغ الأثر في نتائج الدراسة. وقد تم تحديد الفئة المستهدفة في مأموريات الضرائب بالمناطق الرئيسية فقط (٣٩ منطقة) بواقع ثلاثة من مأموري الضرائب بكل منطقة (ملحق رقم ١).

٣- مراجعي الحسابات: تم اختيار عينة حكمية من المراجعين الخارجيين المقيدین بسجل الهيئة العامة للرقابة المالية؛ وذلك نظراً لوجود ضوابط أكثر صرامة للقيود بهذا السجل مقارنة بضوابط القيد بسجل المحاسبين التابع لوزارة المالية، وهو ما يسهم في زيادة دقة نتائج الدراسة الميدانية. وقد تم تقييد الفئة المستهدفة بمراجعي الحسابات الذين يقومون بمراجعة حسابات الشركات المدرجة بمؤشر EGX 100 والبالغ عددهم (١٧) مكتب مراجعة بما يتضمن مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى بواقع ثلاث مفردات من كل مكتب مراجعة.



٤-٢ أسلوب جمع البيانات:

نظراً لعدم تفعيل أساليب المحاسبة القضائية في مجال الفحص الضريبي، فضلاً عن عدم تطبيق تلك الأساليب بوجه عام في مجال المحاسبة والمراجعة بيئة الأعمال المصرية، اتجه الباحثان إلى تصميم قائمة استبيان بغرض تحديد المعوقات التي تواجه تطبيق المحاسبة القضائية في مجال الفحص الضريبي وطرق التغلب عليها وكذلك دور مهارات وأساليب المحاسبة القضائية في تطوير منظومة الفحص الضريبي ببيئة الأعمال المصرية.

وقام الباحثان باختبار صلاحية قائمة الاستبيان قبل توزيعها على فئات العينة من الناحيتين الشكلية والموضوعية وذلك عن طريق عرض الاستبانة على مجموعة من الأكاديميين، كما تم إجراء مقابلات شخصية مع مجموعة منتقاة من مديري الحسابات وأموري الضرائب ومراجعي الحسابات للتأكد من وضوح الأسئلة من ناحية وللتعرف على درجة الوعي بموضوع الدراسة من ناحية أخرى، وأخيراً تم عرض الاستبانة على عدد من المتخصصين في مجال الإحصاء للتأكد من صلاحيتها لإجراء التحليلات الإحصائية، وفي ضوء الملاحظات المقدمة للباحثين تم تصميم القائمة في صورتها النهائية كما تظهر بالملحق رقم (٢).

ونظراً لكبر حجم العينة وانتشار مفرداتها على مساحة كبيرة تشمل جميع المحافظات، لذا قام الباحثان بالاستفادة من إمكانات تطبيقات ومستندات جوجل في التصميم الإلكتروني لقوائم الاستبيان وما تحققه من سرعة في توزيع الاستبانات واستلام الردود. وقد تم توزيع الاستبانات على فئات العينة من خلال البريد الإلكتروني الموجود على المواقع الإلكترونية للشركات المقيدة بمؤشر EGX 100 أو موقع الهيئة العامة للرقابة المالية وكذلك موقع مصلحة الضرائب، وقد جاءت الردود على النحو الموضح في الجدول رقم (١):

جدول رقم (١): القوائم الصالحة للتحليل

الفئة	القوائم الموزعة	القوائم المستلمة	نسبة الردود	القوائم المرفوضة	القوائم الصالحة للتحليل
مديرو الحسابات	١٠٠	٥٦	٥٦%	٨	٤٨
الإدارة الضريبية	١١٧	٧٩	٦٧%	٧	٧٢
مراجعو الحسابات	٥١	٣٦	٧١%	٤	٣٢
الإجمالي	٢٦٨	١٧١	٦٤%	١٩	١٥٢

(المصدر: من إعداد الباحثين)

يلاحظ من الجدول رقم (١) أن متوسط نسبة الردود بلغت ٦٤٪ وهي نسبة مقبولة في الدراسات المشابهة، كما يلاحظ أن عدد القوائم الصالحة للتحليل بلغ (١٥٢) قائمة بعد مراجعتها واستبعاد مجموعة من القوائم وعددها (١٩) قائمة نتيجة وجود أخطاء جوهرية بها، أما القوائم التي لم تتضمن إجابات عن بعض الأسئلة فقد تم الإبقاء عليها واعتبار تلك الأسئلة قيماً مفقودة Missing Values.

٤-٣ أساليب التحليل الإحصائي:

تم معالجة البيانات إحصائياً باستخدام حزمة البرنامج الإحصائي SPSS، وقد تم إعطاء أوزان ترجيحية للأسئلة المتدرجة على مقياس ليكرت والمكونة من خمسة مستويات على النحو التالي:

مهم جداً	مهم	متوسط الأهمية	قليل الأهمية	عديم الأهمية
(٥) درجات	(٤) درجات	(٣) درجات	(٢) درجتان	(١) درجة واحدة

ولتحديد أساليب التحليل الإحصائي المناسبة لبيانات الدراسة يجب في البداية تحديد مدى توافق تكرارات فئات العينة مع التوزيع الطبيعي من عدمه، بالإضافة إلى تقييم مدى ثبات ومصدقية إجابات مفردات العينة.

أولاً: اختبار اعتدالية التوزيع:

اعتمد الباحثان في اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات على مقياسي الالتواء والتفطح في قياس مدى تشتت البيانات، بالإضافة إلى اختبار Kolmogorov- Smirnov للعينات الكبيرة (حجم العينة < ٣٠). وقد جاءت النتائج كما هو موضح بالجدول رقم (٢).

جدول رقم (٢): اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

اختبار Kolmogorov- Smirnov			مقاييس التشتت		رمز المتغير (*)
Asymp. Sig.	Test Statistic	N	Kurtosis	Skewness	
٠,٠٠٠	٠,٢٠٢	١٥٢	٠,٤٤٨ -	٠,١١١ -	X _{1.1}
٠,٠٠٠	٠,٢١٠	١٥٢	٠,٢٩٤ -	٠,٣١٤ -	X _{1.2}
٠,٠٠٠	٠,٢٥٠	١٥٢	٠,٩٩٣	٠,٨٢٠ -	X _{1.3}
٠,٠٠٠	٠,٢٩٨	١٥٢	٠,٤٧٥	٠,٨٨١ -	X _{1.4}
٠,٠٠٠	٠,٢٠٥	١٥٢	٠,٧٦١ -	٠,٠٢٨	X _{1.5}
٠,٠٠٠	٠,١٨٥	١٥٢	٠,٥١٦ -	٠,١١٧ -	X _{1.6}
٠,٠٠٠	٠,٢٦١	١٥٢	٠,٤١٥	٠,٧٤١ -	X _{1.7}

(*) يوضح الملحق رقم (٢) رموز المتغيرات الفرعية (العبارات) وذلك تمهيداً لإدخالها بالبرنامج الإحصائي.



اختبار Kolmogorov- Smirnov			مقاييس التشتت		رمز المتغير (*)
Asymp. Sig.	Test Statistic	N	Kurtosis	Skewness	
٠,٠٠٠	٠,٢٢٤	١٥٢	٠,٢٢٥	٠,٤٧٣ -	X1.8
٠,٠٠٠	٠,٢٥٩	١٥٢	٠,٠٤١ -	٠,٦٨١ -	X2.1
٠,٠٠٠	٠,٢٢٤	١٥٢	٠,٠٤٤ -	٠,٦٢٣ -	X2.2
٠,٠٠٠	٠,٣٠٨	١٥٢	١,٦٠٢	١,٩٠٧ -	X2.3
٠,٠٠٠	٠,٢٩٣	١٥٢	٠,١٠٥ -	٠,٣٧٧ -	X2.4
٠,٠٠٠	٠,٢٥٠	١٥٢	٠,٦٢٧ -	٠,٤٤٣ -	X2.5
٠,٠٠٠	٠,٢٧٨	١٥٢	٠,٤٣٠	٠,٧٤٧ -	X2.6
٠,٠٠٠	٠,٢٤٣	١٥٢	٠,٤١٨ -	٠,٤٣١ -	X2.7
٠,٠٠٠	٠,٢٤٠	١٥٢	٠,٣٢٨ -	٠,٤٣٧ -	X2.8
٠,٠٠٠	٠,٣٠٧	١٥٢	٠,٥٨٦	٠,٧٧٠ -	X2.9
٠,٠٠٠	٠,٢٧٧	١٥٢	٠,٦٦١	٠,٨٤٣ -	X2.10
٠,٠٠٠	٠,٢١٩	١٥٢	٠,٣٢٠ -	٠,٣٥٨ -	X2.11
٠,٠٠٠	٠,٢٧٠	١٥٢	٠,٤٢٧	٠,٧٩٦ -	X2.12
٠,٠٠٠	٠,٢٨٠	١٥٢	٠,٣١٧	٠,٥٧٦ -	X2.13
٠,٠٠٠	٠,٢٤٦	١٥٢	٠,٠٥١ -	٠,٥٩٦ -	X2.14
٠,٠٠٠	٠,٢٤٨	١٥٢	٠,٤٥٦	٠,٥٥٨ -	X2.15
٠,٠٠٠	٠,٢٢٤	١٥٢	٠,٦٣٣ -	٠,٠٦٠ -	X2.16
٠,٠٠٠	٠,٢٠٠	١٥٢	٠,٧١٠ -	٠,٠٩٠ -	X2.17
٠,٠٠٠	٠,٢٥٢	١٥٢	٠,١٣١ -	٠,٦٣٩ -	X2.18
٠,٠٠٠	٠,٢٩٦	١٥٢	٠,٣١٨	٠,٦٥٦ -	X3.1
٠,٠٠٠	٠,٢٧٠	١٥٢	٠,٤٣٩	٠,٩٣٠ -	X3.2
٠,٠٠٠	٠,٢٩٤	١٥٢	١,٢٥٢	١,٠٠٩ -	X3.3
٠,٠٠٠	٠,٢٦٦	١٥٢	١,٤٤٧	٠,٩٦٧ -	X3.4
٠,٠٠٠	٠,٢٥٠	١٥٢	٠,٩٩٣	٠,٨٢٠ -	X3.5
٠,٠٠٠	٠,١٩٥	١٥٢	٠,٥٨٠ -	٠,١٥٦ -	X3.6
٠,٠٠٠	٠,١٨٤	١٥٢	٠,٥٢٥ -	٠,٠٩٦ -	X3.7
٠,٠٠٠	٠,١٩٠	١٥٢	٠,٨١٨ -	٠,٠٣٣	X3.8
٠,٠٠٠	٠,٢٩٧	١٥٢	٠,٥٤١	٠,٧٦٦ -	X3.9
٠,٠٠٠	٠,٢٨٧	١٥٢	١,١٥٣	٠,٨٤٩ -	X3.10
٠,٠٠٠	٠,٢٧٨	١٥٢	٠,٦١٦	٠,٧٣١ -	X3.11
٠,٠٠٠	٠,٢٦٧	١٥٢	٠,٦٢٨	٠,٦٥٩ -	X3.12
٠,٠٠٠	٠,٢٤٩	١٥٢	٠,٦٢٣	٠,٧٥٤ -	X3.13
٠,٠٠٠	٠,٢٦٨	١٥٢	٠,١٤٢	٠,٧١٤ -	X3.14
٠,٠٠٠	٠,٢٣١	١٥٢	٠,١٧٨	٠,٥٠٤ -	X3.15
٠,٠٠٠	٠,٢٥٨	١٥٢	٠,٣٦٢	٠,٦٠١ -	X3.16
٠,٠٠٠	٠,٢٠٦	١٥٢	٠,٧٩٢ -	٠,٢٧٣ -	X3.17
٠,٠٠٠	٠,٢٢٠	١٥٢	٠,٥٧٣ -	٠,٣٤٥ -	X3.18
٠,٠٠٠	٠,٢١٢	١٥٢	٠,٦٢٤ -	٠,٣٢٦ -	X3.19
٠,٠٠٠	٠,٢١٥	١٥٢	٠,٤٥٥ -	٠,٣٥٦ -	X3.20

(المصدر: من إعداد الباحثين بالرجوع لمخرجات التحليل الإحصائي)

ويتضح من الجدول رقم (٢) أن قيم معامل الالتواء جاءت سالبة وتبتعد عن الصفر مما يعني التواء منحنى البيانات جهة اليسار، كما أن قيم معامل التفلطح جاءت أقل من ٣ وهو ما يعني شدة تفلطح المنحنى، ووفقاً لقيم معاملي الالتواء والتفلطح فإن تكرارات فئات العينة لا تتوافق مع التوزيع الطبيعي أي أن توزيع تكرارات فئات العينة غير اعتدالي.

ويؤكد اختبار Kolmogorov- Smirnov على عدم تبعية بيانات العينة للتوزيع الطبيعي، حيث كان مستوى المعنوية لإجابات العبارات كافة أقل من ٥% ($\text{Sig.} < 0.05$). ومع الأخذ في الحسبان أن البيانات المستمدة من العينة مقاسة على مقياس ترتيبي Ordinal بجانب عدم اعتدالية توزيع تلك البيانات، الأمر الذي يحتم على الباحثين استخدام الإحصاء اللابارامتري Non Parametric Tests في إجراء التحليلات الإحصائية التالية:

- الإحصاءات الوصفية: لتحديد درجة أهمية متغيرات البحث من خلال الاعتماد على الوسط الحسابي والانحراف المعياري.

- اختبار Kruskal Wallis: لاختبار فروض الدراسة بشأن مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات البحث الثلاث إجمالاً، فإذا أظهر التحليل الإحصائي أن مستوى الدلالة الإحصائية أقل من ٥.٥. فهذا يعني رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، أما إذا كان مستوى الدلالة الإحصائية أكبر من ٥.٥. فهذا يعني قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل.

ثانياً: اختبار ثبات ومصداقية المقاييس:

اعتمد الباحثان في تقييم مدى ثبات ومصداقية المقاييس المستخدمة في البحث - مجموعة العبارات التي تقيس كل متغير أو تختبر كل فرض - على معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's alpha)، وذلك للتأكد من عدم وجود تحيز أو تحريف عند التحليل وبالتالي إمكانية تعميم النتائج، وتتراوح قيم هذا المعامل من صفر إلى واحد وكلما ارتفعت قيمة المعامل كلما دل ذلك على زيادة قدرة الأداة (الاستبيان) على إعطاء نفس النتائج إذا تم تكرار نفس القياس عدة مرات في نفس الظروف، وبشكل عام يجب ألا يقل معامل الثبات (ألفا) عن ٥.٧. للحكم على ثبات الأداة.

ويوضح الجدول رقم (٣) معاملات ألفا لمتغيرات البحث الرئيسية ولإجمالي المتغيرات.



جدول رقم (3): تقييم مصداقية المقاييس

المتغيرات	العبارات	عدد الحالات	معامل الثبات (Alpha)
معوقات تطبيق المحاسبة القضائية في مجال الفحص الضريبي	X _{1.1} :X _{1.8}	152	0.941
تأثير مهارات المحاسبة القضائية في تطوير الفحص الضريبي	X _{2.1} :X _{2.18}	152	0.807
تأثير أساليب المحاسبة القضائية في تطوير الفحص الضريبي	X _{3.1} :X _{3.20}	152	0.774
إجمالي المتغيرات	X _{1.1} :X _{3.20}	152	0.897

(المصدر: من إعداد الباحثين بالرجوع لمخرجات التحليل الإحصائي)

ويتضح من الجدول رقم (3) أن قيم معامل ألفا لمتغيرات البحث تقترب من الواحد الصحيح، حيث تتراوح بين 0.774 إلى 0.941، كما بلغت 0.897 إجمالاً على مستوى العينة، وهو ما يعكس الاتساق الداخلي بين العبارات التي تختبر فروض الدراسة، ومن ثم إمكانية الاعتماد على هذه العبارات في الواقع العملي.

5- نتائج الدراسة واختبارات الفروض:

5-1 معوقات تطبيق المحاسبة القضائية في مجال الفحص الضريبي:

تم الاستدلال الإحصائي للفرض الأول من خلال ردود المستقصى منهم على السؤال الأول بقائمة الاستقصاء.

أولاً: نتائج الإحصاءات الوصفية:

يظهر التحليل الوصفي لنتائج السؤال الأول بقائمة الاستقصاء من خلال الجدول رقم (4):

جدول رقم (4): معوقات تطبيق المحاسبة القضائية في مجال الفحص الضريبي

رمز المتغير (المعوقات)	مديرو الحسابات			مأمورو الضرائب			المراجعون الخارجيون			إجمالي العينة		
	الترتيب	المعيار	المتوسط	الترتيب	المعيار	المتوسط	الترتيب	المعيار	المتوسط	الترتيب	المعيار	المتوسط
X _{1.1}	5	1,02	3,38	1	0,87	4,17	4	1,01	3,38	3	1,02	3,75
X _{1.2}	1	0,79	4,04	4	0,83	3,85	1	0,81	4,16	2	0,82	3,97
X _{1.3}	6	0,77	3,29	6	0,93	3,43	6	0,77	3,28	6	0,85	3,36
X _{1.4}	3	1,01	3,54	8	0,97	3,35	3	0,95	3,44	5	0,97	3,43
X _{1.5}	7	1,08	3,19	5	1,02	3,46	5	0,97	3,34	7	1,03	3,35
X _{1.6}	8	1,01	3,08	7	0,99	3,43	8	1,07	3,13	8	1,02	3,26
X _{1.7}	2	0,87	3,81	2	0,86	4,11	2	0,79	4,13	1	0,86	4,02
X _{1.8}	4	0,76	3,40	3	0,99	4,00	7	0,76	3,25	4	0,94	3,65
المجموع		0,45	3,47		0,47	3,72		0,35	3,51		0,94	3,65

(المصدر: من إعداد الباحثين بالرجوع لمخرجات التحليل الإحصائي)

ويتضح من الجدول رقم (٤) ما يلي:

(أ) على مستوى العينة:

إجماع الآراء على أهمية معوقات تطبيق المحاسبة القضائية في مجال الفحص الضريبي، حيث لم يقل الوسط الحسابي عن حاجز (٢.٥) لجميع المعوقات، وقد كانت أعلى قيمة للوسط الحسابي (٤.٠٢) لمتغير "عدم وجود نظام جيد للتدريب المستمر للفاحصين يرفع من كفاءتهم في مجال المحاسبة القضائية (X1.7)" وأدنى قيمة للوسط الحسابي (٣.٢٦) لمتغير "عدم توفير التأهيل العلمي المناسب للفاحص الضريبي في مجال المحاسبة القضائية (X1.6)". كما يلاحظ أن الانحراف المعياري لغالبية مفردات العينة أقل من الواحد الصحيح مما يدل على عدم وجود تشتت بين إجابات مفردات العينة.

(ب) على مستوى الفئات:

- يوجد اتفاق على أهمية متغير "عدم وجود نظام جيد للتدريب المستمر للفاحصين يرفع من كفاءتهم في مجال المحاسبة القضائية (X1.7)"، حيث احتل هذا المتغير الترتيب الثاني بين فئات الدراسة كافة، كما يوجد اتفاق على أهمية متغير "عدم وعي الإدارة الضريبية بأهمية استخدام أدوات وأساليب المحاسبة القضائية في مجال الفحص الضريبي (X1.3)"، حيث احتل هذا المتغير الترتيب السادس بين فئات الدراسة. أما باقي المتغيرات فيوجد اختلاف حول ترتيب أهميتها بين فئات الدراسة.

- كان أكثر المعوقات أهمية بالنسبة لمديري الحسابات والمراجعين الخارجيين معوق "عدم وجود معيار محاسبي مستقل للمحاسبة القضائية يحدد فيه المهارات المطلوبة في الفاحص الضريبي لكي يكون محاسباً قضائياً (X1.2)"، حيث جاء في الترتيب الأول بمتوسط حسابي (٤.٠٤) وانحراف معياري (٠.٧٩) بالنسبة لمديري الحسابات، ومتوسط حسابي (٤.١٦) وانحراف معياري (٠.٨١) بالنسبة للمراجعين الخارجيين، أما بالنسبة لمأموري الضرائب فقد أبدوا اهتماماً كبيراً بمعوق "عدم وجود تشريع ضريبي ينص صراحة على تطبيق المحاسبة القضائية في مصلحة الضرائب (X1.1)" حيث جاء في الترتيب الأول بمتوسط حسابي (٤.١٧) وانحراف معياري (٠.٨٧).



ثانياً: نتائج اختبار الفرض الأول:

يشير الفرض العدمي الأول H_{01} إلى أنه: "لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن المعوقات التي تحد من تطبيق المحاسبة القضائية في تطوير عملية الفحص الضريبي في بيئة الأعمال المصرية"، وبتطبيق اختبار Kruskal Wallis على مستوى الفئات ظهرت النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (٥):

جدول رقم (٥): اختبار Kruskal Wallis لبيان اختلاف آراء فئات المستقصى منهم بشأن معوقات تطبيق المحاسبة القضائية في مجال الفحص الضريبي

رمز المتغير (العوامل)	كروسكال واليز χ^2	درجات الحرية df.	مستوى الدلالة الإحصائية Sig.
X _{1.1}	٢٦,٠٢٢	٢	٠,٠٠٠
X _{1.2}	٣,١٤٩	٢	٠,٢٠٧
X _{1.3}	٢,٠٠٧	٢	٠,٣٦٧
X _{1.4}	٢,٠٠٠	٢	٠,٣٦٨
X _{1.5}	١,٩٤٤	٢	٠,٣٧٨
X _{1.6}	٣,٤٦٢	٢	٠,١٧٧
X _{1.7}	٤,٤٥١	٢	٠,١٠٨
X _{1.8}	٢٥,٩٧٩	٢	٠,٠٠٠

(المصدر: من إعداد الباحثين بالرجوع لمخرجات التحليل الإحصائي)

يتضح من الجدول رقم (٥) أن مستوى الدلالة الإحصائية أقل من ٠.٠٥ بالنسبة لكل من معوق "عدم وجود تشريع ضريبي ينص صراحة على تطبيق المحاسبة القضائية في مصلحة الضرائب (X_{1.1})"، ومعوق "عدم إمساك كثير من الممولين لدفاتر منتظمة وعدم فهم للعديد من النصوص والتشريعات (X_{1.8})"، وهو ما يعني وجود اختلافات دالة إحصائية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن المعوقين المشار إليها آنفاً، في حين كان مستوى الدلالة الإحصائية أكبر من ٠.٠٥ بالنسبة لباقي المعوقات، وهو ما يعني عدم وجود اختلافات دالة إحصائية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن تلك المعوقات.

ومن ثم يمكن قبول فرض العدم - ولو بشكل جزئي - أي أنه لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن المعوقات التي تحد من تطبيق المحاسبة القضائية في مجال الفحص الضريبي بالبيئة المصرية.

٥-٢ دور مهارات المحاسبة القضائية في تطوير الفحص الضريبي:

تم الاستدلال الإحصائي للفرض الثاني من خلال ردود المستقصى منهم على السؤال الثاني بقائمة الاستقصاء .

أولاً: نتائج الإحصاءات الوصفية:

يظهر التحليل الوصفي لنتائج السؤال الثاني بقائمة الاستقصاء من خلال الجدول (٦):

جدول رقم (٦): الآثار الإيجابية لمهارات المحاسبة القضائية في مجال تطوير الفحص الضريبي

رمز المتغير (المهارات)	مديرو الحسابات			مأمورو الضرائب			المراجعون الخارجيون			إجمالي العينة		
	التبني	المعياري	المتوسط	التبني	المعياري	المتوسط	التبني	المعياري	المتوسط	التبني	المعياري	المتوسط
المحاسبية:												
X _{2.1}	٤	٠,٩٨	٣,٧٥	٢	٠,٨٨	٣,٩٦	١	٠,٩٢	٤,١٦	٣	٠,٩٣	٣,٩٢
X _{2.2}	٢	٠,٨٦	٣,٨٩	٣	٠,٨٩	٣,٩٥	٢	٠,٩٩	٤,٠٣	١	٠,٩٠	٣,٩٥
X _{2.3}	١	٠,٩٤	٣,٩٢	١	٠,٨٨	٣,٩٩	٤	٠,٩٣	٣,٨١	٢	٠,٩١	٣,٩٣
X _{2.4}	٣	٠,٧٣	٣,٧٦	٤	٠,٨٠	٣,٩٢	٥	٠,٨٠	٣,٥٩	٥	٠,٧٨	٣,٨٠
X _{2.5}	٥	١,٠٣	٣,٧١	٥	٠,٩١	٣,٨٦	٣	٠,٨٤	٣,٩٤	٤	٠,٩٣	٣,٨٣
المتوسط		٠,٥٦	٣,٨٠		٠,٤٧	٣,٩٤		٠,٤٩	٣,٩١		٠,٥٠	٣,٨٩
القانونية:												
X _{2.6}	١	٠,٨٦	٤,١٠	٢	٠,٩٢	٣,٨٨	١	٠,٧٤	٣,٩٧	١	٠,٨٦	٣,٩٧
X _{2.7}	٤	١,٠٠	٣,٧٥	٥	٠,٩٦	٣,٥٦	٥	١,١١	٣,٥٣	٥	١,٠١	٣,٦١
X _{2.8}	٥	٠,٨٩	٣,٥٦	٤	٠,٩٥	٣,٦٤	٢	١,٢٠	٣,٦٩	٤	٠,٩٩	٣,٦٣
X _{2.9}	٣	٠,٩٩	٣,٧٧	٣	٠,٨٥	٣,٧١	٤	٠,٨٧	٣,٥٩	٣	٠,٨٩	٣,٧٠
X _{2.10}	٢	٠,٩٨	٤,٠٢	١	٠,٨١	٤,٠٤	٣	٠,٩٤	٣,٦٦	٢	٠,٩٠	٣,٩٥
المتوسط		٠,٦١	٣,٨٤		٠,٤٩	٣,٧٦		٠,٤٩	٣,٦٩		٠,٥٣	٣,٧٧
التقنية:												
X _{2.11}	٤	١,١٦	٣,٣٥	٤	٠,٩٢	٣,٤٧	٣	٠,٩٧	٣,٦٦	٤	١,٠١	٣,٤٧
X _{2.12}	٣	١,١١	٣,٦٠	٣	٠,٨٨	٣,٧٨	٤	١,١٤	٣,٢٨	٣	١,٠٢	٣,٦٢
X _{2.13}	٢	٠,٨٩	٣,٨٨	٢	٠,٨٣	٣,٩٦	٢	٠,٧٥	٣,٦٧	٢	٠,٨٤	٣,٨٧
X _{2.14}	١	٠,٨٧	٣,٩٢	١	٠,٨٨	٤,٠٤	١	٠,٩٦	٣,٧٢	١	٠,٨٩	٣,٩٣
المتوسط		٠,٦٥	٣,٦٩		٠,٥٧	٣,٨١		٠,٦٥	٣,٥٨		٠,٦٢	٣,٧٢
الشخصية:												
X _{2.15}	١	١,٠٣	٣,٩٢	٢	٠,٧٢	٣,٦٥	٢	١,٠٢	٣,٧٢	١	٠,٨٩	٣,٧٥
X _{2.16}	٣	٠,٩٨	٣,٢٧	٣	١,٠٧	٣,٦٤	٣	٠,٩٢	٣,٤٧	٣	١,٠٢	٣,٤٩
X _{2.17}	٤	٠,٩٣	٣,١٧	٤	١,٠٥	٣,٥٣	٤	٠,٩٨	٣,٢٥	٤	١,٠١	٣,٣٦
X _{2.18}	٢	١,١٣	٣,٤٢	١	٠,٩٨	٣,٨٨	١	٠,٨٩	٣,٩١	٢	١,٠٣	٣,٧٤
المتوسط		٠,٧٨	٣,٤٤		٠,٦٠	٣,٦٧		٠,٣٩	٣,٥٩		٠,٧١	٣,٥٨
المتوسط العام		٠,٥٦	٣,٦٩		٠,٤٠	٣,٧٩		٠,٣٨	٣,٦٩		٠,٤٦	٣,٧٤

(المصدر: من إعداد الباحثين بالرجوع لمخرجات التحليل الإحصائي)

ويتضح من الجدول رقم (٦) ما يلي:



(أ) على مستوى العينة:

إجماع الآراء على أهمية الآثار الإيجابية لمهارات المحاسبة القضائية في مجال تطوير الفحص الضريبي، حيث لم يقل الوسط الحسابي عن حاجز (٢.٥) لجميع المهارات، وتراوح الوسط الحسابي للآراء على مستوى العينة ما بين (٣.٩٧) و (٣.٣٦). كما أن الانحراف المعياري لغالبية مفردات العينة أقل من الواحد الصحيح، مما يؤكد على عدم وجود تشتت بين إجابات مفردات العينة. ويرى أفراد العينة أن المهارات المحاسبية للمحاسب القضائي هي الأهم تأثيراً في تطوير عملية الفحص الضريبي بمتوسط حسابي (٣.٨٩) وانحراف معياري (٠.٥٠)، يليها المهارات القانونية بمتوسط حسابي (٣.٧٧) وانحراف معياري (٠.٥٣)، ثم المهارات التقنية بمتوسط حسابي (٣.٧٢) وانحراف معياري (٠.٦٢)، وأخيراً المهارات الشخصية بمتوسط حسابي (٣.٥٨) وانحراف معياري (٠.٧١).

(ب) على مستوى الفئات:

- عدم وجود اتفاق بين فئات الدراسة كافة بشأن ترتيب أهمية الآثار الإيجابية للمهارات المحاسبية. وقد كان أكثر المتغيرات أهمية بالنسبة لمديري الحسابات والمراجعين الخارجيين متغير "معرفة الاتجاه العام للبيانات واكتشاف أي تغيرات غير طبيعية بالحسابات أدت إلى أرصدة ختامية غير طبيعية (X2.3)"، أما بالنسبة لمأموري الضرائب فقد أبدوا اهتماماً كبيراً بمتغير "التأكد من قدرة المنشأة على الاستمرار في نشاطها وسلامة فرض الاستمرارية المستخدم في إعداد القوائم المالية (X2.1)".

- عدم وجود اتفاق بين فئات الدراسة كافة بشأن ترتيب أهمية الآثار الإيجابية للمهارات القانونية. وقد كان أكثر المتغيرات أهمية بالنسبة لمديري الحسابات والمراجعين الخارجيين متغير "تعقب الأموال وإعادة بناء العمليات وذلك من خلال قدرته على التقصي والتحري عن الأنشطة التي تتسم بالغش (X2.6)"، أما بالنسبة لمأموري الضرائب فقد أبدوا اهتماماً كبيراً بمتغير "تحليل قضايا الإفلاس والتعويضات وقضايا الفساد المالي والجرائم الضريبية والجرائم المالية الإلكترونية (X2.10)".

- يوجد اتفاق كبير بين فئات الدراسة كافة بشأن ترتيب أهمية الآثار الإيجابية للمهارات التقنية، حيث جاء في الترتيب الأول متغير "سرعة التحول من نظام الفحص الورقي إلى نظام الفحص الإلكتروني (X2.14)"، وفي الترتيب الثاني متغير "التعامل مع كميات كبيرة من البيانات وحل المشكلات المعقدة بأقل جهد وأسرع وقت (X2.13)"، أما باقي متغيرات المهارات التقنية فيوجد اختلاف حول ترتيب أهميتها بين فئات الدراسة.

- يوجد اتفاق بين فئات الدراسة كافة بشأن ترتيب أهمية متغير "التعامل مع كل حالة بشكل غير نمطي (X_{2.16})"، ومتغير "إدارة الحوار والمناقشات والتواصل بشكل فعال مع جميع الأشخاص الذين لديهم علاقة بالشركة محل الفحص (X_{2.17})"، حيث جاء هذان المتغيران في الترتيب الثالث والرابع - على التوالي - من بين الآثار الإيجابية للمهارات الشخصية، أما باقي متغيرات المهارات الشخصية فيوجد اختلاف حول ترتيب أهميتها بين فئات الدراسة.

ثانياً: نتائج اختبار الفرض الثاني:

يشير الفرض العدمي الثاني H₀₂ إلى أنه: "لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن دور مهارات المحاسبة القضائية في تطوير عملية الفحص الضريبي ببيئة الأعمال المصرية"، وبتطبيق اختبار Kruskal Wallis على مستوى الفئات ظهرت النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (٧):

جدول رقم (٧): اختبار Kruskal Wallis لبيان اختلاف آراء فئات المستقصى منهم بشأن

دور مهارات المحاسبة القضائية في تطوير الفحص الضريبي

رمز المتغير (المهارات)	كروسكال واليز χ^2	درجات الحرية df.	مستوى الدلالة الإحصائية Sig.
X _{2.1}	٣,٨٦٤	٢	٠,١٤٦
X _{2.2}	٠,٦٩٢	٢	٠,٧٠٨
X _{2.3}	٠,٨٧٠	٢	٠,٦٤٧
X _{2.4}	٤,٨٥١	٢	٠,٠٨٨
X _{2.5}	٠,٩٩٥	٢	٠,٦٠٨
X _{2.6}	١,٨٥٨	٢	٠,٣٩٥
X _{2.7}	١,٧٩٦	٢	٠,٤٠٧
X _{2.8}	١,١٧٠	٢	٠,٥٥٧
X _{2.9}	١,٠٥٥	٢	٠,٥٩٠
X _{2.10}	٤,٩٧٤	٢	٠,٠٨٣
X _{2.11}	١,٤٧١	٢	٠,٤٧٩
X _{2.12}	٣,٦٧٠	٢	٠,١٦٠
X _{2.13}	٣,٧٧٧	٢	٠,١٥١
X _{2.14}	٢,٩٦٣	٢	٠,٢٢٧
X _{2.15}	٤,٦٢٨	٢	٠,٠٩٩
X _{2.16}	٣,٥٠٨	٢	٠,١٧٣
X _{2.17}	٤,٥٠٢	٢	٠,١٠٥
X _{2.18}	٥,٥٧٨	٢	٠,٠٦١

(المصدر: من إعداد الباحثين بالرجوع لمخرجات التحليل الإحصائي)



يتضح من الجدول رقم (٧) أن مستوى الدلالة الإحصائية أكبر من ٠.٠٥ بالنسبة لجميع الآثار الإيجابية لمهارات المحاسبة القضائية، وهو ما يعني عدم وجود اختلافات دالة إحصائياً بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن تلك الآثار.

ومن ثم يتم قبول فرض العدم أي أنه لا توجد اختلافات دالة إحصائياً بين فئات المستقصى منهم بشأن الآثار الإيجابية لتطبيق مهارات المحاسبة القضائية في مجال تطوير الفحص الضريبي.

٥-٣ دور أساليب المحاسبة القضائية في تطوير الفحص الضريبي:

تم الاستدلال الإحصائي للفرض الثاني من خلال ردود المستقصى منهم على السؤال الثالث بقائمة الاستقصاء.

أولاً: نتائج الإحصاءات الوصفية:

يظهر التحليل الوصفي لنتائج السؤال الثاني بقائمة الاستقصاء من خلال الجدول (٨):

جدول رقم (٨): الآثار الإيجابية لأساليب المحاسبة القضائية في مجال تطوير الفحص الضريبي

رمز المتغير (الأساليب)	مديرو الحسابات			مأمورو الضرائب			المراجعون الخارجيون			إجمالي العينة		
	الترتيب	المعياري	الوسط الحسابي	الترتيب	المعياري	الوسط الحسابي	الترتيب	المعياري	الوسط الحسابي	الترتيب	المعياري	الوسط الحسابي
BA												
X _{3.1}	٤	٠,٧٥	٣,٧٧	٢	٠,٧٦	٤,٢٩	٤	٠,٦٩	٣,٦٩	٤	٠,٧٩	٤,٠٠
X _{3.2}	١	٠,٧١	٤,٣٩	٣	٠,٧٨	٤,٠٧	١	٠,٨٤	٤,٥٣	١	٠,٧٩	٤,٢٧
X _{3.3}	٢	٠,٨٧	٤,٢١	٤	٠,٨٤	٣,٨٢	٢	٠,٨٦	٤,١٩	٣	٠,٨٧	٤,٠٢
X _{3.4}	٣	٠,٨٢	٤,١٥	١	٠,٧٠	٤,٣١	٣	٠,٨٣	٣,٨٨	٢	٠,٧٨	٤,١٦
المتوسط		٠,٤٦	٤,١٣		٠,٤٩	٤,١٢		٠,٤٩	٤,٠٧		٠,٤٨	٤,١١
CAAT												
X _{3.5}	٣	٠,٧٧	٣,٢٩	١	٠,٩٣	٣,٤٣	١	٠,٧٧	٣,٢٨	١	٠,٨٥	٣,٣٦
X _{3.6}	٢	١,٠٣	٣,٥٠	٤	٠,٩٧	٣,١٩	٢	١,١٢	٣,٠٩	٣	١,٠٣	٣,٢٧
X _{3.7}	٤	١,١٠	٣,١٣	٢	٠,٩٤	٣,٣٨	٤	٠,٩٨	٣,٠٠	٤	١,٠١	٣,٢٢
X _{3.8}	١	١,٠٣	٣,٥٢	٣	٠,٩٣	٣,٢٩	٣	١,٠٦	٣,٠٣	٢	٠,٩٩	٣,٣١
المتوسط		٠,٦٦	٣,٣٦		٠,٥٧	٣,٣٢		٠,٦٢	٣,١٠		٠,٦١	٣,٢٩
DM												
X _{3.9}	٣	١,٠٠	٣,٦٣	٣	٠,٧٨	٣,٨٥	٥	١,٠٤	٣,٣٤	٤	٠,٩٣	٣,٦٧
X _{3.10}	٢	٠,٩٣	٣,٦٩	١	٠,٧٠	٤,١٤	١	٠,٩٨	٣,٥٦	١	٠,٨٧	٣,٨٨
X _{3.11}	٥	٠,٩٤	٣,٤٦	٤	٠,٨٧	٣,٨١	٣	٠,٩٨	٣,٤٤	٥	٠,٩٣	٣,٦٢
X _{3.12}	١	١,٠٤	٣,٨١	٥	٠,٧٩	٣,٧٢	٤	٠,٨٧	٣,٣٤	٣	٠,٩٠	٣,٦٧
X _{3.13}	٤	٠,٩٨	٣,٥٤	٢	٠,٩٧	٣,٩٣	٢	٠,٩٢	٣,٥٣	٢	٠,٩٨	٣,٧٢
المتوسط		٠,٧٤	٣,٦٣		٠,٥٨	٣,٨٩		٠,٧٤	٣,٤٤		٠,٦٩	٣,٧١

رمز المتغير (الأساليب)	مديرو الحسابات			مأمورو الضرائب			المراجعون الخارجيون			إجمالي العينة		
	الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
RA												
X _{3.14}	١	٠,٩٩	٣,٧٧	٣	١,٠١	٣,٧٤	١	١,٠١	٣,٧٨	١	٠,٩٩	٣,٧٦
X _{3.15}	٢	١,٠٣	٣,٥٨	٤	٠,٩٠	٣,٦٧	٣	٠,٩٧	٣,٣٤	٣	٠,٩٦	٣,٥٧
X _{3.16}	٣	١,٠١	٣,٥٦	١	٠,٨٧	٣,٧٩	٢	٠,٩٢	٣,٤٧	٢	٠,٩٣	٣,٦٥
X _{3.17}	٤	٠,٩٦	٣,٣٥	٢	١,٠٧	٣,٧٩	٤	١,١٢	٣,٣٤	٤	١,٠٧	٣,٥٦
المتوسط		٠,٥٨	٣,٥٦		٠,٥٧	٣,٧٥		٠,٥٩	٣,٤٨		٠,٥٩	٣,٦٣
SAFA												
X _{3.18}	١	١,١٥	٣,٥٢	٣	١,٠٠	٣,٥٧	١	٠,٨٨	٣,٧٥	١	١,٠٣	٣,٥٩
X _{3.19}	٢	١,١٤	٣,٣٣	٢	١,٠٤	٣,٦٥	٣	١,٠٤	٣,٤١	٣	١,٠٧	٣,٥٠
X _{3.20}	٣	١,١٩	٣,١٣	١	٠,٩٣	٣,٧٤	٢	٠,٨٨	٣,٥٦	٢	١,٠٤	٣,٥١
المتوسط		٠,٩٣	٣,٣٣		٠,٦٥	٣,٦٥		٠,٦٠	٣,٥٧		٠,٧٥	٣,٥٣
المتوسط العام		٠,٤٨	٣,٦٠		٠,٣٦	٣,٧٥		٠,٣٧	٣,٥٣		٠,٤١	٣,٦٦

(المصدر: من إعداد الباحثين بالرجوع لمخرجات التحليل الإحصائي)

ويتضح من الجدول رقم (٨) ما يلي:

(أ) على مستوى العينة:

إجماع آراء فئات العينة على أهمية تطبيق أساليب المحاسبة القضائية في تطوير الفحص الضريبي، حيث لم يقل الوسط الحسابي لجميع الآثار الإيجابية لتطبيق أساليب المحاسبة القضائية عن حاجز (٢.٥)، وقد كانت أعلى قيمة للوسط الحسابي (٤.٢٧) لمتغير "زيادة كفاءة الفاحص الضريبي في تحديد الغش والتلاعب (X_{3.2})" وأدنى قيمة (٣.٢٢) لمتغير "مساعدة الفاحص في إعداد تقارير على درجة عالية من الدقة والموثوقية (X_{3.7})". إلا أن الانحراف المعياري لغالبية مفردات العينة يقترب من الواحد الصحيح أو يزيد عنه، مما يشير إلى وجود تشتت بين إجابات مفردات العينة وعدم الاتفاق على ترتيب أهمية تلك الأساليب فيما بين فئات العينة.

ووفقاً لآراء على مستوى العينة فإن أسلوب تحليل بنفورد التأثير الأكبر في تطوير عملية الفحص الضريبي بمتوسط حسابي (٤.١١) وانحراف معياري (٠.٤٨)، يليه أسلوب التنقيب عن البيانات بمتوسط حسابي (٣.٧١) وانحراف معياري (٠.٦٩)، ثم أسلوب تحليل النسب بمتوسط حسابي (٣.٦٣) وانحراف معياري (٠.٥٩)، ثم أسلوب تحليل مصادر واستخدامات الأموال بمتوسط حسابي (٣.٥٣) وانحراف معياري (٠.٧٥)، وأخيراً أسلوب أدوات المراجعة بمساعدة الحاسب بمتوسط حسابي (٣.٢٩) وانحراف معياري (٠.٦١).



(ب) على مستوى الفئات:

- لا يوجد اتفاق بين فئات الدراسة حول ترتيب أهمية الآثار الإيجابية لأساليب المحاسبة القضائية في مجال تطوير عملية الفحص الضريبي، حيث اختلف هذا الترتيب على مستوى جميع المتغيرات.

- يوجد اتفاق بين فئات الدراسة كافة على أهمية أسلوب تحليل بنفورد، حيث احتل هذا الأسلوب الترتيب الأول وذلك بمتوسط حسابي (٤.١٣) وانحراف معياري (٠.٤٦) بالنسبة لمديري الحسابات، ومتوسط حسابي (٤.١٢) وانحراف معياري (٠.٤٩) بالنسبة لمأموري الضرائب، ومتوسط حسابي (٤.٠٧) وانحراف معياري (٠.٤٩) بالنسبة للمراجعين الخارجيين.

ثانياً: نتائج اختبار الفرض الثالث:

يشير الفرض العدمي الثالث H_{03} إلى أنه: "لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن دور أساليب المحاسبة القضائية في تطوير عملية الفحص الضريبي ببيئة الأعمال المصرية"، وبتطبيق اختبار Kruskal Wallis على مستوى الفئات ظهرت النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (٩):

جدول رقم (٩): اختبار Kruskal Wallis لبيان اختلاف

آراء فئات المستقصى منهم بشأن دور أساليب المحاسبة القضائية في تطوير الفحص الضريبي

رمز المتغير (الأساليب)	كروسكال واليز χ^2	درجات الحرية df.	مستوى الدلالة الإحصائية Sig.
X _{3.1}	٢١,٨٧٤	٢	٠,٠٠٠
X _{3.2}	١٢,٨٣٧	٢	٠,٠٠٢
X _{3.3}	٩,١٨٨	٢	٠,٠١٠
X _{3.4}	٦,٧٠٩	٢	٠,٠٣٥
X _{3.5}	٢,٠٠٧	٢	٠,٣٦٧
X _{3.6}	٤,١٢٥	٢	٠,١٢٢
X _{3.7}	٣,٥٨٥	٢	٠,١٦٧
X _{3.8}	٤,٦٣٤	٢	٠,٠٩٩
X _{3.9}	٦,٢٤٤	٢	٠,٠٤٤
X _{3.10}	١٢,١٠٣	٢	٠,٠٠٢
X _{3.11}	٦,٢١٩	٢	٠,٠٤٥
X _{3.12}	٧,٥٧٦	٢	٠,٠٢٣
X _{3.13}	٨,٥٢٨	٢	٠,٠١٤
X _{3.14}	٠,١٠٣	٢	٠,٩٥٠

رمز المتغير (الأساليب)	كروسكال واليز χ^2	درجات الحرية df.	مستوى الدلالة الإحصائية Sig.
X3.15	٢,٤٤٥	٢	٠,٢٩٤
X3.16	٣,٩٩٨	٢	٠,١٣٥
X3.17	٧,٠٧٥	٢	٠,٠٢٩
X3.18	٠,٨٠٨	٢	٠,٦٦٧
X3.19	٢,٥٧١	٢	٠,٢٧٦
X3.20	٩,١٦٨	٢	٠,٠١٠

(المصدر: من إعداد الباحث بالرجوع لمخرجات التحليل الإحصائي)

يتضح من الجدول رقم (٩) أن مستوى الدلالة الإحصائية أقل من ٠.٠٥ بالنسبة لكافة المتغيرات باستثناء تسعة متغيرات هي:

- متغير "زيادة كفاءة اختيار العينات محل الفحص لاعتماده على عشوائية الاختيار (X3.5)".
- متغير "مساعدة الفاحص في تجميع الملفات ومقارنتها وإدارتها وعزلها (X3.6)".
- متغير "مساعدة الفاحص في إعداد تقارير على درجة عالية من الدقة والموثوقية (X3.7)".
- متغير "تمكين الفاحص من اكتشاف أي غش أو تلاعب في الدفاتر والسجلات (X3.8)".
- متغير "سهولة حساب النسب واستخدامها من قبل الفاحص الضريبي (X3.14)".
- متغير "التطبيق بجميع المنشآت بغض النظر عن اختلاف خصائصها (X3.15)".
- متغير "الكشف عن الاحتيال باستخدام الفاحص للتحليل الرأسي أو الأفقي للنسب (X3.16)".
- متغير "اكتشاف الممارسات الاحتيالية من خلال تحديد التغيرات الكبيرة في بعض بنود مصادر أو استخدامات الأموال (X3.18)".
- متغير "الحصول على قروض بمبالغ كبيرة واستخدام الجزء الأكبر منها في شراء أصول ثابتة قد يكون مؤشراً للتهرب الضريبي (X3.19)".

وهو ما يعني وجود اختلافات دالة إحصائية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن المتغيرات كافة فيما عدا المتغيرات المستثناة والمشار إليهما آنفاً.

ومن ثم يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل - ولو بشكل جزئي - أي أنه توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم بشأن دور أساليب المحاسبة القضائية في تطوير عملية الفحص الضريبي ببيئة الأعمال المصرية.



٦- مناقشة النتائج والتوصيات:

أسفرت نتائج التحليل الإحصائي للفرض الأول عن عدم وجود اختلافات جوهرية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن المعوقات التي قد تحد من تطبيق المحاسبة القضائية في مجال الفحص الضريبي بالبيئة المصرية، وقد كان هناك اتفاق بين فئتي مديري الحسابات والمراجعين الخارجيين على أن أكثر المعوقات أهمية هو "عدم وجود معيار محاسبي مستقل للمحاسبة القضائية يحدد فيه المهارات المطلوبة في الفاحص الضريبي لكي يكون محاسباً قضائياً (X1.2)"، في حين أن أكثر المعوقات أهمية بالنسبة لمأموري الضرائب هو "عدم وجود تشريع ضريبي ينص صراحة على تطبيق المحاسبة القضائية في مصلحة الضرائب (X1.1)".

ويمكن إرجاع هذا التباين في الآراء إلى طبيعة العمل، حيث سيكون اهتمام كل فئة موجهاً صوب المبادئ أو القواعد التي تحدد إجراءات العمل، والتي ستتم المساواة وفقاً لها، فالقياس والإفصاح المحاسبي الذي يؤديه المحاسب يتم في ضوء المعايير المحاسبية، وهذه المعايير يستخدمها المراجع أيضاً جنباً إلى جنب مع معايير المراجعة في مراجعة الحسابات. في حين أن التشريعات الضريبية هي القواعد الملزمة والمنظمة لعمل مأموري الضرائب. ويرى الباحثان أن هذا التباين يمكن تلافيه في حالة العمل على تحقيق التوافق بين المعايير المحاسبية والتشريعات الضريبية.

وبخلاف التباين سالف الذكر؛ يوجد اتفاق عام بين فئات الدراسة كافة على معوق "عدم وجود نظام جيد للتدريب المستمر للفاحصين يرفع من كفاءتهم في مجال المحاسبة القضائية (X1.7)"، ومعوق "عدم وعي الإدارة الضريبية بأهمية استخدام أدوات وأساليب المحاسبة القضائية في مجال الفحص الضريبي (X1.3)"، حيث احتل هذان المعوقان الترتيب الثاني والسادس على التوالي، وهو ما يعني إجماع فئات الدراسة على أن الإدارة الضريبية هي المسئول الأول عن تطوير الفحص الضريبي، وأن هذه المسئولية تلقي على عاتقها مهمة تبني هذا النوع الجديد من الخدمات المحاسبية بالإضافة إلى تدريب الفاحصين على استخدامه في عملية الفحص الضريبي.

والنتيجة السابقة تتفق مع ما طرحه السباخي (٢٠١٤) وعبدالرحمن (٢٠١٩) من أن مصلحة الضرائب ليست في حاجة لتعديل في التشريعات والقوانين بقدر حاجتها إلى نظام وتنظيم داخلي والاهتمام بالعنصر البشري مصدر المشكلات الضريبية، خاصة في ظل اتجاه الدولة إلى التحول الرقمي وتطبيق نظام الشمول المالي والتعامل إلكترونياً مع مصلحة الضرائب، حيث إن

هذه التطورات بعيدة تماماً عن فهم معظم مأموري الضرائب على مستوى الجمهورية، مما يحتاج معه إلى عمل دورات تدريبية للوقوف على أبعاد النظم الجديدة وتلافي الأخطاء التي قد يقع فيها المأمور من البداية سواء عن عمد أو جهل، فإصلاح تلك الأخطاء صعب مع وجود أيادي مرتعشة بالمأموريات.

ويرى الباحثان أن إلقاء المسؤولية كاملة على الإدارة الضريبية في تطوير منظومة الفحص الضريبي - من خلال استخدام أساليب المحاسبة القضائية - أمراً مجحفاً للغاية، حيث إن هذه المسؤولية تشاركية بين جميع أطراف المنظومة الضريبية (الجهات التشريعية؛ والإدارة الضريبية؛ والفاحص الضريبي؛ والممولين)، فالإدارة الضريبية مقيدة بتشريعات ملزمة ومن ثم فإن تطوير المنظومة الضريبية يجب أن يبدأ من المشرع الضريبي من خلال سن قوانين وتشريعات جديدة تتضمن بوضوح إدماج أساليب المحاسبة القضائية في إجراءات الفحص الضريبي، كما أن الفاحص الضريبي مسئول عن تطوير مهاراته وقدراته في مجال الفحص والتحري من خلال التأهيل العلمي الجيد، فضلاً عن أن إمساك الممول لدفاتر منتظمة وابتعاده عن الممارسات الاحتياالية سيوفر الوقت والجهد عند تطبيق أساليب المحاسبة القضائية في فحص السجلات والدفاتر، وسيعمل على الحد من النزاعات الضريبية بين الممولين والإدارة الضريبية.

وفيما يتعلق بمهارات المحاسبة القضائية؛ فقد أسفرت نتائج التحليل الإحصائي للفرض الثاني عن عدم وجود اختلافات جوهرية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن الآثار الإيجابية لمهارات المحاسبة القضائية في مجال تطوير الفحص الضريبي بالبيئة المصرية. وعلى مستوى عينة الدراسة جاءت المهارات المحاسبية في الترتيب الأول يليها المهارات القانونية ثم المهارات التقنية وأخيراً المهارات الشخصية بمتوسط قدره (٣.٨٩، ٣.٧٧، ٣.٧٢، ٣.٥٨) على الترتيب، وتشير هذه النتيجة إلى أن هذه النوعية الجديدة من الخدمات هي شأن محاسبي في المقام الأول يتطلب الإلمام التام بالمفاهيم والمبادئ والمعايير المحاسبية إلى جانب المعرفة المناسبة بالنواحي القانونية والتقنية، فضلاً عن تمتع الشخص بمجموعة من المقومات الشخصية تجعله جديراً بلقب "المحاسب القضائي".

وقد لاحظ الباحثان أن اهتمام مأموري الضرائب والمراجعون الخارجيون بتأثير المهارات المحاسبية في تطوير عملية الفحص الضريبي (متوسط حسابي ٣.٩٤ و ٣.٩١ على الترتيب) كان أكبر من اهتمام مديرو الحسابات (متوسط حسابي ٣.٨٠)، كما أن اهتمام الفئة الأخيرة كان موجهاً بشكل أكبر نحو المهارات القانونية (متوسط حسابي ٣.٨٤). ويمكن إرجاع الاهتمام



المتزايد لمديري الحسابات بالمهارات القانونية من بين المهارات الأخرى للمحاسبة القضائية إلى مبدأ الاحتياج، حيث إن مدير الحسابات على دراية تامة بكافة النواحي المحاسبية وما يفتقده هو الإمام بالقواعد والتشريعات القانونية التي تنظم عمل المحاسب القضائي، وإذا ما أضفنا إلى ذلك المساءلة التي قد يتعرض لها بحكم موقعه الوظيفي داخل الشركة يتضح جلياً مبرر هذا الاهتمام المتزايد بالمهارات القانونية.

وعلى مستوى المهارات المحاسبية والقانونية؛ لاحظ الباحثان عدم اتفاق آراء فئات الدراسة كافة على أي من الآثار الإيجابية لهذه المهارات، إلا أن ذلك لا يعني عدم أهمية تلك الآثار الإيجابية حيث تخطى الوسط الحسابي لجميع الآثار الإيجابية حاجز (2.0)، ولكن يمكن إرجاع هذا الاختلاف والتشتت في إجابات المستقصى منهم حسابياً - الانحراف المعياري يقترب من الواحد الصحيح أو يزيد عنه - إلى كثرة الآثار الإيجابية للمهارات المحاسبية والقانونية في مجال تطوير الفحص الضريبي مقارنة بالآثار الإيجابية للمهارات التقنية والشخصية.

أما على مستوى المهارات التقنية؛ فقد اتفقت آراء فئات الدراسة كافة على أن متغير "سرعة التحول من نظام الفحص الورقي إلى نظام الفحص الإلكتروني (X2.14)، ومتغير "التعامل مع كميات كبيرة من البيانات وحل المشكلات المعقدة بأقل جهد وأسرع وقت (X2.13)"، هما المتغيران الأكثر تأثيراً في عملية تطوير الفحص الضريبي، حيث جاء هذان المتغيران في الترتيب الأول من بين جميع المهارات التقنية بمتوسط حسابي (3.93، 3.87) على الترتيب، وقد كانت فئة مأموري الضرائب هي الأكثر اهتماماً بهذين المتغيرين مقارنة بمديري الحسابات والمراجعين الخارجيين. ويرجع الباحثان هذا الأمر إلى اتجاه الإدارة الضريبية في مصر إلى التحول نحو نظام الفحص الإلكتروني أو ما يسمى بـ "فحص النظم الضريبية"، حيث شهدت الفترة الأخيرة قرارات مهمة من جانب وزير المالية ورئيس مصلحة الضرائب بشأن الإلزام بأن تكون جميع المعاملات مع مصلحة الضرائب عبر الانترنت، بحيث يتم تقديم الإقرارات الضريبية - إقرار ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وإقرار ضريبة القيمة المضافة - إلكترونياً.

وأخيراً؛ على مستوى المهارات الشخصية؛ فقد اتفقت آراء فئات الدراسة كافة على أن متغير "التعامل مع كل حالة بشكل غير نمطي (X2.16)"، ومتغير "إدارة الحوار والمناقشات والتواصل بشكل فعال مع جميع الأشخاص الذين لديهم علاقة بالشركة محل الفحص (X2.17)"، هما المتغيران الأكثر تأثيراً في عملية تطوير الفحص الضريبي، حيث جاء هذان المتغيران في الترتيب الثالث والرابع من بين جميع المهارات الشخصية بمتوسط حسابي (3.49، 3.36) على الترتيب، ومرة أخرى كانت فئة مأموري الضرائب هي الأكثر اهتماماً بهذين المتغيرين مقارنة

بمديري الحسابات والمراجعين الخارجيين. وهذا الاهتمام المتزايد من قبل مأموري الضرائب بهذين المتغيرين يمكن إرجاعه إلى كثرة عدد الحالات (الشركات) التي يتم التعامل معها وتعدد وتنوع ممارسات الاحتيال التي تتبعها، مما يستدعي تمتع الفاحص الضريبي بالفطنة وسرعة البديهة والتفكير الابتكاري حتى يستطيع اكتشاف هذه الممارسات، كما يجب أن يتمتع الفاحص الضريبي بمهارات التواصل الفعال خاصة إذا ما تم الأخذ في الحسبان الزيارات التي يقوم بها للممولين والتعامل بشكل مباشر معهم، والإدلاء بشهادته أمام المحاكم كشاهد خبير في القضايا الضريبية.

وفيما يتعلق بأساليب المحاسبة القضائية؛ فقد أسفرت نتائج التحليل الإحصائي للفرض الثالث عن وجود اختلافات جوهرية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن دور أساليب المحاسبة القضائية في تطوير عملية الفحص الضريبي ببيئة الأعمال المصرية، حيث جاء مستوى المعنوية أقل من ٥٪ لغالبية المتغيرات - وخاصة تلك المتغيرات التي تنتمي لأسلوب تحليل بنفورد ولأسلوب التنقيب عن البيانات، أما المتغيرات التي تنتمي لأسلوب أدوات المراجعة بمساعدة الحاسوب (X3.5، X3.6، X3.7، X3.8)، ولأسلوب تحليل النسب (X3.14، X3.15، X3.16) ولأسلوب تحليل مصادر واستخدامات الأموال (X3.18، X3.19)، فقد جاء مستوى المعنوية لهذه المتغيرات أكبر من ٥٪، مما يعني عدم وجود اختلافات جوهرية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن دور تلك المتغيرات.

إن هذا الاختلاف في الآراء بالنسبة لأسلوبي تحليل بنفورد والتنقيب عن البيانات يمكن تبريره من زاوية حداثة هذين الأسلوبين وعدم اعتياد فئات الدراسة على استخدامهما في الواقع العملي، وذلك على عكس استخدامهم المتكرر للأساليب الأخرى والتي انعكست على اتفاقهم بشأن دورها في تطوير عملية الفحص الضريبي. إلا أن ما يثير الانتباه هو تصدر أسلوبي تحليل بنفورد والتنقيب عن البيانات للمشهد عند إدلاء عينة الدراسة بآرائها في ترتيب أهمية أساليب المحاسبة القضائية، حيث جاء هذان الأسلوبان في الترتيب الأول (متوسط حسابي = ٤.١١) والثاني (متوسط حسابي = ٣.٧١) على الترتيب، والمبرر المنطقي لهذا الأمر - من وجهة نظر الباحثين - هو عدم وعي فئات الدراسة بمضامين هذين الأسلوبين، واعتقادهم بأن تطوير عملية الفحص الضريبي اعتماداً على الخدمات المحاسبية الجديدة (خدمات المحاسبة القضائية) تحتاج لأساليب جديدة لم يسبق استخدامها، وبالنكوص إلى صدر هذه الفقرة - عدم الاتفاق في الآراء بشأن هذين الأسلوبين - نجد أن لهذا المبرر المنطقي ما يعاضده، فالأشياء الجديدة عادة ما تجذب الاهتمام وفي الوقت نفسه غالباً ما يُختلف عليها.



وبشكل عام؛ لاحظ الباحثان أن مأموري الضرائب هم الفئة الأكثر اهتماماً بدور المحاسبة القضائية في تطوير عملية الفحص الضريبي، حيث منحت آراء هذه الفئة أعلى متوسط حسابي بالنسبة لمعوقات تطبيق المحاسبة القضائية (٣.٧٢) ومهارات المحاسبة القضائية (٣.٧٩) وأساليب المحاسبة القضائية (٤.٧٥) مقارنة بباقي الفئات. أما أكثر الفئات حذراً من تطبيق المحاسبة القضائية في تطوير عملية الفحص الضريبي هم فئة مديري الحسابات، وذلك بأقل تقييم لأهمية كل من مهارات المحاسبة القضائية بمتوسط حسابي (٣.٦٩) ومعوقات التطبيق (٣.٤٧)، وفئة المراجعين الخارجيين بأقل تقييم لأهمية أساليب المحاسبة القضائية بمتوسط حسابي (٣.٥٣).

ويرجع الباحثان هذا التحفظ من قبل مديري الحسابات والمراجعين الخارجيين إلى الضغوط الملقاة على عاتقهم تجاه مصلحة الضرائب ومسئوليتهم عن إضفاء الثقة والمصادقية على المعلومات الواردة بالتقارير المالية، أما مأموري الضرائب فإن رغبتهم في تخفيض درجة عدم التأكد عند اتخاذهم للقرارات - عن طريق تنمية مهاراتهم والإمكانيات المتاحة لهم - تدفعهم نحو تشجيع تبني مهارات وأساليب المحاسبة القضائية في تطوير عملية الفحص الضريبي، كما أن اهتمامهم المتزايد بمعوقات هذا التطبيق تنبع من حرصهم على تلافي هذه المعوقات.

إن التغلب على المعوقات التي تكتنف تطبيق المحاسبة القضائية في تطوير منظومة الفحص الضريبي بالبيئة المصرية يتطلب تضافر جهود كافة الأطراف ذات الشأن من أجل وضع الخطط والآليات الكفيلة بتذليل تلك المعوقات، ويتفق الباحث مع ما اقترحه كثير من الباحثين لمواجهة التحديات التي تواجه تطبيق مهارات وأساليب المحاسبة القضائية في شتى الخدمات المحاسبية، حيث أن تلك المعوقات ترتبط بأي تقنية جديدة تطرق باب التطبيق أكثر من ارتباطها بنوعية الخدمة، ومن ثم يمكن للباحث تطوير تلك المقترحات لتحقيق التطوير المنشود لمنظومة الفحص الضريبي من خلال التطبيق السليم لمهارات وأساليب المحاسبة القضائية، وتشمل هذه المقترحات على ما يلي:

- قيام الهيئة العامة لسوق المال - بالتعاون مع جمعية المراجعين والمحاسبين المصرية وجمعية الضرائب المصرية - بإصدار معيار مستقل للمحاسبة القضائية، يحدد فيه مبادئ ومهارات وأساليب المحاسبة القضائية، وكيفية تطبيقها في مختلف الجهات والمصالح بما فيها مصلحة الضرائب.

- قيام وزارة المالية بسن تشريع ضريبي ينص صراحة على تطبيق المحاسبة القضائية في مصلحة الضرائب، بالإضافة إلى دمج مصلحتي الضرائب - مصلحة الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية ومصلحة الضرائب على القيمة المضافة - في مصلحة واحدة بإجراءات ونماذج ولجان طعن موحدة مع عودة فكرة الأمور الشامل، وذلك حتى تكون هناك قاعدة بيانات واحدة محدثة بشكل مستمر، مما يوفر الوقت والإجراءات والعبء الإداري المطلوب لتطبيق أساليب المحاسبة القضائية.
- توفير التأهيل العلمي المناسب للفاحص الضريبي في مجال المحاسبة القضائية، وذلك من خلال التحاقه بدبلوم متخصص في المحاسبة القضائية بعد حصوله على درجة البكالوريوس في المحاسبة، فضلاً عن قيام جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بإضافة متطلب اجتياز اختبار المحاسب القضائي للحصول على شهادة معتمدة في هذا المجال.
- قيام المنظمات والجمعيات المهنية - مثل: جمعية خبراء الضرائب المصرية - بعقد دورات تدريبية متخصصة لمأموري الضرائب في مجال مهارات وأساليب المحاسبة القضائية، وذلك لتنمية الوعي لديهم بكيفية ومزايا استخدام تلك النوعية من الخدمات المحاسبية في عملية الفحص الضريبي.
- تأسيس جمعية مهنية مستقلة للمحاسبين القضائيين على غرار "جمعية فاحصي الغش المعتمدين ACFE" بالولايات المتحدة الأمريكية، وتتولى هذه الجمعية مسئولية إصدار المعايير والتعليمات التي تنظم المهنة بما يتضمن حقوق وواجبات المحاسب القضائي، وتقوم بمنحه شهادة مهنية متخصصة في هذا المجال بموجبها يستطيع مباشرة المهنة، وتعد القضايا الضريبية أحد أهم المجالات التي يستطيع المحاسب القضائي تقديم خدماته فيها.
- القيام بحملات توعوية لتعريف أطراف المنظومة الضريبية كافة بأهمية استخدام مهارات وأساليب المحاسبة القضائية في مجال الفحص الضريبي، وذلك من خلال قيام المنظمات المهنية بنشر تجارب الشركات والمؤسسات الرائدة دولياً وإقليمياً في مجال تبني خدمات المحاسبة القضائية.
- متابعة أحدث التطورات في مجال الفحص الضريبي وذلك من خلال المنشورات والمؤتمرات التي تعقدها المنظمات المهنية والمصالح الضريبية، وهو ما يزيد من وعي كثير من أصحاب المصالح بأهمية الأساليب الحديثة في مجال الفحص الضريبي ومنها خدمات المحاسبة القضائية.



- عقد اتفاقيات مع شركات البرمجيات العالمية التي تعمل داخل مصر - مثل: شركة IBM أو شركة Oracle - من أجل تطوير برامج لتطبيق أساليب المحاسبة القضائية تتناسب مع الإقرارات الضريبية وطبيعة بيئة الأعمال المصرية، الأمر الذي يعجل من تطبيق منظومة الفحص الإلكتروني، كما يمكن أن تقوم هذه الشركات بعقد دورات لمأموري الضرائب لتدريبهم على استخدام هذه البرامج.

- إضافة المحاسب القضائي إلى فريق المراجعة بالشركة وذلك لاغتنام الفرصة وتقديم خدمات جديدة من شأنها زيادة جودة وموثوقية المعلومات التي تحتويها التقارير المالية، وذلك قبل عرض تلك التقارير على ذوي المصلحة وعلى رأسهم مصلحة الضرائب.

ويمكن أن تستفيد مصلحة الضرائب المصرية من نتائج البحث الحالي في توحيد جهود المحاسبين والمراجعين وموظفي تكنولوجيا المعلومات من أجل تبني مهارات وأساليب المحاسبة القضائية في فحص تقارير الأعمال بشكل عام والإقرارات الضريبية بشكل خاص، وذلك من خلال تطوير منظومة الفحص الضريبي الإلكتروني، مع التأكيد على أن أتمتة الإقرارات الضريبية لا يعد أمراً إلكترونياً خالصاً يجب تركه للمتخصصين في تكنولوجيا المعلومات، ولكنه شأن محاسبي في المقام الأول يتطلب الإلمام التام بالمفاهيم والمعايير المحاسبية إلى جانب المعرفة المناسبة بالنواحي القانونية والتقنية.

كما يرى الباحثان أن التفاوت الكبير بين آراء المستقصى منهم بشأن معوقات المحاسبة القضائية في مجال تطوير الفحص الضريبي، ومدى مساهمة مهارات وأساليب المحاسبة القضائية في التغلب على هذه المعوقات - حتى وإن كان مرده عدم الوعي والإلمام الكافي بتلك الأساليب - يمكن البناء عليه في دعم تبني المحاسبة القضائية في تطوير منظومة الفحص الضريبي، وذلك من خلال محاولة دمج أساليب المحاسبة القضائية مع مراحل الفحص الضريبي، مع مراعاة أن الأسلوب الواحد قد يخدم أكثر من مرحلة من مراحل الفحص الضريبي، كما أن كل مرحلة قد يتم فيها توظيف أكثر من أسلوب.

والمتتبع للدراسات السابقة التي تناولت خطوات ومراحل الفحص الضريبي (الشافعي، ٢٠٠٧؛ غنيم، ٢٠١٣؛ مرقص، ٢٠١٤؛ عيد، ٢٠١٩) يلحظ تبايناً بين هذه الدراسات من حيث عدد وترتيب هذه الخطوات والمراحل، ومن خلال تحليل تلك الدراسات وإيجاد القواسم المشتركة بينها أمكن تحديد مراحل الفحص الضريبي في أربعة مراحل هي: التخطيط؛ الفحص المكتبي؛ الفحص الميداني، الفحص المتعمق، وتنتهي الثلاث الأخيرة منها بكتابة تقرير وإخطار الممول به.

ويقترح الباحثان إدماج أساليب المحاسبة القضائية مع تلك المراحل الأربعة للفحص الضريبي على النحو التالي:

(١) مرحلة التخطيط:

يمكن الاعتماد في هذه المرحلة على أسلوب التنقيب عن البيانات (DM) من خلال الاستفادة من تقنية مستودعات البيانات (DWH) في حصر المجتمع الضريبي تمهيداً لاختيار الملفات الواجب فحصها، حيث توفر هذه التقنية قاعدة بيانات تشمل جميع المعلومات المتاحة عن الممولين، ثم يأتي دور أدوات المراجعة بمساعدة الحاسوب (CAATs) في اختيار الملفات الواجب فحصها.

(٢) مرحلة الفحص المكتبي:

في هذه المرحلة يتم التأكد من مدى تقديم الممول للإقرار الضريبي من عدمه، ودراسة تقرير الفحص السابق وتوجيهاته. ويمكن في هذه المرحلة الاعتماد على مدى توافق الأرقام الأولية التي تحويها السجلات والدفاتر مع النسب المئوية لقانون Benford's Law في اكتشاف حدوث تلاعب في تلك الأرقام من عدمه، كما يمكن أيضاً استخدام أسلوب تحليل النسب (RA) لتحديد الانحرافات غير المتوقعة في بعض البنود مقارنة بالسنوات السابقة أو بمتوسط الصناعة كمؤشر لحدوث الغش والاحتيال.

كما تتيح تقنية التنقيب عن البيانات (DM) الكشف عن الأنماط الموجودة في البيانات والتنبؤ بالنتائج المتوقع الحصول عليها من القيم الجديدة، وأي تباین عن النمط السائد قد يمثل تحريفاً في تلك البيانات، فضلاً عن إمكانية لجوء الفاحص الضريبي إلى أدوات المراجعة بمساعدة الحاسوب (CAATs) في تحليل البيانات وتحديد المعاملات المتكررة والمعاملات المفقودة وتحديد التضارب والتقلبات الكبيرة وأيضاً الأنماط غير الاعتيادية في قواعد بيانات النظم المحاسبية بهدف الكشف عن عمليات الغش والتلاعب.

وفي حالة اقتناع الفاحص الضريبي - من خلال استخدامه للأساليب السابقة - بمصادقية البيانات المقدمة من الممول يتم اعتماد الملف وكتابة التقرير، أما في حالة عدم الاقتناع يتم الانتقال للخطوة التالية.



(٣) مرحلة الفحص الميداني:

ويستخدم في هذه المرحلة الأساليب المباشرة للمحاسبة القضائية، حيث يقوم المحاسب القضائي بمعاينة المنشأة محل الفحص والتحقق من جميع أنشطتها مثل: فحص الشيكات والفواتير الملغاة والعقود والاتفاقيات والسجلات وملاحظات المحاسبين، ومطابقة السجلات والدفاتر بالواقع الفعلي، كما يجوز للمحاسب القضائي أيضا مقابلة الإدارة والموظفين.

ويمكن الاستعانة في هذه المرحلة بأدوات المراجعة بمساعدة الحاسوب (CAATS) في استرجاع البيانات والتحقق من نظام الرقابة الداخلية وإعادة إجراء العمليات الحسابية للتأكد من دقة النظم المحاسبية، كما يتطلب استخدام أسلوب مصادر واستخدامات الأموال (SAFA) الحصول على الوثائق التي تثبت ملكية الأصول والتحقق من صحة أرصدها، وكذلك إجراء مقابلات مع المديرين التنفيذيين للشركة والاستفسار منهم عن أسباب التباين في بعض بنود القوائم المالية، كما يمكن مطابقة المعيار - السابق تحديده بنماذج التنبؤ التي تستند إلى تقنية التنقيب عن البيانات (DM) - بالواقع الفعلي وتحديد البنود التي تحيد عن هذا المعيار، والتي تعد بمثابة عناصر شاذة تحتاج إلى المزيد من الفحص والتقصي حولها.

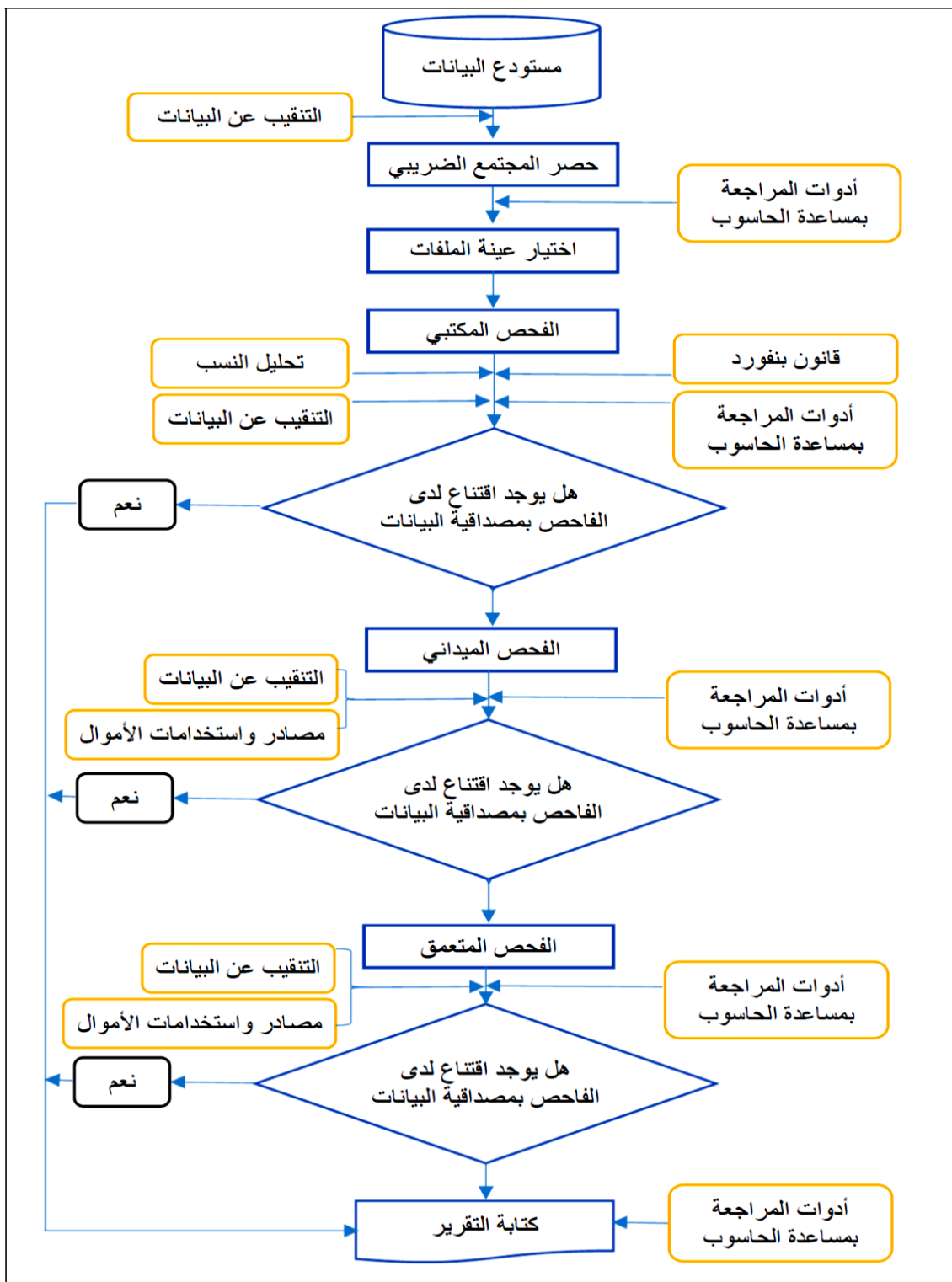
وبعد استخدام الأساليب السابقة يقوم الفاحص الضريبي بتقييم مصداقية السجلات والدفاتر واتخاذ القرار إما بصدقها واعتماد الملف، أو باحتمالية وجود تلاعب في بعض النقاط ومن ثم الانتقال للخطوة التالية.

(٤) مرحلة الفحص المتعمق:

وفيها يقوم الفاحص الضريبي بالتحقق الفني المتعمق من النقاط المشكوك فيها، حيث يمكنه اللجوء إلى الأساليب نفسها السابق استخدامها في الفحص الميداني، ولكن في هذه المرة يتم التركيز على الاختبارات التفصيلية للبنود المشكوك فيها، وإذا أثبت التحقق الفني مصداقية هذه الشكوك يتم إهدار الدفاتر والسجلات وتقدير القيمة الحقيقية للضريبة، أما إذا تم دحض هذه الشكوك يتم اعتماد الملف وكتابة التقرير.

وفي جميع الأحوال يجب إخطار الممول كتابياً بنتيجة التقرير، وتجدر الإشارة إلى إمكانية استخدام الفاحص الضريبي لتقنية التنقيب عن البيانات (DM) جنباً إلى جنب مع أدوات المراجعة بمساعدة الحاسوب (CAATS) في إصدار تقارير موثوقة وعلى درجة من النزاهة والدقة.

ويوضح الشكل رقم (١) التصور المقترح لكيفية إدماج أساليب الفحص القضائي ضمن خطوات الفحص الضريبي.



شكل رقم (١): استخدام أساليب المحاسبة القضائية في تطوير الفحص الضريبي

(المصدر: من إعداد الباحثين)



٧- حدود البحث ومقترحات لبحوث مستقبلية:

استهدف هذا البحث دراسة مدى إمكانية استخدام مهارات وأساليب المحاسبة القضائية في تطوير عملية الفحص الضريبي، وذلك من خلال تسهيل عملية الانتقال من الفحص الورقي إلى الفحص الإلكتروني الأكثر توفيراً للوقت والجهد والأعباء الإدارية سواء للإدارة الضريبية أو الممولين، حيث أشارت كثير من الدراسات إلى الإمكانيات التي تمتلكها أساليب المحاسبة القضائية في مجال التحقق من مصداقية المعلومات بما يسمح باستخدام تلك المعلومات بشكل أكثر فعالية وكفاءة.

وقد تم إجراء البحث الحالي في ظل مجموعة من القيود سواء على المستوى النظري أو المستوى التطبيقي، فعلى المستوى النظري اقتصر البحث على توضيح مدى إسهام مهارات وأساليب المحاسبة القضائية في تطوير منظومة الفحص الضريبي دون التطرق لدور تلك المهارات والأساليب في معالجة بعض المشكلات الضريبية مثل: التهرب الضريبي والتجنب الضريبي، ويمكن أن تتناول البحوث المستقبلية تلك الجوانب بشيء من التفصيل، كما يمكن أن تتناول البحوث المستقبلية دور المحاسبة القضائية في تعزيز الالتزام الأخلاقي للممولين.

كما اعتمد البحث على المنهج الوصفي من خلال القيام بدراسة مسحية لبعض فئات بيئة الأعمال المصرية بشأن دور المحاسبة القضائية في تطوير الفحص الضريبي وانصب التركيز على ثلاث فئات هي: مديري الحسابات ومأموري الضرائب والمراجعين الخارجيين، ويمكن للبحوث المستقبلية إضافة فئات أخرى تشمل: جهات وضع المعايير والقوانين، ولجان المراجعة بالشركات، والأكاديميين؛ وذلك لتحديد مدى التباين في إدراك وتصورات تلك الفئات بشأن العلاقة بين المحاسبة القضائية والفحص الضريبي. كما لم يتطرق البحث لدراسة تجارب الدول الأخرى في مجال تطبيق المحاسبة القضائية إلا بالقدر الذي يخدم أهداف البحث، ومن ثم يمكن للبحوث المستقبلية إجراء دراسة لواقع المحاسبة القضائية في مصر مقارنة بتجارب بعض الدول سواء على المستوى الإقليمي أو الدولي بغية الاستفادة من هذه التجارب.

وعلى المستوى التطبيقي فإن نتائج الدراسة الحالية تم التوصل إليها في ظل وجود بعض القيود ومن ثم ينبغي توخي الحذر عند تعميم النتائج، حيث اقتصر توزيع الاستبيانات على ثلاث فئات هي: مديري حسابات الشركات المقيدة بمؤشر EGX 100 (٨ مفردة) ومأموري الضرائب

(٧٢ مفردة) والمراجعين الخارجيين (٣٢ مفردة)، ويمكن في البحوث المستقبلية زيادة حجم العينة لتشمل عدد أكبر من مديري الحسابات أو المراجعين الخارجيين، كما يمكن إضافة فئات أخرى مثل: الجهات الرقابية والتنظيمية ولجان المراجعة بالشركات والأكاديميين، كما أن الأسئلة الواردة في مقدمة قائمة الاستقصاء والمتعلقة بالمعلومات الشخصية (الديموجرافية) استهدف منها الباحث فقط تحديد مدى الثقة في إجابات المستقصى منهم، ويمكن لبحوث مستقبلية أن تقوم باختبار تأثير السمات الشخصية للمبحوثين - مثل: العمر؛ والمؤهل العلمي؛ والدرجة الوظيفية؛ وسنوات الخبرة العملية - في آرائهم بشأن دور المحاسبة القضائية في تطوير منظومة الفحص الضريبي بمصر.

إن الوقوف على الوضع الراهن للفحص الضريبي في مصر والإمكانات التي توفرها خدمات المحاسبة القضائية في هذا الشأن سيساعد صانعي السياسات والهيئات التنظيمية في جهودهم نحو توفير المعايير والقوانين التي تضمن التطبيق السليم لهذه الخدمات المحاسبية، وفي هذا الصدد يمكن أن تسهم البحوث المستقبلية في توضيح ممارسات المحاسبة القضائية من قبل الشركات الرائدة في هذا المجال سواء على المستوى الإقليمي أو الدولي، وذلك من خلال إجراء دراسة مقارنة للتحديات التي تواجه تطبيق المحاسبة القضائية وسبل التغلب عليها، والمزايا والعيوب الناجمة عن تطبيقها، مع الأخذ في الحسبان الاختلاف في البيئة الاقتصادية والثقافية والتي ينجم عنها اختلاف النظم الضريبية من بلد لآخر.

كما أن الاعتماد على المنهج التجريبي من خلال القيام بدراسة حالة على أحد مأموريات الضرائب بمصر قد يكون مجالاً خصباً للبحوث المستقبلية، حيث يمكن اختيار مأمورية بأحد المصالح الضريبية، ومن خلال تطبيق التصور المقترح - إدماج أساليب المحاسبة القضائية مع خطوات الفحص الضريبي - يمكن فحص البيانات ومطابقتها بالإقرارات المقدمة من الممولين، وذلك لتحديد مدى فعالية أساليب المحاسبة القضائية في اكتشاف الغش والاحتيال، ويرى الباحث أن القيام بمثل هذا النوع من الدراسات - دراسة الحالة - قد يكون حافزاً لمصلحة الضرائب موضع الدراسة ولغيرها من المصالح الضريبية لتبني أساليب المحاسبة القضائية في عملية الفحص الضريبي، بل قد يصل الأمر إلى جذب انتباه الجهات التنظيمية والرقابية في مصر لتمكين هذا النوع من الخدمات المحاسبية.



المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

- إبراهيم، طه خيرى طه. (٢٠١٦). مدخل مقترح لتطوير الفحص الضريبي بهدف تحسين جودة الأداء الضريبي والحد من التقديرات الشخصية. *الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠ (٣)، ٥٦٧-٦٤٢*.
- إبراهيم، طارق وفيق. (٢٠١٩). المحاسبة القضائية كأداة لضبط وتطوير أداء التقارير المالية في ضوء معايير إعداد التقارير المالية IFRS. *مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، ٢، ٢٣٧-٢٩٢*.
- أبو عمارة، مصطفى محمد جمعة إسماعيل والحركان، أحمد بن عبد الكريم. (٢٠١٩). تقييم مدى كفاية المحتوى الحالي للمحاسبة القضائية في برامج المحاسبة في الجامعات السعودية. *المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، ٦ (٣)، ٤٢٧-٤٤٧*.
- أحمد، جيهان وحيد. (٢٠١٩). استخدامات أساليب ذكاء الأعمال في تطوير الإجراءات الضريبية. *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، ٣٣ (٤)، ٦٥-٨٨*.
- أحمد، عاطف محمد أحمد. (٢٠١٣). دراسة تحليلية لدور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي والإداري بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *المؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، ١-٧ أبريل*.
- البناء، بشير عبدالعظيم محمد؛ محمد، ناهد عبدالباسط عبدالحميد. (٢٠٢١). أثر تطبيق القرارات الالكترونية في تحديد الوعاء الضريبي: دراسة ميدانية، *المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ٤٥ (٢)، ٥٦-٨٩*.
- الجليلي، مقداد أحمد يحيى، وجميل، رافي نزار. (٢٠١٢). دور المحاسب القضائي في الكشف والتصدي لعمليات غسيل الأموال، دراسة حالة من مكتب التحقيقات الفيدرالي، *مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، ٣٥ (٩٣)، ٨١-٩٥*.
- الخالدي، ناهض نمر محمد. (٢٠١٤). دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية: دراسة تطبيقية على مدققي الحسابات الخارجيين والعاملين في سلك القانون والقضاء الفلسطيني في قطاع غزة. *مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، جامعة فلسطين، ٢، ١-٤٢*.

- السياسي، عبدالمعزم. (٢٠١٤). الفحص الضريبي المميكن ومشكلات التطبيق. المؤتمر الضريبي الحادي والعشرين، بعنوان: إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية، القاهرة: الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب.
- السياسي، نجوى أحمد إسماعيل. (٢٠٠٦). دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية: دراسة ميدانية. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١، ٣٣-٨٤.
- الشافعي، جلال الدين عبدالحكيم. (٢٠٠٧). الفحص المكتبي الانتقائي المنسق للنشاط التجاري والصناعي المؤيد بالمستندات بمصلحة الضرائب المصرية في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥. المؤتمر الضريبي الخامس عشر، بعنوان: الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، القاهرة: الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب.
- الشافعي، جلال الدين عبدالحكيم. (٢٠١١). دراسة تحليلية انتقادية لفلسفة المحاسبة الضريبية في ظل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥. المؤتمر الضريبي السابع عشر، بعنوان: إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية، القاهرة: الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب.
- الشواربي، محمد عبدالمعزم. (٢٠١٨). أثر دماج أساليب المحاسبة القضائية في مراحل المراجعة الداخلية على كفاءة المراجع الداخلي. الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٢(٤)، ١٢٩-١٩٩.
- الكبيسي، عبدالستار عبدالجبار عيدان. (٢٠١٦). دراسة استقصائية ميدانية على المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي في الأردن. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، ١٢(١)، ١-١١.
- الهيئة العامة للرقابة المالية. (٢٠٠٨). معيار المراجعة المصري رقم ٥٢٠: الإجراءات التحليلية. المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى.
- الوكيل، حسام السعيد. (٢٠١٨). مدخل مقترح لاستخدام المحاسبة القضائية في مكافحة عمليات غسل الأموال في البيئة المصرية: دراسة ميدانية. الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٢(٣)، ١٦٤-٢٥٢.
- جرجس، عايدة حنا. (٢٠٢٠). استخدام نظم الخبرة وهندسة المعرفة في زيادة كفاءة الفحص الضريبي. مجلة المال والتجارة، نادي التجارة، ٦١٩، ٢٤-٣٥.



حمد، محمد نجيب ذكي؛ وعطية، يوحنا نصحي. (٢٠١٥). مدخل محاسبي مقترح لاستخدام المحاسبة التفاوضية في تفعيل أداء الفحص الضريبي. المؤتمر الضريبي الثاني والعشرين، بعنوان: تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء متطلبات الاستثمار والتنمية، المجلد الثاني، القاهرة: الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب.

حسن، عادل محمد محمد؛ عبدالله، عبدالرحمن عبدالله عبدالرحمن. (٢٠١٥). دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية: بحث ميداني من وجهة نظر المراجعين بمكاتب المراجعة. الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا، ٦(١٨)، ١٢٣-١٣٦.

خليل، محمد أحمد إبراهيم. (٢٠١٧). تطوير دور المراجعة القضائية لمواجهة الغش والاحتيال والفساد المالي بمنظمات الأعمال وتحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية: دراسة اختبارية. مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، ٦(٢)، ١٩٧-٢٣٦.

دياب، سارة صلاح السيد محمد. (٢٠١٧). مدخل مقترح لأسس وأساليب الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وأحكام التشريع الضريبي: دراسة ميدانية. مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، (١)، ٢٨-١.

رزق، علاء أحمد إبراهيم. (٢٠١٧). مدخل مقترح لاستخدام المراجعة الاستقصائية القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على البيئة المصرية. الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢١(٤)، ١٤١-٥٠.

زناتي، فارس محمد. (٢٠١٦). استخدام الأساليب الحديثة في تطوير الفحص الضريبي لتحقيق أهداف استراتيجية التنمية ٢٠٢٠. المؤتمر الضريبي الرابع والعشرون، القاهرة: الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المجلد الثالث، مايو.

سالم، أحمد محمد كامل. (٢٠١٠). خدمة التقصي المالي القانوني في مصر: الطلب على الخدمة والتنظيم المهني لها في بيئة الممارسة المهنية. المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، ٣٠(١)، ٨٧-١.

سالم، طاهر علي علي. (٢٠١٤). مدخل مقترح لاستخدام المراجعة المستمرة في تحسين كفاءة الفحص الضريبي الإلكتروني في ظل برامج الضرائب الذكية. المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، ٥(ملحق)، ١٩٧-١٤٥.

سامي، مجدي محمد. (٢٠٠٢). دور المحاسبة القضائية في تشخيص واكتشاف عمليات الاحتيال والخداع المالي: دراسة ميدانية. مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، ٢٤(١)، ١٧١-١٣٣.

سعد الدين، إيمان محمد. (٢٠١٠). دراسة تحليلية للمحاسبة الإبداعية ودور المحاسب القضائي في مواجهتها بالتطبيق على قطاع الاتصالات والتكنولوجيا المصري. مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٤٩(١٥)، ٢٥٥-٢٨٦.

سعودي، سامح محمد لطفي. (٢٠١٥). دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات غسيل الأموال: دراسة اختبارية. الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٩(٣)، ٧٥٥-٧٩٣.

شكر، إيناس جمعة فهمي. (٢٠١٢). دور المراجعة الاستقصائية القضائية في تأييد الدعاوى القضائية وفض النزاعات والخلافات الضريبية وأثره على المستوى القومي. المؤتمر الضريبي الثامن عشر، بعنوان: نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، المجلد الثالث، القاهرة: الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب.

شلبي، عزة حلمي محمود. (٢٠٢٠). بيان أثر تقنيات المحاسبة القضائية في أداء المراجع الخارجي وإدراك مصلحة الزكاة والدخل لمهامها: دراسة ميدانية في السعودية. مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة بنها، ١، ١-٣٩.

صالح، رضا إبراهيم عبدالقادر، الشافعي، ياسر زكريا سيد أحمد، والعتيقي، فتحى مبروك جبر. (٢٠٢١). أثر تفعيل دور المحاسب القانوني في المنظومة الضريبية للحد من المنازعات الضريبية: مع دراسة ميدانية. مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، ١١، ١٠٥١-١١٠٢.

صالح، سمير أبو الفتوح، حسين، باسم محمد. (٢٠١٦). دور عوامل النجاح الحاسمة في نظم ذكاء الأعمال في دعم نظم المعلومات المحاسبية لأغراض داخلية: دراسة ميدانية. المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ٤٠(٢)، ٣٩٩-٤٢٣.

صالح، سمير أبو الفتوح، محمد، إلهام محمد عبداللطيف، حسان، مروة حسن محمد. (٢٠١٦). تحسين جودة التقارير المالية باستخدام أسلوب التنقيب في البيانات. المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ٤٠(٢)، ٥٨٧-٦١٠.

صيام، وليد زكريا؛ عبدالله، منى حسن. (٢٠١٩). أثر تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين. المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، مركز رفاة للدراسات والأبحاث، ٧(٢)، ١٩٩-٢٢٥.



عبدالحليم، أحمد حامد محمود، أحمد، نبيل ياسين، سرور، عبير عبدالكريم إبراهيم. (٢٠٢١). دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية مقارنة، *مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية*، كلية التجارة، جامعة بني سويف، ٣، ٤٢٥-٥٥٨.

عبدالرحمن، أحمد عاطف. (٢٠١٩). مشاكل الفحص الضريبي والتعديلات الجديدة. *مجلة المال والتجارة*، نادي التجارة، ٦٠٧، ٢-٣.

عبدالعزیز، غريب محمد محمد. (٢٠٢٠). تفعيل استخدام تكنولوجيا المعلومات في الفحص الضريبي للحد من الفجوة الضريبية. *الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٤(٢)، ١-٣٥.

عبدالغفار، نورهان السيد محمد. (٢٠٢٠). استخدام أسلوب التنقيب في البيانات لدعم المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية المستقبلية وأثر ذلك على تعزيز كفاءة القرارات الاستثمارية في السوق المالي المصري: دراسة تطبيقية. *مجلة البحوث المالية والتجارية*، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، ١، ٣٧٦-٤٦٥.

عيد، أحمد عبد الوهاب أحمد. (٢٠١٩). مدخل مقترح لتخفيض الفجوة الضريبية في مصر باستخدام تكامل أساليب الفحص الضريبي: دراسة نظرية ميدانية. *مجلة الدراسات والبحوث التجارية*، كلية التجارة، جامعة بنها، ٣٩(٤)، ١٠٧-١٧٠.

عيسى، إبراهيم محمد درويش. (٢٠٠٣). الفاحص الضريبي بين ضغوط الحصيلة وسلامة التقدير: دراسة تطبيقية. *المؤتمر الضريبي الثامن، بعنوان: إصلاح ضرائب الدخل في ضوء المتغيرات المحلية والدولية*، القاهرة: الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب.

غنيم، سامي أحمد. (٢٠١٣). إشكاليات الفحص الضريبي مناهج ومخاطر الفحص: نظرية القيود وفرضية التحسين المستمر للفحص. *مجلة البحوث المالية والضريبية*، الجمعية المصرية للمالية العامة والضريبة، ٨٨، ١٠٣-١٣٨.

غنيم، محمود رجب يس. (٢٠١٤). نحو إطار متكامل لاستخدام المراجعة القضائية في منع واكتشاف الغش في البيئة المصرية. *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٤، ١٣٧-٢٢٨.

فودة، شوقي السيد؛ أبوزيد، هالة نصرالدين بدير؛ والعجمي، هالة عبدالفتاح. (٢٠١٩). مدخل لاستخدام المراجعة القضائية في اكتشاف حالات التهرب الضريبي: مع دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية. *مجلة الدراسات التجارية المعاصرة*، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، ٦، ٤٠٦-٤٥٥.

محمد، أشرف علواني. (٢٠١٤). مدخل محاسبي مقترح لزيادة فعالية الفحص الضريبي بهدف تقليل المخاطر الضريبية. *مجلة البحوث المالية والتجارية*، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، ٢، ٣٠٥-٣٢٥.

مرقص، فوزي عبدالباقي فوزي. (٢٠١٤). تقييم الوضع الحالي للفحص الضريبي في مصر في ضوء المستجدات المعاصرة. *مجلة البحوث التجارية*، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، ٣٦(٢)، ٣٥-٦٢.

مصطفى، ناصر فراج. (٢٠١٩). استخدام قانون بنفورد Benford's Law كأداة للمراجعين في الكشف المبكر عن ممارسات الغش والاحتيال وإدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على القطاع المصرفي المصري. *مجلة المحاسبة والمراجعة*، كلية التجارة، جامعة بني سويف، ٨(٢)، ١٢٩-١٨٥.

نبيل، غادة أحمد. (٢٠١٤). تحليل لأسباب الفجوة الضريبية بين الربح المحاسبي والربح الضريبي بهدف تدنية الفجوة وزيادة فعالية التحاسب الضريبي: دراسة حالة على شركات ذات مسئولية محدودة. *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٣، ٤١-١١٣.

وزارة المالية. (٢٠٠٥). قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، *الجريدة الرسمية*، العدد ٢٣ (تابع)، ٩ يونيو، ١-٦٠.

وزارة المالية. (٢٠٢٠). قانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد. *الجريدة الرسمية*، العدد ٤٢ مكرر (ج)، ١٩ أكتوبر، ١-٤٤.

يوسف، جمال علي محمد، عبدالتواب، محمد عزت، عشري، سارة محمد إبراهيم محمد. (٢٠١٩). مقومات ومعوقات تطبيق المحاسبة القضائية في البيئة المصرية - دراسة ميدانية. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث التجارية*، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، ٣٣(٣)، ٧٥-١١٣.



ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية:

- Abou-Zeid, N., El-Mousawi, H.Y., & Younis, J. (2020). Role of Forensic Accounting in Curbing Creative Accounting Practices- An Empirical Study. *Research on Economics and Management*, 5, 28.
- Adekoya, A. A., Oyebamiji, T. A. and Lawal, A. B. (2020). Forensic accounting, tax fraud and tax evasion in Nigeria-Review of literatures and matter for policy consideration. *International Journal of Emerging Trends in Social Sciences*, 9(1), 21-28.
- Anuolam, O. M., Onyema, T. E., & Ekeke, U. (2017). Forensic accounting and financial crisis in Nigeria. *West African Journal of Industrial and Academic Research*, 17(1), 120-125.
- Apostolou, N. G., & Crumbley, L. (2005). The Expanding Role of the Forensic Accountant. *Forensic Examiner*, 14(3).
- Bagga, S. and Singh, G. N. (2011). Comparison of Data Mining and Auditing Tools. *International Journal of Computer Science and Communication*, 2(1), 275-277.
- Blessing, I. N. (2015). Empirical analysis on the use of forensic accounting techniques in curbing creative accounting. *International Journal of Economics*, 3(1), 1-15.
- Botes, V. and Saadeh, A. (2018). Exploring evidence to develop a nomenclature for forensic accounting. *Pacific Accounting Review*.
- Carpenter, T. D., Durtschi, C. and Gaynor, L. M. (2011). The incremental benefits of a forensic accounting course on skepticism and fraud-related judgments. *Issues in Accounting Education*, 26(1), 1-21.
- Cusack, B., & Ahokov, T. (2016). Improving forensic software tool performance in detecting fraud for financial statements. In Valli, C. (Ed.). (2016). *The Proceedings of 14th Australian Digital Forensics Conference*, 5-6 December 2016, Edith Cowan University, Perth, Australia.
- Ebere, C. C. and Eal, D. I. (2016). Money Laundering and Forensic Accounting Skills in Nigerian Banks. *Money*, 7(15).

- Eko, E. U., Adebisi, A. W. and Moses, E. J. (2020). Evaluation of Forensic Accounting Techniques in Fraud Prevention/Detection in the Banking Sector in Nigeria. *International Journal of Finance and Accounting*, 9(3), 56-66.
- Eyisi, A. and Ezuwore, C. (2014). The Impact of Forensic Auditors in Corporate Governance. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(8), 31-39.
- Gbegi, D.O. and Adebisi, J.F. (2014) Forensic Accounting Skills and Techniques in Fraud Investigation in the Nigerian Public Sector. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 5(3), 243-252.
- Hegazy, S., Sangster, A. and Kotb, A. (2017). Mapping forensic accounting in the UK. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 28, 43-56.
- Jafari, N., Dehgan, H. and Darayi, R. (2017). Studying the Role of Forensic Accountants in Money Laundering Proceedings. *Journal of accounting and social interests*, 7(1), 85-102.
- Lethbridge, C. (2013). Detailed guidelines for improved tax administration in Latin America and the Caribbean. *USAID'S Leadership in Public Financial Management*, USAID, 43.
- Mehta, G. S. and Mathur, T. (2007). Preventing Financial Fraud Through Forensic Accounting. *Chartered Accountant-New Delhi*, 55(10), 1575.
- Mehta, A. and Bhavani, G. (2017). Application of forensic tools to detect fraud: The case of Toshiba. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 9(1), 692-710.
- Modugu, K. P., & Anyaduba, J. O. (2013). Forensic accounting and financial fraud in Nigeria: An empirical approach. *International Journal of Business and Social Science*, 4(7), 281-289.
- Muehlmann, B., Burnaby, P. A. and Howe, M. A. (2012). The use of forensic accounting experts in tax cases as identified in court opinions. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 4(2), 1-33.



- Nigrini, M. (1999). I've Got Your Number: How a mathematical Phenomenon Can helps CPAs Uncover fraud and other irregularities. *Journal of Accountancy*, 187, 79.
- Nkama, N., & Onoh, J. O. (2016). Forensic Accounting and Board Performance in the Nigerian. *Journal of Accounting and Financial Management*, 2(2), 29-43.
- OECD (2006). *Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches*. Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), Centre for Tax Policy and Administration, Paris.
- Okoye, E. I. (2009). The role of forensic accounting in fraud investigation and litigation support. *The Nigerian Academic Forum*, 17(1).
- Okoye, E. I. and Jugo, Y. G. (2010). An empirical investigation of the relevant skills of forensic accountants in Nigeria. *Journal of Knowledge Management*, 1(2). 34-47.
- Poinier, J. (2019). Fraud finders, *Future Magazine*, 19(2), 1-5.
- Ramaswamy, Vinita (2007) "New Frontiers: Training forensic Accountants Within Accounting Program", *Journal of College Teaching and Learning*, 4(9): 31-38.
- Rezaee, Z. and Crumbley, L. (2007). The Role of Forensic Auditing Techniques in Restoring Public Trust and Investor Confidence in Financial Information. *Forensic Examiner*, 16(1), 44-49.
- Saqib, K. M., Rizvi, S. J. H., Ozair, S., & Rasheed, A. (2021). Forensic auditing is helpful to identify the financial crimes wit reference to money laundering. *Journal of the Research Society of Pakistan*, 58(1), 166.

الملاحق:

ملحق رقم (١): توزيع مناطق ومأموريات الضرائب المصرية

عدد المأموريات	المنطقة	المحافظة
٤	منطقة ضرائب القاهرة أول	القاهرة
٧	منطقة ضرائب القاهرة ثان	
٧	منطقة ضرائب القاهرة ثالث	
٦	منطقة ضرائب القاهرة رابع	
٧	منطقة ضرائب القاهرة خامس	
٥	منطقة ضرائب القاهرة سادس	
٦	منطقة ضرائب القاهرة سابع	
٥	منطقة ضرائب القاهرة ثامن	
٨	منطقة ضرائب الإسكندرية أول	الإسكندرية
٤	منطقة ضرائب الإسكندرية ثان	
٥	منطقة ضرائب الإسكندرية ثالث	
٥	منطقة ضرائب الإسكندرية رابع	
٧	منطقة ضرائب الجيزة أول	الجيزة
٧	منطقة ضرائب الجيزة ثان	
٥	منطقة ضرائب المنوفية أول	المنوفية
٥	منطقة ضرائب المنوفية ثان	
٦	منطقة ضرائب الشرقية أول	الشرقية
٦	منطقة ضرائب الشرقية ثان	
٦	منطقة ضرائب الغربية أول	الغربية
٦	منطقة ضرائب الغربية ثان	
٦	منطقة ضرائب البحيرة أول	البحيرة
٦	منطقة ضرائب البحيرة ثان	
٦	منطقة ضرائب الدقهلية أول	الدقهلية
٦	منطقة ضرائب الدقهلية ثان	
٧	منطقة ضرائب القليوبية	القليوبية
٨	منطقة ضرائب كفر الشيخ	كفر الشيخ
٥	منطقة ضرائب دمياط	دمياط
٣	منطقة ضرائب بورسعيد	بورسعيد
٧	منطقة ضرائب الإسماعيلية وشمال سيناء	الإسماعيلية
٤	منطقة ضرائب السويس وجنوب سيناء	السويس
٧	منطقة ضرائب الفيوم	الفيوم
٦	منطقة ضرائب بني سويف	بني سويف
٥	منطقة ضرائب المنيا أول	المنيا
٤	منطقة ضرائب المنيا ثان	
٨	منطقة ضرائب أسيوط	أسيوط
٨	منطقة ضرائب سوهاج	سوهاج
٨	منطقة ضرائب قنا والبحر الأحمر	قنا
٤	منطقة ضرائب الأقصر	الأقصر
٤	منطقة ضرائب أسوان	أسوان
٢٢٩ مأمورية	٣٩ منطقة	الإجمالي

(المصدر: الموقع الإلكتروني لمصلحة الضرائب المصرية على الرابط التالي:

<https://www.incometax.gov.eg/map.asp#>



ملحق رقم (٢): قائمة الاستقصاء

القسم الأول: معلومات شخصية:

- ١- الاسم (اختياري):
- ٢- المؤهل العلمي:
- مؤهل عالي ماجستير دكتوراه
- ٣- التخصص:
- محاسب قانوني مأمور ضرائب مراجع خارجي
- ٤- عدد سنوات الخبرة:
- أقل من ٥ سنوات ٥ > سنوات > ١٠ ١٠ سنوات فأكثر

القسم الثاني: معوقات تطبيق المحاسبة القضائية في مجال تطوير الفحص الضريبي:

السؤال الأول: يواجه تطبيق المحاسبة القضائية في مجال الفحص الضريبي مجموعة من المعوقات، حدد من وجهة نظركم درجة أهمية المعوقات التالية في البيئة المصرية:

(يرجى تحديد الأهمية النسبية لكل عبارة على مقياس من ١ = عديم الأهمية حتى ٥ = مهم جداً)

م	العبارات	الرمز	١	٢	٣	٤	٥
١	عدم وجود تشريع ضريبي ينص صراحة على تطبيق المحاسبة القضائية في مصلحة الضرائب	X1.1					
٢	عدم وجود معيار محاسبي مستقل للمحاسبة القضائية يحدد فيه المهارات المطلوبة في الفاحص الضريبي لكي يكون محاسباً قضائياً	X1.2					
٣	عدم وعي الإدارة الضريبية بأهمية استخدام أدوات وأساليب المحاسبة القضائية في مجال الفحص الضريبي	X1.3					
٤	عدم توافر قاعدة بيانات متكاملة بمصلحة الضرائب يتم تحديثها بصفة دورية	X1.4					
٥	التأخر في تطبيق منظومة الفحص الضريبي الإلكتروني على كافة القطاعات	X1.5					
٦	عدم توفير التأهيل العلمي المناسب للفاحص الضريبي في مجال المحاسبة القضائية	X1.6					
٧	عدم وجود نظام جيد للتدريب المستمر للفاحصين يرفع كفاءتهم في مجال المحاسبة القضائية	X1.7					
٨	عدم إمساك كثير من الممولين لدفاتر منتظمة وعدم فهمهم للعديد من النصوص والتشريعات	X1.8					

القسم الثالث: مقومات تطوير الفحص الضريبي في مصر من خلال استخدام مهارات وأساليب المحاسبة القضائية:

السؤال الثاني: إن توافر مهارات المحاسبة القضائية في الفاحص الضريبي سيكون له آثاره الإيجابية في التغلب على معوقات التطبيق وزيادة فاعلية عملية الفحص الضريبي، حدد من وجهة نظركم درجة أهمية الآثار التالية:

(يرجى تحديد الأهمية النسبية لكل عبارة على مقياس من ١ = عديم الأهمية حتى ٥ = مهم جداً)

م	العبارات	الرمز	١	٢	٣	٤	٥
	(١) المهارات المحاسبية: AS						
١	التأكد من قدرة المنشأة على الاستمرار في نشاطها وسلامة فرض الاستمرارية المستخدم في إعداد القوائم المالية	X2.1					
٢	إعادة بناء الدفاتر والقوائم المالية في حالة إتلافها من قبل الممول أو إخفاء جزء منها	X2.2					
٣	معرفة الاتجاه العام للبيانات واكتشاف أي تغيرات غير طبيعية بالحسابات أدت إلى أرصدة ختامية غير طبيعية	X2.3					
٤	اكتشاف أي أرصدة مدينة أو دائنة وهمية أو تحويلات وهمية بين الأرصدة المدينة والدائنة	X2.4					
٥	اكتشاف ما إذا كان هناك نشاط أو جزء من نشاط أخفاه الممول عن مصلحة الضرائب	X2.5					
	(٢) المهارات القانونية: LS						
٦	تعقب الأموال وإعادة بناء العمليات وذلك من خلال قدرته على التقصي والتحري عن الأنشطة التي تتسم بالغش	X2.6					
٧	معرفة دوافع الممولين لارتكاب عمليات الغش والتلاعب بسبب المعرفة بعلم الجريمة	X2.7					
٨	تتبع الممول لمعرفة ما إذا كان بالاتفاق مع أحد مكاتب المراجعة قدم دفاتر وقوائم مالية غير حقيقية أم أن الدفاتر غير مصطنعة	X2.8					
٩	تتبع المتعاملين مع الشركة للوصول إلى التعاملات التي تمت من مبيعات أو مشتريات خلال فترة زمنية معينة	X2.9					
١٠	تحليل قضايا الإفلاس والتعويضات والفساد المالي والجرائم الضريبية والجرائم المالية الإلكترونية	X2.10					
	(٣) المهارات التقنية: TS						
١١	المساعدة في استخدام النظم المتطورة تكنولوجياً في الفحص الضريبي مثل: أدوات المراجعة بمساعدة الحاسب والتنقيب عن البيانات	X2.11					
١٢	المساعدة في استخدام الأساليب الرياضية والإحصائية في عملية الفحص الضريبي مثل: قانون بنفورد وتحليل النسب	X2.12					
١٣	التعامل مع كميات كبيرة من البيانات وحل المشكلات المعقدة بأقل جهد وأسرع وقت	X2.13					
١٤	سرعة التحول من نظام الفحص الورقي إلى نظام الفحص الإلكتروني	X2.14					
	(٤) المهارات الشخصية: PS						
١٥	تقييم المعلومات والتمييز بين الحقائق والأكاذيب واتخاذ القرار المناسب في التوقيت المناسب	X2.15					
١٦	التعامل مع كل حالة بشكل غير نمطي، حيث لكل ممول أساليبه المختلفة التي يتبعها في التلاعب والغش في الدفاتر والسجلات	X2.16					
١٧	إدارة الحوار والتواصل بشكل فعال مع الأشخاص الذين لديهم علاقة بالشركة محل الفحص	X2.17					
١٨	إجراء المفاوضات والتسويات وإنهاء المنازعات والإدلاء بشهادته باعتباره شاهد خبير	X2.18					

السؤال الثالث: إن الاستعانة ببعض أساليب المحاسبة القضائية سيكون له آثاره الإيجابية في تطوير عملية الفحص الضريبي، حدد من وجهة نظركم درجة أهمية المزايا التي يحققها تطبيق الأساليب التالية:

(يرجى تحديد الأهمية النسبية لكل عبارة على مقياس من ١ = عديم الأهمية حتى ٥ = مهم جداً)



م	العبارات	الرمز	١	٢	٣	٤	٥
	(١) أسلوب تحليل بينفورد: BA						
١	تقليل عيوب الفحص بالعينة عند اختيار الشركات التي يتم فحصها لتعامله مع كافة البيانات	X3.1					
٢	زيادة كفاءة الفاحص الضريبي في تحديد الغش والتلاعب	X3.2					
٣	إخضاع بنود الإيرادات والمصروفات لتحليلات بنفورد يساعد الفاحص الضريبي على التأكد من صدق تلك البنود	X3.3					
٤	إجراء هذا التحليل من خلال البرمجيات الجاهزة مما يوفر الوقت والجهد على الفاحص الضريبي	X3.4					
	(٢) أدوات المراجعة بمساعدة الحاسب: CAATs						
٥	زيادة كفاءة اختيار العينات محل الفحص لاعتماده على الاختيار بطرق إحصائية عشوائية	X3.5					
٦	مساعدة الفاحص في تجميع الملفات ومقارنتها وإدارتها وعزلها	X3.6					
٧	مساعدة الفاحص في إعداد تقارير على درجة عالية من الدقة والموثوقية	X3.7					
٨	تمكين الفاحص من اكتشاف أي غش أو تلاعب في الدفاتر والسجلات	X3.8					
	(٣) التنقيب عن البيانات: DM						
٩	الكشف الآلي عن المعلومات من مجموعة البيانات المعقدة	X3.9					
١٠	جعل عملية إيجاد أنواع التنبؤ من قواعد البيانات الكبيرة عملية آلية مما يساعد على اكتشاف أعمال الغش والتلاعب بسهولة	X3.10					
١١	معالجة كميات كبيرة من البيانات عن طريق خوارزميات التنقيب عن البيانات مما يساهم في إجراء عملية الفحص والمراجعة بسرعة	X3.11					
١٢	حصر المجتمع الضريبي من خلال تجميع البيانات عن الممولين من كافة الجهات وتكوين أرشيف إلكتروني (قاعدة بيانات) لمكافحة التهرب الضريبي	X3.12					
١٣	مقارنة البيانات المخزنة في قاعدة البيانات بإقرارات الممولين لتحديد المتهمين من الضرائب	X3.13					
	(٤) أسلوب تحليل النسب: RA						
١٤	سهولة حساب النسب واستخدامها من قبل الفاحص الضريبي	X3.14					
١٥	التطبيق بجميع المنشآت بغض النظر عن حجمها وطبيعة نشاطها أو شكلها القانوني أو عمرها	X3.15					
١٦	استخدام الفاحص للتحليل الرأسي أو الأفقي للنسب يساهم في الكشف عن الاحتيال	X3.16					
١٧	عدم الاتساق بين النسب التي قدمتها الشركة مؤشر لاحتمالية وجود الغش والاحتيال	X3.17					
	(٥) أسلوب تحليل مصادر واستخدامات الأموال: SAFA						
١٨	اكتشاف الممارسات الاحتيالية من خلال تحديد التغيرات الكبيرة في بعض بنود مصادر أو استخدامات الأموال	X3.18					
١٩	الحصول على قروض بمبالغ كبيرة واستخدام الجزء الأكبر منها في شراء أصول ثابتة قد يكون مؤشراً للتهرب الضريبي	X3.19					
٢٠	مساعدة الفاحص الضريبي في المنشآت التي لا تمسك دفاتر منتظمة أو تلك التي لا تظهر دفاترها صافي الدخل بوضوح	X3.20					