



جامعة بورسعيد
كلية التجارة
قسم المحاسبة والمراجعة

مدخل مقترح لأسس و أساليب الفحص الضريبي
في ضوء معايير المحاسبة المصرية
وأحكام التشريع الضريبي
(دراسة ميدانية)

بحث مقدم من الباحث

ساره صلاح السيد محمد دياب

ملخص البحث باللغة العربية :

تهدف الدراسة إلى تقييم أسلوب الفحص الضريبي المطبق حالياً في مصر وإلقاء الضوء على المشكلات التي تواجهه والتي تتمثل أغلبها في (زيادة معدل التهرب الضريبي المؤدي إلى تناقص الحصيلة الضريبية ، ارتفاع تكلفة الفحص ، التعارض بين أحكام التشريع الضريبي المصري وكل من معايير المحاسبة المصرية والتعليمات التنفيذية والقرارات الوزارية ، عيوب أساليب الفحص المتبعة حالياً) وكيفية العمل على التغلب عليها وحلها من خلال وضع مدخل مقترح يعمل على تطوير عملية الفحص الضريبي ، كما تم إجراء دراسة ميدانية لاختبار مدى فاعلية المدخل المقترح لتطوير الفحص الضريبي بالإضافة إلى تخفيض الوقت المستغرق في عملية الفحص الضريبي ، وأظهرت نتائج الدراسة أن المدخل المقترح قد يساهم في تطوير أسس وأساليب الفحص الضريبي وتحقيق أهداف الفحص بالتكاليف المناسبة ، زيادة الثقة بين الممول ومصلحة الضرائب مما يؤدي إلى الحد من المنازعات الضريبية بالإضافة إلى تحقيق العدالة الضريبية بالإضافة إلى الحصيلة الضريبية المستهدفة ، وبالتالي استقرار المجتمع الضريبي في مصر مما يؤدي إلى تحقيق الربط الذاتي وصولاً إلى الرقابة الذاتية .

ملخص البحث باللغة الإنجليزية :

The study aims at assessing the method of tax examination currently applied in Egypt and shedding light on the problems facing it, which are mainly (increasing the rate of tax evasion leading to the decrease in tax revenues, the high cost of examination, the contradiction between the provisions of the Egyptian tax legislation and each of the Egyptian accounting standards, And the methods of working to overcome them and solve them through the development of a proposed portal to develop the process of tax examination, and a field study was conducted to test the effectiveness of the proposed approach to the development of tax examination in addition to The results of the study showed that the proposed approach may contribute to the development of the foundations and methods of tax examination and achieve the objectives of the examination with the appropriate costs, increasing trust between the taxpayer and the tax authority, which leads to the reduction of tax disputes in addition to achieving tax justice in addition to the proceeds And thus the stability of the tax community in Egypt, leading to self-linkage to self-censorship

أولاً : مشكلة البحث :

تتلخص مشكلة البحث في أن الحصيلة الضريبية تتأثر بدرجة التزام المجتمع الضريبي (الممولين)^(١) ، وِالتزام المجتمع الضريبي يتوقف على قدرة ودقة الأساليب المستخدمة في أداء عملية الفحص الضريبي ، فوجد أن الفحص الضريبي يحاوطه العديد من المشكلات التي تؤثر سلباً على كفاءة والتي من أهمها :

- نظرة الممول للضريبة على أنها مبلغ مستقطع منه دون مقابل مما أدى إتباع أساليب التهرب.
- غموض بعض مواد التشريع الضريبي ، وعدم تناسقها مع القرارات الوزارية .
- الجدل حول الفقرة الأخيرة من المادة (١٧) لسنة ٢٠٠٥ التي نصت على مايلي "يتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافي الربح المشار إليه" .
- كل هذا أدى إلى خلق العديد من الإختلافات بين الربح الضريبي والربح المحاسبي وهو ما يسمى بـ (فجوة التوقعات) .

وكل هذه المشكلات أدت إلى :

- إنخفاض نسبة الحصيلة الضريبية المحققة إلى الحصيلة المستهدفة .
 - زيادة المنازعات الضريبية وبالتالي تأخر الحصيلة .
 - عجز الدولة أمام نفقاتها .
- كما أن هذه المشكلات أصبحت عائقاً أمام عملية الفحص الضريبي وبخاصة أن برامج الفحص المطبة حالياً في مصر تعاني كثيراً من أوجه القصور التي تجعلها غير قادرة على تحقيق أهدافها على الوجه الأكمل ، وذلك من واقع المؤشرات الفعلية المستخرجة من موقع وزارة المالية ، حيث إبتداء من عام ٢٠١١/٢٠١٠ حتى عام ٢٠١٥/٢٠١٤ فإنه لم يتم تحقيق حصيلة فعلية مطابقة للحصيلة المستهدفة التي أقرتها مصلحة الضرائب ووزارة المالية بناء على مؤشرات ورؤية معينة عن المجتمع الضريبي، لذلك فإن الباحث يرى أن هناك حاجة ملحة إلى وجود مدخل يؤدي إلى تسهيل إجراءات عملية الفحص الضريبي وإرتفاع جودة نتائج الفحص الضريبي وتحقيق أهداف المشرع الضريبي والمتطلبات التمويلية وهذا ما يقترحه الباحث في دراسته.

^١ حمدي خليل العيسوي ، دراسة تحليلية لإستخدام أسلوب تحليل المخاطرة كأداة لإعادة هندسة خطة الفحص الضريبي (بالتطبيق على ضرائب المبيعات)، رسالة ماجستير ، بكلية التجارة بالإسماعيلية ، جامعة قناة السويس ، ٢٠٠٤ ، ص ١ .

ثانياً : أهمية البحث :

أهمية علمية .:

تنبع أهمية الدراسة من:

أ- تقييم الفحص الضريبي المطبق حالياً في مصر وتحديد ما به من أوجه قصور الوقوف على مشكلاته .

ب- عدم الإتساق بين التشريع الضريبي والتعليمات التنفيذية والقرارات الوزارية التي تعمل بها الإدارات الضريبية لتنفيذ إجراءات الفحص الضريبي مما أدى إلى عدم إلتزام الممول تجاه سداد الضريبة.

ج- الوقوف على نقاط القوة والضعف ، مع تعزيز نقاط القوة في تدعيم المدخل التي سوف يقترحه الباحث .

أهمية عملية .:

أ - الحاجة إلى بناء جسر للثقة بين الممول ومصصلحة الضرائب للحد من المنازعات الضريبية .

ب - حاجة مصصلحة الضرائب إلى تبسيط عملية الفحص الضريبي لمقابلة الإيرادات بالمصروفات.

ج - حاجة الدولة لتحقيق معدلات نمو مقبولة للحصيلة الضريبية ، مما يساعد على تحقيق الأهداف الإقتصادية والإجتماعية .

د - الحاجة إلى تطوير برامج الفحص الضريبي والوصول إلى جودة عالية في الفحص الضريبي تؤدي إلى تحديد الوعاء الضريبي العادل ، وبالتالي تحقيق العدالة الضريبية بين أفراد المجتمع والحد من التهرب الضريبي .

ثالثاً : أهداف البحث :

يهدف هذا البحث إلى : " بناء مدخل مقترح لأساليب الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وأحكام التشريع الضريبي لزيادة فاعلية أهداف الفحص الضريبي بالتكاليف المناسبة وفي الوقت المحدد لعملية الفحص الضريبي ، وتقليل حجم المنازعات الضريبية ، وسرعة تحصيل الضريبة وتحقيق الحصيلة الضريبية المستهدفة ، والعمل على إستقرار المجتمع الضريبي في مصر مما يؤدي إلى تحقيق الربط الذاتي وصولاً إلى الرقابة الذاتية " .

ويتجه الباحث في تحقيق الهدف الرئيسي من خلال الأهداف الفرعية التالية :

- حصر مشكلات الفحص الضريبي .
- تقييم نتائج الفحص الضريبي الحالي من خلال بعض المؤشرات الفعلية .
- إقتراح برامج فحص متطورة تعمل على حل مشكلات الفحص الضريبي الحالي .

رابعاً : فروض البحث :

في ضوء مشكله البحث وأهدافه وأهميته ، فإن هذا البحث يستند إلى فرضين أساسيين :

H₀ لا توجد مشكلات في الفحص الضريبي المتبع في مصر حالياً .

H₀ لا يساهم مدخل المسارات المقترح في تطوير عملية الفحص الضريبي وتحقيق أهدافها .

خامساً : حدود البحث :

في ضوء طبيعه البحث وأهميته وأهدافه فإن الباحث سوف يقتصر في هذا البحث على النقاط التالية:

أ. المشكلات الناتجة عن برامج الفحص الضريبي المتبعة حالياً ، كذلك الوقوف على أوجه القصور المتعلقة بها وأثرها على تحديد الوعاء الضريبي ، ومدى تأثيرها على الحصيلة الضريبية فيما يتعلق بالفحص الضريبي للأرباح التجارية والصناعية فقط .

ب. أوجه التعارض بين أحكام التشريع الضريبي والقرارات الوزارية الصادرة للفترة التالية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ومعايير المحاسبة المصرية، وأثرها على الوعاء الضريبي الخاضع للفحص
ج. تقتصر الدراسة على تطوير البرامج المتبعة داخل شعبة الفحص بمصلحة الضرائب دون غيرها من الشعب والإدارات الأخرى.

سادساً : الدراسات السابقة :

سوف يتم تصنيف تلك الدراسات إلى مجموعتين كما يلي :

أ- الدراسات السابقة المتعلقة بالفحص الضريبي .

١ . دراسة^(١) (2010) Addressing tax evasion and Tax avoidance in developing countries

توصلت هذه الدراسة إلى أن قياس الفجوة الضريبية مهمة صعبة في العديد من الدول التي تحاول إصدار بيانات تقريبية بها و تقديرات تستخدم كدلالات تقريبية ، كما توصلت إلى أن الفجوة الضريبية عادة تستخدم كمؤشر يدل على مستوى التهرب والتجنب وقدرة الإدارة الضريبية في تحديد وتحصيل الضريبة ، كما توصلت إلى أن أسباب التهرب والتجنب الضريبي يؤدي إلى زيادة الفجوة الضريبية .

أوصت الدراسة بالوصول إلى فحص ضريبي جيد من خلال العمل على الآتي :

- رفع مستوى الإلتزام الضريبي .
- رفع مستوى الشفافية والممارسات .
- خفض مستويات الفساد .
- رفع كفاءة التشريعات المالية .
- العمل على كفاءة الإدارة الضريبية .
- إستبعاد الممارسات الضريبية غير السليمة .

¹Addressing tax evasion and Tax avoidance in developing countries , Federal Ministry For Economic Cooperation and Development (BMZ) December , 2010 .

٢ . دراسة (محمد نجيب حمد ، ٢٠١٤) (١)

توصلت الدراسة إلى أن الفحص الإنتقائي هو أسلوب يقصد به إختيار مجموعة من ممولي الضريبة كعينة و فحصها ضريبيا طبقا لمؤشرات معينة ، وسريان نتيجة الفحص على كافة الشركات المماثلة للمجتمع الذي تم منه إختيار تلك العينة ، وأوصت الدراسة بضرورة وجود آليات لتفعيل الفحص الضريبي الإنتقائي ، بل وطرحت عدد من الآليات التي تساهم في تفعيل الفحص الضريبي الإنتقائي تمثلت في الإخطار وطلب إستخراج بطاقة ضريبية ، والإقرارات الضريبية ، وإنشاء المجلس الأعلى للضرائب ، وتفعيل العقوبات ، وسرعة ربط الضريبة ، الفحص والتحريات وضمانات التحصيل وإجراءات الطعن .

٣ . دراسة (يوحنا نصحي عطيه ، ٢٠١٥) (٢)

توصلت الدراسة إلى أن بناء معايير للفحص الضريبي هامة جدا لترشيد الحكم الشخصي من حيث الزمان والمكان ، كما أن عدم ترشيد الحكم الشخصي للفاحص يؤدي إلى العديد من الصعوبات التي تواجه عملية الفحص الضريبي وعدم وجود ثقة بين أطراف المنظومة الضريبية ، كما أوصت الدراسة بضرورة قيام الهيئات المهنية والمجامع العلمية المهتمة بتطوير الفحص الضريبي لتحسين عملية الفحص ، كذلك عقد دورات تدريبية لتوضيح طبيعة الفحص الضريبي وكيفية تطبيق معايير الفحص الضريبي من جانب الممول وأطراف المنظومة الضريبية .

٤ . دراسة (فارس محمد زناتي ، ٢٠١٦) (٣)

توصلت الدراسة إلى أن هناك حاجة لتطوير أساليب الفحص الضريبي الحالية بما يتلائم مع متطلبات العصر الحديث وتحقيق إستراتيجية ٢٠٣٠ للمحافظة على صحة إستحقاقات الضرائب وسرعة التحصيل وقلة الإحالة لدى لجان الطعن ، أوصت الدراسة بالعديد من التوصيات من أهمها أن تأخذ مصلحة الضرائب بإسلوب الفحص الضريبي الجماعي بدلاً من الإسلوب الفردي ، وأن تعمل على تطوير أساليب العمل بأن تركز على الكيف بقدر تكييها على الكم .

^١ محمد نجيب حمد ، الأصول العلمية للمحاسبة الضريبية ، دور آليات المحاسبة الضريبية في تفعيل الفحص الضريبي الإنتقائي ، دار الوسام للطباعة ، مصر ، ٢٠١٤ .

^٢ يوحنا نصحي عطيه ، مدخل محاسبي مقترح لبناء معايير الفحص الضريبي بهدف ترشيد الحكم الشخصي للفاحص الضريبي ، رسالة دكتوراة ، كلية التجارة ، جامعة بورسعيد ، ٢٠١٥ .

^٣ فارس محمد زناتي ، إستخدام الأساليب الحديثة في تطوير الفحص الضريبي لتحقيق أهداف إستراتيجية التنمية ٢٠٣٠ ، الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب ، المؤتمر الضريبي الرابع والعشرين ، المجلد الثالث ، مايو ٢٠١٦ .

ب- الدراسات السابقة المتعلقة بمعايير المحاسبة المصرية والتشريع الضريبي :

١. دراسة (حسن حامد علي ٢٠١١) (١)

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى التوافق أو الإختلاف بين الربح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية والربح الضريبي في ظل التشريع الضريبي المصري ، لتحديد ما إذا كان هناك حاجة لإيجاد نوع من التوافق بين التشريع الضريبي ومعايير المحاسبة المصرية عند قياس الربح المحاسبي و الضريبي وتوصلت الدراسة إلى بعض النقاط من أهمها أن هناك حاجة لإيجاد نوع من التوافق بين التشريع الضريبي ومعايير المحاسبة المصرية ، وذلك لوجود اختلافات جوهرية عند قياس صافي الربح . حيث إكتفت الدراسة بإلقاء الضوء على أن هناك إختلافات بين الربح الضريبي والربح المحاسبي ،

٢ . دراسة (شيرين يسري الفقي ٢٠١٤) (٢)

وتوصلت الدراسة إلى ان هناك غموض في النصوص التشريعية مما يخلق فرص لتعدد وتضارب التفسيرات ، حيث أن الموائمة بين المنظور الضريبي والمنظور المحاسبي تقوم على إتباع معايير المحاسبة هذا بجانب إتباع مجموعة من المبادئ والفروض لتحقيق بندي العدالة واليقين ، وأن إلزام التشريع الضريبي بتطبيق معايير المحاسبة المصرية تعتبر نقطة تحول جوهرية في تاريخ المحاسبة والإفصاح في مصر ، وأوصت الدراسة بتعديل التشريع الضريبي الحالي وعدم السرعة في إصدار القوانين دون دراسة كافية لآثارها ، وأن يعترف التشريع الضريبي الحالي بالمخصصات والإحتياطات كما إعترف بالديون المدومة ضمن بنود التكاليف والمصروفات .

٣ . دراسة (سامي محمود عبد الحميد ٢٠١٦) (٣)

توصلت الدراسة إلى أن هناك غموض في النصوص القانونية مما يخلق فرصاً لتعدد التفسيرات وكذلك عدم الإلتزام بالمفاهيم التي لا يوجد خلاف حول مسمياتها ، كما أن هناك سرعة في إصدار القوانين الضريبية دون دراسة لآثارها و أهدافها ودون أخذ رأي المتخصصين ، أوصت الدراسة بإجراء تعديلات تشريعية من شأنها تبسيط و توضيح مواد القانون الضريبي واللائحة التنفيذية والمفاهيم الواردة

^١ حسن حامد علي ، مشكلات قياس صافي الربح في ضوء المعايير المحاسبية و التشريع الضريبي المصري ، دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ٢٠١١ .

^٢ شيرين يسري الفقي ، دراسة إنتقادية للتكاليف والمصروفات واجبة الخصم في الضريبة على الأرباح النشاط التجاري والصناعي وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة بورسعيد ، ٢٠١٤ .

^٣ . سامي محمود عبد الحميد مراد ، ضبط الإطار المفاهيمي الفريضة الغائبة بين الضريبة على الدخل ومعايير المحاسبة المصرية ، البحوث المالية و الضريبية ، نشرة علمية دورية تصدر عن الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، العدد ١٠٤ ، مايو/يونيه ٢٠١٦ ، ص ١٢١ : ١٤٠ .

بمعايير المحاسبة المصرية لإزالة اللبس والغموض ، التطوير المستمر لإزالة الفجوة المفاهيمية ،إجتنا ب وضع نصوص تشريعية مقتضبة تكون مدعاه للتأويل أو الإختلاف عن قصد المشرع قد تفسر بمفهوم المخالفة .

ومن خلال إستقراء محتوى الدراسات السابقة يمكن تلخيصها في الآتي :

- إتجهت بعض الدراسات السابقة إلى وضع مقترحات لتدعيم الفحص الضريبي وتأهيله مهنيًا .
 - كما أن تبسيط بيانات الإقرار الضريبي يساعد على تقليل الجهد المبذول في عملية الفحص ، ولا بد أن تأخذ مصلحة الضرائب بإسلوب الفحص الضريبي الجماعي بدلاً من الإسلوب الفردي .
 - أن هناك غموض في نصوص التشريع الضريبي ، كما أن الفجوة المفاهيمية بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام التشريع الضريبي تعد من أبرز أسباب فجوة التوقعات .
 - بالإضافة إلى أن هناك إختلاف بين الربح الضريبي القائم على أساس التشريع وبين الربح المحاسبي القائم على أساس معايير المحاسبة المصرية .
- لذلك فإن الباحث سوف يتجه في دراسته إلى تحليل وتقييم الفحص الضريبي الحالي ، ووضع مدخل مقترح يعمل على تطوير وتيسير عملية الفحص الضريبي ورفع كفاءتها ، لحل مشكلة البحث والتي تتمثل في تناقص الحصيلة الضريبية وإرتفاع معدلات التهرب بالإضافة إلى زيادة المنازعات .

سابعاً : خطة البحث :

تحقيقاً لهدف البحث وفي ضوء طبيعته وأهميته وفروضه وحدوده يتم تقسيم هذا البحث إلى ثلاث فصول متكامله على النحو التالي :

الفصل الأول :: تقييم الفحص الضريبي الحالي في مصر

المبحث الأول :: أسس وأساليب الفحص الضريبي .

المبحث الثاني :: تقييم الفحص الضريبي الحالي .

الفصل الثاني :: مدخل مقترح لتطوير أسلوب الفحص الضريبي في مصر .

المبحث الأول :: عناصر المدخل المقترح .

المبحث الثاني :: الدراسة الميدانية .

الفصل الأول

الفحص الضريبي الحالي في مصر

المبحث الأول : أسس وأساليب الفحص الضريبي

تمهيد

تعد أسس وأساليب الفحص الضريبي بمثابة المنهج الذي تتبعه الإدارة الضريبية لإتمام عملية الفحص بالشكل الذي يحقق أهداف الفحص الضريبي وسوف يتناولها الباحث على النحو التالي :

أولاً : أسس الفحص الضريبي :

١. الفحص الضريبي الشامل :

يقصد بالفحص الضريبي الشامل^(١) : هو فحص كافة الإقرارات والملفات الضريبية أيًا كان حجم نشاط المنشأة موضوع المحاسبة أو ما تسفر عنه نتائج الفحص سواء بنسبة الإقرارات المستخلصة من دفاتر وسجلات أو الإقرارات التي لا تستند إلى دفاتر وسجلات .

يتميز الفحص الضريبي الشامل بالآتي^(٢) :

- تقليل حالات النزاع بين الممول والإدارة الضريبية .
- يناسب الدول النامية التي ينقص فيها الوعي الضريبي .
- يؤدي إلى ضمان حصيلة ضريبية متقاربة إلى حد ما مع الدخول والإيرادات المحققة للممولين .

عيوب الفحص الضريبي الشامل :

- أنه يتطلب فحص كافة الحالات التي تقدم عنها إقرارات والتي لم يتقدم عنها إقرارات ، مما يؤدي إلى طول وتعدد الإجراءات وزيادة أعباء وتكاليف الفحص الضريبي .
- طول الوقت المستغرق حتى تصبح الضريبة واجبة الأداء ، مما يترتب عليه تأخر توفير حصيلة متجددة للخزانة العامة للدولة تمكنها من مواجهة الأعباء المالية وتنفيذ خطط تنمية المجتمع .
- تعرض بعض الملفات للسقوط بالتقادم الخمسي وضياع حصيلة الضريبة على الخزانة العامة .
- التركيز على الكم دون الإهتمام بمستوى جودة الفحص ، مما يؤدي إلى عدم الدقة الكافية في أعمال الفحص ، وبالتالي عدم الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية .
- أنه لا يشجع الممولين على الإلتزام الطوعي ، نظراً لأنه يخضع الجميع للفحص .

٢. الفحص الضريبي بالعينة " الإنتقائي " :

نصت المادة (٩٤) من التشريع الضريبي " على المصلحة فحص إقرارات الممولين سنوياً من خلال عينة يصدر بقواعد ومعايير تحددها قرار من الوزير بناء على عرض رئيس المصلحة " ^(١) .

١ د . جلال الشافعي ، أساليب الفحص الحديثة ، بدون ناشر ، ٢٠٠٠ ص ٧ : ٤٥ .

٢ د جلال الشافعي ، الفحص الضريبي المكتبي الإنتقائي المنسق للنشاط التجاري والصناعي الويد بحسابات بمصلحة الضرائب المصرية في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، ص ٥ .

مزايا تطبيق الفحص الضريبي الإنتقائي (٢) .:

- يعالج عيوب الفحص الضريبي الشامل .
- أنه يتلائم مع التطور المذهل في حجم النشاط الإقتصادي وزيادة عدد الممولين والشركات العملاقة ، مع ما تتطلبه الثورة التكنولوجية العارمة من تقدم .
- إنه يحقق رقابة فعالة على المجتمع الضريبي ، حيث يخضع الجميع للرقابة دون إستثناء .
- إنه يؤدي إلى جودة أعمال الفحص الضريبي ، بالتركيز على الكيف وليس الكم .
- يوفر الوقت والجهد وتخفيف الأعباء الإدارية عن كاهل مأموريات الضرائب ويعمل على سرعة المحاسبة الضريبية بكفاءة ، بما يؤدي إلى إستقرار المجتمع الضريبي ، وزيادة الثقة بين أطرافه عيوب الفحص بالعينة " الإنتقائي " (٣):
- يمثل الفحص بالعينة فرصة للممولين المخالفين للقانون في التهرب من أداء إلتزاماتهم الضريبية ، إذا لم تصيبهم عملية الفحص .
- يحتاج تطبيق هذا النظام إلى تدريب العاملين على الأساليب المختلفة للفحص العشوائي بكفاءة ، مما يكلف الميزانية العامة أعباء إضافية ، قد لا تتحملها بعض الدول .
- يعتمد نجاح الفحص بالعينة في تحقيق الغرض منه (وهو إضعاف ميل الممول نحو التهرب) على حجم العينة المرشحة للفحص ، فكلما زاد حجم هذه العينة كلما كان أثر الفحص العشوائي إيجابياً ، ومن ثم يحتاج نجاح هذا الإسلوب إلى عدد كبير من الموظفين لفحص أكبر عدد .
- لا يمكن الحكم على مدى فاعلية نظام الفحص بالعينة ، وبيان مدى إستفادة المجتمع منه إلا بعد مضي وقت غير قصير من تطبيقه ، حيث تحتاج الإدارة الضريبية إلى عدد من السنوات حتى يشمل الفحص كافة أو معظم الإقرارات الضريبية وبالتالي يتوافر عنصر الردع ، أو يعتاد المجتمع على الإلتزام .

٣ . الفحص الإلكتروني:

مزايا الفحص الإلكتروني:-

- إمكانية فحص كميات كبيرة من السجلات والبيانات .
- القدرة علي توفير المعلومات المطلوبة بسرعة فائقة .
- تخفيض مستوى المخاطر المحيطة بعملية الفحص .
- توفير الوقت والجهد في تخطيط وتنفيذ مهام الفحص .

١ القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضريبة على الدخل ، مادة (٩٤) ، القاهرة ، الهيئة القومية لشئون المطابع الأميرية ، ٢٠٠٥ ، ص ٥٠ .

٢ د . جلال الشافعي ، الفحص الضريبي من الناحيتين النظرية والعملية ، بدون ناشر ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، ٢٠٠٦ / ٢٠٠٧ ، ص ص ٤٣ : ٤٤ .

٣ محمد حامد عطا ، " معايير المراجعة المصرية والفحص الضريبي " ، الموسوعة الضريبية ، المجلد السادس عشر ، ٢٠٠٩ ، ص ٣٧٩ : ٣٨٠ .

ولكن الفاحص الضريبي يواجه العديد من المشكلات والتغيرات عند فحص البيانات التي يتم تشغيلها إلكترونيا والمترتبة على استخدام الحاسبات الآلية ومنها^(١) :

- إختفاء المستندات والسجلات و تعذر قرائتها بدون استخدام الحاسب الآلي .
- غياب الدورة المستندية .^(٢)
- دمج المهام وعدم الفصل بين الإختصاصات .
- تغيير نمط و توقيت إعداد التقارير .
- عدم توافر أساليب فحص مناسبة لصفقات التجارة الإلكترونية :

وبصفة عامة فإنه بالرغم من تغيير الظروف التي يعمل في ظلها الفاحص عند استخدامه الحاسبات الآلية في الفحص ، إلا أن أهداف الفحص تظل كما هي ، ولكن برامج الفحص وإجراءاته هي التي تحتاج إلى تعديلات أساسية ، وصولاً لتحقيق أهداف الفحص .

ثانياً : أساليب الفحص الضريبي :

١ . الفحص الضريبي التفصيلي .

وهو ما يقوم به الفاحص الضريبي لفحص جميع القيود في الدفاتر وكافة المستندات والترحيلات والجمع والترصيد ثم الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للتحقق من أن جميع العمليات مثبتة بانتظام وأنها صحيحة وأن جميع الدفاتر والسجلات وما ورد بها من حسابات أو بيانات سليمة وليست بها أيها أخطاء أو غش^(٣) .

٢ . الفحص الضريبي الإختباري .

يقصد بالفحص الضريبي الإختباري :أن يقتصر المأمور الفاحص على إختيار عدد معين من المستندات والدفاتر والعمليات لفحصها على سبيل العينة فإذا تبين له أن هذه العينة خالية من الأخطاء والغش فإنه يحق له أن يفترض صحة بقية المستندات و الدفاتر و العمليات الأخرى التي لم يتم فحصها^(٤) .

^١ لمزيد من التفاصيل يرجع إلى :

- د . جلال الشافعي ، الفحص الضريبي من الناحيتين النظرية والعملية ، (مرجع سبق ذكره) ، ص ص ١٧٤ - ١٧٨ .
- د زايد سالم أبو شناف ، أثر استخدام الحاسب الإلكتروني على أساليب المراجعة ، بحث غير منشور ، ص ٦ - ١٢ .
- د . طارق عبد العال حماد ، التجارة الإلكترونية ، الدار الجامعية ، القاهرة ، ٢٠٠٣ ، ص ٦٩٩ .

^٢ Cerullo V . and Cerullo, J ., Operational Audits of Computer Information System .Internal Auditing (LAD),Vol . 6.No.3 ,Winter , 1993 ,Pp . 44 – 52 .

^٣ د. جلال الشافعي ، طرق وأساليب الفحص الضريبي ، الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية ، الجزء الرابع ، الطبعة الأولى ، ٢٠٠٧ ، ص: ٢٣ .

^٤ د. جلال الشافعي ، المرجع السابق ، ص : ٢٤ .

٣ . الفحص الضريبي التحليلي .

يعتبر الفحص التحليلي نوع من إختبارات التحقق الأساسية للبيانات والمعلومات المالية التي يتم أداؤها عن طريق دراسة و مقارنة العلاقات بين البيانات ، كما يمكن تعريفه على أنه عبارة عن دراسة تهدف إلى تحديد الإتجاهات والمؤشرات الجوهرية التي تهتم بتقرير فحص التقلبات والبنود غير العادية .

٤ . الفحص الضريبي التقديري .

إذا قدم إقراراً لا يستند إلى دفاتر و حسابات أو لم يقدم إقراراً فإن المأمور الفاحص يلجأ إلى تحديد وعاء الضريبة المستحقة عليه بطريق التقدير .

مما سبق وبعد عرض أسس الفحص الضريبي المتبعة في مصر يتضح أن كل أسس الفحص الضريبي يعاني من بعض القصور والمساوىء مما تجعله عاجزاً على تحقيق جودة الفحص الضريبي ، كما أن أساليب الفحص الضريبي يجب أن توظف التوظيف الصحيح على حسب حاله الملف المراد فحصه ، ولذلك فسوف يتناول الباحث في المبحث الثاني من هذا الفصل عرضاً لبعض المؤشرات الفعلية لتقييم الفحص الضريبي الحالي في مصر و بيان ما إذا كانت برامج الفحص الضريبي المتبعة حالياً قادرة على تحقيق الأهداف المرجوة منها أم لا .

المبحث الثاني : تقييم الفحص الضريبي الحالي

تمهيد

لا ينحصر تقييم نظام الفحص الضريبي في إعتباره كأداة لتمويل الخزينة وحسب ، بل يتناول الأبعاد الإقتصادية والسياسية والإجتماعية ، بالإضافة إلى البعد الوطني حيث تعتبر الضريبة وسيلة مالية أساسية لتجسيد وإستمرار التضامن الإجتماعي، لذلك سوف يقوم الباحث بتقييم الفحص الضريبي من خلال المؤشرات التالية :-

المؤشر الأول : مستوى مساهمة الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة للدولة وتطورها

جدول رقم (١ - ١)

مدى تأثير الإيرادات الضريبة على الإيرادات العامة ، و أثرها على النفقات الجارية خلال السنوات ٢٠٠٩ / ٢٠١٠ / حتى ٢٠١٥ / ٢٠١٦

السنة	الإيرادات الضريبية	النفقات الجارية	الإيرادات العامة	نسبة ١ : ٢	نسبة ١ : ٣
٢٠١٠	١٧٠,٤٩٤	٢٦٤,٤٧٤	٢٦٨,١١٤	٠,٦٦	٠,٦٦
٢٠١١	١٩٢,٠٧٢	٤٠١,٨٦٦	٢٦٥,٢٨٦	٠,٤٨	٠,٧٢
٢٠١٢	٢٠٧,٤١٠	٤٧٠,٩٩٢	٣٠٣,٦٢١	٠,٤٤	٠,٨٢
٢٠١٣	٢٥١,١١٩	٤٨٨,١٨٧	٣٥٠,٣٢٢	٠,٥١	٠,٩٩
٢٠١٤	٢٦٠,٢٨٩	٧٠١,٥١٤	٤٥٦,٧٨٧	٠,٣٧	٠,٦٠
٢٠١٥	٣١٧,٨٣٩	٧٣٦,٥٤٣	٥٤٨,٦٣٢	٠,٤٩	٠,٦٦
٢٠١٦	٤٢٢,٤٢٧	٨٦٤,٥٦٤	٦٢٢,٢٧٧	٠,٤٩	٠,٦٩

المصدر ، من إعداد الباحث من واقع البيانات التي حصلت عليها من مصلحة الضرائب و موقع وزارة المالية

يستنتج الباحث من الجدول السابق أن الحصيلة الضريبية تمثل أكثر من ثلثي الإيرادات العامة ، كما أن الجدول السابق يوضح دور الإيرادات الضريبية في مساعدة الدولة على القيام بسداد نفقاتها وذلك خلال الفترة الضريبية ٢٠١٠/٢٠٠٩ و حتى ٢٠١٦/٢٠١٥ ، من الجدير بالذكر أن مشروع الموازنة العامة للعام المالي ٢٠١٦/٢٠١٥ مثقلة بأعباء كثيرة من أهمها أعباء خدمة الدين العام نتيجة زيادة عجز الموازنة العامة بشكل كبير خلال السنوات الماضية ، وتقدر قيمة هذه الإلتزامات ١٢٢% من جملة الإيرادات الضريبية المتوقع تحصيلها خلال العام المالي القادم ، وهو ما ينذر بضرورة التحرك نحو إستكمال الإصلاحات المالية وبخاصة الضريبية التي تضمن تحقيق الإستقرار الإقتصادي على المدى المتوسط وحتى لا يقع الإقتصاد في صعوبات مالية تهدد سلامة الإقتصاد المصري . مما يبرز أهمية الحصيلة الضريبية ومدى أهميتها للإيرادات العامة للدولة لمقابلة عجز الموازنة العامة.

المؤشر الثاني : قياس الضغط الضريبي بمقارنة نسبة نمو الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي .

جدول رقم (٢-١)

يوضح قياس الضغط الضريبي ومدى مساهمة الإيرادات الضريبية في الناتج المحلي

عن السنوات ٢٠٠٩ / ٢٠١٠ حتى ٢٠١٥ / ٢٠١٦ (الأرقام بالمليون جنية)

السنة	مجموع الإيرادات الضريبية	الناتج المحلي الإجمالي	الضغط الضريبي (مجموع الضرائب: الناتج المحلي)
٢٠١٠/٢٠٠٩	١٧٠,٤٩٤	١,٢١٧,٨١٤	١٤,١ %
٢٠١١/٢٠١٠	١٩٢,٠٧٢	١,٣٧١,٩٤٢	١٤,٠ %
٢٠١٢/٢٠١١	٢٠٧,٤١٠	١,٥٧٥,٥٠٠	١٣,٤ %
٢٠١٣/٢٠١٢	٢٥١,١١٩	١,٧٥٣,٠٠٠	١٤,٣ %
٢٠١٤/٢٠١٣	٢٦٠,٢٨٩	١,٩٩٧,٦٠٠	١٣,٠ %
٢٠١٥/٢٠١٤	٣١٧,٨٣٩	٢,٤٣١,١٠٠	١٣,١ %
٢٠١٦/٢٠١٥	٤٢٢,٤٢٧	٢,٨٣٣,٤٠٠	١٤,٩ %

المصدر ، إعداد الباحث من واقع البيانات التي حصلت عليها من الحسابات الختامية لوزارة المالية

يوضح الجدول السابق قدرة الحصيلة الضريبية على الإسهام في الناتج المحلي ، وهو ما يسمى بالضغط الضريبي ومما سبق يتبين أن نسبة الإيرادات الضريبية لم تتجاوز نسبة ١٥% من الناتج المحلي خلال الست سنوات الماضية ، حيث أن هذه النسبة تكاد تكون ضئيلة مما يستوجب العمل على الإصلاح الضريبي وصولاً إلى أعلى مؤشرات ضغط ضريبي وذلك من خلال تقويم وإصلاح عمليات الفحص الضريبي ، مما يساعد الدولة على تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية .

المؤشر الثالث : مقارنة إجمالي الحصيلة الضريبية مع المستهدف .

جدول رقم (٣-١)

نسبة الحصيلة الضريبية إلى الحصيلة الضريبية المستهدفة ٢٠٠٩ / ٢٠١٠ حتى ٢٠١٤ / ٢٠١٥

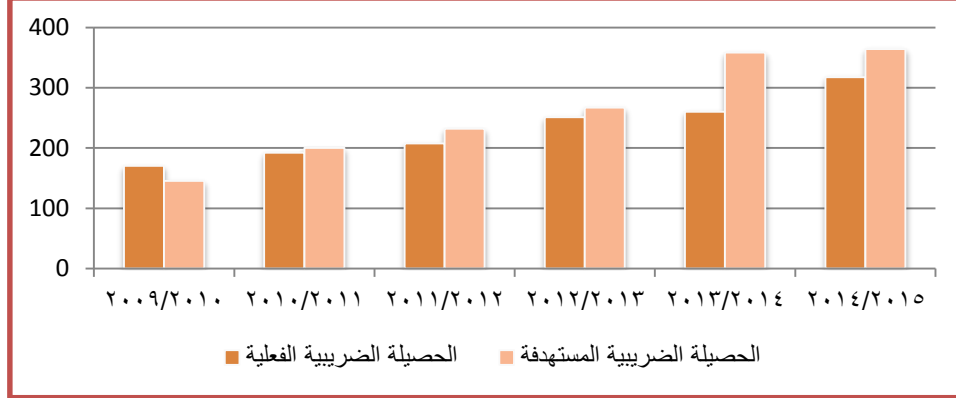
(الأرقام بالمليون جنية)

السنة	الحصيلة الضريبية الفعلية	الحصيلة الضريبية المستهدفة	نسبة
٢٠١٠/٢٠٠٩	١٧٠,٤٩٤	١٤٥,٥٤٤	١١٧,١ %
٢٠١١/٢٠١٠	١٩٢,٠٧٢	٢٠٠,٤٢٤	٩٥,٨ %
٢٠١٢/٢٠١١	٢٠٧,٤١٠	٢٣٢,٢٣٢	٨٩,٣ %
٢٠١٣/٢٠١٢	٢٥١,١١٩	٢٦٦,٩٠٥	٩٤,١ %
٢٠١٤/٢٠١٣	٢٦٠,٢٨٩	٣٥٨,٧٢٩	٧٢,٦ %
٢٠١٥/٢٠١٤	٣١٧,٨٣٩	٣٦٤,٢٩٠	٨٧,٢ %

المصدر ، من إعداد الباحث من واقع البيانات التي حصلت عليها من مصلحة الضرائب و موقع وزارة المالية

وبالتركيز في الجدول السابق والرسم البياني التالي يتضح الإنخفاض الواضح بين الحصيلة الضريبية الفعلية والحصيلة الضريبية المستهدفة التي حددتها وزارة المالية ومصحة الضرائب بناء على مؤشرات ورؤية معينة خاصة بالمجتمع الضريبي إبتداء من عام ٢٠١١ ، مما يدل على أن هناك خلل ما في

النظام الضريبي أدى إلى تناقص الحصيلة الفعلية عن الحصيلة المستهدفة ، وإن كان السبب وراء ذلك أسباب إقتصادية فعلى المصلحة أن تتبين من ذلك من خلال برامج فحص جيدة للوقوف على الأسباب المؤدية لنقص الحصيلة الفعلية عن الحصيلة المستهدفة .



الشكل رقم (١-١) يوضح تطوير الحصيلة الضريبية والمقارنة بين الحصيلة الضريبية الفعلية والمستهدفة

ومما سبق يتبين من المؤشرات الضريبية المالية لهذا المبحث أن هناك خلل في النظام الضريبي وبالتحديد نظام الفحص الضريبي الحالي حيث تبين أنه لم يعد يفي بتحقيق الأهداف المرجوة منه ، كما أنه غير قادر على تحقيق حصيلة ضريبية تستطيع مواجهه النفقات العامة للدولة على الوجه الذي ينبغي تحقيقه ، ومن هذا المنطلق يتجه الباحث نحو إقترح مدخل لأسس وأساليب الفحص الضريبي يعمل على تطوير الفحص الضريبي الحالي في مصر ويعمل على تحقيق أهداف الفحص الضريبي .

فعلى الرغم أن الموارد الضريبية تعد أهم مصادر تمويل الموازنة العامة لما تمثله من أداء فعالة لتدوير الموارد من الأنشطة المنتجة للدخول الأعلى لصالح الخدمات العامة والفئات الأولى بالرعاية بجانب ما تمثله من مورد حقيقي يساهم في تمويل الإنفاق الحكومي المتنامي والذي تعتمد عليه الدولة في مختلف المجالات مما يساهم في تخفيض الأعباء التمويلية على الخزنة العامة للدولة ، وكونها أهم أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الدولة لتحقيق أهداف خطة التنمية الإقتصادية والإجتماعية في إطار مراعاة البعد الإجتماعي، إلا أن معدلات الضرائب للناتج المحلي تعد منخفضة للغاية خاصة إذا ما تم إستبعاد الضرائب المحصلة من جهات سيادية أو مملوكة للدولة مثل (قطاع البترول ، البنك المركزي ، قناة السويس ، الضرائب على عوائد الأذون و السندات الحكومية) و يرجع ذلك في الأساس لأسباب عديدة أهمها وجود عدد من الأنشطة المهمة بالقطاع الرسمي خارج المظلة الضريبية ، بالإضافة إلى عدد آخر من الأنشطة تحت المظلة الضريبية و لكن يتقنون أتباع أساليب التجب و التهرب و التجنب الضريبي .

الفصل الثاني

مدخل مقترح لتطوير أسلوب الفحص الضريبي في مصر

المبحث الأول : عناصر المدخل المقترح

تمهيد

يتضح أن " عملية الفحص الضريبي هي التي تحتاج إلى التغيير الجذري وليس خطواتها الفردية " لذلك يستلزم ذلك ضرورة صياغة مدخل مقترح يمكن الإستفادة منه في تطوير الفحص الضريبي ومعالجة تلك المشكلات المترتبة على هذه الفجوات ، وبالتالي تحقيق العدالة الضريبية .

لذا خصص الباحث هذا المبحث لتناول المدخل المقترح للكشف عن هيكله وأهدافه وبيان دوره في تطوير أسلوب الفحص الضريبي الحالي في مصر وذلك من خلال النقاط التالية : _

أولا : تداعيات المدخل المقترح

- وجود أرصدة كبيرة ومتأخرات من حالات الفحص الضريبي التي لم يتم الربط عليها .
- ضرورة توفير المناخ المناسب لدعم الثقة بين الممولين ومصلحة الضرائب .
- تبسيط إجراءات الفحص والربط والعمل على إنهائها قبل بداية السنة الضريبية الجديدة .
- التناقض بين مواد القانون الضريبي المصري والمعايير المحاسبية المصرية .
- عدم التعاون الصادق من الممولين عند إعداد الإقرارات الضريبية .
- زيادة أعداد الممولين سنويا مما ترتب عليه صعوبة بالغة في إكمال إنجاز الفحص الضريبي سنويا بالدقة المطلوبة ، و بمراعاة العدالة الواجبة .

ثانيا : شرح المدخل المقترح .

في ضوء ما سبق يقترح الباحث تطبيق مدخل يقوم على تقسيم المجتمع الضريبي إلى أربع مسارات وهما (المسار الأخضر - المسار الأصفر -المسار البرتقالي - المسار الأحمر) ، ويقوم الفاحص بتسكين كل ممول في المسار الملائم (لحجم فجوة التوقعات) الخاصة به ، أي على حسب الفرق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي لكل ممول ، مع الأخذ في الإعتبار عدة عوامل ألا وهي :

- عدم تسديد الإلتزامات السابقة .
 - المخالفات السابقة للممول وجرائم التهرب السابقة .
 - السجلات المحاسبية ومدى سلامتها وإعدادها وفقا لمعايير المحاسبة المصرية .
 - حجم الإيرادات .
 - تطبيق فئات ضريبية متعددة .
 - مدى إلتزام الممول بتقديم الإقرارات في وقتها .
 - مع الأخذ في الإعتبار مكتب المحاسب التابع له الممول (هل لديه مخالفات أو جرائم سابقة ؟)
- بالإضافة إلى مراعاة أنواع المخاطر الضريبية الخاصة بالفحص الضريبي (المخاطر الملازمة - المخاطر الرقابية - مخاطر الإكتشاف) .

المسار الأحمر : هو المسار الخاص بالمولين أصحاب الملفات الأكثر خطورة ضريبية ، كما أنه خاص بالمولين ذات (أكبر فجوة التوقعات) .

المسار البرتقالي : هو مسار الممولين أصحاب الملفات ذات خطورة ضريبية عالية ، كما أنه خاص بالمولين ذات (فجوة التوقعات الأقل نسبياً) .

والمسار الأصفر : هو المسار الخاص بالمولين ذات خطورة ضريبية متوسطة ، و أصحاب (فجوة التوقع المتوسطة) .

أما المسار الأخضر : فهو المسار الخاص بالمولين الأقل خطورة ضريبية أو بدون خطورة ضريبية، فجوة التوقعات المتناهية الصغر(أي تكاد تكون فجوة التوقعات صفر) ويعتبر هم الممولين الأكثر التزاماً ، وتقاس نسبة فجوة التوقعات على النحو التالي :

فجوة التوقعات = الربح الضريبي : الربح المحاسبي X ١٠٠

ومن ناتج هذه المعادلة يتمكن الفاحص من تسكين الممول بالمسار الخاص به على حسب ناتج فجوة التوقعات الخاص به ، و الجدول التالي يوضح تقسيم المسارات الخاص بالمدخل المقترح :

المسار	نسبة فجوة التوقعات
المسار الأحمر	أكثر من ٦٥% : ١٠٠%
المسار البرتقالي	أكثر من ٣٠% : ٦٥%
المسار الأصفر	أكثر من ٥% : ٣٠%
المسار الأخضر	٥% : ٠%

جدول رقم (١ - ٢) الخاص بتوضيح مسارات المدخل المقترح

تطبق غرامة مالية على كل مسار تعادل نسبة محددة على حسب نسبة فجوة التوقعات الخاصة بالمولين ، أي أنه الممول الذي كانت نسبة فجوة التوقعات لديه كبيرة تطبق عليه غرامة أكبر ، وذلك لذا فإنه لا بد أن توقع على ذلك الممول الغرامة الخاصة بالمسار الأحمر ، حتى يتوقف عن استخدام كافة الحيل لتفادي الضريبة المطبقة عليه ، وتدفعه للإتجاه الأخر وهو الإلتزام في إعداد الإقرار كما ينبغي دون تحايل على المصلحة بطرق الغش و التلاعب المختلفة .

كما يضيف الباحث : أنه لا بد من حرمان الممول صاحب المسار الأحمر من بعض المزايا والإعفاءات الضريبية .

ويوضح الجدول الآتي نسبة الغرامة الموقعة على الممولين في كل مسار على حدة :

المسار	نسبة الغرامة
المسار الأحمر	٣٠% من الضريبة المستحقة عليه
المسار البرتقالي	٢٠% من الضريبة المستحقة عليه
المسار الأصفر	١٠% من الضريبة المستحقة عليه
المسار الأخضر	لا تطبق عليه أي غرامة

جدول رقم (٢ - ٢) يوضح نسبة الغرامة الموقعة على الممولين طبقاً لمسارات المدخل المقترح

وهناك محددات أخرى يجب أخذها في الإعتبار عند تطبيق المدخل المقترح ألا وهي :

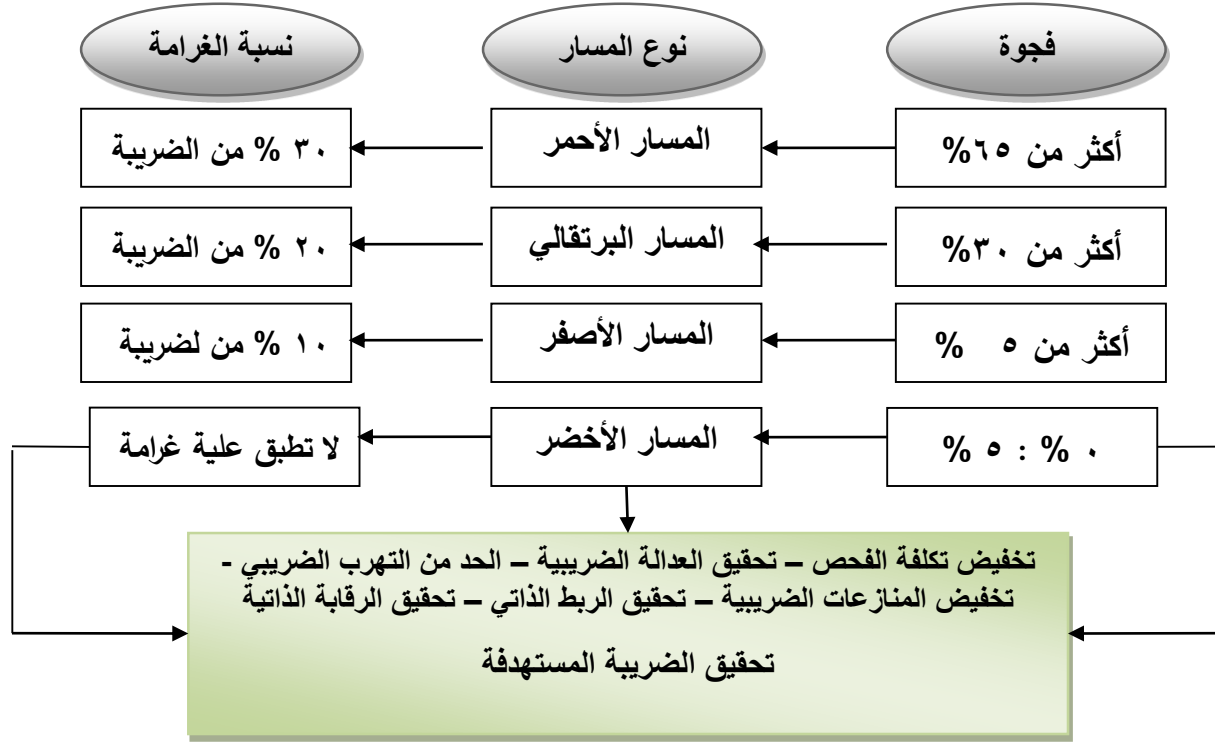
• لابد أن يدرك الممول نوع المسار المتواجد عليها في كل سنة فحص وكذلك حجم الغرامة الموقعة عليه داخل كل مسار حتى يشعر بالتقدم عند الإرتقاء من مسار لآخر ، وتحفيزه للحفاظ على الإبقاء في المسار الأخضر إذا كان متواجد عليه ، ومحالوة الوصول له إذا كان متواجد على مسارات أخرى .

• أن يدرج في الملف الضريبي نوع المسار المتواجد عليه الممول عن كل سنة ضريبية .
ومما سبق وعند تطبيق هذا المدخل بإستخدام المسارات قد يؤدي إلى التوجيه التلقائي للممول تجاه الإلتزام الضريبي والافصاح عن أرباحه الفعلية والإسراع للإنتقال إلى المسار الأقل غرامة ، وبذلك يترتب عيله تزايد عدد الممولين في المسار الأخضر و تركهم المسارات الأخرى ، كما يترتب عليه قلة عدد الممولين في المسارات (الأحمر - البرتقالي - الأصفر) وبذلك يتم تخفيف العبء على الفاحصين - وتمكين المصلحة من تحصيل الإيراد الضريبي كما ينبغي أن يكون - بالإضافة إلى شعور الممول بتحقيق العدالة الضريبية وهذا في حد ذاته يدفعه إلى المصادقية تجاه المصلحة .
بذلك ومع توالي السنوات الضريبية يكون قد تم بناء مجتمع ضريبي يخلو من الغش والتلاعب ، وبالتالي تكون المصلحة توصلت إلى تعظيم أسمى أهدافها وهو تحقيق << الربط الذاتي >> بل والوصول إلى << الرقابة الذاتية >> تحقيقاً للهدف الرئيسي للبحث.

ثالثاً : أهداف المدخل المقترح :

- العمل بمبدأ العدالة الضريبية سواء في تطبيق الضريبة بقدر الريح أو تطبيق العقوبة بقدر فجوة التوقعات أو حجم المخالفة .
- إستخدام أساليب فحص متطورة تعمل على حل مشاكل الفحص الحالية ، وتشجيع الممولين على الإلتزام الطوعي نظراً لإحساسهم بالعدالة الضريبية ، مما يؤدي إلى حصيلة ضريبية يتوافر فيها عنصري الضمان والإستمرارية .
- رفع العبء الضخم الذي كانت تعاني منه مأموريات الضرائب من تكديس حالات عديدة بدون فحص أو ربط أو تحصيل لعدم إمكانية إنجاز هذه الإجراءات سنويا لجميع الممولين .
- نزاهة عملية الفحص وزيادة كفاءتها .
- تشجيع الممول غير الملتزم في إظهار حقيقة أعماله ، وبالتالي تخفيف العبء على الفاحصين .
- بالتبعية تطبيق هذا المدخل قد يؤدي إلى إلتزام المحاسبين المسؤولين عن إعداد الإقرارات الضريبية في إظهار حقيقة أعمال مموليهم لتفاديهم توقيع الغرامة المقررة .
- تخفيض المنازعات الضريبية وسرعة تحصيل الضريبة وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية .
- إنخفاض معدلات التهرب الضريبي سواء كان (المشروع أو غير المشروع) .

▪ المساهمة في تحقيق الموارد السيادية للدولة بتحصيل الضرائب المستحقة .



شكل رقم (١ - ٢) الهيكل العام لأسلوب الفحص الضريبي المقترح

ويلخص الباحث مما سبق: أن هذا المدخل يمثل فلسفة جديدة لتطوير عملية الفحص الضريبي في الظروف الراهنة المتمثلة في (إستغلال الممول لثغرات الإختلاف بين التشريع الضريبي المصري ومعايير المحاسبة المصرية ، التهرب والتجنب الضريبي ، وعدم إهدار الملفات ، قصور برامج الفحص الضريبي) ، كما أنه يساعد على الإنتقال من مرحلة الرقابة على الربط إلى مرحلة الربط الذاتي وصولاً للرقابة الذاتية ، وتحقيق الحصيلة الضريبية المستهدفة .

المبحث الثاني : الدراسة الميدانية

تمهيد

إستكمالاً لموضوع البحث قام الباحث بدراسة ميدانية ومن خلالها تتناول الباحثة التحليل الإحصائي للبيانات التي تم جمعها من خلال الإستقصاءات الموزعة على جميع مفردات العينة المختارة .
ينقسم هذا البحث إلى النقاط التالية :

١ . هدف الدراسة الميدانية وفروضها :

تهدف الدراسة الميدانية إلى إختبار مدى قبول المدخل المقترح لأسس وأساليب الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وأحكام التشريع الضريبي ، وتحديد مدى إمكانية تطبيق المدخل المقترح في بيئة العمل الضريبي لحل مشكلات الفحص الضريبي وتطوير عملية الفحص الحالي وصولاً إلى الربط الذاتي وتحقيق الرقابة الذاتية ، وذلك باختبار الفروض التالية :

الفرض الأول : يمكن صياغته في صورة فرض عدم وفرض البديل كما يلي ، حيث رفض فرض عدم يعني قبول الفرض البديل ، والعكس صحيح .

الفرض عدم H_0 : لا توجد مشكلات في الفحص الضريبي المتبع في مصر حالياً .

الفرض البديل H_1 : يوجد مشكلات في الفحص الضريبي المتبع في مصر حالياً .

الفرض الثاني : يمكن للباحث صياغته في صورة فرض عدم وفرض بديل كما يلي :

الفرض عدم H_0 : لا يساهم مدخل المسارات المقترح في تطوير عملية الفحص الضريبي وتحقيق أهدافها .

الفرض البديل H_1 : يساهم مدخل المسارات المقترح في تطوير عملية الفحص الضريبي وتحقيق أهدافها

كانت عينة الدراسة مكونه من أربع فئات على النحو التالي:

بيان	فاحص ضريبي	ممول	محاسب	أكاديميين في الجامعات المصرية	إجمالي
العدد	٦٠	٤٥	٣٠	٢٥	١٦٠
النسبة %	٣٧,٥%	٢٨,١٢%	١٨,٧٥%	١٥,٦٣%	١٠٠%

جدول رقم (٣ - ٢) توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

أولاً . إختبار الفرض الإحصائي الأول : : لا توجد مشكلات في الفحص الضريبي المتبع في مصر حالياً .
وبتحليل الردود من قوائم الإستقصاء تم إعداد الجدول التالي :

م	السؤال	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		وسط حسابي	إنحراف معياري	معامل الإختلاف
		تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة			
١	يوجد قصور في التشريع الضريبي و تضارب في بعض التشريعات والمعايير المحاسبية	٨٦	٧١,٦٦	٢٠	١٦,٦٧	١٢	١٠,٠٠	٢	١,٦٧	٤,٥٨	٠,٧٤	١٦,١٦

١٢,٥٣	٠,٦٠	٤,٧٩	٠٠	٠٠	٢,٥	٣	٢,٥	٣	٨,٣	١٠	٨٦٠,٦٧	١٠٤	٢	من مشكلات الفحص الضريبي أن هناك عدم توافر وعي ضريبي لدى الممولين
١٤,٦٠	٠,٦٦	٤,٥٣	٠٠	٠٠	٠,٨٣	١	٦,٧	٨	٣٠,٨	٣٧	٦١,٦٦	٧٤	٣	أن القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لم يضع عقوبة على مخالفة معايير الخاسبة عند إعداد القوائم المالية و خاصة قائمة الدخل
٢١,٦٧	٠,٩١	٤,٢٠	٢,٥	٣	٥,٨٣	٧	٥,٠٠	٦	٤٢,٥	٥١	٤٤,١٧	٥٣	٤	تعتمد الإدارة الضريبية في ربط الضريبة على التقديرات الجزافية الأمر الذي ينعكس سلباً على الحصيلة الضريبية
١٥,٩٠	٠,٦٩	٤,٢٧	٠,٨٣	١	١١,٧	١٤	٤٨,٥٠	٥٧	٤٠,٠٠	٤٨	٥	من مشكلات الفحص الضريبي زيادة المنازعات بين الممولين والمصلحة
١٤,٨٦	٠,٦٦	٤,٤٤	٠٠	٠٠	٠,٨٣	١	٦,٦٧	٨	٤٠,٠	٤٨	٥٢,٥	٦٣	٦	هناك بعض التعليمات أو التفسيرات المصدرة قد تكون مخالفة للقوانين الضريبية أو متناقضة معها و لها آثار سلبية على الفحص الضريبي
٢١,٠٨	٠,٩٠	٤,٢٧	١,٧	٢	٤,١٦	٥	٨,٣٣	١٠	٣٦,٧	٤٤	٤٩,١٦	٥٩	٧	هناك عدم توافر في المعلومات اللازمة لمرحلة الفحص الضريبي
١٤,٠٦	٠,٦٤	٤,٥٥	٠٠	٠٠	٠,٨٣	١	٥,٨٣	٧	٣٠,٨	٣٧	٦٢,٥	٧٥	٨	ليست كل وسائل الفحص الضريبي مفعلة في مصر
١٦,٥٩	٠,٧٥	٤,٥٢	٠٠	٠٠	٠,٨٣	١	١,٦٧	٢	٤١,٧	٥٠	٥٥,٨	٦٧	٩	انخفاض جودة الفحص الضريبي يؤدي إلى نقص الحصيلة الضريبية
٩,٦٦	٠,٤٦	٤,٧٦	٠٠	٠٠	٠٠	٠٠	١,٦٧	٢	٢٠,٨	٢٥	٧٧,٥	٩٣	١٠	هناك حاجة ملحة لتطوير الفحص

													الضريبي في مصر من خلال تطبيق مدخل جديد للفحص يعمل تعزيز الثقة بين الإدارة الضريبية و بين الممولين
١٥,٧١	٠,٧٠	٤,٤٩	الإجمالي										

جدول (٤-٢) تحليل إجابات عينة الدراسة وفقاً لمقياس ليكرت، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، معامل الاختلاف

ويوضح الجدول السابق قيم المتوسطات الحسابية لإجابات عينة الدراسة إلى موافقة معظم أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالاستدلال عن وجود مشكلات للفحص الضريبي المتبع حالياً في مصر ما بين (٤,٧٩) كحد أعلى ، (٤,٢٠) كحد أدنى ، كما جاءت معظم العبارات لدى المستقضي منهم بإجابات تراوحت ما بين موافق بشدة وما موافق مما يدل على إدراك أفراد العينة بأن هناك مشكلات وقصور في نظام الفحص الضريبي المطبق حالياً في مصر .
من خلال المقياس الإحصائي لإختبار الفروض كما يلي :

$$\underbrace{(\bar{x} - S)}_{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}} = \text{المقياس الإحصائي لإختبار الفروض}$$

(حيث \bar{x} = الوسط الحسابي ، S = الانحراف المعياري ، $\sigma = \theta$ ، n = حجم العينة)

$$\underbrace{(4.50 - 0.70)}_{\frac{5}{\sqrt{120}}} = 8.26 \quad \text{و بالتعويض عن المعادلة السابقة}$$

نتيجة إختبار الفرض	المقياس الإحصائي	فترة الثقة		الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
		حد أدنى	حد أعلى		
رفض الفرض	٨,٢٦	٣,١٣	٥,٨٧	٠,٧٠	٤,٥٠

جدول (٥-٢) نتيجة إختبار الفرض الأول

و بما أن نتيجة إختبار الفرض = ٨,٢٦ أي خارج الفترة (٥,٨٧ : ٣,١٣) .
إذاً فإن نتيجة إختبار الفرض هي (رفض الفرض لعدم وقبول الفرض البديل) .
أي انه " توجد توجد مشكلات في الفحص الضريبي المتبع حالياً في مصر "

ثانيا . إختبار الفرض الإحصائي الثاني :

م	السؤال	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		وسط حسابي	إحتراف معياري	معامل الإختلاف
		نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار			
١	مدخل المسارات يساعد الإدارة الضريبية على تحقيق أهدافها بنجاح	٥٣,٣٣	٦٤	٤٠,٠٠	٤٨	٥,٨٠	٧	٠,٨٣	١	٠,٠٠	٠,٠٠	٤,٤٦	٠,٦٤	١٤,٣٥
٢	مدخل المسارات في الفحص الضريبي لابد أن يقوم على المشاركة و التفاعل بين جميع أطراف المنظومة الضريبية	٦٠,٨٣	٧٣	٣٥,٠٠	٤٢	٢,٥٠	٣	١,٦٧	٢	٠,٠٠	٠,٠٠	٤,٥٥	٠,٦٣	١٣,٨٥
٣	يعمل مدخل المسارات على تقليل الفاقد الضريبي بالنسبة لضريبة الدخل	٧٦,٦٧	٩٢	٢١,٦٧	٢٦	١,٦٧	٢	٠,٠٠	٠,٠٠	٠,٠٠	٠,٠٠	٤,٧٥	٠,٥٠	١٠,٥٣
٤	هناك علاقة طردية بين مدخل المسارات في الفحص الضريبي و إنخفاض نسبة التهرب الضريبي	٤٥,٠٠	٥٤	٤٢,٥٠	٥١	١٠,٠٠	١٢	١,٦٧	٢	٠,٨٣	١	٤,٢٩	٠,٧٨	١٨,١٨
٥	إلتزام الإدارات الضريبية بمدخل المسارات يساعد الإدارة الضريبية على إعتتماد التقدير الذاتي لربط الضريبة	٤٠,٠٠	٤٨	٤٥,٨٣	٥٥	١٠,٠٠	١٢	٢,٥٠	٣	١,٦٧	٢	٤,٢٠	٠,٨٥	٢٠,١٤

١٢,٣٦	٠,٥٧	٤,٦١	٠٠	٠٠	٠,٨٣	١	١,٦٧	٢	٣٣,٣ ٣	٤٠	٦٤,١٧	٧٧	٦	يؤثر مدخل المسارات إيجابيا في ترشيد النفقات الضريبية
٢١,١٥	٠,٥٦	٤,٦٤	٠٠	٠٠	٠,٨٣	١	٠,٨٣	١	٣٠,٠ ٠	٣٦	٦٨,٣٣	٨٢	٧	يؤدي مدخل المسارات إلى تحقيق الحصيلة الضريبية المستهدفة و الحد من ظاهري التجنب الضريبي و التهرب الضريبي .
١٢,٥٥	٠,٥٨	٤,٦٢	٠٠	٠٠	٠,٨٣	١	٢,٥٠	٣	٣٠,٠ ٠	٣٦	٦٦,٦٧	٨٠	٨	مدخل المسارات يؤدي إلى تحقيق العدالة الضريبية
١٣,٠٣	٠,٥٩	٤,٥٢	٠٠	٠٠	٠,٨٣	١	٢,٥٠	٣	٤٠,٠ ٠	٤٨	٥٦,٦٧	٦٨	٩	مدخل المسارات المقترح يعتبر آليه من آليات تطوير الفحص الضريبي
١١,٩٦	٠,٥٥	٤,٦٠	٠٠	٠٠	٠٠	٠٠	٣,٣٣	٤	٣٣,٣ ٣	٤٠	٦٣,٣٣	٧٦	١٠	لا يوجد تطبيق لمدخل المسارات في مصلحة الضرائب
١٣,٦٢	٠,٦٢	٤,٤٩	الإجمالي											

جدول (٦-٢) تحليل إجابات عينة الدراسة وفقا ل(مقياس ليكرت، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، معامل الإختل يوضح الجدول السابق قيم المتوسطات الحسابية لإجابات عينة الدراسة إلى موافقة معظم أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالإستدلال عن مدى إسهامات مدخل المسارات المقترح لأسس وأساليب الفحص الضريبي في تطوير عملية الفحص الضريبي وتحقيق أهدافها . ما بين (٤,٧٥) كحد أعلى ، (٤,٢٧) كحد أدنى ، كما جاءت معظم العبارات لدى المستقصي منهم بإجابات تراوحت ما بين موافق بشدة وما موافق مما يدل على إدراك أفراد العينة بإسهامات مدخل المسارات المقترح في تطوير عملية الفحص الضريبي في مصر وتحقيق أهدافها .

ومن خلال المقياس الإحصائي لإختبار الفروض كما يلي :

$$\frac{(\bar{x} - s)}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}} = \text{المقياس الإحصائي لإختبار الفروض}$$

(حيث \bar{x} = الوسط الحسابي ، S = الانحراف المعياري ، $\sigma = \sigma$ ، n = حجم العينة)

$$\frac{(4.50 - 0.62)}{\frac{5}{\sqrt{120}}} = 8.43 \quad \text{و بالتعويض عن المعادلة السابقة}$$

نتيجة إختبار الفرض	المقياس الإحصائي	فترة الثقة		الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
		حد أدنى	حد أعلى		
رفض الفرض	٨,٤٣	٣,٣٠	٥,٧١	٠,٦٢	٤,٥٠

جدول (٧-٢) نتيجة إختبار الفرض الأول

و بما أن نتيجة إختبار الفرض = ٨,٤٣ أي خارج الفترة (٣,٣٠ : ٥,٧١) .

إذاً فإن نتيجة إختبار الفرض هي (رفض الفرض العدم و قبول الفرض البديل) .

أي انه " يساهم مدخل المسارات المقترح في تطوير عملية الفحص الضريبي وتحقيق أهدافها "

وبناء عليه تم إختبار فروض الدراسة وتبين رفضهم مما يؤكد مدى الحاجة إلى إقتراح مدخل يعمل على

معالجة النظام الضريبي المتبع حالياً في مصر وتطوير عملية الفحص الضريبي .

النتائج والتوصيات

أولاً النتائج :

- (١) أن التشريع الضريبي بمعزل عن معايير المحاسبة المصرية .
- (٢) أن المؤشرات الفعلية لتقييم الفحص الضريبي تشير إلى أن برامج الفحص المطبقة حالياً في مصر تعاني من أوجه قصور عديدة تحتم ضرورة تطويره ، حيث أنها غير قادرة على تحقيق أهداف الفحص الضريبي بالكامل .
- (٣) إن المدخل المقترح يعمل على تحقيق الكثير من التوازن داخل المنظومة الضريبي .

ثانياً التوصيات :

وبعد الإنتهاء من البحث توصل الباحث إلى عدة توصيات تتمثل في الآتي :

أولاً : تنقيح التشريع الضريبي من أي نصوص قد ينجم منها حدوث منازعات من خلال :

- التحقق من موضوعية نصوص التشريع .
- إتساق تلك النصوص مع أحكام الدستور والقوانين الأخرى .
- تضمين التشريع الضريبي نصوصاً تمنع التعسف الضريبي والتقدير الجزافي .

ثانياً : تفعيل الوعي الضريبي لدى الممولين وتبصيرهم وإزالة ما قد يكون عائقاً في أذهانهم من أفكار خاطئة عن الضريبة بالتعاون مع مصلحة الضرائب وتحقيق أهداف الفحص الضريبي .

- تنظيم حملات لزيادة الوعي الضريبي عن طريق البرامج الثقافية القومية .
- تنظيم اللقاءات الدورية وغير الدورية بين المسؤولين بالمصلحة وممثلي الفئات المختلفة والمهنيين والنقابات وأعضاء الغرف التجارية وحل المشاكل القائمة للوصول إلى المزيد من الثقة بين الممولين ومصلحة الضرائب .

ثالثاً : يوصي الباحث بضرورة تبني المدخل المقترح وذلك لتطوير عملية الفحص الضريبي والعمل على الآتي :

- عدم تمسك الإدارة الضريبية بمفهوم العمل على تحصيل الضريبة وإستبداله بمفهوم آخر وهو << الرقابة على تحصيل الضريبة >> .
- توزيع البنود والإختصاصات بين مأموري الفحص على نحو يساعدهم على التركيز والإجادة وعدم التشتيت خلال الفترة الزمنية المحددة لدورة الفحص .
- توافر آلية فعالة لسرعة فض المنازعات الضريبية ومنع حدوثها .

مراجع البحث :

أولاً : المراجع العربية :

١. جلال الشافعي ، أساليب الفحص الحديثة ، بدون ناشر ، ٢٠٠٠ .
٢. جلال الشافعي ، الفحص الضريبي المكتبي الإنتقائي المنسق للنشاط التجاري والصناعي الويد بحسابات بمصلحة الضرائب المصرية في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ،
٣. جلال الشافعي ، الفحص الضريبي من الناحيتين النظرية والعملية ، بدون ناشر ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، ٢٠٠٦ / ٢٠٠٧ .
٤. جلال الشافعي ، طرق وأساليب الفحص الضريبي " ، الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية ، الجزء الرابع ، الطبعة الأولى ، ٢٠٠٧ .
٥. حسن حامد علي ، مشكلات قياس صافي الربح في ضوء المعايير المحاسبية والتشريع الضريبي المصري ، دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ٢٠١١ .
٦. حمدي خليل العيسوي ، دراسة تحليلية لإستخدام أسلوب تحليل المخاطرة كأداة لإعادة هندسة خطة الفحص الضريبي (بالتطبيق على ضرائب المبيعات) ، رسالة ماجستير ، بكلية التجارة بالإسماعيلية ، جامعة قناة السويس ، ٢٠٠٤ .
٧. زايد سالم أبو شناف ، أثر إستخدام الحاسب الإلكتروني على أساليب المراجعة ، بحث غير منشور .
٨. سامي محمود عبد الحميد مراد ، ضبط الإطار المفاهيمي الفريضة الغائبة بين الضريبة على الدخل ومعايير المحاسبة المصرية ، البحوث المالية و الضريبية ، نشرة علمية دورية تصدر عن الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، العدد ١٠٤ ، مايو/يونيه ٢٠١٦ .
٩. شيرين يسري الفقي ، دراسة إنتقادية للتكاليف والمصروفات واجبة الخصم في الضريبة على الأرباح النشاط التجاري والصناعي وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة بورسعيد ، ٢٠١٤ .
١٠. طارق عبد العال حماد ، التجارة الإلكترونية ، الدار الجامعية ، القاهرة ، ٢٠٠٣ .
١١. فارس محمد زناتي ، إستخدام الأساليب الحديثة في تطوير الفحص الضريبي لتحقيق أهداف إستراتيجية التنمية ٢٠٣٠ ، الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب ، المؤتمر الضريبي الرابع والعشرين ، المجلد الثالث ، مايو ٢٠١٦ .
١٢. محمد حامد عطا ، " معايير المراجعة المصرية والفحص الضريبي " ، الموسوعة الضريبية ، المجلد السادس عشر ، ٢٠٠٩ .
١٣. محمد نجيب حمد ، الأصول العلمية للمحاسبة الضريبية ، دور آليات المحاسبة الضريبية في تفعيل الفحص الضريبي الإنتقائي ، دار الوسام للطباعة ، مصر ، ٢٠١٤ .

١٤. يوحنا نصحي عطيه ، مدخل محاسبي مقترح لبناء معايير الفحص الضريبي بهدف ترشيد الحكم الشخصي للفاحص الضريبي ، رسالة دكتوراة ، كلية التجارة ، جامعة بورسعيد ، ٢٠١٥ .
١٥. القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضريبة على الدخل ، مادة (٩٤) ، القاهرة ، الهيئة القومية لشئون المطابع الأميرية ، ٢٠٠٥ .

ثانياً المراجع الأجنبية :

1. Addressing tax evasion and Tax avoidance in developing countries , Federal Ministry For Economic Cooperation and Development (BMZ) December , 2010 .
2. Cerullo V . and Cerullo, J ., Operational Audits of Computer Information System .Internal Auditing (LAD),Vol . 6 .No .3 ,Winter , 1993