



**”إطار مقترح لمعايير الفحص الضريبي كألية لزيادة فعالية التحاسب
الضريبي: مع دراسة ميدانية”**

Proposed Framework for Tax Inspection Standards as a
mechanism to Increase the Effectiveness of Tax
Accounting: A Field Study

أ/ هاجر شوقي الشناوي أحمد

باحثة ماجستير

Hagar.shawky5000@gmail.com

أ.م.د/ ياسر زكريا الشافعي

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة- جامعة كفر الشيخ

أ.د/ شوقي السيد فودة

أستاذ المحاسبة الخاصة

كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

مجلة الدراسات التجارية المعاصرة

كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ

المجلد (8)- العدد (13) الجزء الثاني

يناير 2022م

رابط المجلة : <https://csj.journals.ekb.eg>

ملخص الدراسة

هدفت الدراسة إلى وضع إطار مقترح لمعايير الفحص الضريبي كآلية لزيادة فعالية التحاسب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية، ولتحقيق هذا الهدف تم استخدام المنهج الاستنباطي من خلال عرض وتحليل الدراسات السابقة لبناء الإطار الفكري للدراسة، حيث تم الاعتماد على أسلوب العينة العشوائية الطبيعية في اختيار عينة الدراسة والمكونة من (200) مفردة. حيث تم توزيع عدد من قوائم الاستقصاء على مفردات العينة والتي شملت العاملون الفنيون بمصلحة الضرائب المصرية (رئيس مأمورية، مدير شعبة، مفتش فني، مراجع، مأمور) لجمع البيانات اللازمة.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر ذات دلالة إحصائية بين الإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي والمتمثلة في (المعايير العامة للفحص الضريبي، ومعايير الفحص الضريبي الميداني، ومعايير إعداد التقرير) كآلية على زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي، كما توصلت الدراسة إلى وجود ارتباط بين الإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي كآلية وزيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي.

وتوصي الدراسة بضرورة العمل على تطوير وتبسيط إجراءات الفحص الضريبي والاعتماد على الآليات بشكل كامل في عملية تقديم الإقرار الضريبي وعملية الفحص الضريبي لما لها من آثار إيجابية في سرعة وضع خطة عملية الفحص وإنجازها.

الكلمات المفتاحية: الفحص الضريبي، التحاسب الضريبي، المعايير العامة للفحص الضريبي، معايير الفحص الضريبي الميداني، معايير إعداد التقرير

Abstract:

The study aimed to develop a proposed framework for tax inspection standards as a mechanism to increase the effectiveness of tax accounting in the Egyptian business environment. In order to achieve this goal, the deductive approach was used by presenting and analyzing previous studies to build the intellectual framework for the study. The natural random sampling method was relied upon to select the study sample, which consisted of (200) individuals. The researcher distributed a number of survey lists to the sample items, which included the technical workers of the Egyptian Tax Authority (tax officers, auditors, Tax Examination Managers) to collect the necessary data.

The study concluded that there is a statistically significant effect between the proposed frameworks for tax Inspection standards represented in (General Standards for Tax Inspection, Field Tax Inspection Standards, and Standards for Report Preparing) as a mechanism for increase the effectiveness of the tax

accounting process. The field study also found a degree of correlation between the proposed framework for tax inspection standards as a mechanism and increasing the effectiveness of the tax accounting process

The researcher recommends the need to work on developing and simplifying tax inspection procedures and relying on mechanisms completely in the process of submitting the tax declaration and the tax examination process because of their positive effects in the speedy development and completion of the examination process plan.

Key Words: Tax Inspection standards, Tax Accounting, General Standards for Tax Inspection, Field Tax Inspection Standards, Standards for Report Prepare

الإطار العام للدراسة

تحتل الضرائب مكانة مهمة في حياة الأمم والشعوب لما لها من إتصال وثيق بحياة الأفراد وتؤثر فيهم وتتأثر بهم، فهي المرآة التي تعكس أيديولوجية الدولة اقتصاديا ومالياً واجتماعياً، وتعتبر الضرائب من أهم موارد الموازنة العامة للدولة.

وتمثل عملية التحاسب الضريبي جوهر النظام المحاسبي الضريبي، وأساس العلاقة الضريبية بين الممولين والإدارة الضريبية، والتي تهتم بقياس الوعاء الضريبي للممول، أي قياس الإيراد (الدخل) الخاضع للضريبة والأساس الذي تقوم عليه عملية تحديد الضريبة، فتمر عملية التحاسب الضريبي بأربعة مراحل، تبدأ بمرحلة الحصر الضريبي ثم مرحلة الفحص الضريبي للإقرار أو الملف الضريبي للممول، ثم مرحلة تقدير وربط الضريبة على الممول، وتنتهي بمرحلة تحصيل الضريبة منه. (الشافعي، 2014، ص39،3)

ولضمان أداء الفاحص الضريبي عمله بكفاءة وجودة حيادية وإستقلالية وموضوعية ودون تعنت أو إستغلال سلطاته، جاءت هذه الدراسة لتضع إطار مقترح لمعايير الفحص الضريبي لزيادة فعالية التحاسب الضريبي، حيث تحدد هذه المعايير الإجراءات التي ينبغي إتباعها عند إجراء عملية الفحص الضريبي بشكل مهني محايد مستقل.

1/1 طبيعة مشكلة الدراسة

على الرغم من كثرة التعديلات التي تمت على القانون رقم 91 لسنة 2005، إلا أن عملية الفحص الضريبي مازالت تواجه الكثير من المشاكل التي تؤدي إلى فقدان ثقة الممولين في الإدارة الضريبية بشكل يدفعهم إلى التهرب الضريبي، ومن أهمها ضعف أدلة الإثبات وضعف مستوى التأهيل العلمي والعملية للفاحص الضريبي، كما أيضا تنشأ مشكلة نتيجة لإختلاف الهدف الذي يسعى لتحقيقه كلا من طرفي المنظومة الضريبية، نتيجة لغياب المعايير المهنية الضريبية التي تحكم أداء الفاحص الضريبي.

حيث أن غياب وعدم وجود معايير مهنية للفاحص الضريبي تؤدي الى عدم وجود إرشادات يسترشد بها الفاحص أثناء أداء عملية الفحص الضريبي، وبالتالي لا يوجد معايير لتقييم أداء ومدى فعاليته، وبالتالي لا توجد ضوابط أو آليات لتحسين أداء الفاحص الضريبي لتفادي المشاكل، وهذا يؤدي في النهاية إلى إختلاف في وجهات النظر بين الممول ومصصلحة الضرائب وينتج عن ذلك عدم وجود توافق بين الطرفين وبالتالي تتحقق المخاطر الضريبية بالكامل سواء في المتأخرات الضريبية أو التحفيز على التهرب الضريبي مما يؤدي الى عدم تحقيق الفحص الضريبي للأهداف الموضوعه له وبالتالي عدم فعالية التحاسب الضريبي

مما سبق يتبين للباحثين أن المنظومة الضريبية في مصر تواجه الكثير من المشكلات، أهمها عدم وجود معايير مهنية ضريبية للفحص الضريبي ملزمة للفاحص الضريبي، وتمكن المصلحة الضريبية من تقييم أداء الفاحصين لديها، وتحقيق الفعالية لعملية التحاسب الضريبي من خلال إنهاؤها في أقل وقت ممكن وبأقل تكلفة مع الحفاظ على العلاقة الجيدة بالمولدين، لذلك كان لا بد من وضع إطار مقترح للمعايير المهنية للفحص الضريبي لضبط أداء الفاحص الضريبي كآلية لزيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي.

ومن هنا تتبلور مشكلة الدراسة في السؤال البحثي الرئيسي التالي :

"هل يؤدي الإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي كآلية لزيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية؟"

ويتفرع من هذا السؤال البحثي الرئيسي الأسئلة البحثية الفرعية التالية :

- أ- هل توجد علاقة إرتباط بين الإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي كآلية وزيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية؟
- ب- ما أثر الإطار المقترح للمعايير المهنية للفحص الضريبي كآلية على زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية؟

2/1 هدف الدراسة :

تمثل الهدف الرئيسي لهذه الدراسة فيما يلي:

"وضع إطار مقترح لمعايير الفحص الضريبي كآلية لزيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية".

ويتفرع من هذا الهدف الرئيسي الأهداف الفرعية التالية:

1. تحديد العلاقة بين الإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي كآلية وزيادة فعالية التحاسب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية.
2. تحديد آثار نتائج الإطار المقترح للمعايير المهنية للفحص الضريبي كآلية على زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية.

3/1 أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في الأهمية العلمية والعملية على النحو التالي:

تتمثل الأهمية العلمية

- أ- مسايرة هذه الدراسة للتطورات الحديثة في مجال البحوث المحاسبية، التي تركز على عملية الفحص الضريبي باعتباره أهم أنواع فحص الحسابات لأغراض خاصة.
- ب- ندرة الدراسات (في حدود علم الباحثين) التي تناولت موضوع الدراسة بالمكتبة العربية في بيئة الأعمال المصرية، وهو دراسة وضع معايير مهنية للفحص الضريبي لزيادة فعالية التحاسب الضريبي .
- ج- تزويد المكتبة العلمية المصرية بهذا البحث ليساعد على وضع معايير مهنية للفحص الضريبي لضبط أداء الفاحص الضريبي لزيادة فعالية التحاسب الضريبي.

تتمثل الأهمية العملية

- أ- تشخيص مشكلة غياب المعايير المهنية للفحص الضريبي والإنعكاسات السلبية لها على الحصيلة الضريبية.
- ب- توحيد الإجراءات المتبعة في إجراء عملية الفحص الضريبي للأنشطة الخاضعة للضريبة على مستوى مصلحة الضرائب المصرية.
- ج- دعم الثقة بين الممولين ومصلحة الضرائب من خلال تحقيق مبدأ العدالة الضريبية الأفقية الناتجة عن توحيد إجراءات عملية الفحص الضريبي.

4/1 فروض الدراسة:

- من أجل تحقيق هدف البحث فإن الفرض الرئيسي للبحث في صورته العدمية يتمثل في:
- "لا يؤدي الإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي كآلية لزيادة فعالية التحاسب الضريبي"
- ويتفرع من الفرض الرئيسي الفروض الفرعية التالية:
1. لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين الإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي كآلية وزيادة فعالية التحاسب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية.
 2. لا يوجد تأثير جوهري فعال للإطار المقترح للمعايير المهنية للفحص الضريبي كآلية على زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية.

4/1 منهج الدراسة:

تعتمد الدراسة على كلا من المنهج الاستنباطي والمنهج الإستقرائي على النحو التالي:

أ- المنهج الإستنباطي :

إعتمد الباحثين على المنهج الإستنباطي وذلك لبناء الإطار النظري للدراسة، وصياغة مشكلة وفروض الدراسة، وذلك من خلال دراسة وتحليل الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة والبحوث العلمية المنشورة بالدوريات والمجلات العلمية وعلى شبكة الإنترنت التي تخص موضوع الدراسة، بهدف إستنباط متغيرات الدراسة .

ب- المنهج الإستقرائي :

تم إستخدام المنهج الإستقرائي لبناء الدراسة الميدانية وذلك من خلال إستقراء واقع البيئة الضريبية المصرية من خلال إعداد قوائم الإستقصاء وتوزيعها على عينة الدراسة لبيان دور المعايير المهنية للفحص الضريبي في زيادة فعالية التحاسب الضريبي.

ج- وسيلة الدراسة:

يتم الإعتماد على توزيع قوائم الإستقصاء لجمع بيانات الدراسة من الفئات المستقصي منهم، بالإضافة إلى المقابلات الشخصية معهم، وذلك لإستقصاء أرائهم حول موضوع الدراسة وتجميع البيانات اللازمة للدراسة .

د- أداة الدراسة:

تم إستخدام كافة الأساليب الكمية والإحصائية اللازمة للدراسة الميدانية التي تخدم الدراسة الميدانية مع إستخدام برنامج التحليل الإحصائي (spss)

6/1 مجتمع وعينة الدراسة:

- أ- مجتمع الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من: العاملين الفنيين بمصلحة الضرائب المصرية (مأمورى الضرائب، مراجعون، مديرو الفحص الضريبي).
- ب- عينة الدراسة: من خلال تحديد مجتمع الدراسة، يتم إختيار عينة عشوائية من خلال إستخدام أسلوب المعاينة العشوائية الطبيعية حتى تكون ممثلة تمثيلاً صادقاً لمجتمع الدراسة .

7/1 نطاق الدراسة:

- أ- تمت الدراسة في ظل القانون 91 لسنة 2005 و تعديلاته و اللائحة التنفيذية للقانون وتعديلاتها.
- ب- تتناول الدراسة وضع إطار لمعايير الفحص الضريبي لملفات الممولين الملزمين بإمساك دفاتر وحسابات منتظمة فقط دون غيرها.

8/1 خطة الدراسة:

تتضمن خطة الدراسة مايلي:

- 1- الإطار العام للدراسة.
- 2- عرض وتحليل الدراسات السابقة ذات الصلة بالدراسة.
- 3- تقييم مدي كفاءة و فعالية عملية التحاسب الضريبي في البيئة المصرية
- 4- طبيعة عملية الفحص الضريبي في مصلحة الضرائب المصرية

5- تقييم مدى الحاجة إلى معايير مهنية لعملية الفحص الضريبي

6- الإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي

7- الدراسة الميدانية

8- النتائج والتوصيات

2- الدراسات السابقة عرض وتحليل الدراسات السابقة ذات الصلة بالدراسة

تناولت كثير من الدراسات العربية والأجنبية دراسة العديد من المتغيرات والعوامل المرتبطة بالمسائل والمشكلات الضريبية، وتناولت الاختلافات والفروق بين المعالجات المحاسبية الخاصة ببعض بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي الواردة بالمعايير المحاسبية وتلك المعالجات الواردة بالتشريع الضريبي، ولكن توجد ندرة في الدراسات التي تناولت موضوع المعايير المهنية الضريبية (في حدود علم الباحثين)، لذلك اقتصر الباحثين على عرض الدراسات المرتبطة مباشرة بموضوع الدراسة دون غيرها كما يلي:

1- دراسة اتحاد جمعيات التنمية الإدارية (2007)

جاءت الدراسة تحت عنوان "إطار مقترح لميثاق مهني للفحص الضريبي هل يؤدي إلى تطوير الإدارة الضريبية في مصر" ..هدفت الدراسة إلى وضع إطار محاسبي مقترح لقواعد وآداب السلوك المهني الملازمة للفحص الضريبي كقواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم إجتهدهم.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن هناك علاقة تأثيرية متبادلة بين المناخ الأخلاقي السائد في منظمات الأعمال، وأخلاقيات وسلوكيات الفحص الضريبي، وهناك ارتباط وثيق بين الفحص الضريبي كعملية مراجعة لغرض خاص، والمراجعة، وقواعد وآداب السلوك المهني التي يجب على الفاحص الضريبي الإلتزام بها عند تأدية مهامه ومسئوليته في ضوء المتغيرات البيئية الدولية والمحلية المعاصرة، كما أن قواعد وآداب السلوك المهني تمثل المسئوليات المهنية والأخلاقية التي يجب أن يلتزم بها الفاحص الضريبي حتى يمكنه تأدية عمله بدرجة عالية من الجودة، فأهمية قواعد وآداب السلوك المهني تبرز من أهمية تقديم دليل لمزاوي المهنة في المراجعة والفحص الضريبي، هناك أهمية للحاجة إلى إرشادات السلوك المهني كمدخل لتطوير الفحص الضريبي.

وأوصت الدراسة بضرورة تنمية التكوين الذاتي لمأموري الفحص من خلال الإهتمام بكفاية التأهيل العلمي والعملية لهم وبرامج التعلم المهني المستمر وبرامج التعلم الأخلاقي، صياغة قواعد الميثاق المهني في مصر، التركيز على مستوي الأهداف العامة للمبادئ الأخلاقية ومنها توفير الإلتزام الذاتي لمأموري الضرائب و التأكيد على توافر مستوي المبادئ الأساسية للسلوك المهني للفحص الضريبي، وتشمل ستة مبادئ أساسية هي: الأمانة- النزاهة- الموضوعية- الكفاءة المهنية والعناية الواجبة- السرية- بالإضافة إلى السلوك المهني والمعايير الفنية

2 - دراسة على (2012)

جاءت الدراسة تحت عنوان " إطار مقترح لنظم الفحص الضريبي الحالية في ظل قانون الضريبة على الدخل". وهدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على أساليب الفحص الضريبي في ظل أحكام القانون رقم 91 لسنة 2005 والتي تتمثل في نظام الفحص بالعينة، والربط التقديري ومدى فعالية هذه الأساليب، وتوضيح إطار المنظومة الضريبية في ظل السياسة المالية والضريبية لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، وتوضيح دور أساليب الفحص في دفع عجلة الاقتصاد القومي وتحسين البيئة الإستثمارية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها الإهتمام بالتأهيل العلمي والعملية للعناصر البشرية بالإدارة الضريبية وذلك لمواكبة التطورات العلمية الحديثة وفقاً لما هو متبع بالدول المتقدمة، ضرورة تطوير نظام الفحص بالعينة وذلك من خلال تعديل القرارات الوزارية الصادرة بشأن قواعد ومعايير تحديد عينة الفحص بحيث تكون هذه المعايير واضحة ودقيقة ومحددة سواء بالنسبة للفحص الضريبي للإقرارات الضريبية المراد فحصها وكذلك بالنسبة للمنشأة المستتناة من قواعد ومعايير تحديد عينة الفحص. وأوصت الدراسة بتفعيل نظام المعلومات والحاسب الآلي بالإدارة الضريبية، إجراء التعديلات التشريعية على قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 لتتواءم مع نظم الفحص المطبقة، إصدار معايير الفحص والتي تتمثل في المعايير الشخصية ومعايير الفحص الضريبي.

2- دراسة عطية (2012)

جاءت الدراسة تحت عنوان " مدخل محاسبي مقترح لبناء معايير الفحص الضريبي بهدف ترشيد الحكم الشخصي للفاحص الضريبي: دراسة ميدانية". تم إجراء دراسة ميدانية حيث تم تصميم قائمة إستقصاء موجهة إلى أطراف النظام الضريبي من فاحصين ضريبيين بكل فئاتهم من مأمور ضرائب مساعد، مأمور ضرائب، ومراجع ضرائب، مفتش ضرائب فني، مدير شعبة فحص، مدير عام ضرائب، وكذلك المحاسبين القانونيين وخبراء الضرائب، الممولين بمختلف فئاتهم، بالإضافة إلى أطراف خارجية أخرى تهتم بنتائج الفحص الضريبي من رجال يعملون في البنوك والإستثمار وبعض الأجهزة الرقابية كالجهاز المركزي للمحاسبات وغيرها.

هدفت الدراسة إلى إستخدام مدخل محاسبي يهدف إلى ترشيد الحكم الشخصي للفاحص الضريبي للوصول إلى فحص ضريبي رشيد وعادل وذلك من خلال مجموعة من المعايير التي يلتزم بها في أداء عمله، حيث يعتبر ترشيد الحكم الشخصي للفاحص الضريبي مطلباً رئيسياً لكافة أطراف المنظومة الضريبية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن بناء معايير للفحص الضريبي هامة جداً لترشيد الحكم الشخصي للفاحص الضريبي. وأوصت الدراسة بضرورة الإستفادة من المدخل المقترح في بناء معايير للفحص الضريبي بغرض ترشيد الحكم الشخصي للفاحص الضريبي، عقد ندوات ودورات تدريبية لتوضيح طبيعة الفحص الضريبي، وكيفية تطبيق معايير الفحص الضريبي، ومزاياها في ترشيد الحكم الشخصي للفاحص الضريبي، و إستخدام مدخل التكامل المعرفي في بناء معايير الفحص الضريبي حيث أنه تؤدي إلى ترشيد الحكم الشخصي للفاحص الضريبي، ويعمل على زيادة درجة الثقة في تقرير الفاحص الضريبي من جانب الممول وأطراف المنظومة الضريبية.

4- دراسة طه (2013)

جاءت الدراسة تحت عنوان " الفحص الضريبي في ضوء أحكام القانون رقم 91 لسنة 2005 ومعايير المحاسبة المصرية: دراسة ميدانية ". هدفت الدراسة دراسة وتحليل المتغيرات المؤثرة على الفحص الضريبي مع التركيز على تقييم القانون الضريبي وتأثيره على الفحص الضريبي، تقييم معايير المحاسبة والمراجعة المصرية وتأثيرها على الفحص الضريبي

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن معايير المراجعة لها دور فعال في تحقيق الجودة في الفحص حيث أنها تساعد الفاحص على أداء مهامه في كل مرحلة من مراحل الفحص الضريبي كما أنها تؤدي إلى توطين الثقة بين الممول والإدارة الضريبية، ويمثل الفحص الضريبي نوعاً من أنواع المراجعة لغرض خاص لذلك فمعايير المراجعة سواء الدولية أو المصرية يجب أخذها في الاعتبار كآلية من آليات تفعيل قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ، تناول القانون الضريبي في أحكامه الإلتزام بمعايير المحاسبة المصرية عند إعداد القوائم المالية وهو ما يؤدي إلى حل العديد من المشكلات بين المصلحة والممول وتؤدي إلى رفع كفاءة وجودة الفحص الضريبي.

5- دراسة حشيش (2014)

جاءت الدراسة تحت عنوان " المتغيرات العامة المؤثرة على جودة الفحص الضريبي ". ، وتنبني الدراسة على المنهج الاستنباطي حيث اعتمد الباحث على الدراسة التحليلية النظرية. وهدفت الدراسة إلى دراسة تأثير المتغيرات العامة والبيئية المرتبطة بالفحص على جودة أداء الفاحص الضريبي سواء كانت متغيرات مرتبطة بأداء الفاحص ذاته أو متغيرات مرتبطة بالوحدة محل الفحص الضريبي.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها ضرورة وجود معايير تحكم تطوير الأداء الفني للمأمور الفاحص وتمثل هذه المعايير في: معيار التأهيل العلمي والتدريب العملي للفاحص الضريبي ويتضمن التدريب على مفاهيم وآليات تكنولوجيا المعلومات، التدريب المستمر، العلوم السلوكية، معيار التنظيم والتخطيط الجيد للفحص الضريبي، وأن معايير المحاسبة والمراجعة لها دور فعال في تحقيق الجودة في عملية الفحص الضريبي لأن تلك المعايير تساعد الفاحص على أداء مهامه في كل مرحلة من مراحل الفحص الضريبي وترفع كفاءة وفعالية الفحص.

أوصت الدراسة إلى العمل على توافر مؤشرات وضوابط فنية للتحاسب الضريبي التي يسترشد بها الفاحص أثناء القيام بعملية الفحص مع ربط هذه المؤشرات الفنية للفحص بالقيم الأخلاقية والسلوكية والصفات الشخصية للفاحص لما لها من أثر على رفع جودة الفحص الضريبي ودعم الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية، وضرورة العمل على تنمية التأهيل العلمي والعملي للفاحص من خلال الإهتمام ببرامج التعليم والتدريب المستمرة، وكذا الإهتمام بالثقافة الأخلاقية والسلوكية حتى يمكن للفاحص القيام بعملية الفحص على أكمل وجه.

6- دراسة طه (2016)

جاءت الدراسة تحت عنوان "مدخل مقترح لتطوير الفحص الضريبي بهدف تحسين جودة الأداء الضريبي والحد من التقديرات الشخصية: دراسة ميدانية". قامت الدراسة على: جمع البيانات اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية من خلال تصميم قائمة إستقصاء وزعت على عينة مكونة من: مأموري الضرائب، مكاتب المحاسبة، والمراجع، ممولي الضرائب على الدخل، وهدفت الدراسة إلى وضع إطار متكامل لتطوير أداء الفحص الضريبي في ضوء البيئة المصرية لتتألم مع التغيرات الحديثة في التشريعات الضريبية المتلاحقة وتطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها وجود العديد من أوجه القصور في الفحص الضريبي في الواقع العملي أدى إلى إحداث فجوة بين الممولين والإدارة الضريبية، توافر ضوابط ومؤشرات لتطوير الفحص تساعد على رفع كفاءة وجودة الأداء الضريبي كما تساعد على الحد من التقدير الشخصي وبالتالي يدعم الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية.

أوصت الدراسة إلى ما يلي العمل على تنمية التأهيل العلمي والعملي للفاحص من خلال الإهتمام ببرامج التعلم والتدريب المستمر، و ضرورة العمل على توافر مؤشرات وضوابط فنية للتحاسب الضريبي التي يسترشد بها الفاحص أثناء القيام بعملية الفحص.

7- دراسة دفع الله (2017)

جاءت الدراسة تحت عنوان "الكفاءة المهنية للفاحص الضريبي ودورها في الحد من التنازعات الضريبية وتأكيد المصادقية في تقارير المراجعة الخارجية: دراسة ميدانية على ديوان الضرائب السوداني". تنبني هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث إستخدم الباحث إستراتيجيات إستبيان في جمع البيانات من مجتمع الدراسة وتشمل (الفاحصين بديوان الضرائب) وتشتمل العينة على مختلف الدرجات الوظيفية من مساعدي، مفتشين، مفتشيين أول، مساعدي المدراء، مدراء مكاتب، ومدراء عامين، مدراء مراكز ضريبية وآخرين لهم علاقة بموضوع الدراسة. وهدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم وأهداف وأنواع الفحص الضريبي والعوامل المؤثرة في كفاءته المهنية، تسليط الضوء على مفهوم وأهمية وأنواع تقارير المراجعة الخارجية، بيان دور الكفاءة المهنية للفاحص الضريبي في الحد من التنازعات الضريبية وتأكيد مصادقية تقارير المراجعة الخارجية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن الفحص الضريبي هو دراسة وتحليل وتقييم للقوائم المالية وحسابات الشركة محل الفحص للتحقق من الدخل الخاضع للضريبة والتأكد من إلتزامها بالقوانين والتعليمات الضريبية، بث الوعي والإلتزام الضريبي و الإلمام بالقوانين والتشريعات واللوائح الضريبية يساعد في الحد من التنازعات الضريبية، الخبرة المهنية تساعد الفاحص الضريبي على معالجة المشكلات الضريبية وإتخاذ القرارات السليمة وتحد من التنازعات الضريبية، الإلتزام بالمعاملة الضريبية العادلة والمتكافئة لأطراف المنظمة الضريبية يساهم في الحد من التنازعات الضريبية.

وأوصت الدراسة بضرورة العمل على تنمية التأهيل العلمي والعملي للفاحص من خلال الإهتمام ببرامج التعليم والتدريب المستمرة وكذا الإهتمام بالتثقيف الأخلاقي والسلوكي حتي يمكن للفاحص القيام

بعملية الفحص علي أكمل وجه، و -ضرورة العمل علي توافر مؤشرات وضوابط فنية للتحاسب الضريبي التي يسترشد بها الفاحص أثناء القيام بعملية الفحص مع ربط هذه المؤشرات الفنية للفحص لما لها من اثر علي رفع جودة الفحص الضريبي ودعم الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية.

8- دراسة الشافعي (2019)

جاءت الدراسة تحت عنوان "المعايير المهنية الضريبية ضرورة ملحة لتطوير المنظومة الضريبية المصرية: دراسة ميدانية، واستخدم الباحث قائمة إستبيان تم توزيعها على عينة الدراسة (من المحاسبين القانونيين وأموري الضرائب)، وهدفت الدراسة إلى تحديد مدي الحاجة لوضع معايير مهنية ضريبية تحكم أداء أطراف المنظومة الضريبية لتطويرها من خلال تحديد المنافع التي تتحقق من وجود هذه المعايير، وتوضيح طبيعة وأنواع المعايير المهنية الضريبية، والتعرف على موقف الدول المختلفة من وجود المعايير المهنية الضريبية

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها تمثل المعايير المهنية وتفسيراتها أساس المهنة، لأنها تحدد مسؤوليات الممارسين نحو الممولين والمجتمع والمهنة، وتساعدهم في الوفاء بها، وتستخدم في تقييم أدائهم المهني، تعد صياغة معايير مهنية للمحاسبة الضريبية وللخدمات الضريبية وللفحص الضريبي بمثابة آليات لتفعيل وتطوير المنظومة الضريبية، تمتلك مصلحة الضرائب قاعدة بيانات ضخمة تتضمن قواعد وأسس ومعايير للمحاسبة الضريبية يمكن الإسترشاد بها في وضع معايير للمحاسبة الضريبية لتوحيد أسس المحاسبة الضريبية فيقل أوجه الخلاف بين الممول والإدارة الضريبية، توافر معايير للفحص الضريبي ترشد عمليات الفحص وتقلل الإجهادات الشخصية للفاحص الضريبي، وتعد مطلب أساسي لتفعيل وتطوير المنظومة الضريبية ويمكن الإسترشاد بمعايير المراجعة المصرية في بناء معايير مهنية للفحص الضريبي.

وأوصت الدراسة إلى ضرورة تشكيل لجنة دائمة للمعايير المهنية الضريبية، تتألف من ممثلين عن كل من مصلحة الضرائب المصرية وشعبة المحاسبين والمراجعين مزاولي المهنة بنقابة التجاربيين والغرف التجارية وإتحاد الصناعات والجامعات المصرية، لإصدار المعايير المهنية الضريبية الخاصة بالمحاسبة الضريبية، والخدمات الضريبية، والفحص الضريبي، ينبغي وضع المعايير المهنية الضريبية إسترشاداً بالمعايير المصرية للمراجعة، والتجارب الدولية ذات العلاقة، وذلك بما يتفق مع التشريعات الضريبية المصرية.

9- دراسة الشافعي (2021)

جاءت الدراسة تحت عنوان "قياس مدى فعالية نشاط الفحص الضريبي لدى مصلحة الضرائب المصرية: دراسة تطبيقية تم إختيار عينة مكونة من (129) شركة مدرجة بالبورصة المصرية. وهدفت الدراسة إلى قياس مستوي فعالية نشاط الفحص الضريبي لدى مصلحة الضرائب المصرية، وتحديد مؤشرات قياسها.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها عدم فعالية نشاط الفحص الضريبي لدي مصلحة الضرائب المصرية، وعدم وجود أهداف محددة وقابلة للقياس لمصلحة الضرائب سوى الحصيلة الضريبية

المستهدفة سنوياً، أن نشاط الفحص الضريبي الهدف منه هو الإنتهاء من فحص الإقرارات الواردة بخطة الفحص السنوية ، وهذا يدل على أن مصلحة الضرائب تعتمد على الفحص بأسلوب الكم وليس الكيف، دون الإهتمام بالتعرف على فعالية الأنشطة المختلفة داخل المصلحة، أن المصلحة تقوم بفحص تقديري لإقرارات ضريبية مستندة لحسابات منتظمة وغياب الفحص المتكامل إرتفاع نسبة المنازعات الضريبية الناتجة عن الفحص الضريبي، وأن أكثر من نصف الملفات الضريبية تعرضت للتقادم الضريبي ، والمحصلة النهائية هي عدم فعالية نشاط الفحص الضريبي في تحقيق أهدافه

وأوصت الدراسة إلى مايلي ضرورة وضع أهداف قابلة للقياس الكمي لفعالية الأنشطة الضريبية ، خاصة نشاط الفحص الضريبي ،والإلتزام بالفحص الفعلي للإقرارات المؤيدة ،وتطبيق نظام الفحص المتكامل، وإقتصار فحص إقرارات الخطة على سنة الخطة فقط، ومشاركة الممول في عملية الفحص، وإستخدام الأساليب الحديثة في جمع وتشغيل البيانات وإجراء عمليات الفحص الضريبي.

تحليل وتقييم والتعليق على الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة من وجهة نظر الباحثون:

1. دراسة إتحاد جمعيات التنمية الإدارية(2007) أكدت على أن هناك إرتباط وثيقة بين الفحص الضريبي كعملية مراجعة لغرض خاص، والمراجعة، وقواعد وآداب السلوك المهني التي يجب على الفاحص الضريبي الإلتزام بها عند تأدية مهامه ومسئولياته في ضوء المتغيرات البيئية الدولية والمحلية المعاصرة.

2. كما أوضحت دراسة كلا من (خيري،2013 وحشيش،2014) أن معايير المراجعة لها دور فعال في تحقيق جودة الفحص الضريبي حيث تساعد الفاحص الضريبي على أداء مهمة الفحص الضريبي، كما أنها تؤدي إلى توطيد الثقة والعلاقة بين الممول ومصلحة الضرائب وترفع من كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي ويمكن الإسترشاد بها لبناء معايير مهنية للفحص الضريبي، كما أكدت على ضرورة وجود معايير تحكم الأداء الفني للفاحص الضريبي حيث تتمثل في معيار التأهيل العلمي و التدريب العملي للفاحص الضريبي حيث يتضمن التدريب على مفاهيم وآليات تكنولوجيا المعلومات، التدريب المستمر، العلوم السلوكية، معيار التنظيم والتخطيط الجيد للفحص الضريبي.

4.دراسة كلا من (عطية، 2012 والشافعي،2019) أكدت على ضرورة وجود وبناء معايير مهنية للفحص الضريبي يسترشد بها الفاحص الضريبي أثناء القيام بعملية الفحص، حيث تعتبر هذه المعايير بمثابة آلية ومطلب أساسي لترشيد الحكم الشخصي للفاحص الضريبي، ولتفعيل وتطوير المنظومة الضريبية، ولتوحيد الأسس المحاسبية فيقل أوجه الخلاف بين الممول ومصلحة الضرائب. كما بينت أن صياغة معايير مهنية للفحص الضريبي بمثابة آلية لتفعيل وتطوير المنظومة الضريبية كما ان توافر معايير للفحص الضريبي ترشد عمليات الفحص وتقلل الإجهادات الشخصية للفاحص الضريبي تعد مطلب أساسي لتفعيل وتطوير المنظومة الضريبية ويمكن الإسترشاد بمعايير المراجعة المصرية في بناء معايير مهنية للفحص الضريبي.

5.وبينت دراسة كلا من (دفع الله، 2016، وطه، 2017) أوضحت أن الفحص الضريبي هو دراسة وتحليل وتقييم للقوائم المالية وحسابات الشركة محل الفحص للتحقق من الدخل الخاضع للضريبة والتأكد

من إلتزامها بالقوانين والتعليمات الضريبية، بث الوعي والإلتزام الضريبي و الإمام بالقوانين والتشريعات واللوائح الضريبية يساعد في الحد من التنازعات الضريبية، الخبرة المهنية تساعد الفاحص الضريبي على معالجة المشكلات الضريبية وإتخاذ القرارات السليمة وتحد من التنازعات الضريبية. كما بينت أن توافر ضوابط ومؤشرات لتطوير الفحص تساعد على رفع كفاءة وجودة الأداء الضريبي كما تساعد على الحد من التقدير الشخصي وبالتالي يدعم الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية

7.وأوضحت (دراسة على،2012) أنه لضمان جودة الفحص الضريبي وزيادة فعالية التحاسب الضريبي يتعين الإهتمام بالتأهيل العلمي والعملي للفاحص الضريبي لمواكبة التطورات العلمية الحديثة، لإعداد كوادر فنية على درجة عالية من الوعي الضريبي والمحاسبي والكفاءة المهنية، كما يتعين على مصلحة الضرائب إجراء تغيير دورى للقائمين بفحص حسابات الممولين لضمان إستقلال الفاحص الضريبي، كما بينت أيضاً ضرورة تطوير نظام الفحص بالعينة وذلك من خلال تعديل القرارات الوزارية الصادرة بشأن قواعد ومعايير تحديد عينة الفحص بحيث تكون هذه المعايير واضحة ودقيقة ومحددة سواء بالنسبة للفحص الضريبي للإقرارات الضريبية المراد فحصها وكذلك بالنسبة للمنشأة المستثناة من قواعد ومعايير تحديد عينة الفحص.

9.وأوضحت دراسة (الشافعي،2021) عدم فعالية نشاط الفحص الضريبي لدي مصلحة الضرائب المصرية حيث أن المصلحة تقوم بفحص تقديري للإقرارات الضريبية المستندة لدفاتر وحسابات منتظمة وغياب الفحص المتكامل، عدم وجود أهداف محددة وقابلة للقياس لمصلحة الضرائب سوى الحصيلة الضريبية المستهدفة سنوياً، وإرتفاع نسبة المنازعات الضريبية الناتجة عن الفحص الضريبي، وأن أكثر من نصف الملفات الضريبية تعرضت للتقادم الضريبي، والمحصلة النهائية هي عدم فعالية نشاط الفحص الضريبي في تحقيق أهدافه.

أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية(تحديد الفجوة البحثية):

1- تتمثل الفجوة البحثية لهذه الدراسة في ندرة الدراسات (في حدود علم الباحثين) التي أجريت في البيئة المصرية عن توافر ضوابط ومؤشرات لتطوير الفحص الضريبي تساعد على رفع كفاءة وجودة الأداء الضريبي، كما تساعد على الحد من التقدير الشخصي وبالتالي دعم الثقة بين الممول والإدارة الضريبية، خاصة وأن الفحص الضريبي أحد المحاور الأساسية لنجاح الإدارة الضريبية في تنفيذ التشريع الضريبي وتحقيق الحصيلة الضريبية المستهدفة، ولذلك ينبغي أن تحظى عملية الفحص الضريبي إهتمام وتطوير يتناسب مع دورها الكبير في تحقيق الأهداف السياسية والإقتصادية والإجتماعية و المالية.

2- تعليمات مصلحة الضرائب وإن كانت قد تضمنت بعض الإرشادات المتعلقة بعملية الفحص، إلا أنها تركت الأمر للإجتهادات الشخصية مما يؤدي إلى حالة من عدم الإستقرار وعدم التوحد في الممارسة العملية للفحص الضريبي،مما يؤدي إلى عم كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي.

3- لذلك تحاول الباحثة وضع إطار مقترح لمعايير الفحص الضريبي لضبط أداء الفاحص الضريبي أثناء عملية الفحص مما يؤدي إلى زيادة فعالية التحاسب الضريبي وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية في الموازنة العامة للدولة.

4- تناولت الدراسة مشكلة في بيئة الأعمال المصرية والتي لها تأثير جوهري على موارد الموازنة العامة للدولة.

3 - تقييم مدى كفاءة وفعالية عملية التحاسب الضريبي في البيئة المصرية

تواجه عملية التحاسب الضريبي الكثير من الأسباب والعوامل التي تؤدي إلى عدم فعاليتها، حيث أن عملية التحاسب الضريبي تتمتع بأهمية بالغة في النظام الضريبي، لأن مستوى كفاءة أدائها ينعكس مباشرة على تحقيق أهداف المنظومة الضريبية كاملة وخاصة فيما يتعلق بالحصيلة الضريبية وعلاقة النظام الضريبي مع الممول والمجتمع الضريبي ككل.

هذه العوامل ينتج عنها مخاطر ضريبية تواجه الإدارة الضريبية وتعوق تحقيق أهدافها، كما أنها تؤدي إلى زيادة الفجوة بين الممول ومصلحة الضرائب إلى أكبر قدر ممكن، وبالتالي زيادة المنازعات الضريبية وتراكم المتأخرات الضريبية وكثرة أسباب التهرب الضريبي، وفيما يلي تقييم مدى فعالية التحاسب الضريبي في البيئة المصرية.

1/3 فعالية عملية التحاسب الضريبي

تجدر الإشارة بداية إلى أنه لا يمكن وضع مفهوم لكفاءة وفعالية الفحص الضريبي بمعزل عن مفهومي الكفاءة والفعالية في إطارهما العام، ولقد تعددت المفاهيم التي أوردتها كلا من الباحثين والباحثات بخصوص مفهوم الكفاءة، والتي من أهمها: أن الكفاءة هي عملية مستمرة ومتفاعلة تهدف إلى توحيد الجهود الفردية و الجماعية باستخدام الموارد المتاحة للإستخدام الأمثل، حيث انها مدي إستخدام الإدارة لعوامل الإنتاج المتاحة بالمشروع للإستخدام الأمثل (عبدالله،2014)، وعُرفت الكفاءة على أنها إستخدام المدخلات بصوره صحيحة للحصول على المخرجات المخطط لها، ويتم قياسها بنسبة المخرجات (الناتج) إلى المدخلات (الأمين،2014،ص53).

أما الفعالية فقد عرفها(الشريف، 2008 ، ص 12) بأنها "مدى قدرة المنظمة على الإستخدام الكفاء للموارد المتاحة لتحقيق المخرجات التي تساهم في تحقيق الأهداف المحددة". كما عرفها (يعقوب،2014،ص66و67) بأنها "القدرة على تحقيق مخرجات قابلة للقياس تحقق أمثل مستوى من الإشباع للأهداف غير المتعارضة والمحددة وبأولويات معينة على أن يحدث تحقيق هذه الأهداف تغيير في حالة المجتمع".

وعلى هذا فإنه توجد علاقة وثيقة بين مفهومي الكفاءة والفعالية لا يمكن بأي حال من الأحوال إغفالها؛ حيث أن الكفاءة تختص بوجه عام بكيفية أداء العمل على أحسن وجه؛ وهذا يعني أن الكفاءة هي أن تفعل الأشياء بالطريقة الصحيحة، بينما تركز الفعالية على ما ينبغي عمله؛ أي أن تفعل الأشياء الصحيحة هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن الكفاءة يمكن النظر إليها على أنها تكلفة تحقيق المخرجات، وإلى الفعالية على أنها درجة تحقيق الأهداف من خلال هذه المخرجات (الشريف، 2008 ، ص 12 و 13 ، خليل، 2001 ، ص 33)

وإستناداً إلى التحليل السابق لمفهوم مؤشرى الكفاءة والفعالية والعلاقة بينهما، يمكن تعريف كفاءة وفعالية الفحص الضريبي على نحو ما يلي: (يعقوب، 2014، ص67)

أولاً: كفاءة الفحص الضريبي: هي العلاقة بين عناصر المجهودات المبذولة (مدخلات الفحص وعملياته) والمخرجات المحققة (الإقرارات الضريبية التي تم فحصها خلال السنة) مقارنةً بمعايير نمطية محددة مقدماً في ظل نفس الظروف البيئية المحيطة .

ثانياً: فعالية الفحص الضريبي: هي العلاقة بين مخرجات نشاط الفحص (الإقرارات الضريبية التي تم فحصها خلال السنة) والأهداف الموضوعية لنشاط الفحص (وأهمها تعظيم الحصيلة الضريبية وتحقيق العدالة الضريبية) .

وهنا لا ينبغي الخلط بين فعالية الجهاز الضريبي وبين كفاءة الأداء الضريبي فالإدارة الضريبية تكون على جانب كبير من الكفاءة عندما تقلل من تكاليف تحصيل الضريبة بينما قد تفتقر إلى الفعالية في ردع عدم الالتزام الضريبي والذي يأتي عن طريق بناء نظام فحص قادر على إجراء عمليات الفحص الضريبي بالسرعة والدقة التي تسمح بإجراء عمليات الفحص و تحقيق أعلى نسبة التزام ضريبي وأقل نسبة تهرب ضريبي (عادل، 2006، ص5)

وتم التركيز خلال هذه الدراسة على بيان فعالية النظام الضريبي ومكوناته؛ لتوضيح الآليات الحالية المستخدمة لزيادة فعالية التحاسب الضريبي والآلية المقترحة وهي معايير مهنية للفحص الضريبي.

2/3 تقييم مدى فعالية عملية التحاسب الضريبي:

تم تناول تقييم مدى فعالية التحاسب الضريبي من خلال تقييم مدى تحقيق عملية التحاسب للأهداف الموضوعية لها وبيان واقع التحاسب الضريبي في البيئة المصرية ومستوى تحقيق الأهداف الموضوعية له عن طريق تقييم العناصر الأساسية في النظام الضريبي.

1/2/3 فعالية أداء الإدارة الضريبية:

تعتمد فعالية أداء الإدارة الضريبية على مستوى أداء الفاحص الضريبي وإجراءات الفحص المتبعة كما يلي:

أ. عوامل تتعلق بأداء الفاحص الضريبي(طه، 2016، ص ص14،13)

وجود عبء زائد في العمل الضريبي من خلال إلزام الفاحص بالإنجاز الشهري بفحص عدد محدد من الملفات حيث يقوم الفاحص بعمل فحص سطحي للملف وذلك للإنتهاء من العمل في الوقت المحدد، وهذا يرجع إلى سياسة الإدارة الضريبية بمحاسبة الفاحص الضريبي على أساس الكم وليس الكيف، كما يتأثر رأي الفاحص الضريبي في ظل وجود جماعات الضغط الضريبي حيث تمارس هذه الجماعات ضغوطها وتأثيرها المباشر وغير المباشر في سبيل تحقيق أهدافها وبذلك يكون الفاحص الضريبي مهددا دائما إذا تمسك برأية الفني في ظل وجود هذه الجماعات، كذلك إختلاف أسس وقواعد الفحص الضريبي من مأمورية إلى أخرى، وإختلاف أسس وقواعد الفحص داخل الملف الواحد عبر مراحل تداوله داخل المأمورية، لذلك

وللبعد عن التقدير الشخصي ما أمكن عند إجراء عملية الفحص فإن الأمر يستلزم وجود برنامج موحد للفحص تلتزم به جميع المأموريات والعاملين بها لإستقرار الأوضاع النفسية للممولين وتوفير اليقين لهم.

ب. النقص الشديد في الكفاءات الضريبية العاملة في مجال الفحص والربط الضريبي (زناتي، 2016، صص 14-16)

إن عدم فعالية التدريب تؤدي إلى نقص في الكفاءات نتيجة لعدم اكتساب الخبرة المهنية والعملية اللازمة أو تأجيل فرص الترقى للعاملين مما يولد إحباط لديهم وعدم شعورهم بالإنتماء وهذا لا شك يؤثر على كفاءة العامل وقدراته مما يسبب إلى هجرة الكفاءات، ولذلك فإن تطوير الإدارة الضريبية وإمدادها بالخبرة اللازمة والتأهيل العلمي والعملية يعمل على زيادة تفعيل دورها.

ج. طول وتعقد إجراءات الفحص الضريبي والربط والتحصيل

تمر عملية الفحص والربط والتحصيل بالعديد من الخطوات والإجراءات والمراحل التي تأخذ فترة طويلة من الوقت حيث تمثل خطوات وإجراءات الفحص الضريبي ما يلي: (الشافعي، 2007، صص 11)

1. وضع خطة الفحص باختيار الملفات الواجب فحصها في كل عام ضريبي.
 2. التمهيد للفحص الضريبي من خلال دراسة البيانات والمعلومات التي تتوافر عن الممول موضوع الفحص للتعرف على نشاطه وحجمه ورقم أعماله، وكذلك عمل تقرير لكيفية الفحص الذي تم في السنوات السابقة من خلال عرض ذلك في مذكرة تمهيدية للفحص، تحديد موعد الفحص الضريبي حيث يقوم الفاحص الضريبي بتحديد موعد الفحص الضريبي وفقا لأحكام القانون الضريبي، ويقوم الفاحص بإتخاذ العديد من الإجراءات بدءا من إرسال إخطار للممول لتحديد موعد الفحص، ودراسة أوراق الملف لتحديد جميع البيانات اللازمة لمساعدته في إعداد خطة الفحص أو التقدير وأيضا في تحديد الإجراءات المتخلفة عن السنوات السابقة لإنجازها⁽¹⁾.
- كل ما سبق يؤدي إلى كثير من المشكلات في عملية الفحص الضريبي تمثل عبئا كبيرا على كل من الممول والإدارة الضريبية مما يؤدي إلى عدم الإلتزام الضريبي لكل من مأمور الضرائب الفاحص والممول حيث يترتب على هذا القصور في سياسات وإجراءات الفحص مشاكل عديدة منها (عطية، 2008، صص 13):-زيادة العبء على الجهاز الضريبي للفحص، تأخر عملية التحاسب الضريبي نتيجة تراكم كثير من الإقرارات دون فحص وضياح جزء من الحصيلة الضريبية، انخفاض جودة الفحص الضريبي، زيادة المنازعات الضريبية بين الممولين والمصلحة.

2/2/3 مستوى الإلتزام الطوعي بين الممولين

وتتمثل إلتزامات الممول فيما يلي (الشافعي، 2019، صص 61):-الإلتزام بتقديم إخطار مزاولة النشاط خلال ثلاثين يوما من بدء النشاط، الإلتزام بإستخراج البطاقة الضريبية، الإلتزام بتقديم الإقرار الضريبي

(1) المادة رقم (95) من القانون 91 لسنة 2005 المستبدلة بالفقره الأولى لكل من المادتين (41 و 42) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم 206 لسنة 2020

السني، الإلتزام بدفع الضريبة المستحقة عليه في مواعيدها، الإلتزام بإمسك الدفاتر والسجلات المطلوبة وتقديمها لمصلحة الضرائب عند طلبها، الإلتزام بالإخطار عن أية تغيرات في النشاط (إضافة نشاط أو تغيير العنوان أو وقف بعض الأنشطة) أو التوقف عن العمل، والإلتزام بالإحتفاظ بالدفاتر والسجلات لمدة خمس سنوات.

4/2/3 العدالة الضريبية بين فئات المجتمع الضريبي: (2)

يتألف أفراد المجتمع الضريبي المكلف بتحمل الأعباء العامة للدولة من ستة فئات:-

- أ. فئة العمال والموظفين: ويتحملون الضريبة على المرتبات وما في حكمها التي يتم خصمها من المنبع دون تدخل من الممول الذي يتحمل العبء الضريبي مع أخذ حالته الإجتماعية في الإعتبار حيث تعتبر ضريبة شخصية في كثير من جوانبها أي تأخذ في إعتبارها ظروف الممول.
 - ب. فئة مزاولي النشاط التجاري والصناعي: ويتم محاسبتهم ضريبيا بإستخدام أحد أساليب التحاسب الضريبي المعترف بها وطبقا للبيانات التي يدلى بها في إقرارتهم الضريبية والبيانات التي تقوم الإدارة الضريبية بتجميعها عن أنشطتهم التجارية والصناعية.
 - ج. فئة مزاولي المهن غير التجارية وقد حددها القرار الوزاري رقم 531 لسنة 2005 لخمسة عشر مهنة غير تجارية ويتم محاسبتهم ضريبيا طبقا للإقرار الضريبي المقدم إليهم والمعلومات المتاحة لدى مصلحة الضرائب عن أنشطتهم.
 - د. فئة ملاك الثروة العقارية: ويتم محاسبتهم ضريبيا طبقا للإقرار الضريبي المقدم منهم والمعلومات المتوفرة لدى المصلحة عن ممتلكاتهم العقارية والإيرادات الناتجة عنها.
 - هـ. فئة المتعاملين في سوق الأوراق المالية (المستثمرين في الأوراق المالية المتداولة في البورصة) عما يحصلون عليه من الأرباح الموزعة عليهم: ويتم محاسبتهم ضريبيا وفقا لتعاملاتهم مع البورصة عن طريق شركات السمسرة التي تتولى عملية خصم وتوريد الضريبة دون تدخل من الممول.
 - و. فئة أصحاب الحصص وملاك الأوراق المالية المتداولة في البورصة عما يحصلون عليه من أرباح رأسمالية ناتجة عن بيع الحصص والأوراق المالية: ويتم محاسبتهم ضريبيا من خلال البيانات التي توفرها شركات السمسرة والتي تتولى عملية حساب الضريبة وخصمها من المنبع وتوريدها لمصلحة الضرائب.
- ومن خلال إستعراض أفراد المجتمع الذين يتحملون الأعباء المالية للدولة إتضح أن هناك ضريبة على الدخل المحقق نتيجة بذل المجهود البشري وهي الضريبة على المرتبات والمهن غير التجارية، كما تفرض ضريبة على تضايف رأس المال والعمل البشري وهي الضريبة على النشاط التجاري والصناعي وتفرض ضريبة على رأس المال فقط وهي الضريبة على الثروة العقارية وتوزيعات الأرباح والأرباح الرأسمالية.

(2) الشافعي، أثناء مناقشة وإعداد الرسالة، بتاريخ 2020/6/14.

5/2/3 طبيعة العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية

هناك دائما إشكالية لم يوجد لها الحل الأمثل بالشكل الكامل إلى الآن تتمثل هذه الإشكالية في عدم الثقة الكاملة بين الممول من ناحية وبين المصلحة من ناحية أخرى مما انعكس ذلك بشكل مباشر على تحديد وعاء الضريبة وقيمتها، وأيضا زيادة حجم التهرب الضريبي وعدم القيام بعمليات الفحص الضريبي بالشكل الأمثل من مناقشات ومعانيات وتدقيق للدفاتر والمستندات وتراكم المتأخرات الضريبية؛ ومن ثم عدم تناسب الحصيلة المحققة مع الطاقة الضريبية للمجتمع، (سيد، 2011، ص26)، وذلك بسبب عدم توحيد الهدف الذي يسعى لتحقيقه كلاً من الممول ومصلحة الضرائب وهو فحص ضريبي جيد.

وبناءً على ما سبق فإن وضع رؤية وإستراتيجية واضحة من قبل الإدارة الضريبية تتيح للممول أن يفهم حقوقه وتمكنه من الإلتزام بواجباته الضريبية من خلال وضع معايير مهنية للفحص الضريبي لضبط أداء الفاحص الضريبي تساهم بشكل كبير في ترشيد عملية الفحص الضريبي، بالإضافة إلى وضع تشريعات وإجراءات واضحة وبسيطة، ووجود إدارة تتعامل مع الممول في جميع إلتزاماته الضريبية بالإضافة إلى توفير نظام مراجعة وفحص واحد ينظم العمل، كذلك تقسيم الممولين إلى فئات ووضع نظم عمل تسهل لكل نوع أسلوب محاسبة ضريبية عادلة، وتصميم هياكل تنظيمية على أساس وظيفي وليس على أساس نوع الضريبة. (عطية، 2012، ص54)

4- طبيعة عملية الفحص الضريبي في مصلحة الضرائب المصرية

تعد عملية الفحص الضريبي ذات أهمية بالغة لغرض ترصين العمل الضريبي وإقامته على أسس علمية وفنية وتحقيق العدالة الضريبية، حيث تقوم عملية الفحص على دراسة وتحليل وتقييم التقارير المالية وحسابات الشركة بهدف التأكد من صحة صافي الربح ولزيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية، حيث يعتبر الفحص الضريبي فحصاً لغرض خاص.

1/4 تعريف عملية الفحص الضريبي:

هنالك العديد من التعريفات والمفاهيم التي تناولت مفهوم عملية الفحص منها ما يلي:

ويقصد بعملية الفحص الضريبي Tax Inspection أنه نشاط يقوم به الفاحص الضريبي لفحص البيانات والمعلومات المحاسبية المثبتة بالإقرار الضريبي، وكذلك فحص دفاتر وسجلات الممولين وذلك للتحقق من صحة بيانات الإقرارات الضريبية المقدمة من الممول والتي تعبر عن حقيقة نشاطه وذلك للوصول إلى تحديد وعاء الضريبة المستحقة بشكل عادل وموضوعي وذلك في ضوء مجموعة المعايير والأسس المتعارف عليها عالمياً ومحلياً (الشافعي، 2010، ص153).

كما يرى (عبد الرحمن، 2011، ص37) أن الفحص الضريبي هو قيام الفاحص الضريبي بربط الضريبة طبقاً للإقرار الضريبي وذلك في حالة أن الإقرار قد أعد وفقاً لأحكام القانون، وأن البيانات الواردة به من واقع دفاتر وسجلات منتظمة وأمينه، وتصحيح الإقرار أو تعديله في حالة عدم مطابقة الإقرار للواقع، وإجراء ربط تقديري للضريبة في حالة عدم تقديم الممول الإقرار أو عدم تقديمه المستندات المؤيدة للإقرار.

وتتمثل أهمية الفحص الضريبي في إعتبراره الوسيلة القانونية التي تستخدمها مصلحة الضرائب للحفاظ على الحصيلة الضريبية، عن طريق تحقيق الرقابة الفعالة على المجتمع الضريبي من خلال دفع المنشآت الخاضعة للفحص لتحقيق الإلتزام الطوعي مستقبلاً، والكشف عن الممولين غير الملتزمين، وتطبيق العقوبات القانونية ضدهم لدفعهم نحو الإلتزام الطوعي (عبد ربه، 2011، ص58)

2/4 أهداف عملية الفحص الضريبي:

تم وضع أهداف محددة لعملية الفحص الضريبي تتمثل في التحقق من صحة بيانات الإقرار الضريبي محل الفحص، وتطبيق أحكام القانون الضريبي، وعدم المغالاة عند تحديد الوعاء الضريبي، وتحديد وعاء للضريبة متفق عليه بعدالة دون الإخلال بجودة ونزاهة الفحص الضريبي (مصلحة الضرائب المصرية، 2009، 2008)⁽³⁾

وحتى يمكن تحقيق هذه الأهداف العامة لعملية الفحص الضريبي، لا بد أن يحقق الفحص الضريبي الأهداف الفرعية التالية (سلامة، 2011، ص3):-

1. التحقق من أن الدفاتر والسجلات منتظمة من ناحية الشكل ووفقاً للقواعد والأصول القانونية والمحاسبية.
2. التحقق من صحة وصدق ودقة البيانات المحاسبية المسجلة والمثبتة في الدفاتر والسجلات ومدى الاعتماد عليها للوصول إلى الأرباح الحقيقية أو الخسائر الفعلية للمنشأة.
3. التأكد من أن الدفاتر والسجلات تشمل كافة أنشطة الممول وتتضمن أرباحه الفعلية منها.
4. اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء وتزوير أو تلاعب وغش.
5. معالجة كل ما جاء بالدفاتر معالجة سليمة من وجهة النظر الضريبية.
6. تشجيع الإلتزام الطوعي للممولين بتقديم إقرارات صحيحة وسداد الضريبة.

3/4 آليات عملية الفحص الضريبي

وتتمثل آليات الفحص الضريبي المستخدمة حالياً لإتمام عملية الفحص الضريبي لدى مصلحة الضرائب في الأساليب المستخدمة والمطبقة لدى مصلحة الضرائب في الوضه الراهن كما يلي:-

1/3/4 أسلوب عملية الفحص الضريبي الشامل:

يقصد بأسلوب الفحص الضريبي الشامل، فحص كافة الإقرارات الضريبية، حيث يقوم الفاحص بفحص جميع القيود الواردة في الدفاتر والسجلات، وكافة المستندات والترحيلات والجمع والترصيد ثم

(3) - مصلحة الضرائب المصرية (2008)، "تعليمات عامة للفحص رقم (28) لسنة 2008"، متاحة

على موقع المصلحة www.incometax.gov.eg/

- مصلحة الضرائب المصرية (2009)، "تعليمات عامة رقم (9) لسنة 2009 بشأن الإطار العام للفحص في ظل أحكام القانون 91 لسنة 2005" متاح على موقع

المصلحة: www.incometax.gov.eg/

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 أية أخطاء أو غش أو تلاعب.(الشافعي، 2009، ص158)، ونظام الفحص الضريبي الشامل هو الأسلوب الذي أستخدم منذ نشأة الضريبة في مصر عام1939م حتى صدور القانون 91 لسنة 2005 وهو أسلوب فحص يهتم أساسا بالكف وليس الكيف(عطية، 2006، ص9)

وهذا الأسلوب يشوبه العديد من العيوب أهمها ما يلي:- (الشافعي، 2009، ص159)

1. أنه يتطلب فحص كافة الحالات مما يؤدي إلى طول وتعقد الإجراءات وزيادة الأعباء والتكاليف الإدارية ويحتاج إلى أعداد كثيرة من الفاحصين يصعب توفيرهم في الوقت المناسب مما يعرض بعض الحالات للسقوط بالتقادم الخمسي وضياع حصيلة الضريبة على الخزانة العامة للدولة.
2. لا يشجع الممولين على الإلتزام الطوعي نظرا لأنه يخضع الجميع للفحص ويستوى في ذلك الملتزم بتقديم إقرارات صحيح وغير الملتزم بذلك، كما يؤدي إلى عجز في تنفيذ خطة الفحص وعدم توفير الوقت الكافي للفاحص لتجميع البيانات وفحص الحالات المكلف بها مما يترتب عليه تراكم سنوات التحاسب الضريبي.

2/3/4 أسلوب الفحص الضريبي الإختباري:

عملية الفحص الضريبي الإختباري هي التي يقتصر فيها الفاحص على إختيار عدد معين من المستندات والدفاتر والعمليات لفحصها على سبيل العينة فإذا تبين له أن هذه العينة خالية من الخطأ أو الغش، فإنه يحق له أن يفترض صحة بقية العمليات الأخرى التي لم يتم فحصها.(الشافعي، 2007، ص101)

3/3/4 أسلوب عملية الفحص الضريبي بالعينة (الإنتقائي):

يقصد بعملية الفحص الضريبي بالعينة خضوع نسبة محددة من الإقرارات الضريبية المقدمة والملفات لفحص دقيق في ضوء محددات ومؤشرات معينة وإعتماد باقي الإقرارات بالحالة التي أعدت عليها وبدون فحص. (الشافعي، 2011، ص118)

ويعالج نظام الفحص بالعينة سلبيات أسلوب الفحص الضريبي الشامل حيث يتلائم مع التطور المذهل في حجم النشاط الإقتصادي وزيادة عدد الممولين، ويحقق رقابة فعالة على المجتمع الضريبي، ويشجع الممولين على الإلتزام الطوعي، ويوحد الإجراءات الأساسية للفحص الضريبي، يوفر الوقت والجهد ويخفف الأعباء الإدارية عن الإدارة الضريبية(الشافعي، 2011، ص118-119).
ومن هنا ألزم القانون⁽⁴⁾ المصلحة بفحص إقرارات الممولين سنويا من خلال عينة يتم تحديدها بناء على قواعد ومعايير معينة تعدها مصلحة الضرائب ويصدر بها قرار من وزير المالية⁽⁵⁾: أن يكون تحديد

(4)المادة (94)من القانون رقم 91 لسنة 2005

(5)قرارا وزير المالية رقم (309) لسنة 2020، بشأن قواعد ومعايير تحديد عينة فحص إقرارات ممولي الضريبة على الدخل وذلك عن الفترة الضريبية 2019.

عينة الإقرارات المقدمة المستندة إلى دفاتر وحسابات منتظمة من ممولي الضريبة على الدخل التي تتولى مصلحة الضرائب المصرية فحصها عن الفترة الضريبية 2019 طبقاً لثلاث قواعد ومعايير، هي: مدى التزام الممولين بالقواعد المنصوص عليها في قانون الضريبة على الدخل في شأن إعداد وتقديم الإقرارات، وإقرارات الممولين للأنشطة ذات المخاطر العالية، والإقرارات التي تتضمن تعاملات مع أشخاص مرتبطة

4/3/4 أسلوب الفحص الضريبي التحليلي (الشافعي، 2009، صص 195-198)

يقصد بالفحص التحليلي نوع من إختبارات التحقق الأساسية للبيانات والمعلومات المالية التي يتم أدائها عن طريق دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات، ويستعمل الفحص التحليلي للتعرف على الحسابات التي تحتاج إلى فحص أكثر وإكتشاف الإنحرافات في البيانات والتي تحتاج إلى تفسير، ويشمل الفحص التحليلي مقارنة البيانات المالية مع البيانات المقابلة لها في الفترة الحالية أو الفترات السابقة ومقارنة البيانات الخاصة بالمنشأة مع ما يقابلها من بيانات في نفس النشاط، ودراسة العلاقات بين عناصر البيانات المالية التي كان من المتوقع تحقيقها أو بين البيانات المالية وغير المالية المتعلقة بها مثل دراسة قيمة المبيعات وعلاقتها بالوحدات المباعة. ويمكن إجراء الفحص التحليلي في مرحله أو أكثر من مراحل الفحص الآتية:

1- مرحلة التخطيط للفحص: يساعد الفحص التحليلي التعرف على أعمال المنشأة، وتحديد مجالات المخاطرة المتوقع حدوثها؛ مما يساهم في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الفحص، وكذلك تحديد المجالات التي يجب العناية بفحصها.

2- مرحلة تنفيذ عملية الفحص: حيث يساعد الفحص التحليلي على تقليل نطاق الفحص، وبالتالي تخفيض تكاليفه، ويساعد أيضاً على الحصول على دليل إضافي يدعم سلامة وصحة العمليات والأرصدة.

3- المرحلة النهائية للفحص: يساعد الفحص التحليلي الفاحص على تكوين رأيه النهائي الشامل عن مدى توافق المعلومات المالية مع ما توفر له من بيانات عن المنشأة والظروف الإقتصادية الخاصة بها.

وبذلك يستطيع الفاحص أن يجري تحليلاً للبيانات الخاصة بالمنشأة للتأكد من أنها تعكس العلاقات القائمة بين بعضها البعض، فإذا تبين من الفحص وجود علاقة بين البيانات فإن ذلك يمد الفاحص بدليل إثبات على صحة وسلامة هذه البيانات وإذا ما أتضح للفحص عدم وجود علاقة ووجود تقلبات غير متوقعة، فإن ذلك يعد مؤشراً على إجمال وجود أخطاء في هذا المجال، مما يؤدي إلى ضرورة قيام الفاحص بدراسة وفحص الإنحرافات، ومن هنا تتمثل أهداف عملية الفحص التحليلي فيما يلي :- التعرف على طبيعة المنشأة موضوع الفحص، تحديد المجالات التي تتطلب مزيداً من الفحص، تحديد مجالات المخاطرة المتوقع حدوثها، وتعزيز النتائج التي تم التوصل إليها خلال الفحص.

4/4 وسائل تنفيذ عملية الفحص الضريبي

تتعدد الوسائل المستخدمة في إتمام عملية الفحص الضريبي ما بين الفحص المكتبي والميداني والإلكتروني التي تستخدم في تنفيذ عملية الفحص الضريبي طبقاً للأساليب السابقة كما يلي:

1. عملية الفحص الضريبي المكتبي: (الشافعي، 2008، صص 14-20)

يقصد بالفحص الضريبي المكتبي القيام بفحص ملف الممول والإقرارات المقدمة لتكوين قاعدة بيانات أساسية عن الممول المراد فحص إقراراته وحساباته ودفاتره في مقر المأمورية دون الانتقال إلى مقر المنشأة.

ويقوم الفحص المكتبي على إختبارات التحقق الأساسية للبيانات والمعلومات المالية التي يتم أداؤها عن طريق دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات، ومقارنة المعلومات المالية الحالية للمنشأة، مع المعلومات المالية الخاصة بفترة أو فترات سابقة، أو مع معلومات مالية مماثلة ترتبط بالصناعة التي تعمل فيها المنشأة؛ وإستخراج العلاقات والنسب المالية التي تربط أرصدة الحسابات مثل: (العلاقات بين المبيعات ومصروفات البيع، وبين الأصول والإهلاك)، ويتم التركيز على العلاقات غير الطبيعية للإستفسار بشأنها أو توسيع إجراءات الفحص، ويتطلب ذلك ضرورة توافر قواعد بيانات تقوم بجمع البيانات والمعلومات عن الممول ونشاطه من مختلف المصادر الداخلية و الخارجية.

2. عملية الفحص الميداني: (الشافعي، 2014، صص 42)

إذا توصل الفاحص الضريبي في نهاية الفحص المكتبي إلى الحاجة إلى فحص ميداني للممول؛ فيقوم بتنفيذ مجموعة من الإجراءات للتحقق الفعلي من دفاتر ومستندات المنشأة، والعناصر ذات المخاطر العالية، وإتفاق النتائج مع الواقع.

فعملية الفحص الضريبي الميداني تمثل مجموعة من إجراءات الفحص الفعلية لدفاتر ومستندات المنشأة، وعناصر الإشتباه التي أسفر عنها الفحص المكتبي، ولم تبين الإيضاحات والإستيفاءات المقدمة من الممول الإشتباه بشأنها وتمثل عناصر ذات مخاطر عالية، وذلك بهدف التحقق من صحة الإقرار الضريبي.

3. عملية الفحص الضريبي الإلكتروني⁽⁶⁾

نظراً للجهود التي تقوم بها مصلحة الضرائب المصرية لتطوير وتحديث النظم المطبقة لخدمة العمل الضريبي من خلال شبكة معلومات مصلحة الضرائب المصرية وأيضاً مواكبة أحدث النظم والتقنيات العالمية اللازمة لتطوير منظومة العمل الضريبي فقد ظهرت الحاجة الملحة لاستغلال الامكانيات الكبيرة

⁽⁶⁾<http://www.dotmsr.com/News/331/1278984/%D8%A7%D9%84%D8%B6%D8%B1%D8%A7%D8%A6%>
- <https://eservice.incometax.gov.eg/etax>

المتاحة لدى المصلحة وتطوير منظومة العمل الضريبي عن طريق تقديم الاقرارات الضريبية الكترونيا واستخدام انظمة التخزين السحابية لتحقيق المميزات الاتية:

- أ. تقليل العبء على الممول من خلال تيسير عملية ملئ وتقديم الاقرار الضريبي حيث يتيح النظام القدرة على ملئ وتقديم الاقرار الكترونيا عبر الويب
- ب. تقديم خدمة فعالة من خلال قدرة الممول على الدخول الى نظامه/سجله الضريبي الإلكتروني من خلال أي حاسب خلال 24 ساعة/365 يوم بدون الاحتياج الى تنصيب اي ادوات او برامج مساعدة
- ج. تخصيص مساحة تخزينية لكل ممول تتيح له القدرة على تخزين تعاملات الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة والدخول اليها في أي وقت ومن أي مكان (Cloud Storage) كما يتم تخزين فواتير المشتريات والمبيعات لتطبيق القيمة المضافة
- د. سهولة إدارة السجل الضريبي الإلكتروني عبر التطبيقات المتاحة على عدة أنظمة ومنها الهواتف النقالة

وتعتبر عملية الفحص الضريبي الإلكتروني أفضل الأساليب في إجراء الفحص الضريبي، حيث يمكنه فحص كميات كبيرة من الإقرارات والملفات وتوفير المعلومات المطلوبة بسرعة، ورفع درجة الثقة في دقة وسلامة النظم المحاسبية و كفاءتها في تشغيل البيانات و تحقيق الإلتزامات الضريبية، والمحافظة على الموجودات سواء كانت المكونات المادية لنظم الحسابات الآلية أو البيانات الإلكترونية بطريقة سليمة، والتحقق من صحة و تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية داخل المنشآت.

5/4 إجراءات تنفيذ عملية الفحص الضريبي

وتنفيذا للسياسة التي تبنتها مصلحة الضرائب لتدعيم الثقة المتبادلة بينها وبين الممول، وضع القانون قواعد تحدد العلاقة بينهما أثناء إنجاز عملية الفحص طبقاً لأحكام القانون⁽⁷⁾ تتمثل فيما يلي: (الشافعي، 2019، ص22)

الإخطار بتنفيذ عملية الفحص الضريبي، و تمكين مأموري الضرائب من الإطلاع على الدفاتر والمستندات، ودخول مقرر عمل الممول دون إخطار مسبق في حالة التهرب الضريبي، عدم جواز إعادة الفحص عناصر سبق فحصها مالم تتكشف حقائق جوهرية تستوجب إعادة الفحص، التزام الممول بتوفير البيانات التي تطلبها المصلحة، الإطلاع لدى الجهات الحكومية، مراعاة سر المهنة

فالقانون الضريبي 91 لسنة 2005 وضع إجراءات تمكن الفاحص الضريبي من إتمام وتنفيذ عملية الفحص الضريبي، فعملية الفحص الضريبي تعتبر عملية فنية تتألف من خطوات متتابعة تحتاج الى إرشادات تبين للفاحص الضريبي أفضل الأساليب المستخدمة وكيفية تخطيط عملية الفحص الضريبي، وتحديد عينة الفحص على مستوى الملف، وتجميع أدلة الإثبات والوثائق، وغيرها من المسائل المرتبطة

(7) المواد من(95-100)من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 المستبدلة بالمواد (7،11،15،41،42) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم 206 لسنة 2020

بعملية الفحص الى أن ينتهى بإعداد تقرير الفحص ،هذه الأمور لم يتناولها القانون أو التشريعات الضريبية، وتركها لإجتهادات مأموري ومراجعي ومديري الفحص. مما يعنى أن عملية الفحص تتم على أساس الخبرات السابقة وليس على أسس ومعايير مهنية وعلمية.(الشافعي،2019،ص23)

فالحكم الشخصي للفاحص الضريبي غير الرشيد يكون نتائجه غير سليمة حيث يتفاوت الحكم الشخصي من فاحص إلى آخر وحسب الخبرة المهنية له، فتؤثر على عملية الفحص الضريبي ،ومن ثم على العلاقة بين كل من الإدارة الضريبية والممول، ويؤدى انحراف التقدير ونتائج الفحص التي لا تستند على ما يؤيدها الى الكثير من المنازعات الضريبية ،وذلك لعدم وجود معايير محددة يكون ملتزم بها الفاحص ويسير في إطارها.(زناتي و عبد الهادي،2019،صص19-20)

6/4 أوجه التشابه والاختلاف بين مراجعة الحسابات و عملية الفحص الضريبي

يمثل الفحص الضريبي عملية مراجعة لغرض خاص، لذلك يوجد أوجه تشابه بينهما وبعض الاختلافات كما يلي:(عطا،1994،صص9-10)

تختلف عملية مراجعة الحسابات عن عملية الفحص الضريبي في بعض الأمور منها مايلي:

1. يقوم بإجراء عملية المراجعة مراقب الحسابات الذي يتم تعيينه بقرار من الجمعية العمومية للشركة، أما عملية الفحص الضريبي يقوم بها الفاحص الضريبي (مأمور الضرائب) بناءً على تكليف يصدر به قرار من مصلحة الضرائب.
2. تبدأ عملية الفحص الضريبي بعد نهاية السنة المالية وبعد إنقضاء المدد الممنوحة للممولين أفراداً كانوا أو شركات لتقديم إقراراتهم، بينما يجوز إجراء عملية مراجعة الحسابات خلال السنة أو عقب إنتهاء السنة المالية مباشرة.
3. يقوم الفحص الضريبي على أساس إجراء بعض الإختبارات لبعض الحسابات وفي هذه الحالة تختلف عملية الفحص الضريبي عن مراجعة الحسابات في محاسبة بعض العناصر مثل الإهلاكات والإحتياطيات وبعض بنود المصروفات.
4. في عملية مراجعة الحسابات يقوم المراجع بتقديم تقريره إلى موكله من الممولين أفراداً كانوا أو شركات، بينما عملية الفحص الضريبي يقوم الفاحص الضريبي بتقديم تقريره إلى جهة حكومية ألا وهي مصلحة الضرائب.

تتشابه عملية مراجعة الحسابات مع عملية الفحص الضريبي في بعض النواحي التالية:

1. تركز كل من عملية مراجعة الحسابات والفحص الضريبي على نفس المجموعة الدفترية والمستندات الخاصة بالمنشأة عن الفترة المالية الواحدة.
2. لكل منهم الحق في الإطلاع على الدفاتر والمستندات سواء كانت دفاتر أصلية أم فرعية مادامت لهم صلة بالغرض الذى من أجله يتم مزاوله المهمة.

3. لكل منهما الحق في الحصول على التوضيحات والتفسيرات التي لا تظهرها الدفاتر، كما لهم حق طلب البيانات والإيضاحات اللازمة لتأدية وظيفتهم، كما أن كل منهما ملزم بمراعاة سر المهنة طبقاً للقانون.

7/4 وجه القصور والانتقادات الموجهة لعملية الفحص الضريبي

ذكر (الشوايش، 2011، ص68) أنّ من أهم القصور المتعلقة بالفحص الضريبي هي:

1. تحيز الفاحص لصالح الخزنة العامة على حساب الفئات دون سند مقبول وعدم إعمال النصوص التي في صالحهم والتي لا يعملون بها، وإهدار دفاتر لأسباب غير موضوعية حتى يتمكن المأمور من إنجاز الأعمال المكلف بها والتي لا يمكن له إنجازها بموضوعية.
2. عدم وجود أنظمة لنقل خبرة الفاحصين القدامى للفاحصين حديثي التخرج وعدم كفاية برامج التدريب التي تقوم بها المصلحة في زيادة كفاءه الفاحصين، وعدم الإستقلال التام للفاحص الضريبي حيث قد يتعرض دخله من مكافآت وعلاوات لتأثيرات متعددة منها إنخفاض الحصيلة، وقد يتعرض للنقل أو تخطيه في الترقيّة أو إبعاده عن المناصب القيادية.
3. مبالغة الفاحصين في التقدير والإلتجاء إلى التقدير الجزافي الذي لا يستند إلى أسس عملية محاسبية سليمة كما لا يصلح دليلاً أمام القضاء مما يهدم أولى قواعد فرض الضريبة وهي العدالة.

5 - تقييم مدى الحاجة إلى معايير مهنية لعملية الفحص الضريبي

من المعروف أن مصلحة الضرائب المصرية على مدار تاريخها الطويل أخرجت ما في جعبتها من قواعد وأسس ومعايير للفحص ليهتدي بها السادة مأموري الضرائب عند محاسبة الممولين، ووضعت المصلحة هذه الأسس والمعايير والقواعد في تعليماتها التفسيرية وكتبها الدورية وتعليماتها التنفيذية للفحص، حيث أصدرت الآلاف من هذه التعليمات والكتب الدورية عبر تاريخها المبنية على دراسات قانونية وعلمية وعملية ومهنية مسترشدة بأراء ممثلي الأنشطة التجارية والصناعية بالغرف التجارية والنقابات المهنية والإتحادات التجارية والصناعية .

هذا فضلاً عن أخذها في الإعتبار لقرارات لجان الطعن وأحكام المحاكم الصادرة حسماً لبعض الخلافات التي كانت قائمة وتم الفصل فيها، بالإضافة إلى ما صدر من أحكام المحاكم و محكمة النقض والمحكمة الدستورية العليا في شأن عدم دستورية بعض مواد قانون الضرائب؛ نتيجة لما سبق أصبحت مصلحة الضرائب تمتلك ثروة مهنية وفنية لا يمكن الإستغناء عنها، ويمكن القول بأن لدى المصلحة الآن فقه ضريبي يتم الإسترشاد به في النزاعات القائمة .

1/5 تقييم معايير عملية الفحص الضريبي الحالية:

يتم إجراء عملية الفحص الضريبي في البيئة المصرية في إطار التشريعات الضريبية و التعليمات التنفيذية والتفسيرية التي تصدر عن مصلحة الضرائب المصرية والقرارات ذات العلاقة الصادرة من وزير المالية، لوضع قواعد ومعايير يلتزم بها الفاحص الضريبي عند قيامه بعملية الفحص، وذلك في ظل

غياب تام لمعايير مهنية تنظم عملية الفحص الضريبي من خلال توفير معايير وإرشادات للفاحص الضريبي تمكنه من أداء عمله بأسلوب مهني منظم.

وإتضح من خلال دراسة التشريعات الضريبية والتعليمات التفسيرية والتنفيذية التي أصدرتها الجهات المختصة أنها تتصف بالشمول والعمومية لأنها توضح الخطوط العامة للفاحص الضريبي عند قيامه بأعمال الفحص الضريبي، وبالتالي تركت قدراً من المرونة للفاحص الضريبي عند قيامه بأعمال الفحص يتم تفسيره طبقاً لحكمه الشخصي مما يؤدي ذلك إلى إختلاف الأحكام الشخصية للفاحصين الضريبيين، ومما يؤكد ذلك ما يلي: (عطية، 2012، صص 33، 32)

1. لم تلزم التشريعات الضريبية والتعليمات التفسيرية والتنفيذية الصادرة الفاحص الضريبي بإتباع أسلوب معين لفحص إقرارات الممولين بل تركت ذلك خاضعاً للتقدير الشخصي؛ حيث يلتزم كل ممول بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة إقراراً ضريبياً سنوياً علي النموذج المعد لهذا الغرض وملحقاته(8)، كما أنه يكون للمصلحة إجراء ربط تقديري للضريبة من واقع أية بيانات متاحة في حالة عدم تقديم الممول لإقراره الضريبي أو عدم تقديمه للبيانات والمستندات المؤيدة للإقرار(9)، وبالرجوع إلى المواد المتعلقة بالإقرارات الضريبية باللائحة التنفيذية للقانون(10) يتبين أنها لم تتعرض إلى المستندات التي يجب أن تكون مصحوبة بالإقرار السنوي الذي يقدمه الممول، وكذلك بالرجوع إلى الإقرارات الضريبية لا يوجد ضمن الإقرارات ما يذكر الممول بأن يرفق المستندات المؤيدة للبيانات الواردة بالإقرار، وهذا يتيح للمأمورية فحص حالة الممول وخضوعها للحكم الشخصي للفاحص الضريبي.
2. إشتطت التشريعات الضريبية والتعليمات التفسيرية والتنفيذية للفحص الصادرة أسلوب الفحص من خلال العينة إلا أنها وفي تحديدها للعينة تركت الأمر للحكم الشخصي للفاحص الضريبي بمستوياته دون أن تضع بالتشريع القواعد الموحدة لكيفية تحديد العينة فجاء قرار وزير المالية(11) بشأن قواعد ومعايير تحديد عينة فحص إقرارات الممولين طبقاً لهذه القواعد والمعايير: مدى التزام الممولين بالقواعد المنصوص عليها في قانون الضريبة على الدخل المشار إليه في شأن إعداد وتقديم الإقرارات في المواعيد القانونية وأداء الضريبة المستحقة في حينها، وإقرارات الممولين ذات المخاطر العالية، والإقرارات التي تتضمن تعاملات مع أشخاص مرتبطة

(8) المادة 82 فقره (1) من القانون 91 لسنة 2005، والمستبدلة بالمادة 31 فقره (ج) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم 206 لسنة 2020.

(9) المادة 90 فقرة (2) من القانون 91 لسنة 2005.

(10) المواد 102 إلى 112 من اللائحة التنفيذية للقانون 91 لسنة 2005 الصادرة بقرار وزير المالية رقم 995 لسنة 2005 .

(11) إقرار وزارة المالية رقم 268 لسنة 2021، بشأن تحديد عينة الإقرارات المقدمة المستندة إلى دفاتر وحسابات منتظمة من ممالي الضريبة على الدخل.

3. إشتراطت التشريعات الضريبية والتعليمات التفسيرية والتنفيذية بأن يسعي الفاحص الضريبي إلى الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتكون أساساً يعتمد عليه الفاحص في التعبير عن رأيه، ويظهر ذلك واضحاً من التعليمات العامة للفحص⁽¹²⁾ والتي وجهت فيها مصلحة الضرائب نظر المأموريات إلى مراعاة بعض النقاط فيما يتعلق ببداية خطة الفحص على النحو التالي:

أ. أهداف الفحص في ظل القانون رقم 91 لسنة 2005: التحقق من صحة بيانات الإقرار الضريبي محل الفحص، تحديد وعاء للضريبة متفق عليه بطريقة عادلة دون الإخلال بجودة ونزاهة الفحص، عدم المغالاة عند تحديد وعاء الضريبة، فهذه الأهداف لم تعتمد على معايير محددة وإنما تركت حرية الرأي للفاحص الضريبي وهذا يتحدد ويتأثر نتيجة الحكم الشخصي للفاحص الضريبي.

ب. كذلك توجه المصلحة نظر المأموريات إلى التحقق من مدى التزام الممولين بأحكام القانون⁽¹³⁾ التي حددت الملترمون بإمساك الدفاتر والسجلات، كما لا يجوز للمصلحة عدم الإعتداد بالدفاتر والسجلات المنتظمة للممول أو إهدارها إلا إذا أثبتت المصلحة بموجب مستندات تقدمها عدم صحتها، وهذا متروك للفاحص الضريبي هو الذى يكون الركيزة في تحديد مدى التزام الممول بإمساك الدفاتر والسجلات من عدمه أو عدم الإعتداد بها فى ضوء رؤيته الشخصية.

مما سبق إتضح للباحثين أن التعليمات التنفيذية تركت مساحة واسعة للحكم الشخصي للفاحص الضريبي، حيث أن المعايير التي يقوم بها الفاحص الضريبي للمنشأة تتم في ضوء رؤيته الشخصية وخبرته المهنية التي تختلف من فاحص لآخر، كذلك تعتمد المناقشات إلى حد كبير على الحكم الشخصي للفاحص الضريبي، كما أن التحقق من بيانات التعاملات تختلف في أساليب التحري عنها وتجميعها من فاحص إلى آخر وتعتمد بصورة كبيرة على الخبرة الشخصية للفاحص، وهذا يؤثر في الواقع العملي بشكل كبير على نتيجة الفحص الضريبي وتحديد وعاء الضريبة.

2/5 العوامل المؤثرة في عملية الفحص الضريبي:

هناك العديد من العوامل التي تؤثر على عملية الفحص الضريبي وبالتالي على أداء الفاحص الضريبي، ومن أهم تلك المتغيرات ما يلي:

1/2/5 إختلاف الخبرة المهنية للفاحصين الضريبيين:

تعتبر الخبرة المهنية للفاحص الضريبي من أهم العوامل المؤثرة في عملية الفحص الضريبي حيث أنها عبارة عن تراكمات الخبرة العملية التي يكتسبها الفاحص من مزاولته مهنة الفحص الضريبي، كما أنها تؤثر على كفاءة وجودة أداء الفاحص الضريبي حيث أن لها دوراً أساسياً في تخفيض المنازعات وحل الخلافات بين الممولين ومصلحة الضرائب؛ ويمكن قياس مستوى الخبرة من خلال: عدد السنوات التي قضاها الفاحص في ممارسة الفحص، خبرة الفاحص الضريبي في فحص العديد من الأنشطة

(12) مصلحة الضرائب المصرية : تعليمات عامة للفحص رقم (28) لسنة 2008.

(13) المادة رقم 78 من القانون 91 لسنة 2005 المستبدلة بالفقرة (ب) من المادة(5) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم 206 لسنة 2020.

الخاصة بالممولين، قدرة الفاحص على إكتشاف الأخطاء والمخالفات وتصحيحها، قدرة الفاحص على إتخاذ القرار، قدرة الفاحص على الإقناع والتفاوض مع الممولين، والجودة في إعداد تقارير ونماذج الفحص. (حشيش،2014،ص ص15، 16)

وتمر مراحل الخبرة المهنية للفاحص الضريبي بعدة مراحل وهم مرحلة الفاحص الضريبي المبتدئ (مساعد مأمور) ، ومرحلة الفاحص الضريبي المبتدئ متقدم (مأمور فاحص للملفات التقديرية فئة ج) ، مرحلة الفاحص الضريبي المتكامل(مأمور فاحص للملفات التقديرية حتى التصنيف ب) ، مرحلة الفاحص الضريبي الكفاء (مأمور فاحص للملفات فئة أ والملفات التي تعتمد علي حسابات ودفاتر، مرحلة الفاحص الضريبي الخبير (مراجع شعبة الفحص) عطية،2015،ص ص27،26).

2/2/5 إختلاف برامج التعليم والتدريب: (عطية،2015،ص ص28،27)

في مجال التطوير المهني للعاملين في مجال الفحص الضريبي وضعت الادارة العامة للتخطيط والمتابعة والتقييم -قطاع التدريب- بمصلحة الضرائب المصرية اثني عشر⁽¹⁴⁾ برنامج تدريب وتأهيل يهدف إلى إعداد العاملين الجدد للحياة الوظيفية من خلال معارف عامة ومعارف خاصة بالضريبة والتكنولوجيا ومن هذه البرامج برنامج العاملين الجدد بمصلحة الضرائب، برنامج شرح أحكام القانون رقم 91 لسنة 2005، برنامج الفحص المنسق، برنامج محاسبة التكاليف، برنامج معايير المحاسبة المصرية، برنامج توجيه مهارات الفحص الداعم للثقة، برنامج فحوصات متخصصة، برنامج تطبيق الفحص التحليلي، برنامج المراجعة للتحقق من الأرصدة المالية، برنامج التمهيدي للفحص المكتبي، برنامج الفحص المكتبي.

ومن هنا إستخلص الباحثين أن هذه البرامج تؤدي إلى تنمية كفاءة الفاحص الضريبي، ومسايرة التطورات الحديثة في مجال الفحص الضريبي، وتعمل على تحقيق درجة من التجانس في آراء الفاحصين في المواقف المتشابهة إلا أنه وفي الواقع توجد بعض المعوقات التي لا تمكن جميع الفاحصين من الحصول على كافة البرامج حيث تتفاوت نسبة الحضور بين فاحص وآخر لعدم وجود معيار ثابت يلزم الفاحص الضريبي بحضور كافة هذه الدورات مما يؤثر على الخبرة المهنية لكل من الفاحصين الضريبيين ويؤدي إلى وجود تضارب في عملية الفحص الضريبي.

3/2/5 عمومية التشريع الضريبي والتعليمات التنفيذية والتفسيرية للفحص: -

تعتمد عملية الفحص الضريبي على دراسة مدى إتفاق صافى الربح المحاسبي مع صافى الربح الضريبي في ضوء الالتزام بنصوص التشريع الضريبي والتعليمات التنفيذية والتفسيرية للفحص وما يصاحبها من قرارات وزارية تتعلق بكيفية إتمام عملية الفحص، إلا أن النصوص الضريبية عادة ما تتعرض لمشكلة كبيرة وهي مشكلة غموض النصوص الضريبية، إذ يرتبط الغموض في القانون

⁽¹⁴⁾ مصلحة الضرائب المصرية : خطة البرامج التدريبية ، قطاع التدريب ، الإدارة العامة للتخطيط والمتابعة والتقييم ، مطبعة مصلحة الضرائب المصرية ، ص 245 - 248

الضريبي بمشكلة التهرب الضريبي نتيجة لتفسير النصوص على خلاف ما قصده المشرع (الصعيدى 2006، ص153)

3/5 أهمية وجود معايير مهنية للفحص الضريبي (15)

يتضح مما سبق وجود العديد من العوامل المؤثرة في عملية الفحص الضريبي نتيجة إختلاف مستوي الخبرة المهنية لدى الفاحص الضريبي، وبرامج التعليم والتدريب التي يتلقونها أثناء فترة الإعداد في بداية التعيين في وظيفة مأمور ضرائب أو خلال فترة العمل الوظيفي له، وأيضاً الإعتقاد على التقدير الشخصي للفاحص الضريبي في العديد من العناصر والبنود الخاضعة للفحص.

كل هذا يؤدي إلى الإختلاف في منهجية تنفيذ عملية الفحص الضريبي وبالتالي إختلاف نتائج عملية الفحص من فاحص لآخر، ولذلك ينبغي وجود قواعد عامة يلتزم بها جميع الفاحصين عند إجراء عملية الفحص الضريبي للإقرارات والملفات الضريبية مهما إختلفت خبراتهم ومستواهم التعليمي والمهني وتمثل في معايير مهنية للفحص الضريبي، ويحقق وجود هذه المعايير العديد من المنافع وأهمها مايلي:-

1. توفير معايير وإرشادات مهنية موحدة لإجراء عملية الفحص الضريبي؛ تكون مرجعاً وقاعدة أساسية للعمل يسترشد بها الفاحص الضريبي عند أدائه لعمله المهني، كما تمثل إطار عام لتقوية نوعية و كفاءة العمل الفني بغرض تحديد طبيعة وأبعاد المسؤولية المهنية للفاحص، كم أنها تحدث توافق بين الممولين ومصصلحة الضرائب نتيجة إتباع معايير مهنية واضحة ومعلومة للطرفين عند إجراء الفحص الضريبي.
 2. إتباع الأساليب الحديثة في إجراء الفحص الضريبي؛ مما يؤدي إلى إنهاء إجراءات التحاسب الضريبي بشكل مُرضي لطرفي عملية التحاسب وبشكل سريع إعتقاداً على جمع أدلة إثبات قوية نتيجة إرتفاع مستوي التأهيل المهني المستمر للفاحص الضريبي.
 3. ضبط أداء الفاحص الضريبي أثناء إجراء عملية الفحص الضريبي وخاصةً عند إستخدام الأحكام الشخصية والتقديرية الخاصة بعناصر وبنود الفحص، وتقليل مشكلات التحاسب الضريبي نتيجة إتباع معايير مهنية موحدة، وبالتالي الحد من المنازعات الضريبية وسرعة تحصيل الضريبة المستحقة، وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية.
 4. وضع ضوابط موحدة لإجراء عملية الفحص الضريبي لتلافي مشكلات عمومية التشريع الضريبي والتعليمات التنفيذية والتفسيرية الخاصة بعملية الفحص.
- مما سبق يتضح أهمية وجود معايير مهنية لضبط وتنظيم عملية الفحص الضريبي مما يؤدي في النهاية لزيادة فعالية التحاسب الضريبي.

6- الإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي

1/6 مرجعية بناء الإطار المقترح

إعتمدت الباحثة في بناء الإطار المقترح على مجموعة من المصادر التالية:-

(15) مناقشة مع د/ ياسر الشافعى أثناء إعداد الرسالة بتاريخ 2021/4/7

أ- تم الإعتماد في بناء الإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي على التشريعات الضريبية المختلفة والتي تتضمن قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، واللائحة التنفيذية للقانون الصادرة بالقرار رقم 991 لسنة 2005، وقانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم 206 لسنة 2020 المعدل بالقانون رقم 211 لسنة 2020 بالإضافة إلى التعليمات التنفيذية والتفسيرية والكتب الدورية الصادرة عن مصلحة الضرائب والمتعلقة بالفحص الضريبي.

ب- معايير المراجعة المصرية الصادرة بقرار وزير الإستثمار رقم 166 لسنة 2008، فإعتمدت الباحثة عند إعداد وبناء معايير فحص ضريبي على ماجاء بالتشريعات الضريبية بشكل أساسي والرجوع إلى معايير المراجعة المصرية فيما لم يرد به نص في التشريعات الضريبية.

ج- تم الإعتماد على الدراسات السابقة في مجال التحاسب الضريبي بفهم الظاهرة البحثية وتحليل وتقييم أبعادها والمعوقات والصعوبات التي تواجهها وسبل التغلب عليها وأهمها: التأهيل العلمي والعملية للفاحصين الضريبيين، ومعايير الفحص الضريبي، وسبل زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي من خلال توفير معايير مهنية خاصة بعملية الفحص الضريبي، وذلك بهدف بناء إطار مقترح لمعايير الفحص الضريبي لزيادة فعالية التحاسب الضريبي.

2/6 أهداف الإطار المقترح

يتمثل الهدف الرئيسي لبناء الإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي في زيادة فعالية التحاسب الضريبي، ويمكن أن يتحقق ذلك من خلال: وضع معايير مهنية وتوفير إرشادات مستقلة تحكم الأداء المهني لعملية الفحص الضريبي لزيادة فعالية التحاسب الضريبي، دعم الثقة والحفاظ على علاقة جيدة بين الممولين و المصلحة الضريبية، من خلال الحفاظ على حقوق الممول وعدم إنتهاكها، إستخدام التقنيات الحديثة في التحاسب الضريبي أهمها التشغيل الإلكتروني للإقرارات الضريبية و الفحص الإلكتروني، وضع أنظمة رقابية داخل وخارج المصلحة لمراقبة أداء الفاحصين وضمان إلتزامهم بتطبيق القوانين والتشريعات الضريبية.

3/6 متغيرات الإطار المقترح وطريقة قياسها

فيما يلي توصيف متغيرات الإطار المقترح وطريقة قياسها:

1/3/6 توصيف متغيرات الإطار المقترح :

أ- المتغير المستقل X : معايير الفحص الضريبي

هي مجموعة من المعايير المهنية والقواعد التي تحكم أداء الفاحص الضريبي وتوفير إرشادات أثناء أداء مهمة فحص الإقرارات (الملفات الضريبية) لضمان إتمام عملية الفحص بموضوعية وإستقلالية وحيادية، وتم تحديد وتوصيف المتغيرات المستقلة المتعلقة بمعايير الفحص الضريبي ، وتم قياسها من خلال ثلاث محاور رئيسية ($X_1 - X_3$) : المعايير العامة للفحص الضريبي X_1 ، ومعايير العمل الميداني X_2 ، ومعايير إعداد التقرير X_3

ب- المتغير التابع Y : فعالية التحاسب الضريبي.

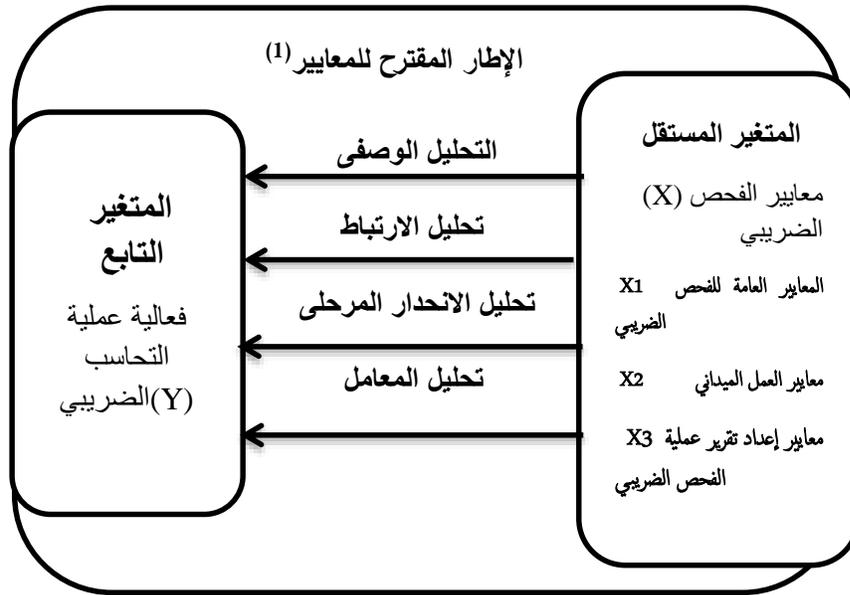
فعالية التحاسب الضريبي هي المتغير التابع أو البحثي الذي تسعى الباحثة إلى تحليل واقعها والتنبؤ بكيفية زيادة فعاليتها، ويقصد بها قدرة المنظمة على الإستخدام الكفاء للموارد المتاحة لتحقيق المخرجات التي تساهم في تحقيق الأهداف المحددة أي أنها القدره على تحقيق الأهداف.

2/3/6 طريقة قياس متغيرات الإطار المقترح :

تم استخدام مقياس ليكرت Likert Scale الخماسي المتدرج لإستطلاع رأي المستقصى منهم لتحديد اتجاهاتهم حول الظاهرة البحثية . وتم قياس المتغيرات بوضع أوزان للاستجابات تتراوح من موافق تماماً (5) إلى موافق (4) إلى محايد (3) إلى غير موافق (2) إلى غير موافق تماماً(1) .

4/6 هيكل الإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي لزيادة فعالية التحاسب الضريبي

يعرض الشكل التالي رقم (1) هيكل الإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي كألية لزيادة فعالية التحاسب الضريبي على النحو التالي:



الشكل رقم (1) هيكل الإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي كألية لزيادة فعالية التحاسب الضريبي

5/6 بناء وتفعيل معايير الفحص الضريبي في البيئة المصرية

إعتمادا على المرجعيات السابقة لبناء معايير الفحص الضريبي، قامت الباحثة بتصميم وبناء عدد (21) معيار للفحص الضريبي، تتناول أهم الموضوعات التي تحكم وتنظم عملية الفحص الضريبي للإقرارات

والمفلات الضريبية الخاضعة للضريبة وهي لمعايير العامة للفحص الضريبي، معايير الفحص الضريبي الميداني، ومعايير إعداد تقرير عملية الفحص الضريبي.

أولاً: المعايير العامة للفحص الضريبي

تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية الفحص، والمقصود بهذه المعايير أنها مجموعة من الضوابط والقواعد الشخصية والأخلاقية التي يجب أن تتوفر في الفاحص الضريبي ليكون مؤهلاً للقيام بعملية الفحص الضريبي لإقرارات الممولين (النجار، 2014، ص46) وتم تناولهم كما يلي:

معايير الفحص الضريبي رقم (1) التأهيل العلمي والمهني للفاحص الضريبي (16)

- أ. الهدف من المعيار الضريبي يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات بشأن تحديد المتطلبات العلمية والمهنية الواجب توافرها في الفاحص الضريبي.
- ب. الغرض من التأهيل العلمي والمهني للفاحص الضريبي يتم إعداد الفاحص الضريبي لإعداد الجيد والكافي من الناحية العلمية والمهنية حتى يتمكن من الفهم الصحيح لمعايير المراجعة ومعايير المحاسبة والتشريعات الضريبية حتى يتمكن من تطبيقها التطبيق الصحيح وصولاً إلى تحديد الوعاء الضريبي العادل.
- ج. متطلبات تطبيق المعيار الضريبي
 1. أن يكون الفاحص الضريبي حاصلاً على مؤهل جامعي في المحاسبة والمراجعة، وحصول الفاحص الضريبي على تعليم مهني مستمر في مجال المحاسبة والتشريعات الضريبية، واللوائح التنفيذية ونحوه، وأيضاً على أحدث الأنظمة التكنولوجية لتنمية المهارات الفنية.
 2. حصوله على دورات تدريبية مستمرة في النواحي العلمية للفحص الضريبي لرفع المهارات الفنية للفاحص ولإطلاعه على كافة المستجدات في التشريعات الضريبية وفي معايير المحاسبة ومعايير المراجعة، وذلك بإشراكه في كافة الدورات والندوات التي تعقدتها مصلحة الضرائب أو المنظمات المهنية، و التشجيع على إلتحاقه ببرامج الدراسات العليا للجامعات.
 3. أن يتم نقل الخبرات من الفاحصين القدامى والمديرين إلى الفاحص الضريبي أثناء العمل، وأن يتم تشجيع الفاحص الضريبي على المشاركة بأوراق بحثية في المؤتمرات وعقد ورش عمل داخل المصلحة لمناقشة المشاكل وإقتراح الحلول بشكل مستمر.

(16) القانون رقم 133 لسنة 1951 بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة المادة رقم (6)

- أبو عكاز، 2015، ص100-101

- النجار 2014، ص47

- حشيش، 2014، ص16

معايير الفحص الضريبي رقم (2) إستقلال الفاحص الضريبي(17)

- أ- الهدف من المعيار الضريبي يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات لضمان إستقلال الفاحص الضريبي أثناء أداء عمله.
- ب- الغرض من إستقلال الفاحص الضريبي التأكد من توافر الشروط اللازمة لضمان وإستقلال الفاحص الضريبي أثناء عملية الفحص الضريبي.
- ج- متطلبات تطبيق المعيار الضريبي
 1. ينبغي على الفاحص الضريبي عند قيامه بأداء مهمة الفحص الضريبي أن يتحرر من أي منفعة أو مصلحة محتملة طالما أن تأثيرها يتعارض مع الأمانة والنزاهة والموضوعية.
 2. يحظر على موظفي المصلحة الإرتباط بأي علاقة عمل مباشرة أو غير مباشرة مع أي من الممولين فيما يتصل بتطبيق أحكام القانون الضريبي، كما يحظر على موظف المصلحة القيام أو المشاركة في أي إجراءات ضريبية تخص أي شخص في حالة وجود صلة قرابة حتي الدرجة الرابعة بينه وبين ذلك الشخص، وجود مصلحة أو علاقات مادية بينه وبين الشخص الذي يخصه الإجراء أو أحد أقربائه حتي الدرجة الثالثة، أو إذا قرر الرئيس المباشر عدم قيام الموظف بأي إجراءات ضريبية تخص ذلك الشخص لوجود أي حالة من حالات تضارب المصالح .
 3. لا يجوز لموظف المصلحة الذي إنتهت خدمته لأي سبب من الأسباب أن يحضر أو يشارك أو يترافع أو يمثل أيا من الممولين أو المكلفين، سواء كان ذلك بنفسه أو عن طريق وكيل له في أي من الملفات الضريبية التي سبق له الإشتراك في فحصها أو مراجعتها أو إتخاذ أي إجراء من إجراءات ربط الضريبة فيها، وذلك خلال خمس سنوات من تاريخ إنتهاء خدمته .

معايير الفحص رقم(3) الحفاظ على السرية المهنية (18)

- أ. هدف المعيار الضريبي يهدف هذا المعيار إلي وضع ومعايير وتوفير إرشادات عن مسئولية الفاحص في الحفاظ علي السرية المهنية.
- ب. الغرض من الحفاظ على السرية المهنية الحفاظ على المعلومات الخاصة بالمولين وعدم إفشائها وإمكانية الإطلاع عليها إلا للممول نفسه أو وكيله وذلك لدعم ثقة الممولين في الإدارة الضريبية.
- ج. متطلبات المعيار الضريبي
 1. يلتزم كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو إختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضريبة المنصوص عليها في القانون الضريبي أو في الفصل فيما يتعلق بها من منازعات بمراعاة سرية المهنة.
 2. لا يجوز لأي من موظفي المصلحة ممن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضريبة إعطاء أي بيانات أو إطلاع الغير على أي ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا في الأحوال المصرح بها قانوناً ،

(17) المادة (20و21و24) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم 206 لسنة 2020

- حشيش ،2014،ص17

(18) المادة رقم (6) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم 206 لسنة 2020

كما لا يجوز إعطاء بيانات من الملفات الضريبية إلا بناء على طلب كتابي من الممول أو المكلف، أو بناء على نص في أي قانون آخر . ولا يعتبر إقضاء للسرية إعطاء بيانات للمتنازل إليه عن المنشأة، أو تبادل المعلومات والبيانات بين الجهات الإيرادية التابعة لوزارة المالية وفقاً للتنظيم الذي يصدر به قرار من الوزير.

معايير الفحص الضريبي رقم (4) الكفاءة المهنية الواجبة(19)

- أ. **الهدف من المعيار الضريبي** يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات لضمان أن يقوم الفاحص الضريبي ببذل العناية المهنية الواجبة عند أداء مهمة الفحص الضريبي.
- ب. **الغرض من بذل الكفاءة المهنية الواجبة** التأكد من توافر المتطلبات اللازمة للتأكد من أن الفاحص الضريبي يبذل العناية المهنية الواجبة أثناء عملية الفحص الضريبي.
- ج. **متطلبات تطبيق المعيار الضريبي**
1. المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالشكل المطلوب لضمان حصول الممول على الخدمة المهنية المطلوبة والعمل بمثابة وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية.
 2. العمل على إزالة أية شكوك أو استفسارات لدى الفاحص الضريبي تتعلق بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي، وأن يعمل الفاحص الضريبي باستمرار على تطوير مجال خبرته المهنية في مجال اكتشاف الغش والأخطاء والتعرف على الجديد في مجال الفحص، كذلك إلمام الفاحص الضريبي بكل جوانب القانون الضريبي من حيث الإعفاءات والخصومات والغرامات كذلك احتفاظ الفاحص بأوراق العمل التي استخدمها أثناء الفحص وإرفاقها بتقريره النهائي.

معايير الفحص الضريبي رقم (5) الهدف من عملية الفحص الضريبي(20)

- أ- **الهدف من المعيار الضريبي** يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات بشأن أهداف عملية فحص الإقرار الضريبي والمبادئ العامة التي تحكمها .كما يصف أيضا مسؤولية الممول عن إعداد وتقديم الإقرار الضريبي وتحديد إطار إعداد الإقرار الضريبي في ضوء التشريع الضريبي السائد.
- ب- **الغرض من عملية الفحص الضريبي** تمكين الفاحص الضريبي من إبداء الرأي الفني حول ما إذا كان الإقرار الضريبي قد أعد طبقاً لمتطلبات التشريع الضريبي السائد.
- ج- **متطلبات تطبيق المعيار الضريبي**

(19) جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، الميثاق العام المصري لأداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة

- النجار، 2014، ص ص 48-49

- أبو عكاز، 2015، ص 101

(20) معيار المراجعة المصري رقم (200)

1. أن يكون الفاحص الضريبي علي دراية وعلم تام بالإصدارات الداخلية (داخل مصلحة الضرائب) الخاصة بعملية الفحص الضريبي، وتحديد الإجراءات اللازمة لأداء عملية الفحص وفقا لمعايير الفحص الضريبي حيث يقوم الفاحص الضريبي بالإلتزام بكل معيار من هذه المعايير المتعلقة بعملية الفحص الضريبي.
2. ينبغي على الفاحص الضريبي عند القيام بعملية الفحص الإلتزام بالمتطلبات المهنية والقانونية والتنظيمية الأخرى بالإضافة إلي معايير الفحص الضريبي ويجب ألا تخالف هذه المعايير القوانين واللوائح المنظمة التي تحكم عملية فحص الإقرار الضريبي.
3. ينبغي على الفاحص الضريبي القيام بتخطيط وأداء عملية الفحص متبعا أسلوب الشك المهني وأن يكون مدركا للعوامل التي قد تؤدي إلى تحريف الإقرار الضريبي تحريفا هاما ومؤثرا ومن ثم عدم مصداقيتها.

معايير الفحص الضريبي رقم (6) الإعتبارات اللازمة عند إصدار أمر التكاليف بعملية الفحص⁽²¹⁾

- أ- الهدف من المعيار الضريبي يهدف هذا المعيار إلي وضع معايير وتوفير إرشادات عند إصدار الإدارة الضريبية أوامر التكاليف الخاصة بعملية فحص الملفات الضريبية ورد فعل الفاحص الضريبي تجاه هذا التكاليف.
- ب- الغرض من التكاليف بعملية الفحص الضريبي مراعاة بعض الإعتبارات اللازمة عند إصدار أوامر التكاليف بفحص الملفات الضريبية حتي تتحقق أهداف الفحص الضريبي بكفاءة وفعالية.
- ج- متطلبات تطبيق المعيار الضريبي
 1. مراعاة الخبرة السابقة للفاحص الضريبي في النشاط الذي صدر به أمر التكاليف، ومراعاة مدى فهم الفاحص للمعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونية، كذلك مراعاة مدى معرفة الفاحص الفنية الملائمة، ويتضمن ذلك المعرفة بتكنولوجيا المعلومات ذات الصلة.
 2. مراعاة الأنشطة التي يزاولها الممول، وعدد الفروع وتنوع الأنشطة، كما يجب مراعاة أنواع الإيرادات الخاضعة للضريبة، مراعاة مدى قدرة الفاحص علي إتخاذ الأحكام الشخصية المهنية، كما يجب مراعاة مدى فهم الفاحص لسياسات مراقبة الجودة التي تضعها الإدارة الضريبية وإجراءاتها.
 3. يتعين علي المدير المسئول عن عملية الفحص تحمل مسئولية التوجيه والإشراف وأداء عملية الفحص طبقا للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية وأن يكون التقرير الصادر ملائما لظروف الممول وعملية الفحص، كما ينبغي علي إخطار أعضاء فريق العمل بمسئولياتهم، طبيعة النشاط، المسائل المتعلقة بالمخاطر، المشاكل التي قد تطرأ والبرنامج التفصيلي لأداء المهمة.

(21) معيار المراجعة المصري رقم (220) – مناقشة مع د/ ياسر الشافعى بتاريخ 2021/3/15

معايير الفحص الضريبي رقم (7) مراقبة الجودة على عمليات الفحص الضريبي (22)

أ. **الهدف من المعيار الضريبي** يهدف هذا المعيار إلي وضع معايير وتوفير إرشادات عن المسؤوليات المحددة للفاحصين الضريبيين المتعلقة بإجراءات رقابة الجودة علي عمليات الفحص الضريبي لملفات الممولين والتي تقوم بوضعها الإدارة الضريبية.

ب. **الغرض من رقابة الجودة على عمليات الفحص الضريبي** بموجب معيار مراقبة الجودة تلتزم الإدارة الضريبية بوضع نظام لمراقبة الجودة يهدف إلي مدها بدرجة تأكد مناسبة بأن المصلحة والعمالين بها يمثلون للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وأن تقارير الفحص الضريبي ملائمة لظروف كل عملية.

ج. متطلبات المعيار الضريبي

1. ينبغي على الفاحص الضريبي الحصول على درجة التأكد المناسبة بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام مراقبة الجودة مناسبة وكافية وتعمل بفاعلية وملتزم بها عملياً.
2. الحصول على جميع ما يضمن إستقلال ونزاهة جميع الفاحصين مثل الإقرارات الدورية المكتوبة وتحديد الأشخاص ذوى العلاقة أو المصلحة، وإستخدام الفاحصين للأساليب والوسائل التكنولوجية الحديثة في الفحص الضريبي.
3. توفير السياسات والإجراءات الواجب على الفاحصين الإلتزام بها لتحقيق مستوى عال من الجودة، وتوفير إنذار مبكر لأي مشكلات أو أخطار قد تواجه عملية الفحص الضريبي.

ثانياً:معايير الفحص الضريبي الميداني

هي مجموعة القواعد والضوابط التي تحكم أداء الفاحص الضريبي لعملية الفحص الميداني (النجار، 2014، ص49) وتتضمن الآتي:

معايير الفحص الضريبي رقم (8) توثيق أعمال الفحص (23)

- أ- **الهدف من المعيار الضريبي** يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات بشأن توثيق أعمال الفحص الضريبي وفقاً لمتطلبات التشريعات الضريبية وفقاً لمتطلبات التشريع الضريبي.
- ب- **الغرض من توثيق أعمال الفحص الضريبي** توفير سجلاً كافياً ومناسباً كأساس لإعداد التقرير، وتوفير أدلة على أن عملية الفحص قد تم التخطيط لها وتم تنفيذها وفقاً لمتطلبات معايير الفحص الضريبي ووفقاً لمتطلبات القوانين واللوائح ذات الصلة.
- ج- **متطلبات المعيار الضريبي**

(22) معيار المراجعة المصري رقم (220)

(23) معيار المراجعة المصري رقم (230)

1. ينبغي على الفاحص الضريبي إعداد أوراق عمل الفحص بصورة تمكنه من تفهم طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الفحص التي تمت وفقاً لمعايير الفحص الضريبي، ووفقاً للمتطلبات القانونية والتنظيمية ذات الصلة، كذلك نتائج إجراءات الفحص التي تم التوصل إليها وأدلة الفحص التي تم الحصول عليها، والموضوعات الهامة التي أثرت أثناء عملية الفحص والنتائج التي تم التوصل إليها بشأنها.
2. ينبغي على الفاحص الضريبي توثيق المناقشات الخاصة بالموضوعات الهامة مع الإدارة والآخرين في الوقت المناسب ، كذلك إذا حدد الفاحص الضريبي معلومات تتعارض مع النتائج التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بموضوع هام فعلى الفاحص أن يوثق كيفية معالجة هذا التعارض عند تكوين رأيه النهائي.
3. بعد إتمام تجميع ملف الفحص النهائي يجب على الفاحص الضريبي ألا يحذف أو يتخلص من أي مستند فيه إلا بعد إنتهاء فترة الإحتفاظ به وهي فترة التقادم .

معايير الفحص الضريبي رقم (9) مسؤولية الفاحص الضريبي المرتبطة باكتشاف التحريفات في الإقرار الضريبي⁽²⁴⁾

- أ. **هدف المعيار الضريبي** يهدف هذا المعيار إلي وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بمسؤولية الفاحص الضريبي بشأن التحريفات الناتجة عن الغش أو الخطأ في الإقرار الضريبي، فإذا كان التحريف ناتج عن الغش فيتم إهدار الدفاتر والسجلات المحاسبية والمحاسبة تقديري أو إعتباره حاله من حالات التهرب الضريبي⁽²⁵⁾، أما إذا كان التحريف ناتج عن خطأ فيمكن تصحيحه أو إهدار الدفاتر والسجلات والمحاسبة تقديرياً .
- ب. **الغرض من مسؤولية الفاحص المرتبطة باكتشاف التحريفات في الإقرار الضريبي** تحديد مخاطر التحريف في الإقرار الضريبي بسبب الغش أو الخطأ وتقييمها، والإستجابة بشكل مناسب للتحريفات الناتجة عن الغش أو الخطأ المكتشفة أثناء الفحص وتحديد ما إذا كان سبب لإهدار الدفاتر والسجلات المحاسبية أو حاله من حالات التهرب الضريبي.
- ج. **متطلبات المعيار الضريبي**
 1. أن يكون الفاحص الضريبي على علم تام ودراية كاملة بأسباب وحالات إهدار الدفاتر والسجلات وحالات التهرب الضريبي، ويتطلب من الفاحص الحفاظ على أسلوب الشك المهني طوال عملية الفحص الضريبي وأن يكون مدركاً لإمكانية حدوث تحريفات ناتجة عن الغش أو الخطأ.
 2. ينبغي على الفاحص الضريبي عند التخطيط وأداء عملية الفحص الضريبي أن يأخذ في إعتباره مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الخطأ أو الغش والتدليس في الإقرار الضريبي.

(24) معيار المراجعة المصري رقم (240)

(25) المادة (133) من القانون رقم 91 لسنة 2005

3. ينبغي على الفاحص الضريبي تحديد ردود أفعال عامة لمواجهة مخاطر التحريف التي تم تقييمها الناتجة عن الخطأ أو الغش على مستوى الإقرار الضريبي، وعليه أن يصمم ويقوم بأداء إجراءات فحص إضافية تستجيب طبيعتها وتوقيتها ومداهما لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها على مستوى التأكيد، ودراسة ما إذا كان التحريف الذي تم تحديده دليلاً على الغش ووسيلة من وسائل التهرب الضريبي.

معايير الفحص الضريبي رقم (10) مراعاة القوانين واللوائح عند إجراء عملية الفحص الضريبي (26)

- أ- هدف المعيار الضريبي يهدف هذا المعيار إلي وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بمسئولية الفاحص الضريبي عن تطبيق القوانين والأنظمة المتعلقة بالشأن الضريبي عند إجراء عملية الفحص الضريبي.
- ب- الغرض من مراعاة القوانين واللوائح عند إجراء عملية الفحص الضريبي الحصول على ما يكفى من أدلة الفحص المناسبة عن الإلتزام بأحكام التشريعات الضريبية واللوائح التنفيذية المتعارف عليها بشكل عام علي أن لها تأثير مباشر علي تحديد المبالغ والإفصاحات الجوهرية في الإقرار الضريبي، والإستجابة بشكل مناسب لما يتم الوقوف عليه أثناء الفحص من حالات عدم الإلتزام بالتشريعات الضريبية واللوائح التنفيذية المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها.
- ج - متطلبات المعيار الضريبي
1. ينبغي على الفاحص الضريبي عند قيامه بفحص الدفاتر والسجلات مراعاة القوانين والتشريعات الضريبية واللوائح والتعليمات التنفيذية والكتب الدورية التي تصدرها المصلحة أثناء عملية الفحص المرتبطة بالنشاط. بأن يخطط وينفذ عملية الفحص مستخدماً أسلوب الشك المهني، مدركاً بأن عملية الفحص قد تكشف حالات أو أحداث تؤدي إلى التساؤل عن مدى إلتزام المنشأة بالقوانين واللوائح المطبقة من عدمه .
 2. لغرض التخطيط لعملية الفحص، علي الفاحص الضريبي الحصول علي تفهم عام للإطار القانوني والنظامي للمنشأة والقطاع الذي تنتمي إليه ومدى إلتزام المنشأة بهذا الإطار.
 3. بعد حصول الفاحص على تفهم كامل، عليه تنفيذ بعض إجراءات الفحص التي تساعد في تحديد حالات عدم الإلتزام بالقوانين واللوائح، حيث يتعين أخذ هذه الحالات في الإعتبار عند فحص الإقرار الضريبي.

معايير الفحص الضريبي رقم (11) الإلتصال مع المسؤولين عن المنشأة الخاضعة للفحص (27)

(26) معيار المراجعة المصري رقم (250)

(27) المادة 41 و42 من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم 206 لسنة 2020

— الكتاب الدورى رقم 19 لسنة 2018

— معيار المراجعة المصرى رقم (260)

- أ- **هدف المعيار الضريبي** يهدف هذا المعيار إلي وضع معايير وتوفير إرشادات حول كيفية مناقشة نتائج فحص الإقرار الضريبي بين الفاحص الضريبي وبين الممول أو الشخص المسئول عن المنشأة.
- ب- **الغرض من الإتصال مع المسؤولين عن المنشأة الخاضعة للفحص** أن يبلغ الفاحص المنشأة الخاضعة للفحص الضريبي بوضوح نطاق الفحص ومكانه وتوقيته المخطط له، وأن يحصل علي معلومات موثقة ذات صلة بالفحص الضريبي من المسؤولين عن المنشأة.

ج- متطلبات المعيار الضريبي

1. يجب على مأمورية الضرائب المختصة إخطار الممول بكتاب موصي عليه مصحوبا بعلم الوصول أو بأي وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات قانوناً، أو أي وسيلة كتابية يتحقق بها العلم بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية للفحص قبل عشرة أيام علي الأقل، وذلك علي النموذج المعد لهذا الغرض.
2. علي الممول توفير البيانات وصور المستندات والمحركات بما في ذلك قوائم العملاء والموردين التي تطلبها المصلحة منه كتابة، وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ طلبها ولرئيس المصلحة أو من يفوضه مد هذه المدة لمدة مماثلة إذا قدم الممول أو المكلف دليلاً كافياً علي ما يعترضه من صعوبات في تقديم تلك البيانات وصور المستندات والمحركات المطلوبه.
3. علي الفاحص الضريبي تحديد الأشخاص المسؤولين عن المنشأة والذين سيتم إبلاغهم بنتائج عملية الفحص، كما يحق لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية دخول مقر عمل الممول أو المكلف خلال ساعات عمل الموظف دون إخطار مسبق، وإذا لزم دخول هذه المقار بعد ساعات العمل يجب إصدار تصريح بذلك من رئيس جهة العمل، وعلى مأمور الضبط القضائي إثبات ما يتم أو يتكشف له في محضر محرر وفقاً لما يصدر به قرار من الوزير.

معيار الفحص رقم (12) تخطيط عملية الفحص الضريبي (28)

- أ- **هدف المعيار الضريبي** يهدف هذا المعيار إلي وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بالتخطيط لعملية الفحص الضريبي.
- ب- **الغرض من التخطيط لعملية الفحص الضريبي** أداء مهمة الفحص بطريقة فعالة لتحقيق الهدف من عملية الفحص الضريبي.
- ج- **متطلبات المعيار الضريبي**
1. يتطلب التخطيط لعملية الفحص وضع إستراتيجية عامة للفحص لتحديد المهمة وأهدافها والعوامل ذات الأهمية النسبية المرتفعة، وتحدد نطاق وتوقيت ومكان عملية الفحص وتساعد في إعداد خطة الفحص الأكثر تفصيلاً .
 2. وضع خطة الفحص وذلك لتخفيض خطر الفحص لمستوى منخفض مقبول نسبياً، وكذلك ينبغي علي الفاحص توثيق إستراتيجية الفحص العامة وخطة وأنشطة الفحص وكذلك أية تغييرات جوهرية تتم عليها

(28) معيار المراجعة المصري رقم (300)

معايير الفحص الضريبي رقم (13) تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهامة (29)

- أ. هدف المعيار الضريبي يهدف هذا المعيار إلي وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بالتوصل إلي تفهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها، وإلي تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على عملية فحص الإقرار الضريبي.
- ب. الغرض من تفهم بيئة المنشأة وتقييم مخاطر التحريف الهامة تحديد مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها سواء كانت بسبب غش أو خطأ علي مستوى الإقرارات الضريبية من خلال فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، ومن ثم توفير أساس لتصميم وتنفيذ إستجابات لمخاطر التحريف الجوهرى المقيمة.
- ج. متطلبات المعيار الضريبي

1. ينبغي أن يكون لدي الفاحص الضريبي المعرفة التامة لطبيعة أحداث المنشأة وأثارها الفعلية والمحتملة على كيان تلك المنشأة، وأن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير.
2. ينبغي على الفاحص الضريبي أن يقوم بأداء إجراءات تقييم الخطر لكي يتوصل إلي تفهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها حيث يتم الإستفسار من الإدارة ومن الآخرين داخل المنشأة، القيام بالإجراءات التحليلية، والقيام بأعمال الملاحظة والتفتيش .
3. ينبغي على الفاحص الضريبي أن يتوصل إلي تفهم لإختيار المنشأة وتطبيقها للسياسات المحاسبية وأن يضع في اعتباره ما إذا كانت هذه السياسات مناسبة لأنشطتها وما إذا كانت تتماشى مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق والسياسات المحاسبية المستخدمة في الصناعة ذات الصلة .

معايير الفحص الضريبي رقم (14) الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ عملية الفحص

الضريبي (30)

- أ- هدف المعيار الضريبي يهدف هذا المعيار إلي وضع معايير وتوفير إرشادات عن مفهوم الأهمية النسبية وعلاقتها بمخاطر الفحص الضريبي .
- ب- الغرض من الأهمية النسبية في الفحص الضريبي تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بشكل مناسب عند التخطيط للفحص وتنفيذها.
- ج- متطلبات المعيار الضريبي

ينبغي على الفاحص الضريبي أن يأخذ الأهمية النسبية في الإعتبار وعلاقتها بمخاطر الفحص عند قيامه بتنفيذ عملية الفحص، وعند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الفحص وتقييم آثار التحريف إن وجد، وتحديد ما إذا كان مجموع التحريفات التي تم إكتشافها ذات أهمية نسبية مرتفعه، وتحديد ما إذا كانت متعمدة أو غير متعمدة، وتحديد ما إذا كانت مؤثره أم غير مؤثرة تأثيراً جوهرياً، حيث أن التحديد

(29) معيار المراجعة المصرى رقم (315)

(30) معيار المراجعة المصرى رقم (320)

المبكر للأهمية النسبية أثناء فترة التخطيط الرئيسي يوفر ما يعرف بحدود الأهمية النسبية للإخطار والمخالفات

معايير الفحص الضريبي رقم(15) إجراءات الفاحص لمواجهة المخاطر التي تم

تقييمها(31)

أ. **هدف المعيار الضريبي** يهدف هذا المعيار إلي وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بتحديد ردود الأفعال العامة للفاحص وتصميمه وأدائه لإجراءات فحص إضافية لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها على مستوى النشاط و مستوى الإقرار الضريبي ومستوي التأكيد أثناء فحص الإقرار الضريبي.

ب. **الغرض من إجراءات الفاحص لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها** الحصول علي ما يكفى من أدلة الفحص المناسبة عن مخاطر التحريف الجوهرى المقيمة من خلال تصميم إستجابات مناسبة لتلك المخاطر وتنفيذها.

ج. متطلبات المعيار الضريبي

1. حتى يتم تخفيض مخاطر الفحص إلي مستوى منخفض مقبول، ينبغي على الفاحص الضريبي أن يقوم بتحديد ردود أفعاله العامة للمخاطر التي تم تقييمها على مستوى الإقرار الضريبي، كما ينبغي أن يقوم بتصميم وأداء إجراءات فحص إضافية (التفتيش أو الملاحظة أو المصادقات أو إعادة الحسابات أو إعادة الأداء أو الإجراءات التحليلية) لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها على مستوى التأكيد؛ وتعتبر ردود الأفعال العامة وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الفحص الإضافية أمور ترجع إلي الحكم المهني للفاحص الضريبي، حيث تشمل الردود ضرورة الحفاظ على الشك المهني في جمع وتقييم أدلة الفحص، وتعيين عاملين أكثر خبرة، أو موظفين من ذوي المهارات الخاصة أو استخدام خبراء، وتوفير المزيد من الإشراف

2. ينبغي على الفاحص الضريبي أن يقوم بتوثيق ردود الأفعال الكلية التي إتخذها لمواجهة مخاطر التحريف، و إستناداً على إجراءات الفحص التي تم أدائها وأدلة الفحص التي تم الحصول عليها، ينبغي على الفاحص الضريبي أن يقوم بتقييم ما إذا كان تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد مازال ملائماً.

معايير الفحص الضريبي رقم(16) أدلة الفحص(32)

أ- **هدف المعيار الضريبي** يهدف هذا المعيار إلي وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بما يمكن أن يمثل أدلة فحص في عملية فحص الإقرار الضريبي، وكذا عن كمية ونوعية أدلة الفحص التي ينبغي

(31) معيار المراجعة المصري رقم(330)

(32) معيار المراجعة المصري رقم (500)

— حجازى، 2011، ص 133-134

الحصول عليها، وإجراءات الفحص التي يستخدمها الفاحص الضريبي للحصول على أدلة الفحص هذه .

ب- **الغرض من أدلة الفحص الضريبي** تمكين الفاحص الضريبي من إستخلاص إستنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأية حول صحة ودقة الإقرار الضريبي المقدم من الممول من خلال تصميم وتنفيذ إجراءات فحص بطريقه تمكن الفاحص من الحصول على ما يكفي من أدلة الفحص المناسبة كماً ونوعاً.

ج- **متطلبات المعيار الضريبي**

1. ينبغي على الفاحص أن يصمم وينفذ إجراءات فحص مناسبة في ظل الظروف القائمة بغرض الحصول على ما يكفي من أدلة الفحص المناسبة ، ومراعاة العوامل التي تؤثر على رأى الفاحص الضريبي عند تقييمه لكفاية وملاءمة أدلة الإثبات ومنها طبيعة نشاط الشركة ، المركز المالي للشركة، الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص، ونتائج الفحص.
2. ينبغي على الفاحص الضريبي في حالة عدم كفاية أدلة الفحص تنفيذ إجراءات فحص إضافية من خلال إجراءات الفحص المتاحة للحصول على أدلة فحص وهي(الفحص المستندي وفحص السجلات، جرد الأصول الملموسة، الملاحظة، الإستفسار، المصادقات الخارجية، إعادة الحساب، إعادة الأداء، والإجراءات التحليلية

معايير الفحص الضريبي رقم(17) فحص التعاملات مع الأطراف ذات العلاقة(33)

- أ- **الهدف من المعيار الضريبي** يهدف هذا المعيار الي وضع معايير وتوفير فحص الأطراف ذات العلاقة إرشادات عن مسئوليات الفاحص الضريبي وإجراءات الفحص المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة والمعاملات مع هذه الأطراف.
- ب- **الغرض من فحص الأطراف ذات العلاقة** التوصل إلي فهم للعلاقات والمعاملات ذات العلاقة بغض النظر عما كانت التشريعات الضريبية تحدد متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة وبما يكفي لتمكين الفاحص من إدراك عوامل خطر الغش إن وجدت الناتجة عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة والتي تعد ذا صلة بتحديد مخاطر التحريف الجوهرى التي تسبب الغش وتقييمها.

ج- **متطلبات المعيار الضريبي**

1. ينبغي على الفاحص الضريبي القيام بإجراءات فحص مصممة للحصول على أدلة فحص كافية ومناسبة فيما يتعلق بقيام الإدارة بتحديد الأطراف ذوي العلاقة والإفصاح عنهم وأثر المعاملات الهامة معهم على صافي الربح الضريبي ومقدار الضريبة المستحقة .
2. ينبغي على الفاحص الضريبي فحص المعلومات التي حصل عليها من المنشأة محل الفحص والتي تحدد المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، كما يجب أن يكون منتبهاً للمعاملات الهامة الأخرى مع الأطراف ذوي العلاقة ، كما ينبغي على الفاحص الضريبي

(33) معيار المراجعة المصرى رقم (550)

عند حصوله على فهم لنظام الرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة، أن يدرس مدى كفاءة إجراءات الرقابة على اعتماد وتسجيل المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة

معياري الفحص الضريبي رقم (18) معيار الفحص التحليلي (34)

- أ- **الهدف من المعيار الضريبي** يهدف هذا المعيار إلي وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بتطبيق إجراءات الفحص التحليلية أثناء عملية الفحص الضريبي.
- ب- **الغرض من الفحص التحليلي** التعرف علي طبيعة المنشأة موضوع الفحص، تحديد المجالات التي تتطلب مزيداً من الفحص، تحديد مجالات المخاطرة المتوقع حدوثها، وتعزيز النتائج التي تم التوصل إليها خلال الفحص.
- ج- **متطلبات المعيار الضريبي**
1. ينبغي على الفاحص الضريبي تطبيق الإجراءات التحليلية كإجراءات تقييم الخطر للتوصل إلي فهم للمنشأة وبيئتها، حيث يشير تطبيق الإجراءات التحليلية إلى نواحي من نشاط المنشأة لم يكن يعلمها الفاحص من قبل تساعد في تقييم مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة وذلك لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الفحص.
 2. على الفاحص الضريبي أن يضع في إعتباره عدة عوامل مثل: مدى ملاءمة إستخدام إجراءات التحليل التحقيقي في دقة البيانات و مدى مصداقيها سواء داخليا أو خارجيا التي تم إستخراج المبالغ المسجلة والنسب منها
 3. ينبغي على الفاحص الضريبي طلب مزيد من المعلومات والمستندات والتفسيرات الكافية وأدلة مناسبة ومؤيدة إذا تبين بعد تنفيذ الإجراءات التحليلية وجود تقلبات هامة ومؤثرة أو علاقات غير متسقة مع المعلومات المرتبطة بها.

معياري الفحص الضريبي رقم (19) الفحص بالعينة ووسائل الإختبار الأخرى (35)

- أ- **الهدف من المعيار الضريبي** يهدف هذا المعيار إلي وضع معايير وتوفير إرشادات لإختيار عينة من الصفقات التي قامت بها المنشأة خلال الفترة المالية لفحصها ضريبيا.
- ب- **الغرض من فحص العينة** تكوين رأي فني حول صدق البيانات الواردة بالإقرار الضريبي من خلال فحص عينة من الصفقات التي قامت بها المنشأة خلال الفترة المالية محل الفحص.

ج- **متطلبات المعيار الضريبي**

1. للحصول علي أدلة الفحص، ينبغي على الفاحص استخدام الحكم المهني لتقييم خطر التحريف الهام والمؤثر ويقوم بتصميم إجراءات فحص إضافية لضمان أن يتم تخفيض هذا الخطر لمستوي منخفض مقبول.

(34) معيار المراجعة المصري رقم (520)

(35) معيار المراجعة المصري رقم (530)

2. عند تصميم إجراءات الفحص، ينبغي على الفاحص تحديد الوسائل الملائمة لإختيار البنود من أجل الإختبار، وعند تصميم عينة الفحص ينبغي على الفاحص أن يضع في إعتباره أهداف إجراءات الفحص وصفات المجتمع الذي يرغب في إختيار العينة منه .
3. عند تحديد حجم العينة ينبغي على الفاحص مراعاة ما إذا كان قد تم تخفيض خطر العينة إلي مستوي منخفض مقبول . ويتأثر حجم العينة بمستوى خطر العينة الذي يكون الفاحص مستعداً لقبوله . فكلما قل الخطر الذي يكون الفاحص مستعداً لقبوله كلما زادت الحاجة لزيادة حجم العينة.

ثالثاً: معايير إعداد تقرير عملية الفحص الضريبي

بعد إنتهاء الفاحص الضريبي من إجراءات الفحص يعد تقريراً بنتيجة فحصه، عبارة عن مجموعة الضوابط والقواعد التي تحكم عملية إعداد تقرير الفحص للإقرارات الضريبية (دفع الله، 2017، ص187)، وتشمل:

معياري الفحص الضريبي رقم(20) تكوين الرأي والتقرير عن الإقرار الضريبي(36)

- أ- **هدف المعيار الضريبي** يهدف هذا المعيار إلي وضع معايير وتوفير إرشادات عن تقرير الفاحص الضريبي الصادر كنتيجة لفحص الإقرار الضريبي، ويوفر هذا المعيار أيضاً إرشادات عن الأمور التي يقوم الفاحص بدراستها لتكوين رأي على الإقرار الضريبي.
- ب- **الغرض من تكوين الرأي والتقرير عن الإقرار الضريبي** تكوين رأي في الإقرار الضريبي إستناداً إلي تقييم الإستنتاجات المستنبطة من أدلة الفحص التي تم الحصول عليها، وإبداء ذلك الرأي بشكل واضح من خلال تقرير مكتوب.
- ج- **متطلبات المعيار الضريبي** يجب على الفاحص أن يأخذ في الإعتبار المتطلبات التالية عند تكوين الرأي وإعداد التقرير: (يوحنا عطية، 2012، ص90)

1. البيانات الأساسية للممول من حيث اسم الممول، السمة التجارية، الشكل القانوني للمنشأة، العنوان، والمذكرة التمهيدية وتتضمن ملخص كافة الإجراءات السابقة للملف ، والإقرارات الضريبية المقدمة من الممول وكافة بياناتها، وملخص لمحاضر المناقشات التي تمت مع الممول وتخص السنة موضوع الفحص، ومحاضر المعاينات التي تمت لمنشأة الممول.
2. عرض لكافة أدلة الإثبات والمصادقات التي تخص السنة موضوع الدراسة والفحص، والبيانات الواردة من الجهات الملزمة بتطبيق أحكام القانون الضريبي بشأن الخصم والإضافة.
3. ملخص لمحضر الأعمال الذي تم من خلاله فحص دفاتر وسجلات وإقرارات المنشأة، والدراسات والتحليلات التي يستند إليها الفاحص الضريبي في الوصول إلى النتائج النهائية التي سوف يصل إليها في تحديد الوعاء الضريبي، فيعد الفاحص الضريبي هذا التقرير عندما يكون مقتنعاً بمدي عدالة ووضوح الإقرار الضريبي فييدي رأيه فيما إستخلصه من أدلة الفحص التي حصل عليها وقد تكون بقبول الإقرار، أو تعديله، أو رفضه، واللجوء إلى التقدير.

(36) معيار المراجعة المصري رقم (700)

— طه، 2016، ص 599

— عطية، 2012، ص90

معايير الفحص الضريبي رقم (21) إجراءات تالية لعملية الفحص الضريبي 37

- أ- **هدف المعيار الضريبي** يهدف هذا المعيار إلي وضع معايير وتوفير إرشادات عن مسئولية الفاحص الضريبي تجاه الإجراءات التالية لعملية الفحص الضريبي.
- ب- **الهدف من الإجراءات التالية لعملية الفحص الضريبي** إتمام عملية الفحص الضريبي للمنشأة عن السنة المالية محل الفحص، وإنهاء إجراءات الإخطار.
- ج- **متطلبات المعيار الضريبي**
 1. تُخطر المصلحة الممول بنتيجة الفحص سواء بقبول الإقرار الضريبي المقدم منه كما هو أو بتعديل وتقدير الضريبة علي النموذج المعد لهذا الغرض بخطاب موصي عليه مصحوبا بعلم الوصول أو بأي وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات قانونا، أو تسليمه النموذج بمقر العمل أو المأمورية بموجب محضر يوقع عليه الممول أو المكلف أو من يمثله.
 2. إذا ثبت للمصلحة وجود إيرادات لم يسبق إخطار الممول أو المكلف بها يتم محاسبته وإخطاره بالتعديل علي النموذج المعد لهذا الغرض ، كما لا يجوز للمصلحة إجراء تقدير أو تعديل للضريبة إلا خلال خمس سنوات من تاريخ إنتهاء المدة المحددة قانونا لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية، وتكون المدة ست سنوات في حالات التهرب، وينقطع التقادم لأي سبب من الأسباب المنصوص عليها في القانون المدني، أو بالإخطار بربط الضريبة أو التنبيه علي الممول أو المكلف بأدائها أو بالإحالة إلي لجان الطعن .

7- الدراسة الميدانية

استكمالاً لما تناوله الباحثين في الفصول السابقة من التأسيس النظري لبناء اطار مقترح لمعايير الفحص الضريبي لزيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية، فإن هذا الفصل يتناول الدراسة الميدانية، وذلك لقياس مدى تأثير فعالية الاطار المقترح للمعايير المهنية للفحص الضريبي علي زيادة

7/1 الهدف من الدراسة الميدانية:

يتمثل الهدف الرئيسي من الدراسة الميدانية في اختبار فروض الدراسة وذلك من خلال التعرف علي آراء فئات عينة الدراسة حول مدى وجود تأثير فعال للإطار المقترح للمعايير المهنية للفحص الضريبي كآلية علي زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية".

وفي سبيل تحقيق الهدف الرئيسي تتناول الدراسة تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

1. تحديد العلاقة بين الإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي كآلية وزيادة فعالية التحاسب الضريبي.
2. تحديد مدى تأثير الإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي كآلية على زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي

(37) المادة رقم(43و44) من القانون رقم 206 لسنة2020

2/7 فروض الدراسة الميدانية:

في ضوء طبيعة مشكلة الدراسة وتحقيقا للهدف منها يمكن صياغة فروض الدراسة في صورة الفرض العدمي وذلك كما يلي:

الفرض الرئيسي للدراسة: ينص الفرض الرئيسي للدراسة علي أنه: " لا يؤدي الإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي كآلية إلي زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي".

ويندرج تحت هذا الفرض الفروض الفرعية الرئيسية التالية:

1. **الفرض الرئيسي الفرعي الأول** ينص هذا الفرض علي أنه: " لا توجد علاقة ارتباطية إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي كآلية وزيادة فعالية التحاسب الضريبي." ويتم إختبار هذا الفرض من خلال إختبار الفروض الفرعية الثلاث التالية :

الفرض الفرعي الأول: ينص الفرض الفرعي الأول علي أنه: " لا توجد علاقة ارتباطية إيجابية ذات دلالة إحصائية بين المعايير العامة للفحص الضريبي كآلية وزيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية".

الفرض الفرعي الثاني: ينص الفرض الفرعي الثاني علي أنه: " لا توجد علاقة ارتباطية إيجابية ذات دلالة إحصائية بين معايير العمل الميداني كآلية وزيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية".

الفرض الفرعي الثالث: ينص الفرض الفرعي الثالث علي أنه: " لا توجد علاقة ارتباطية إيجابية ذات دلالة إحصائية بين معايير إعداد تقرير عملية الفحص الضريبي كآلية وزيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية".

2. **الفرض الرئيسي الفرعي الثاني** ينص هذا الفرض علي أنه: " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي كآلية على زيادة فعالية التحاسب الضريبي." ويتم إختبار هذا الفرض من خلال إختبار الفروض الفرعية الثلاث التالية:

الفرض الفرعي الرابع: ينص الفرض الفرعي الرابع علي أنه: " لا يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية للمعايير العامة للفحص الضريبي كآلية علي زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية".

الفرض الفرعي الخامس: ينص الفرض الفرعي الخامس علي أنه: " لا يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية لمعايير العمل الميداني كآلية علي زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية".

الفرض الفرعي السادس: ينص الفرض الفرعي السادس علي أنه: " لا يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية لمعايير إعداد تقرير عملية الفحص الضريبي كآلية علي زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية".

3/7 مجتمع وعينة الدراسة الميدانية:

في ضوء تحقيق الهدف من الدراسة تم الاعتماد على اسلوب العينة العشوائية الطبقية في اختيار عينة الدراسة والمكونة من (200) فرد. وقام الباحثين بتوزيع عدد من قوائم الاستقصاء على مفردات العينة والتي شملت العاملون الفنيون بمصلحة الضرائب المصرية وشملت (رئيس مأمورية، مدير شعبة، مفتش فني، مراجع، مأمور)، وتم إستلام عدد (151) إستمارة وتم إستبعاد عدد (12) إستمارة لعدم إكمالها وبالتالي تصبح عدد الإستمارات القابلة للتحليل الإحصائي عدد (139) إستمارة.

ولقد روعي عند اختيار عينة الدراسة الميدانية أن تكون مفرداتها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية، بالإضافة إلى القدرة على فهم الأسئلة الواردة في قائمة الاستقصاء والإجابة عنها، والجدول التالي يوضح عدد استمارات الاستقصاء المرسله والمستلمة والخاضعة للتحليل الإحصائي:

جدول (1)

فئات عينة الدراسة وحجم استمارات الاستقصاء المرسله والمستلمة والخاضعة للتحليل الإحصائي

بنود العينة	الاستمارات المرسله	الاستمارات المستلمة	نسبة الاستمارات المستلمة إلي المرسله	الاستمارات المستبعدة	الاستمارات الصحيحة	الاستمارات الخاضعة للتحليل الإحصائي	
						العدد	النسبة
رئيس مأمورية	15	13	%86.7	2	11	11	%7.9
مدير شعبة	27	24	%88.9	1	23	23	%16.5
مفتش فني	17	14	%82.3	3	11	11	%7.9
مراجع	50	37	%74	2	35	35	%25.2
مأمور	91	63	%69	4	59	59	%42.4
الاجمالي	200	151	%75.5	12	139	139	%100

4/7 خصائص عينة الدراسة:

بالنسبة للخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة فقد تم استخراج التكرارات والنسب المئوية وذلك بهدف التعرف على خصائص افراد عينة الدراسة وذلك كالآتي:

أولاً: بالنسبة للتوظيف الحالية:

تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لتوزيع افراد عينة الدراسة وفقاً للتوظيف الحالية وذلك كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول (2)

التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية

الفئات	رئيس مأمورية		مدير شعبة		مفتش فني		مراجع		مأمور		أجمالي	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
أجمالي	11	7.9%	23	16.5%	11	7.9%	35	25.2%	59	42.4%	139	100%

من الجدول السابق والذي يمثل التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص افراد عينة الدراسة وفقاً للتوظيف الحالية، فنجد أن 11 مفردة بنسبة 7.9% من حجم عينة الدراسة يعملون رؤساء مأمورية، في حين نجد أن 23 مفردة بنسبة 16.5% من حجم عينة الدراسة يعملون مدراء شعبة، كما نجد أن 11 مفردة بنسبة 7.9% من حجم عينة الدراسة يعملون مفتش فني، في حين نجد أن 35 مفردة بنسبة 25.2% من حجم عينة الدراسة يعملون مراجعين، وأخيراً نجد أن 59 مفردات بنسبة 42.4% من حجم عينة الدراسة يعملون مأمور ضرائب، وهذا يدل على أن عينة الدراسة لديها الامام الكافي بموضوع الدراسة.

ثانياً: بالنسبة لعدد سنوات الخبرة:

تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لتوزيع افراد عينة الدراسة وفقاً لعدد سنوات الخبرة وذلك كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول (3)

التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

الفئات	أقل من 5 سنوات		من 5 سنوات إلي 10 سنوات		أكثر من 10 سنة		أجمالي	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
أجمالي	7	5%	22	15.8%	110	79.1%	139	100%

من الجدول السابق والذي يمثل التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص افراد عينة الدراسة وفقاً لعدد سنوات الخبرة، فنجد أن 7 مفردات بنسبة 5% من حجم عينة الدراسة لديهم خبرة أقل من 5 سنوات، في حين نجد أن 22 مفردة بنسبة 15.8% من حجم عينة الدراسة لديهم خبرة من 5 سنوات الي 10 سنوات، أخيراً نجد أن 110 مفردة بنسبة 79.1% من حجم عينة الدراسة لديهم خبرة أكثر من 10 سنوات، أي نلاحظ أن معظم أفراد العينة لديهم خبرة جيدة في مجال موضوع الدراسة حيث نجد أن 95% من أفراد العينة لديهم خبره أكثر من 5 سنوات وهذا يعكس بدوره علي قدره أفراد العينة علي فهم اسئلة الاستقصاء والاجابة عليها بدقة.

ثالثاً: بالنسبة لآخر درجة علمية:

تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لتوزيع افراد عينة الدراسة وفقاً لآخر درجة علمية، وذلك كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول(4)

التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص عينة الدراسة حسب آخر درجة علمية

الفئات	بكالوريوس		ماجستير		دكتوراه		أخري		الاجمالي	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
أجمالي	105	75.5 %	25	18 %	6	4.3 %	3	2.2 %	139	100 %

من الجدول السابق والذي يمثل التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص افراد عينة الدراسة وفقاً لآخر درجة علمية، فنجد أن 105 مفردة بنسبة 75.5% من حجم عينة الدراسة حاصلين علي درجة بكالوريوس، في حين نجد أن 25 مفردة بنسبة 18% من حجم عينة الدراسة حاصلين علي ماجستير، كما نجد أن 6 مفردات بنسبة 4.3% من حجم عينة الدراسة حاصلين درجة دكتوراه، في حين أن 3 مفردات بنسبة 2.2% من حجم عينة الدراسة حاصلين علي درجات علمية أخرى، وهذا يدل ايضاً على أن العينة التي تم اجراء الدراسة عليها يتوقع ان يكون لديها المعرفة المطلوبة عن موضوع الدراسة.

ومما سبق نستنتج أنه من خلال التحليل الوصفي لمفردات عينة الدراسة يتضح أن العينة الخاضعة للدراسة مؤهلة علمياً وعملياً لفهم اسئلة الاستقصاء والاجابة عليها بدقة.

اعتمد الباحثين في هذه الدراسة على استمارة الاستقصاء كأحد أدوات جمع البيانات وقاموا بإعداد الاسئلة التي تكونت لديهم بعد الانتهاء من الدراسة النظرية لموضوع الدراسة ولقد حاول الباحثين مراعاة الدقة قدر الإمكان عند صياغة الاسئلة وذلك من خلال الاتي:

6/7 اختبار ثبات وصدق المقاييس المستخدمة في الدراسة:

ويمكن قياس درجة الثبات للمقاييس المستخدمة في الدراسة كالاتي :

أولاً: قياس مستوى الثبات في المقياس الخاص بالمعايير العامة لعملية الفحص الضريبي:

تم استخدام معامل الفا كرونباخ لقياس درجة الثبات في المقياس الخاص بالمعايير العامة لعملية الفحص الضريبي، وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (5)

تقييم ثبات المقياس الخاص بالمعايير العامة لعملية الفحص الضريبي

معامل الفا كرونباخ بعد الحذف	عدد العبارات المحذوفة	معامل الفا كرونباخ (مقياس الثبات)	Correlated item total correlation	عدد المقاييس
0.872	—	0.872	0.336	X1 ₁
			0.461	X1 ₂
			0.348	X1 ₃
			0.576	X1 ₄
			0.530	X1 ₅
			0.532	X1 ₆
			0.497	X1 ₇
			0.489	X1 ₈
			0.555	X1 ₉
			0.559	X1 ₁₀
			0.591	X1 ₁₁
			0.565	X1 ₁₂
			0.558	X1 ₁₃
			0.535	X1 ₁₄
			0.570	X1 ₁₅
			0.505	X1 ₁₆

من الجدول السابق نجد أن جميع عبارات هذا المقياس ذات معامل ارتباط إجمالي اعلى من 30% بالإضافة ان معامل الفا لهذا المقياس يبلغ (0.872) وهو معامل ثبات مرتفع وبالتالي نجد أن هذا المقياس يتمتع بدرجة عالية من الثبات.

ثانياً: قياس مستوى الثبات في المقياس الخاص بمعايير العمل الميداني:

تم استخدام معامل الفا كرونباخ لقياس درجة الثبات في المقياس الخاص بمعايير العمل الميداني، وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول(6)

تقييم ثبات المقياس الخاص بمعايير العمل الميداني

معامل الفا كرونباخ بعد الحذف	عدد العبارات المحذوفة	معامل الفا كرونباخ(مقياس الثبات)	Correlated item_ total correlation	عدد المقاييس
0.965	—	0.965	0.532	X2 ₁
			0.537	X2 ₂
			0.562	X2 ₃
			0.462	X2 ₄
			0.602	X2 ₅
			0.623	X2 ₆
			0.605	X2 ₇
			0.606	X2 ₈
			0.547	X2 ₉
			0.612	X2 ₁₀
			0.632	X2 ₁₁
			0.630	X2 ₁₂
			0.561	X2 ₁₃
			0.654	X2 ₁₄
			0.678	X2 ₁₅
			0.599	X2 ₁₆
			0.638	X2 ₁₇
			0.686	X2 ₁₈
			0.644	X2 ₁₉
			0.632	X2 ₂₀
			0.621	X2 ₂₁
			0.682	X2 ₂₂
			0.717	X2 ₂₃
			0.679	X2 ₂₄

			0.668	X2 ₂₅
			0.600	X2 ₂₆
			0.628	X2 ₂₇
			0.625	X2 ₂₈
			0.658	X2 ₂₉
			0.582	X2 ₃₀
			0.530	X2 ₃₁
			0.590	X2 ₃₂
			0.693	X2 ₃₃
			0.583	X2 ₃₄
			0.685	X2 ₃₅
			0.640	X2 ₃₆
			0.649	X2 ₃₇
			0.626	X2 ₃₈
			0.646	X2 ₃₉
			0.613	X2 ₄₀
			0.660	X2 ₄₁
			0.600	X2 ₄₂

من الجدول السابق نجد أن جميع عبارات هذا المقياس ذات معامل ارتباط أجمالي اعلى من 30% بالإضافة ان معامل الفا لهذا المقياس يبلغ (0.965) وهو معامل ثبات مرتفع وبالتالي نجد أن هذا المقياس يتمتع بدرجة عالية من الثبات.

ثالثاً: قياس مستوى الثبات في المقياس الخاص بمعايير اعداد تقرير عملية الفحص الضريبي:

تم استخدام معامل الفا كرونباخ لقياس درجة الثبات في المقياس الخاص بمعايير اعداد تقرير عملية الفحص الضريبي وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول(7)

تقييم ثبات المقياس الخاص بمعايير اعداد تقرير عملية الفحص الضريبي

عدد المقاييس	Correlated item_ total correlation	معامل الفا كرونباخ(مقياس الثبات)	عدد العبارات المحذوفة	معامل الفا كرونباخ بعد الحذف
X3 ₁	0.701	0.854	—	0.854
X3 ₂	0.674			
X3 ₃	0.707			
X3 ₄	0.770			
X3 ₅	0.745			
X3 ₆	0.760			
X3 ₇	0.796			
X3 ₈	0.753			
X3 ₉	0.660			
X3 ₁₀	0.770			

من الجدول السابق نجد أن جميع عبارات هذا المقياس ذات معامل ارتباط إجمالي اعلى من 30% بالإضافة ان معامل الفا لهذا المقياس يبلغ (0.854) وهو معامل ثبات مرتفع وبالتالي نجد أن هذا المقياس يتمتع بدرجة عالية من الثبات.

رابعاً: قياس مستوى الثبات في المقياس الخاص بفعالية عملية التحاسب الضريبي:

تم استخدام معامل الفا كرونباخ لقياس درجة الثبات في المقياس الخاص بفعالية عملية التحاسب الضريبي وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول(8)

تقييم ثبات المقياس الخاص بفعالية عملية التحاسب الضريبي

عدد المقاييس	Correlated item_ total correlation	معامل الفا كرونباخ(مقياس الثبات)	عدد العبارات المحذوفة	معامل الفا كرونباخ بعد الحذف
Y1	0.305			
Y2	0.340			

0.746	—	0.746	0.363	Y3
			0.332	Y4
			0.341	Y5
			0.444	Y6
			0.373	Y7
			0.442	Y8
			0.484	Y9
			0.502	Y10
			0.492	Y11
			0.528	Y12

من الجدول السابق نجد أن جميع عبارات هذا المقياس ذات معامل ارتباط إجمالي اعلى من 30% بالإضافة ان معامل الفا لهذا المقياس يبلغ (0.746) وهو معامل ثبات مرتفع وبالتالي نجد أن هذا المقياس يتمتع بدرجة عالية من الثبات.

التحقق من مستوى الصدق في الاستبانة:

الصدق الذاتي

تم حساب الصدق الذاتي للأبعاد وذلك عن طريق إيجاد الجذر التربيعي لمعامل الثبات كما يلي:

جدول (9)

نتائج الصدق الذاتي لمقاييس الدراسة

الصدق الذاتي	معامل الفاكرونباخ (مقياس الثبات)	البعد
0.934	0.872	المحور الأول
0.982	0.965	المحور الثاني
0.924	0.854	المحور الثالث
0.864	0.746	المحور الرابع

من الجدول السابق نجد أن جميع الأبعاد تتمتع بدرجة صدق مرتفعة وهذا يؤكد على أن الاستقصاء تتمتع بدرجة عالية من الصدق.

الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

تم استخدام اختبار كولمغروف سمرنوف كالأتي:

جدول (10)

نتائج اختبار (K-S) لاختبار الطبيعية

القرار	مستوى الدلالة الإحصائي Asymp Sig	احصاء الاختبار Kolmogorov - Smirnov	ابعاد الدراسة
طبيعي	0.786	0.654	فعالية عملية التحاسب الضريبي

من الجدول السابق نجد أن مستوي الدلالة الإحصائية لمتغير فعالية عملية التحاسب الضريبي تساوي (Sig = 0.786) وهي أكبر من مستوي المعنوية ($\alpha=0.05$) وبالتالي يتم قبول الفرض العدمي بأن البيانات الخاصة بهذا المتغير مسحوبة من مجتمع يتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي يتم الاعتماد علي الأساليب الإحصائية الخاصة بالاختبارات المعلمية.

وبعد تحديد طبيعة البيانات المستخدمة في الدراسة الميدانية والتأكد من صحة استخدام الأساليب الاحصائية بالنسبة لجميع الفروض فإننا نجد أن الأساليب الاحصائية المستخدمة في الدراسة هي:

أولاً: استخدام اسلوب معامل الارتباط الخطي البسيط:

وذلك لفحص قوه واتجاه ودلالة العلاقة الارتباطية بين متغيرات الدراسة.

ثانياً: استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط:

وذلك لاختبار أثر فعالية الإطار المقترح للمعايير المهنية للفحص الضريبي علي زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي.

نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

يمكن تناول نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة وذلك كما يلي:

نتائج التحليل الوصفي لعبارات البعد الاول والخاص بالمعايير العامة للفحص الضريبي:

يمكن إيجاد نتائج التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري المتعلقة بالمعايير العامة للفحص الضريبي، ويتم عمل دراسة استكشافية لهذا البعد من خلال الجدول التالي:

جدول (11)

التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات الخاصة بالبعد الاول

العبارة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق تماماً	غير موافق	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
X1 ₁	98	41	-	-	-	4.7050		موافق تماماً

	0.4576 8		-	-	-	29.5 %	70.5 %	
موافق تماماً	0.5132 0	4.5540	-	-	1	60	78	X1 ₂
			-	-	%0.7	43.2 %	56.1 %	
موافق تماماً	0.5011 7	4.5252	-	-	-	66	73	X1 ₃
			-	-	-	47.5 %	52.5 %	
موافق	0.5157 3	4.4820	-	-	1	70	68	X1 ₄
			-	-	%0.7	50.4 %	48.9 %	
موافق تماماً	0.5150 2	4.5324	-	-	1	63	75	X1 ₅
			-	-	%0.7	45.3 %	%54	
موافق تماماً	0.5114 7	4.5683	-	-	1	58	80	X1 ₆
			-	-	%0.7	41.7 %	57.6 %	
موافق	0.5002 3	4.4604	-	-	-	75	64	X1 ₇
			-	-	-	%54	%46	
موافق تماماً	0.5233 6	4.4173	-	-	2	77	60	X1 ₈
			-	-	%1.4	55.4 %	43.2 %	
موافق	0.4996 1	4.4532	-	-	-	76	63	X1 ₉
			-	-	-	54.7 %	45.3 %	
موافق	0.5289 1	4.4676	-	-	2	70	67	X1 ₁₀
			-	-	%1.4	50.4 %	48.2 %	
موافق	0.5284 1	4.4604	-	-	2	71	66	X1 ₁₁
			-	-	%1.4	51.1 %	47.5 %	
موافق	0.5609 5	4.3453	-	-	6	79	54	X1 ₁₂
			-	-	%4.3	56.8 %	38.8 %	
موافق تماماً	0.5296 0	4.4820	-	-	2	68	69	X1 ₁₃
			-	-	%1.4	48.9 %	49.6 %	
موافق	0.5163 4	4.3813	-	-	2	82	55	X1 ₁₄
			-	-	%1.4	%59	39.6 %	
موافق		4.4029	-	-	-	83	56	X1 ₁₅

	0.4922 5		-	-	-	59.7 %	40.3 %	
موافق	0.4771 9	4.3453	-	-	-	91	48	X1 ₁₆
			-	-	-	65.5 %	34.5 %	
موافق	0.5106 9	4.4739	-	-	20	1130	1074	الاجمال ي
			-	-	%0.8	50.9 %	48.3 %	

من الجدول السابق نجد ان التحليل المبدئي للمتوسطات يشير الي أن هناك اتجاه عام من أفراد عينة الدراسة على الموافقة على العبارات الخاصة بالبعد الاول والخاصة بالمعايير العامة للفحص الضريبي، حيث نجد ان المتوسط العام للعبارات بلغ (4.4739) وهو متوسط مرتفع اذا ما قورن بالمتوسط المرجح الخاص بمقياس ليكرت وهو مؤشر يوضح بشكل مبدئى أنه ينبغي حصول الفاحص الضريبي علي دورات تدريبية بشكل مستمر للاطلاع علي المستجدات في معايير المحاسبة والمراجعة، وتوفير ارشادات للحفاظ علي استقلال الفاحص الضريبي اثناء أداء عمله، كما ينبغي أن يتحرر الفاحص من أي منفعة أو مصلحة تربطه بالتمويل، وتوفير معايير وارشادات عن مسئولية الفاحص في الحفاظ علي السرية، مع الحفاظ علي المعلومات الخاصة بالمولين بدعم الثقة في مصلحة الضرائب، كما ينبغي ايضاً توفير معايير وارشادات لبذل العناية المهنية الواجبة عند اداء مهمة الفحص، بالإضافة الي توفير معايير وارشادات لتحديد اهداف عملية الفحص الضريبي.

نتائج التحليل الوصفي لعبارات البعد الثاني والخاص بمعايير العمل الميداني:

يتم ايجاد نتائج التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري المتعلقة بمعايير العمل الميداني، ويتم عمل دراسة استكشافية لهذا البعد من خلال الجدول التالي:

جدول (12)

التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات الخاصة بالبعد الثاني

العبارات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق تماما	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
X2 ₁	61	78	-	-	4.4388	0.4980 4	موافق
	43.9 %	%56.1	-	-			
X2 ₂	46	91	2	-	4.3165	0.4968 9	موافق
	33.1 %	%65.5	%1.4	-			

موافق	0.5146 2	4.3741	-	-	2	83	54	X2 ₃
			-	-	%1.4	%59.7	38.8 %	
موافق	0.5179 5	4.3885	-	-	2	81	56	X2 ₄
			-	-	%1.4	%58.3	40.3 %	
موافق	0.5021 1	4.3813	-	-	1	84	54	X2 ₅
			-	-	%0.7	%60.4	38.8 %	
موافق	0.5208 6	4.4029	-	-	2	79	58	X2 ₆
			-	-	%1.4	%56.8	41.7 %	
موافق	0.5194 6	4.3957	-	-	2	80	57	X2 ₇
			-	-	%1.4	%57.6	%41	
موافق	0.4943 6	4.3525	-	-	1	88	50	X2 ₈
			-	-	%0.7	%63.3	%36	
موافق	0.5088 1	4.3525	-	-	2	86	51	X2 ₉
			-	-	%1.4	%61.9	36.7 %	
موافق	0.4792 6	4.3094	-	-	1	94	44	X2 ₁ 0
			-	-	%0.7	%67.6	31.7 %	
موافق	0.5021 1	4.3813	-	-	1	84	54	X2 ₁ 1
			-	-	%0.7	%60.4	38.8 %	
موافق	0.5003 4	4.3741	-	-	1	85	53	X2 ₁ 2
			-	-	%0.7	%61.2	38.1 %	
موافق	0.5021 1	4.3813	-	-	1	84	54	X2 ₁ 3
			-	-	%0.7	%60.4	38.8 %	
موافق	0.4936 3	4.4101	-	-	-	82	57	X2 ₁ 4
			-	-	-	%59	%41	
موافق	0.5104 5	4.4245	-	-	1	78	60	X2 ₁ 5
			-	-	%0.7	%56.1	43.2 %	
موافق	0.5114 7	4.4317	-	-	1	77	61	X2 ₁ 6
			-	-	%0.7	%55.4	43.9 %	
موافق		4.3741	-	-	1	85	53	

	0.5003 4		-	-	%0.7	%61.2	38.1 %	X2 ₁ 7
موافق	0.5037 7	4.3885	-	-	1	83	55	X2 ₁
			-	-	%0.7	%59.7	39.6 %	8
موافق	0.4794 8	4.3525	-	-	-	90	49	X2 ₁
			-	-	-	%64.7	35.3 %	9
موافق	0.4794 8	4.3525	-	-	-	90	49	X2 ₂
			-	-	-	%64.7	35.3 %	0
موافق	0.4700 4	4.2878	-	-	1	97	41	X2 ₂
			-	-	%0.7	%69.8	29.5 %	1
موافق	0.4639 0	4.3094	-	-	-	96	43	X2 ₂
			-	-	-	%69.1	%3.9	2
موافق	0.4722 5	4.3309	-	-	-	93	46	X2 ₂
			-	-	-	%66.9	33.1 %	3
موافق	0.4984 6	4.3669	-	-	1	86	52	X2 ₂
			-	-	%0.7	%61.9	37.4 %	4
موافق	0.4984 6	4.3669	-	-	1	86	52	X2 ₂
			-	-	%0.7	%61.9	37.4 %	5
موافق	0.4873 5	4.3309	-	-	1	91	47	X2 ₂
			-	-	%0.7	%65.5	33.8 %	6
موافق	0.5037 7	4.3885	-	-	1	83	55	X2 ₂
			-	-	%0.7	%59.7	39.6 %	7
موافق	0.4794 8	4.3525	-	-	-	90	49	X2 ₂
			-	-	-	%64.7	35.3 %	8
موافق	0.4771 9	4.3453	-	-	-	91	48	X2 ₂
			-	-	-	%65.5	34.5 %	9
موافق	0.4473 1	4.2734	-	-	-	101	38	X2 ₃
			-	-	-	%72.7	27.3 %	0
موافق		4.2734	-	1	1	96	41	

	0.5079 9		-	0.7 %	%0.7	%69.1	29.5 %	X2 ₃ 1
موافق	0.5309 7	4.2950	-	1	2	91	45	X2 ₃
			-	0.7 %	%1.4	%65.5	32.4 %	2
موافق	0.5020 0	4.3309	-	-	2	89	48	X2 ₃
			-	-	%1.4	%64	34.5 %	3
موافق	0.4509 1	4.2806	-	-	-	100	39	X2 ₃
			-	-	-	%71.9	28.1 %	4
موافق	0.4722 5	4.3309	-	-	-	93	46	X2 ₃
			-	-	-	%66.9	33.1 %	5
موافق	0.4596 1	4.2662	-	-	1	100	38	X2 ₃
			-	-	%0.7	%71.9	27.3 %	6
موافق	0.4968 9	4.3165	-	-	2	91	46	X2 ₃
			-	-	%1.4	%65.5	33.1 %	7
موافق	0.5127 9	4.3669	-	-	2	84	53	X2 ₃
			-	-	%1.4	%60.4	38.1 %	8
موافق	0.4907 7	4.3957	-	-	-	84	55	X2 ₃
			-	-	-	%60.4	39.6 %	9
موافق	0.4856 4	4.3741	-	-	-	87	52	X2 ₄
			-	-	-	%62.6	37.4 %	0
موافق تماماً	0.5160 3	4.5036	-	-	1	67	71	X2 ₄
			-	-	%0.7	%48.2	51.1 %	1
موافق تماماً	0.5160 3	4.4964	-	-	1	68	70	X2 ₄
			-	-	%0.7	%48.9	50.4 %	2
موافق	0.4946 6	4.3619	-	2	39	3646	2151	الاجم الي
			-	0.03 %	%0.7	%62.4	36.9 %	

من الجدول السابق نجد ان التحليل المبدئي للمتوسطات يشير الي أن هناك اتجاه عام من أفراد عينة الدراسة على الموافقة على العبارات الخاصة بالبعد الثاني والمتعلقة بمعايير العمل الميداني، حيث نجد ان المتوسط العام للعبارات بلغ (4.3619) وهو متوسط مرتفع اذا ما قورن بالمتوسط المرجح الخاص بمقياس ليكرت وهو مؤشر يوضح بشكل مبدئي ضرورة توفير معايير وارشادات بشأن توثيق أعمال الفحص وفقاً لمتطلبات التشريعات والمعايير المهنية، ويوفر التوثيق سجلاً كافياً وأدلة مناسبة علي أن عملية الفحص تم التخطيط لها وتنفيذها وفقاً لمتطلبات معايير الفحص الضريبي والقوانين واللوائح ذات الصلة كأساس لإعداد تقرير الفحص، وأيضاً إعداد وثائق فحص كافية ومناسبة وفي توقيت زمني مناسب يساعد الفاحص في زيادة جودة أداء عملية الفحص كما يشير إلي توفير معايير وارشادات تتعلق بتحديد مسؤولية الفاحص تجاه التحريفات الناتجة عن الخطأ أو الغش في الإقرار الضريبي، والاستجابة بشكل مناسب للتحريفات المكتشفة أثناء الفحص وتحديد ما إذا كانت سبباً لإهدار الدفاتر والسجلات المحاسبية أو حالة من حالات التهرب الضريبي، أن يكون الفاحص علي علم تام ودراية كاملة بأسباب وحالات إهدار الدفاتر والسجلات وحالات التهرب الضريبي، وأيضاً توفير معايير وارشادات تتعلق بمسؤولية الفاحص عن تطبيق القوانين واللوائح الضريبية عند إجراء عملية الفحص، وتنفيذ إجراءات فحص محدد لتحديد حالات عدم الالتزام بالتشريعات واللوائح الضريبية، كما يعني الاستجابة المناسبة لحالات عدم الالتزام بالتشريعات واللوائح المكتشفة أثناء عملية الفحص، توفير معايير وارشادات لكيفية التعامل او الاتصال مع الأطراف المسؤولة عن الشركة أثناء عملية الفحص الضريبي، يمكن الفاحص من ابلاغ المسؤولين عن المنشأة بنطاق الفحص ومكانه وتوقيته والمدة التقديرية للفحص، وتوفير ارشادات لمناقشة نتائج الفحص مع المسؤولين عن المنشأة وابلغهم بالتعديلات المطلوبة، وأيضاً توفير معايير وارشادات تتعلق بالتخطيط لعملية الفحص الضريبي وتمكين الفاحص من أداء مهمة الفحص بطريقة فعالة لتحقيق الهدف من عملية الفحص.

نتائج التحليل الوصفي لعبارات البعد الثالث والخاص بمعايير اعداد تقرير عملية الفحص الضريبي:

يتم ايجاد نتائج التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري المتعلقة بمعايير اعداد تقرير عملية الفحص الضريبي، ويتم عمل دراسة استكشافية لهذا البعد من خلال الجدول التالي:

جدول (13)

التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات الخاصة بالبعد الثالث

العبارات	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
X ₁	71	67	1	-	-	4.5036	0.51603	موافق تماماً
	%51.1	%48.2	%0.7	-	-			
X ₂	62	76	1	-	-	4.4388	0.51238	موافق
	%44.6	%54.7	%0.7	-	-			
X ₃	63	75	1	-	-	4.4460	0.51320	موافق

			-	-	%0.7	%54	%45.3	
موافق	0.51238	4.4388	-	-	1	76	62	X3 ₄
			-	-	%0.7	%54.7	%44.6	
موافق	0.51543	4.4748	-	-	1	71	67	X3 ₅
			-	-	%0.7	%51.1	%48.2	
موافق	0.51320	4.4460	-	-	1	75	63	X3 ₆
			-	-	%0.7	%54	%45.3	
موافق	0.50932	4.4173	-	-	1	79	59	X3 ₇
			-	-	%0.7	%56.8	%42.2	
موافق	0.50676	4.4029	-	-	1	81	57	X3 ₈
			-	-	%0.7	%58.3	%41	
موافق تماما	0.51603	4.4964	-	-	1	68	70	X3 ₉
			-	-	%0.7	%84.9	%50.4	
موافق	0.51238	4.4388	-	-	1	76	62	X3 ₁₀
			-	-	%0.7	%54.7	%44.6	
موافق	0.51271 1	4.4504	-	-	10	744	636	الاجما لي
			-	-	%0.7	%53.5	%45.8	

من الجدول السابق نجد ان التحليل المبدئي للمتوسطات يشير الي أن هناك اتجاه عام من أفراد عينة الدراسة على الموافقة على العبارات الخاصة بالبعد الثالث والمتعلقة بمعايير اعداد تقرير عملية الفحص الضريبي، حيث نجد ان المتوسط العام للعبارات بلغ (4.4504) وهو متوسط مرتفع اذا ما قورن بالمتوسط المرجح الخاص بمقياس ليكرت وهو مؤشر يوضح بشكل مبدئي أن مفردات عينة الدراسة موافقه علي تضمين التقرير كافة أدلة الإثبات ومحضر أعمال فتح دفاتر وسجلات وإقرارات المنشأة، وتضمن التقرير الدراسات والتحليلات التي يستند إليها الفاحص الضريبي في الوصول إلي النتائج النهائية لتحديد الوعاء الضريبي، وأيضاً إعداد التقرير عندما يفتتح الفاحص بأدلة الفحص التي حصل عليها، كما يوضح إبداء الرأي النهائي للفاحص الضريبي في تحديد الوعاء الضريبي للممول بقبول الإقرار أو تعديله أو رفضه واللجوء إلي تقدير، وتوفير معايير وارشادات عن مسؤولية الفاحص تجاه الإجراءات التالية لعملية الفحص الضريبي، وضرورة إخطار الممول بنتيجة الفحص سواء بقبول الإقرار الضريبي المقدم منه كما هو أو بتعديله وتقدير الضريبة علي النموذج المعد لهذا الغرض، وأنه إذا ثبت للمصلحة وجود إيرادات لم يسبق إخطار الممول بها يتم محاسبته وإخطاره بالتعديل علي النموذج المعد لهذا الغرض.

نتائج التحليل الوصفي لعبارات البعد الرابع والخاص بفعالية عملية التحاسب الضريبي:

يتم ايجاد نتائج التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري المتعلقة بفعالية عملية التحاسب الضريبي، ويتم عمل دراسة استكشافية لهذا البعد من خلال الجدول التالي:

جدول (14)

التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارة الخاصة بالبعد الرابع

العبارة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
Y1	86	50	2	1	-	4.5899	0.5622	موافق
	61.9%	36%	1.4%	0.7%	-			تماماً
Y2	63	59	13	3	1	4.2950	0.7843	موافق
	45.3%	42.4%	9.4%	2.2%	0.7%			تماماً
Y3	47	58	28	3	3	4.0288	0.9084	موافق
	33.8%	41.7%	20.1%	2.2%	2.2%			تماماً
Y4	38	57	26	12	6	3.7842	1.0751	موافق
	27.3%	41%	18.7%	8.6%	4.3%			تماماً
Y5	83	52	3	1	-	4.5612	0.5787	موافق
	59.7%	37.4%	2.2%	0.7%	-			تماماً
Y6	81	55	3	-	-	4.5612	0.5399	موافق
	58.3%	39.6%	2.2%	-	-			تماماً
Y7	54	62	15	6	2	4.1511	0.8839	موافق
	38.8%	44.6%	10.8%	4.3%	1.4%			تماماً
Y8	78	53	8	-	-	4.5036	0.6064	موافق
	56.1%	38.1%	5.8%	-	-			تماماً
Y9	91	47	1	-	-	4.6475	0.4943	موافق
	65.5%	33.8%	0.7%	-	-			تماماً
Y10	83	55	1	-	-	4.5755	0.5770	موافق
	59.7%	39.6%	0.7%	-	-			تماماً
Y11	91	47	1	-	-	4.6475	0.4943	موافق
	65.5%	33.8%	0.7%	-	-			تماماً
Y12	89	49	1	-	-	4.6331		

موافق تماما	0.4984 6		-	-	0.7%	35.3 %	64%	
موافق تماما	0.6669 6	4.4149	12	26	102	644	884	الاجمال ي
			0.8%	1.6 %	6.1%	38.6 %	52.9 %	

من الجدول السابق نجد ان التحليل المبدئي للمتوسطات يشير الي أن هناك اتجاه عام من أفراد عينة الدراسة على الموافقة على العبارات الخاصة بالبعد الرابع والمتعلقة بفعالية عملية التحاسب الضريبي، حيث نجد ان المتوسط العام للعبارات بلغ (4.4149) وهو متوسط مرتفع اذا ما قورن بالمتوسط المرجح الخاص بمقياس ليكرت وهو مؤشر يوضح بشكل مبدئي أن من أهم اسباب عدم فعالية التحاسب الضريبي هي زيادة عبء العمل الضريبي وذلك بحاسبة الفاحص على أساس الكم وليس الكيف، وإصدار الكثير من التعليمات و التفسيرات المتعلقة بعملية الفحص الضريبي، وأن أهم عوامل زيادة فعالية التحاسب الضريبي هي توفير معايير وإرشادات مهنية موحدة لإجراء عملية الفحص الضريبي، كما يشير إلي ترشيد الحكم الشخص للفاحص الضريبي، و تنمية و تطوير النواحي الفنية المرتبطة لعملية الفحص الضريبي.

نتائج التحليل الإحصائي و إختبارات الفروض

نتائج اختبارات التحليل الاحصائي للفرض الرئيسي للدراسة:
يتم اختبار ذلك الفرض كالاتي:

ينص الفرض الرئيسي للدراسة علي أنه: "لا يؤدي الإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي كآلية إلي زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي".

يتم اختبار ذلك الفرض من خلال استخدام اسلوب الارتباط والانحدار وذلك كالاتي:

أولاً: استخدام أسلوب الارتباط:

يمكن استخدام معامل ارتباط بيرسون في تحديد دلالة العلاقة الارتباطية بين الإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي كآلية وزيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي وذلك كالاتي:

جدول (15)

نتائج تحليل الارتباط الخطي بين الإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي كآلية وزيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي

زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي	الإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي كآلية	
	1	الإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي كآلية

1	معامل الارتباط =0.936 Sig =0.000	زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي
---	--	------------------------------------

من الجدول السابق نجد أن :-

- معامل الارتباط الخطي بين الإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي كآلية وزيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي يبلغ (0.936) وهو ارتباط ايجابي قوي.
 - قيمة مستوى الدلالة الإحصائية هي (Sig=0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) وبالتالي يتم رفض الفرض العدمي و قبول الفرض البديل القائل بوجود علاقة ارتباطية ايجابية ذات دلالة إحصائية بين الإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي كآلية وزيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي، وذلك بدرجة ثقة 95%.
- في ضوء ما سبق نجد أنه:

يتم رفض الفرض العدمي القائل بأنه " لا توجد علاقة ارتباطية ايجابية ذات دلالة إحصائية بين الإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي كآلية وزيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي، وقبول الفرض البديل القائل بأنه يوجد علاقة ارتباطية ايجابية ذات دلالة إحصائية بين الإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي كآلية وزيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي، وذلك بدرجة ثقة 95%".

ثانياً: أسلوب الانحدار الخطي البسيط:

يتم استخدام أسلوب تحليل الانحدار في قياس مدي تأثير الإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي كآلية علي زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي وذلك كالآتي:

(أ): توصيف نموذج الانحدار الخطي البسيط:

يمكن توصيف العلاقة بين المتغير التابع (فعالية عملية التحاسب الضريبي) والمتغير المستقل (الإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي كآلية) وذلك كما يلي:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X + U_i$$

حيث أن:

Y = فعالية عملية التحاسب الضريبي.

X = الإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي كآلية.

β_i = معالم نموذج الانحدار حيث أن $(i = 0, 1)$.

U_i = عنصر الخطأ العشوائي في النموذج.

(ب): تقدير معالم النموذج:

يتم تقدير معالم النموذج الإحصائي المقترح للمتغير المستقل (الإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي كآلية) علي المتغير التابع (فعالية عملية التحاسب الضريبي)، وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (16)

نتائج تحليل الانحدار البسيط لتأثير الإطار المقترح للمعايير المهنية للفحص الضريبي كآلية علي زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي

المتغير	معامل الانحدار	الخطأ المعياري	قيمة (T) المحسوبة	قيمة مستوى الدلالة الإحصائية (sig)	القرار
الثابت	0.732	0.119	6.171	0.000	
الإطار المقترح للمعايير المهنية للفحص الضريبي كآلية	0.834	0.027	31.178	0.000	معنوي
معامل الارتباط R		0.936			
معامل التحديد R ²		0.876			
قيمة (F) المحسوبة		972.073			
الخطأ المعياري للنموذج ككل		0.08619			
مستوى الدلالة الإحصائية للنموذج ككل sig		0.000			

من الجدول السابق نجد أن :-

- قيمة مستوى الدلالة الإحصائية للنموذج هي (sig=0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ وبالتالي يتم رفض الفرض العدمي و قبول الفرض البديل القائل بأن الإطار المقترح للمعايير المهنية للفحص الضريبي كآلية تؤثر علي زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي، وذلك بدرجة ثقة 95% .
- نجد أن معامل الارتباط الخطي البسيط بين الإطار المقترح للمعايير المهنية للفحص الضريبي كآلية والمتغير التابع فعالية عملية التحاسب الضريبي يبلغ (0.936) وهو ارتباط قوي وهذا يدل على أن هناك ارتباط دال إحصائياً بين الإطار المقترح للمعايير المهنية للفحص الضريبي كآلية وفعالية عملية التحاسب الضريبي.
- نجد أن معامل التحديد يبلغ (0.876) وهذا يعني أن 87.6% من التغيير في زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي ترجع إلى الإطار المقترح للمعايير المهنية للفحص الضريبي كآلية.
- نجد أن الخطأ المعياري للنموذج يبلغ (0.08619) وهي قيمته ضئيلة وهذا يدل على قدرة النموذج التنبؤية.

في ضوء ما سبق نجد أنه:

يتم رفض الفرض العدمي القائل بأنه " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإطار المقترح للمعايير المهنية للفحص الضريبي كآلية علي زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي " و قبول الفرض البديل

القائل بأنه " يوجد تأثير ايجابي ذو دلالة إحصائية للإطار المقترح للمعايير المهنية للفحص الضريبي كآلية علي زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي، وذلك بدرجة ثقة 95% ".
مما سبق نستنتج أنه يتم رفض العدمي القائل بأنه " لا يؤدي الإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي كآلية إلي زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي " وقبول الفرض البديل القائل بأن " الإطار المقترح للمعايير المهنية لعملية الفحص الضريبي كآلية تؤدي إلي زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي " وذلك بدرجة ثقة 95%.

نتائج اختبار التحليل الاحصائي للفرض الرئيسي الفرعي الأول:

ينص الفرض الرئيسي الفرعي الأول على أنه: " لا توجد علاقة ارتباطية إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي كآلية وزيادة فعالية التحاسب الضريبي ".
وتم اختبار صحة هذا الفرض من خلال اختبار الفروض الفرعية الثلاث التالية:

الفرض الفرعي الأول:

ينص الفرض الفرعي الأول على أنه: " لا توجد علاقة ارتباطية إيجابية ذات دلالة إحصائية بين المعايير العامة لعملية الفحص الضريبي كآلية وزيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية".

الفرض الفرعي الثاني:

ينص الفرض الفرعي الثاني على أنه: " لا توجد علاقة ارتباطية إيجابية ذات دلالة إحصائية بين معايير العمل الميداني كآلية وزيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية".

الفرض الفرعي الثالث:

ينص الفرض الفرعي الثالث على أنه: " لا توجد علاقة ارتباطية إيجابية ذات دلالة إحصائية بين معايير إعداد تقرير عملية الفحص الضريبي كآلية وزيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية ".

ويتم اختبار صحة هذا الفرض من خلال اختبار الفروض الفرعية من الأول حتي الثالث باستخدام نموذج الارتباط الخطي البسيط لبيرسون وذلك كما يلي:

جدول (17)

نتائج تحليل الارتباط الخطي بين أبعاد الإطار المقترح للمعايير المهنية للفحص الضريبي كآلية وزيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي

فعالية عملية التحاسب الضريبي	اجتهاد فعالية عملية التحاسب الضريبي
------------------------------	-------------------------------------

الاطار المقترح للمعايير المهنية الفحص الضريبي كآلية	
معامل الارتباط =0.843 Sig =0.000	المعايير العامة لعملية الفحص الضريبي
معامل الارتباط =0.800 Sig =0.000	معايير العمل الميداني
معامل الارتباط =0.785 Sig =0.000	معايير اعداد تقرير عملية الفحص الضريبي

من الجدول السابق نجد أن :-

- نجد أن معامل الارتباط الخطي بين المعايير العامة لعملية الفحص الضريبي كآلية وزيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي يبلغ (0.843) وهو ارتباط ايجابي قوي ذو دلالة احصائية.
- قيمة مستوى الدلالة الإحصائية هي (Sig=0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) وبالتالي يتم رفض الفرض العدمي و قبول الفرض البديل القائل بوجود علاقة ارتباطية ايجابية ذات دلالة إحصائية بين المعايير العامة لعملية الفحص الضريبي كآلية وزيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي، وذلك بدرجة ثقة 95% .
- نجد أن معامل الارتباط الخطي بين بعد معايير العمل الميداني وزيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي يبلغ (0.800) وهو ارتباط ايجابي قوي ذو دلالة احصائية.
- قيمة مستوى الدلالة الإحصائية هي (Sig=0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) وبالتالي يتم رفض الفرض العدمي و قبول الفرض البديل القائل بوجود علاقة ارتباطية ايجابية ذات دلالة إحصائية بين معايير العمل الميداني كآلية وزيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي، وذلك بدرجة ثقة 95% .
- نجد أن معامل الارتباط الخطي بين معايير اعداد تقرير عملية الفحص الضريبي كآلية وزيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي يبلغ (0.785) وهو ارتباط ايجابي قوي ذو دلالة احصائية.
- قيمة مستوى الدلالة الإحصائية هي (Sig=0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) وبالتالي يتم رفض الفرض العدمي و قبول الفرض البديل القائل بوجود علاقة ارتباطية ايجابية ذات دلالة إحصائية بين معايير اعداد تقرير عملية الفحص الضريبي كآلية وزيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي، وذلك بدرجة ثقة 95% .

في ضوء ما سبق نجد أنه:

يتم رفض الفرض العدمي القائل بأنه " لا توجد علاقة ارتباطية إيجابية ذات دلالة إحصائية بين أبعاد الاطار المقترح للمعايير المهنية للفحص الضريبي المتمثلة في (المعايير العامة لعملية الفحص الضريبي، ومعايير العمل الميداني، ومعايير اعداد تقرير عملية الفحص الضريبي) كآلية وزيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي"، وقبول الفرض البديل القائل بأنه يوجد علاقة ارتباطية إيجابية ذات دلالة إحصائية بين أبعاد الاطار المقترح للمعايير المهنية للفحص الضريبي المتمثلة في (المعايير العامة لعملية الفحص الضريبي، ومعايير العمل الميداني، ومعايير اعداد تقرير عملية الفحص الضريبي) كآلية وزيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي"، وذلك بدرجة ثقة 95% ".

نتائج اختبار التحليل الإحصائي للفرض الفرعي الرئيسي الثاني:

ينص الفرض الفرعي الرئيسي الثاني على أنه: " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي كآلية على زيادة فعالية التحاسب الضريبي." وتم اختبار صحة هذا الفرض من خلال اختبار الفروض الفرعية الثلاثة من الرابع حتى السادس باستخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط كما يلي:

نتائج اختبار التحليل الإحصائي للفرض الفرعي الرابع:

ويتم اختبار ذلك الفرض كالاتي:

ينص الفرض الفرعي الرابع على أنه: " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمعايير العامة للفحص الضريبي كآلية على زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي ".

يتم اختبار ذلك الفرض من خلال استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط وذلك كما يلي:

(أ): توصيف نموذج الانحدار الخطي البسيط:

يتم توصيف النموذج كما في المعادلة السابقة (الخاصة باختبار الفرض الرئيسي للدراسة) باعتبار (X) هو المعايير العامة لعملية الفحص الضريبي.

(ب): تقدير معالم النموذج:

يتم تقدير معالم النموذج الإحصائي المقترح للمتغير المستقل (المعايير العامة لعملية الفحص الضريبي) على المتغير التابع (زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي)، وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (18)

نتائج تأثير المعايير العامة لعملية الفحص الضريبي على زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي

القرار	قيمة مستوى الدلالة الإحصائية	قيمة (T) المحسوبة	الخطأ المعياري	معامل الانحدار	المتغير
	0.000	8.000	0.168	1.347	الثابت
معنوي	0.000	18.330	0.038	0.688	المعايير العامة لعملية الفحص الضريبي
				0.843	معامل الارتباط R
				0.710	معامل التحديد R ²

335.979	قيمة (F) المحسوبة
0.13198	الخطأ المعياري للنموذج ككل
0.000	مستوى الدلالة الإحصائية للنموذج ككل sig

من الجدول السابق نجد أن :-

- قيمة مستوى الدلالة الإحصائية للنموذج هي (sig=0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية $\alpha = (0.05)$ وبالتالي يتم رفض الفرض العدمي و قبول الفرض البديل القائل بأن المعايير العامة لعملية الفحص الضريبي كآلية تؤثر ايجابيا علي زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي، وذلك بدرجة ثقة 95%.
- نجد أن معامل الارتباط الخطي البسيط بين المعايير العامة لعملية الفحص الضريبي والمتغير التابع زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي يبلغ (0.843) وهو ارتباط قوي وهذا يدل على أن هناك ارتباط دال إحصائياً بين المعايير العامة لعملية الفحص الضريبي وزيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي.
- نجد أن معامل التحديد يبلغ (0.710) وهذا يعني أن 71% من التغيير في فعالية عملية التحاسب الضريبي ترجع إلى المعايير العامة لعملية الفحص الضريبي.
- نجد أن الخطأ المعياري للنموذج يبلغ (0.13198) وهي قيمته ضئيلة وهذا يدل على قدرة النموذج التنبؤية.

في ضوء ما سبق نجد أنه:

يتم رفض الفرض العدمي القائل بأنه " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمعايير العامة لعملية الفحص الضريبي كآلية علي زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي " و قبول الفرض البديل القائل بأنه " يوجد تأثير ايجابي ذو دلالة إحصائية للمعايير العامة لعملية الفحص الضريبي كآلية علي زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي، وذلك بدرجة ثقة 95%".

نتائج اختبار التحليل الاحصائي للفرض الفرعي الخامس:

ويتم اختبار ذلك الفرض كالاتي:

ينص الفرض الفرعي الخامس علي أنه: " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمعايير العمل الميداني كآلية علي زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي ".

يتم اختبار ذلك الفرض من خلال استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط وذلك كما يلي:

(أ): توصيف نموذج الانحدار الخطي البسيط: يتم توصيف النموذج كما في المعادلة السابقة (الخاصة باختبار الفرض الرئيسي للدراسة) باعتبار (X) هو معايير العمل الميداني.

(ب): تقدير معالم النموذج: يتم تقدير معالم النموذج الإحصائي المقترح للمتغير المستقل (معايير العمل الميداني) علي المتغير التابع (فعالية عملية التحاسب الضريبي)، وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (19)

نتائج تحليل الانحدار البسيط لتأثير معايير العمل الميداني كألية علي زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي

القرار	قيمة مستوى الدلالة الإحصائية (sig)	قيمة (T) المحسوبة	الخطأ المعياري	معامل الانحدار	المتغير
	0.000	10.061	0.173	1.736	الثابت
معنوي	0.000	15.624	0.039	0.616	معايير العمل الميداني
0.800				معامل الارتباط R	
0.641				معامل التحديد R ²	
244.117				قيمة (F) المحسوبة	
0.14703				الخطأ المعياري للنموذج ككل	
0.000				مستوى الدلالة الإحصائية للنموذج ككل sig	

من الجدول السابق نجد أن :-

- قيمة مستوى الدلالة الإحصائية للنموذج هي (sig=0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية $\alpha = (0.05)$ وبالتالي يتم رفض الفرض العدمي و قبول الفرض البديل القائل بأن معايير العمل الميداني كألية تؤثر علي زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي، وذلك بدرجة ثقة 95%.
- نجد أن معامل الارتباط الخطي البسيط بين معايير العمل الميداني والمتغير التابع فعالية عملية التحاسب الضريبي يبلغ (0.800) وهو ارتباط قوي وهذا يدل على أن هناك ارتباط دال إحصائياً بين معايير العمل الميداني و فعالية عملية التحاسب الضريبي.
- نجد أن معامل التحديد يبلغ (0.641) وهذا يعني أن 64.1% من التغيير في زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي ترجع إلى معايير العمل الميداني.
- نجد أن الخطأ المعياري للنموذج يبلغ (0.14703) وهي قيمته ضئيلة وهذا يدل على قدرة النموذج التنبؤية.

في ضوء ما سبق نجد أنه : يتم رفض الفرض العدمي القائل بأنه " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمعايير العمل الميداني كألية علي زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي " و قبول الفرض البديل القائل بأنه " يوجد تأثير ايجابي ذو دلالة إحصائية لمعايير العمل الميداني كألية علي زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي، وذلك بدرجة ثقة 95%".

نتائج اختبار التحليل الاحصائي للفرض الفرعي السادس:

ويتم اختبار ذلك الفرض كالاتي:

ينص الفرض الفرعي السادس علي أنه: " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمعايير اعداد تقرير عملية الفحص الضريبي كآلية علي زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي ".
 يتم اختبار ذلك الفرض من خلال استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط وذلك كما يلي:
 (أ): توصيف نموذج الانحدار الخطي البسيط: يتم توصيف النموذج كما في المعادلة السابقة (الخاصة باختبار الفرض الرئيسي للدراسة) باعتبار (X) هو معايير اعداد تقرير عملية الفحص الضريبي.

(ب): تقدير معالم النموذج: يتم تقدير معالم النموذج الإحصائي المقترح للمتغير المستقل (معايير اعداد تقرير عملية الفحص الضريبي) علي المتغير التابع (فعالية عملية التحاسب الضريبي)، وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (20)

نتائج تحليل الانحدار البسيط لتأثير معايير اعداد تقرير عملية الفحص الضريبي كآلية علي زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي

القرار	قيمة مستوى الدلالة الإحصائية	قيمة (T) المحسوبة	الخطأ المعياري	معامل الانحدار	المتغير
	0.000	11.030	0.171	1.890	الثابت
معنوي	0.000	14.839	0.038	0.570	معايير اعداد تقرير عملية الفحص الضريبي كآلية
0.785			معامل الارتباط R		
0.616			معامل التحديد R ²		
220.188			قيمة (F) المحسوبة		
0.15187			الخطأ المعياري للنموذج ككل		
0.000			مستوى الدلالة الإحصائية للنموذج ككل sig		

من الجدول السابق نجد أن :-

- قيمة مستوى الدلالة الإحصائية للنموذج هي (sig=0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ وبالتالي يتم رفض الفرض العدمي و قبول الفرض البديل القائل بأن معايير اعداد تقرير عملية الفحص الضريبي كآلية تؤثر علي زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي، وذلك بدرجة ثقة 95% .
- نجد أن معامل الارتباط الخطي البسيط بين معايير اعداد تقرير عملية الفحص الضريبي والمتغير التابع زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي يبلغ (0.785) وهو ارتباط قوي وهذا يدل على أن هناك ارتباط دال إحصائياً بين معايير اعداد تقرير عملية الفحص الضريبي كآلية و فعالية عملية التحاسب الضريبي.

- نجد أن معامل التحديد يبلغ (0.616) وهذا يعني أن 61.6% من التغيير في زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي ترجع إلى معايير اعداد تقرير عملية الفحص الضريبي.
 - نجد أن الخطأ المعياري للنموذج يبلغ (0.15187) وهي قيمته ضئيلة وهذا يدل على قدرة النموذج التنبؤية.
- في ضوء ما سبق نجد أنه :

يتم رفض الفرض العدمي القائل بأنه " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمعايير اعداد تقرير عملية الفحص الضريبي كآلية علي زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي " وقبول الفرض البديل القائل بأنه " يوجد تأثير ايجابي ذو دلالة إحصائية لمعايير اعداد تقرير عملية الفحص الضريبي كآلية علي زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي، وذلك بدرجة ثقة 95%".

وبناءً على نتائج التحليل الإحصائي للفروض الفرعية الثلاثة تم رفض الفرض الفرعي الرئيسي الثاني والذي ينص علي أنه: " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي كآلية علي زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي " وقبول الفرض البديل القائل بأنه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمعايير الفحص الضريبي كآلية علي زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي".

8- نتائج وتوصيات الدراسة والدراسات البحثية المستقبلية

يتناول الباحثين في هذا الفصل، استعراض النتائج التي تم التوصل إليها، والتوصيات التي يمكن إستنتاجها، وإقتراحات الباحثين لدراسات مستقبلية كما يلي:

1/8 نتائج الدراسة

1/1/8 دلالات مستنبطة من الإطار النظري للدراسة:

- توصل الباحثين من خلال عرض الإطار النظري للدراسة إلى إستنباط عدة دلالات أهمها:
1. غياب الدراسات السابقة التي تناولت عملية وضع معايير للفحص الضريبي بشكل عام وفي البيئة المصرية بشكل خاص.
 2. تعتمد فعالية أداء الإدارة الضريبية على أداء الفاحص الضريبي، وتوافر الكفاءات الضريبية العاملة في مجال الفحص الضريبي، ومدى طول وتعقد إجراءات الفحص والربط والتحصيل.
 3. من أهم العوامل التي تؤثر في مستوى الإلتزام الطوعي للممولين: مستوى الدخل ومصدر الدخل ومعدل الضريبة والعقوبات والتعقيد الضريبي والحوافز الضريبية والعدالة الضريبية، كما تتأثر العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية بالعديد من العوامل مثل: إلتزام الممولين بتقديم الإقرار الضريبي السنوي في موعده المحدد، ومستوى الثقة بين الممول والمصلحة.
 4. ترجع أهمية عملية الفحص الضريبي إلى تحديد الوعاء الضريبي على نحو علمي منظم يحافظ على حقوق الممولين والدولة جنباً إلى جنب بالإضافة إلى زيادة مستوى الإلتزام بأحكام التشريع الضريبي والإمتثال له، وتقليل حالات التهرب الضريبي وأشكاله، وزيادة حصيلة الضريبة.
 5. تهدف عملية الفحص الضريبي إلى التحقق من صحة بيانات الإقرار الضريبي محل الفحص، وتطبيق أحكام القانون الضريبي، وعدم المغالاة عند تحديد الوعاء الضريبي، وتحديد وعاء للضريبة متفق عليه بعدالة دون الإخلال بجودة ونزاهة الفحص الضريبي.

6. تتمثل آليات الفحص الضريبي في الأساليب والوسائل المستخدمة في إتمام عملية الفحص الضريبي وأساليب الفحص المستخدمة حالياً هي الفحص الضريبي الشامل، الفحص الإختباري، الفحص بالعينة، الفحص التحليلي، وتستخدم عدة وسائل لتنفيذ عملية الفحص الضريبي مثل الفحص الضريبي المكتبي، والميداني، والإلكتروني.
7. تمر عملية تنفيذ الفحص الضريبي بمجموعة من الإجراءات تتمثل في الإخطار بتنفيذ عملية الفحص الضريبي، تمكين مأموري الضرائب من الإطلاع على الدفاتر والمستندات، دخول مقر عمل الممول دون إخطار مسبق في حالة التهرب الضريبي، وعدم جواز إعادة الفحص، إلزام الممول بتوفير البيانات التي تطلبها المصلحة، الإطلاع لدى الجهات الحكومية، مراعاة سر المهنة.
8. توجد أوجه إختلاف وتشابه بين مراجعة الحسابات وعملية الفحص الضريبي.
9. ترجع أهمية وجود معايير مهنية للفحص الضريبي إلى توفير معايير وإرشادات مهنية موحدة لإجراء عملية الفحص الضريبي؛ تكون مرجعاً وقاعدة أساسية للعمل يسترشد بها الفاحص الضريبي عند أدائه لعمله المهني، فتم وضع إطار مقترح لمعايير الفحص الضريبي كآلية لزيادة فعالية التحاسب الضريبي تتكون من عدد (21) معيار وتم تقسيمه إلى ثلاث مجموعات وهم المعايير العامة للفحص الضريبي، ومعايير الفحص الضريبي الميداني، ومعايير إعداد تقرير عملية الفحص الضريبي.

2/1/8 نتائج الدراسة الميدانية

- توصل الباحثين من خلال إجراء الإختبارات الإحصائية لفروض الدراسة إلى عدة نتائج كما يلي:
1. تم رفض الفرض البحثي الرئيسي الذي ينص على أنه " لا يؤدي الإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي كآلية إلي زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي" و قبول الفرض البديل القائل بأن " الإطار المقترح للمعايير المهنية لعملية الفحص الضريبي كآلية تؤدي إلي زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي" وذلك بدرجة ثقة 95%.
 2. تم رفض الفرض الرئيسي الفرعي الأول والذي ينص على أنه " لا توجد علاقة ارتباطية إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي كآلية وزيادة فعالية التحاسب الضريبي." و قبول الفرض البديل القائل بأنه يوجد علاقة ارتباطية إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي كآلية وزيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي، وذلك بدرجة ثقة 95%.
- وتم التوصل إلى هذه النتيجة اعتماداً على نتائج إختبار الفروض الثلاثة التالية:
- حيث توصلت النتائج إلى: **رفض الفرض الفرعي الأول** والذي ينص على " لا توجد علاقة ارتباطية إيجابية ذات دلالة إحصائية بين المعايير العامة للفحص الضريبي كآلية وزيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية" و قبول الفرد البديل.
- رفض الفرض الفرعي الثاني** والذي ينص على " لا توجد علاقة ارتباطية إيجابية ذات دلالة إحصائية بين معايير العمل الميداني كآلية وزيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية " و قبول الفرض البديل.

رفض الفرض الفرعي الثالث والذي ينص على " لا توجد علاقة ارتباطية إيجابية ذات دلالة إحصائية بين معايير إعداد تقرير عملية الفحص الضريبي كآلية وزيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية " وقبول الفرد البديل.

3. تم رفض الفرض الرئيسي الفرعي الثاني والذي ينص على أنه " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإطار المقترح لمعايير الفحص الضريبي كآلية على زيادة فعالية التحاسب الضريبي " وقبول الفرض البديل القائل بأنه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمعايير الفحص الضريبي كآلية على زيادة فعالية التحاسب الضريبي."

حيث توصلت النتائج إلى: **رفض الفرض الفرعي الرابع** والذي ينص على أنه " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمعايير العامة لعملية الفحص الضريبي كآلية على زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي " وقبول الفرض البديل القائل

رفض الفرض الفرعي الخامس والذي ينص على أنه " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمعايير العمل الميداني كآلية على زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي " وقبول الفرض البديل القائل .

رفض الفرض الفرعي السادس والذي ينص على أنه " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمعايير إعداد تقرير عملية الفحص الضريبي كآلية على زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي " وقبول الفرض البديل .

2/8 توصيات الدراسة

- إستناداً إلى النتائج التي توصلت إليها الدراسة، يمكن إقتراح التوصيات التالية:
1. ضرورة إعتناء المعايير التي تمثل الإطار المقترح لدى مصلحة الضرائب لما لها من أهمية كبيرة جداً في تحسين بيئة العمل وجودة العمل والفحص الضريبي وتحسين العلاقة مع الممول.
 2. ضرورة العمل على تطوير الإجراءات لزيادة تبسيط الإجراءات والإعتماد على الآليات بشكل كامل في عملية تقديم الإقرار الضريبي وعملية الفحص الضريبي لما لها من آثار إيجابية في سرعة وضع خطة عملية الفحص وإنجازها، وأن يتم الإخطار إلكتروني للممول.
 3. ضرورة عقد دورات تدريبية للفاحصين الضريبيين على الأساليب الإلكترونية وبرامج المراجعة الحديثة لتطوير عملية الفحص الضريبي في مصلحة الضرائب.
 4. عقد دورات تدريبية للفاحصين الضريبيين في معايير الفحص الضريبي لزيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي، وإجراء دراسات لتطوير الإطار المقترح حتي يتضمن معايير أخرى تساعد على زيادة فعالية عملية التحاسب الضريبي في مصلحة الضريبة.

3/8 الدراسات المستقبلية المقترحة

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها والحدود والنتائج التي تم التوصل إليها يقترح الباحثين إجراء المزيد من الدراسات في مجال بناء معايير للفحص الضريبي تتلائم مع البيئة المصرية لذلك يرى الباحثين ضرورة إجراء دراسات حول النقاط التالية:

1. مدى تأثير معايير الفحص الضريبي على كفاءة الفحص الضريبي.
2. مدى تأثير معايير الفحص الضريبي على التهرب الضريبي.
3. مدى تأثير معايير الفحص الضريبي على زيادة مستوى الثقة بين الممول ومصلحة الضرائب.

المراجع

أ- الكتب العلمية:

- 1- الشافعى، جلال الدين عبد الحكيم (2010)، "الموسوعة الحديثة فى المحاسبة الضريبية"، دراسات متقدمة فى المحاسبة الضريبية، الجزء السادس.
- 2- (2007)، "الفحص الضريبي من الناحيتين النظرية والعملية"، مصلحة الضرائب المصرية.
- 3- الصعدي، عبد العال (2006)، التشريع الضريبي قانون الضريبة على الدخل، دار النهضة العربية للطباعة والنشر.
- 4- حجازى، وحدى حامد (2011)، "المعايير الدولية للمراجعة، شرح وتحليل"، الإسكندرية، دار التعليم الجامعي.
- 5- عطا، محمد حامد (1994)، الفحص الضريبي للأشطة، الموسوعة الضريبية المجلد الثالث، الإسكندرية دار الطباعة الحره.

ب - الدوريات العلمية :

1. إتحاد جمعيات التنمية الإدارية(2007)، " إطار مقترح لميثاق مهني للفحص الضريبي: هل يؤدي إلى تطوير الإدارة الضريبية في مصر؟"، مجلة الإدارة، المجلد 45، العدد 1 و2.
2. الشافعى، جلال عبد الحكيم (2010)، "دراسة تحليلية انتقادية لمعوقات وصعوبات المحاسبة الضريبية للنشاط التجارى والصناعى فى ظل القانون رقم 91 لسنة 2005"، مجلة البحوث التجارية ، جامعة الزقازيق، كلية التجارة ، المجلد 32، العدد الثاني
3. (2011)، "دراسة تحليلية انتقادية لفلسفة المحاسبة الضريبية فى ظل القانون 91 لسنة 2005"، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، العدد الأول، المجلد 33
4. الشافعى، ياسر زكريا(2021)، " قياس مدى فعالية نشاط الفحص الضريبي لدى مصلحة الضرائب ، دراسة تطبيقية ، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية"، جامعة دمياط، المجلد 3 العدد 2
5. طه، طه خبرى (2016) ، " مدخل مقترح لتطوير الفحص الضريبي بهدف تحسين جودة الأداء الضريبي والحد من التقديرات الشخصية "، مجلة الفكر المحاسبى، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، ، المجلد 20، العدد الثالث.

6. طه، طه خيرى (2013)، "الفحص الضريبي في ضوء أحكام القانون رقم 91 لسنة 2005 ومعايير المحاسبة المصرية"، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، مجلد 17 عدد خاص.
7. يوسف، ناجى نجيب (2014)، " الأساس الفلسفى لفحص ضريبة الدخل: مدخل لجودة الفحص الضريبي"، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، كلية التجارة ، المجلد 36، العدد الثانى.

ج- الرسائل العلمية :

- 1- أبو عكاز، سميرة(2015)، " مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي(دراسة حالة: بمدرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة)"، رسالة دكتوراه في المحاسبة- غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضير بسكرة.
- 2- الأمين، هيثم على، (2014)، " التحليل المالي ودوره في تقييم كفاءة أداء المصارف السودانية: دراسة حالة"، رسالة ماجستير في المحاسبة- غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- 3- الشافعي، ياسر زكريا (2014)، " إطار مقترح لحوكمة الإدارة الضريبية لرفع كفاءة التحاسب الضريبي: دراسة اختبارية"، رسالة دكتوراه في المحاسبة- غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنوفية.
- 4- الشاويش، محمد سيد (2011)، "إستخدام الأساليب الملائمة للإجراءات التحليلية في تطوير التحاسب الضريبي للفئات صعبة التحاسب بالتطبيق على الضريبة العامة على المبيعات"، رسالة ماجستير في المحاسبة- غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعلية، جامعة قناة السويس.
- 5- الشريف، قاسم محمد" (2008)، " إطار مقترح لتقييم كفاءة وفاعلية النظام الضريبي المصري في تحقيق الهدف المالي بالتطبيق على الضريبة العامة على المبيعات"، رسالة دكتوراه في المحاسبة- غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعلية، جامعة قناة السويس.
- 6- النجار، مجدى عبد السلام سالم،(2014)، " مدي إلتزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة وأثرها في الكشف عن التهرب الضريبي"، رسالة ماجستير في المحاسبة- غير منشورة، كلية الإقتصاد، جامعة بنغازي.
- 7- خليل، عبد الوهاب، (2001)، " نموذج محاسبي مقترح لقياس فاعلية الأداء في الوحدات الحكومية"، رسالة دكتوراه- غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق.
- 8- دفع الله، عماد الدين رزق (2017)، " الكفاءة المهنية للفاحص الضريبي ودورها فى الحد من الاعتراضات الضريبية وتأكيده المصدقية في تقارير المراجعة الخارجية (دراسة ميدانية على ديوان الضرائب السوداني)" رسالة دكتوراه في المحاسبة- غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين.

- 9- سلامة، مصطفى إسماعيل (2011)، " إطار مقترح لإستخدام الفحص بالعينة لزيادة فاعلية التحاسب الضريبي – دراسة مقارنة"، رسالة دكتوراه في المحاسبة- غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس .
- 10- عبد الرحمن، محمد فتوح محمد (2011)، " إستخدام الأساليب التحليلية في تطوير الفحص الضريبي في ضوء متطلبات القانون رقم 91 لسنة 2005"، رسالة ماجستير- غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها.
- 11- عبدالله، عفاف أحمد، (2014)، " دور التحليل المالي في تقييم كفاءة الأداء المالي للمصارف"، ماجستير محاسبة- غير منشور، كلية التجارة جامعة النيلين
- 12- عبد ربة، مسعد فؤاد، (2011)، "نموذج مقترح للفحص الضريبي الإنتقائي في ظل نظرية الوكالة:دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس.
- 13- عطية، يوحنا نصحي (2012)، " مدخل محاسبي مقترح لبناء معايير الفحص الضريبي بهدف ترشيد الحكم الشخصي للفاحص الضريبي"، رسالة دكتوراه في المحاسبة- غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بور سعيد
- 14- يعقوب، عمر السيد، (2014)، " تحسين كفاءة وفعالية الفحص الضريبي بإستخدام مدخل إدارة الجودة الشاملة وأثره على مستوى الإلتزام الضريبي"، رسالة ماجستير- غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

د- الندوات والمؤتمرات:

- 1- الشافعي، جلال الدين عبد الحكيم (2008)، " الفحص الضريبي المكتبي كوسيلة لتدقيق التقدير الذاتي للضريبة علي إيرادات النشاط التجاري والصناعي"، المؤتمر الرابع عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المجلد الأول .
- 2- الشافعي، ياسر زكريا (2019)، "المعايير المهنية الضريبية ضرورة ملحة لتطوير المنظومة الضريبية"، المؤتمر الضريبي السادس والعشرين(المنظومة الضريبية الواقع والفرص والتحديات)، المجلد الثاني
- 3- حشيش، أكرم (2014)، " المتغيرات العامه المؤثرة على جودة الفحص الضريبي"، المؤتمر الضريبي الحادي والعشرين : إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقا للعدالة الضريبية والعدالة الإجتماعية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المجلد الثاني.
- 4- زناتي، فارس محمد- وعبد الهادي، إيمان فتحى (2019)، " تطوير الفحص الضريبي في ضوء معايير الإبلاغ المالي والمحاسبة الضريبية بالقيم العادلة"، المؤتمر الضريبي السادس والعشرين(المنظومة الضريبية الواقع والفرص والتحديات).
- 5- زناتي، فارس محمد (2016)، " إستخدام الأساليب الحديثة في تطوير الفحص الضريبي"، المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين (دور الضرائب في تحقيق إستراتيجية 2030)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المجلد الثالث
- 6- سيد، محمد طارق على (2011)، "أزمة الثقة بين الممول ومصلحة الضرائب هل يؤدي إلى التهرب الضريبي؟"، إتحاد جمعيات التنمية الإدارية، مجلد 49، العدد 1

- 7- على، سيد عطيتو محمد (2012)، "إطار مقترح لنظم الفحص الضريبي الحالية في ظل قانون الضريبة على الدخل"، مؤتمر: المنظومة الضريبية المستقبلية وأثرها على الإقتصاد والإستثمار، نشرة جمعية الضرائب المصرية، مجلد23، عدد 91.
- 8- عطية، يوحنا نصحي (2008)، " إستخدام نظرية المعلومات المحاسبية في ضوء القضاء على مشكلات التحاسب الضريبي"، المؤتمر الضريبي الرابع عشر (التشريع ومشكلات التحاسب الضريبي للنظام الضريبي المصري)، المجلد الثاني.
- 9- (2006)، " مقومات نجاح نظام الفحص الضريبي بإستخدام العينه"، المؤتمر الضريبي الحادى عشر، مركز الدراسات المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب، المجلد الثالث.

ه- قوانين وقرارات وزارية وتعليمات وكتب دوريه:

- 1- قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته، واللائحة التنفيذية للقانون وتعديلاتها.
- 2- وزارة المالية، قرارات وزير المالية بشأن قواعد ومعايير تحديد عينة فحص إقرارات الممولين عن السنوات من 2005 حتى 2021، متاح على الموقع الإلكتروني لوزارة المالية : <http://www.mof.gov.pdf>
- 3- قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم 206 لسنة 2020 واللائحة التنفيذية له
- 4- معايير المراجعة المصرية الصادرة بالقرار الوزاري رقم 166 لسنة 2008
- 5- جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، الميثاق العام المصرى لأداب وسلوكيات مزوالي مهنة المحاسبة والمراجعة
- 6- مصلحة الضرائب المصرية 2008 : تعليمات عامة للفحص رقم (28) لسنة 2008 متاحة على موقع المصلحة : [/https://www.incometax.gov.eg](https://www.incometax.gov.eg)
- 7- مصلحة الضرائب المصرية 2009 : تعليمات عامة للفحص رقم (9) لسنة 2009 بشأن الإطار العام للفحص في ظل أحكام القانون 91 لسنة 2005 متاحة على موقع المصلحة : [/https://www.incometax.gov.eg](https://www.incometax.gov.eg)