استخدام إجراءات المراجعة التحليلية فى الفحص الضريبى

دكتور زكريا محمد الصادق
كلية التجارة - جامعة طنطا

(١) مقدمـــــــة :

عندما صدر القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لم يكن فى مصـــــر ما يعرف الآن بمهنة المحاسبة والمراجعة وبالتالى لم يلـــــزم المشرع ممولى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية بامســـــاك دفاتر منتظمة ، وبعد صدور القانون رقم ١٣٣ لســـــنة ١٩٥١ الخاص بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة ، تم تعديل القانـــون الضريبى بالقانون رقم ١٥٣ لسنة ١٩٥٣ لكى تتمشى الأوضـــــاع الضريبية مع قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة .

وبصدور القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ رغب المشرع الضريبـــى فى تشجيع ممولى ضريبة الارباح التجارية والصناعية وممولـــى ضريبة أرباح شركات الأموال على امساك دفاتر منتظمة ، فقـــد نصت المادة ٣٥ من هذا القانون على مايلى :

تلتزم كل منشأة ، سواء كانت فردية أو متخذة شكل شركة أشخاص بأن تقدم الاقرار المنصوص عليه فى المادة ٣٤ من هذا القانون مستندا الى الدفاتر والسجلات والمستندات التى تحددها اللائحة التنفيذية وذلك فى الأحوال الآتية :

(١) اذا كان رأس مال المنشأة يزيد على عشرة آلاف جنيه وفقا للعقد أو السجل التجارى أو الصناعى .

(٢) اذا تجاوز صافى ربح المنشأة السنوى ، وفقا لآخر اقرار أو ربط نهائى خمسة آلاف جنيه .

(٣) اذا تجاوز اجمالى ايرادات النشاط الجارى للمنشأة خمسين ألف جنيه فى السنة .

ويكون الالتزام بامساك الدفاتر فى الحالتين الأخيرتين عن السنة التالية للسنة التى قدم عنها الاقرار أو تم خلالها الربط النهائى أو تجاوز فيها اجمالى ايرادات النشاط الجارى المبلغ المشار اليه بحسب الأحوال .

ويجب ان يكون الاقرار المشار اليه والوثائق المرفقة به معتمدة طبقا لأحكام القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ الخاص بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة ، ومذيلة بشهادة بنتيجة الفحص وبأن هذا الفحص تم طبقا لأساليب وأصول وقواعد المحاسبة والمراجعة السليمة المتعارف عليها .

ومن نص المادة السابقة يتضح أن القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قد جعل امساك الدفاتر واعتمادها من محاسب قانونى اجباريا

فى الحالات الثلاثة السابق ذكرها .

ولقد ذكرت المادة ١٩ من اللائحة التنفيذية لنفس القانون الدفاتر التى يجب امساكها وهى :

(أ) دفتر اليومية العام الاصلى الذى يقيد فيه جميع عمليات الممول أولا بأول .

(ب) دفتر الاستاذ العام .

(ج) دفاتر اليومية المساعدة ودفاترالاستاذ المساعد التى تحدد تبعا لطبيعة ونوع وحجم ونشاط المنشأة .

(د) دفتر الجرد ويقيد فيه مفردات أصول وخصوم المنشأة حسب الجرد .

(هـ) دفتر صنف ويمسك بمعرفة الممولين الذين يقتصرنشاطهم على تجارة الجملة .

وفى جميع الاحوال يجب ان تكون مجموعة الدفاتر التى تمسكها المنشأةمتكاملة وأمينة ومنتظمة من حيث الشكل وأن تمكن من تحديد صافى الربح الخاضع للضريبة .

وللتأكيد من نظامية وأمانة الدفاتر والسجلات وأيضا للتأكد من صحة المعلومات المحاسبية الواردة فى الاقرار الضريبى للممول ، على الفاحص الضريبى ان يقوم بعملية مراجعة وفحص للحسابات .

ويرى الباحث ان كل من مراقب الحسابات والفاحص الضريبى يقوم بنفس العمل من حيث طبيعته وهدفه . فمراقب الحسابات ـ كما هو مستقر علميا ومهنيا ـ يقوم بعملية المراجعة مطبقا

معايير المراجعة المتعارف عليها بهدف التأكد من صحة المعلومات المحاسبية الواردة فى القوائم المالية ، وبالتالى التأكد من ان الحسابات الختامية تعبر عن نتيجة اعمال الوحدة الاقتصادية عن سنة مالية معينة وأن الميزانية تعبر عن المركز المالى لنفس الوحدة فى تاريخ معين .

والفاحص الضريبى يقوم بالمراجعة والفحص لمستندات ودفاتر وسجلات والقوائم المالية للوحدة الاقتصادية بغرض التأكد من صحة المعلومات المحاسبية الواردة فى الاقرار الضريبى الخاص بالوحدة .

ويقدم مراقب الحسابات نتيجة المراجعة فى شكل تقرير نظيف Unqualified Opnion او تقريرغير نظيف Qualified Opnion كما يقدم الفاحص الضريبى مذكرة بفحص الحسابات الى رؤسائه تتضمن احد الحالات التالية :

(أ) الموافقة على ماجاء فى المستندات والدفاتر والسجلات وبالتالى ما جاء فى القوائم المالية والاقرار الضريبى من معلومات محاسبية .

(ب) الموافقة على بعض ماجاء فى المستندات والدفاتر والسجلات ويتطلب ذلك تعديل لبعض المعلومات المحاسبية الواردة فى الاقرار الضريبى .

(جـ) عدم الموافقة على ما جاء فى الدفاتر وهذا ما يطلق عليه " اهدار الدفاتر " وبالتالى يقوم الفاحص الضريبى باللجوء الى استخدام التقدير الجزافى .

ولا يخفى على أحد أن حجم المنازعات الضريبية المعروضة على اللجان الداخلية لمصلحة الضرائب ولجان الطعن والمحاكم بدرجاتها المختلفة يزداد عاما بعد الآخر نتيجة لاهدار الدفاتر بواسطة الفاحص الضريبى ، ولذا فان الأمر يتطلب ضرورة تطوير عملية الفحص الضريبى لكى تتم على أساس علمى ، ويقترح الباحث ضرورة استخدام اجراءات المراجعة التحليلية فى الفحص الضريبى للأسباب التالية :

(أ) جرى العمل فى مصلحة الضرائب على ان تتم محاسبة الممولين كل عدة سنوات مرة واحدة والمراجعة التحليلية - كما سيأتى الذكر فيما بعد - من أفضل الأساليب التى يمكن استخدامها فى مثل هذه الظروف .

(ب) اسلوب المراجعة التحليلية من أساليب المراجعة والفحص الحديثة التى تعطى للفاحص الضريبى المرونة فى اختيار عناصر القوائم المالية التى يرغب فى مراجعتها وفحصها .

(ج) سهولة تطبيق اسلوب المراجعة التحليلية وبالتالى قلة تكلفة تطبيقه وامكانية سرعة استيعابه .

(٢) هدف البحث وأهميته :

يهدف هذا البحث الى وضع اطار مقترح لاجراءات المراجعة التحليلية لاستخدامها فى الفحص الضريبى . وترجع اهمية هذا البحث بأنه يعتبر اضافة علمية فى وضع اطار لاجراءات المراجعة التحليلية لاستخدامه فى عملية الفحص الضريبى .

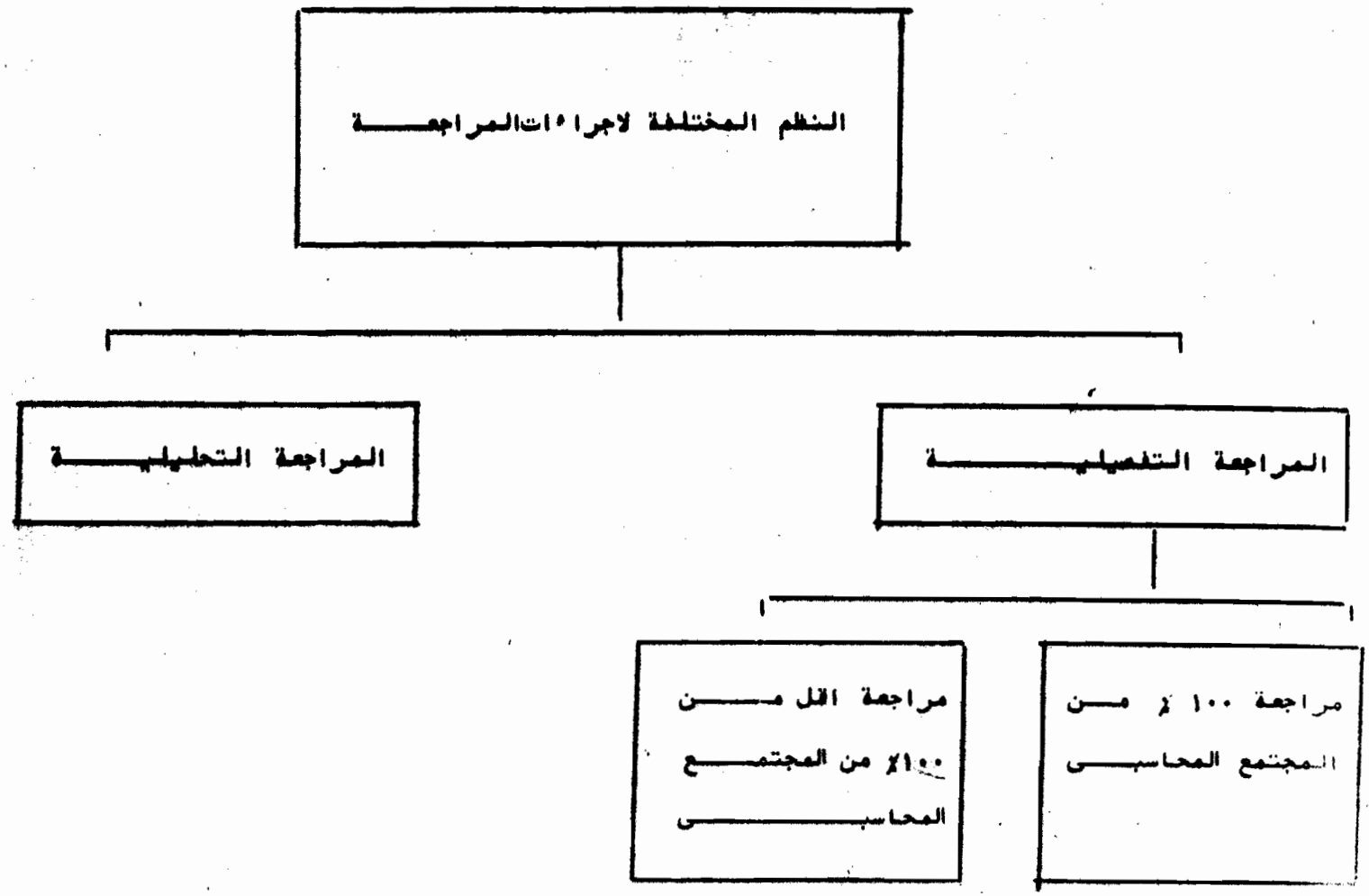
أما الأهمية العملية للبحث فهو مساهمة متواضعة فى تطوير عملية الفحص الضريبى فى جمهورية مصر العربية .

(٣) المقصود بالمراجعة التحليلية :

يوضح الشكل التخطيطى رقم (١) النظم المختلفة لاجراءات المراجعة ، وكما يتضح من هذا الشكل هناك نوعان من المراجعة : النوع الاول : وهو المراجعة التفصيلية وتتم اما عن طريق مراجعة المجتمع المحاسبى كله اى مراجعة كل مستند وكل قيد وكل دفتر وكل سجل او مراجعة اختبارية اى مراجعة اقل من ١٠٠ ٪ من المجتمع المحاسبى عن طريق الحصول على عينة عشوائية من المجتمع ومراجعتها وفحصها ، كما تتم المراجعة الاختيارية عن طريق استخدام اسلوب العينات الاحصائية او عن طريق اسلوب العينات غير الاحصائية .

والنوع الثانى من المراجعة هو المراجعة التحليلية Analytical Review وقد تتم عملية المراجعة باستخدام النوعين معا (المراجعة التحليلية والمراجعة التفصيلية) .

الشكل التخطيطـــى رقم(١)



ويمكن تعريف المراجعة التحليلية كما يلى :

" Analytical review procedures involve a study and comparison of relationships among data. A Basic premise underlying analytical review procedures is that " relationships among data may reasonably be expected by the auditor to exist and continue in the absence of known conditions to the contrary", Accordingly, the results of applying analytical review procedures may indicate the need for additional evidence or indicate that subsequent substantive evidential procedures may be reduced regarding specific financial statement items"(1)

ولقد زادت اهمية استخدام المراجعة التحليلية فى السنوات الاخيرة ، ففى اكتوبر ١٩٧٨ تم تعديل الجملة الاولى من التوصية رقم(١) (SAS No 1) من توصيات مجلس معايير المراجعة بالولايات المتحدة لكى تصبح كمايلى :

" The evidential matter required by the third standard is obtained through two general classes of auditing procedures : (a) tests of detailed transactions and balances and (b) analytical review procedures to financial information"..(2)

ويمكن استخدام المراجعة التحليلية فى اى مرحلة من المراحل التالية عند القيام بعملية المراجعة :

(أ) فى مرحلة استراتيجية المراجعة للمساعدة فى تحديد طبيعة ونطاق وتوقيت اجراءات المراجعة الأخرى لكى يمكن تحديدالأمور الجوهرية التى تحتاج الى عناية خاصة .

(ب) فى مرحلة القيام بعملية المراجعة .

(ج) عند قرب الانتهاء من عملية المراجعة ، كمراجعةعامة للقوائم المالية .

(٤) الاطار المقترح لاجراءات المراجعة التحليلية لاستخدامها فى الفحص الضريبى :

١/٤ مراحل الفحص الضريبى :(٣)

لكى يمكن تحديد توقيت استخدام المراجعة التحليلية فى الفحص الضريبى يجب ذكر مراحل الفحص وهى تشمل :

١/١/٤ مرحلة تجميع البيانات والمعلومات الخاصة بالوحدة الاقتصادية :

تهدف هذه المرحلة الى استكمال الملف الضريبى الخاص بالوحدة الاقتصادية عن طريق تجميع البيانات والمعلومات من معدرين . الاول وهو معدر داخلى اى من الشعب المختلفة لنفس المأ مورية مثل الاطلاع على سجل التعاقدات فى شعبة

الحصر والاطلاع على بطاقة الخصم والاضافة فى شعبة الخصم والاضافة أما الثانى فهو مصدر خارجى ويشمل القطاع الحكومى (مثل الشهر العقارى فيما يتعلق بالتصرفات العقارية ومصلحة الجمارك فيما يتعلق بالاستيراد والتصدير) ويشمل ايضا القطاع العام فيما يتعلق بالوحدات الاقتصادية التى تقوم بتوزيع الحصص الخاصة بالأسمنت والحديد والبويات والاخشاب والسلع الغذائية وكذلك وحدات القطاع الخاص الملزمة بقواعد الخصم والاضافة . ويستطيع الفاحص الضريبى الحصول على مصدر البيانات والمعلومات من سجل التعاقدات وبطاقات الخصم والاضافة وغير ذلك .

٢/١/٤ مرحلة مراجعة وفحص الحسابات :

وتهدف هذه المرحلة الى الحكم على مدى نظامية وأمانة الدفاتر وكذلك التأكد من صحة المعلومات الواردة فى الاقرار الضريبى المقدم من الوحدة الاقتصادية .

وفى مرحلة مراجعة وفحص الحسابات يقوم الفاحص الضريبى عادة باتباع نظام العينات غير الاحصائية دون وضع أى استراتيجية للمراجعة والفحص مما يؤدى الى عدم اقتناع الممول بنتيجة عمل الفاحص الضريبى ويترتب على ذلك وجود الكثير من المنازعات الضريبية المعروضة امام اللجان الداخلية لمصلحة الضرائب ولجان الطعن والمحاكم بدرجاتها المختلفة .

ويقترح الباحث استخدام المراجعة التحليلية فى المرحلة الثانية من عملية الفحص ولقد حدد

Lin , Mock , Newton and Vasarhely

الهدف النهائى للمراجعة التحليلية فى نقطتين(٤)

(1) The identification of any unusual Fluctutions

(2) The investigation of such fluctutions.

وعندما يقوم الفاحص الضريبى بمراجعة وفحص الحسابات لعدة سنوات يمكنه اكتشاف التموجات او التغيرات Fluctutions التى تحدث عادةفى القوائم المالية ثم يحاول التحقق من هذه التغيرات لمعرفة اسبابها ومدى صحتها وما هى العوامل التى اوجدتها ؟.

٢/٤ الشروط الواجب توافرها فى الاطار المقترح لاجراءات المراجعة التحليلية :

يرى الباحث بأن الفاحص الضريبى يجب ان يقوم أولا وقبل البدء فى عملية الفحص بوضع خطة او استراتيجية للمراجعة التحليلية ويجب ان يتوافر فى هذه الاستراتيجية عنصر الشمولية ، والشمولية هنا لها عدة جوانب اهمها :

(أ) ان تشمل استراتيجية المراجعة التحليلية جميع خصائص الوحدة الاقتصادية واهمها المخاطرة والربحية ، فبالنسبة للمخاطرة فمن المعروف انه نتيجة لتطور حجم الوحدة الاقتصادية اصبح علماء السلوك والتنظيم ينظرون الى الوحدة الاقتصادية باعتبارها "نظام مفتوح" Open System تؤثر وتتأثربالبيئة ، كما أن أى

نشاط استثماري يخضع على الأقل لنوعين من المخاطر ، النـــــوع الأول ويطلق عليه مخاطرة الأعمال Business Risk ، والنوع الثاني ويطلق عليه المخاطر المالية Financial Risk وتوجد ثلاث عوامل تؤثر على مخاطرة الأعمال في أي وحـــــدة اقتصادية وهي :(٥)

- عنصر عدم التأكد وهو ناتج عن عدم توافر المعلومـــــات الكاملة Perfect Information لدى متخذي القرارات سواء أكانت ادارة الوحدة الاقتصادية او حاملي الأسهـــــم أو حاملي السندات أو مراقب الحسابات أو الفاحص الضريبي.
- طبيعة نوع التجارة أو الصناعة التي تعمل بها الوحـــــدة الاقتصادية حيث ان هناك انواع من الصناعات ذات مخاطـــر عالية مثل صناعة الملابس الحريمي التي تعتمد على أذواق السيدات ، وصناعة الثروة الداجنة التي تؤثـــر فيها عناصر مخاطر خارجية مثل انتشار بعض الأمراض وانقطاع الكهرباء والمياه المفاجئ. ومن ناحية ثانية توجـــد بعض الصناعات تمتاز بوجود مخاطرة اقل مثل نشاط المنافع العامة Public Utility التي تشمل صناعة انتـــاج وتوزيع الكهرباء والمياه وغيرذلك .
- البيئة الاقتصادية والسياسية والقانونية المحيطة بالوحـــدة الاقتصادية مثل :
  - الموقع الجغرافي للوحدة ، فالوحدة الاقتصادية التـــي تعمل في مناطق الخطر مثل ايران ولبنان اكثر خطـــرا من الوحدات الاقتصادية التي تعمل في مناطـــــق الاستقرار مثل دول اوربا الغربية .

- النظام الاقتصادى والسياسى للدولة ، فكلما كان النظام مستقرا فى الدولة كلما دل ذلك على نقص الخطر فى هذه الوحدات .
- القوانين السارية التى تؤثرعلى الوحدات الاقتصادية مثل قوانين الاستيراد والتصدير والرسوم الجمركية والضرائب وغير ذلك .

أما النوع الثانى من المخاطر فهو المخاطر التى ترتبط بالهيكل التمويلى للوحدة الاقتصادية اى نسبة كل من رأس المال أومجموع الخصوم (طويلة الاجل وقصيرة الاجل) الى مجموع أصولها .

ومما يجب ذكره ان ادارة الوحدة الاقتصادية لايمكنها التحكم فى مخاطرة الاعمال حيث انها نتيجة عوامل خارجية ولكن فى نفس الوقت يمكنها التحكم فى المخاطر المالية وذلك بتنظيم تمويل عملياتها اوالبحث عن مصادر أفضل مثل التمويل الذاتى او عن طريق زيادة رأسمالها حتى لاتصل الوحدة الاقتصادية الى نقطة المديونية المثلى Optimal Debt Point وهى النقطة التى تصل فيها نسبة الاقتراض الى أقل من ١٠٠ ٪ من نسبة رأس المال وبعد هذه النقطة تبدأ القيمة السوقية للوحدة للانخفاض(٦) .

اما خاصية الربحية فالمقصود منها مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق الايرادات ..

(ب) مقارنة المعلومات المحاسبية للوحدة الاقتصادية الواردة فى الاقرار الضريبى لعدد من السنوات المالية لا تقل عن

خمس سنوات سواء كانت ضمن سنوات المحاسبة ام من غير سنوات المحاسبة وذلك عن طريق استخدام السلاسل الزمنية .

(ج) مقارنة المعلومات المحاسبية للوحدة الاقتصادية الواردة في الاقرار الضريبى مع غيرها من الوحدات التى تعمل فى نفس المجال مع مراعاة ظروف الوحدات الاخرى .

(د) مقارنة المعلومات المحاسبية الفعلية الواردة فى الاقرار الضريبى مع المعلومات المحاسبية المقدرة الواردة فى الموازنات التخطيطية .

٣/٤ الاطار المقترح لاجراءات المراجعة التحليلية لاستخدامها فى الفحص الضريبى :

فيما يلى جدول رقم (١) يوضح الاطار المقترح لاجراءات المراجعة التحليلية لكى يمكن استخدامها فى الفحص الضريبى:

جدول رقم (١)

الاطار المقترح لاجراءات المراجعة التحليليـــة

أولا : استخدام اسلوب السلاسل الزمنية : Times - Series Analysis

ويشمل هذا النوع من التحليل على مايلى :

(١) دراسة اتجاهات البيانات لبعض عناصر القوائم المالية
Trends of Financial Statements Data

(٢) مقارنة حجم بيانات القوائم المالية Common- Size Statements

(٣) تحليل النسب المالية Financial Ratios Analysis

ثانيا : مقارنة بيانات الوحدة الاقتصادية مع غيرها من الوحدات الاخرى فى نفس القطاع :

ويشمل هذا النوع من التحليل على مايلى :

(١) مقارنة حجم بيانات القوائم المالية .
(٢) تحليل النسب المالية .

ثالثا : مقارنة المعلومات المحاسبية الفعلية الواردة فى الاقرار الضريبى مع المعلومات المحاسبية المقدرة الواردة فى الموازنات التخطيطية :

والهدف العام من اطار اجراءات المراجعة التحليلية السابق هو مساعدة الفاحص الضريبى فى :

(أ) تحديد التغيرات الموجبة والسالبة فى البيانات المحاسبية الواردة فى الاقرار الضريبى ، وكذلك اكتشاف الاخطاء غير العادية والجوهرية التى لايمكن اكتشافها باستخدام انواع المراجعة الاخرى .

(ب) التحقق من هذه التغيرات لمعرفة اسبابهاومدى صحتها والعوامل الداخلية والخارجية التى تؤثر عليها .

وفيما يلى مناقشة النقاط الواردة فى الاطار المقترح لاجراءات المراجعة التحليلية :

١/٣/٤ استخدام اسلوب السلاسل الزمنية :

ويشمل هذا النوع من التحليل على مايلى :

١/١/٣/٤ دراسة اتجاهات البيانات لبعض القوائم المالية :

ان الهدف النهائى لدراسة اتجاهات البيانات هو تحديد التغيرات الموجبة والتغيرات السالبة لأهم عناصر القوائم المالية الخاصة بالوحدة الاقتصادية محل الفحص ، ويتم ذلك باختيار سنة الاساس التى يجب ان تكون من سنوات الاستقرار المالى للوحدة أو أقدم سنوات المحاسبة الضريبية ثم يتم قياس عناصر القوائم المالية فى السنة أو السنوات التالية بالنسبة لسنة الأساس .

وعلى الفاحص الضريبى اختيار عناصر القوائم المالية ذات الاهمية الجوهرية للفحص ، ويقترح الباحث ضرورة فحص العناصر التالية : صافى الربح ، ايرادات المبيعات ، تكلفة البضاعة المباعة ، تكلفة بضاعة آخر المدة ، تكلفة رأس المال وغير ذلك من العناصر الضرورية .

ويوضح المثال المحاسبى التالى كيفية استخدام هذا الاسلوب بواسطة الفاحص الضريبى ، فاذا كان الفاحص يرغب فى دراسة اتجاهات ايرادات المبيعات فى احدى الوحدات الاقتصادية وكانت المعلومات المحاسبية الخاصة بهذا العنصر فى سنوات المحاسبة الخمس هى كما يلى :

جدول رقم (٢)

البيان	١٩٨٠	١٩٨١	١٩٨٢	١٩٨٣	١٩٨٤
ايرادات المبيعات	٧٠٠٠	٨٠٠٠	٨٥٠٠	٩٠٠٠	١٠٠٠٠

فى هذه الحالة يقوم الفاحص الضريبى باختيار عام ١٩٨٠ كسنة اساس ويتم احتساب اتجاه ايرادات المبيعات كما هو موضح فى الجدول رقم (٣) .

جدول رقم (٣)

البيـــــان	١٩٨٠	١٩٨١	١٩٨٢	١٩٨٣	١٩٨٤
ايرادات المبيعات	٧٠٠٠	٨٠٠٠	٨٥٠٠	٩٠٠٠	١٠٠٠٠
اتجاه ايـــرادات المبيعـــــات	٪١٠٠	٪١١٤	٪١٢١	٪١٢٩	٪١٤٣

والجدول السابق يوضح للفاحص الضريبى ان هناك ارتفـــاع تدريجى مستمر فى الايرادات بالنسبة لسنوات المحاسبة الخمس ، فقد ارتفع هذا المعدل من ١٠٠٪ فى عام ١٩٨٠ الى ١٤٣٪ فـــى عام ١٩٨٤ .

من ناحية ثانية يمكن القول ان الصورة لا تكتمل فقـــط بدراسة هذا العنصر ولكن الامر يحتاج من الفاحص الضريبـــى الى البحث عن العناصر الاخرى التى يحتمل ان تؤثر علـــى ايرادات المبيعات واهم هذه العناصر هى تكلفة البضاعـــة المباعة Cost of Goods Sold . ولـــذا يجب على الفاحص الضريبى دراسة العنصرين معا ،فاذا كـــانت تكلفة البضاعة المباعة لنفس الوحدة الاقتصادية ولنفـــس سنوات المحاسبة الضريبية كما هو موضح فى الجدول رقم (٤) .

جدول رقم (٤)

البيـــــان	١٩٨٠	١٩٨١	١٩٨٢	١٩٨٣	١٩٨٤
تكلفة البضاعة المباعـــة	٤٠٠٠	٥٠٠٠	٦٠٠٠	٦٥٠٠	٧٠٠٠

ولكى يمكن اجراء مقارنة سليمة يجب على الفاحص الضريبى اختيار نفس سنة الاساس وهى ١٩٨٠ لمقارنة اتجاهات ايرادات المبيعات باتجاهات تكلفة البضاعة المباعة كما هو موضح فى الجدول رقم (٥) .

جدول رقم (٥)

البيان	١٩٨٠	١٩٨١	١٩٨٢	١٩٨٣	١٩٨٤
اتجاه ايرادات المبيعات	٪١٠٠	٪١١٤	٪١٢١	٪١٢٩	٪١٤٣
اتجاه تكلفة البضاعة المباعة	٪١٠٠	٪١٢٥	٪١٥٠	٪١٦٢	٪١٧٥

ويتضح مما سبق ان العلاقة بين ايرادات المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة تعطى صورة أصدق للفاحص الضريبى ، فمن الجدول السابق يلاحظ ان معدل الزيادة فى تكلفة البضاعة المباعة اكبر من معدل الزيادة فى ايرادات المبيعات ،فبينما كان معدل الزيادة فى ايرادات المبيعات فى عام ١٩٨١ هو ١٤ ٪ ، كان معدل الزيادة فى تكلفة البضاعة المباعة فى نفس السنة ٢٥ ٪ ،وفى عام ١٩٨٤ كان معدل الزيادة فى ايرادات المبيعات ٤٣ ٪ بينما كان معدل الزيادة فى تكلفة البضاعة المباعة ٧٥ ٪ .

وفى هذه الحالة على الفاحص الضريبى القيام بتحليل اسباب زيادة تكلفة البضاعة المباعة لكى يتأكد من صحة

المعلومات الواردة عنها فى الاقرارات الضريبية ، فعلى سبيل المثال يمكن للفاحص الضريبى ان يتوقع ان هناك ثلاث مصادر محتملة لهذه الزيادة : المصدر الاول وهى العوامل الخارجية التى قد تؤدى الى زيادة تكلفة البضاعة المباعة مثل ارتفاع معدل التضخم Inflation Rate او ارتفاع سعر الدولار فى السوق الحرة او زيادة الرسوم الجمركية مما يؤدى الى زيادة التكلفة الاستيرادية للمواد الخام او البضاعة التامة الصنع .

المصدر الثانى ويشمل العوامل الداخلية ومنها تغيير القاعدة المحاسبية الخاصة بتسعير المواد المنصرفة من المخازن ،فمن المعروف ان تسعير المواد بطريقة الوارد اولا صادر أولا(FIFO) يؤدى الى تكلفة اقل للبضاعة المباعة ، اما طريقة الوارد اخيرا صادر اولا (LIFO) فانها تؤدى الى تكلفة اكبر للبضاعة المباعة فاذا كانت الوحدة الاقتصادية تتبع طريقة الوارد اولا صادر أولا (FIFO) ثم قامت بتغيير طريقة تسعير المواد المنصرفة الى طريقة الوارد اخيرا صادر اولا ففى هذه الحالة تكون المقارنة غير سليمة .

وهذا يقودنا الى القول بأنه يجب على الفاحص الضريبى ان يبدأ بدراسة السياسات المحاسبية التى تتبعها الوحدة الاقتصادية عند اعدادها لاقراراتها الضريبية ومدى ثبات هذه السياسات من عام الى اخر حتى تأتى المقارنة بين بيانات السنوات المختلفة سليمة .

المصدر الثالث قد يكون نتيجة عدم نظامية وامانة دفاتر وسجلات الوحدة الاقتصادية ، وهنا يجب على الفاحص الضريبى

ضرورة استخدام اساليب مراجعة اخرى مثل المراجعة التفصيلية ويقترح الباحث انه فى مثل هذه الحالة عليه عدم استخدام العينات لأن الامر يتعلق بالتهرب الضريبى .

ومن عناصر القوائم المالية التى تحتاج الى اهتمام خاص من الفاحص الضريبى عنصر المخزون ولقد ذكر Arens and Loebbecke ان هناك خمسة اسباب تدعو للاهتمام بهذا العنصر وهى :(٧)

1- Inventory is generally a major item on the balance sheet, and it is often the largest item making up the accounts included in working capital.

2- The inventory is in different locations, Which makes the physical control and counting of the inventory difficult. companies must have their inventory accessible for the efficient manufacture and sale of product, but this dispersal creates significant audit problems.

3- The diversity of the items in inventories creates difficulties for the auditor, such items as jewels chemicals, and electronic parts present problems of observation and valuation.

4- The valuation of inventory is also difficult due to such factors as obsolescence and the need to allocate manufacturing costs to inventory,

5- There are several acceptable inventory valuation methods, but any given client must apply a method consistent from year to year . Moreover an organization may refer to different valuation mehods for different parts of the inventory.

ويمكن للفاحص الضريبى استخدام دراسة اتجاهات البيانات لتكلفة المخزون او لنسبة دوران المخزون Inventory Turnover Ratio للتأكد من صحة المخزون الوارد فى الاقرار الضريبى ويتم التحليل بالطريقة السابق ذكرها فى تحليل ايرادات المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة .

٢/١/٣/٤ مقارنة حجم بيانات القوائم المالية :

يرى الباحث ان المقارنة بين بيانات القوائم المالية لوحدة اقتصادية واحدة فى سنتين ماليتين او اكثر يؤدى الى نتائج غير سليمة حيث ان حجم الوحدة قد يختلف من سنة مالية الى اخرى .

ويتبع الباحثون عدة مقاييس لقياس حجم الوحدة الاقتصادية منها مجموع الاصول او مجموع الخصوم او مجموع ايرادات المبيعات او عدد العاملين بالوحدة او غيرذلك .

ولكى يمكن اجراء هذه المقارنة يجب استخدام تحليل

مقارنة حجم بيانات القوائم المالية
Common - Size Financial Statements

الذى بمقتضاه يجب ان ينسب كل عنصر من عناصر الاصول كنسبة مئوية من مجموع الاصول ،وكل عنصر من عناصر الخصوم كنسبة مئوية من مجموع الخصوم ،وعند تطبيق هذا الاسلوب للحسابات الختامية يجب ان ينسب كل عنصر الى المجموعة الخاصة به ،فعلى سبيل المثال يمكن ان ينسب كل عنصر من التكاليف الى مجموع التكاليف وهكذا .

فعلى سبيل المثال بالنسبة لجانب الاصول يمكن ان يقوم الفاحص بالتحليل المحاسبى التالى :

اراضى	٥٠٠٠٠	٥٠ ٪
مبانى	٣٠٠٠٠	٣٠ ٪
الاتومعدات	١٠٠٠٠	١٠ ٪
وسائل نقل وانتقال	١٠٠٠٠	١٠ ٪
مجموع الاصول	١٠٠٠٠٠	١٠٠ ٪

وبقيام الفاحص الضريبى بمقارنة حجم بيانات الميزانية والحسابات الختامية لاكثر من سنة مالية يستطيع ان يحدد اى تغيرات موجبة او سالبة فى عناصر هذه القوائم ويلخص Bernstein اهمية هذا الاسلوب فى الفقرة التالية :

" Comparisons of common- Size statenents of a single enterprise over the years are valuable in that they show the changing proportions of components within groups of assets,liabilities costs and other financial statement categories. However, care must be exercised in interpreting such changes and the trend which they disclose (

٣/١/٣/٤ استخدام تحليل النسب المالية :

الاسلوب الثالث الذى يمكن استخدامه فى تحليل السلاسل الزمنية هو تحليل النسب المالية المعروف منذ عشرات السنين ،ولكن المشكلة التى تقابل الفاحص الضريبى هى كيفية اختيار النسب التى تساعده فى عمله ، وفيما يلى اطار مقترح لتحليل النسب المالية لاستخدامها فى الفحص الضريبى.

جدول رقم (٦)

الاطار المقترح لتحليل النسب المالية

اولا : قياس المخاطـــــرة :

(أ) قياس مخاطرة الاعمال :

- نسبة صافى الربح الضريبى الى ايرادات المبيعات
- نسبة ايرادات المبيعات الى مجموع الاصول (الملموسة)

(ب) قياس المخاطرة المالية :

- قياس السيولة قصيرة الاجل :

- راس المال العامل
- نسبة التداول
- نسبة السيولة
- نسبة النقدية
- نسبة ايرادات المبيعات الى متوسط تكلفة المخزون

- قياس السيولة طويلة الاجل :

- نسبة القروض طويلة الاجل الى حقوق الملكية
- نسبة مجموع الخصوم الى حقوق الملكية
- نسبة مجمل الربح الى مجموع الفوائد التى تحملتها الوحدة

ثانيا : قياس الربحيـــة :

يتم قياس الربحية عن طريق :

(أ) قياس العائد على الاستثمارات بصوره الثلاثة

(ب) قياس الدخل المتبقى

(ج) قياس معدل التغطية النقدى

ويلاحظ ان كل هذه النسب المالية يمكن استخدامها فى تحليـــــل السلاسل وكذلك فى تحليل مقارنة بيانـــات الوحدات التى تقع فـــى نفس القطاع

وفيما يلى تحليل لهذه النسب وكيفية استخدامها بواسطة الفاحص الضريبى :

أولا : قياس المخاطرة :

سبق القول بأن الأنشطة الاستثمارية لأى وحدة اقتصادية تخضع على الأقل لنوعين من المخاطر وهما مخاطرة الأعمال والمخاطرة المالية .

(أ) مخاطرة الأعمال :

يمكن قياس مخاطرة الاعمال عن طريق استخدام النسب المالية التالية :

* نسبة صافى الربح الضريبى الى ايرادات المبيعات :

احد المؤشرات الهامة لقياس مخاطرة الاعمال لأى وحدة اقتصادية هو نسبة صافى الربح الضريبى الى ايرادات المبيعات ويقصد بصافى الربح الضريبى ،صافى الربح المحاسبى معدلا طبقا للتشريع الضريبى . وعن طريق استخدام هذه النسبة يمكن للفاحص الضريبى احتساب نصيب الجنيه الواحد من ايرادات المبيعات من الربح الضريبى وهذا يعطيه مؤشرا على مدى صحة الاقرار الضريبى المقدم من الوحدة الاقتصادية .

(ب) قياس المخاطرة المالية :

يتطلب قياس المخاطر المالية قياس كل من السيولة قصيرة الاجل والسيولة طويلة الاجل كما هو موضح فيما يلى :

- قياس السيولة قصيرة الاجل :

لقد ذكر Brenstein بأن هناك علاقة بين السيولة قصيرة الاجل والربحية فى الفقرة التالية (٩) :

" To the Owners of an enterprise a lack of liquidity can mean reduced profitablity and opportunity or it may mean loss of control and partial or total loss of the capital investment"

ويتم قياس السيولة قصيرة الاجل بعدة مؤشرات مالية منها :

* رأس المال العامل :

يتم احتساب رأس المال العامل Working Capital بالفرق بين الاصول المتداولة والخصوم المتداولة ويمكن استخدامه كمؤشر للسيولة القصيرة الأجل وذلك بتطبيقه على بيانات الوحدة الاقتصادية لمدة خمس سنوات (مثلا) ويمكن نسبته الى احد عناصر القوائم المالية الاخرى مثل ايرادات المبيعات او مجموع الاصول او غير ذلك .

* نسبة التداول :

تعرف نسبة التداول بأنها الأصول المتداولة مقسومة على الخصوم المتداولة ويرجع انتشار هذه النسبة الى انها تعتبر " ذات اهمية للتعرف على قدرة المشروع على الوفاء بالتزاماته العاجلة حيث انها توضح اذا ما كان المشروع يعتمد فى تمويل نشاطه الجارى على الموردين بالكامل أم أنه

يعتمد ايضا على رأس المال المدفوع وبالتالى فانه يوفر نوعا من الأمان والاستقرار بنشاطه حتى لايضطر فى وقت من الاوقات تحت ضغط من الموردين الى وقف نشاطه . ولذلك فانه كلما زادت قيمة الاصول المتداولة عن الخصوم المتداولة كلما اطمئن الدائنون والمقرضون على قدرة المشروع على الوفاء بالتزاماته فى مواعيدها .... " (١٠).

* نسبة السيولة :

يقصد بنسبة السيولة قسمة كل الاصول المتداولة ما عدا المخزون على الخصوم المتداولة ، ويرجع السبب فى استبعاد عنصر المخزون من الاصول المتداولة الى انه يعتبر من أصعب الاصول المتداولة التى يمكن تحويلها الى نقدية ويحتاج الى معدل دوران اكبر فى تحويله .

* نسبة دوران المخزون :

كما سبق الذكر فان عنصر المخزون يحتاج الى اهتمام خاص حيث انه يمثل نسبة عالية من الاصول المتداولة فى اى وحدة اقتصادية وكلما زادت نسبته الى مجموع الاصول المتداولة كلما دل ذلك على عدم قدرة الوحدة الاقتصادية على سداد ديونها قصيرة الاجل ،ويمكن احتساب نسبة معدل دوران المخزون بقسمة ايرادات المبيعات الى متوسط تكلفة المخزون وقد اختير متوسط تكلفة المخزون لأنه يمثل تحركات المخزون أثناء السنة المالية ،اما مخزون آخر المدة فانه يمثل تكلفة المخزون عند نقطة معينة . وبمقارنة نسبة دوران المخزون

للسنة الحالية بالسنة او السنوات السابقة ،يستطيع الفاحص الضريبى ان يحدد مدى تحرك المخزون اوتقادمه او قد يكشف عن وجود مشاكل فى تطبيق قاعدة التكلفة او السوق أيهما أقل او قاعدة التكلفة .

وترجع اهمية هذه النسب المالية للفاحص الضريبى فى كونها تعطيه مؤشرا على مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق اكبر أرباح ممكنة ،فكلما زادت مقدرة الوحدة على سداد ديونها قصيرة الاجل كلما زاد معدل دوران رأس المال العامل مما يؤدى الى زيادة ربحيتها .

- قياس السيولة طويلة الأجل :

يقصد بالسيولة طويلة الاجل مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على سداد ديونها طويلة الاجل ، ومجموعة النسب المالية التى يجب ان يختارها الفاحص الضريبى كقياس للسيولة طويلة الاجل يجب ان تهدف الى :(١١)

1- The extent to which nonequity capital is used in a firm.
2- The long-run ability of a firm to meet payment to nonequity suppliers of capital.

فبالنسبة للهدف الاول وهو الى اى مدى تستخدم الوحدة الاقتصادية القروض فى عملياتها فان ذلك يعطى الفاحص الضريبى مؤشرا على نسبة تكلفة الاقتراض Interest Cost الى نسبة تكلفة رأس المال Capital Cost ، فمن المعروف ان التشريع الضريبى يعتبر تكلفة القروض (الفائدة)

من الاعباء الواجبة الخصم ولا يعترف بتكلفة رأس المال باعتبارها من الاعباء الواجبة الخصم وبالتالى كلما زادت نسبة القروض عن نسبة رأس المال كلما دل ذلك على تحمل الوحدة الاقتصادية لبعض الاعباء المالية .

اما الهدف الثانى وهو مدى مقدرة الوحدة الاقتصادية فى الاجل الطويل على سداد ديونها فهو مؤشر للفاحص الضريبى على مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق ايرادات حيث انها المصدر الرئيسى لسداد قروض الوحدة الاقتصادية ،كما ان عدم سداد القروض وفوائدها فى مواعيدها يعنى زيادة تكلفة الفوائد التى تتحملها الوحدة الاقتصادية بما يؤدى الى تخفيض الوعاء الضريبى .

ويمكن للفاحص الضريبى استخدام النسبتين الماليتين لقياس السيولة طويلة الاجل وهما :

■ نسبة القروض طويلة الاجل الى مجموع حقوق الملكية :

يمكن استخدام هذه النسبة لقياس مدى مساهمة كل من القروض طويلة الاجل ومجموع حقوق الملكية فى اصول الوحدة الاقتصادية ،ويقصد هنا بحقوق الملكية رأس المال (قيمة الاسهم المصدرة والمدفوعة) والاحتياطيات والارباح المحتجزة او المرحلة من السنة او السنوات السابقة .

■ نسبة مجموع الخصوم الى مجموع حقوق الملكية :

يمكن استخدام هذه النسبة لقياس مدى مساهمة مجموع الخصوم

بشقيها القصير الاجل والطويل الاجل فى مجموع حقوق الملكية .

وكما سبق الذكر فان كلا من النسبتين تعطيان الفاحص الضريبى مؤشرا على مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق الربحية .

ثانيا : قياس الربحية :

تهدف الوحدات الاقتصادية - بوجه عام - الى تحقيق اكبر منفعة ممكنة لملاكها ويقصد بالمنفعة هنا " العائد المادى " الذى يمكن قياسه محاسبيا ، ورغم عدم اتفاق المحاسبين على قواعد محاسبية محددة لقياس الربحية حيث ان هناك عدة بدائل لكل قاعدة محاسبية ،وايضا رغم عدم الوصول الى كيفية تحقيق " افضل مقابلة بين المصروفات والايرادات " الا ان المشرع الضريبى قد قام بتحديد ما اطلق عليه " الاعباء الواجبة الخصم " لكل نوع من ضرائب الدخل وكذلك للضريبة العامة على الدخل (١٢). وقد تختلف او تتفق هذه الاعباء مع معايير المحاسبة المتعارف عليها ،ومن امثلة الاعباء التى يختلف حولها التشريع الضريبى والفكر المحاسبى المخصصات وغير ذلك ،ولذا يقوم الفاحص الضريبى عادة بتعديل الربح المحاسبى بغرض تحديد الربح الضريبى .

ويقترح الباحث ان يقوم الفاحص الضريبى باستخدام اساليب علمية اخرى بجانب تحديد الربح الضريبى مثل قياس العائد على الاستثمارات Return on Investment , (ROI)
وقياس الدخل المتبقى Residual Income (RI)
وقياس معدل التغطية النقدى Cash Recovery Rate (CRR).

(أ) قياس العائد على الاستثمارات :

ويمكن احتساب هذا العائد بقسمة صافى الربح على مجموع الاستثمارات ونظرا لاختلاف الرأى العلمى حول مكونات الاستثمارات فان هناك ثلاث صور ـ على الأقل ـ وهى كمايلى :

الصورة الاولى وتحسب بالمعادلة التالية :

عائد الاستثمارات =

$$\frac{\text{صافى الربح + تكلفة الاقتراض (١ ـ معدل الضرائب الدخلية)}}{\text{مجموع الاصول}}$$

الصورة الثانية وتحسب بالمعادلة التالية :

عائد الاستثمارات =

$$\frac{\text{صافى الربح + تكلفة الاقتراض (١ـ معدل الضرائب الدخلية)}}{\text{مجموع حقوق الملكية}}$$

الصورة الثالثة وتحسب بالمعادلة التالية :

عائد الاستثمارات =

$$\frac{\text{صافى الربح + تكلفة الاقتراض (١ ـ معدل الضرائب الدخلية)}}{\text{مجموع القروض طويلة الاجل + مجموع حقوق الملكية}}$$

ويلاحظ على الصور الثلاثة للعائد على الاستثمارات مايلى :

- ان البسط لايختلف فى كل الصور الثلاث ،فى حين ان المقام يختلف باختلاف النظرة العلمية للمقصود بالاستثمارات على مستوى الوحدة الاقتصادية ، فيرى البعض ان الاستثمارات تتمثل فى الاصول التى تمتلكها الوحدة (كما فى الصورة الاولى) ، اما البعض الاخر فيرى ان الاستثمارات تتمثل فى مجموع حقوق الملكية (كما فى الصورة الثانية) ، اما فى الصورة الثالثة فيرى البعض ان الاستثمارات يجب ان تتمثل فى مجموع حقوق الملكية وحقوق الغيروبالذات فى القروض طويلة الاجل .

- تكلفة الاقتراض Interest Cost تعتبر من الاعباء الواجبة الخصم ولذا يجب ان يؤخذ معدل الضرائب فى الحسبان عند احتساب صافى الربح .

(ب) استخدام طريقة الدخل المتبقى :

يمكن استخدام طريقة الدخل المتبقى Residual Income بدلا من عائد الاستثمارات ،وهذه الطريقة تعنى قياس الربحية بمفهوم مختلف عن المفاهيم التقليدية ، ويقصد بالدخل المتبقى عدد الوحدات النقدية التى تحققت زيادة عن عائد الاستثمارات المطلوب تحقيقه ويمكن احتسابه كما هو موضح فى الجدول رقم(٧) .

جدول رقم (٧)

طريقة احتساب الدخل المتبقى

البيان	المبلغ	
	مليم	جنيه
صافى الربح		
ناقصا :		
عائد الاستثمارات المطلوب تحقيقه		
مضروبا فى مجموع الاستثمارات		
الدخل المتبقى		

وهناك ثلاث احتمالات عند تطبيق طريقة الدخل المتبقى لقياس اداء الوحدات الاقتصادية وأقسامها وهى :(١٣)

الاحتمال الاول :

قد يكون صافى الربح اكبر من عائد الاستثمارات المطلوب تحقيقه وفى هذه الحالة تكون الوحدة الاقتصادية قد حققت فائضا ممثلا فى الدخل المتبقى (بالموجب)

Positive Residual Income

الاحتمال الثانى :

قد يكون صافى الربح اقل من عائد الاستثمارات المطلوب تحقيقه وفى هذه الحالة تكون الوحدة الاقتصادية قد حققت

عجزا ممثلا فى الدخل المتبقى (بالسالب)

Negative Residual Income

الاحتمال الثالث :

صافى الربح يعادل عائد الاستثمارات المطلوب تحقيقه وفى هذه الحالة تكون الوحدة الاقتصادية قد حققت دخل متبقى يعادل صفرا .

ولقد ذكر Anthony and Dearden ان هناك ميزتين لطريقة الدخل المتبقى اذا ماقورنت بطريقة عائد الاستثمارات وهما :(١٤)

1- All divisions will have the same profit objectives for comparable investments.
2- In RI. different interest rates may be used for different types of assets.

(ج) معدل التغطية النقدى :

يمكن احتساب معدل التغطية النقدى بقسمة Cash Recovery Rate (CRR) التدفق النقدى على مجموع الاستثمارات وفى بعض الحالات يكون معدل التغطية النقدى مساويا لمقلوب فترة الاسترداد Payback Period ،والمشكلة الرئيسية فى تحديد معدل التغطية النقدى هو فى تعريف المقصود بالتدفق النقدى ، والتدفق النقدى هو صافى الربح مضافا اليه المصروفات الورقية (مثل مخصصات الاهلاك) مطروحا منها الايرادات الورقية . ويرى (١٥) Howkins ان التدفق

النقدى يمكن احتسابه كما هو موضح فى الجدول رقم (٨).

والفكرة من وراء استخدام معدل التغطية النقدى هو وجود نوعين من الانشطة :

النوع الاول وهو الانشطة الاستثمارية Investment Activities
اى استثمار صافى التدفق النقدى (الفرق بين التدفقات
النقدية الخارجة Cash Outflow والتدفقات
النقدية الداخلة Cash Inflow

والنوع الثانى هو الانشطة التمويلية
Financing Activities اى تمويل التدفق النقدى.

جدول رقم (٨)

احتساب التدفق النقدى طبقا لطريقة Howkins

مسلسل	العناصر	المبلغ مليم	المبلغ جنيه
١	التدفق النقدى من العمليات الجارية		
٢	ناقصا التغير فى المدينين واوراق القبض		
٣	ناقصا التغير فى المخزون		
٤	ناقصا التغير فى الاصول المتداولة الاخرى		
٥			
٦	مضافا اليه التغير فى الدائنين وأوراق الدفع		
٧	مضافا اليه التغير فى الخصوم المتداولة الاخرى		
٨			
٩	ناقصا المصروفات الرأسمالية		
١٠	ناقصا الاستخدامات الاخرى		
١١	مايعادل التدفق النقدى للتوزيعات قبل الاستثمارات والتمويل الخارجى		
١٢	ناقصا التوزيعات		
١٣	التدفق النقدى الخاص بالاستثمارات والتمويل الخارجى		
١٤	الايرادات الناتجة عن بيع الاصول		
١٥	ناقصا مشتريات حصص فى شركات تابعة		
١٦	ناقصا مشتريات لاسهم شركات جديدة		
١٧	ما يعادل التدفق النقدى بعد الاستثمارات وقبل التمويل الخارجى		
١٨	مضافا اليه اصدار اوراق الدفع		
١٩	اصدار سندات او قروض طويلة الاجل		
٢٠	ناقصا اى استهلاك للسندات او تخفيض فى القروض طويلة الاجل		
٢١	مضافا اليه اى مصادر للتدفق النقدى		
٢٢	مايعادل التغيرات فى التدفق النقدى		

ويتم قياس نتائج القرارات الاستثمارية عادة عن طريق استخدام فترة الاسترداد Payback Period والقيمة الحالية Present Value اى باستخدام التدفق النقدى،

ويتم قياس نتائج القرارات التمويلية عن طريق استخدام صافى الربح Net earning وعائد الاستثمارات Return on Investment والدخل المتبقى Residual Income

ويترتب على هذا اختلاف نظم قياس اداء الوحدة الاقتصادية ، مما دعى الى ضرورة استخدام معدل التغطية النقدى كمقياس واحد للقرارات الاستثمارية والقرارات التمويلية حتى يمكن الربط بينهما .

ويمكن القول بأن الفكرة الاساسية من وراء استخدام معدل التغطية النقدى هو توحيد اسس اعداد القوائم المالية وأسس اعداد الموازنات التخطيطية وذلك باتباع اسس التدفق النقدى وبالتالى تصبح القوائم المالية اقل تأثرا باختيار بدائل قواعد المحاسبة المتعارف عليها (١٦).

ومما سبق يتضح انه يمكن للفاحص الضريبى ان يستخدم هذه البدائل المختلفة لقياس ربحية الوحدة الاقتصادية فى السنة او السنوات محل الفحص ،واذا كانت الوحدة الاقتصادية ذات انشطة متعددة فيمكن استخدام هذه المؤشرات بالنسبة لكل نشاط على حدة فاذا كانت الوحدة (مثلا) تعمل فى نشاط الغزل والنسيج فيمكن استخدام

هذه البدائل فى الانشطة الفرعية المختلفة مثل استخدامها فى نشاط الغزل ونشاط النسيج ونشاط التجهيز ونشاط الصباغة وبذا يستطيع الفاحص الضريبى التنبؤ بقدرة كل نشاط فرعى على تحقيق الربحية ،كما انه فى بعض الاحيان تقوم مصلحة الضرائب بوضع معدلات ربحية مختلفة لكل نشاط فرعى للوحدة الاقتصادية وبالتالى فان تطبيق هذه المقاييس على الانشطة الفرعية يساعد الفاحص الضريبى فى احتساب الاوعية الضريبية للأنشطة الفرعية المختلفة .

ومما يجب ذكره ان الفاحص الضريبى يستخدم كل النسب المالية السابق الاشارة اليها لعمل مقارنة بين البيانات الواردة فى القوائم المالية وكذلك الواردة فى الاقرارات الضريبية المقدمة للوحدة الاقتصادية ،وعن طريق هذه المقارنة يستطيع الفاحص الضريبى تحديد التغيرات الموجبة والسالبة سواء فى المركز المالى للوحدة اونتيجة اعمالها ثم يقوم الفاحص الضريبى بتحليل هذه التغيرات ومعرفة اسبابها ثم الحكم على مدى نظامية الدفاتر وأمانتها .

٢/٣/٤ مقارنة بيانات القوائم المالية للوحدة الاقتصادية محل الفحص مع غيرها من الوحدات الاخرى فى نفس القطاع :

انتهى الباحث فى القسم السابق (١/٣/٤) من هذا البحث الى كيفية تحليل اسلوب السلاسل الزمنية واستخدامه بواسطة الفاحص الضريبى وهو بوجه عام عبارة عن دراسة تاريخية للقوائم المالية والاقرارات الضريبية المقدمة من الوحدة الاقتصادية وعن طريقها يمكن للفاحص الحكم على مدى

امانة ونظامية الدفاتر .

ويقترح الباحث فى هذا القسم استخدام مقارنة بيانات الوحدة الاقتصادية مع غيرها من الوحدات الاخرى فى نفس القطاع ويطلق على هذا الاسلوب Cross-Sectional Analysis وهذا الاسلوب المقترح يتمشى مع النظم الضريبية وتنظيم القطاع العام فى مصر حيث انه :

(أ) يقوم نظام العمل فى مأموريات الضرائب وخاصة فى محافظتى القاهرة والاسكندرية على اساس التقسيم النوعى للمأموريات بمعنى وجود مأمورية مختصة بقطاع الغزل والنسيج ومأمورية مختصة بالادوات المنزلية وثالثة مختصة بالسلع الغذائية ورابعة مختصة بالمهن الحرة وهكذا ، كما ان هناك تنظيم داخلى لكل مأمورية يشمل كل قسم نشاط فرعى فى المأمورية .

(ب) يتم تقسيم وحدات القطاع العام تقسيما نوعيا.

ووجود هذا التنظيم سواء فى مأموريات الضرائب او على مستوى وحدات القطاع العام يساعد الفاحص الضريبى فى استخدام الاسلوب المقترح .

١/٢/٣/٤ استخدام مقارنة حجم بيانات القوائم المالية :

المقارنة بين البيانات المحاسبية للوحدات الاقتصادية المختلفة الحجم داخل القطاع الواحد يؤدى الى نتائج غير سليمة ،فعلى سبيل المثال اذا كانت الوحدة الاقتصادية (أ) لديها قروض طويلة الاجل قدرها احدى عشر مليونا من

الجنيهات فى الميزانية المؤرخة فى ١٩٨٥/١٢/٣١ وتم مقارنتها بالوحدة الاقتصادية (ب) التى لديها قروض طويلة الاجل قدره ستة عشر مليونا من الجنيهات فى نفس التاريخ فانه لايمكن القول بناء على هذه المقارنة ان الوحدة الاقتصادية (أ) تتحمل مخاطر مالية اقل من الوحدة الاقتصادية (ب) ، حيث ان المقارنة لم توضح نسبة القروض فى كل منهما الى مجموع حقوق الملكية (مثلا) ،ولذا يقترح الباحث استخدام اسلوب مقارنة حجم بيانات القوائم المالية وذلك باعتبار كل عنصر من القوائم المالية جزء من كل والكل هنا هو عبارة عن المجموعات داخل هذه القوائم مثل مجموع الاصول الثابتة او مجموع الخصوم المتداولة وهكذا.

ويجب على الفاحص الضريبى عند المقارنة بين بيانات الوحدات الاقتصادية ان يركز على العناصر الهامة التى تفيده فى عملية الفحص مثل مقارنة ايرادات المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة وعنصر المخزون وصافى الربح، كما يجب عليه ان يراعى الظروف الخاصة بكل وحدة اقتصادية مثل الموقع الجغرافى وحجم الوحدة وغير ذلك ، وأخيرا على الفاحص الضريبى ان يتأكد قبل اجراء المقارنة من ان الوحدات الاقتصادية محل المقارنة تتبع نفس القواعد المحاسبية المتعارف عليها ،فلا يجوز (مثلا) مقارنة تكلفة البضاعة المباعة وعنصر المخزون لوحدتين الاولى تتبع طريقة الوارد اولا صادر أولا (FIFO)والثانية تتبع طريقة الوارد اخيرا صادر أولا (LIFO) الا بعد ان يقوم الفاحص الضريبى بتوحيد القواعد المحاسبية المتبعة فى كل منهما حتى تكون المقارنة سليمة .

١/٢/٣/٤ استخدام تحليل النسب المالية :

سبق وضع اطار لتحليل النسب المالية فى القسم رقم (٣/١/٣/٤) من هذا البحث لاستخدام تحليل النسب المالية فى السلاسل الزمنية اى لعمل دراسة تاريخية لعناصر القوائم المالية لفترة خمس سنوات (مثلا) . ويقترح الباحث هنا استخدام نفس الاطار السابق للمقارنة بين عناصر القوائم المالية فى الوحدات الاقتصادية التى تعمل فى نفس القطاع ويهدف استخدام نفس الاطار لتحقيق الاهداف التالية :

(أ) مقارنة مخاطرة الاعمال للوحدة الاقتصادية محل الفحص بالوحدات الاقتصادية الاخرى التى تعمل فى نفس القطاع وذلك باستخدام النسب المالية السابق ذكرها. ويجب على الفاحص الضريبى تحديد العوامل التى ادت الى زيادة مخاطرة الاعمال بالنسبة للقطاع كله اى الناتجة عن نوع وطبيعة الصناعة ،فعلى سبيل المثال فى صناعة الثروة الداجنة يجب ان يأخذ الفاحص الضريبى فى الحسبان العوامل الخارجية التى تؤثر فى هذا النوع من الصناعة مثل النقص المفاجئ فى الاعلاف نتيجة قرارات سيادية تمنع استيراد الاعلاف اومكوناتها ، كما يجب على الفاحص الضريبى ان يقوم بتحديد مخاطر الاعمال الخاصة بالوحدة الاقتصادية محل الفحص ،فعلى سبيل المثال اذا كانت هناك وحدتان تعملان فى قطاع صناعة البطاطين تعمل احداهما طبقا لقانون الاستثمار الداخلى وتعمل الاخرى طبقا لنظام المناطق الحرة ، فان الوحدة الاقتصادية الاخيرة تتحمل مخاطرة اعمال

اكبر حيث انها تخضع لنظام معين وهو اقتصارنشاطهـــما على تصدير منتجاتها ،والتصدير عادة يخضع لعدة عوامـل اقـتصادية وسياسية وقد يؤدى ذلك الى انخفاض مفاجـىء فى ايرادات الوحدة الاقتصادية .

(ب) مقارنة المخاطر المالية للوحدة الاقتصادية محل الفحص بالوحدات الاقتصادية التى تعمل فى نفس القطاع وذلـــك باستخدام النسب المالية السابق ذكرها . وهنا يجـــب على الفاحص الضريبى ان يراعى الهياكل التمويليـــة لكل وحدة اقتصادية على حدة حتى تأتى المقارنـــة سليمة .

(ج) مقارنة الربحية للوحدة الاقتصادية محل الفحـــص بالوحدات الاقتصادية التى تعمل فى نفس القطاع وذلـــك باستخدام النسب المالية السابق ذكرها ،وهنا يجـــب على الفاحص الضريبى الربط بين المخاطر المالية ومدى مقدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق الربحية ويمكـــن القول انه كلما زادت المخاطر المالية كلما لجـــأت الوحدة الى الاقتراض وبالتالى كلما زادت تكلفة هـــذا الاقتراض .

٣/٣/٤ مقارنة المعلومات الفعلية مع المعلومات التقديرية :

قد يستعين الفاحص الضريبى بنظام التكاليف للقيـــام بالمراجعة التحليلية وذلك بمقارنة الارقام الفعليـــة الواردة بالقوائم المالية والاقرارات الضريبية بقوائـــم التكاليف والموازنات التخطيطية مع التركيز على البيانـات

المحاسبية الهامة مثل عناصر تكلفة البضاعة المباعة ، وقد يلجأ الفاحص الضريبى الى تحديد ومعرفة نظرية التكاليف المستخدمة حتى يمكن مراجعة وفحص تكلفة الانتاج التام وتكلفة الانتاج غير التام .

ومما يجدر الاشارة اليه ان هناك بعض المشاكل المتعلقة بطبيعة المعلومات المحاسبية تقابل الفاحص الضريبى ، ومنها وجود عدة بدائل لقواعد المحاسبة مما يعطى للادارة حرية الاختيار من هذه البدائل عند اعداد القوائم المالية ، وعند الاختيار تقوم الادارة باستخدام المدخل المعيارى Normative Approach الذى يعتمد على اختيار ما يجب ان يكون عليه الشئ وبمعنى اخر تحاول الادارة اختيار بدائل القواعد المحاسبية التى تحقق افضل مقابلة بين المصروفات والايرادات ، كما ان اختيار بديل محاسبى واهمال بديل اخر يؤثر على نتيجة الاعمال ويفسد عملية المقارنة بين البيانات المحاسبية للوحدات الاقتصادية المختلفة ، كما ان تغيير القواعد المحاسبية من سنة مالية لاخرى يفسد عملية المقارنة بين سنوات المحاسبة الضريبية لنفس الوحدة الاقتصادية .

وبجانب اعتماد المعلومات المحاسبية على اختيار الادارة للقواعد المحاسبية التى تراها تحقق ما تهدف اليه ، فان المعلومات المحاسبية ايضا تعتمد على عنصر التقدير الشخصى ويمكن القول ان عنصر النقدية بالصندوق يكاد ان يكون هو العنصر الوحيد الذى يتميز بدرجة من الدقة والتأكد ، ولذا يجب على الفاحص الضريبى قبل القيام بفحصه ان يأخذ فى الحسبان طبيعة المعلومات المحاسبية ويتطلب ذلك توحيد القواعد المحاسبية لكى تكون المقارنة سليمة .

٥ـ خلاصة ونتائج البحث

ركزت الدولة فى السنوات الاخيرة على تطوير النظام الضريبى فى مصر محاولة منها فى زيادة مواردها السيادية ولكن اقتصر هذا التطوير على بعض الجوانب الشكلية مثل وضع نظام حوافز لمأمورى الضرائب لزيادة الحصيلة مما أدى الى زيادة شكوى الممولين من كثرة اهدار الدفاتر ، وبالتالى ازدادت عدد القضايا الضريبية المعروفة امام اللجان الداخلية ولجان الطعن والمحاكم بدرجاتها المختلفة مما أدى الى عدم تحقيق هدف الدولة وهو زيادة مواردها السيادية .

ومن خلال الممارسة العملية والعلمية يرى الباحث أن أحد الأسباب الرئيسية فى عدم قيام الجهاز الضريبى بواجبه هو عدم تطوير اسلوب الفحص الضريبى الذى كان وما زال يعتمد على اجتهاد شخص من الفاحص الضريبى وقد اصبحت هناك عبارات مكررة يستخدمها الفاحص الضريبى لاهدار الدفاتر مثل " عدم الاطمئنان على بضاعة آخر المدة " أو " عدم الاطمئنان على صحة ايرادات الممول " أو " ونرى عدم امانة ونظامية الدفاتر " ، مثل هذه العبارات تدل على الاسلوب الجزافى والتقدير الشخصى الذى يتم به الفحص الضريبى .

ومن هنا يرى الباحث ضرورة تطوير عملية الفحص الضريبى وذلك باستخدام احد اساليب المراجعة الحديثة التى تتفق مع طبيعة الجهاز الضريبى المصرى ، وقد اقترح الباحث

استخدام" اجراءات المراجعة التحليلية " وهو أسلوب علمى ومهنى يتسم بالمرونة والسهولة وقلة التكلفة .

ولقد قام الباحث بشرح وتحليل هذا الاسلوب بعناصره المختلفة ،كما ركز على كيفية استخدامه واهميته بالنسبة للفاحص الضريبى وانتهى الباحث الى النتائج التالية :

(١) يتناسب اسلوب المراجعة التحليلية مع طبيعة واجراءات العمل فى الجهاز الضريبى المصرى .

(٢) ضرورة وضع خطة او استراتيجية بواسطة الفاحص الضريبى قبل البدء فى عملية الفحص .

(٣) يمتاز أسلوب المراجعة التحليلية بوجود عدة بدائل يمكن ان يستخدمها الفاحص الضريبى للتأكد من نتيجة فحصه .

(٤) يمتاز اسلوب المراجعة التحليلية بعنصر المرونة مما يمكن الفاحص الضريبى من التركيز على عناصر القوائم المالية .

الهوامش

(1) Hubbard, Thomas , Ellison, David and Strawser, Robert, " Readings and Cases in Auditing", Dame Publications, Inc., 1983, P. 57.

(2) The Auditing Standards Executive Committee, Statement on Auditing Standards No 23"Analytical Review Procedures" AICPA, October , 1978,P.2.

(٣) راجع على سبيل المثال :
حسن العزباوى وآخرون ، ضرائب الدخل ، مكتبة عين شمس ودار النشر للجامعات ، الطبعة الاولى ، ١٩٨٤ ، من ص ١٦ الى ص ٤٢ :

(4) Lin , Thomas , Mock, Theodore, Newton , Lauren and Vasarhelyi, Miklosm " A Review of Audit Research, " Research Working Paper No 183A , Graduate School of Business, Columbia University, Revised October 1979,P. 24.

(٥) دكتور زكريا محمد الصادق اسماعيل ، " مراجعة الحسابات مع دراسة لبعض المشاكل المحاسبية وموقف مراقب الحسابات منها " ، مكتبة جامعة طنطا ، ١٩٨٦ ، من ص ٢٧ الى ص ٢٩ .

(٦) انظر على سبيل المثال :

Baxter , Nevins, " Leverage, Risk of Ruin and the Cost of Capital, " The Journal of Finance, Sep. 1967.

(7) Arens, Alvin A. and Loebbecke, James K. " Auditing " An Integrated Approach",Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersy,1976, PP. 508-509.

(8) Bernstein, Leopold A., "The Analysis of Financial Statements" , Dow Jones-Irwin, Homewood III . , 1978, P. 9.

(9) Bernstein , Leopold A., " Financial Statement Analysis : Theory, Application, and Interpretation, RICHARD D. IRWIN , INC., Revised Edition 1978, P. 441.

(١٠) دكتور محمد عادل محمد الهامى ، " الميزانيات التقديرية فى قطاعى الاعمال والخدمات واستخداماتها فى مجالات التخطيط وتقييم الاداء والرقابة ، " دار النهضة العربية ،١٩٧٢ ، ص ٥٤٣ .

(11)Bernstein, Leopold, " Financial Statement Analysis : A New Approach", OP. Cit., P.452.

(١٢) لقد حددت المواد ارقام ٢٤ ، ٧٧ ، ٩٩ ، ١١٤ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ الاعباء الواجبة الخصم لكل من ضريبة الارباح التجارية والصناعية والضريبة على ارباح المهن غير التجارية والضريبة العامة على الدخل والضريبة على ارباح شركات الاموال على التوالى .

(13) Anthony, Robert and Dearden , John , " Management Control Systems : Text and Cases ", Richard D. Irwin. Inc., Third Ed., 1976. PP. 347 - 349.

(14) Ibid., P. 347.

(15) Howkins , David, " Toward An Old Theory of Equity Valuation, " Financial Analysts Journal, Nov,/Dec., 1977, P. 51.

(١٦) انظر على سبيل المثال :

- Ijiri, Y., " Cash-Flow Accounting and Its Structure, " Journal of Accounting, Auditing, and Finance, Summer 1978, PP 331-348.

- Salamon , Gerald L., " Cash Recovery Rates and Measures of Firm Profitability", The Accounting Review, April 1982, PP. 292-302.

مراجع البحث

أولا : المراجع العربية :

- حسن العزباوى وآخرون ،ضرائب الدخل ،مكتبة عين شمس ودار النشر للجامعات ، الطبعة الاولى ، ١٩٨٤ .

- دكتور زكريا محمد الصادق اسماعيل " مراجعة الحسابات مع دراسة لبعض المشاكل المحاسبية وموقف مراقب الحسابات منها " ، مكتبة جامعة طنطا ، ١٩٨٦ .

- دكتور محمد عادل محمد الهامى ، " الميزانيات التقديرية فى قطاعى الاعمال والخدمات واستخداماتها فى مجالات التخطيط وتقييم الاداء والرقابة " دار النهضة العربية ،١٩٧٢.

ثانيا: المراجع الانجليزية :

- Anthony, Robert and Dearden, John, "Management Control systems : Text and cases", Richard D. Irwin ,Inc. Third ed, 1970.

- The Auditing standards Executive committee, statement on Auditing standards No 23"Analytical Review Procedures", AICPA, October, 1978.

- Arens, Alvin A. and loebbeecke, James, K. " Auditing : An Integrated Approach", Prentice-Hall, Inc. Englewood clifs, New Jersy , 1976.

- Baxter, Nevins, "Leverage, Risk of Ruin and the Cost of Capital," The Journal of Finance, Sep. 1967.

- Bernstein, Leopold A., " The Analysis of Financial Statements", Dow Jones - Irwin, Homewood ILL,1978.

- Bernstein, Leopold A., " Financial Statement Analysis " Theory, Application , and Interpretion, Richard D. Irwin , Inc, Revised Edition, 1978.

- Howkins, David , " Toward An Old Theory of Equity Valuation, " Financial Analysts Journal No 11./ Dec., 1977.

- Hubbard, Thomas, Ellison, David and Strawser , Robert . " Readings and Cases in Auditing", Dame Publications, Inc., 1983.

- Ijri, Y., " Cash-Flow Accounting and Its Structure, Journal of Accounting, Auditing and Finance, Summer 1978.

- Lin, Thomas, Mick, Theodore, Newton, Lauren and Vasarhelyi, Miklos, " A Review of Audit Research," Research Working Paper No 183 A , Garduate School of Business, Columbia University, Revised October 1979.

- Salamon , Gerald L., " Cash Recovery Rates and Measures of Firm Profitability", The Accounting Review , April 1982.