

## أثر مستويات أداء الفحص الضريبي علي جودة الفحص في ظل الحوكمة الضريبية: دراسة ميدانية

الأستاذ الدكتور	الأستاذ الدكتور	الدكتور
محمود السيد الناغي	كمال عبدالسلام علي حسن	محمد كامل معاطي
أستاذ المحاسبة والضرائب	أستاذ المحاسبة الخاصة	مدرس المحاسبة
كلية التجارة - جامعة المنصورة	كلية التجارة - جامعة المنصورة	كلية التجارة - جامعة المنصورة
<b>عبدالسميع محمد عبدالسميع عناني</b>		
مدرس مساعد		
كلية التجارة - جامعة المنصورة		

### الملخص:

استهدفت الدراسة صياغة إطار لمستويات أداء الفحص الضريبي في الضريبة علي الدخل بغرض رفع مستوى جودة الفحص الضريبي، في ضوء تطبيق الإدارة الضريبية للحكومة، وقد اعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي والمنهج الوصفي التحليلي لكل ما تم الحصول عليه من دراسات سابقة، وتم استخدام المنهج الاستقرائي أيضا لتحليل المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال قائمة الاستبيان التي تم توزيعها على عينة مكونة من ٣٨٤ فاحصاً ضريبياً في الضريبة علي الدخل. وقد توصلت الدراسة إلي وجود علاقة طردية بين عناصر الإطار المقترح لمستويات أداء الفحص الضريبي (المؤهلات والتدريب، والاستقلال، والحكم المهني، والشك المهني المحايد، والتخطيط والرقابة، وتقييم نظام الرقابة الداخلية للممول، وأدلة الفحص، وتقرير الفحص، ومستوي جودة الفحص الضريبي، وتوصلت أيضا إلي وجود علاقة طردية بين الحوكمة الضريبية ومستوي جودة الفحص الضريبي، كما توصلت الدراسة إلي وجود تأثير طردي معنوي للعلاقة التفاعلية (الحوكمة الضريبية \* المؤهلات والتدريب، والاستقلال، والحكم المهني، والشك المهني المحايد، والتخطيط والرقابة، وتقييم نظام الرقابة الداخلية للممول، وأدلة الفحص، وتقرير الفحص) علي مستوى جودة الفحص الضريبي. وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالإعداد العلمي والعملية الجيد للفاحص الضريبي، وتدعيم استقلال الفاحص، وحث الفاحص علي ممارسة الشك المهني المحايد، وتطوير دليل للحوكمة الضريبية في مصر علي غرار الدليل المصري لحوكمة الشركات.

### Abstract:

The study aimed to provide a framework for the levels of performance of tax examination in the income tax in order to raise the level of quality of tax examination, in the light of the application of the tax administration of governance, The researcher relied on the deductive approach and the analytical descriptive approach for all that was obtained from previous studies and references, and the inductive approach was also used to analyze the information obtained through the questionnaire list that was distributed to a sample of 384 tax examiners in income tax.

The study concluded that there is a direct relationship between the elements of the proposed framework for the levels of tax examination

*performance (qualifications and training, independence, professional judgment, neutral professional skepticism, planning and control, evaluation of the taxpayer's internal control system, examination evidence, and examination report) and the quality of tax examination. There is a direct relationship between tax governance and the quality of tax examination. The study also found that there is a significant direct effect of the interactive relationship (tax governance \* qualifications and training, independence, professional judgment, neutral professional skepticism, planning and control, evaluation of the taxpayer's internal control system, examination evidence, And the examination report) on the quality of the tax examination.*

*The study recommended the necessity of paying attention to the good scientific and practical preparation of the tax examiner, strengthening the independence of the examiner, urging the examiner to practice impartial professional skepticism, and developing a guide to tax governance in Egypt similar to the Egyptian guide to corporate governance.*

### (١) مقدمة الدراسة:

مما لا شك فيه أن الضرائب تلعب دوراً هاماً في تدبير الموارد للخزانة العامة للدولة، وهي الوسيلة الفعالة لتدخل الدولة في مستوي الحياة الاقتصادية والاجتماعية لمواطنيها عن طريق إعادة توزيع الدخل، ونظراً لأهمية دور الضرائب التي تمثل تقريباً ثلثي حجم إيرادات الدولة السنوى (رزق، ٢٠١٨)، فقد سعت الدول إلى تطوير الإدارة الضريبية، حيث تُعتبر الإدارة الضريبية ذات أهمية خاصة، فهي تتولي تنفيذ القوانين الضريبية، والتحقق من سلامة تطبيقها حماية لحقوق الدولة، كما يمكنها اقتراح التشريعات الضريبية التي تُزيد من فاعلية النظام الضريبي ( Dimitra, 2015). وهذا يدعمه ما ورد في الفقرة (٤) من المادة رقم (٣٨) من دستور جمهورية مصر العربية أن "تلتزم الدولة بالارتقاء بالنظام الضريبي، وتبنى النظم الحديثة التي تحقق الكفاءة واليسر والإحكام في تحصيل الضرائب، ويُحدد القانون طرق وأدوات تحصيل الضرائب، والرسوم، وأي متحصلات سيادية أخرى" (دستور جمهورية مصر العربية، ٢٠١٤). والأمر يحتاج إلى مداخل مستحدثة وأدوات جديدة لتطوير أداء الإدارة الضريبية والعاملين بها (Wonglimpiyarat, 2010)، بما يضمن مراعاة المستجدات التي تظهر في الواقع العملي المتغير من وقت لآخر، بحيث تُصبح الإدارة الضريبية أكثر مساهمة للنظام العالمي الجديد مع مراعاة الاعتبارات البيئية المحلية، وبما يُساعد علي رفع مستوي جودة الفحص الضريبي.

### ١/١ مشكلة الدراسة:

تجدر الإشارة إلي أن الإدارة الضريبية في مصر تُعاني من انخفاض مستوي جودة الفحص الضريبي للعديد من الأسباب، أهمها انخفاض التأهيل العلمي والعملي للفاحص الضريبي، والتهديدات التي تُضعف استقلال الفاحص الضريبي، وانخفاض مستوي العناية المهنية (حشيش، ٢٠١٤)،

وضعف ممارستهم للشك المهني المحايد، هذا بالإضافة إلى ضعف تخطيط عملية الفحص في كثير من الأحيان، ونقص أدلة الفحص الكافية والملائمة، وضعف دلالة محتويات تقرير الفحص (إبراهيم، ٢٠١٦). وقد يترتب علي ذلك العديد من الآثار السلبية، منها انخفاض الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية (Masari, 2019)، وزيادة حجم المنازعات الضريبية، وزيادة معدلات التهرب الضريبي، مما يؤدي في النهاية إلى انخفاض حجم الحصيلة الضريبية. بالتالي ظهرت الحاجة إلى علاج عوامل انخفاض مستوي جودة الفحص الضريبي، وأثارها السلبية من خلال البحث عن أساليب جديدة من شأنها أن تزيد مستوي جودة الفحص الضريبي، ومن بين هذه الأساليب ضرورة التعارف علي مستويات أداء أو معايير للفحص الضريبي يلتزم بها كافة الفاحصين في أداء عملهم. ومن المتوقع في حالة توافر مثل هذه المستويات في الضريبة علي الدخل أن يكون لها أهمية كبيرة وأبعاداً إيجابية. والأمر يتطلب صياغة إطار لمستويات أداء أو معايير للفحص الضريبي يمكن تقسيمه إلى ثلاثة مجموعات الأولى مستويات الأداء العامة للفاحص الضريبي، والثانية مستويات أداء تخطيط عملية الفحص، والثالثة مستوي تقرير الفحص. وإن التزام الفاحصين بمثل هذه المستويات أثناء قيامهم بفحص الإقرارات الضريبية، والعمل الدائم علي تحسينها وتطويرها سوف يزيد من قدرتهم علي اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي توجد بالإقرار الضريبي ومرفقاته، وقدرتهم علي تخفيض مخاطر الفحص الضريبي، بما يمكن أن يساهم في النهاية في رفع مستوي جودة الفحص الضريبي.

ومن الأسباب التي تؤدي إلي انخفاض مستوي جودة الفحص الضريبي بالإضافة إلي ما تقدم عدم وجود دليل للحوكمة الضريبية علي غرار الدليل المصري لحوكمة الشركات (مراد، ٢٠١٧). والأمر يستلزم تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة داخل الإدارة الضريبية، لأنها تُعتبر من أهم الأساليب العملية لتطوير أداء الإدارة الضريبية، والتأكيد علي نزاهة العاملين فيها ( Su'un, 2020)، كذلك تتضمن تطويراً لأداء الفاحص الضريبي في الضريبة علي الدخل أثناء قيامه بعملية الفحص، وحتى مرحلة إعداد تقرير الفحص.

انطلاقاً مما سبق تتمثل مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

- ١- إلي أي مدي يُمكن أن يساهم الإطار المقترح لمستويات أداء الفحص الضريبي في الضريبة علي الدخل في رفع مستوي جودة الفحص الضريبي؟
- ٢- إلي أي مدي يُمكن أن تساهم الحوكمة الضريبية في الضريبة علي الدخل في رفع مستوي جودة الفحص الضريبي؟
- ٣- إلي أي مدي يُمكن أن تُغير الحوكمة الضريبية من تأثير الإطار المقترح لمستويات أداء الفحص الضريبي في الضريبة علي الدخل علي مستوي جودة الفحص الضريبي؟

٢/١ تحليل نتائج أهم الدراسات السابقة:  
١/٢/١ الدراسات التي تناولت العلاقة بين الحوكمة الضريبية ومستوي  
جودة الفحص الضريبي:  
دراسة أبو عمر، (٢٠١٠)  
هدف الدراسة: استهدفت هذه الدراسة بيان أثر الحوكمة الضريبية علي كل  
من الأداء الضريبي والحصيلة الضريبية.  
نتائج الدراسة: توصلت هذه الدراسة إلي وجود علاقة بين الحوكمة  
الضريبية والأداء الضريبي، بالإضافة إلي أن هناك قصوراً في التأهيل  
العلمي والعملية للفاحص الضريبي.  
دراسة حسن، (٢٠١٣)  
هدف الدراسة: استهدفت الدراسة بيان أثر العلاقة بين تطبيق قواعد حوكمة  
الشركات، وتحسين جودة إعداد واعتماد الإقرارات الضريبية، وأيضاً تحسين  
جودة الفحص الضريبي.  
نتائج الدراسة: توصلت الدراسة إلي أن هناك علاقة ترابط قوية وفعالة بين  
تطبيق قواعد الحوكمة وتحسين جودة الإعداد والاعتماد للإقرارات  
الضريبية، وأيضاً تحسين جودة الفحص الضريبي.  
دراسة عطية، (٢٠١٤)  
هدف الدراسة: استهدفت هذه الدراسة تطوير الأداء للإدارة الضريبية  
المصرية من خلال تطبيقها لمبادئ الحوكمة.  
نتائج الدراسة: توصلت هذه الدراسة إلي أن التفعيل الكامل لحوكمة الإدارة  
الضريبية يقضي علي الفساد داخلها، ويؤدي إلي تحقيق الإصلاح الضريبي  
الشامل، وتحسين أداء الإدارة الضريبية.  
دراسة الشافعي، (٢٠١٥)  
هدف الدراسة: استهدفت هذه الدراسة تصميم إطار مقترح لحوكمة الإدارة  
الضريبية لرفع كفاءة التحاسب الضريبي.  
نتائج الدراسة: توصلت هذه الدراسة إلي أن حوكمة الإدارة الضريبية تؤدي  
إلي رفع كفاءة الأداء داخل الإدارة الضريبية، ورفع كفاءة التحاسب  
الضريبي.  
دراسة مراد، (٢٠١٧)  
هدف الدراسة: استهدفت هذه الدراسة التعرف علي أوجه القصور الموجودة  
بنظام الزكاة والدخل السعودي الحالي، ومن ثم الحاجة إلي إعادة هندسته  
ليواكب تطبيق مبادئ الحوكمة، وتحقيق جودة عملية المراجعة الزكوية.  
نتائج الدراسة: توصلت هذه الدراسة إلي وجود ارتباط وثيق بين تطبيق  
مبادئ الحوكمة وبين تحقيق جودة عملية المراجعة الزكوية.

هذا ويُمكن من خلال استعراض المجموعة السابقة من الدراسات؛ أن يستخلص الباحث النتائج التالية لتحديد الفجوة البحثية:

- ١- يوجد اتفاق ضمني بين نتائج الدراسات علي أن الحوكمة الضريبية هي نظام متكامل تُدار وتُراقب به الإدارة الضريبية.
  - ٢- التزام الإدارة الضريبية بمبادئ الحوكمة يقضي علي الفساد داخلها ويُحقق الانضباط؛ لأنها ستلتزم بالإفصاح والشفافية في عملها.
  - ٣- الحوكمة الضريبية لها دور كبير في زيادة كفاءة الإدارة الضريبية، وتحسين بيئة عمل النظام المحاسبي الضريبي، كما أن لها دور كبير في تحقيق الامتثال الضريبي للممولين.
  - ٤- التطبيق السليم لقواعد الحوكمة يضمن تحصيل الضرائب الصحيحة المستحقة على الممولين وفقاً لأحكام القوانين الضريبية، وبالتالي حماية الحصيلة الضريبية من الضياع.
  - ٥- الحوكمة الضريبية يُمكن أن يكون لها دوراً كبيراً في رفع مستوى جودة الفحص الضريبي في الضريبة علي الدخل.
- ٢/٢/١ الدراسات التي تناولت العلاقة بين مستويات أداء الفحص الضريبي ومستوي جودة الفحص الضريبي:

دراسة (٢٠١٤) Ayalew, E

هدف الدراسة: استهدفت هذه الدراسة التعرف علي العوامل التي تؤثر علي جودة الفحص الضريبي في أثيوبيا.

نتائج الدراسة: توصلت هذه الدراسة إلي أن كل من الفحص الضريبي، والإعداد التنظيمي، ودعم الإدارة العليا والاستقلالية لهم تأثير إيجابي علي جودة الفحص الضريبي، وأن سمات الممولين لها تأثير سلبي علي جودة الفحص الضريبي، كما توصلت هذه الدراسة إلي أن تأثير الاستقلالية علي جودة الفحص الضريبي أكبر من تأثير كل من الفحص الضريبي، والإعداد التنظيمي، ودعم الإدارة العليا، وسمات الممولين.

دراسة حشيش، (٢٠١٤)

التعرف علي تأثير المتغيرات العامة والبيئية المرتبطة بالفحص علي جودة الفحص الضريبي.

نتائج الدراسة: توصلت هذه الدراسة إلي أن هناك متغيرات مرتبطة بأداء الفاحص الضريبي سواء كانت متعلقة بالقيم الأخلاقية والسلوكية للفاحص أو متعلقة بالمعرفة والخبرة ومتعلقة بالحياد والاستقلال للفاحص، أو متعلقة بوضع خطة وبرنامج فحص دقيق تؤدي إلي رفع كفاءة أداء الفاحص، وتوصلت كذلك إلي هناك متغيرات مرتبطة بالمنشآت محل الفحص من خلال التزام الممولين بتأدية حقوق الإدارة الضريبية والإفصاح في إقراراتهم عن جميع الحقائق الخاصة بنشاطهم.

**دراسة (٢٠١٥) Dimitra, G. D. S. I. K., and Ioannis, D**  
**هدف الدراسة:** استهدفت هذه الدراسة فحص العلاقة بين جودة الفحص  
الضريبي (مقاساً بقدرة الفاحصين الضريبيين علي تتبع المخالفات الضريبية  
من قبل الممولين)، وكل من التغييرات المستمرة في التشريعات الضريبية،  
واستخدام أدوات نظم المعلومات المتخصصة في اليونان.  
**نتائج الدراسة:** توصلت هذه الدراسة إلي أن استخدام أدوات نظم المعلومات  
يُمكن أن يمكّن فاحصي الضرائب من تتبع المخالفات الضريبية بشكل  
صحيح، وبالتالي المساهمة في رفع مستوى جودة الفحص الضريبي، وعلي  
النقيض فإن التغييرات المستمرة في التشريعات الضريبية تمنع فاحصي  
الضرائب من أن يكونوا فعالين في عملهم، وبالتالي انخفاض مستوى جودة  
الفحص الضريبي.

**دراسة (٢٠١٨) Chalu, H., and Mzee, H**  
**هدف الدراسة:** استهدفت هذه الدراسة تحديد العوامل التي تؤثر على جودة  
الفحص الضريبي في تنزانيا، وقد قسمت هذه الدراسة العوامل في أربع  
مجموعات، وهي العوامل المتعلقة بتنظيم الإدارة الضريبية (تنفيذ توصيات  
الفاحصين الضريبيين من قبل الإدارة الضريبية)، والعوامل المتعلقة  
بالفاحص الضريبي (مدى كفاية قسم الفحص الضريبي)، والعوامل المتعلقة  
بالممولين (موقف الممولين تجاه الفحص الضريبي)، والعوامل المتعلقة  
بالقوانين والأطر التنظيمية للفحص الضريبي (توافر وتطبيق أنظمة ومعايير  
الفحص الضريبي، والقيادة والسياسات الضريبية في الفحص الضريبي).  
**نتائج الدراسة:** توصلت هذه الدراسة إلي أن بعض العوامل كان لها علاقة  
إيجابية قوية مع جودة الفحص الضريبي، وهي توافر وتطبيق أنظمة ومعايير  
الفحص الضريبي ومدى كفاية قسم الفحص الضريبي، وتبع ذلك، حسب  
الأهمية، تنفيذ توصيات الفاحصين الضريبيين من قبل الإدارة الضريبية،  
ومواقف الممولين تجاه الفحص الضريبي، وأخيراً فإن القيادة والسياسات  
الضريبية في الفحص الضريبي لها علاقة إيجابية ضعيفة مع جودة الفحص  
الضريبي.

**دراسة (٢٠٢٠) Su'un, M., and Ahmad, H**  
**هدف الدراسة:** استهدفت هذه الدراسة تقييم تأثير الكفاءة على نزاهة الفاحص  
الضريبي، وتأثير الكفاءة على جودة الفحص الضريبي، وكذلك تأثير الكفاءة  
على جودة الفحص الضريبي من خلال توسيط النزاهة، هذا بالإضافة إلي  
دراسة تأثير الاستقلال على نزاهة الفاحص الضريبي، وتأثير الاستقلال على  
جودة الفحص الضريبي، وكذلك تأثير الاستقلال على جودة الفحص  
الضريبي من خلال توسيط النزاهة، وكذلك تأثير نزاهة الفاحص الضريبي  
على جودة الفحص الضريبي.

**نتائج الدراسة:** توصلت هذه الدراسة إلي أن الكفاءة لها تأثير مباشر إيجابي جوهرى على نزاهة الفاحص الضريبي، وعلى جودة الفحص الضريبي، كما أن للكفاءة تأثير إيجابي وجوهري على جودة الفحص الضريبي من خلال توسط النزاهة، كما توصلت إلي أن الاستقلال له تأثير مباشر إيجابي جوهرى على نزاهة الفاحص الضريبي، وعلى جودة الفحص الضريبي، كما أن الاستقلالية لها تأثير إيجابي وجوهري على جودة الفحص الضريبي من خلال توسط النزاهة، وأخيراً توصلت إلي أن النزاهة لها تأثير مباشر إيجابي وغير جوهرى على جودة الفحص الضريبي.

دراسة **عبدالباقي، (٢٠٢٠)**

**هدف الدراسة:** استهدفت هذه الدراسة بيان أثر خصائص النشاط، وخصائص الممول، وخصائص أدلة الفحص، وخصائص الفاحص الضريبي على مستوى جودة الفحص الضريبي.

**نتائج الدراسة:** توصلت هذه الدراسة إلي وجود أثر معنوي لخصائص أدلة الفحص، وخصائص الفاحص الضريبي على مستوى جودة الفحص الضريبي، وعدم وجود أثر معنوي لخصائص النشاط، وخصائص الممول على مستوى جودة الفحص الضريبي، كما توصلت إلي وجود فروق معنوية بين المجموعتين الرقابية والتجريبية عند ممارسة المجموعة التجريبية لنزعة الشك المهني، وعدم ممارسة المجموعة الرقابية لهذه النزعة.

دراسة **Mursalim, M., & Lannai, D (٢٠٢١)**

**هدف الدراسة:** استهدفت هذه الدراسة تحليل وفحص تأثير الكفاءة الوظيفية للفاحص، ونزاهته، واستخدامه تكنولوجيا المعلومات على جودة الفحص الضريبي.

**نتائج الدراسة:** توصلت هذه الدراسة إلي أن كل من الكفاءة الوظيفية للفاحص، ونزاهته، واستخدامه تكنولوجيا المعلومات لهم تأثير إيجابي معنوي على جودة الفحص الضريبي.

**هذا ويُمكن من خلال استعراض المجموعة السابقة من الدراسات؛ أن يستخلص الباحث النتائج التالية لتحديد الفجوة البحثية:**

١- يوجد اتفاق ضمني بين نتائج الدراسات على أن مستويات أداء الفحص الضريبي هي مجموعة المعايير التي يلتزم بها الفاحص الضريبي أثناء قيامه بعملية الفحص.

٢- مستويات أداء الفحص الضريبي تُستخدم كمعايير لقياس جودة عمل الفاحصين الضريبيين مستقبلاً.

٣- مستويات أداء الفحص الضريبي تلعب دوراً كبيراً في ترشيد الحكم الشخصي للفاحص الضريبي، والحد من التقديرات الشخصية، وصولاً إلى فحص ضريبي رشيد وعادل.

- ٤- التزام الفاحص الضريبي بمستويات أداء للفحص تُساهم في الحد من، والكشف عن حالات التهرب الضريبي، وزيادة الإيرادات الضريبية.
- ٦- عدم الالتزام بمستويات أداء للفحص الضريبي يؤدي إلي زيادة المخاطر الضريبية، وبالتالي ضعف كفاءة وفعالية الفحص الضريبي.
- ٧- مستويات أداء (معايير) الفحص الضريبي يُمكن أن يكون لها دوراً كبيراً في رفع مستوي جودة الفحص الضريبي في الضريبة علي الدخل من خلال توحيد الممارسات العملية في مجال الفحص الضريبي.
- ٣/١ أهمية الدراسة: تستمد الدراسة أهميتها من الأمور التالية:
- ١- حاجة الإدارة الضريبية إلي صياغة إطار لمستويات أداء للفحص الضريبي، وبما يتوافق مع متطلبات الظروف الاجتماعية والسياسية والاقتصادية في البيئة المصرية.
- ٢- حاجة الإدارة الضريبية إلي تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة، حيث أن موضوع الحوكمة الضريبية يحظى بأهمية خاصة في الوقت الحالي من جانب الهيئات الأكاديمية والمهنية علي المستويين المحلي والدولي.
- ٣- تُقدم هذه الدراسة آلية لرفع مستوي جودة الفحص الضريبي في الضريبة علي الدخل، عبر التزام الإدارة الضريبية بمستويات أداء لعملية الفحص الضريبي، وذلك في ضوء تطبيق الحوكمة الضريبية.
- ٤/١ أهداف الدراسة: يهدف الباحث من إعداد هذه الدراسة إلي صياغة إطار لمستويات أداء الفحص الضريبي في الضريبة علي الدخل بغرض رفع مستوي جودة الفحص الضريبي، في ضوء تطبيق الإدارة الضريبية للحوكمة، ويُمكن تحقيق هذا الهدف من خلال الأهداف الفرعية التالية:
- ١- صياغة إطار لمستويات أداء تحكم الأداء المهني للفحص الضريبي في مراحل المختلفة في الضريبة علي الدخل.
- ٢- التعرف علي تأثير إطار مستويات أداء الفحص الضريبي في الضريبة علي الدخل علي مستوي جودة الفحص الضريبي.
- ٣- التعرف علي تأثير الحوكمة الضريبية في الضريبة علي الدخل علي مستوي جودة الفحص الضريبي.
- ٤- التعرف علي تأثير الحوكمة الضريبية علي علاقة مستويات أداء الفحص الضريبي في الضريبة علي الدخل بمستوي جودة الفحص الضريبي.
- ٥/١ فرضيات الدراسة:
- الفرضية الرئيسية الأولى: يوجد تأثير طردي معنوي لمستويات أداء الفحص الضريبي علي مستوي جودة الفحص الضريبي.
- الفرضية الرئيسية الثانية: يوجد تأثير طردي معنوي للحوكمة الضريبية علي مستوي جودة الفحص الضريبي.



**الفرضية الرئيسية الثالثة:** يوجد تأثير طردي معنوي لمستويات أداء الفحص الضريبي على مستوى جودة الفحص الضريبي في ظل الحوكمة الضريبية.

٦/١ **منهج الدراسة:** اعتمد الباحث علي المنهجين التاليين:

١- **المنهج الاستنباطي (الاستدلالي):** الذي يعتمد علي التسلسل المنطقي من الفروض أو البديهيات المسلم بها إلي استنتاجات معينة، تؤدي إلي تكوين نظريات خاصة محددة المعالم، أي يتجه البحث فيه من العام إلي الخاص، وذلك من خلال إطلاع الباحث علي الأدبيات ذات الصلة بموضوع الدراسة.

٢- **المنهج الاستقرائي:** الذي يستند إلي استنتاج معالم وحقائق عامة من واقع مفردات معينة، أي يتجه البحث فيه من الخاص إلي العام، حيث قام الباحث بدراسة ميدانية لقياس أثر الحوكمة الضريبية علي العلاقة بين مستويات أداء الفحص الضريبي ومستوي جودة الفحص الضريبي في الضريبة علي الدخل.

٧/١ **خطة الدراسة:** تم تقسيم محتويات البحث للعناصر التالية:

(١) مقدمة الدراسة.

(٢) تقييم جودة الفحص الضريبي وعلاقتها بالحوكمة الضريبية.

(٣) إطار لمستويات أداء الفحص الضريبي وأثره علي جودة الفحص.

(٤) الدراسة الميدانية.

(٥) نتائج وتوصيات الدراسة.

(٦) المراجع.

(٢) **تقييم جودة الفحص الضريبي وعلاقتها بالحوكمة الضريبية:**

٢ / ١ **مفهوم جودة الفحص الضريبي:**

إن جودة الفحص الضريبي مرتبطة بمدى التزام الفاحص الضريبي سواء كان مأموراً، أو مراجعاً، أو مديراً للفحص بالخطط والبرامج المعدة سلفاً، والمدة الزمنية المحددة لعملية الفحص، وكذلك مدى قدرة الفاحص علي اكتشاف الأخطاء والمخالفات المالية التي قد تُوجد بالإقرارات الضريبية ومرفقاتها، والعمل علي تصحيح الأوضاع (عطيتو، ٢٠١٢)، كذلك تعكس جودة الفحص درجة توافر كفاءة وفعالية الفحص الضريبي في تحديد الوعاء الضريبي، والذي يتم الاعتماد عليه في فرض الضريبة المستحقة علي الممول (يعقوب، ٢٠١٤). كما أن جودة الفحص الضريبي لها ثلاثة إتجاهات رئيسية هي (خورشيد، ٢٠١٣): **الإتجاه الأول:** يتمثل في قدرة الفاحص الضريبي علي اكتشاف الأخطاء والغش في الإقرارات الضريبية والتقارير عنها، **الإتجاه الثاني:** يتمثل في تخفيض مخاطر الفحص الضريبي وهي المخاطر الناتجة عن قيام الممول – متعمداً أو بحسن نية – بتضمين الإقرار الضريبي خطأً جوهرياً، وكذلك المخاطر الناتجة عن قيام الفاحص الضريبي بتقدير الوعاء الضريبي أكثر من اللازم أو أقل من اللازم، وبالتالي الخطأ في

تقدير العبء الضريبي، **الإتجاه الثالث:** يتمثل في مدى التزام الفاحص الضريبي بأداء مهمة الفحص الضريبي وفقاً للمعايير المهنية التي تحكم عمل المراجع سواء معايير المراجعة المصرية أو معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، وقواعد السلوك المهني.

ويري الباحث أن الوصول إلي الجودة يعتمد علي:

١- قدرة الفاحص الضريبي علي التحقق من صدق البيانات المدرجة في الإقرارات الضريبية المقدمة من الممولين، وقدرته علي تخفيض مخاطر الفحص الضريبي.

٢- التزام الفاحص الضريبي بأداء مهمة الفحص وفقاً للمعايير المهنية التي تحكم عمل المراجع وقواعد السلوك المهني، والتزامه بالقوانين الضريبية واللوائح والتعليمات التنفيذية والتفسيرية الصادرة في هذا الشأن.

٣- رد فعل الممول، وتجاوبه مع عملية الفحص.

٢ / ٢ أسباب انخفاض مستوي جودة الفحص الضريبي وآثارها السلبية:

يري الباحث أن انخفاض مستوي الجودة يرجع إلي أسباب كثيرة ومتنوعة، وتتمثل أهم هذه الأسباب فيما يلي:

١- **ضعف التأهيل العلمي والعملي للفاحص الضريبي:** إن ضعف الأعداد العلمي والعملي للفاحص الضريبي يتأتي نتيجة قصور التأهيل العلمي في مرحلة التعليم الجامعي، وقصور البرامج التدريبية، والخبرات العملية للفاحصين التي تؤدي في النهاية إلي التعامل مع الملفات الضريبية بقليل من الاحتراف المهني المطلوب (جرجس، ٢٠٢٠).

٢- **ضعف مستوي استقلال الفاحص الضريبي:** أن ضعف استقلال الفاحص الضريبي يتأتي نتيجة الضغوط الداخلية والخارجية عليه، والتي تؤدي في النهاية إلي عدم تحقيق العدالة سواء للممولين أو للإدارة الضريبية (العراقي، ٢٠٢٠).

٣- **ضعف مستوي تخطيط عملية الفحص:** إن إزام الفاحص الضريبي بالإنجاز الشهري بفحص عدد محدد من الملفات، واستيفاء ملاحظات المراجعة، يُمثل عبئاً زائداً في العمل الضريبي، ويترتب عليه عدم تنفيذ العمل علي النحو المخطط له، حيث يقوم الفاحص بعمل فحص سطحي للملف، وذلك لانتهاء من العمل في الوقت المحدد (شليبي، ٢٠٠٨).

٤- **ضعف دلالة محتويات تقرير الفحص:** إن ضعف دلالة محتويات تقرير الفحص يتأتي نتيجة عدم وجود إطار موحد ومتفق عليه عند إعداد تقرير الفحص.

وإن الانخفاض في مستوي الجودة يترتب عليه العديد من الآثار السلبية، يتمثل أهمها فيما يلي:

١- **ضعف الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية:** علي مر العصور ومنذ فرض الضريبة بالقانون رقم (١٤) لسنة ١٩٣٩، وكل طرف يشكو من معاملة الآخر، فالممول يُلقي اللوم علي الإدارة الضريبية بأنها لا تعتمد نتيجة إقرارته السنوية رغم صحتها، بينما تُدافع الإدارة الضريبية عن وجهة نظرها بأن معظم الممولين لم يقدموا الإقرارات الضريبية، أو أن الإقرارات الضريبية المُقدمة التي تستند إلي دفاتر وحسابات منتظمة لا تُعبر عن الواقع في معظم الحالات، وأن بعض الممولين يُقدمون إقرارات بخسارة، في حين أنهم يوافقون أمام اللجان الداخلية علي صافي أرباح تخضع للضريبة، وبات واضحاً أننا في حلقة مفرغة، فكل طرف يُدافع عن وجهة نظره ويُلقي اللوم علي الآخر، مما ترتب عليه في النهاية ضعف الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية (كامل، ٢٠١٠).

٢- **زيادة حجم المنازعات الضريبية:** غالباً ما ينشأ النزاع أو الخلاف بين الممول ومصلحة الضرائب نتيجة قيام المصلحة بزيادة إيرادات الممول عما ورد بالإقرار أو في أقواله أو عدم اعتماد بعض المصروفات التي يراها الممول لازمة لمباشرة النشاط أو تعديل نسبة إجمالي الربح أو تفسير بعض مواد قانون الضرائب بما لا يتفق مع وجهة نظر الممول. وبالتالي فإن المنازعة الضريبية هي اختلاف وجهات النظر بين الإدارة الضريبية والممول، بمناسبة مباشرة الإدارة الضريبية لمهامها في الحفاظ علي حقوق الخزانة العامة للدولة بتطبيق التشريع الضريبي (عبدالعليم، ٢٠١٤).

٣- **تراكم المتأخرات الضريبية:** إن المتأخرات الضريبية تؤدي إلي حرمان الخزانة العامة للدولة من التدفقات النقدية، وصعوبة تحصيل هذه المتأخرات التي تتراكم لفترة طويلة، هذا بالإضافة إلي تناقص قيمة الحصيلة الضريبية بسبب عامل التضخم وتغير سعر الصرف (حمد؛ عطية، ٢٠١٥). وتتج المتأخرات الضريبية أيضاً عن طريق الربط الذاتي حيث يُقدم الممول إقراره الضريبي المستند إلي دفاتر وحسابات منتظمة مبيناً فيه قيمة الضريبة المستحقة عليه، ومن المحتمل ألا يدخل ضمن عينة الفحص، وبالتالي قبوله إقراره الضريبي الذي قد يكون علي غير الحقيقة (سمرة؛ هاشم، ٢٠١٦).

٤- **زيادة معدلات التهرب الضريبي:** تُمثل ظاهرة عدم الإذعان الضريبي ظاهرة عالمية قديمة قدم الضرائب نفسها، وقد تفتقر الضريبة إلي العدالة في فرضها، وإلي عدم المصادقية في إنفاقها، ومن هنا يظهر التهرب الضريبي، وفي معظم دول العالم، يُمثل التهرب الضريبي أحد أهم الظواهر الشائعة والمؤثرة تأثيراً مباشراً علي الأنظمة الضريبية، ويُمثل لعنة لها.

#### ٢/ ٣ الحوكمة الضريبية وتأثيرها علي جودة الفحص:

تُعد الحوكمة الضريبية مفهوم حديث النشأة، ويرى أحد الكتاب أن الحوكمة الضريبية تتمثل في جودة الأداء داخل الإدارة الضريبية (الشافعي،

٢٠٠٣). كما أشار آخرون بأنها عبارة عن القواعد والإجراءات التي تُمارسها الإدارة الضريبية لضمان حسن سير العمل بها، وتفعيل أدوات الرقابة لضمان توافر الشفافية وتعزيز المصداقية (غنيم، ٢٠٠٦). ويُضيف آخر بأنها بأنها مجموعة من النظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في أداء الإدارة الضريبية، عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف الإدارة الضريبية (كامل، ٢٠٠٨). من زاوية أخرى هي مجموعة من المبادئ تعمل بإتساق لضبط أداء الإدارة الضريبية، وتوفير قدر من المصداقية بينها وبين الأطراف أصحاب المصالح، وفرض المساواة على جميع العاملين في حالة الإخلال بتلك المبادئ، وذلك لضمان حقوق الجميع بعدالة (مراد، ٢٠١٧). وقد عرف البنك الدولي الحوكمة الضريبية بأنها مجموعة من القواعد والضوابط والإجراءات التي تتم بموجبها إدارة المؤسسة الضريبية والرقابة عليها وفق هيكل يتضمن توزيع الحقوق والواجبات (<https://www.worldbank.org>)، وعرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بأنها نظام شامل لمجموعة الضوابط والقوانين والإجراءات واللوائح التي تُدار وتُراقب بها الإدارة الضريبية لتنظيم العلاقات بين الأطراف ذوي العلاقة (<https://www.oecd.org>).

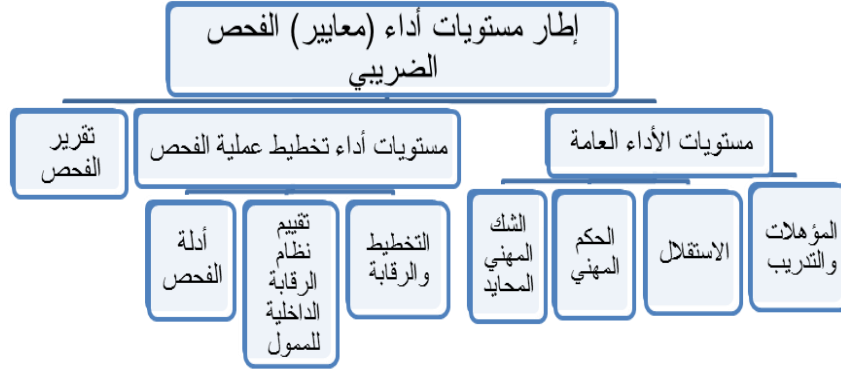
مما سبق يُمكن تعريف الحوكمة الضريبية على أنها نظام يتكون من مجموعة من المبادئ والآليات لتنظيم عمل الإدارة الضريبية، ويدور هذا النظام حول تحقيق الانضباط والإتقان في أعمال الإدارة الضريبية، وضمان حسن سير العمل بها، وتفعيل أدوات الرقابة لضمان الشفافية وتعزيز المصداقية، بهدف المحافظة على الحصيلة الضريبية من الضياع.

وإن تطبيق الحوكمة الضريبية يؤدي إلى حماية الفاحصين من الضغوط وتحسين ظروف العمل، وبالتالي ضمان استقلاليتهم وحيادهم. كما يُلاحظ أن الحوكمة الضريبية تسعى إلى إيجاد آلية للرقابة الذاتية بما يُحقق جودة القياس والافصاح المحاسبي في التقارير المالية والإقرارات الضريبية من ناحية الممولين، وجودة أعمال الفحص من ناحية الإدارة الضريبية، وهذا يتطلب من الفاحص الضريبي بذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بعملية الفحص لكي ترقى إلى مستوى الجودة المطلوب (إبراهيم، ٢٠١١). ومن ناحية أخرى، فإن تطبيق الحوكمة الضريبية يؤدي إلى قيام الإدارة الضريبية بتخطيط عملية الفحص بكفاءة وفاعلية، وهذا كله يصب في النهاية في تنفيذ الفحص الضريبي بالجودة المطلوبة (شليبي، ٢٠١٢). وأن تطبيق الحوكمة الضريبية يؤدي إلى حصول الفاحص الضريبي على أدلة الفحص الكافية والملائمة، وبما يُمكنه في النهاية من اكتشاف الأخطاء التي توجد بالإقرارات الضريبية، وكذلك قيام الفاحص الضريبي بإصدار تقرير فحص جيد يتناسب مع البيانات المقدمة من الممول دون ظلم أو جور له. (الشافعي، ٢٠١٥).

مما سبق يُمكن القول أن تطبيق الإدارة الضريبية للحوكمة يعمل علي دعم استقلال الفاحصين، وزيادة قدرتهم المهنية في تخطيط عملية الفحص، وجمع أدلة الفحص الكافية والملائمة، وإعداد تقرير جيد بنتائج عملية الفحص، وكل هذا يصب في النهاية في مستوي جودة الفحص الضريبي.

### (٣) إطار لمستويات أداء الفحص الضريبي وأثره علي جودة الفحص:

نظراً لعدم وجود إطار فكري متكامل لمستويات أداء الفحص الضريبي التي يجب أن يلتزم بها الفاحص في مصر، مما يُشير إلي ضعف مواكبة الفحص الضريبي للمتغيرات والتطورات البيئية المحلية والعالمية، فإن الأمر يستلزم صياغة إطار لمستويات أداء الفحص الضريبي تلتزم بها جميع المأمويات والعاملين بها. ويمكن تقسيم هذا الإطار إلي ثلاثة مجموعات علي غرار الإطار الأمريكي لمعايير الفحص الضريبي، وهما (مستويات الأداء العامة / مستويات أداء تخطيط عملية الفحص / مستوي تقرير الفحص) كما هو مبين بالشكل التالي:



شكل رقم (١) إطار مستويات أداء الفحص الضريبي

١/٣ مستويات الأداء العامة للفاحص الضريبي:

١/١/٣ مستوي المؤهلات والتدريب:

يُعتبر مستوي المؤهلات والتدريب للفاحص الضريبي أول وأهم مستويات الأداء العامة أو مستويات التكوين الذاتي أو الشخصي، لأن هذا المستوي يتناول كيفية إعداد الفاحص الضريبي علمياً، ويتناول أيضاً كيفية صقل وتنمية هذا الإعداد العلمي بالتدريب والممارسة العملية، أي يتناول كيفية تنمية قدرات الفاحص الضريبي العلمية والعملية أثناء قيامه بعملية الفحص الضريبي. بالتالي فإن المؤهلات، وكذلك البرامج التدريبية تُمثل إحدى أهم الركائز الأساسية لمزاولة مهنة الفحص، لذا يجب أن يتوافر في

العاملين في إدارة الفحص الإعداد العلمي والعملية بشكل كاف لممارسة العمل، وبحيث لا يقتصر التأهيل العلمي للفاحص الضريبي علي أن يكون حاصلاً علي بكالوريوس تجارة شعبة محاسبة فقط، بل يتطلب الأمر تخصصاً أكثر دقة، وهو تخصص المراجعة والضرائب من خلال الحصول علي ماجستير مهني في المراجعة أو الضرائب أو دبلوم دراسات عليا في المراجعة أو الضرائب، ويُعتبر الإعداد العلمي علي درجة عالية من الأهمية بالنسبة للفاحص الضريبي أيضاً، إذ يجب علي الفاحص الضريبي التعليم باستمرار من أجل معرفة كل ما هو جديد ومؤثر في أداء عمله لتطوير الأداء المهني والدراسة المستمرة بالتطورات المحاسبية، كما ينبغي عليه الاهتمام بالدورات التدريبية التي تُقدمها المراكز المتخصصة التابعة للإدارة الضريبية، أو جهات خارجية أخرى، وبما يؤدي إلي رفع مستوي جودة الفحص الضريبي.

### ٢/١/٣ مستوي الاستقلال:

يُعتبر مستوي استقلال الفاحص الضريبي المستوي الثاني من مستويات الأداء العامة، ويُعتبر هذا المستوي من الأهمية بمكان، لأنه يتناول كيف أن استقلالية الإدارة الضريبية والعاملين بها هو أمر حتمي لأداء العمل الضريبي علي الوجه المنضبط، ومن ثم ضرورة تأسيس وصيانة استقلالية الإدارة الضريبية، حيث يمنح الإدارة الضريبية والعاملين فيها درجة عالية من المرونة في عملها. وإن استقلال الفاحص الضريبي، وما ينطوي عليه من استقلال ذاتي واستقلال موضوعي يُمثل إحدَي أهم الركائز الأساسية لمزاولة مهنة الفحص، لذا يجب أن يتوافر في العاملين في الإدارة الضريبية الاستقلال الكافي لممارسة العمل، وهذا سيكون له أهمية كبيرة بأن يجعل الفاحص الضريبي شخصاً محايداً موضوعياً مستقلاً في سلوكه، يمارس مسؤوليته، ويصدر أحكاماً مستقلة عند القيام بإعداد برنامج الفحص وفي جمع أدلة الفحص، وفي أثناء عملية الفحص، وفي كتابة تقرير الفحص، وبما يؤدي إلي رفع مستوي جودة الفحص الضريبي.

### ٣/١/٣ مستوي الحكم المهني:

يُعتبر مستوي الحكم المهني للفاحص الضريبي المستوي الثالث من مستويات الأداء العامة، ويُعتبر هذا المستوي أمر حتمي لأداء العمل الضريبي علي الوجه المنضبط، حتي يستطيع الفاحص الضريبي التعامل بكفاءة مع مختلف المواقف التي تتطلب ممارسته للتقدير ومن ثم الحكم المهني. وفي كل الأحوال فإن عدم قيام الفاحص الضريبي بالحكم المهني المقبول والمعتاد يؤدي إلي عدم ثقة الإدارة الضريبية في الفاحص الضريبي، وعدم ثقة الممولين في الفاحص الضريبي أيضاً، وهذا كله في النهاية يؤدي إلي زيادة التهرب الضريبي، بالتالي فإن الحكم المهني المقبول والمعتاد

سيكون له أهمية كبيرة بأن يجعل الفاحص الضريبي شخصاً يحكمه الضمير الأخلاقي عند إعداد برنامج الفحص، وعند جمع المعلومات وأدلة الفحص، وأن يقوم بعملية الفحص بالدقة المناسبة، وأن يُعد تقريره في ضوء الحقائق التي تم اكتشافها أثناء عملية الفحص هذا من جانب، من جانب آخر أن يتجنب الفاحص الضريبي الإهمال والتقصير، وأن يتعهد بحسن النية، والأمانة، وأن يقوم الفاحص بمراجعة أدائه بشكل دوري من خلال التقييم الذاتي، والموضوعية، والاستقامة، والتدريب، وبما يؤدي إلي رفع مستوى جودة الفحص الضريبي.

### ٤/١/٣ مستوى الشك المهني المحايد:

يُعتبر مستوى الشك المهني المحايد للفاحص الضريبي المستوى الرابع والأخير من مستويات الأداء العامة، ويُعتبر هذا المعيار من الأهمية بمكان مثل الاستقلال تماماً وهو ضروري لمهنة الفحص الضريبي، وذلك حتي يستطيع الفاحص الضريبي التعامل بكفاءة مع مختلف مراحل الفحص التي تتطلب ممارسته للشك المهني من إعداد خطة الفحص، وجمع أدلة الفحص الكافية والملائمة، والقيام بعملية الفحص، وإعداد تقرير الفحص. ومن المعروف أن الشك المهني يُصنف إلي اتجاهين هما (الاتجاه الأول الشك المحايد) وهو ألا يكون الفاحص الضريبي مُتحيزاً سواء تحيز موجب لصالح الممول أو سالب ضده أثناء تكوين رأيه، (الاتجاه الثاني الشك التحفظي (الافتراضي)) ويقوم علي افتراض الفاحص الضريبي قدراً من خيانة الأمانة في الممول ما لم تثبت أدلة الفحص خلاف ذلك (Nelson, 2009). ومن المعروف أن الممول يقوم بتحديد الضريبة واجبة الأداء ويُقدم عنها الإقرار الضريبي، ثم تتولي مصلحة الضرائب فحص الإقرار وقبوله ما لم يكن لديها مستندات تؤكد عدم صحة بيانات الإقرار وهذا يسمى نظام الربط الذاتي، والذي استحدثه قانون الضريبة علي الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، ولذلك تفترض مصلحة الضرائب أن جميع الإقرارات الضريبية المُقدمة إليها من الممولين صحيحة، وأن الضريبة المدفوعة بموجبها هي الضريبة المستحقة واجبة السداد، ويبقى عليها التحقق من صحة هذه الإقرارات وذلك لاعتماد ما يثبت أنه صحيح منها، واتخاذ الإجراءات القانونية الواجبة في حالة المخالفة. في ضوء ما سبق يُمكن للباحث أن يضع تعريفاً للشك المهني لدي الفاحص الضريبي بأنه استخدام الفاحص الضريبي للمعرفة والمهارة الشخصية في جمع وتقويم أدلة الفحص بشكل موضوعي، وأن يمتلك الفاحص الضريبي فكراً متسائلاً وتقويماً انتقادياً في جميع مراحل عملية الفحص، وألا يفترض الفاحص أن الممول صادق، أو أنه غير صادق بصورة لا شك فيها.

لذلك يرى الباحث أن ممارسة الفاحص الضريبي للشك المهني ضروري لأداء الفحص الضريبي من خلال العمل على توسيع نطاق عملية الفحص الضريبي مع وضع تقديرات أكبر لاحتمالات الغش والتلاعب في الإقرارات الضريبية المقدمة من الممولين، وبالتالي قيامه بأداء كمية أكبر من أعمال الفحص، وقيام الفاحص الضريبي بتخطيط عملية الفحص، وتحديد خطوات العمل، وحجم العمل المطلوب أدائه، وكذلك جمع أدلة الفحص الكافية والملاءمة في ضوء الشك المهني المتوافر لديه، وسلامة أحكام الفاحص الضريبي، بإصداره تقارير فحص عادلة، وبما يؤدي إلي رفع مستوى جودة الفحص الضريبي.

### ٢/٣ مستويات أداء تخطيط عملية الفحص:

إن توافر المؤهلات والتدريب، والاستقلالية، والحكم المهني، والشك المهني المحايد كمستويات أداء عامة للفحص الضريبي غير كافية لقيام الفاحص الضريبي بمهمته على أكمل وجه، لذلك تطلب الأمر صياغة مستويات تتعلق بتخطيط عملية الفحص، ويقترح الباحث أن تكون:

### ١/٢/٣ مستوي التخطيط والرقابة:

يُعتبر مستوي التخطيط والرقابة المستوي الأول من مستويات الأداء المتعلقة بتخطيط عملية الفحص، ويُعتبر هذا المعيار هام، حيث إن العمل بدون خطة يُصبح ضرباً من العبث وضياع الوقت سدى، إذ تعدم الفوضى ويصبح الوصول إلى الهدف بعيد المنال، وبذلك لا بد من إجراء تخطيط للفحص الضريبي قبل البدء في عملية الفحص، ثم الرقابة على سير عمليات الفحص وتقديمها. ويُمكن القول أن أهمية التخطيط والرقابة تتلخص في:

١- ضمان الاستخدام الأمثل للموارد والإمكانات المتاحة، حيث تُوفر عملية التخطيط المعرفة الكاملة للموارد المتوفرة في الإدارة الضريبية، وهذا يجعل اتخاذ القرارات لاستغلالها بأفضل طريقة عملية سهلة نسبياً، بما يؤدي إلي القيام بعملية الفحص الضريبي بالجودة المناسبة.

٢- إدارة المخاطر الضريبية، لأنه عند القيام بوضع خطة عمل للإدارة الضريبية، يتم وضع عدة تصورات وتوقعات للأمور التي قد تحدث أثناء سير خطة العمل، وهذا يُزيد من قدرة الإدارة الضريبية على التشخيص المبكر للمخاطر الضريبية، وإدارتها (يعقوب، ٢٠١٤).

٣- تُعتبر الرقابة أساساً لقياس مدى نجاح الإدارة الضريبية في تحقيق أهدافها الرئيسية من خلال المقارنة ما بين المنفذ فعلياً والخطة الموضوعة سلفاً، والتعرف على الانحرافات وتصحيحها.

### ٢/٢/٣ مستوي تقييم نظام الرقابة الداخلية للممول:

يُعتبر مستوي تقييم نظام الرقابة الداخلية للممول المستوي الثاني من مستويات الأداء المتعلقة بتخطيط عملية الفحص، حيث إن دراسة وتقييم نظام



الرقابة الداخلية ضرورة فنية لخدمة الإدارة الضريبية، وخدمة الفاحص، وتقليل الصعوبات التي قد تواجه الفاحص الضريبي في عمله، لأنها الأساس الذي يرتكز عليه الفاحص الضريبي في إعداده لبرنامج الفحص، وفي تحديده لكمية الاختبارات التي سوف يقوم بها، وبما يؤدي إلى رفع مستوى جودة الفحص الضريبي، ويجب على الفاحص الضريبي فحص نظام الرقابة الداخلية بشكل عام، وكذلك فحص النظم الفرعية لنظام الرقابة الداخلية الذي تُطبقه المنشأة في كافة النواحي مثل فحص نظام الرقابة الداخلية على الإيرادات، والتكاليف والمصروفات، والتحقق من جرد المخازن، والتحقق من وجود المجموعة الدفترية (حشيش، ٢٠١٤). ويترتب على ذلك أن يكون الفاحص على معرفة بنقاط الضعف في تلك المنشأة، وبالنظام المحاسبي، فإذا اطمئن الفاحص إلى دقة وسلامة نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمنشأة، وبناءً عليه يضيق الفاحص من نطاق الفحص الذي يقوم به للوصول إلى الحكم الصحيح فيما يتعلق بمدي أمانة دفاتر المنشأة، والعكس صحيح.

### ٣/٢/٣ مستوى أدلة الفحص:

يُعتبر مستوى أدلة الفحص المستوي الثالث من مستويات الأداء المتعلقة بتخطيط عملية الفحص، حيث أن أدلة الفحص تُساعد الفاحص الضريبي في إجراء التقييم السليم، والتحقق من صدق أو كذب المعلومات التي يتم تحويلها إلى صافي ربح خاضع للضريبة، وبالتالي تقدير الضريبة الحقيقية على الممول، وبما يؤدي إلى رفع مستوى جودة الفحص الضريبي. ويُمكن القول أن أدلة الفحص يجب أن يتوافر فيها خمسة خصائص مجتمعة هي:

- ١- كفاية وشمول الأدلة: وهي كمية الأدلة الحقيقية المُتفحة التي تقود الشخص المحايد للوصول إلى نفس النتائج التي يصل إليها الفاحص.
- ٢- جودة ومصداقية الأدلة: وهي درجة الجودة التي تتوافر في الدليل، فكلما كانت جودة الدليل مرتفعة، كلما دل ذلك على مصداقية الدليل.
- ٣- ملائمة (نوعية) الأدلة: تُشير الملائمة إلى العلاقة بين الحصول على معلومات، وكيفية استخدام هذه المعلومات، وذلك للحصول على استنتاج مناسب.

- ٤- توقيت الأدلة: هي الفترة التي تُجمع فيها أدلة الفحص، وينبغي أن تكون عن الفترة محل الفحص.
- ٥- تكلفة الأدلة: هي الأموال والجهود اللازمة للحصول على الأدلة، ويتوقف ذلك على أهميتها، والفائدة المرجوة منها.

### ٣/٣ مستوى تقرير الفحص:

يُعتبر مستوى تقرير الفحص المستوي الأخير من مستويات أداء الفحص الضريبي، حيث يُعد تقرير الفحص المرحلة الأخيرة في عملية الفحص الضريبي، وهو يُمثل أداة لتوصيل النتائج للإدارة الضريبية، ويتمثل الهدف

الأساسي في إعداد التقرير في تحديد ما إذا كان وعاء الضريبة قد تم التوصل إليه بما يتفق وصحيح قانون الضرائب، كما يجب أن يُبين تقرير الفحص الضريبي ما إذا كانت القوائم المالية المقدمة للفاحص الضريبي قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وينبغي علي الفاحص صياغة تقرير الفحص الضريبي الذي ينبغي أن يتضمن ما يلي (إبراهيم، ٢٠١٦):

- ١- البيانات الأساسية للممول من حيث إسم الممول، وعنوان النشاط، ورقم الملف الضريبي، وتاريخ بدء نشاط الممول للتأكد من محاسبته بدءاً من هذا التاريخ بالفعل، والأنشطة التي يزاولها الممول ومقرها.
- ٢- المذكرة التمهيدية، وتتضمن ما تم في الفحص الضريبي عن السنوات السابقة، وآخر سنة تم الربط عليها، والمبالغ التي تم الربط عليها.
- ٣- الاقرارات الضريبية المقدمة من الممول وكافة بياناتها.
- ٤- محاضر المناقشات مع الممول عن السنة موضوع الفحص، وملخص لمحضر الأعمال الذي تم من خلاله فحص دفاتر وإقرارات الممول.
- ٦- النتائج النهائية ورأى الفاحص الضريبي في تحديد الوعاء الضريبي للممول، وقد تكون بقبول الإقرار، أو تعديله، أو رفضه، واللجوء إلى التقدير.

#### (٤) الدراسة الميدانية:

#### ٤ / ١ وصف عينة الدراسة:

من خلال استخدام الإحصاء الوصفي يُمكن للباحث أن يوضح الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة من خلال الجدول التالي:  
جدول رقم (١) الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

النسبة	المفردات	الخصائص الديموغرافية	
52.08%	200	ذكر	النوع
47.92%	184	أنثى	
100.00%	384	الإجمالي	
28.91%	111	أقل من ٣٠ سنة	العمر
37.50%	144	من ٣٠ إلى أقل من ٤٠ سنة	
33.59%	129	٤٠ سنة فأكثر	
100.00%	384	الإجمالي	
53.65%	206	بكالوريوس	المستوى التعليمي
21.88%	84	دبلوم مالي أو ضريبي	
18.49%	71	ماجستير	
5.99%	23	دكتورة	

100.00%	384	الإجمالي	
21.61%	83	أقل من ٥ سنوات	سنوات الخبرة
31.25%	120	من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات	
47.14%	181	١٠ سنوات فأكثر	
100.00%	384	الإجمالي	
21.61%	83	مدير فحص	المستوى الوظيفي
33.59%	129	مراجع فاحص	
36.98%	142	فاحص	
7.81%	30	أخرى	
100.00%	384	الإجمالي	
91.67%	352	نعم	الحصول على دورات تدريبية
8.33%	32	لا	
100.00%	384	الإجمالي	

يتضح للباحث من الجدول السابق مجموعة من الملاحظات هي:

١- فيما يتعلق بالنوع، اشتملت عينة الدراسة على ٢٠٠ ذكر بنسبة ٥٢.٠٨%، ١٨٤ أنثى بنسبة ٤٧.٩٢%، وهو ما يُشير إلى توازن العينة دون التحيز إلى تغليب أحد الجنسين على الآخر.

٢- فيما يتعلق بالعمر، كانت الفئة العمرية ما بين ٣٠ إلى ٤٠ عاماً هي الفئة العمرية الأكثر شيوعاً بواقع ١٤٤ بنسبة ٣٧.٥%، ويرجع ذلك إلى أن هذه الفئة العمرية هي أكثر الفئات تركزاً في المأموريات الضريبية المصرية وأكثرها احتكاكاً بموضوع الدراسة، ويلبها الفئة العمرية ٤٠ سنة فأكثر بواقع ١٢٩ مفردة بنسبة ٣٣.٥٩%، ويلبها الفئة العمرية أقل من ٣٠ سنة بواقع ١١١ مفردة بنسبة ٢٨.٩١%.

٣- أما على المستوى التعليمي، فكانت الفئة الأكثر شيوعاً هي البكالوريوس بواقع ٢٠٦ مفردة بنسبة ٥٣.٦٥%، ويرجع ذلك إلى أن هذه الفئة هي الأكثر قدرة على فهم طبيعة الدراسة ومتغيراتها وانعكاساتها على الواقع العملي، فضلاً عن كونهم الأكثر انتشاراً بمأموريات الضرائب المصرية، ويلبها فئة الحاصلين على دبلوم مالي أو ضريبي بواقع ٨٤ مفردة بنسبة ٢١.٨٨%، ويلبها فئة الحاصلين على درجة الماجستير بواقع ٧١ مفردة بنسبة ١٨.٤٩%، وأخيراً فئة الحاصلين على درجة الدكتوراة بواقع ٢٣ مفردة بنسبة ٥.٩٩%.

٤- وعلى مستوى الخبرة، كانت الفئة الأكثر شيوعاً هي فئة ١٠ سنوات فأكثر بواقع ١٨١ مفردة بنسبة ٤٧.١٤%، ويرجع ذلك إلى أن هذه الفئة هي الفئة الأكثر خبرة بموضوع الدراسة في الواقع العملي للفحص الضريبي بمأموريات الضرائب المصرية، ويليهما فئة من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات بواقع ١٢٠ مفردة بنسبة ٣١.٢٥%، وأخيراً فئة أقل من ٥ سنوات بواقع ٨٣ مفردة بنسبة ٢١.٦١%.

٥- أما على المستوى الوظيفي، فكانت الفئة الأكثر شيوعاً هم الفاحصون الضريبيون بواقع ١٤٢ مفردة بنسبة ٣٦.٩٨%، ويرجع ذلك إلى أنهم الدعامات الأساسية في عملية الفحص الضريبي، ويليهما فئة مراجع فحص بواقع ١٢٩ مفردة بنسبة ٣٣.٥٩%، ويليهما فئة مديري الفحص بواقع ٨٣ مفردة بنسبة ٢١.٦١%، وأخيراً فئة أخرى بواقع ٣٠ مفردة بنسبة ٧.٨١%.

٦- فيما يتعلق بالحصول على الدورات التدريبية، فتبين أن الغالبية العظمى من العينة حصل على دورات تدريبية، حيث كان عدد الحاصلين على دورات تدريبية ٣٥٢ مفردة بنسبة ٩١.٦٧% إلى ٣٢ مفردة من غير الحاصلين على دورات تدريبية بنسبة ٨.٣٣%.

#### ٤ / ٢ نتائج تحليل الانحدار لاختبارات الفروض:

##### المرحلة الأولى: نتائج تحليل الانحدار للفروض الرئيسية:

يعرض الجدول رقم (٢) نتائج تحليل الانحدار لاختبار أثر الإطار المقترح لمستويات أداء الفحص الضريبي على مستوى جودة الفحص الضريبي، ثم أثر الحوكمة الضريبية على مستوى جودة الفحص الضريبي، وأخيراً تحليل أثر الدور المعدل أو ما يسمى بالعلاقة التفاعلية بين الإطار المقترح لمستويات أداء الفحص الضريبي والحوكمة الضريبية على المتغير التابع مستوى جودة الفحص الضريبي.

باستعراض نتائج نموذج الانحدار المتعدد المتعلقة بدراسة أثر كلٍ من الإطار المقترح لمستويات أداء الفحص الضريبي والحوكمة الضريبية والعلاقة التفاعلية بينهما على مستوى جودة الفحص الضريبي أظهرت نتائج نموذج الانحدار (١) أن هذا النموذج معنوي عند مستوى معنوية ٥%، وتُظهر النتائج أن المتغيرات الديموغرافية والمتغير المستقل الخاص بالإطار المقترح لمستويات أداء الفحص الضريبي تُفسر ٢٧.٢% من التباين الحاصل في مستوى جودة الفحص الضريبي وذلك بالنظر إلى معامل (R2).

جدول رقم (٢) نتائج تحليل الانحدار المتعدد للفرضيات الإحصائية الرئيسية للدراسة

المتغيرات	المتغير التابع: مستوى جودة الفحص الضريبي
-----------	--

نموذج (٣): العلاقة التفاعلية		نموذج (٢): المتغير المعدل		نموذج (١): المتغير المستقل		
$\beta^{Sig}$	T-Value	$\beta^{Sig}$	T-Value	$\beta^{Sig}$	T-Value	
*٣.١٥٩	١١.٥٤٣	*٣.٣٣٤	٩.٥٢٧	*١.٤٧٤	٤.٢٦٣	الثابت
٠.٠٩٠	١.٣٨٤	٠.١٠٢-	١.٤٨٨	٠.٠٧٠	١.١٣١	النوع
_*	٢.٨٧٦-	_*	٣.٠٤٤-	_*	٣.٢٤٥-	العمر
٠.٢٢٨		٠.٢٥٧		٠.٢٤٤		
٠.٠٢٠-	٠.٥٥٢-	٠.٠١٧-	٠.٤٤٦-	٠.٠٢٤-	٠.٦٨٣-	المستوى التعليمي
٠.٠٣٢-	٠.٤٢٥	٠.٠٩٩	١.٢٢٣	٠.٠٦٨-	٠.٩٣٠-	سنوات الخبرة
٠.١٢٩-	٢.٦٤٤-	٠.٠٩٣-	١.٧٩٦-	_*	٤.٩١١-	المستوى الوظيفي
				٠.٢٣٣		
٠.٠٥٦-	٠.٤٨٢-	٠.٠١٦-	٠.١٢٨-	٠.٠٥٢	٠.٤٧٣	الحصول على الدورات التدريبية
						الإطار المقترح لمستويات أداء الفحص الضريبي
				*٠.٨٣٠	١٠.٨٣٤	الحكومة الضريبية
		*٠.٢٦٢	٤.١٤٣			العلاقة التفاعلية (الإطار المقترح لمستويات أداء الفحص الضريبي * الحكومة الضريبية)
٠.٠٨٦	٨.٢٩٦					
*١٢.٨٤٩		*٥.١١٨		*٢٠.١١٣		معنوية النموذج $F^{Sig}$
%٤٣.٩٠		%٢٩.٥٠		%٢٧.٢٠		القدرة التفسيرية $R^2$

تشير علامة \* إلى مستوى معنوية ٥%

وأوضحت نتائج نموذج الانحدار (١) معنوية العلاقة بين المتغير المستقل الإطار المقترح لمستويات أداء الفحص الضريبي وجودة الفحص الضريبي، حيث يحمل المتغير المستقل إشارة موجبة، وهو ما يُشير إلى وجود علاقة طردية بين الإطار المقترح لمستويات أداء الفحص الضريبي

ومستوي جودة الفحص الضريبي، أي أن زيادة مستويات أداء الفحص الضريبي تؤدي إلى زيادة مستوى جودة الفحص الضريبي، وبالتالي، يُمكن للباحث قبول الفرضية الرئيسية الأولى للدراسة.

كما أظهرت نتائج نموذج الانحدار (٢) أن هذا النموذج معنوي عند مستوى معنوية ٥%، وتُظهر النتائج أن المتغيرات الديموغرافية والمتغير المعدل الخاص بالحوكمة الضريبية تُفسر ٢٩.٥% من التباين الحاصل في مستوى جودة الفحص الضريبي وذلك بالنظر إلى معامل (R2).

وأوضحت نتائج نموذج الانحدار (٢) معنوية العلاقة بين المتغير المعدل للحوكمة الضريبية ومستوي جودة الفحص الضريبي، حيث يحمل المتغير المعدل إشارة موجبة، وهو ما يُشير إلى وجود علاقة طردية بين الحوكمة الضريبية ومستوي جودة الفحص الضريبي، أي أن تفعيل الحوكمة الضريبية يؤدي إلى زيادة مستوى جودة الفحص الضريبي، وبالتالي، يُمكن للباحث قبول الفرضية الرئيسية الثانية للدراسة.

كذلك أظهرت نتائج نموذج الانحدار (٣) أن هذا النموذج معنوي عند مستوى معنوية ٥%، وتُظهر النتائج أن المتغيرات الديموغرافية والدور المعدل للحوكمة الضريبية (العلاقة التفاعلية) تُفسر ٤٣.٩% من التباين الحاصل في مستوى جودة الفحص الضريبي وذلك بالنظر إلى معامل (R2).

وأوضحت نتائج نموذج الانحدار (٣) معنوية العلاقة بين الدور المعدل للحوكمة الضريبية (العلاقة التفاعلية) ومستوي جودة الفحص الضريبي، حيث يحمل المتغير إشارة موجبة، وهو ما يُشير إلى وجود علاقة طردية بين الدور المعدل للحوكمة الضريبية (العلاقة التفاعلية) ومستوي جودة الفحص الضريبي، أي أن زيادة الدور المعدل للحوكمة الضريبية (العلاقة التفاعلية) يؤدي إلى زيادة مستوى جودة الفحص الضريبي، وتفسير ذلك أن وجود مستويات أداء للفحص الضريبي مع وجود حوكمة جيدة للإدارة الضريبية لا شك سيؤدي إلى رفع مستوى جودة الفحص الضريبي، ولا توجد أي دراسة سابقة - في حدود علم الباحث - اختبرت هذه العلاقة التفاعلية، وبالتالي يُمكن للباحث قبول الفرضية الرئيسية الثالثة للدراسة.

#### **المرحلة الثانية: نتائج تحليل الانحدار للفرضيات الفرعية:**

تتبقى الفرضيات الفرعية من كلٍ من الفرضية الرئيسية الأولى والثالثة، وتتعلق الفرضيات الفرعية المنبثقة من الفرضية الرئيسية الأولى بتأثير أبعاد المتغير المستقل الخاص بالإطار المقترح لمستويات أداء الفحص الضريبي على المتغير التابع مستوى جودة الفحص الضريبي، بينما تتعلق الفرضيات الفرعية المنبثقة من الفرضية الرئيسية الثالثة بتأثير العلاقة التفاعلية لأبعاد المتغير المستقل مع المتغير المعدل الخاص بالحوكمة الضريبية على المتغير التابع مستوى جودة الفحص الضريبي.

ويعرض الجدول رقم (٣) نتائج تحليل الانحدار لاختبار أثر أبعاد المتغير المستقل الخاص بالإطار المقترح لمستويات أداء الفحص الضريبي على المتغير التابع مستوي جودة الفحص الضريبي، ثم أثر العلاقة التفاعلية لأبعاد المتغير المستقل مع المعدل الخاص بالحوكمة الضريبية على المتغير التابع مستوي جودة الفحص الضريبي.

وقد أظهرت نتائج نموذج الانحدار (٤) أن هذا النموذج معنوي عند مستوى معنوية ٥%، وتُظهر النتائج أن الأبعاد الفرعية للمتغير المستقل الخاص بالإطار المقترح لمستويات أداء الفحص الضريبي تُفسر ٥٣.٥% من التباين الحاصل في مستوي جودة الفحص الضريبي وذلك بالنظر إلى معامل (R2)، وكذلك أظهرت النتائج أن كافة أبعاد المتغير المستقل معنوية.

كما يتضح أن كافة هذه المتغيرات معنوية تحمل إشارة موجبة، وهو ما يُشير إلى وجود علاقة طردية معنوية بين هذه الأبعاد الفرعية والمتغير التابع مستوي جودة الفحص الضريبي، أي أن زيادة مستويات المؤهلات والتدريب، والاستقلال، والحكم المهني، والشك المهني المحايد، والتخطيط والرقابة، وتقييم نظام الرقابة الداخلية للممول، وأدلة الفحص، وتقرير الفحص يؤدي إلى زيادة مستوي جودة الفحص الضريبي.

جدول رقم (٣) نتائج تحليل الانحدار المتعدد للفرضيات الإحصائية الفرعية للدراسة

المتغير التابع: مستوي جودة الفحص الضريبي					
نموذج (٥): العلاقة التفاعلية		المتغيرات	نموذج (٤): المتغير المستقل		المتغيرات
$\beta^{Sig}$	T-Value		$\beta^{Sig}$	T-Value	
*١.١٢٦	٣.٢٣٦	الثابت	٠.٤٥٧	١.٣٢٨	الثابت
*٠.١١٦	٢.٨٣٢	العلاقة التفاعلية (المؤهلات والتدريب * الحوكمة الضريبية)	*٠.٢١٣	٢.٦٥٨	المؤهلات والتدريب
*٠.١٥٦	٢.٤١٦	العلاقة التفاعلية (الاستقلال * الحوكمة الضريبية)	*٠.١١٦	٢.١٠٨	الاستقلال
*٠.٣٦٩	٣.٤٦٩	العلاقة التفاعلية (الحكم المهني * الحوكمة الضريبية)	*٠.٢٤٣	٢.٩٧٧	الحكم المهني

الشك المهني المحايد	٣.٣٨٩	*٠.٢٣٣	العلاقة التفاعلية (الشك المهني المحايد * الحوكمة الضريبية)	٣.٧٩٨	*٠.٢٨٦
التخطيط والرقابة	٥.١٩٨	*٠.٣٠٤	العلاقة التفاعلية (التخطيط والرقابة * الحوكمة الضريبية)	٥.٣٦٦	*٠.٤١٥
تقييم نظام الرقابة الداخلية للممول	٢.١٠١	*٠.١٢١	العلاقة التفاعلية (تقييم نظام الرقابة الداخلية للممول * الحوكمة الضريبية)	٢.٢٩٣	*٠.١٨٧
أدلة الفحص	٢.٤٥١	*٠.١٤٧	العلاقة التفاعلية (أدلة الفحص * الحوكمة الضريبية)	٢.٥٧١	*٠.١٧٣
تقرير الفحص	٢.١٥٥	*٠.١٣٤	العلاقة التفاعلية (تقرير الفحص * الحوكمة الضريبية)	٢.٤١٢	*٠.١٨٧
معنوية النموذج F <sup>Sig</sup>	*١٨.٧٦٩		معنوية النموذج F <sup>Sig</sup>		*١٢٧.٢١٢
القدرة التفسيرية R <sup>2</sup>	%٥٣.٥٠		القدرة التفسيرية R <sup>2</sup>		%٦٢.١٣

تُشير علامة \* إلى مستوى معنوية ٥%

وتأسيساً على تلك النتائج يُمكن للباحث قبول الفرضيات الفرعية المنبثقة من الفرضية الرئيسية الأولى للدراسة، وهو أنه يوجد تأثير طردي معنوي لكل من (المؤهلات والتدريب / الاستقلال / الحكم المهني / الشك المهني المحايد / التخطيط والرقابة / تقييم نظام الرقابة الداخلية للممول / أدلة الفحص / تقرير الفحص) على مستوى جودة الفحص الضريبي. كما أظهرت نتائج نموذج الانحدار (٥) أن هذا النموذج معنوي عند مستوى معنوية ٥%، وتُظهر النتائج أن الأبعاد الفرعية للعلاقة التفاعلية الخاصة بالدور المعدل للحوكمة الضريبية تُفسر ٦٢.١٣% من التباين الحاصل في مستوى جودة الفحص الضريبي وذلك بالنظر إلى معامل (R<sup>2</sup>)، وكذلك أظهرت النتائج أن كافة أبعاد العلاقة التفاعلية للدور المعدل للحوكمة الضريبية معنوية.

كما يتضح أن كافة هذه المتغيرات المعنوية تحمل إشارة موجبة، وهو ما يُشير إلى وجود علاقة طردية معنوية بين هذه الأبعاد الفرعية والمتغير التابع مستوى جودة الفحص الضريبي، أي أن زيادة مستويات العلاقة التفاعلية مع كلٍ من: المؤهلات والتدريب، والاستقلال، والحكم المهني، والشك المهني



المحايد، والتخطيط والرقابة، وأدلة الفحص، وتقييم نظام الرقابة الداخلية للممول، وتقرير الفحص يؤدي إلى زيادة مستوى جودة الفحص الضريبي. وتأسيساً على تلك النتائج يُمكن للباحث قبول الفرضيات الفرعية المنبثقة من الفرضية الرئيسية الثالثة للدراسة، وهي أنه يوجد تأثير طردي معنوي للعلاقة التفاعلية (المؤهلات والتدريب / الاستقلال / الحكم المهني / الشك المهني المحايد / التخطيط والرقابة / تقييم نظام الرقابة الداخلية للممول / أدلة الفحص / تقرير الفحص \* الحوكمة الضريبية) على مستوى جودة الفحص الضريبي.

#### ٣/٤ مناقشة النتائج:

اعتمدت الدراسة الحالية على عدة تساؤلات رئيسية، حيث يهدف التساؤل الأول إلى تحليل أثر الإطار المقترح لمستويات أداء الفحص الضريبي على مستوى جودة الفحص الضريبي، بينما يهدف التساؤل الثاني إلى التعرف على الأثر المباشر للحوكمة الضريبية على مستوى جودة الفحص الضريبي، وأخيراً يهدف التساؤل الثالث إلى التعرف على دور الحوكمة الضريبية في تعزيز العلاقة بين الإطار المقترح لمستويات أداء الفحص الضريبي ومستوى جودة الفحص الضريبي. وقد أكدت نتيجة الفرضية الرئيسية الأولى وجود علاقة طردية بين الإطار المقترح لمستويات أداء الفحص الضريبي ومستوى جودة الفحص الضريبي، وتؤكد هذه النتيجة علي أن وجود مستويات للأداء يُعتبر من الركائز الأساسية لأي عمل مهني ناجح، وتُعتبر العلاقة الطردية هي العلاقة المنطقية بين المتغيرين، لأن مستويات أداء الفحص الضريبي تُمثل إطار عام شامل لعملية الفحص يؤدي إلى تبسيط وتنظيم عملية الفحص، وكذلك تحقيق الموضوعية والبعد عن التقديرات الشخصية، وهذا لا شك سيؤدي إلى رفع مستوى جودة الفحص الضريبي. أما على مستوى الأبعاد الفرعية للإطار المقترح لمستويات أداء الفحص الضريبي فيمكن للدراسة الحالية أن تُقدم إسهام علمي متواضع من خلال إضافة بعض الأبعاد الفرعية لهذا المتغير وتجميعها في نموذج واحد، وتتمثل هذه الأبعاد الفرعية في كل من: (المؤهلات والتدريب، والاستقلال، والحكم المهني، والشك المهني المحايد، والتخطيط والرقابة، وتقييم نظام الرقابة الداخلية للممول، وأدلة الفحص، وتقرير الفحص)، وفي هذا الشأن أكدت نتيجة الفرضيات الفرعية المنبثقة من الفرضية الرئيسية الأولى وجود علاقة طردية بين كل من (المؤهلات والتدريب، والاستقلال، والحكم المهني، والشك المهني المحايد، والتخطيط والرقابة، وتقييم نظام الرقابة الداخلية للممول، وأدلة الفحص، وتقرير الفحص) ومستوى جودة الفحص الضريبي، وتُعتبر العلاقة الطردية هي العلاقة المنطقية لأن المؤهلات والتدريب يترتب عليه اكتساب الفاحص الضريبي حصيلة معرفية وخبرة مهنية تُمكنه من القيام بمهام الفحص

الضريبي بكفاءة وفاعلية، وأن استقلال الفاحص الضريبي يترتب عليه عدم تعرض الفاحص لأية ضغوط أو تدخلات من جانب الإدارة الضريبية أو من جانب الممولين، كذلك عدم وجود ضغوط للتأثير علي إظهار الحقائق التي قد تم اكتشافها خلال عملية الفحص، وأن الحكم المهني يترتب عليه أداء عمله بطريقة تتسق مع المكانة المرموقة لمهنة الفحص الضريبي، وأن يبتعد عن أي سلوك يُسئ إليها، وعدم قيامه بأي مهمة إلا إذا كان لديه الكفاءة والقدرة علي القيام بها، وأن الشك المهني المحايد للفاحص الضريبي يترتب عليه امتلاك الفاحص عقلاً متسائلاً وتقويماً انتقادياً في جميع مراحل عملية الفحص بهدف التأكد من خلو الإقرارات الضريبية من الغش والتلاعب، وأن التخطيط والرقابة لعملية الفحص الضريبي تؤكد علي أن العمل بدون خطة يُصبح ضرباً من العبث وضياع الوقت سدى، وأن الرقابة تُعتبر أساساً لقياس مدى نجاح الإدارة الضريبية في تحقيق أهدافها الرئيسية، ويُزيد من قدرة الإدارة الضريبية علي التشخيص المبكر للمخاطر الضريبية، وإدارتها، وكذلك تسهيل عملية الرقابة، وأن تقييم الفاحص الضريبي لنظام الرقابة الداخلية للممول هو الأساس الذي يرتكز عليه الفاحص في إعداد لبرنامج الفحص، وفي تحديده لكمية أدلة الفحص اللازمة لقيامه بعملية الفحص الضريبي بكفاءة وفاعلية، وأن تقرير الفحص هو المرحلة الأخيرة في عملية الفحص الضريبي، وهو يُعتبر أداة تلخيص كافة أعمال الفحص الضريبي، ويُساعد الإدارة الضريبية في القيام بمهام الرقابة، وكل هذا لاشك سيؤدي إلي رفع مستوي جودة الفحص الضريبي. كما أكدت نتيجة الفرضية الرئيسية الثانية وجود علاقة طردية بين الحوكمة الضريبية ومستوي جودة الفحص الضريبي، حيث تُعتبر العلاقة الطردية هي العلاقة المنطقية بين المتغيرين لأن التطبيق السليم للحوكمة الضريبية يضمن تحقيق الشفافية والإفصاح في أعمال الإدارة الضريبية، وكل هذا يصب في النهاية في رفع مستوي جودة الفحص الضريبي. هذا وقد أكدت نتيجة الفرضية الرئيسية الثالثة والفرضيات الفرعية المنبثقة منها أن الحوكمة الضريبية عززت من تأثير الإطار المقترح لمستويات أداء الفحص الضريبي علي مستوي جودة الفحص الضريبي، وهذا منطقي لأن وجود الحوكمة الضريبية وما تحققه من الإفصاح والشفافية وتحسين عمل الإدارة الضريبية، وكذلك وجود مستويات أداء للفحص الضريبي وما تحققه من اكتساب الفاحص حصيلمة معرفية وخبرة، وعدم تعرض الفاحص لأية ضغوط، وامتلاكه عقلاً متسائلاً وتقويماً انتقادياً، ومزايا آخري لاشك سيؤدي إلي رفع مستوي جودة الفحص الضريبي.

#### (٥) نتائج وتوصيات الدراسة: توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

١- الإدارة الضريبية في مصر تُعاني من انخفاض مستوي جودة الفحص الضريبي للعديد من الأسباب، أهمها انخفاض التأهيل العلمي والعملية

للفاحص الضريبي، والتهديدات التي تُضعف استقلال الفاحص الضريبي، هذا بالإضافة إلي ضعف تخطيط عملية الفحص والرقابة عليها في كثير من الأحيان، وضعف دلالة محتويات تقرير الفحص.

٢- يترتب علي انخفاض مستوى جودة الفحص الضريبي العديد من الآثار السلبية، منها انخفاض الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية، وزيادة حجم المنازعات الضريبية، وزيادة معدلات التهرب الضريبي، مما يؤدي في النهاية إلي انخفاض حجم الحصيلة الضريبية.

٣- يتطلب علاج عوامل انخفاض مستوى جودة الفحص الضريبي، وعلاج الآثار السلبية المترتبة علي انخفاض هذا المستوى، البحث عن أساليب جديدة من شأنها أن تزيد مستوى جودة الفحص الضريبي، ومن بين هذه الأساليب ضرورة التعارف علي مستويات أداء للفحص الضريبي.

٤- يستلزم الأمر تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة داخل الإدارة الضريبية، لأنها تُعتبر من أهم الأساليب العملية لتطوير أداء الإدارة الضريبية، والتأكيد علي نزاهة العاملين فيها، وتنظيم علاقة الإدارة الضريبية مع الممولين.

٥- توصلت الدراسة الميدانية إلي ما يلي:

- وجود علاقة طردية بين الإطار المقترح لمستويات أداء الفحص الضريبي ومستوي جودة الفحص الضريبي.

- وجود علاقة طردية بين الحوكمة الضريبية ومستوي جودة الفحص الضريبي.

- إن وجود مستويات أداء للفحص الضريبي مع حوكمة للإدارة الضريبية يؤدي إلي رفع مستوى جودة الفحص الضريبي.

### **وعلي ضوء نتائج الدراسة يقترح الباحث التوصيات التالية:**

١- الاهتمام بالإعداد العلمي الجيد للفاحص الضريبي عن طريق الإلمام بالمعايير المحاسبية، ومعايير المراجعة، هذا بالإضافة إلي أحكام القوانين الضريبية، واللوائح التنفيذية، وذلك حتي يتمكن من القيام بمهام الفحص الضريبي بالجودة المناسبة. والاهتمام بكفاية الإعداد العملي، وبرامج التعليم المهني المستمر للفاحص الضريبي، هذا بالإضافة إلي تعريفه بأحدث التقنيات الفنية في مجال تكنولوجيا المعلومات وتطبيقات الشبكة المعلوماتية الالكترونية من خلال الدورات التدريبية الجادة والمستمرة.

٢- تدعيم استقلال الفاحص الضريبي، حيث يُمثل الدعامه الأساسية بالنسبة لجودة الفحص الضريبي، وذلك عن طريق تحديد وتقييم الظروف التي قد تخلق تهديداً علي استقلالية الإدارة الضريبية والفاحصين، وإتخاذ كل ما يلزم لإزالة هذه التهديدات أو تخفيضها إلي الحد المقبول.

٣- حث الفاحص الضريبي علي ممارسة الشك المهني المحايد عند التحقق من صحة الإقرارات الضريبية، وذلك لاعتماد ما يثبت أنه صحيح

منها، واتخاذ الإجراءات القانونية الواجبة في حالة المخالفة، وممارسة الشك المهني الظني عند فحص حالات التهرب الضريبي.

٤- ضرورة حصول الفاحص الضريبي علي أدلة فحص كافية وملائمة خلال قيامه بإجراءات الفحص، وفي حالة عدم توافر مصادر معلومات كافية وملائمة لدي المنشأة محل الفحص، فإن عليه البحث عن المعلومات التي يحتاج إليها من مصادر أخرى قبل إصدار حكمه في الوعاء الضريبي.

٥- ضرورة أن يعرض الفاحص الضريبي بالتقرير خلاصة ما قام به من عمل والنتائج التي توصل إليها.

#### كما يقترح الباحث الدراسات المستقبلية التالية:

- ١- تطوير دليل للحوكمة الضريبية في البيئة المصرية.
- ٢- تطوير مقياس لجودة الفحص الضريبي في البيئة المصرية.
- ٣- تأثير جودة الخدمة الضريبية علي كفاءة إدارة وتحصيل الضريبة.
- ٤- تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات علي جودة الفحص الضريبي

#### (٦) المراجع:

##### ١/ ٦ المراجع العربية:

- (١) إبراهيم، طه خيرى طه (٢٠١٦)، "مدخل مقترح لتطوير الفحص الضريبي بهدف تحسين جودة الأداء الضريبي والحد من التقديرات الشخصية"، *مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس، م ٢٠، ع ٣، ص ص ٥٦٧ - ٦٤٢*.
- (٢) إبراهيم، عاطف كامل (٢٠١١)، "حوكمة المنظومة الضريبية ضرورة حتمية للإصلاح الضريبي"، المؤتمر الضريبي السابع عشر بعنوان تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري، *الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ص ص ١ - ٣٦*.
- (٣) أبو عمر، عبدالناصر محمد فؤاد (٢٠١٠)، "إطار مقترح لأدلة الحوكمة الضريبية وأثرها علي كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي: دراسة ميدانية"، *رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة بنها*.
- (٤) الشافعي، ياسر زكريا (٢٠١٥)، "حوكمة الإدارة الضريبية لرفع كفاءة التحاسب الضريبي"، المؤتمر الضريبي الثاني والعشرين بعنوان تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء متطلبات الاستثمار والتنمية، *الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، م ٢، ص ص ١ - ٧٨*.
- (٥) العراقي، السيد السعيد (٢٠٢٠)، "أثر تهديدات الاستقلالية للفاحص الضريبي في البيئة المصرية علي تحديد الدخل الخاضع للضريبة"، *المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، كلية التجارة - جامعة قناة السويس، م ٢، ع ١، ص ص ٥٠٩ - ٥٨٨*.
- (٦) الهيئة العامة للمطابع الأميرية، *دستور جمهورية مصر العربية (٢٠١٤) وتعديلاته*.
- (٧) جرجس، عايدة حنا (٢٠٢٠)، "استخدام نظم الخبرة وهندسة المعرفة في زيادة كفاءة الفحص الضريبي"، *مجلة المال والتجارة، نادي التجارة، ع ٦١٩، ص ص ٢٤ - ٣٥*.
- (٨) حسن، فريد شوقي مصطفى (٢٠١٣)، "قواعد حوكمة الشركات وجودة إعداد واعتماد وفحص الإقرارات الضريبية في بيئة الأعمال المصرية: دراسة تحليلية ميدانية"، *رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة القاهرة*.

- ٩) حشيش، أكرم محمد منير إبراهيم (٢٠١٤)، "المتغيرات العامة المؤثرة علي جودة الفحص الضريبي"، المؤتمر الضريبي الحادي والعشرين بعنوان إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ص ١ - ٣٩.
- ١٠) حمد، محمد نجيب زكي؛ عطية، يوحنا نصحي (٢٠١٥)، "مدخل محاسبي مقترح لاستخدام المحاسبة التفاضلية في تفعيل أداء الفاحص الضريبي"، المؤتمر الضريبي الثاني والعشرين بعنوان تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء متطلبات الاستثمار والتنمية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ص ١ - ٤٨.
- ١١) خورشيد، محمد محمود محمد (٢٠١٣)، "تطوير إجراءات التحاسب الضريبي لممولي ضرائب الدخل في مصر باستخدام نظم الأعمال الالكترونية الحديثة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة القاهرة، ص ٥٤ - ٥٥.
- ١٢) رزق، علاء أحمد (٢٠١٨)، "تحديد تأثير التغيرات في هيكل الأسعار الضريبية على حصيله ضريبة الدخل والعدالة الضريبية في مصر خلال الفترة من ٢٠٠٥ إلى ٢٠١٥ وأثره على دلالة القوائم المالية في ضوء مفهوم حوكمة الشركات"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس، م ٢٢، ع ٨، ص ١٥٢٧ - ١٥٨٩.
- ١٣) سمرة، ياسر محمد السيد؛ هاشم، محمد صالح (٢٠١٦)، "إطار مقترح لاستخدام لجان المراجعة في الاشراف علي إدارة المخاطر في مصلحة الضرائب المصرية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس، م ٢٠، ع ٢، ص ٣٥٩ - ٤٢٧.
- ١٤) شلبي، جيهان كامل محمد (٢٠١٢)، "حوكمة النظام الضريبي وعلاقته بالاستثمار"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، ع ٤، ص ٩٠٥ - ٩٢٦.
- ١٥) شلبي، عزة حلمي محمود (٢٠٠٨)، "معايير الرقابة علي جودة المراجعة وأثرها علي جودة الفحص الضريبي"، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ع ٥٤، ص ٧٩ - ٢١١.
- ١٦) عبدالباقي، حسين سيد حسن (٢٠٢٠)، "إطار مقترح لتحسين جودة الفحص الضريبي باستخدام الشك المهني: دراسة تجريبية"، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة - جامعة القاهرة، ص ٣٦٧ - ٤٢٤.
- ١٧) عبدالعليم، بلال صلاح (٢٠١٤)، "أسباب المنازعات الضريبية ووسائل تسويتها"، مجلة مصر المعاصرة، م ١٠٥، ع ٥١٤، ص ١٧٣ - ٢٠٨.
- ١٨) عطية، محمد السيد محمد (٢٠١٤)، "تطوير الأداء للإدارة الضريبية المصرية من خلال تطبيقها لمبادئ الحوكمة: دراسة تطبيقية علي مصلحة الضرائب المصرية مع الإشارة للمنهج الاسلامي والتجارب الدولية"، المؤتمر الضريبي الحادي والعشرين بعنوان إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ص ١ - ٦٣.
- ١٩) عطيتو، سيد (٢٠١٢)، "الربط التقديري في ضوء أحكام قانون الضرائب علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥"، النشرة الدورية لجمعية الضرائب المصرية، جمعية الضرائب المصرية، م ٢٢، ع ٨٧، ص ٣٩ - ٦٤.

٢٠) غنيم، سامي أحمد (٢٠٠٦)، "حوكمة الإدارة الضريبية وفقاً لمتطلبات الدمج والإندماج لمصلحتي الضرائب العامة والمبيعات اقترايات الأمتلية"، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ع ٤٠، ص ص ٩ - ٦٦.

٢١) كامل، عاطف إبراهيم محمد (٢٠٠٨)، "مدي تحقيق قانون الضريبة علي الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ للعدالة الضريبية في إطار مفاهيم الحوكمة الضريبية"، المؤتمر الضريبي الرابع عشر بعنوان التشريع ومشكلات التحاسب الضريبي للنظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ص ص ١ - ٢٦.

٢٢) كامل، عاطف إبراهيم محمد (٢٠١٠)، "المنازعات الضريبية في ظل المنظومة الضريبية الجديدة"، المؤتمر الضريبي السادس عشر بعنوان الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، م ٢، ص ص ١ - ٣٦.

٢٣) مراد، سامي محمود عبدالحميد (٢٠١٧)، "إطار مقترح لإعادة هندسة نظام الزكاة والدخل السعودي في ضوء مبادئ الحوكمة لتحقيق جودة المراجعة: دراسة ميدانية"، **المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، ع ٨، ص ص ١٥ - ٨٠.**

٢٤) مصلحة الضرائب المصرية، "تخطيط الفحص والتقدير الذاتي"، ص ص ٤ - ٦، متاحة علي الموقع التالي: <https://www.incometax.gov.eg>.

٢٥) يعقوب، عمر السيد محمود (٢٠١٤)، "إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحسين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي"، المؤتمر الضريبي الحادي والعشرين بعنوان إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ص ص ١ - ٦١.

## ٦ / ٢ المراجع الانجليزية:

- 1) Ayalew, E. (2014), "Factors affecting tax audit effectiveness a study on category 'A' taxpayers in Bahir Dar city administration revenue office", **Master Thesis**, College of Business & Economics - Bahir Dar University.
- 2) Chalu, H., and Mzee, H. (2018), "Determinants of tax audit effectiveness in Tanzania", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 33, No. 1, pp. 35-63.
- 3) Dimitra, G. D. S. I. K., and Ioannis, D. (2015), "Tax audit effectiveness in Greek firms: Tax auditors perceptions", **Journal of accounting and taxation**, Vol. 7, No. 7, pp. 123-130.
- 4) European Parliament, (2015), "Promoting Good Tax-Governance in Third- Countries: The Role of The EU", **Directorate General For Internal Policies**.
- 5) Masari, N. M. G. and Suartana, I. W. (2019), "Effect of tax knowledge, service quality, tax examination, and technology of compliance regional tax mandatory", **International research journal of management, IT and social sciences**, Vol. 6, No. 5, pp. 175-183.

- 6) Mursalim, M., & Lannai, D. (2021), "Effect of Auditor Functional Competence, Integrity, and Utilization of Information Technology on Tax Audit Quality", **Point of View Research Accounting and Auditing**, Vol. 2, No. 3, pp. 175-191.
- 7) Nelson, M. W. (2009), "A model and literature review of professional skepticism in auditing", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 28, No. 2, pp. 1-34.
- 8) Su'un, M., and Ahmad, H. (2020), "Influences of variable Anteseden functional Integrity Examiner on quality tax inspection", **Point of View Research Accounting and Auditing**, Vol. 1, No. 3, pp. 12-24.
- 9) Wonglimpiyarat, J. (2010), "Economic innovation challenges of financial and tax auditing", **Journal of Economics and International Finance**, Vol. 2, No. 12, pp. 290-298.
- 10) <https://www.worldbank.org>.
- 11) <https://www.oecd.org>.