

جامعة بنغازي كلية الاقتصاد



الدراسات العليا - قسم المحاسبة



مدى التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة و اثرها في الكشف عن التهرب الضريبي

إعداد

مجدي عبد السلام سالم النجار
بكالوريوس محاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة بنغازي
خريف 2005-2006

إشراف

الدكتور / ادريس عبدالسلام اشتيوي

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة
"الماجستير" في المحاسبة

ربيع 2014

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
وَمَا أُوتِيتُمْ مِنَ الْعِلْمِ إِلَّا قَلِيلًا

صدق الله العظيم

(سورة الإسراء: الآية 85)

شكر وتقدير

أشكر الله مولاي وخالقي الذي من علي بإتمام هذا العمل المتواضع مع رجائي أن يتقبله مني ويجعله خالصاً لوجهه الكريم.

انطلاقاً من قولة تعالي: (ومن يشكر فإنما يشكر لنفسه) ومن قول الرسول (لا يشكرُ اللّٰهُ من لا يشكرُ الناسَ)

إما بعد فإنني أتقدم بالشكر الجزيل والثناء العظيم لكل من ساعد في إنجاز هذه الرسالة وأخص بالذكر؛ أستاذي الفاضل . الدكتور/إدريس عبد السلام أشتيوي على قبوله الإشراف علي هذه الرسالة ومتابعته لها منذ الخطوات الأولى وعلى ما منحني من صدر واسع و نصح وإرشادساعد على إخراج هذا العمل بهذه الصورة.

وأقدم بخالص شكري وتقديري للأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة علي تفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة

كما أتقدم بالشكر والتقدير لجميع العاملين بإدارات الضرائب بالمنطقة الشرقية والي مكاتب المراجعة في ذات المنطقة .

والشكر موصل إلي الأصدقاء الذين وقفوا معي طوال مشوار دراستي وإثناء كتابة الرسالة .

وختاماً أمل من الله أن أكون قد وفقت في إعداد هذا البحث بالطريقة التي تخدم الدارسين والباحثين والعامين في مجال الفحص الضريبي.

محتويات الدراسة

الصفحة	الموضوع
أ	الآية
ب	الشكر والتقدير
ج	محتويات الدراسة
و	فهرس الجداول
ز	ملخص الدراسة
الفصل الأول : الإطار العام للدراسة	
2	مقدمة
5	مشكلة الدراسة
7	الدراسات السابقة
9	فرضيات الدراسة
10	أهمية الدراسة
11	منهجية الدراسة
11	مجتمع وعينة الدراسة
12	تقسيمات الدراسة
الفصل الثاني: معايير المراجعة المقبولة والفحص الضريبي	
14	المبحث الأول: معايير المراجعة المقبولة
14	مقدمة
16	أولاً: أهمية المراجعة
17	ثانياً: أهداف المراجعة
17	ثالثاً: العلاقة بين المراجعة والفحص الضريبي
18	• أوجه الاختلاف بين المراجعة والفحص الضريبي
20	• أوجه الشبه بين المراجعة والفحص الضريبي
20	• نقاط الترابط بين معايير المراجعة والفحص الضريبي لحسابات المكلفين
25	المبحث الثاني: الفحص الضريبي
25	مقدمة
27	أولاً: أهداف الفحص الضريبي وأهميته

28	ثانياً: أساليب الفحص الضريبي
33	ثالثاً: أنواع الفحص الضريبي
35	رابعاً: معايير الفحص الضريبي
35	• المعايير العامة للفحص الضريبي
38	• معايير العمل الميداني للفحص الضريبي
47	• معايير إعداد التقرير
49	• خلاصة الفصل الثاني

الفصل الثالث : الفحص الضريبي للشركات

51	مقدمة
53	أولاً المفهوم العلمي للفحص الضريبي للضريبة على ارباح الشركات
56	ثانياً الإقرار الضريبي وعلاقته بالفحص الضريبي للشركات
61	المبحث الثاني :إجراءات الفحص الضريبي للشركات
61	مقدمة
63	أولاً: الإجراءات التمهيدية للفحص الضريبي
65	ثانياً: إجراءات الفحص
74	ثالثاً: الانتهاء من الفحص
80	خلاصة الفصل الثالث

الفصل الرابع : التهرب الضريبي

82	مقدمة
84	أولاً: مفهوم التهرب الضريبي
89	ثانياً: أسباب التخلص من عبء الضريبة
94	ثالثاً: أنواع التهرب الضريبي
95	رابعاً : مراحل التهرب الضريبي
96	خامساً: التهرب الضريبي في ليبيا
97	سادساً: قياس التهرب الضريبي
101	سابعاً: صور التهرب الضريبي حسب القانون الليبي

103 ثامناً: أثار التهرب الضريبي

107 تاسعاً: وسائل مكافحة التهرب الضريبي

الفصل الخامس : الدراسة الميدانية

114 مقدمة

115 المبحث الأول : منهجية الدراسة وأدواتها

115 أولاً: أداة ووسيلة تجميع البيانات

118 ثانياً: مجتمع الدراسة

119 ثالثاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واختبار الفرضيات

121 المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

121 أولاً: تحليل البيانات

143 ثانياً: اختبار الفرضيات

153 المبحث الثالث: النتائج والتوصيات

153 مقدمة

153 أولاً: النتائج

155 ثانياً: التوصيات

157 قائمة المراجع

163 الملاحق

فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1.	توزيع الدرجات حسب مستوى الموافقة على بنود الإجابة	117
2.	استمارات الاستبيان الموزعة والمستلمة والمستبعدة ونسبة الإجابة.	119
3.	توزيع المشاركين في الدراسة حسب المهنة.	121
4.	توزيع المشاركين من المقدرين حسب مؤهلاتهم العلمية	122
5.	توزيع مقدري ضريبة الشركات حسب سنوات الخبرة.	123
6.	توزيع مقدري ضريبة الشركات حسب تخصصهم في البكالوريوس	124
7.	توزيع مقدري ضريبة الشركات حسب الدورات المتحصل عليها في مجال الضرائب	125
8.	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمدى التزام مقدر ضريبة الشركات بالمعايير العامة للمراجعة.	127
9.	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمدى التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير العمل الميداني	130
10.	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمدى التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير أعداد التقرير	133
11.	وجهات نظر مقدري ضريبة الشركات ، أعضاء لجنة المصالحة والمحاسبين القانونيين في مدى التزام مقدري ضريبة الشركات بمعايير المراجعة المتعارف عليها اثناء تنفيذ برنامج الفحص .	134
12.	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لأثر التزام مقدر ضريبة الشركات بالمعايير العامة .	137
13.	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لأثر التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير العمل الميداني	140
14.	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لأثر التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير إعداد التقرير	142
15.	نتائج اختبار (t) للمتغيرات المتعلقة بالدراسة	146
16.	نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى وفرضياتها الفرعية	147
17.	العلاقة بين الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها وبين الكشف عن حالات التهرب الضريبي	152

ملخص الدراسة

تكمن أهمية الضرائب في كافة دول العالم من كونها الرئيسي والاساسي في تمويل الموازنة العامة للدولة لتغطية كافة النفقات المرتبطة بها، وفي ليبيا وفي ظل الظروف الحرجة التي تمر بها البلاد حالياً والمتمثل في ارتفاع عجز الموازنة والناجمة عن اقفال الحقول والموانئ النفطية وما تبع ذلك من استنزاف الاحتياطي المالي، ومن هنا تأتي أهمية الضرائب كمصدر تمويل رئيسي وأهمية المحافظة على هذا المورد، وبالتالي فإن هذه الدراسة تسعى للتركيز على الفاحص الضريبي باعتباره اساس العملية الضريبية، حيث تمثل الهدف الرئيسي للدراسة في التعرف على مدى التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة وأثرها في الكشف عن التهرب الضريبي، ولغرض تحقيق أهداف الدراسة اتبع الباحث المنهج الاستقرائي وذلك من خلال مراجعة موسعة لأدبيات الدراسة وخصوصاً ما كتب عن طبيعة العلاقة بين المراجعة والفحص الضريبي لأرباح الشركات سواء في ليبيا أو خارجها ، ونتيجة لندرة ما كتب عن الموضوع في ليبيا فقد اعتمد الباحث على المراجع العربية بشكل أساسي ، كذلك فقد استعان الباحث (بصحيفة الاستبيان) كوسيلة لجمع البيانات. واسلوب الاحصاء الوصفي والاختبارات الإحصائية المناسبة (اختبار t) لتحليل البيانات والوصول الى النتائج ، وبالتالي رفض أو عدم رفض فرضيات الدراسة.

ونتيجة للتحليل الوصفي للبيانات التي تم تجميعها وبناء على نتيجة الاختبار الإحصائي لفرضيات الدراسة ، فقد توصلت الدراسة إلى أن هناك التزاماً من قبل مقدري ضريبة الشركات في ليبيا بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها أثناء أداء عملية الفحص الضريبي ، كذلك أظهرت الدراسة أن هناك علاقة قوية بين التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها وبين الكشف عن حالات التهرب الضريبي، حيث

كلما كان هناك التزام من قبل مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها كلما زادت قدرته على اكتشاف حالات التهرب الضريبي.

وقد كانت أهم نتائج الدراسة:

1- فيما يتعلق بمدى التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها أثناء أداء مهام الفحص فقد تبين من تحليل نتائج الدراسة أن هناك التزاماً من قبل مقدري ضريبة الشركات بهذه المعايير أثناء تنفيذ مهام الفحص.

2- فيما يتعلق بأثر التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها في الكشف عن حالات التهرب الضريبي، فقد تبين من تحليل نتائج الدراسة أن العلاقة قوية بين التزام مقدر ضريبة الشركات بهذه المعايير وبين الكشف عن حالات التهرب الضريبي.

3- ما زالت أزمة الثقة قائمة بين الممول والإدارة الضريبية، مما يثبت أن تطور إجراءات الفحص والتدقيق غير كافيان لخلق بيئة ضريبية بلا مشاكل أو منازعات.

4- تعتبر مشكلة التهرب الضريبي من أكبر وأكثر المشاكل التي تواجه وتبقى تواجه الإدارة الضريبية.

5- أظهرت الدراسة كذلك التطور النوعي وارتفاع مستوى الكفاءة لدى أغلب المقدرين العاملين بقسم ضريبة الشركات وذلك نتيجة ارتفاع مستواهم العلمي وبالنظر لعدد سنوات الخبرة والدورات التي تلقوها وذلك نتيجة لجهود الإدارة العامة في هذا المجال.

وبناء على نتائج الدراسة تم اقتراح عدة توصيات أهمها:

1- التشديد على الممولين بعدم إخفاء أية معلومات أو تقديم معلومات خاطئة في إقراراتهم

وضرورة مسك الدفاتر والسجلات الملزمة قانوناً.

2- عقد المزيد من الدورات التدريبية المتخصصة بصورة دورية للمقربين والمراجعين

عن الفحص الضريبي والتهرب الضريبي.

3- ضرورة تبني برامج التخصص الوظيفي من قبل الادارة العامة لمصلحة الضرائب

وذلك لخلق الكوادر المتخصصة في عملية الفحص والتدقيق ومكافحة عمليات التهرب

الضريبي.

الفصل الأول
الاطار العام للدراسة

مقدمة:

تكمن أهمية الضرائب في كافة دول العالم، في كونها الرافد الرئيسي والأساسي في تمويل الموازنة العامة للدولة لتغطية كافة النفقات المرتبطة بها، كما تعد الضرائب وسيلة من وسائل تنظيم السياسة المالية للدولة.

انطلاقاً من هذه الأهمية تعمل الدول جاهدة بكافة الطرق والوسائل إلى التفعيل الإيجابي لهذا المصدر التمويلي وبشكل دائم ومستمر. أي توظيفها بالشكل الكامل والسليم لتحقيق جميع الأهداف المرجوة والمرتبطة بالدولة والمجتمع على حد سواء من أهداف مالية، اقتصادية، اجتماعية، وسياسية أي أنها تمثل عنصراً أساسياً وفعالاً لا يمكننا الاستغناء عنه في دعم الموازنة العامة للدولة وفي عمليات التنمية الاقتصادية⁽¹⁾.

وتعد مشكلة التهرب الضريبي واحدة من التحديات، التي تواجه الحكومات في مساعيها للمحافظة على هذا المصدر التمويلي، حيث يؤدي التهرب الضريبي إلى انخفاض إيرادات الدول بشكل ملحوظ، ويتسبب ذلك في فقدان مبالغ كبيرة من الإيرادات التي كان من الممكن أن تسهم بصورة فعالة في القضاء على مشاكل عديدة⁽²⁾.

¹ - ياسر الفريحات، "التهرب الضريبي في الأردن، والأسباب وطرق العلاج"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، (جامعة القاهرة، كلية التجارة، العدد 74 - 2009 الجزء الأول)، ص 40

² - عمرو زكي، "دراسة الأبعاد السلوكية للمحاسبة الضريبية وأثرها على الإفصاح عن الربح الضريبي"، رسالة ماجستير غير منشورة، (جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، 2002 ف)، ص 2

ويمثل الفحص الضريبي أحد الركائز الأساسية بالمصالح الإيرادية المختلفة في الحفاظ على مستحقات الخزنة العامة للدول وزيادة الالتزام الطوعي للممولين، ومن ثم فإن تعزيز عملية الفحص يمثل تحدياً رئيسياً للإدارة الضريبية لا سيما في الدول النامية⁽³⁾.

وقد اشتركت معظم الآراء والدراسات في أن وجود برنامج جيد للفحص الضريبي محكم التصميم يمثل عنصراً حاسماً في الحد من عمليات الاحتيال والتهرب من الضريبة⁽⁴⁾.

ويعد التدقيق الضريبي أحد أنواع التدقيق وهذا النوع من التدقيق يقع ضمن التدقيق لأغراض خاصة، وكذلك ضمن تدقيق الالتزام حيث يعتبر الفحص الضريبي فحصاً لغرض خاص بهدف تحديد الوعاء الضريبي، حيث يقوم الفاحص بالتأكد من أن الممول قد أعد إقراره الضريبي طبقاً لأحكام القانون الضريبي وأنه لم يغفل أو يضيف أي بند من بنود الإيرادات أو المصروفات كان من واجب إضافته أو حذفه وذلك عن طريق فحص الحسابات للتأكد من انتظام وأمانة الدفاتر وأنها تتضمن كافة نشاط المنشأة وتشمل الأرباح الحقيقية خلال سنة أو سنوات الفحص وكذلك معالجة الإيرادات والمصروفات وفقاً لوجهة النظر الضريبية⁽⁵⁾، كذلك يعتبر الفحص الضريبي نوع من أنواع تدقيق الالتزام وهو يشير إلى ذلك النوع من التدقيق لأجل التأكد من أن السياسات والتعليمات والقوانين الموضوعة من قبل هيئة معينة قد تم تطبيقها بصورة أصولية، وعلى سبيل المثال التفتيش الذي يقوم به المصرف المركزي على المصارف التجارية للتأكد من أن تعليمات وقوانين المصرف المركزي قد تم تطبيقها بصورة صحيحة أو التدقيق الذي تقوم به السلطات الضريبية للتأكد من دقة الدخل الخاضع للضريبة.

³ - مصطفى اسماعيل، "إطار مقترح لاستخدام أسلوب الفحص بالعينة لزيادة فاعلية المحاسب الضريبي"، رسالة دكتوراه، (جامعة عين شمس، كلية التجارة، 2011)، ص 31

⁴ - المرجع السابق، ص 3.

⁵ - جلال الشافعي، "الفرق بين المراجعة والفحص الضريبي" مجلة المحاسب، منشورات جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، العدد 6، 2000 ف.

ويرتبط التدقيق المحاسبي بالتدقيق الضريبي في استنادهما على البيانات المالية، حيث أن كل من الفاحص الضريبي والمدقق يتحققان من عدالة القوائم المالية المقدمة ضمن الإقرار الضريبي المقدم من المكلفين، وبالتالي فإن استخدام الفاحص الضريبي لأساليب التدقيق المتعارف عليها دولياً ومحلياً للتأكد من مدى التزام المنشأة ضريبياً وتحقيق الواقعة المنشأة للضريبة وتحديد تاريخ التحقق بالإضافة إلى القانون الواجب التطبيق يؤدي إلى جودة عملية الفحص الضريبي

ويرى احد الباحثين(محمد محمود حوحو) أن مجالات عمل الفاحص الضريبي والتي هدفها التحقق من صحة صافي الدخل عن الفترة موضوع التدقيق التي أعدتها الإدارة وفقاً للأصول المحاسبية وقواعد التدقيق المتعارف عليها، بالإضافة إلى مراعاة القوانين الضريبية السائدة ، هي تقريباً نفس مجالات اهتمام المدقق المالي باختلاف الهدف لكل منهما. وحتى يحقق الفاحص الضريبي أهدافه فإنه يستخدم نفس الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المدقق المالي، فضلاً عن استخدام بعض الأساليب الأخرى التي تتفق وطبيعة أهداف التدقيق الضريبي.

فالتدقيق الضريبي لا يعدو أن يكون عملية منظمة لجمع أكبر قدر من الأدلة والقرائن التي تساعد في التحقق من أن ما تم إدخاله في قائمة الأرباح والخسائر هي نفقات فعلية، ومعقولة ، ومقبولة ضريبياً ، تم إثباتها وفقاً لقواعد المحاسبة، ثم تم تكييفها بخطوة لاحقة لتنمشى مع القانون الضريبي، وهناك أساليب يستخدمها الفاحص الضريبي لتحقيق أغراضه الضريبية وفقاً للتشريع الضريبي ومنها:

1- الفحص الفني والميداني.

2- الفحص الحسابي والمستندي.

3- نظام المصادقات والاستفسارات.

4- الجرد الفعلي لمواقع مخازن المكلفين⁽⁶⁾.

مشكلة الدراسة:

يعتبر عدم الالتزام الضريبي من المشاكل الخطيرة والمتزايدة والتي تعاني منها العديد من دول العالم، حيث يؤدي التهرب الضريبي إلى انخفاض إيرادات الدول بشكل ملحوظ ويتسبب ذلك في فقدان مبالغ كبيرة من الإيرادات التي كان من الممكن أن تسهم بصورة فعالة في القضاء على مشاكل عديدة ويرجع عدم الالتزام إلى عوامل يمكن تقسيمها إلى عوامل خارجية تتمثل في تعقد القانون الضريبي، ارتفاع معدلات الضرائب، عدم فاعلية إجراءات الفحص والمراجعة من جانب الإدارة الضريبية، وعوامل داخلية تتمثل في انخفاض المستوى الأخلاقي، عدم إدراك الأفراد لأهمية ودور النظام الضريبي في المجتمع والاهداف التي يسعى لتحقيقها⁽⁷⁾.

وفي ليبيا وفي ظل الظروف الحرجة التي تمر بها البلاد حالياً والمتمثلة في ارتفاع عجز الموازنة والذي بلغ مستويات غير مسبوقة

والناتجة عن زيادة الإضرابات والاعتصامات داخل الحقول والموانئ النفطية والتي شلت تقريباً القطاع النفطي لمدة عام والذي يعتبر العصب الأساسي للاقتصاد الوطني الأمر الذي أدى إلى انخفاض المداخيل وما تبع ذلك من الاستنزاف المستمر للاحتياطي بالإضافة إلى ارتفاع فاتورة الدعم للسلع والمحروقات وغياب الاستثمار الخارجي.

ومن هنا تأتي أهمية الضرائب كمصدر تمويل رئيسي وأهمية المحافظة على هذا المورد.

⁶ - محمد محمود حوحو، "التدقيق للأغراض الضريبية"، رسالة ماجستير (جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، 2005

، ص 2، 3.

⁷ - عمرو زكي، مرجع سبق ذكره، ص 2

وقد اشتركت معظم الآراء والدراسات في أن وجود برنامج جيد للفحص الضريبي محكم التصميم ، يمثل عنصراً حاسماً في الحد من عمليات الاحتيال والتهرب من الضريبة⁽⁸⁾ .

وحيث أن الفاحص الضريبي هو القائم بقياس وتحديد قيمة الوعاء الضريبي بناءً على ما قدمه الممول من تقارير وقوائم مالية وبالنظر إلى ما يظهره حال الفحص الضريبي في ليبيا من عدم ثقة متبادلة بين أطراف عملية التحاسب الضريبي (الممول والفاحص) وإلى كثرة الطعون والمنازعات بين الطرفين والتشكيك في كفاءة وأسس عمل الفاحص من جهة وفي صدق القوائم المالية المقدمة من المكلفين من جهة أخرى الأمر الذي أدى إلى انتشار حالات التهرب الضريبي.

فإن هذه الدراسة تسعى للتركيز على الفاحص الضريبي وباعتباره أساس العملية الضريبية وبحث مدى كفاءته وطريقة عمله وذلك بغرض مساعدته باستخدام معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها للوصول إلى هدفه وذلك عن طريق جمع الأدلة والبراهين بما يقلل من مخاطر عدم اكتشاف الأخطاء والمخالفات وبما يضمن جودة الفحص الضريبي وإلى التقليل من حجم الطعون والمنازعات وصولاً إلى تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين بما يؤدي إلى الحد من عمليات الاحتيال و التهرب الضريبي.

وبالتالي فإنهم يمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

مدى التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة، واثراً في الكشف عن التهرب الضريبي .

الدراسات السابقة:

⁸ - مصطفى إسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص3

أشارت العديد من الدراسات إلى أهمية التدقيق الضريبي كأداة فعالة في مساعدة الفاحص الضريبي في التعرف على حالات التهرب الضريبي وبما يحقق جودة الفحص الضريبي وقد اشتركت معظم الآراء في أن وجود برنامج جيد للفحص الضريبي محكم التصميم، يمثل عنصراً حاسماً في الحد من عمليات الاحتيال والتهرب من الضريبة⁽⁹⁾.

ففي دراسة قاسم الشريف (1998) (نقلًا عن محمد سيد محمد)⁽¹⁰⁾ بعنوان الفحص التحليلي كأداة للحد من التهرب الضريبي في الضريبة العامة على المبيعات في المجال الصناعي والتي أجريت في مصر ، حيث توصلت هذه الدراسة إلى جدوى استخدام أسلوب الفحص التحليلي في تطوير الفحص الضريبي للكشف عن التهرب في مجال الضريبة العامة على المبيعات .

وفي دراسة ممدوح بشرى فوزي (2001) (نقلًا عن محمد سيد محمد)⁽¹¹⁾ التي أجريت في مصر بعنوان تطوير عملية الفحص الضريبي بما يحقق الملائمة مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية المعاصرة باستخدام أساليب المراجعة التحليلية، وقد توصلت إلى أن استخدام النماذج الكمية في الفحص تساعد على تطوير وترشيد عملية الفحص الضريبي حيث تعتمد على الأسلوب العلمي بعيداً عن التقدير الشخصي ، كذلك تؤدي إلى تقليل حجم المنازعات الضريبية وتدعيم الثقة بين الجهاز الضريبي والممولين وتحسين العلاقة بينهما .

⁹ - مصطفى اسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص3

¹⁰ - محمد سيد محمد ، "استخدام الاساليب الملائمة للإجراءات التحليلية في تطوير للحاسب الضريبي للفئات صعبة التحاسب بالتطبيق على الضريبة العامة على المبيعات" رسالة ماجستير ، (كلية التجارة بالاسماعيلية ، جامعة قناة السويس ، 2011م) ، ص15.

¹¹ - المرجع السابق ، ص17.

وفي دراسة سماهر هيثم الخليل (2006) :⁽¹²⁾ بعنوان دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم لدى السلطة المالية - دراسة تحليلية لعينة من القوائم المالية المدققة والمقدمة للسلطة المالية فقد أكدت هذه الدراسة على الالتزام بالمعايير التدقيقية عند عملية تدقيق القوائم وذلك من خلال اعتماد التخطيط ووضع برامج التدقيق الملائمة وجمع أدلة إثبات لتقليل مخاطر التدقيق بعدم اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية التي قد توجد في القوائم المالية المقدمة إلى السلطة المالية(مصلحة الضرائب) .

وفي دراسة سمير شرف وآخرون (2007):⁽¹³⁾ بعنوان توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة دراسة تطبيقية على دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في وزارة المالية بالأردن ، وتوصلت إلى أن الفحص الضريبي لا يزال يتم على شكل تقليدي وفقاً لقدرات الفاحص واجتهاده الشخصي ما أدى إلى ازدياد حالات التهرب الضريبي ، وقد أوصت هذه الدراسة بضرورة تحديد إجراءات للفحص الضريبي ووضع معايير فنية لعملية الفحص لما لذلك من دور في التقليل من حالات التهرب الضريبي.

أما دراسة بلال كان الله في عونه (2010)⁽¹⁴⁾ حول التهرب الضريبي وآلية مكافحته في الجزائر فقد توصلت هذه الدراسة إلى أن الرقابة الجبائية والتي تشتمل على حق التحقق والتدقيق لمجمل العمليات تعتبر من أنجع الوسائل لمحاربة التهرب الضريبي.

¹² - سماهر هيثم الخليل ، "دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم لدى السلطة المالية ، دراسة تحليلية لعينة من القوائم المالية المدققة والمقدمة للسلطة المالية، 2006 " ، شبكة المعلومات الدولية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين في العراق ، <http://infotechaccountants.com/forums>

¹³ - سمير شرف ، وآخرون ، " توثيق اجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة ، دراسة تطبيقية على دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في وزارة المالية - الاردن، 2007 " ، شبكة المعلومات الدولية ، المنتدى العربي لإدارة الموارد البشرية ، www.hrdiscussion.com

¹⁴ - بلال كان الله في عونه ، "التهرب الضريبي وآلية مكافحته في الجزائر، 2010 " ، شبكة المعلومات الدولية ، شبكة ومنتديات طلبة الجزائر ، <http://etudiantdz.net>

فرضيات الدراسة:

تعتمد هذه الدراسة على فرضيتين رئيسيتين وقد تمت صياغتهما كما يلي:

الفرضية الرئيسية الأولى:

"لا يوجد التزام من قبل مقدر ضريبية الشركات بمعايير المراجعة"

ولاختبار هذه الفرضية تمت صياغة الفرضيات الفرعية التالية :

الفرضية الفرعية الأولى:

1. "لا يوجد التزام من قبل مقدر ضريبية الشركات بالمعايير العامة".

الفرضية الفرعية الثانية:

2. "لا يوجد التزام من قبل مقدر ضريبية الشركات بمعايير العمل الميداني".

الفرضية الفرعية الثالثة:

3. "لا يوجد التزام من قبل مقدر ضريبية الشركات بمعايير أعداد التقرير".

الفرضية الرئيسية الثانية:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مقدر ضريبية الشركات بمعايير

المراجعة وبين الكشف عن التهرب الضريبي".

ولاختبار هذه الفرضية تمت صياغة الفرضيات الفرعية التالية :

1- "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مقدر ضريبية الشركات بالمعايير العامة

وبين الكشف عن التهرب الضريبي".

2- " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مقدر ضريبية الشركات بمعايير العمل الميداني وبين الكشف عن التهرب الضريبي".

3- " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مقدر ضريبية الشركات بمعايير إعداد التقرير وبين الكشف عن التهرب الضريبي".

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مقدر ضريبية الشركات بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها واثّر ذلك في الكشف عن حالات التهرب الضريبي.

أهمية الدراسة:-

تأتي أهمية الدراسة باعتبارها من الدراسات النادرة في البيئة الليبية، وبالتالي المساهمة في إثراء المكتبة الليبية بمثل هذا النوع من الدراسات كما تتبع أهمية الدراسة من أهمية الموضوع الذي تعالجه، فالضرائب هي من أهم مصادر التمويل واحد أدوات السياسة المالية ومن ثم فإن معالجة التهرب الضريبي يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية وبالتالي زيادة موارد الخزنة العامة، وأخيراً تتبع أهمية الدراسة من كونها تسعى إلى توضيح خطوات الفحص الضريبي للشركات للقائمين بعملية الفحص.

منهجية الدراسة:

تم تقسيم الدراسة إلى:

أولاً : الجانب النظري:

حيث اعتمد الباحث في هذا المنهج على جمع المعلومات والبيانات التي تخص موضوع البحث وذلك بالاستعانة بالكتب والمراجع والمقالات العلمية وكذلك الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث وذلك لتكوين الإطار النظري ولصياغة فرضيات الدراسة وإعداد صحيفة الاستبيان.

ثانياً: الجانب العملي:

حيث تم جمع وتحليل البيانات والمعلومات اللازمة لاختبار فرضيات الدراسة ويشمل هذا الجانب.

أ - مجتمع وعينة الدراسة:

تم التركيز على مقدري ضريبة دخل الشركات وأعضاء لجان المصالحة العاملين بإدارات الضرائب في مدن المنطقة الشرقية وكذلك المحاسبين القانونيين العاملين في ذات النطاق.

ب - أداة البحث:

تم استخدام صحيفة الاستبيان كوسيلة لتجميع البيانات التي تخدم أغراض البحث .

ج - الأساليب الإحصائية:

حيث تم في هذا الجزء دراسة وتحليل البيانات التي تم الحصول عليها من خلال صحيفة الاستبيان والمقابلات وذلك للتعرف على مدى التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها وأثر ذلك في الكشف عن حالات التهرب الضريبي وقد تم استخدام الأسلوب الإحصائي الوصفي في تحليل البيانات المجمعة وهو ما سنتحدث عنه بالتفصيل في الفصل الرابع وذلك باستخدام المتوسط الحسابي - الانحراف المعياري وقد

اعتمد الباحث في ذلك على برنامج الرزم الإحصائية Statistical package for social sciences (SPSS)،

بالإضافة إلى اختبار t وأسلوب تحليل الارتباط.

تقسيمات الدراسة:

لغرض تحقيق أهداف الدراسة فقد تم تقسيمها إلى خمسة فصول، حيث تناول الفصل الأول مشكلة الدراسة وأهميتها وأهدافها والمنهجية المتبعة لتحقيق أهداف الدراسة، في حين تناول الفصل الثاني العلاقة بين المراجعة والفحص الضريبي، أنواع الفحص الضريبي، معايير الفحص الضريبي، أما الفصل الثالث فقد افرد بالكامل إلى بيان مفهوم وخطوات واجراءات الفحص الضريبي للشركات، وخصص الفصل الرابع للحديث عن التهرب الضريبي، أنواعه، أسبابه، آثاره وأخيراً في الفصل الخامس تم استعراض الدراسة الميدانية وعرض لأهم النتائج والتوصيات.

الفصل الثاني

معايير المراجعة المقبولة والفحص الضريبي

المبحث الأول

معايير المراجعة المقبولة

مقدمة :

تمثل المعايير قواعد عامة مرشدة للسلوك، وهي تأخذ أشكالاً متعددة مثل القوانين واللوائح والسياسات والإجراءات والموازنات والمتطلبات التي تحددها بعض الهيئات المهنية. ويعتبر استخدام المعايير أمراً هاماً لجميع مجالات النشاط والمهن المختلفة. وذلك نظراً للدور الذي يمكن أن تلعبه كأداة اتصال بما توفره من معلومات لمستخدميها، وكأداة لتقييم الأداء بما تنطوي عليه من تحديد المسؤوليات.

والمراجعة كغيرها من مجالات النشاط والمهن الأخرى تحتاج إلى وجود إطار من المعايير التي توفر الإرشادات اللازمة لممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة. وهو ما ينعكس بدوره على الارتفاع بمستوى جودة عملية المراجعة⁽¹⁵⁾

والمعيار هو هدف مرغوب ومطلوب تحقيقه أو نمط يتأسس بالعرف وعن طريق القبول العام أو من خلال الهيئات العلمية أو المهنية أو الحكومية أو السلطات التشريعية، ويهدف وضع المعيار إلى تكوين قاعدة أساسية للعمل يسترشد بها مجموعة من الأشخاص في نطاق وظروف عملهم.

وتأسيساً على ذلك تعبر معايير المراجعة (AS) Auditing Standard

عن الأنماط والضوابط التي يجب أن يلتزم بتنفيذها المراجع أثناء مباشرته أداء مهام إبداء الرأي، وتعتبر تلك المعايير بمثابة قواعد إرشادية يمكن لأعضاء المهنة الرجوع إليها عند إصدار أحكامهم، وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاق في الممارسة المهنية في ظل الظروف

¹⁵ - عبدالفتاح الصحن وآخرون ، " أصول المراجعة "، (الدار الجامعية - الإسكندرية، 2000)، ص 27.

المتشابهة، كما أنها تمثل إطاراً عاماً لتقويم نوعية وكفاءة العمل الفني بغرض تحديد طبيعة وأبعاد المسؤولية المهنية للمراجعين المزاولين.

بوجه عام تصدر معايير المراجعة عن المنظمات المهنية وقد أعدت معايير المراجعة أساساً لتطبق على المراجعة السنوية الدورية بقصد إبداء الرأي على القوائم المالية⁽¹⁶⁾.

¹⁶ - لؤي زين العابدين، دور معايير المراجعة في تشجيع الاستثمار في سوق الأوراق المالية (دراسة نظرية وتطبيقية)، رسالة ماجستير (كلية التجارة - جامعة عين شمس)، ص 18، 19.

أولاً: أهمية المراجعة.

تتبع أهمية معايير المراجعة من خلال أهمية وحتمية مهنة المراجعة التي تهدف إلى تمكين مراقب الحسابات من إبداء رأيه عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية في تعبيرها عن المركز المالي ونتائج الأعمال، وبالتالي فإن أهمية عملية المراجعة تتمثل في إضفاء وتعزيز الثقة على المعلومات والبيانات التي تتضمنها القوائم المالية ووجود المعايير يساعد مراقب الحسابات على تحديد القرارات التي يجب إتخاذها عند أداء عملية المراجعة.

ويمكن إظهار أهمية وحتمية وجود معايير المراجعة بصفة عامة فيما يلي:

1- تعتبر معايير المراجعة بمثابة نموذج يلتزم به كافة مراجعي الحسابات عند أداء مهام المراجعة.

2- تعتبر معايير المراجعة بمثابة وسيلة ومقياس لتقييم الأداء المهني لمراجعي الحسابات في إطار مسؤوليتهم المهنية.

3- تحدد المعايير المتطلبات الفنية للعمل الميداني للمراجعة.

4- تحدد المعايير متطلبات التكوين الذاتي والصفات الشخصية التي يتعين توافرها في من يقوم بمهمة المراجعة.

5- تحدد المعايير المتطلبات الهيكلية والفنية لإعداد تقارير المراجعة والأركان الأساسية لها.

6- وجود معايير المراجعة يساعد على توفير الثقة في رأي مراجع الحسابات⁽¹⁷⁾.

¹⁷ - عبير غريب محمد ، "تأثير متطلبات معايير المراجعة الدولية وتوصيات لجنة بازل مع أداء ومستلزمات مراقبي حسابات البنوك التجارية"- دراسة ميدانية. رسالة ماجستير ، (جامعة عين شمس - كلية التجارة)، ص84،83.

ثانياً: أهداف المراجعة.

يمكن القول أن أهداف مهنة المراجعة قد تطورت مع الوقت، ففي بداية الأمر كان الهدف الأساسي للمراجعة هو اكتشاف عمليات التلاعب والإختلاس إلا أنه ومع بداية القرن العشرين حدث تطور في أهداف عملية المراجعة ليصبح التركيز الاساسي على بيان مدى عدالة القوائم المالية، ويمكن تلخيص أهم أهداف المهنة كالتالي.

1- تحديد مدى سلامة وصحة القوائم المالية المنشورة.

2- تحديد ما إذا كانت القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية والتي يمكن أن تؤثر على نتيجة قرار مستخدمي القوائم المالية.

3- تحديد مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة ومدى إمكانية الاعتماد عليه في تخفيض مخاطر العمليات بالمنشأة.

4- تحديد قدرة المنشأة على الاستمرار في المستقبل القريب.

5- اكتشاف التلاعب والأخطاء والغش⁽¹⁸⁾.

ثالثاً: العلاقة بين المراجعة والفحص.

يقصد بمراجعة الحسابات الاطلاع على الدفاتر والمستندات الخاصة بالمنشأة والحصول على التفسيرات اللازمة من القائمين على شؤونها للوصول إلى غرض عام وهو التحقق من أن الحسابات الختامية والميزانية العمومية تعبر عن المركز المالي للمنشأة، بينما يقصد بفحص الحسابات الاطلاع على الدفاتر والمستندات الخاصة بالمنشأة والحصول على التفسيرات اللازمة

¹⁸ - عامر محمد علي، "قياس تأثير التطور في معايير المحاسبة والمراجعة علي مصداقية تقارير مراقبي الحسابات (دراسة ميدانية علي سوق الأوراق المالية في الكويت)"، رسالة دكتوراه، (جامعة عين شمس، كلية التجارة) ، ص69،70.

من القائمين على شئونها لتحقيق غرض خاص محدد قبل القيام بعملية الفحص وهو تحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة⁽¹⁹⁾.

وعلى ذلك يمكن القول بأن الفحص هو عملية تدقيق المستندات والحسابات والقوائم المالية لبيان مدى الاطمئنان إليها. وتفحص الحسابات لأغراض شتى منها الفحص الضريبي الذي يعتبر فحصاً لغرض خاص (مراجعة لغرض خاص) يتضمن فحص حسابات الممولين، والمنشآت والشركات بهدف تحديد وعاء الضريبة المستحقة، حيث يقوم الفاحص بالتأكد من أن الميزانية تعبر عن المركز المالي الحقيقي للمنشأة وأن الحسابات الختامية تبين حقيقة أرباح المنشأة وتحتوى على كافة العمليات التي تمت على اختلاف أنواعها وأن ذلك كله قد تم طبقاً لما تقضي به التشريعات الضريبية⁽²⁰⁾.

أوجه الشبه والاختلاف بين عمل المراجع والفاحص الضريبي

يختلف عمل المراجع عن عمل الفاحص الضريبي في بعض المهام ويتفق في بعضها ويمكن توضيح ذلك على النحو التالي :-

أولاً: أوجه الاختلاف بين المراجع والفاحص:

1- يبدأ عمل الفاحص الضريبي بعد انتهاء السنة المالية وبعد انتهاء المدة الممنوحة للممولين أفراد وشركات لتقديم الإقرار الضريبي. بينما يجوز للمراجع أن يبدأ المراجعة خلال السنة المالية أو عقب انتهاء السنة المالية مباشرة.

¹⁹ - محمد حامد عطا "معايير المراجعة المصرية والفحص الضريبي"، (الإسكندرية: كلية التجارة، جامعة الإسكندرية)، ص 351

²⁰ - محمد حامد عطا ، الفحص الضريبي علماً وعملاً، (الإسكندرية: كلية التجارة، جامعة الإسكندرية)، ص 14.

2- يلاحظ أن الفاحص الضريبي يقوم بإجراء بعض الاختبارات لبعض الحسابات، وفي هذه المرحلة قد تختلف وجهة نظر الفاحص الضريبي عن وجهة نظر مراجع الحسابات تجاه بعض بنود الحسابات مثل الاستهلاكات والاحتياطات.

3- ليس من واجب المراجع ان يوضح مقدار الأرباح التي أظهرتها حسابات المنشأة إذ يقتصر عمله على أن يتضمن تقريره التحفظات التي يراها، في حين أن الفاحص الضريبي يجب عليه تحديد وعاء الضريبة التي يطبق قانونها.

4- أن المراجع يقوم بتقديم تقريره إلى موكله من الممولين أفراد وشركات بينما الفاحص يقوم بتقديم تقريره إلى الجهة الحكومية المنوط بها تنفيذ قانون الضرائب (مصلحة الضرائب).

5- قد يرى الفاحص الضريبي الإعتماد على تقرير المراجع في التقليل من بعض الاختبارات التي يرى القيام بها وفي بعض التمسك ببعض التحفظات التي ترد بهذا التقرير، بخلاف المراجع فإنه لا يعتمد على ما ورد بتقرير الفاحص الضريبي لإبداء رأيه وذلك لأن مهمة المراجع تسبق مهمة الفاحص الضريبي⁽²¹⁾.

6- الاختلاف الرئيسي في التقدير لبعض بنود الاستهلاك حيث يعتمد المراجع على أساس ومعايير محاسبية بينما يعتمد الفاحص الضريبي على نسب معينة لاستهلاك الأصول وهي الواردة في قانون الضرائب .

7- قد يتمتع المراجع الخارجي عن أبداء الراي في القوائم المالية في حين مقدر الضريبة يقوم بتحديد الرباح الخاضعة للضريبة .

ثانياً أوجه الشبه بين المراجع والفاحص:

ويتفق عمل المراجع مع عمل الفاحص الضريبي في بعض النواحي نذكر منها على سبيل

المثال ما يلي:

1- يرتكز عمل كل منهما على نفس المجموعة الدفترية والمستندات الخاصة بالمنشأة عن الفترة المالية الواحدة.

2- لكل منهما الحق في الإطلاع على الدفاتر والمستندات الخاصة بالمنشأة سواء كانت أصلية أو فرعية مادامت لها صلة بالغرض الذي من أجله يزاول مهنته.

3- لكل منهما الحق في الحصول على التوضيحات والتفسيرات اللازمة التي لا تظهرها الدفاتر.

4- كل منهما ملزم بمراعاة آداب وسلوك المهنة طبقاً لأحكام القانون وذلك بالنسبة لموظفي مصلحة الضرائب أما فيما يتعلق بالمراجع فإنه ملزم بمراعاة سر المهنة طبقاً لتقاليد المهنة

5- يتفق كل منهما بالنسبة للاختبارات التي يجريانها لبعض البنود الحسابية وكل منهما يعتمد على نظام الضبط الداخلي، وأخيراً فإن عمل كلاهما ينتهي بتقديم تقريره موضحاً به نتيجة

عمله⁽²²⁾.

نقاط الترابط بين معايير المراجعة والفحص الضريبي لحسابات المكلفين

معايير المراجعة هي عبارة عن "مقاييس للأداء المهني يتعين على المراجع استيفائها عند إجراء عملية المراجعة".

والفحص الضريبي وبإعتباره نوعاً من أنواع المراجعة كما بينا سابقاً (مراجعة بغرض خاص) الأمر الذي يترتب عليه بالضرورة أن يعتمد هذا النوع من الفحص على أساليب ومعايير المراجعة وذلك لتحقيق أهدافه⁽²³⁾،

و تتطلب عملية فحص حسابات المكلفين ضرورة اهتمام مقدر ضريبة الدخل بمجموعة من النقاط قبل وأثناء وبعد عملية الفحص الضريبي ليكون التقدير على أفضل صورة، و بالاعتماد على معايير المراجعة ذات الصلة، وهذا الترابط بين معايير المراجعة وعمليات الفاحص الضريبي يمكن عرضها بشكل متسلسل للعمليات والإجراءات المرتبطة بعمل مقدر ضريبة الدخل كالاتي⁽²⁴⁾:

1. ضرورة معرفة طبيعة عمل المنشأة قبل الفحص: يتحدث معيار المراجعة

الدولي (310) عن ضرورة معرفة المراجع لطبيعة عمل المنشأة قبل مراجعة حساباتها وذلك ليتمكن من مراجعة حساباتها بالشكل الصحيح في حالة من التأكد، وهذا مهم جداً بالنسبة لمقدر ضريبة الدخل قبل البدء بعملية الفحص، فالمقدر يقوم بفحص الحسابات لمختلف أنواع وأنشطة المنشآت ومن المهم معرفة كيفية تحقق الدخل في كل منشأة وما المصاريف الاعتيادية لها وكل ذلك يساهم بشكل واضح بتوفير مجال من

²³ - محمد حامد عطا، معايير المراجعة المصرية والفحص الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 111-113

²⁴ - عدي عفانة وآخرون "الجديد في المحاسبة الضريبية"، (عمان: دار الاوائل، 2004ف)، ص 379-382

الثقة لدى المقدر عن صحة احتساب دخل المكلف وصحة تحميل المصروف للسنة المالية

2. **التخطيط لعملية الفحص:** يشير معيار المراجعة الدولي رقم (300) إلى ضرورة قيام

المراجع بتخطيط عمل المراجعة للمنشأة أو الشركة التي يقوم بمراجعة حساباتها عن طريق وضع خطة مكتوبة لعملية المراجعة ومقدر ضريبة الدخل يقوم بالتخطيط لعملية الفحص الذي سيقوم به لحسابات المكلفين ، ولكنه تخطيط غير موثق أو مكتوب وذلك عن طريق مراجعة ملف السنة السابقة والذي تم تقدير الضريبة فيه من حيث الإجراءات التي قام المقدر السابق باتخاذها، وخاصة ما يتعلق بالمخالفات التي اكتشفها المقدر السابق.

3. **الاهتمام بالهدف من الفحص:** يتحدث معيار المراجعة الدولي رقم (200) عن

الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة البيانات المالية ، وهي تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية بصورة عادلة ، وينطبق نفس الأمر على فحص الحسابات من قبل مقدر ضريبة الدخل ، ولكن لغرض التأكد من أن إعداد الحسابات تم بصورة عادلة لمتطلبات القانون فيما يتعلق بالاعتراف بالإيرادات وقبول المصاريف .

4. **التركيز على الأهمية النسبية لبنود القوائم المالية:** يتحدث معيار المراجعة رقم

(320) عن الأهمية النسبية في المراجعة ، والأهمية النسبية مهمة جدا خاصة في نوع التدقيق الاختباري حيث يتم فحص مجموعة من العينات ومن ثم يتم إبداء الرأي في البيانات المالية ، وبالتالي فإن عليه أن يختار عينات ذات أهمية نسبية حسب حجم البند

وكذلك الحال بالنسبة لمقدر ضريبة الدخل فهو غالبا يختار البنود ذات التأثير الكبير على نتيجة أعمال المكلف وخاصة بنود تكلفة المبيعات والمصاريف الإدارية والعمومية.²⁵

5. **ضرورة التوثيق :-** المعيار رقم (230) يتحدث عن التوثيق ، ويشير المعيار إلى ضرورة قيام المراجع بتوثيق الأمور المهمة التي توفر له قرائن لدعم رأيه ، والأمر مشابه بالنسبة لعمل مقدر ضريبة الدخل ، فمن خلال فحصه لحسابات المكلفين يحاول كشف أي مخالفة لقانون ضريبة الدخل لغايات تحديد دخل المكلف الحقيقي الذي سيخضع للضريبة، وأي بند من بنود الحسابات يتم اكتشاف تأثيره على الدخل يتم توثيقه من خلال محاضر الفحص، وبالتالي توفير أساس وحجة للتعامل معه عند كتابة التقرير الضريبي.

6. **إجراء المقارنات :-** يتحدث المعيار رقم (710) عن المقارنات ، فعلى المراجع أن يحدد فيما إذا كانت المقارنات مطابقة من كافة النواحي الجوهرية مع إطار التقارير المالية المناسب للبيانات المالية التي يتم مراجعتها، ونفس الأمر ينطبق على عمل مقدر ضريبة الدخل عند فحصه للحسابات ، مثل المقارنة بين نسبة الربح في السنة موضوع التقدير والنسبة في السنة السابقة والتأكد من عدم وجود فروقات كبيرة ، إلا في ضوء أسباب مقنعة لذلك ، وكذلك الحال بالنسبة لمقدار المصاريف الإدارية والعمومية.

7. **الحصول على أدلة الإثبات:** يتحدث معيار المراجعة رقم (500) عن أدلة الإثبات والمقصود بها : المعلومات التي يحصل عليها المراجع للتوصل إلى استنتاجات يبني

على أساسها رأيه المهني ، وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى ومقدر ضريبة الدخل يركز دائماً على أدلة الإثبات لتعزيز قراره وخاصة التعزيز من طرف ثالث.

8. تدوين القرار في ضوء نتيجة الفحص: يتحدث المعيار رقم (700) عن تقرير

المراجع حول البيانات المالية، وأنه يجب على المراجع فحص وتقييم النتائج المستتبهة من أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها والتي تشكل أساساً لإبداء الرأي بالبيانات المالية وقرار مقدر ضريبة الدخل يكون في ضوء أدلة إثبات توصل إليها من خلال الفحص كأساس لتقدير الضريبة على المكلف.⁽¹⁾

مما سبق يتضح شدة التماثل والتشابه بين ما يقوم به الفاحص الضريبي والعمل الذي يتولاه مراجع الحسابات ، حيث أن كلاً منهما يستخدمان إجراءات فحص متماثلة بدءاً من وضع الخطة وتدوين الملاحظات إلى غير ذلك من إجراءات الفحص والتدقيق انتهاء بتقديم التقرير والمذكرة.

كذلك يتضح من النقاط السابقة ان الفاحص الضريبي ليس ملزماً بإتباع كل معايير المراجعة أثناء أداء عمله وإنما يتم ذلك بصورة انتقائية وإتباع المعايير ذات الصلة بمجال عمله والتي تساعد في إنجاز مهامه على أكمل وجه، وكمثال على هذا الانتقاء أو الاستثناء الذي يمارسه

⁽¹⁾ المرجع السابق، ص 381-382

الفاحص أثناء مباشرته لإجراءات الفحص ، أنه غير ملزم بإبداء رأيه في القوائم المالية من حيث كونها تمثل بعدالة أم لا المركز المالي للشركة.

المبحث الثاني الفحص الضريبي

مقدمة:

يعتبر الفحص الضريبي أحد الركائز الأساسية بالمصالح الإيرادية المختلفة، في الحفاظ على مستحقات الخزانة العامة للدولة وزيادة الإلتزام الطوعي للممولين، ويتمثل الهدف النهائي لبرنامج الفحص الضريبي في ضمان إلتزام المخاطبين بأحكام القانون الضريبي بتقديم الإقرارات الضريبية وسداد الضريبة المستحقة طواعية دون إجبار.

ومن ثم فإن تعزيز عملية الفحص يمثل تحدياً رئيسياً للإدارة الضريبية لا سيما في الدول النامية، وقد اشتركت معظم الأراء في أن وجود برنامج جيد للفحص الضريبي محكم التصميم، يمثل عنصراً حاسماً في الحد من عمليات الاحتيال والتهرب من الضريبة⁽²⁶⁾.

ويقصد بالفحص الضريبي بصفة عامة أن يتأكد الفاحص من تنفيذ أحكام قانون الضرائب وأن كل ما نص القانون على خضوعه للضريبة من أنواع الإيرادات المختلفة قد خضع فعلاً للضريبة، وأنه لا توجد مبالغ أو إيرادات يجب خضوعها للضريبة ويكون قد تم إغفالها⁽²⁷⁾.

ويحدث هذا النوع من الفحص في الحياة العملية كثيراً، وذلك نتيجة ما نشاهده من خلاف دائم ومستمر بين الممولين ومصحة الضرائب المسؤولة عن تنفيذ وتطبيق القوانين والتشريعات الضريبية المختلفة.

وتختلف أسباب هذا الخلاف بين وجهتي نظر مصحة الضرائب والممولين، فقد ترجع أسباب هذا الخلاف أما إلى :

²⁶ - مصطفى إسماعيل محمد، مرجع سبق ذكره، ص3.

²⁷ - محمد بهاء الدين، " استخدام أسلوب تحليل شبكات الأعمال في تخطيط الفحص الضريبي للضريبة على شركات الأموال " مجلة البحوث التجارية. (جامعة الزقازيق - كلية التجارة)، ص 153.

- عدم التزام الممولين بإمسك الدفاتر القانونية التي يتطلبها القانون الضريبي.
- وفي حالة وجود هذه الدفاتر فإنها لا تتصف بالانتظام والأمانة التي يتطلبها القانون.
- سوء فهم أو نتيجة الاختلاف في تفسير نصوص القانون بين الممول والمصلحة أو إخفاء أحد الأنشطة.

أما من وجهة نظر الممولين فهم يرجعون أسباب الخلاف إلى التغييرات المستمرة في قوانين الضرائب وعدم ثباتها من فترة إلى أخرى بحيث يصعب متابعتها بالإضافة إلى تعسف بعض مأموري الضرائب في تقدير أرباح الممول أو التسرع في إهمال الدفاتر إذا ما كانت غير منتظمة رغم أنها أمينة⁽²⁸⁾.

²⁸ - د. إبراهيم الصعيدي "دراسات معاصرة في الفحص والمراجعة"، (منشورات جامعة القاهرة 1999)، ص128.

أولاً أهداف الفحص الضريبي وأهميته :

لفحص دفاتر الممولين أهدافاً متعددة إلا أن أهمها:

- 1- التحقق من أن الدفاتر والسجلات منتظمة من ناحية الشكل ووفقاً للقواعد والأصول القانونية والمحاسبية.
- 2- التحقق من صحة وصدق ودقة البيانات المحاسبية المسجلة والمثبتة في الدفاتر والسجلات ومدى الاعتماد عليها للوصول إلى الأرباح الحقيقية أو الخسائر الفعلية للمنشأة.
- 3- التأكد من أن الدفاتر والسجلات تشمل كافة أنشطة الممول وتتضمن أرباحه الفعلية منها.
- 4- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء وتزوير أو تلاعب وغش.
- 5- معالجة كل ما جاء بالدفاتر معالجة سليمة من وجهة النظر الضريبية⁽²⁹⁾.

أهمية الفحص الضريبي:

تكمن أهمية الفحص الضريبي في كونه وسيلة لا غاية، تهدف إلى خدمة الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي Taxable Income على نحو علمي منظم يحافظ على حقوق الممولين والدولة جنباً إلى جنب بالإضافة إلى زيادة مستوى الإلتزام بأحكام التشريع الضريبي والإمتثال له، وتقليل حالات التهرب الضريبي وأشكاله، وزيادة حصيلة الضريبة، وكلها تساعد النظام الضريبي في تحقيق أهدافه المالية والاقتصادية والاجتماعية⁽³⁰⁾.

²⁹ - محمد حامد عطا، الفحص الضريبي علماً وعملاً، مرجع سبق ذكره، ص19.

³⁰ - مصطفى إسماعيل محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص744.

ثانياً: أساليب الفحص الضريبي

1. أسلوب الفحص الضريبي الشامل: (31)

يقصد بأسلوب الفحص الضريبي الشامل، فحص كافة الإقرارات الضريبية، أيّ كان حجم نشاط المنشأة موضوع المحاسبة أو ما تسفر عنه نتائج أعمالها، سواء بالنسبة للإقرارات المستخلصة من دفاتر أو حسابات، أو الإقرارات التي لا تستند إلى دفاتر أو حسابات، حيث تخضع جميع الحالات التي قدمت بشأنها إقرارات والحالات التي لم تقدم بشأنها إقرارات للفحص وما يتطلبه من إجراء مناقشات ومعاينات وإعداد مذكرات بشأن الفحص أو تقدير الأرباح.

ويمتاز هذا الأسلوب بمزايا عدة أهمها:

- 1- تحقيق العدالة الضريبية، حيث يتم التوصل إلى الحجم الكلي الصافي لدخل الممول وبالتالي إمكانية تحديد المقدرة التكليفية له وذلك من خلال فحص جميع عناصر الدخل ومصادر الإيرادات.
- 2- إنه يناسب الدول النامية التي ينقص فيها الوعي الضريبي، مما يجعل الممولين غير قادرين على إعداد الإقرارات الضريبية ومسك الدفاتر والسجلات اللازمة.
- 3- إنه يؤدي إلى ضمان أن تكون حصيلة الضريبة متقاربة إلى حد ما مع الدخل والإيرادات المحققة للممولين.

ونظراً لخضوع كافة عناصر الدخل للفحص والمراجعة فإنه يؤخذ عليه ما يلي:-

- 1- أنه يتطلب فحص كافة الحالات التي تقدم عنها إقرارات والتي لم تقدم عنها إقرارات مما يؤدي إلى طول وتعقد الإجراءات وزيادة الأعباء الإدارية.

³¹ - محمد حامد عطا، "معايير المراجعة المصرية والفحص الضريبي"، مرجع سبق ذكره، ص46.

2- طول الوقت الذي يستغرق حتى تصبح الضريبة واجبة الأداء، الأمر الذي يترتب عليه تأخر توفير حصيلة متجددة للدولة تمكنها من مواجهة الأعباء المالية العامة أو تنفيذ خطط التنمية.

3- تعرض بعض الحالات للسقوط بالتقادم وضياع حصيلة الضريبة على الخزنة العامة وذلك لعدم القدرة على فحص كافة الحالات خلال المدة القانونية.

2- أسلوب الفحص الضريبي الاختباري :- (32)

الفحص الضريبي الإختباري هو الذي يقتصر فيه الفاحص على اختيار فترات محددة خلال السنة لفحص العمليات التي تمت فيها على سبيل العينة فإذا تبين له أن هذه العينة خالية من الخطأ أو الغش، فإنه يحق له أن يفترض صحة بقية العمليات الأخرى التي لم يتم فحصها.

3- أسلوب الفحص الضريبي بالعينة :- (33)

يقصد بأسلوب الفحص الضريبي بالعينة أن تخضع نسبة محددة من الإقرارات الضريبية المقدمة لفحص دقيق في ضوء محددات ومؤشرات معينة، في حين تعتمد باقي الإقرارات بالحالة التي أعدت عليها وبدون فحص.

مبررات استخدام أسلوب الفحص الضريبي بالعينة :-

يرجع استخدام أسلوب الفحص الضريبي بالعينة إلى المبررات الآتية:

1- أن فحص جميع الإقرارات المقدمة سنوياً بكفاءة ودقة يحتاج إلى أعداد كبيرة من

الفاحصين الذين يصعب توافرهم في الوقت المناسب.

³² - المرجع السابق ، ص 49.

³³ - المرجع السابق ، ص 65.

2- تبذل الإدارة الضريبية عادةً جهداً أكبر عند فحص الحالات المهمة مما يتطلب تركيز العناية بها. وبطبيعة الحال لا يتحقق ذلك في ظل نظام الفحص الضريبي الشامل.

عيوب الفحص الضريبي بالعينة:-

1. أن نسبة الإقرارات المستندة لدفاتر ومستندات، وهي جوهر نظام الفحص بالعينة هي نسبة متدنية جداً قياساً إلى مجموع الإقرارات السنوية التي يقدمها الممولون سنوياً.
2. أن هناك عدداً من الإقرارات السنوية يجب أن تخرج من نظام الفحص بالعينة كالإقرارات التي يقدمها الممولون لأول مرة أو التي تبين تحقق خسائر، أو التي تتعلق بتغيير في الشكل القانوني أو النشاط أو غيره من الاختلافات الجوهرية، التي يتطلب فحصها فعلياً بعيداً عن العينة

3- أسلوب الفحص الضريبي بالتقدير: (34)

تقوم التشريعات الضريبية عادةً ولأغراض تحديد الوعاء الضريبي بإلزام الممول بتقديم إقرار عن نتيجة نشاطه مرفقاً به المستندات المؤيدة لذلك، على إعتبار أن الممول هو أعلم بعناصر دخله ونفقاته ويجب أن يستند الإقرار المشار إليه إلى دفاتر منتظمة لقيد الحسابات وإلى قوائم مالية تعبر عن الصورة العادلة لنتيجة النشاط، وإذا ثبت عدم توافر ذلك كان لمصلحة الضرائب تحديد الوعاء الضريبي عن طريق التقدير.

ويقصد بالتقدير، التحديد المبدئي للأرباح أو الخسائر الصافية لنشاط خاضع للضريبة بواسطة الفاحص الضريبي إستناداً إلى أكبر قدر ممكن من أدلة الإثبات وبمراعاة ظروف النشاط في المدة محل التقدير، وفي التشريع الضريبي الليبي أوضحت المواد 2،3،4 من القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل، طبيعة هذا الأسلوب عندما نصت في المادة (2) "تربط

الضريبة بناء على إقرار يقدمه الممول عن دخله ، ويجب دفع الضريبة من واقع هذا الإقرار بعد إنقضاء الأجل المحدد للتقدير .

وفي المادة (3) " تربط الضريبة بصفة نهائية على كل ممول من واقع الإقرار المشار إليه في المادة السابقة إذا قبلته المصلحة ,ويكون الربط في هذه الحالة غير قابل للطعن فيه." وفي المادة (4)" مع عدم الإخلال بالجزاءات المقررة في هذا القانون إذا امتنع الممول عن تقديم الإقرار المشار إليه في المادة الثانية من هذا القانون جاز لها أن تقدر الدخل وفق ما تراه مناسباً، وأن تربط الضريبة بناء على هذا التقدير وذلك وفقاً للضوابط التي تحددها اللائحة التنفيذية⁽³⁵⁾ .

4 - الفحص الضريبي التحليلي: - (36)

يقصد بالفحص التحليلي مجموعة الأساليب التي تستخدم في فحص الحسابات فحصاً دقيقاً عن طريق المراجعة بالمقارنة ويستعمل الفحص التحليلي للتعرف على الحسابات التي تحتاج إلى فحص أكثر، ولاكتشاف الانحرافات في البيانات والتي تحتاج إلى تفسير . ويشمل الفحص التحليلي ما يلي:

- 1- مقارنة البيانات المالية مع البيانات المقابلة لها في الفترة الحالية أو الفترات السابقة ومقارنة البيانات الخاصة بالمنشأة مع ما يقابلها من بيانات في نفس النشاط .
- 2- دراسة العلاقات بين عناصر البيانات المالية التي كان من المتوقع تحقيقها أو بين البيانات المالية وغير المالية المتعلقة بها مثل دراسة قيمة المبيعات وعلاقتها بالوحدات المباعة.

³⁵ - القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل ,المواد 2,3,4

³⁶ - محمد حامد عطا، "معايير المراجعة الضريبية والفحص الضريبي" ،مرجع سبق ذكره، ص 53 - 55.

وبذلك يستطيع الفاحص أن يجري تحليلاً للبيانات الخاصة بالمنشأة للتأكد من أنها تعكس العلاقات القائمة بين بعضها البعض، فإذا تبين من الفحص ظهور هذه العلاقات فإن ذلك يمد الفاحص بدليل إثبات على صحة وسلامة هذه البيانات وإذا ما أتضح من الفحص أختفاء العلاقات السابقة ووجود تقلبات غير متوقعة، فإن ذلك يعد مؤشراً على احتمال وجود أخطاء في هذا المجال، مما يؤدي إلى ضرورة قيام الفاحص بدراسة وفحص الانحرافات.

2- أهداف الفحص التحليلي:-

- 1- التعرف على طبيعة المنشأة موضوع الفحص.
- 2- تحديد المجالات التي تتطلب مزيداً من الفحص.
- 3- تحديد مجالات المخاطرة المتوقع حدوثها.
- 4- تعزيز النتائج التي تم التوصل إليها خلال الفحص.

مراحل الفحص التحليلي:

ويمكن إجراء الفحص التحليلي في مرحلة أو أكثر من مراحل الفحص التالية:

أ- مرحلة التخطيط للفحص:

حيث يساعد الفحص التحليلي الفاحص في التعرف على أعمال المنشأة وتحديد مجالات المخاطرة المتوقع حدوثها مما يساهم في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الفحص والمجالات التي يتعين العناية بها.

ب- مرحلة تنفيذ الفحص:

حيث يمكن من تقليل نطاق الفحص، كما أنه يساعد في الحصول على دليل إضافي يدعم سلامة وصحة العمليات والأرصدة.

ج - المرحلة النهائية للفحص:

حيث يمكن الفاحص من تكوين رأيه النهائي الشامل عن مدى تمشي المعلومات المالية مع ما توفر له من بيانات عن المنشأة والظروف الاقتصادية الخاصة بها، كما تؤدي نتائج الفحص التحليلي إلى تعزيز النتائج التي تم التوصل إليها من خلال فحص بنود القوائم المالية وتقييمها.

ثالثاً: أنواع الفحص الضريبي

عادة ما يتم الفحص الضريبي من خلال إتباع أحد طريقتين الأولى وهي الفحص المكتبي وتستخدم هذه الطريقة لفحص الحالات التي يوجد بها مخاطر متوسطة أو منخفضة الخطورة والثانية وهي الفحص الميداني وتستخدم هذه الطريقة في فحص الحالات التي يكمن بها درجة عالية من المخاطر الضريبية⁽³⁷⁾.

1 - الفحص الضريبي المكتبي:-

الفحص الضريبي المكتبي عبارة عن مجموعة من الإجراءات المكتبية التي يقوم بها الفاحص ، قبل قيامه بالانتقال إلى مقر المنشأة لإجراء الفحص الميداني. وذلك من خلال مراجعة ملف الممول والإقرارات المقدمة لتكوين قاعدة بيانات أساسية عن الممول المراد فحص إقراراته وحساباته ودفاتره.

وتتعدد إجراءات الفحص المكتبي وأهم هذه الإجراءات:

1. مراجعة تقرير مراجع الحسابات والتعرف على أوجه النقص أو التحفظات التي أباها.
2. دراسة الحسابات الختامية والميزانية للسنة موضوع الفحص من واقع الإقرارات الضريبية ومقارنتها بحسابات السنوات السابقة، ثم دراسة هذه المقارنات حيث يمكن عن طريق هذه

³⁷ - مصطفى اسماعيل،"مرجع سبق ذكره،ص108.

الدراسة أن يحدد الفاحص ما يجب أن يشمل برنامج الفحص وكذلك الأسلوب الممكن أتباعه في الفحص⁽³⁸⁾.

ب - الفحص الميداني:⁽³⁹⁾

هو انتقال الفاحص إلى المنشأة محل الفحص في الزمان والمكان المحددين لإجراء زيارة الفحص والمستندات التي قد يقوم بفحصها أثناء الفحص الميداني هي: -

- حساب الارباح والخسائر (قائمة الدخل).

- الميزانية.

- سجل المبيعات.

- حسابات الصندوق والمصارف.

- مستندات صفقات التصدير.

- مستندات الإعفاءات.

كما أن البنود التي يتم التركيز عليها أثناء عملية الفحص هي:

- تحليل رقم المشتريات بحساب الارباح والخسائر .

- تحليل نسبة مجمل الربح بالحسابات الختامية.

- تحليل حسابات الصندوق والمصارف.

- تحليل حسابات المبيعات.

- تحليل الصادرات.

³⁸- السعيد محمد عبد العزيز ، "اثر معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة علي الدخل علي هكيل الفحص الضريبي" ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية- السنة 27، العدد الأول- مجلد الأول- جامعة بنها - كلية التجارة، 2007، ص596-597.

³⁹- محمد أبو العينين " نموذج لتعظيم فروق الفحص في مصلحة الضرائب على المبيعات" رسالة ماجستير، (جامعة القاهرة - كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، 2000م) ، ص13.

- تحليل الإعفاءات

- تحليل إيرادات الفروع.

- تحليل حساب ضريبة المبيعات.

- تحليل حساب الأرصدة المدينة والدائنة.

- تحليل حساب الشركاء.

رابعاً: معايير الفحص الضريبي:

أ-المعايير العامة وتشمل:-

1- يجب أن يقوم بعملية الفحص شخص أو أشخاص لديهم خبرة كافية وتدريب مهني ملائم في مجال الفحص والتقدير.

2- يجب أن يتوفر في الفاحص الاستقلال المهني خلال عملية الفحص.

3- يجب أن يبذل الفاحص العناية المهنية اللازمة للقيام بعملية الفحص وكذلك عند إعداد التقرير.

وتتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية الفحص، والمقصود بهذه المعايير أن

الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين،

وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية تحتاج إليها لمقابلة معايير العمل

الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، وتعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية

التي يجب أن يتحلى بها الفاحص وبالتالي فإنه يمكن القول بأنه للحصول على تقرير يتضمن

رأياً فنياً محايداً له أهميته ومغزاه يتعين أن يكون الفاحص على درجة من الكفاءة وأن يتمتع

بالاستقلال المطلوب ويتبع قواعد السلوك المهني المتعارف عليها وتتكون المعايير العامة

(الشخصية) من:-

1 - التدريب والكفاءة:

وهو يعني أن الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية يجب أن يكون لديه كفاءة معينة. ولتحديد معيار الكفاءة لابد من تحديد القدر المناسب من التأهيل العلمي والتأهيل العملي.

أ- التأهيل العلمي:

وهو أن يكون لدى الفاحص مؤهلاً جامعياً في المحاسبة والمراجعة وكذلك الحصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى. وأن يكون ملماً بالجوانب السلوكية وعلوم الإدارة وغيرها مثل الاقتصاد والإحصاء ولا يكفي التأهيل العلمي الذي يحصل عليه الفاحص خلال سنوات الدراسة وإنما يتطلب الأمر منه متابعة ما يستجد من معلومات وعلوم مرتبطة بعمله وكذلك زيادة معرفته الفنية عن ما يستجد في المحاسبة والمراجعة (40).

ب- التأهيل العملي:

أما بالنسبة للتأهيل العملي فكما هو الحال في جميع المهن الأخرى والتي تتطلب ممارسة مهنية من أعضائها لفترة زمنية محددة، فإن مهنة المحاسبة والمراجعة تتطلب كذلك من أعضائها ضرورة قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العملي.

ويتطلب التدريب المهني الملائم الاشتراك في كافة الدورات والندوات التي تعقدتها مصلحة الضرائب أو المنظمات المهنية وذلك في مجالات الضرائب والمحاسبة والإدارة وغيرها من العلوم ذات العلاقة.

مع ملاحظة أن خبرة الفاحص تمنحه قدرة أكبر على إبداء رأيه بشكل محايد (41).

2- حياد واستقلال الفاحص:

⁴⁰ - غسان المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية"، (عمان، دار المسيرة، 1998)، ص38-39

⁴¹ - سهام السويدي، "دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر (دراسة ميدانية)"، الدار الجامعية، 2010-2011، ص34.

يعد الاستقلال من الصفات الهامة والضرورية التي يجب أن تتوافر في الفاحص (المراجع) عند قيامه بعملية المراجعة أياً كان نوعها . فبدون توافر هذا الاستقلال ينتفي الغرض أساساً من القيام بعملية المراجعة. لذلك فإن معيار الاستقلالية من المعايير الأساسية والهامة التي يجب أن تشتمل عليها أي معايير توضع لمهنة المراجعة. وذلك لأنه في حالة غياب عنصر الاستقلال يصبح ضمان إبداء الرأي المحايد المستقل غير متوفر (42).

وبناء على ذلك يجب على الفاحص الضريبي أن يكون مستقلاً استقلالاً فكرياً تاماً في جميع ما يتعلق بأعمال الفحص التي يباشرها وأن يكون متحرراً من أية مصالح تربطه مع الممول أو مع الإدارة الضريبية.

3- بذل العناية المهنية:

العناية المهنية عبارة عن قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم، كما أنها وصف مهني رفيع المستوى لممارسة المهنة تعد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني، وحتى يمكن تحقيق هدف هذا المعيار يجب على الفاحص القيام بما يلي:-

1- أن يأخذ في الاعتبار أية ظروف غير عادية أو علاقات غير طبيعية قد تحدث . وذلك سواء عند تخطيط عملية المراجعة أو أثناء تنفيذ عمليات الفحص. فإذا حدث وأن واجهته بعض العناصر غير العادية، فمن المرغوب أن يعطي درجة عالية من الحذر عند فحص تلك العناصر (43).

2- العمل على إزالة أية شكوك أو استفسارات لديه تتعلق بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي.

⁴² - المرجع السابق ، ص37.

⁴³ - المرجع السابق، ص40.

3- أن يعمل باستمرار على تطوير مجال خبرته المهنية في مجال اكتشاف الغش والأخطاء والتعرف على الجديد في مجال الفحص.

ومن وجهة نظر الباحث فإن مستوى العناية المهنية المطالب الفاحص الضريبي ببذلها يشمل كذلك إلمامه بكل جوانب القانون الضريبي من حيث الإعفاءات والخصومات والغرامات. كذلك احتفاظه بأوراق العمل التي استخدمها أثناء الفحص وإرفاقها بتقريره النهائي.

ب - معايير العمل الميداني:

تتمثل معايير العمل الميداني في الإرشادات اللازمة لعملية جمع أدلة الإثبات الفعلية وتشمل على ثلاث جوانب:

1. تخطيط عملية المراجعة بشكل مناسب وكاف.
 2. يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
 3. ضرورة الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات وغيرها⁽⁴⁴⁾.
- وفيما يلي شرح مختصر لكل منها:

⁴⁴ - المرجع السابق، ص 46.

1- تخطيط عملية الفحص الضريبي:

يقصد بتخطيط عملية الفحص الضريبي للضريبة على أرباح الشركات ترتيب إجراءات الفحص الضرورية والاختبارات والفحوص التي سيقوم بها الفاحص لتحقيق كفاءة عالية من الفحص من ناحية مع توفير أكبر استفادة ممكنة من الوقت من ناحية أخرى.

ويمكن التعبير عن كيفية تحديد عملية تفصيل أو ترتيب أنشطة الفحص الضريبي من خلال المراحل التالية:

1- دراسة الحسابات الختامية والميزانية للسنة أو السنوات موضوع الفحص من واقع

الإقرارات الضريبية ومقارنتها بحسابات السنوات السابقة.

2- التعرف على نوع نشاط الشركة، ومرحل النشاط المختلفة.

3- فحص مدى دقة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية الموجود بالشركة.

4- دراسة المجموعة الدفترية التي تمسكها الشركة، والتعرف على كيفية القيد بها .

5- مناقشة تقرير مراجع الحسابات والتعرف على أوجه الفحص والتحفظات الواردة به.

وكذلك من الأمور الهامة أثناء الإعداد لعملية الفحص التعرف وتحديد الأهمية النسبية لبعض

البنود والتي قد تؤثر على سير العمل ونتيجة النشاط وقد تكون مدخل للكشف عن محاولات

الممول للتلاعب بالقوائم المالية.⁴⁵

وترجع دوافع التخطيط لعملية المراجعة الضريبية للأسباب التالية:

أ- تمكن الفاحص من الحصول على أدلة الإثبات الكافية.

ب- التحقق من سلامة الإجراءات المطبقة ومدى ملائمتها لعملية الفحص .

⁴⁵ محمد بهاء الدين ، مرجع سبق ذكره ص61 .

ج- تحديد الخطوات والإجراءات الواجب إتباعها للوقوف على المخاطر الملازمة لعملية الفحص والمراجعة.

د. التحقق من إلتزام المسجل بأحكام القانون "تقديم الإقرارات في الميعاد القانوني والإخطار بأي تغيير في بيانات التسجيل.

ه- توفير الوقت والجهد خاصة إذا كان برنامج الفحص معد أعداداً جيداً .

و- يساعد على التنبؤ المبكر بمواطن المشاكل ومحاولة إيجاد الإجراءات التحليلية المناسبة لتحديد الوعاء الضريبي السليم⁽⁴⁶⁾.

2- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:-

يقصد بنظام الرقابة الداخلية الوسائل والإجراءات المتبعة في المشروع بهدف المحافظة على الأصول، والاطمئنان إلى دقة بياناته المحاسبية، واكتشاف الأخطاء، وكذلك تحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية، فهو يعتمد إلى حد كبير في عمله على وجود نظام دقيق كاف للرقابة الداخلية، إذ أن الفاحص الضريبي باعتباره مراجع حسابات أصبح في وضع بعد ازدياد نشاط المشروعات وتوسع عملياتها لا يمكنه القيام بمراجعة تفصيلية لهذه العمليات، ولكنه يلجأ لمراجعتها بطريقة الاختبار، وتتوقف كمية هذه الاختبارات على مدى دقة نظام الرقابة الداخلية في المشروع، فكلما كان دقيقاً وسليماً ، كلما قلل الفاحص من اختباره وكلما كان ضعيفاً وغير سليم كلما زاد من اختباره.

كذلك يعتبر نظام الرقابة الداخلية نقطة البداية لعملية المراجعة مما يحتم على المراجع فحص وتقييم هذا النظام فحصاً دقيقاً ليتأكد من كفاءته وفاعليته.

⁴⁶ - شيماء إبراهيم، (استخدام الفحص التحليلي كأداة لزيادة كفاءة وفاعلية تخطيط مراجعة الضريبة العامة على المبيعات بالتطبيق على قطاع الخدمات الفندقية)، المجلة العربية للدراسات التجارية، المجلد 29، العدد الأول، 2005، ص 139-140 .

ويتم فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية على مرحلتين:

المرحلة الأولى :-

فحص النظام المتبع والتعرف عليه، كما هو موضوع بواسطة الإدارة، وذلك عن طريق الاطلاع على التعليمات والأوامر الواجبة الإلتباع في هذا الشأن.

المرحلة الثانية:

التأكد من صحة ودقة تنفيذ النظام عملياً عن طريق الاختبار والتحقق والملاحظة الفعلية. ثم يلي ذلك حكمه على أن النظام منفذ ومطبق تطبيقاً صحيحاً ويمكن الاعتماد عليه من عدمه⁽⁴⁷⁾.

3- جمع أدلة الإثبات :-

يقصد بأدلة الإثبات المعلومات التي يحصل عليها المراجع للتوصل إلى نتائج تكون أساساً لإعداد تقريره وتشمل أدلة الإثبات المستندات والسجلات المحاسبية التي أعدت منها القوائم المالية ومعلومات مؤيدة من مصادر أخرى.

وهذه الأدلة يجب أن تكون كافية ومقنعة، وتحدد كفاية أدلة الإثبات بكمية الأدلة التي يتم الحصول عليها، كما تقدر مناسبة الأدلة بنوعيتها وارتباطها بقياس تأكيد معين ودرجة الاعتماد عليه⁽⁴⁸⁾.

⁴⁷ - جلال الشاعر، نظرية المراجعة المالية في ظل التطورات المدينة- مجلة البحوث التجارية - العدد الأول يناير

2006 - جامعة الزقازيق - كلية التجارة - المجلد 28.

⁴⁸ - وحيد حجازي، "المعايير الدولية للمراجعة"، شرح وتحليل (الإسكندرية، دار التعليم الجامعي، 2011)،

وسائل الإثبات التي يتم استخدامها في الفحص الضريبي:

يقوم الفاحص الضريبي بمراجعة وفحص دفاتر وسجلات الشركة بقصد التحقق من سلامة وأمانة هذه الدفاتر وتحديد الأرباح التي تخضع للضريبة ويعتمد في تحقيق ذلك على وسائل إثبات متنوعة أهمها ما يلي:⁽⁴⁹⁾

(1) الفحص المستندي:

ويقصد به فحص المستندات للتحقق من صحتها وسلامتها والتأكد من وجود مستند يؤيد كل العمليات التي تمت في المنشأة.

وهناك عدة اعتبارات يجب أن يراعيها الفاحص الضريبي عند قيامه بالفحص المستندي هي:
أ- أن يكون المستند مستوفي الشروط الشكلية والموضوعية الواجب توافرها في أي مستند حتى يكون دليل إثبات سليم، منها أن يكون خالياً من أي كشط أو مسح أو تغيير في الأرقام وأن يكون معتمداً ممن له سلطة الاعتماد.

ب- أن يكون المستند موجهاً إلى الشركة محل الفحص وليس موجهاً إلى أحد أعضاء مجلس الإدارة مثلاً أو العاملين بها بصفته الشخصية.

ج- أن يكون المستند المقدم للفحص هو أصل المستند وليس صورة منه.

د- أن يكون المستند مؤرخاً بتاريخ يقع في نطاق الفترة المالية محل الفحص وخاصة بعملية تتعلق بطبيعة أعمال الشركة.

هـ- التأشير على المستند بما يفيد فحصه حتى لا يستخدم مرة أخرى لتأييد عمليات من طبيعة وقيمة واحدة.

(2) الفحص الحسابي:-

⁴⁹ - محمد حامد عطا، الفحص الضريبي علماً وعملاً، مرجع سبق ذكره، ص342.

يقصد به فحص الدفاتر والسجلات والمستندات والقوائم المالية للتأكد من صحة العمليات أو البيانات الموضحة بها من الناحية الحسابية ويشمل الفحص الحسابي ما يلي:

أ- التحقق من صحة العمليات الحسابية الواردة بالمستندات المؤيدة للعمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات.

ب- التحقق من صحة المجاميع الأفقية والرأسية لدفاتر اليومية وكذلك التأكد من صحة نقل المجاميع من صفحة لأخرى.

ج- التأكد من صحة ترحيل العمليات المالية من دفاتر اليومية إلى دفاتر الأستاذ وترصيدا.

د- التأكد من صحة نقل أرصدة الحسابات إلى ميزان المراجعة.

هـ- مراجعة قوائم الجرد بقصد التأكد من صحة العمليات الحسابية التي حوتها.

و- مراجعة القوائم المالية للتأكد من صحة وصدق العمليات الحسابية بها.

وعادة يتم الفحص الحسابي والمستندي بطريقة الاختبار بسبب تعدد وتنوع الأنشطة التي تقوم بها الشركات ويتوقف حجم العمليات التي تخضع للفحص على نظام المراقبة الداخلية، فكلما كان نظام المراقبة الداخلية محكماً، كلما قلت كمية الاختبارات التي يقوم بها الفاحص وإذا كان نظام المراقبة الداخلية ضعيفاً زادت كمية الاختبارات⁽⁵⁰⁾.

(3) المقارنات :

يمكن تطبيق نظام المقارنات في الفحص الضريبي عن طريق مقارنة بيانات القوائم المالية لأكثر من فترة مالية، وتحديد التغيرات الموجبة والسالبة سواء في المركز المالي للشركة أو نتيجة أعمالها، ثم يقوم الفاحص الضريبي بدراسة وتحليل أسباب هذه التغيرات والاعتماد عليها في الحكم على سلامة البيانات.

ويجب على الفاحص الضريبي كخطوة أولى في سبيل إجراء المقارنات تجميع أرقام القوائم المالية في مجموعات متناسقة ثم اتباع الإجراءات التالية:

أ- مقارنة تلك القوائم بمحتويات مثيلاتها في بعض الشركات الأخرى التي تمارس نفس النشاط وتعمل في ظروف مشابهة لظروف الشركة موضوع الفحص وتكون مصلحة الضرائب قد اعتمدت حساباتها.

ب- إجراء مقارنات بين عناصر القوائم المالية للشركة لسنة الفحص والسنوات السابقة.

وكمثال لأهم المقارنات التي يمكن أن يقوم بها الفاحص الضريبي عند قيامه بفحص الحسابات:
أ- مقارنات بيانات القوائم المالية للشركة محل الفحص مع غيرها من الشركات المماثلة والتركيز على العناصر الهامة التي تفيد في عملية الفحص مثل مقارنة إيرادات المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة وعنصر المخزون وصافي الربح.

ب- مقارنة بند العملاء في سنة الفحص أو السنوات السابقة ودراسة التغيرات لمعرفة أسبابها والتأكد من إنها حقيقية ويمكن الاستدلال عن أسباب هذه التغيرات عن طريق الرجوع إلى قيم المبيعات والنقدية المتحصلة من العملاء، فإذا أتضح أن قيمة المبيعات لم تتخفص فيجب ألا يؤثر ذلك على الأرباح.

ج- مقارنة بند مصروفات التشغيل في سنة الفحص والسنة أو السنوات السابقة وتحديد التغيرات ومعرفة أسبابها، فقد يكون التغير بالزيادة ناتجا عن زيادة في الآلات أدت إلى زيادة مصروفات التشغيل أو أن مصروفات التشغيل تخص أكثر من فترة.

د- مقارنة مجمل الربح في سنة الفحص بالسنة أو السنوات السابقة لمعرفة التغيرات وأسبابها وخاصة إذا كانت هذه التغيرات بالنقص لأنها قد تكون ناشئة عن نقص المبيعات أو تقييم

بضاعة آخر المدة بأقل مما ينبغي أو التلاعب في الحسابات بزيادة قيم المشتريات وتخفيض قيم المبيعات أو المغالاة في المصروفات.

هـ- مقارنة بيانات الموازنة التخطيطية بالبيانات الفعلية لأوجه نشاط الشركة فإذا ثبت من الفحص الضريبي أن الأجر الصناعي الفعلية لشهر معين أكبر من الأجر المخططة لنفس الشهر، فيجب على الفاحص الضريبي بحث أسباب الفروق والتأكد من عدم إدراج أسماء وهمية في كشوف المرتبات والأجر.

(4) النسب المالية:

يوجد العديد من النسب المالية التي يسترشد بها الفاحص الضريبي للتحقق من صحة ما تتضمنه القوائم من بيانات ومن هذه النسب ما يلي:

أ- نسبة مجمل الربح: تعبر هذه النسبة عن العلاقة بين الربح الإجمالي وصافي المبيعات ويمكن للفاحص الضريبي استخدام هذه النسبة كما يلي:

- يقارن نسبة مجمل الربح الخاصة بالشركة موضوع الفحص بالنسب المتعارف عليها في نفس النشاط فإذا وجد تقارب بينها دل ذلك على أمانة الدفاتر أما إذا كان هنالك فرق ملحوظ يجب عليه التقصي ومعرفة الأسباب الحقيقية للتأكد من عدم وجود تلاعب في الحسابات.

- يقارن نسبة مجمل الربح في سنة الفحص والسنوات السابقة لنفس الشركة ودراسة الاختلافات إن وجدت.

ب- نسبة صافي الربح:

تعبر هذه النسبة عن العلاقة بين الأرباح الصافية وصافي المبيعات، ويقوم الفاحص الضريبي بمقارنة صافي الربح في سنة الفحص بنفس النسبة في السنة أو السنوات السابقة

للشركة محل الفحص أو مقارنة نسبة صافي الربح للشركة بنفس النسبة للشركات المماثلة ودراسة الاختلافات لمعرفة أسبابها.

- نسبة تكاليف التسويق إلى صافي المبيعات وهذه النسبة توضح العلاقة بين بنود تكاليف التسويق التي تتحملها الشركة وصافي قيمة المبيعات ويسترشد الفاحص الضريبي بهذه النسبة لمعرفة مدى تناسب تكاليف التسويق مع صافي المبيعات لاستبعاد ما قد تتضمنه تكاليف التسويق من مغالاة أو مبالغ لا تخصها.

- نسبة التكاليف الإدارية إلى صافي المبيعات وهذه النسبة توضح العلاقة بين بنود التكاليف الإدارية وصافي المبيعات.

- نسبة أي عنصر من عناصر قائمة التكاليف إلى حجم الإنتاج. نظراً لوجود علاقة بين عناصر التكاليف الخاصة بالإنتاج وحجم الإنتاج، فإنه يمكن للفاحص الضريبي دراسة نسبة أي عنصر من عناصر قائمة التكاليف إلى حجم الإنتاج ، للتأكد من سلامة بيانات التكاليف وحجم الإنتاج ومن أمثلة هذه النسب ما يلي:

- نسبة الأجور إلى حجم الإنتاج.

- نسبة المواد الأولية إلى حجم الإنتاج.

ج- نسبة دوران المخزون:

توضح هذه النسبة العلاقة بين إيرادات المبيعات ومتوسط تكلفة المخزون، ويقوم الفاحص الضريبي بمقارنة نسبة دوران المخزون في سنة الفحص والسنوات السابقة، لبيان مدى تحرك المخزون أو تقادمه.

ويسترشد الفاحص الضريبي بهذه النسبة في الحكم على سلامة أرقام المبيعات والمخزون، حيث أنه كلما زادت نسبة دوران المخزون زادت أرباح الشركة⁽⁵¹⁾.

(5) نظام المصادقات:

تعتبر المصادقات أحد الوسائل التي يحصل من خلالها المراجع على دليل أو قرينة وهي عبارة عن بيان أو إقرار مكتوب من جهة أو شخص خارج المنشأة بصحة أو عدم صحة بيانات أو رصيد معين وتعتبر المصادقات أكثر أدلة الإثبات صلاحية وأفناً للمدققين⁽⁵²⁾.

(6) الفحص الفني :

يعني التزام المنشأة بثبات السياسات المحاسبية المطبقة، وكذلك صحة التوجيه المحاسبي والتفرقة بين الإيرادات الجارية والرأسمالية لأن ذلك يؤثر على دلالة نتيجة الأعمال والمركز المالي ويشمل الفحص الفني تدقيق قيود الإقفال للسنة السابقة والتحقق من مطابقتها للقيود الافتتاحية⁽⁵³⁾.

ج - معايير إعداد التقرير:

بعد إنتهاء الفاحص الضريبي من إجراءات الفحص يعد تقريراً بنتيجة فحصه متضمناً ما يلي:
أسم الشركة - نشاط الشركة - السنوات المطلوب فحصها - بيان بالإقرارات المقدمة في كل سنة وسنوات الفحص ونتيجة كل منها - نتيجة فحص ومناقشة الحسابات والرأي صراحة في اعتماد الدفاتر من عدمه، بحيث يخلص التقرير إلى تحديد الأرباح أو الخسائر المعدلة مبدئاً بريح أو خسارة الإقرار ثم الفروق الناتجة من التعديلات التي أدخلت على كل بند على حدة

⁵¹ - المرجع السابق ، ص 345 - 347.

⁵² - غسان المطارنة ، مرجع سبق ذكره ، ص 85.

⁵³ - أحمد حلمي ، المدخل إلى التدقيق الحديث،(عجمان، دار صفاء للنشر والتوزيع ، 2005) ، ص176.

نتيجة للفحص، ثم الرقم النهائي المعدل للربح أو الخسارة توطئة لربط الضريبية وتحصيلها⁽⁵⁴⁾.

ويعد تقرير الفاحص الضريبي المرحلة النهائية في عملية الفحص حيث أنه بعد انتهاء الفاحص من إجراءاته يعد تقريراً موجهاً إلى الإدارة التي يتبعها مبيناً فيه ما إذا كانت:

• القوائم المالية قد أعدت باستخدام سياسات محاسبية متعارف عليها وأن هذه السياسات تتسم بالثبات.

• القوائم المالية تتمشي مع النظم والمتطلبات القانونية.

• النواحي الهامة والمتعلقة بالعرض السليم للقوائم المالية قد تم الإفصاح عنها بشكل مناسب⁽⁵⁵⁾.

⁵⁴ - محمد بهاء الدين، مرجع سبق ذكره، ص149.

⁵⁵ - وجدي حجازي ، مرجع سبق ذكره ، ص40.

خلاصة الفصل الثاني

في الفصل الثاني تناول الباحث معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها والفحص الضريبي.

وذلك من خلال مبحثين حيث تناول المبحث الأول منها العلاقة بين معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها وبين الفحص الضريبي حيث تبين شدة التماثل والتشابه بين ما يقوم بها الفاحص الضريبي والعمل الذي يتولاه مراجع الحسابات فالفحص الضريبي ما هو الا عملية مراجعة لغرض خاص يتضمن فحص حسابات الممولين يهدف تحديد وعاء الضريبة المستحقة الامر الذي يترتب عليها بالضرورة ان يعتمد هذا النوع من الفحص على اساليب ومعايير المراجعة وذلك لتحقيق اهدافه .

وتناول المبحث الثاني الفحص الضريبي، أهدافه ، أهميته، أساليبه حيث يعتبر الفحص الضريبي هو احد الركائز الأساسية بالمصالح الإردادية المختلفة في الحفاظ على مستحقات الخزانة العامة للدولة وزيادة الالتزام الطوعي للممولين ، و تكمن أهمية الفحص الضريبي في كونه وسيلة لا غاية، تهدف إلى خدمة الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي Taxable Income على نحو علمي منظم يحافظ على حقوق الممولين والدولة جنباً إلى جنب بالإضافة إلى زيادة مستوى الإلتزام بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له، وتقليل حالات التهرب الضريبي ، ومن ثم فإن تعزيز عملية الفحص يمثل تحدياً رئيسياً للإدارة الضريبية لا سيما في الدول النامية، وقد اشتركت معظم الآراء في أن وجود برنامج جيد للفحص الضريبي محكم التصميم، يمثل عنصراً حاسماً في الحد من عمليات الاحتيال والتهرب من الضريبة

الفصل الثالث

الفحص الضريبي للمشركات

المبحث الاول

مفهوم الفحص الضريبي للشركات

مقدمة :

الأصل في الضريبة على ارباح الشركات انها ضريبة سنوية حيث تفرض على الارباح السنوية التي تحققها الشركة، والتحاسب الضريبي للشركات يبدأ من عملية حصر الممولين التي هي حجر الأساس الذي يقوم عليها لنظام الضريبي ، ثم تأتي مرحلة الفحص الضريبي ويليهما مرحلتا الربط والتحصيل ، وعلى الرغم من ان حصيللة الضريبة على الشركات تمثل جانباً كبيراً من حصيللة الضرائب المباشرة الا ان المتأخرات المستحقة على هذه الشركات تزداد بمعدلات مرتفعة من سنة لأخرى⁽¹⁾.

وتم اختيار قسم الشركات تحديداً لإجراء هذه الدراسة وذلك لعدة اسباب أهمها:

- 1- يعتبر ممولي قسم الشركات من أكثر الممولين التزاماً بمسك الدفاتر والمستندات بعكس بقية الممولين (المهن الحرة ، الأرباح التجارية).
- 2- أن ممولي قسم الشركات ملزمون دون غيرهم بتقديم الميزانيات وكافة الحسابات الختامية مرفقة بإقراراتهم الضريبية.
- 3- الدور الذي تلعبه الشركات على المستوى الاقتصادي من حيث توفير فرص العمل ودورها في زيادة الاستثمارات ما يرتب الاهتمام بفحص نتائج أعمالها بطريقة لا تضر بالاقتصاد أو المكلف وما يستلزم ذلك من أهمية توافر الكفاءة والخبرة في القائم بمراجعة حساباتها.

⁽¹⁾ محمد حامد عطا ، الفحص الضريبي علماً وعملاً ، مرجع سبق ذكره ، ص333.

4- اتجاه الدولة نحو الخصخصة وفتح السوق المحلي لدخول الشركات الأجنبية ما يفرض دقة عمليات الفحص وذلك حفاظاً على حقوق الخزانة العامة من جهة وعدم الإضرار بالشركات الأجنبية من جهة أخرى الأمر الذي يؤدي في النهائية إلى هروب الاستثمارات وانخفاض حصيلة الضريبة.

ويحق لمصلحة الضرائب فحص الإقرارات المقدمة من الشركات خلال سبع سنوات من تاريخ الأجل المحدد لتقديمها ، فاذا لم يتم فحص هذه الإقرارات خلال المدة المشار إليها يسقط حقها بالتقادم أي لا يجوز مطالبة الشركة بالضرائب المستحقة عليها .

أولاً المفهوم العلمي للفحص الضريبي للضريبة على أرباح الشركات :

يقصد بالفحص الضريبي بصفة عامة أن يتأكد الفاحص من تنفيذ أحكام قانون الضرائب ، وأن كل ما نص القانون علي خضوعه للضريبة من أنواع الإيرادات المختلفة قد خضع فعلا للضريبة التي يجب أن يخضع لها ، وانه لا توجد مبالغ أو إيرادات يجب خضوعها للضريبة ، ويكون قد تم إغفالها وبمعني أخر يمكن تعريف الفحص الضريبي بأنه نظام البحث والتقصي الموضوعي للظواهر المتعلقة بالعمليات الحقيقية التي يتضمنها الإقرار الضريبي الذي تقدمه المنشأة إلي مصلحة الضرائب تهدف التأكد من صدق تمثيل بيانات الإقرار لنتيجة تلك العمليات طبقا لمتطلبات المحاسبة الضريبية.

ويشير آخرون إلي أن اصطلاح الفحص الضريبي يتبلور في التحقيق من أن الممول قد قام بتنفيذ أحكام قانون الضرائب حين أعداده لا قراره . كما أن الإقرار يتضمن كافة الإيرادات التي نص القانون الضريبي على خضوعها للضريبة التي ينبغي أن تخضع لها ، مع التأكد من انه لا توجد مبالغ أو إيرادات يجب خضوعها للضريبة ولكن الممول قد أغفلها أما عمدا أو بحسن نية ، أو أن هناك أيراد خضع لضريبة معينة وكان ينبغي أن يخضع لضريبة أخرى.⁽¹⁾

و الفحص الضريبي ذا صور متعددة ، نظرا لأن كل نوع من أنواع الفحص له اختبارات وخطواته وبرنامجه وهي تختلف فيما بينهما طبقا للغرض الذي يتم من أجله الفحص و النتائج المستهدفة منه ، وكذلك وفقا لما يحكمه من نصوص تشريعية محددة بالقانون ، ومن صور الفحص الضريبي عملية الفحص الضريبي للضريبة على أرباح الشركات وهي عبارة عن :

⁽¹⁾ محمد بهاء الدين ، مرجع سبق ذكره ، ص153.

"سلسلة منطقية متتابعة من الخطوات تتمثل في فحص الحسابات بغرض تحديد وعاء الضريبية على أرباح الشركات وذلك في ظل التأكد من أمانة الدفاتر من خلال الاطمئنان إلي أنها تتضمن كافة نشاط الشركة محل الفحص واشتمالها أيضا علي الأرباح الحقيقية خلال سنة أو سنوات الفحص وكذلك التأكد من معالجة الإيرادات والمصروفات وفقا لوجهة النظر الضريبية في هذا الشأن" .

وفي ضوء ما سبق يتضح بصورة جلية مدى الارتباط الوثيق بين كل من مراجعة الحسابات والفحص الضريبي للضريبة علي أرباح الشركات ومن هنا يمكن القول أن الفحص الضريبي للضريبة علي أرباح الشركات ما هو إلا مراجعة محددة بغرض خاص " Investigation " بهدف تحديد وعاء تلك الضريبة.

ومما يؤكد ذلك ما أشار إليه البعض في أنه مادامت عملية الفحص الضريبي ليست إلا عملية مراجعة بغرض خاص فإن الأسلوب العلمي للمراجعة يجب أن يتبع، وهكذا نجد ان مرحلة الفحص الضريبي تتضمن عملية المراجعة التي يقوم بها رجل الإدارة الضريبية من تحقيق ورجوع إلى البيانات والاطلاع على الحسابات والمستندات وغيرها من الوثائق المؤيدة لكافة عمليات الممول بالإضافة إلى طلب ما يلزم من معلومات ضرورية حتى يتأكد الفاحص الضريبي في النهاية من صحة ما ورد بالإقرار الضريبي.

وفي ضوء ما أوضحنا سابقاً من أن الفحص الضريبي ما هو إلا عملية مراجعة بغرض خاص الأمر الذي يترتب عليه بالضرورة أن يعتمد هذا النوع من الفحص على التقنيات العملية والأسلوب العلمي للعمل المرجعي، ولكي يمكن تحقيق ذلك فإن الأمر يستلزم تطوير الفحص

الضريبي للضريبة على أرباح الشركات تمشياً مع التطورات العلمية لعلمي المحاسبة والمراجعة من جهة وتقنيات العمل المرجعي من جهة أخرى.

يختلف الفحص الضريبي للشركات عن غيرها من الأشكال، لما لهذه الشركات من مميزة منشآت كبرى لها أهمية كبيرة للاقتصاد القومي .

ويحق لمصلحة الضرائب فحص الإقرارات المقدمة من الشركات خلال سبع سنوات من تاريخ الأجل المحدد لتقديمها، فإذا لم يتم فحص هذه الإقرارات خلال المدة المشار إليها يسقط حقها بالتقادم أي لا يجوز مطالبة الشركة بالضرائب المستحقة عليها .

والفاحص الضريبي يقوم بالمراجعة والفحص للمستندات والدفاتر والقوائم المالية للشركة بهدف التأكد من صحة المعلومات المحاسبية الواردة في الإقرار الضريبي الخاص بالشركة، لذلك يعتمد الفاحص على البيانات التي يحصل عليها من مصادر متنوعة كما تتعدد وسائل الإثبات.

ولإتمام عملية الفحص الضريبي هنالك مجموعة من الإجراءات التي تسبق عملية الفحص، تهدف إلى التعرف على مركز الشركة ونشاطها، وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق بها وتحديد حجم العينات التي تخضع للفحص واختيار مفرداتها ثم تتم عملية الفحص للدفاتر والسجلات والمستندات باتباع أدوات وأساليب وإجراءات الفحص وتنتهي عملية الفحص بكتابة تقرير عن نتائج الفحص .⁽¹⁾

⁽¹⁾المرجع السابق ، ص154-155.

ثانياً: الإقرار الضريبي وعلاقته بالفحص الضريبي للشركات:

يعتبر الإقرار الضريبي هو نقطة البداية في عملية الفحص الضريبي لأرباح الشركات. ويحق لمصلحة الضرائب فحص الإقرارات المقدمة من الشركة خلال (7) سنوات من تاريخ الأجل المحدد لتقديمها، فإذا لم يتم فحص هذه الإقرارات خلال المدة المشار إليها يسقط حقها بالتقادم أي لا يجوز مطالبة الشركة بالضرائب المستحقة عليها " يسقط حق الدولة في المطالبة بما هو مستحق لها بمقتضى أحكام هذا القانون بمضي سبع سنوات"⁽⁵⁶⁾.

ويعرف الإقرار الضريبي بأنه " بيان موقع من الممول أو وكيله الرسمي يقدمه إلى مصلحة الضرائب خلال مدة محددة ويبين به نتائج أعماله عن فترة محددة من مختلف مصادر الدخل".

وقد تبنى التشريع الضريبي الجديد. قانون الضريبة على الدخل رقم (7) لسنة (2010) فلسفة جديدة تقوم على أساس الثقة المتبادلة بين مجتمع الممولين والإدارة الضريبية. وقد انعكست هذه الفلسفة في اعتبار الإقرار الضريبي المقدم من الممول هو أساس ربط الضريبة كمبدأ عام وبالتالي تلتزم الإدارة الضريبية بقبول الإقرار الضريبي على مسؤولية الممول، والذي يلتزم بسداد مبلغ الضريبة المستحقة من واقع الإقرار الضريبي المقدم وهذا يعني أن الإدارة تلتزم بقبول الإقرار الضريبي كما جاء من الممول.

" تربط الضريبة بناءً على إقرار يقدمه الممول عن دخله ويجب دفع الضريبة من واقع هذا الإقرار بعد انقضاء الأجل المحدد لتقديمه"⁽⁵⁷⁾، وإذا سلمنا بأن هذه الفلسفة ستساهم في

⁵⁶- قانون ضريبة الدخل رقم (7) لسنة 2010، مادة 25.

⁵⁷- قانون ضريبة الدخل رقم 7 لسنة 2010، المادة (2).

تحقيق الثقة والعدالة الضريبية في المجتمع الضريبي، فإن ضمان تحقيقها مرهون بتوافر خاصية المصدقية فيما يقدم من معلومات محاسبية ضمن مرفقات الإقرار الضريبي، والتي بغيابها سيظل المجتمع الضريبي الليبي يعاني من مشكلات مزمنة ومتراكمة ومتزايدة، ومنها زيادة في حجم المتأخرات الضريبية وزيادة أسباب النزاع بشأن تحديد الربح، أو الخسارة وإهدار الدفاتر وكثرة المنازعات القانونية المنظورة أمام القضاء، مع تأخر عمليات فحص وربط الضريبة وظهور فروق ضريبية كنتيجة لذلك سيكون لها تأثير على المركز المالي للممول، مما يترتب عليها ضياع لجزء كبير من موارد الدولة كان من الأحرى استخدامها في تحقيق أهداف التنمية المنشودة.⁽¹⁾

وترجع أهمية الإقرار الضريبي إلى أنه بالنسبة للممول يمثل سنداً ملزماً له وحجة عليه فيما تضمنه من بيانات ويصبح بموجبه شريك في تحديد الضريبة المستحقة عليه. وبالنسبة لمصلحة الضرائب فهي تأخذ بالإقرار كأساس لتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة إلى جانب ما يسفر عنه فحص دفاتره ومستنداته، أما بالنسبة للمجتمع الضريبي، فيعد الأمر مؤشراً على درجة الوعي الضريبي بين الممولين.⁽²⁾

وقد ألزمت المادة (71) من القانون رقم (7) لسنة (2010) بشأن ضرائب الدخل، الشركات المسجلة بتقديم إقرار مبيناً مقدار أرباحها أو خسائرها ويكون هذا الإقرار معتمد من أحد المراجعين المعتمدين.

ونظراً للأهمية الاقتصادية والمالية للشركات مما يستدعي توافر درجة عالية من الكفاءة والدقة والخبرة في القائم بمراجعة حساباتها. فقد قصر القانون ذلك على المحاسبين المقيدين

¹ محمد نجيب زكي ، دراسة تحليلية لمؤشرات مصداقية ممولي الضريبة الموحدة، لغرض الفحص الضريبي الانتقائي-المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة- العدد الرابع أكتوبر 2004- ، جامعة عين شمس- كلية التجارة-المجلد 2).
² أسامة عبد الخالق، "الضريبة علي أرباح شركات الأموال"،(جامعة عين شمس، كلية التجارة،2003) ،ص111.

بجدول المحاسبين والمراجعين "على الشركات الخاضعة لأحكام هذا الباب أن تقدم إقراراً سنوياً بدخلها معتمداً من محاسب ومراجع قانوني مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين الليبيين المشتغلين، ويكون تقديمه على النموذج ووفقاً للأوضاع والشروط التي تحددها اللائحة التنفيذية خلال شهر من تاريخ المصادقة على الميزانية في موعد أقصاه أربعة أشهر من انتهاء السنة المالية"⁽¹⁾.

كما حددت اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل مرفقات الإقرار الضريبي في:⁽²⁾

أ- تكلفة البضاعة المصنعة في حالة (النشاط الصناعي).

ب- قائمة الدخل.

ج- الميزانية العمومية.

د - كشف الاستهلاكات.

هـ- كشف أو كشوفات بتفاصيل المصروفات الواردة بقائمة الدخل.

مسئولية المحاسب عند اعتماد الإقرار:

يطرح الكثير من مستخدمي البيانات المالية أسئلة حول مدى تأثير مهنة التدقيق في تحقيق رغبات مستخدمي البيانات المالية، ومن هؤلاء المستخدمين الجهات الحكومية، ففي ظل وجود تدقيق ذو جودة عالية سيؤدي إلى بيانات مالية ذات جودة عالية وبالتالي تقديم كشوف ذات جودة عالية للدوائر الضريبية.

وقد سع مشرع ضريبة الدخل من خلال الإلزام القانوني بمسك الحسابات وتدقيقها من قبل مدقق حسابات قانوني إلى تفعيل دور المحاسب القانوني وتحمله المسؤولية في نفس الوقت عن عدالة البيانات المالية التي يقوم بالمصادقة عليها، حيث أن الواقع أثبت أن هناك

¹- القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل ولائحته التنفيذية، مادة (71).

²- اللائحة التنفيذية للقانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل، المادة (54).

الكثير من الحسابات التي كان يتم إعدادها وتقديمها للدوائر الضريبية لا تعطي صورة عادلة عن الواقع الفعلي للمنشأة.

لذلك يعتبر اعتماد الإقرار من أحد المحاسبين المقيدین بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين إقراراً منه بأن صافي الربح الخاضع للضريبة أو الخسارة كما ورد بالإقرار قد حسب طبقاً لأساليب وقواعد المحاسبة السليمة، وفي حالة وجود أية مخالفات فيجب أن يشتمل التقرير عليها⁽¹⁾.

عقوبة التخلف عن تقديم الإقرار في ميعاده وسداد الضريبة:

وفقاً لنص المادة (2) من القانون رقم (7) لسنة (2010) بشأن ضرائب الدخل ولائحته التنفيذية. فإنه " تربط الضريبة بناءً على إقرار يقدمه الممول عن دخله ويجب دفع الضريبة من واقع هذا الإقرار بعد انقضاء الأجل المحدد لتقديمه".

وقد تضمن القانون نوعين من العقوبات في حالة مخالفة هذه الأحكام هي:

أ- في حالة عدم تقديم الإقرار:

حيث نصت المادة (72) على " يعاقب بغرامة مقدارها مثل الضريبة المستحقة طبقاً للربط النهائي كل من تخلف بغير عذر مقبول عن تقديم الإقرارات أو الإخطارات أو البيانات المنصوص عليها في المواد (38-43-44-49-52-60-72) ويعتبر في حكم التخلف عن تقديم الإقرارات أو الإخطارات أو البيانات تقديمها غير مستوفية للشروط المقررة في شأنها".

ب- في حالة عدم أداء الضريبة في الميعاد المحدد:

حيث نصت المادة (74) على أنه " يعاقب بغرامة لا تقل عن (500) خمسمائة دينار ولا تزيد عن (10.000) عشرة ألف دينار كل من لا يسدد الضريبة في موعدها أو تسبب بخطئه أو إهماله في تأخير توريد الضريبة للخزانة العامة"⁽²⁾

¹ - محمد حامد عطا، معايير المراجعة المصرية والفحص الضريبي، مرجع سبق ذكره ، ص339.
² قانون ضريبة الدخل رقم 7 لسنة 2010، المادة (74,72).

نموذج الإقرار المستخدم:

يقدم الإقرار بالنسبة للشركات على النموذج رقم (9) ضرائب ويسلم الإقرار عن طريق مفوض الشركة أو مندوبها لدى المصلحة أو عن طريق محاسب الشركة مقابل إيصال على النموذج رقم (19) ضرائب.

المبحث الثاني

إجراءات الفحص الضريبي للشركات

مقدمة

لا شك أن الفحص الضريبي يعتبر المرحلة الرئيسية والفنية لعمل الإدارة الضريبية والممولين، وبصفة عامة ينصب فحص الحسابات لغرض تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات أساساً على التأكد من أمانة الدفاتر وأنها تتضمن جميع العمليات التي أجرتها الشركة وتشمل الأرباح الحقيقية خلال سنة الفحص وكذلك معالجة الإيرادات والمصروفات وفقاً لأحكام القانون الضريبي⁽¹⁾، ويختلف الفحص الضريبي للشركات عن غيرها من الأشكال، لما لهذه الشركات من سمات مميزة ولو لكونه منشآت كبرى لها أهمية كبيرة للاقتصاد القومي .

ويحق لمصلحة الضرائب فحص الإقرارات المقدمة من الشركات خلال سبع سنوات من تاريخ الأجل المحدد لتقديمها، فإذا لم يتم فحص هذه الإقرارات خلال المدة المشار إليها يسقط حقها بالتقادم أي لا يجوز مطالبة الشركة بالضرائب المستحقة عليها⁽²⁾ .

والفاحص الضريبي يقوم بالمراجعة والفحص للمستندات والدفاتر والقوائم المالية للشركة بهدف التأكد من صحة المعلومات المحاسبية الواردة في الإقرار الضريبي الخاص بالشركة، لذلك يعتمد الفاحص علي البيانات التي يحصل عليها من مصادر متنوعة كما تتعدد وسائل الإثبات.

ولإتمام عملية الفحص الضريبي هنالك مجموعة من الإجراءات التي تسبق عملية الفحص، تهدف إلي التعرف علي مركز الشركة ونشاطها، وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق بها وتحديد حجم العينات التي تخضع للفحص واختيار مفرداتها ثم تتم عملية الفحص للدفاتر

¹- محمد حامد عطا، معايير المراجعة المصرية والفحص الضريبي، مرجع سبق ذكره ، ص347.
⁽²⁾محمد حامد عطا، الفحص الضريبي علماً وعملاً ، مرجع سبق ذكره ،ص 333.

والسجلات والمستندات باتباع أدوات وأساليب وإجراءات الفحص وتنتهي عملية الفحص بكتابة تقرير عن نتائج الفحص.⁽¹⁾

أولاً الإجراءات التمهيدية للفحص الضريبي :

يتعين على الفاحص الضريبي القيام بمجموعة من الإجراءات قبل البدء بعملية الفحص وهي

1- دراسة ملف الشركة.

⁽¹⁾المرجع السابق ، ص334.

2- الزيارة الميدانية للشركة.

3- دراسة وتقييم نظام المراقبة الداخلية المطبق بالشركة .

وستتناول هذه الإجراءات تفصيلاً وذلك على النحو التالي:

(1) **دراسة ملف الشركة:** يقوم الفاحص في البداية بالإطلاع على ملف الشركة ودراسته

بهدف:

أ- الإلمام بالمعلومات الأساسية عن أسم الشركة وشكلها القانوني وتاريخ تكوينها وغرضها الأساسي ورأس مالها وأعضاء مجلس الإدارة .

ب- التحقق من أن الإقرارات المقدمة مستوفاة من حيث البيانات التي تتضمنها والأوراق والوثائق التي ترفق بها، وطلب الإيضاحات والمعلومات اللازمة من الشركة لتفسير ما جاء بالإقرار .

ج- الاطلاع على تقرير الفحص الخاص بالسنة السابقة لمعرفة النقاط الهامة التي أثرت فيه والتعديلات التي تم على أساسها تحديد الوعاء الضريبي وأوجه الخلاف بين الشركة ومصلحة الضرائب وما تم بشأنها لمراعاة ذلك أثناء الفحص .

(2) الزيارة الميدانية للشركة:

يقوم الفاحص الضريبي بزيارة ميدانية للشركة وذلك بغرض:

أ- التعرف على نوع نشاط الشركة ومراحل العمليات الصناعية وأنواع المنتجات.

ب- الاطلاع على محاضر اجتماعات كل من مجلس الإدارة والجمعية العمومية وذلك لاحتوائها على معلومات هامة فيما يتعلق بالقرارات التي اتخذت بشأن تحديد مرتبات

ومكافآت الموظفين وإعلان الأرباح الموزعة والعقود المبرمة مع الغير وغيرها من

القرارات التي يترتب عليها عمليات مالية هامة.

ج- دراسة المجموعة الدفترية التي تمسكها الشركة والتعرف على كيفية القيد بها وعلاقة

الدفاتر ببعضها البعض والنظام المحاسبي المتبع.

د- مناقشة تقرير مراجع الحسابات مع المسؤولين بالشركة و التعرف على التحفظات الواردة

به وأخذها في الاعتبار عند الفحص⁽¹⁾.

(3) دراسة وتقييم نظام المراقبة الداخلية المطبق بالشركة:

تعتبر دقة وسلامة نظام المراقبة الداخلية المطبق بالشركة أمراً حيوياً بالنسبة للفاحص

الضريبي، حيث على أساس هذا النظام يتحدد حجم العينات التي ستخضع للفحص واكتشاف

نواحي الضعف والثغرات التي عن طريقها يمكن التلاعب في الحسابات ، فإذا أطمأن الفاحص

إلى أن نظام المراقبة الداخلية سليم، فإنه يخفض من نطاق اختباره والعكس إذا كان النظام

ضعيف ، بما يمكنه من الاطمئنان لمحتويات الدفاتر⁽²⁾.

ثانياً إجراءات الفحص:

¹- المرجع السابق ، ص 348.

²- المرجع السابق ، ص 349.

يتحدد وعاء الفحص الضريبي على أرباح الشركات بمقدار فائض الإيرادات التي تحققت خلال السنة عن التكاليف والأعباء اللازمة للحصول عليها.

ونظراً لأن صافي الربح المحاسبي يتحدد على أساس بعض الفروض والسياسات والمبادئ المحاسبية التي قد لا تتفق مع أحكام القانون الضريبي، لذلك فإنه غالباً ما يختلف الربح المحاسبي عن الربح الضريبي ولكن يمكن التوصل إلى تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة عن طريق الحسابات التي تمسكها الشركة، فيتخذ من الربح المحاسبي نقطة البداية ثم يضاف إليه المبالغ التي حملت على الإيرادات ولا تعد من التكاليف من وجهة نظر القانون الضريبي حتى نصل إلى الربح المعدل ويخصم منه الخصومات التي يقضي التشريع بضرورة خصمها، بينما لم يجر العرف المحاسبي على خصمها.

وكما بينا سابقاً يعتبر الإقرار نقطة البداية في دورة التعامل بين الممول ومصلحة الضرائب ويعتبر كذلك نقطة الالتقاء بينهما.

ويتم فحص الإقرار الضريبي الخاص بالشركة عن طريق مطابقة البيانات الواردة بالإقرار وبمرفقاته مع الدفاتر والسجلات والمستندات.

ويقوم الفاحص الضريبي بالاعتماد على وسائل الإثبات اللازمة لاتمام الفحص مثل الفحص الحسابي والفحص المستندي والمقارنات والنسب المالية.

وفيما يلي نوضح إجراءات الفحص الضريبي للبيانات الواردة بالإقرار

ومرفقاته بهدف تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات⁽¹⁾:

⁽¹⁾المراجع السابق ص351

(1) **فحص حساب التشغيل:** يتبع الفاحص الضريبي الإجراءات التالية عند قيامه

بفحص حساب التشغيل وهي:

أ. مقارنة عناصر حساب التشغيل في سنة الفحص والسنة السابقة لكشف أي تغيرات جوهرية والبحث عن أسبابها للتأكد من أنها حقيقية.

ب. الاسترشاد بمجموعة من النسب المالية كمؤشر لاكتشاف أي تلاعب أو زيادة في التكاليف ومن هذه النسب الآتي : نسبة الأجور إلى التكاليف الأولية - نسبة المواد الأولية إلى التكاليف الأولية - نسبة تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف إلى تكلفة البضاعة تامة الصنع - نسبة كمية كل مادة من المواد الخام المستخدمة في الإنتاج إلى حجم الإنتاج.

وبالنسبة للمواد الأولية يتعين على الفاحص الضريبي اتباع ما يلي:

أ- التحقق من كمية وقيمة المواد الخام المستخدمة في الإنتاج وذلك بمراجعة دفتر المخزون مع فواتير شراء المواد الخام.

ب- مراجعة أذون وأوامر التشغيل الواردة من مواقع العمل إلى المخازن وذلك بمطابقتها مع المواد الخام المنصرفة بدفتر المخزون.

ج- التأكد من ثبات سياسة التسعير المستخدمة في تسعير المواد الخام المنصرفة للإنتاج.

د- التأكد من صحة تكلفة المواد الخام أول المدة بمطابقتها مع قوائم جرد المخزون في السنة السابقة.

هـ- التأكد من صحة تكلفة المواد الخام أول المدة بمطابقتها مع قوائم جرد المخزون في سنة الفحص.

وفيما يتعلق بإهلاك المعدات والآلات يتعين فحصها على النحو التالي:

أ- فحص المستندات الخاصة بشراء الأصول وما انفق عليها من مصروفات حتى بدء تشغيلها .

ب- مراعاة الإضافات و الاستبعادات للأصول الثابتة عند حساب الاستهلاك .

ج- التأكد من أن طريقة الاستهلاك المتبعة واحدة في جميع السنوات.

وبالنسبة لمصروفات الإصلاح والصيانة: فإنه يتعين على الفاحص الضريبي مراعاة اتباع الإجراءات التالية وهي:

أ- مراجعة مصروفات الإصلاح والصيانة مستندياً وذلك بالإطلاع على المستندات المؤيدة لها.

ب- التأكد من أن هذه المصروفات لا تتضمن مصروفات رأسمالية.

ج- التأكد من صحة التوجيه المحاسبي لهذه المصروفات.

(2) **فحص حساب المتاجرة** : يقوم الفاحص الضريبي بمقارنة بنود حساب المتاجرة

في سنة الفحص والسنة السابقة ودراسة التغيرات ومعرفة أسبابها والتأكد من عدم وجود

تلاعب في الحسابات، كما يقوم بحساب النسب المالية التي يسترشد بها في عملية الفحص،

مثل إجمالي الربح إلى المبيعات ونسبة صافي الربح إلى المبيعات وبعد ذلك يقوم الفاحص

الضريبي بإجراءات الفحص الحسابي والمستندي، وفيما يلي نوضح كيفية فحص أهم بنود

حساب المتاجرة⁽¹⁾.

أ- **المشتريات** : يتعين على الفاحص الضريبي اتباع الإجراءات الآتية:

⁽¹⁾المراجع السابق ، ص352 - 353

- التحقق من أن المشتريات مؤيدة بفواتير صحيحة موجهة للشركة وباسمها وتاريخها يقع في السنة موضوع الفحص.

- التأكد من استيفاء فواتير الشراء النواحي الشكلية .

- المراجعة الحسابية لفواتير الشراء واستبعاد الخصم التجاري إن وجد.

- التأكد من مطابقة قيم الفواتير مع ما هو مسجل بالدفاتر .

- التأكد من عدم وجود تكرار في قيد فواتير الشراء بفحص الفواتير ذات القيم المتشابهة.

ب- مردودات المشتريات: يتعين على الفاحص مراعاة ما يلي:

- مراجعة صور إشعارات الرد مع ما هو مقيد بالدفاتر .

- مطابقة فواتير الخصم التي يرسلها الموردون مع صور إشعارات الرد بالسجلات.

ج- المبيعات : يجب أن يقوم الفاحص عند فحصه للمبيعات بما يلي :

- فحص فواتير البيع من حيث استيفائها الشروط الشكلية مثل التسلسل والتواريخ والتوقيعات من المختصين.

- مراجعة فواتير البيع الملغاة مع الاطلاع على أصل الفاتورة وصورتها مع معرفة سبب الإلغاء للتأكد من جديته.

- التحقق من صحة بيانات فواتير البيع عن طريق إجراء بعض الاختبارات الحسابية على عمليات الضرب والجمع وخلافه.

- مطابقة صور فواتير البيع مع قيد دفتر يومية المبيعات على سبيل العينة.

- تتبع ترحيل قيد بعض فواتير المبيعات موضوع الفحص مع حسابات العملاء المختصة.⁽¹⁾

د - **مردودات المبيعات:** يجب على الفاحص إجراء مراجعة لبعض صور الإشعارات الدائنة التي تعدها إدارة المبيعات بالمنشأة لإرسالها للعملاء ومطابقتها على ما هو مقيد بدفاتر يومية مردودات المبيعات وسجلات البضاعة الواردة للمخازن للتأكد من أنها مردودات فعلية تمت خلال السنة وليست مجرد وسيلة لتخفيض مجمل الربح.

هـ - **المخزون:** على الفاحص مراعاة اتباع الإجراءات التالية⁽¹⁾:

- التأكد من أن قوائم الجرد قد تضمنت كل ما تملكه الشركة من بضاعة سواء في مخازنها أو مخازن الغير.
- التأكد من أن قيمة المخزون في آخر المدة مطابق لما هو وارد بقوائم الجرد.
- التحقق من أن الشركة تسيّر على نظام واحد في نهاية كل سنة بالنسبة لتقويم مخزون آخر المدة.
- مطابقة مخزون آخر المدة في السنة السابقة لسنة الفحص وبضاعة أول المدة في سنة الفحص مع مراعاة التعديلات التي قد يجريها الفاحص الضريبي على بضاعة آخر المدة في السنة السابقة وإجراء تعديل قيمة بضاعة أول المدة في سنة الفحص على أساسها.
- مراجعة كشوف الجرد حسابياً للتأكد من صحة الجرد لبضاعة آخر المدة واختبار البيانات الواردة بكشوف الجرد مع أرصدة بطاقات الصنف وأرصدة استاذ المخازن ودراسة الاختلافات والبحث عن أسبابها.

(3) **فحص حساب الأرباح والخسائر:** يقوم الفاحص الضريبي بمقارنة بنود حساب

الأرباح والخسائر في سنة الفحص والسنة السابقة ودراسة الاختلافات لمعرفة أسبابها والتأكد من عدم وجود تلاعب في الحسابات، ثم يقوم بإعداد مجموعة من النسب المالية مثل نسبة أي

⁽¹⁾المراجع السابق، ص354.

عنصر من عناصر المصروفات إلى إجمالي المصروفات ومقارنة هذه النسب في سنة الفحص والسنة السابقة ودراسة الاختلافات للتأكد من أنها حقيقية ولا يوجد تلاعب في الحسابات. وعلى ضوء هذه المقارنات يقوم الفاحص الضريبي بفحص بنود حساب الأرباح والخسائر وذلك على النحو التالي:

فحص بنود الإيرادات: وهي تنقسم إلى ثلاثة عناصر⁽¹⁾:

أ- **الإيرادات العامة للنشاط:** وهي إيرادات الاستغلال العادي للنشاط التي تباشره الشركة الخاضعة للضريبة الناتجة عن جميع العمليات التي أجرتها خلال سنة معينة وتحدد هذه الإيرادات وفقاً لمبدأ الاستحقاق دون النظر إلى واقعة التحصيل النقدي.

ب- **الإيرادات الفرعية والعرضية:** وهي الإيرادات التي تحصل عليها الشركة من عمليات عارضة غير دورية خارجة عن نطاق نشاطها الأصلي ولكنها ذات صلة بنشاط هذه الشركة ولو بشكل غير مباشر مثل إيرادات الأوراق المالية وإيرادات العقارات المملوكة للشركة والمؤجرة للغير ويتم فحص هذه الإيرادات كما يلي:

- الأرباح الناتجة من بيع أي أصل من أصول الشركة ويتحدد هذا الربح بمقدار الفرق بين ثمن بيع الأصل الثابت وقيمه الدفترية بعد خصم الاستهلاكات التي أجريت على هذا الأصل.

- الأرباح المحققة من التعويضات نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من الأصول، ويتحدد الربح بمقدار الفرق بين مبلغ التعويض الذي تحصل عليه الشركة والقيمة الدفترية للأصل بعد خصم الاستهلاكات التي أجريت على هذا الأصل.

- **الديون المدومة المحصلة:** يجب على الفاحص الضريبي أن يفرق بين حالتين هما: موافقة مصلحة الضرائب على إعدام تلك الديون في سنوات إعدامها، وفي هذه الحالة تدرج

⁽¹⁾المراجع السابق ، ص355.

الديون المحصلة في الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر وتدخل في وعاء الضريبة، وعدم موافقة مصلحة الضرائب على إعدام تلك الديون في سنوات إعدامها، وفي هذه الحالة لا تدخل الديون المعدومة المحصلة في وعاء الضريبة ويجب استبعادها من حساب الأرباح والخسائر إن وجدت.

ج- الفوائد الدائنة: وهي على نوعين، فوائد متصلة بمباشرة النشاط وأخرى غير متصلة بمباشرة النشاط ويجب على الفاحص القيام بمراجعة تحصيل قيمة الفوائد مستندياً مع إشعارات البنك وكذلك مراجعة صافي قيمة الفوائد المحصلة حسابياً للتأكد من صحة حساب الفوائد.

فحص بنود المصروفات:

وفيما يلي توضيح لكيفية فحص بعض بنود المصروفات⁽¹⁾:

أ) الإيجار: ويتم فحصه بالإطلاع على عقود الإيجار لمعرفة قيمتها وكذلك الإطلاع على إيصالات سدادها، مع التأكد من إنها تخص الفترة المالية موضوع الفحص.

ب) التبرعات: يقوم الفاحص الضريبي بمراجعة المبالغ المدفوعة كتبرعات، حسابياً ومستندياً مع مراعاة تطبيق أحكام القانون الضريبي من حيث نوعية التبرعات والجهة المدفوعة لها والحدود القصوى لها.

ج) الفوائد المدينة: يتعين على الفاحص الضريبي مراعاة ما يلي:

- مراجعة الفوائد المدينة حسابياً ومستندياً وذلك بالإطلاع على السحب المكشوف وشروطه وسعر الفائدة.

⁽¹⁾المراجع السابق ، ص357

- الإطلاع على إشعارات البنك وكشوف الحسابات للتأكد من صحة حساب الفوائد ومطابقتها على ما هو وارد بالدفاتر.

د - المخصصات: تعتبر المخصصات من التكاليف الواجبة الخصم إذا توافرت فيها الشروط التالية: أن تكون معدة لمواجهة خسائر أو أعباء مالية معينة مؤكدة الحدوث وغير محددة المقدار مثل الديون المعدومة - أن تكون مقيدة بحسابات الشركة - أن تستعمل في الغرض الذي خصصت من أجله.

رابعاً: فحص الميزانية⁽¹⁾:

يجب على الفاحص الضريبي، فحص بنود الأصول والخصوم للميزانية فقد يؤدي ذلك إلى إجراء تعديلات جوهرية على وعاء الضريبة من واقع إقرار الشركة وحساباتها، ومن أهم البنود الواجب على الفاحص العناية بفحصها في الميزانية ما يلي:

أ- الأصول : يجب على الفاحص الضريبي إتباع مايلي:

- مقارنة الأصول الثابتة في سنة الفحص والسنة السابقة لمعرفة ما طرأ عليها من زيادة أو نقص، فإذا وجد زيادة في الأصول فيجب معرفة قيمة الزيادة وتاريخها لأخذها في الاعتبار عند حساب الاستهلاك اما في حالة وجود نقص في قيم الأصول فيجب معرفة أسباب هذا النقص حيث أنه قد يكون ناتجاً عن بيع أصل من الأصول ولم يرحل لحساب الأرباح والخسائر أو ما قد يكون قد تحقق من ربح رأسمالي، وبالتالي تعدل قيمة الأصول في الميزانية وتضاف الأرباح الرأسمالية إلى وعاء الضريبة.

- مراجعة قيمة الأوراق المالية، وذلك للتأكد من أن الشركة قد أدرجت ما استحق من أرباح أو فوائد عن هذه الأوراق ضمن الإيرادات في حساب الأرباح والخسائر.

⁽¹⁾المراجع السابق ، ص359.

- فحص المباني وتحديد ما إذا كانت الشركة تشغل كل أجزاء المبنى أو تؤجر جزءاً منه، وفي هذه الحالة يجب التأكد من إدراج الإيجار المستحق عن الجزء المؤجر في حساب الأرباح والخسائر.

- فحص حساب البنك مع الكشوف المرسله منه للتأكد من مطابقتها مع ما هو ثابت بالدفاتر والسجلات.

- فحص حساب الصندوق وعادة يكون رصيد حساب الصندوق مدينًا، لذلك يجب ترصيده في عدة تواريخ حتى إذا ما وجد دائنًا في إحداهما فإن هذا يدل على التلاعب في الحسابات.

ب- الخصوم: يتعين على الفاحص الضريبي القيام بما يلي :

- مراجعة جميع الاحتياطات وبحث التغيرات التي أدت إلى تخفيضها أو زيادتها.
- تحليل بند الدائنين والحسابات الدائنة المتنوعة، فقد تلجأ الشركة إلى فتح حساب إيرادات تحت التسوية تقيد فيها المبالغ المستحقة لها ولم تحصل بعد، في حين أنه يجب أن تدرج هذه الإيرادات بحساب الأرباح والخسائر طالما إنها مستحقة.

- فحص الأرصدة الظاهرة في الميزانية كحساب دائن لمصلحة الضرائب ولم تسدده الشركة بغرض استثماره فيجب على مصلحة الضرائب مطالبة الشركة بتوريده وإخطار قسم الحجز والأقسام الأخرى المختصة لاتخاذ اللازم إذا لم تقم الشركة بسداد هذا الرصيد لمصلحة الضرائب⁽¹⁾.

-

ثالثًا-الانتهاء من الفحص:

أولاً: الإعداد لتقرير الفحص:

¹- المرجع السابق ، ص360.

ليس حتماً أن يكون صافي الربح الذي أظهرته دفاتر المنشأة هو وعاء الضريبة الذي يطبق عليه سعرها فالعدد الأكبر من الممولين لا يمسون دفاتر بقصد تقديمها إلى مصلحة الضرائب فقط بل يهدفون من أمساكها إلى تحقيق اغراض عامة ممثلة في معرفة نتيجة عملياتهم آخر العام من ربح وخسارة وكذا بيان مركز المنشأة المالي للغير ومن هؤلاء الغير موظفي مصلحة الضرائب الذين يحق لهم وفق القانون الإطلاع على دفاتر المنشأة.

وعلى الفاحص الضريبي بعد انتهائه من فحص الدفاتر والمستندات ان يحدد رأيه من ناحية مدى امانتها أي شمولها لكافة أوجه نشاط الممول ومدى إظهارها لحقيقة أرباحه، ومدى انتظامها من حيث الشكل وفقاً لأصول المحاسبة السليمة مع مراعاة القوانين والقواعد المقررة في هذا الشأن⁽²⁾.

وهناك عدة اعتبارات يتعين على الفاحص الضريبي مراعاتها بشأن اعتماد أو رفض

الدفاتر يمكن توضيحها كما يلي:

1. حالات اعتماد الدفاتر:

تقدير نظامية الدفاتر أمر متروك للفاحص بعد دراسة الحسابات وما يؤيدها من مستندات

وعادة ما يقوم الفاحص الضريبي بإعتماد الدفاتر في حالة توافر الشروط الآتية:

أ- الأمور المتعلقة بمدى انتظام الدفاتر:

1- أن يسفر الفحص عن امساك مجموعة دفترية ومجموعة المستندات التي تؤيدها وفقاً

للأصول الفنية المتبعة والمعروفة.

2- أن يسفر الفحص عن سلامة نظام الرقابة الداخلية، بحيث يمكن الاطمئنان إلى القيود

والعمليات الواردة بالدفاتر وعدم الشك في إخفاء أجزاء منها بعيداً عن الدفاتر.

²- محمد حامد عطا، الفحص الضريبي علماً وعملاً، مرجع سبق ذكره، ص 152.

3- إذا كان قد سبق إهمال الدفاتر في السنوات السابقة فيتعين التحقق من أن الأسباب التي من أجلها أهملت الدفاتر غير موجودة في السنة أو السنوات تحت الفحص.

4- أن تتضمن الدفاتر تصوير حسابات مشتريات المنشأة ومبيعاتها وإيراداتها ومصروفاتها وفقاً لقواعد المحاسبة⁽¹⁾.

وفي هذا الصدد فقد أوضحت المادة (46) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (7) لسنة (2010) بشأن ضرائب الدخل.

أنه " يجب لاعتبار الدفاتر منتظمة الالتزام بالنقاط الآتية :

- 1- أن تكون الحسابات معدة وفقاً لنظرية القيد المزدوج .
- 2- يجب أن تكون القيود المحاسبية مؤيدة بمستندات.
- 3- يجب أن يكون هناك نظام محكم للرقابة الداخلية وذلك للاطمئنان على صحة العمليات.
- 4- الالتزام بمسك الدفاتر وفق ما ينص عليه القانون التجاري
- 5- أن تتضمن الدفاتر تفصيلات المصروفات المختلفة ومقدار الاستهلاك المحتسب والاحتياطات المكونة حتى يتسنى للفاحص تحديد المصروفات التي يري القانون إضافتها أو استبعادها من الأرباح⁽¹⁾.

ب- الأمور المتعلقة بأمانة الدفاتر:

1- أن يكون الفحص قد أسفر عن أن البيانات التي أمكن الحصول عليها من معاملات المنشأة مع الغير مطابقة للقيد بالدفاتر.

2- أن يكون الفحص قد أظهر سلامة الجرد كمية وقيمة فإذا ظهر عجز في جرد بضاعة آخر المدة دل ذلك على وجود مبيعات مخفية أو تخفيض في الجرد متعمد بقصد تخفيض

¹ - المرجع السابق ، ص153.
⁽¹⁾ اللائحة التنفيذية للقانون رقم 7 لسنة 2010م بشأن الضريبة على الدخل، مادة(46)

الأرباح ومن ثم فإن الدفاتر في هذه الحالة لا تظهر حقيقة أرباح المنشأة وبالتالي تكون غير آمنة.

3- أن يكون الفحص قد أسفر عن تمشي نسبة مجمل الربح المحققة في سنة أو سنوات الفحص مع النسبة التي تظهرها دفاتر المنشأة في السنوات السابقة ومع مثيلاتها مع دفاتر المنشآت ذات النشاط المماثل، فإذا أسفر الفحص عن وجود اختلافات في نسب مجمل الربح المشار إليها فلا تعتمد الدفاتر إلا بعد الإقتناع بأسباب الإختلاف مع إثبات ذلك بالتقرير .

4- أن يكون قد تبين عند مراجعة كشوف المصرف وحساب الصندوق في فترة ما إن القيود مطابقة لحركة المنشأة بالنسبة للمشتريات والمقبوضات وباقي العمليات.

فإذا توافرت جميع هذه الشروط وأقتنع الفاحص بها كدليل على صحة نتائج أعمال المنشأة وأمانتها في تبيان نتيجة الأرباح الحقيقية لكافة عمليات المنشأة وعلى الأخص ما يظهره حساب الأرباح والخسائر من مجمل ربح أو خسارة جاز اعتماد الدفاتر⁽¹⁾.

حالات عدم اعتماد الدفاتر:

تكون الدفاتر معيبة في الحالات الآتية:

الأولى: إمساك حسابات غير منتظمة ولا تبين حقيقة الأرباح وبالتالي تكون الإقرارات بعيدة عن الحقيقة .

الثانية: إمساك دفاتر منتظمة ولكن يشوبها التحايل عن طريق التلاعب في القيود المحاسبية .
رغبة في تقليل الربح الخاضع للضريبة فإذا انتهى الفاحص من فحصه إلى رفض الدفاتر،

¹ - المرجع السابق ، ص154.

وجب أن تكون أسباب الرفض مدعمة بالأدلة الكلية التي تثبت عدم أمانتها وأهم أسباب رفض الدفاتر هو انتقاء الشروط التي يتعين توافرها لاعتمادها والسابق الإشارة إليها .

وفي جميع هذه الحالات يعد الفاحص الضريبي تقريراً بنتيجة فحصه متضمناً ما يلي:

أسم الشركة وكيانها القانوني - رأس مال الشركة- نشاط الشركة وفروعها- تاريخ بدء ونهاية السنة المالية- السنوات المطلوب فحصها- بيان بالإقرارات المقدمة في كل سنة من سنوات الفحص ونتيجة كل منها - نتيجة فحص ومناقشة الحسابات والرأي صراحة في اعتماد الدفاتر من عدمه، وفي حالة اعتماد الدفاتر يذكر ما أسفر عنه الفحص من ملاحظات عن كل سنة من سنوات الفحص، بحيث يخلص التقرير إلى تحديد الأرباح أو الخسائر المعدلة مبتدئاً بربح أو خسارة الإقرار ثم الفروق الناتجة من التعديلات التي أدخلت على كل بند على حدة نتيجة الفحص ثم الرقم النهائي المعدل للربح أو الخسارة توطئة لربط الضريبة وتحصيلها⁽¹⁾.

ثانياً: مرحلة اعتماد تقرير الفحص:

بعد أن ينتهي الفاحص من عملية الفحص واعداد تقرير الفحص يقوم بعرضه على الإدارة وبعد اعتماد التقرير من الإدارة يقوم الفاحص بإخطار الشركة بنتيجة الربط وقيمة الضريبة المستحقة وفقاً للحالات الآتية:

أ - في حالة قبول المصلحة للإقرار المقدم من الشركة يتم ربط الضريبة بصورة نهائية وإخطار الشركة بذلك على النموذج رقم (10) ضرائب.

ب - إذا ظهرت نتيجة الفحص خلافاً لما جاء في الإقرار، فللمصلحة إجراء التعديل اللازم على دخل الشركة الوارد بالإقرار وتخطر المصلحة الشركة على النموذج رقم (12) ضرائب بمقدار الضريبة المستحقة.

¹ - المرجع السابق ، ص155.

ويكون للشركة الحق في التظلم من قيمة الضريبة المحتسبة وذلك خلال فترة (45) يوم من تاريخ تسلمها للنموذج رقم (12) ضرائب.

والجدير بالذكر أن هناك واجبات يتعين على الفاحص الضريبي القيام بها بعد إخطار

الممول بنتيجة الفحص وهذه الواجبات هي:

- 1- إذا أسفر الفحص عن وجود مبالغ أو مزايا عينية أو نقدية لم تستقطع عنها الضريبة على المرتبات يجب إخطار القسم المختص للمطالبة بها.
- 2- إخطار قسم المهن الحرة بما قد يجده الفاحص ضمن التكاليف من مبالغ منصرفة كأتعاب المحامين أو المحاسبين أو غير ذلك.
- 3- إخطار الأقسام الأخرى بمعاملات كبار المتعاملين مع المنشأة من مشتريات أو مبيعات خلال سنة أو سنوات الفحص لمساعدة تلك الأقسام المختصة في الوصول إلى حقيقة أرباحهم.
- 4- يفضل كتابة ما يتكشف للفاحص الضريبي من ملاحظات بعد الإنتهاء من فحص الدفاتر في نهاية تقرير الفحص حتى لا يغفل إحداها فور إخطار الممول بنتيجة الفحص.

خلاصة الفصل الثالث

في الفصل الثالث تناول الباحث الفحص الضريبي للشركات الذي هو عبارة عن سلسلة منطقية متتابعة من الخطوات تتمثل في فحص الحسابات بغرض تحديد وعاء الضريبة على ارباح الشركات وذلك في ظل التأكد من امانة الدفاتر وانها تشمل كافة أنشطة الشركة محل الفحص، كذلك تم التطرق الى الاقرار الضريبي وعلاقته بالفحص الضريبي ، حيث تبين ان الاقرار الضريبي هو نقطة البداية في عملية الفحص الضريبي لأرباح الشركات بحيث يعتبر الاقرار المقدم من الممول هو اساس ربط الضريبة .

كذلك تناول الباحث في هذا الفصل اجراءات الفحص الضريبي للشركات ،الذي يعتبر المرحلة الرئيسية والفنية لعمل الادارة الضريبية ، حيث تتركز عمليات الفحص بشكل رئيسي على عناصر الحسابات الختامية والتي تنفرع الي حسابات التشغيل بالإضافة الي حساب الارباح والخسائر الذي ينتهي الي صافي الرباح الذي يخضع للضريبة .

وكذلك يتم في هذه المرحلة الاهتمام بمراجعة بنود الميزانية العمومية والتحقق منها خاصة وانها تتضمن حسابات المصروفات والإيرادات المقدمة والمستحقة وكذلك الارصدة المنقولة من الدفاتر حيث يجب على المقدر بعد الانتهاء من هذه الإجراءات ان يحدد رايه من ناحية مدى امانة الدفاتر ومدى انتظامها ، وفي جميع الاحوال يعد المقدر تقريراً بنتيجة الفحص متضمناً اسم الشركة ونشاطها ، بيان بالإقرارات المقدمة، حيث يقوم بعرضه على الادارة التي يتبعها وبعد اعتماده من الادارة يقوم المقدر بأخطار الشركة بنتيجة الربط وقيمة الضريبة المستحقة،

هذا بالإضافة إلى بعض الواجبات التي يتعين عليها القيام بها مثل ابلاغ باقي الأقسام بالمصلحة بأية مبالغ تخضع للضريبة بهذه الاقسام وتبين عدم استيفائها.

الفصل الرابع

التهرب الضريبي

مقدمة:

تمثل الضرائب أحد أهم مصادر الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة بصفة أساسية لمواجهة نفقاتها وتحقيق الرفاهية الاجتماعية والاقتصادية، ويرتكز النظام الضريبي على عدة مبادئ أهمها:

- 1- **مبدأ اجتماعي:** ويقصد به توزيع العبء الضريبي بين كافة الممولين على أساس المقدرة التكلفة والقدرة على الدفع، وهو ما اصطلح على تسميته بالعدالة الضريبية.
- 2- **مبدأ اقتصادي:** ويقصد به توفير الحصيلة اللازمة لقيام الدولة بأعبائها الاجتماعية والاقتصادية. فالضرائب أداة لتمويل الإنفاق العام، وقد يقال أن ثمة تناقض أو تعارض بين الهدف الاجتماعي والاقتصادي للضريبة، وأن هذا التعارض ما هو إلا نتيجة لعدم عدالة النظم الضريبية، أو عدم رشادة النظم الاقتصادية، أي أن التعارض ينشأ نتيجة لوجود خلل ما في الأنظمة القائمة على تحقيق هذه الأهداف.

ولعل أهم أسباب هذا الاختلال هو ظاهرة التهرب الضريبي Tax Evasion، التي تؤدي إلى انعدام العدالة الضريبية التي تعد من أهم دعائم دستور الضرائب.

وظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة قديمة قدم الضرائب ذاتها، فقد عرف التهرب الضريبي منذ نشأة الالتزام بها على عاتق الممولين شأنه في ذلك شأن الجريمة التي عرفت منذ أن وجد الإنسان فهو يمثل ظاهرة يكاد لا يخلو منها مجتمع مهما بلغت درجة تقدمه، وان كان ذلك بدرجات متفاوتة في حداثتها تبعاً لاختلاف الوعي الضريبي، حيث يزداد في الدول النامية مقارنة بالدول المتقدمة⁽⁵⁸⁾.

⁵⁸- امل صلاح، "دراسة تحليلية لظاهرة التهرب الضريبي في البيئة الحضرية المصرية"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، العدد 55، 2000م، ص1-2

وتعتبر ظاهرة عدم الالتزام الضريبي من المشاكل الخطيرة التي تعاني منها العديد من دول العالم، كما أوضحنا، حيث يؤدي التهرب الضريبي لانخفاض الحصيلة الضريبية بشكل ملحوظ مما يتسبب في فقد مبالغ كبيرة من الإيرادات التي تسهم بصورة فعالة في القضاء على مشاكل عديدة، وبالتالي أضعاف قدرة الدولة على القيام بالمشروعات المستهدفة في مجال التنمية⁽⁵⁹⁾.

⁵⁹- عمرو زكي، مرجع سبق ذكره، ص2.

أولاً: مفهوم التهرب الضريبي:

اختلف الكتاب فيما بينهم في تعريفهم لمفهوم التهرب الضريبي، فبعضهم نظر إليه من منظور واسع بينما نظر إليه البعض من منظور ضيق.

أ - الاتجاه الموسع للتهرب الضريبي:

حيث عرفه بعض الفقهاء "أنه كل وسيلة يلجأ إليها الممول في سبيل التخلص من عبء ضريبي يفترض وقوعه على عاتقه"، كما عرفه البعض الآخر بأنه "التخلص بإحدى الوسائل المختلفة من الالتزام بدفعها"، وهو يقسم عادة إلى تهرب مشروع ويقصد به التجنب الضريبي وآخر غير مشروع ويقصد به التهرب الضريبي ويلاحظ من هذه التعريفات على إنها توسع من التهرب الضريبي ليشمل كافة أوجه التخلص من الضريبة، والتي يترتب عليها ضياع حقوق الخزانة العامة، وهو ما يسمى حالياً بالتسرب الضريبي⁽⁶⁰⁾.

ب - الاتجاه الضيق للتهرب الضريبي

حيث عرف التهرب بأنه "الالتجاء إلى وسيلة غير مشروعة من شأنها ان تؤدي إلى ضياع حق الدولة في الضريبة" وعرفه رأي ثاني بأنه "محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً، بإتباع طرق مخالفة للقانون وتحمل طابع الغش نحوه"، كما عرفها البعض بأنه "محاولة الشخص الذي يتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفعها كلها أو بعضها متبعاً في ذلك طرقاً وأساليب مخالفة للقانون وتحمل في طياتها الغش وهي تسمى الغش الضريبي"، ويلاحظ في الاتجاه الضيق تضمين التعريف عنصر جوهري وهو مخالفة أحكام القانون الضريبي لتوافر حالة من حالات التهرب المؤثمة شرعاً. وذلك إما من

⁶⁰- محمد عبد المنعم، "جرائم التهرب من الضريبة العامة علي المبيعات"، رسالة دكتوراه، (جامعة القاهرة كلية الحقوق، 2011)، ص43.

خلال اتباع وسائل غير مشروعة للتخلص من الضريبة، أو التخلص الجزئي، أو بالامتناع عن الإقرار الضريبي⁽⁶¹⁾.

ومن الجدير بالذكر أن هناك حالات يتم فيها التخلص من عبء الضريبة ولا تمثل تهرباً من الضريبة، وكفيينا الإشارة إلى مثال واضح وظاهر في حالة فرض ضريبة على منتجات سلعة معينة كما هو الحال في ضريبة الاستهلاك أو الضريبة على المبيعات حيث يقوم المنتج بتحميل المستهلك بعبء تلك الضريبة وبالتالي يتخلص المنتج منها وهذا التخلص لا يمكن اعتباره بمثابة تهرب ضريبي، وعليه يمكن القول بأن التخلص من عبء الضريبة قد يكون أمر مباح في بعض الحالات وقد تختلط بالتهرب الضريبي عندما يتم التخلص من عبء الضريبة عن طريق مخالفة قواعد القانون الضريبي⁽⁶²⁾.

التمييز بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي:

درج الفقه على تقسيم التهرب الضريبي وفقاً للاتجاه الموسع إلى تهرب مشروع ويسمى بالتجنب الضريبي وتهرب غير مشروع ويسمى بالغش الضريبي ويعد التمييز بين كلاً من التهرب الضريبي والتجنب الضريبي ليس سهلاً من حيث المفهوم. ويعرف التجنب الضريبي على أنه "استغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام بدفعها" أي أن الشخص يتمكن من التخلص من الالتزام بدفع الضريبة دون أن يضع نفسه في مركز مخالف للقانون ويمكن أن يحدث هذا التهرب المشروع بشكل طبيعي وذلك بتجنب الواقعة المنشأة للضريبة⁽⁶³⁾.

⁶¹ - المرجع السابق، ص44-45.

⁶² - عبدالمنعم محمد داود، أفاق التهرب الضريبي في ظل القانون 91 لسنة 2005، "الأبعاد التشريعية والقانونية والفقهية"، (القاهرة، مركز البحوث والمراجعة الجمركية والضريبية، 2007)، ص 58.

⁶³ - أكرم النجاوي، أثر دمج ضريبي، الدخل والمبيعات في الحد من حدوث ظاهرة التهرب الضريبي في الأردن، من وجهة نظر مقرري ومدققي دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين (القاهرة، العدد73، 2009)، ص57.

وهناك من يطلق على التجنب الضريبي (التهرب الضريبي المشروع) إلا أن هذه التسمية تعتبر غير محببة نظراً للتناقض بين ما تعنيه كلمة تهرب وبين مشروعية التهرب، فمن غير المنطق وجود تهرب مشروع وبالتالي فإن التسمية الأكثر ملاءمة لهذا الفعل هي التخطيط الضريبي أو التجنب الضريبي⁽⁶⁴⁾ إلا أنه يمكن القول أن كلاً من التهرب الضريبي (عدم الالتزام غير المشروع) والتجنب الضريبي (عدم الالتزام المشروع) يمثلان سلوكيات عدوانية تؤدي إلى تخفيض الضريبة المستحقة ويمكن في هذا الصدد التمييز بين ثلاث صور للتخلص من الضريبة، والتي تشمل:-

1- عدم القيام بالتصرف المنشئ لواقعة الخضوع للضريبة.

2- استغلال الثغرات القانونية القائمة في التشريع في عدم سداد الضريبة المستحقة.

3- التحايل على القانون ومخالفته للتهرب من أداء الضريبة.

وعلى ذلك يمكن التمييز بين كل من تجنب الضريبة والتهرب من الضريبة، حيث يكون تجنب الضريبة من خلال استخدام الوسييلتين الأولى أو الثانية، أما التهرب من الضريبة فيكون من خلال اللجوء للوسيلة الثالثة⁽⁶⁵⁾.

التمييز بين أنواع عدم الالتزام الضريبي:-

يرى البعض أنه يجب التمييز بين أنواع عدم الالتزام الضريبي وفقاً لدرجة تعمده، حيث يمكن التمييز في هذا الصدد بين عدم الالتزام المتعمد وعدم الالتزام غير المتعمد.

حيث يشير عدم الالتزام المتعمد إلى محاولة تخفيض الضريبة المستحقة في ظل وجود نية مسبقة لخداع الإدارة الضريبية. في حين يشير عدم الالتزام غير المتعمد إلى تخفيض الضريبة

⁶⁴- أكرم النجداوي، المرجع السابق، ص58.

⁶⁵- ماجد محمد السيد، "أثر إدراك معدي الإقرار الضريبي لأحكام قانون ضريبة الدخل علي مستوى الإلتزام الضريبي"- رسالة دكتوراه،(جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، 2012 ف)، ص 5.

المستحقة نتيجة لوجود أخطاء غير مقصودة في الإقرارات الضريبية، والتي قد تنتج عن سوء فهم أحكام القانون أو صعوبة تفسيرها نظراً لإتصاف القانون الضريبي بالتعقيد أو الغموض، أو قد تنتج عن العمليات الجانبية غير الصحيحة أو الإهمال وعدم العناية الكافية من جانب الممول.

وتجدر الإشارة إلى أن هناك صعوبة كبيرة في التمييز بين أنواع عدم الالتزام الضريبي وفقاً لدرجة تعمدته ويرى البعض أن أخطاء الالتزام الضريبي ليس من الضروري أن تكون في صالح الممول حيث قد يرتكب الممول أخطاء ربما تكون في غير صالحه عندما يفصح إقرار الممول عن ضريبة أقل من المقدار الصحيح، وهنا يتم استخدام مصطلح الإفصاح بأقل مما يجب ، أما عندما يفصح إقرار الممول عن ضريبة أكثر من المقدار الصحيح يتم استخدام مصطلح الإفصاح بأكثر مما يجب⁽⁶⁶⁾.

التهرب الضريبي ونقل عبء الضريبة:

نقل عبء الضريبة:-

عملية اقتصادية يقوم فيها المكلف القانوني بنقل عبء الضريبة كلياً أو جزئياً إلى الممول الفعلي الذي يسدها.

ونقل عبء الضريبة قد يكون للأمام وقد يكون للخلف ويكون النقل إلى الأمام وذلك عندما ترتفع أسعار السلع، أو الخدمات فيقوم المنتج بنقل عبء الضريبة إلى تاجر الجملة، ويقوم تاجر الجملة بنقلها إلى تاجر التجزئة، ويقوم الأخير بنقل عبء الضريبة إلى المستهلك الذي يستقر عليه عبء الضريبة باعتباره الممول الفعلي في الضرائب غير المباشرة غالباً.

⁶⁶ - ماجد محمد السيد، المرجع السابق ، ص 6-7.

ويكون النقل إلى الخلف عندما يقوم الممول القانوني بنقل عبء الضريبة إلى شخص آخر سابق له في العملية الاقتصادية، مثل نقل المستهلك عبء الضريبة إلى تاجر التجزئة من خلال شرائه سلع وخدمات بسعر ضريبة أقل من سعرها المحمل بالضريبة السابقة وكذلك حالة ان يتم فرض ضريبة على سلعة معينة فيقوم المنتج بنقل عبء الضريبة من خلال تخفيض أجور العمال بقدر الضريبة المفروضة⁽⁶⁷⁾.

ويجب عدم الخلط بين نقل عبء الضريبة والتهرب منها. وذلك لأن المتهرب من الضريبة يتساوى مع الناقل لها في أن كلا منهما يلقي عبئها عن كاهله، ولكن يتبقى بينهما دائماً فرقاً شاسعاً إذ أنه في حالة النقل يتحول عبء الضريبة من دافعا إلى آخر وهكذا حتى يستقر العبء نهائياً على عاتق من يتحملها فعلاً، وبذلك تحصل بينما يحدث عكس ذلك في حالة التهرب من الضريبة، إذ يضيع على خزانة الدولة حقها في الضريبة نهائياً حيث أنه لا تؤدي إليها الضريبة مطلقاً وبالتالي تخفيض حصيلتها من الضريبة نتيجة التهرب منها⁽⁶⁸⁾.

التهرب الضريبي واستهلاك الضريبة:

ظاهرة استهلاك الضريبة أحد الظواهر المالية للضريبة وهي وسيلة للتخلص من عبئها ومفهوم استهلاك الضريبة: هو ان يقوم مشتري مال معين له دخل منتظم ومفروض عليه ضريبة معينة، بنخفيض قيمة المال المشتري بمقدار الضريبة المفروضة عليه مستقبلياً مما يترتب عليه استهلاك الضريبة المستقبلية.

وقد ظهرت هذه الظاهرة في بادئ الأمر في نطاق الضريبة العقارية ثم امتدت لتشمل بقية الضرائب ، ولثبوت ظاهرة استهلاك الضريبة يشترط توافر عدة عوامل:

⁶⁷ - محمد عبدالمنعم، مرجع سبق ذكره ، ص48-49.

⁶⁸ - محمد حامد عطا، "التهرب الضريبي وقضاء النقص"، (الإسكندرية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية)، ص17.

1. أن يكون المال المشتري له صفة الثبات مثل العقارات والأسهم والسندات.
 2. أن تكون الضريبة المفروضة على المال من إيراد متجدد وخلال وجود هذا المال.
- والفرق بين التهرب واستهلاك الضريبة أن الأخير لا يضيع على الخزنة العامة حصيلة الضرائب إنما مشتري المال يخفض ثمنه بقيمة الضريبة المفروضة عليه مستقبلاً مما يستهلكها من خلال ثمن شرائه⁽⁶⁹⁾.

ثانياً: أسباب التخلص من عبء الضريبة:

ان محاولة الخوض وراء أسباب التهرب الضريبي ستؤدي إلى الوصول إلى العديد من الأسباب بعضها يكمن في التشريع ذاته والبعض الآخر واضح في سوء توزيع الخدمات العامة، كما تعود بعض تلك الأسباب إلى مظاهر البذخ في الهيئة الحاكمة بالإضافة إلى أن ضعف الإدارة التنفيذية وضعف الوعي الضريبي يمكن أن تدفع إلى بذل المحاولة تلو الأخرى للتخلص من عبء الضريبة.

وفيما يلي سنستعرض الأسباب التي تدفع المكلف للتهرب من دفع الضريبة المترتبة عليه⁽⁷⁰⁾:

1- الأسباب الاقتصادية:

تلعب الظروف الاقتصادية دوراً بارزاً في عملية التهرب الضريبي، ففي أوقات الكساد الاقتصادي تكون نسبة التهرب الضريبي عالية، ولما لهذه المشكلة الاقتصادية من تأثير واضح على حياة الأفراد ومستوى معيشتهم فنتيح لهم الفرصة من التهرب أو التملص من دفع الضريبة المترتبة عليهم، على العكس من ذلك ففي أوقات الرخاء الاقتصادي ومع ارتفاع

⁶⁹- محمد عبدالمنعم، مرجع سبق ذكره ، ص50.

⁷⁰- ياسر الفريجات، "التهرب الضريبي في الأردن، مرجع سبق ذكره، ص 422 - 425.

دخول الأفراد وارتفاع مستوى المعيشة حيث يكونوا قادرين على دفع المبالغ الضريبية المترتبة عليهم بكل يسر وسهولة ودون تردد.

مع الملاحظة أن موقف الدولة تجاه التهرب من الضريبة يختلف في فترات الرخاء عنه في فترات الكساد، ففي حين تبدي الدولة نوعاً من التساهل في فترات الرخاء بسبب زيادة إيراداتها ، تتشدد في فترات الكساد بسبب انخفاض إيراداتها.

إضافة إلى ذلك يعتبر التباطؤ أو التذني في معدلات النمو الاقتصادي للدولة سبباً من أسباب التهرب الضريبي، أي أن عدم الاستقرار للفرص الاستثمارية (أي عدم وجود بيئة استثمارية جاذبة) تجعل صاحب هذا الاستثمار غير راض عن دفع الضريبة لا بل تجعله يفكر كيف يتخلص منها وبأي وسيلة، كأن يقوم مثلاً بإخفاء جزء من دخله المتعلق بهذه الاستثمارات.

2- الأسباب السياسية:

من الأسباب السياسية المتعلقة بالتهرب الضريبي، سياسة الدولة الإنفاقية والتي تعد أمراً هاماً في اتجاهات التهرب من الضريبة، انخفاضاً وارتفاعاً. فعندما يكون إنفاق الدولة موجهاً إلى ما يحقق أكبر قدر من المنافع للأفراد يشعر المكلفون بالضريبة بجدوى دفعها، ويمتنعون عن التهرب منها والعكس صحيح.

3- الأسباب الأخلاقية:

وهنا يكون للعامل الأخلاقي لدى المكلفين دافعي الضرائب دوراً بارزاً في تقوية أو إضعاف الوعي الضريبي لديهم، ليكون انطلاقتهم وإحساسهم من واجب المسؤولية الوطنية في دفع هذا الالتزام لا التهرب منه. فزيادة الوعي الضريبي عند الأفراد الملتزمين أخلاقياً يجعلهم يؤدون واجباتهم بكل قناعة لشعورهم بالمنافع والخدمات التي يحصلون عليها من قبل الدولة كالتعليم والصحة والأمن وغيرها من الخدمات الأخرى.

4- أسباب تتعلق بتشريعات القانون الضريبي:

هناك الكثير من الأسباب أو العوامل التي يكون لها ارتباط واسع وكبير بتشريعات القوانين الضريبية، يكون لها الدور الرئيسي في تنفيذ عملية التهرب الضريبي، وهي على النحو الآتي:

1- عدم وجود الاستقرار والذي يجب أن يرتبط بهذه التشريعات وذلك بسبب كثرة التعديلات والتغيرات التي تحدث على هذا القانون، دون تبرير الأسباب لهذه التغيرات مما يجعل المكلف يشعر بثقل العبء الضريبي المترتب عليه، مما يدفعه إلى التهرب من دفعها. عدم وجود المرونة في هذه التشريعات، أي عدم مواكبتها للتغيرات المستمرة والمرتبطة بالنواحي الاقتصادية والاجتماعية للمكلفين.⁽¹⁾

2- عدم الوضوح في صياغة بعض النصوص القانونية، والتي تعتبر بمثابة منافذ يستطيع متهربو الضريبة استغلالها متى يشاءون، وفي أي وقت للتهرب من دفع الضريبة. وكذلك التعقيد في التشريعات الضريبية يفسح المجال أمام دافع الضرائب بالتهرب، وذلك بسبب عدم القدرة على تفسيرها وتطبيقها بالشكل الصحيح.

3- ارتفاع معدلات الضريبة في التشريعات القانونية، تجعل المكلف غير راغب في دفع الضريبة المستحقة عليه. وكذلك الازدواج الضريبي الداخلي والذي يكون على مستوى الدولة، أي من خلال فرض نفس الضريبة لأكثر من مرة وعلى نفس المكلف، إضافة إلى الازدواج الضريبي الدولي ويتمثل بخضوع المكلف لأكثر من مرة لدفع الالتزام الضريبي المترتب عليه وعلى نفس الدخل الخاضع للضريبة من قبل أكثر من دولة، هذا يعطي دافعاً لدى المكلف بالتهرب من دفع الضريبة المترتبة عليه، لأن ذلك يشعره بزيادة العبء الضريبي المترتب عليه.

4- عدم توفر الخبرة والدراية القانونية المتخصصة والكافية لدى المشرع، لتمكنه من صياغة قوانين قادرة على معالجة مشكلة التهرب الضريبي ومحاولة الحد منها.

⁽¹⁾المرجع السابق، ص 423

5- كثرة الضرائب التي يتم فرضها على المكلف في هذه القوانين الضريبية، مما تنقل كاهله وتجعله غير قادر على دفعها.

5- أسباب إدارية وفنية وتتمثل هذه الأسباب بما يلي⁽¹⁾:

1. ضعف كفاءة الإدارة الضريبية من حيث التأهيل والتدريب والخبرات.
2. انخفاض الرواتب والعلاوات للعاملين في دوائر الضريبة، مما يجعلهم يتعرضون للرشاوي من بعض المكلفين.
3. عدم وجود شبكة حاسوبية تتعلق بحفظ جميع البيانات والمعلومات الخاصة بالمكلفين.
4. ضعف التنسيق بين دائرة ضريبة الدخل وبعض الجهات الخاصة والمؤسسات الحكومية الأخرى حول تجميع البيانات والمعلومات.
5. عدم وجود طرق محكمة في إجراءات التحصيل الضريبي، مكن المكلف التهرب من سداد الالتزام المترتب عليه.

6- أسباب جزائية:

تتمثل هذه الأسباب بعدم وجود عقوبات صارمة على كل المتهربين من الضريبة، لكي تمكنهم من العدول عن التهرب الضريبي، وتساعد الدولة على الحد من هذه الظاهرة الخطيرة لتكون هذه العقوبات بمثابة رادع قوي للمتهربين، تتناسب مع جريمة التهرب الضريبي.

7 - أسباب نفسية:

قد يتولد هذا الشعور عند الكثير من الأفراد المكلفين بدفع الضريبة، وهو ميل النفس إلى عدم الالتزام بدفع مبلغ الضريبة المستحقة عليه، شعوراً منه بأن عملية الالتزام لا تخلق له أية

⁽¹⁾المرجع السابق، ص 425

جدوى أو فائدة (دون مقابل)، ليحاول بعدها الخروج من دائرة الالتزام الضريبي وبأي طريقة.⁽⁷¹⁾

ثالثاً: أنواع التهرب الضريبي:

يمكن التفرقة بين أنواع مختلفة للتهرب الضريبي وفقاً للمعيار الذي يتم الاستناد إليه في التقسيم كما يلي⁽⁷²⁾:

أولاً: أنواع التهرب الضريبي وفقاً لمدى مخالفته للتشريع:

يمكن تقسيم التهرب الضريبي وفقاً لمدى مخالفته للتشريع الضريبي إلى يلي:

(1). تجنب الضريبة: وهو التهرب الذي يحدث دون مخالفة لنصوص القانون، وهو يأخذ أحد

الصور التالية:

أ. اجتناب العمل أو التصرف المنشئ للالتزام الضريبي.

ب. اجتناب الضريبة من خلال استغلال ثغرات القانون.

(2). التهرب الضريبي: وهو التهرب الذي ينشأ نتيجة مخالفة أحكام القانون باستخدام أي من

الطرق أو الوسائل الاحتمالية.

ثانياً : أنواع التهرب الضريبي وفقاً لقيمته:

يمكن تقسيم التهرب الضريبي وفقاً لقيمته، أي مقدار ما يمكن التخلص منه من الضريبة إلى ما يلي:

(1). التهرب الكلي: وهو يتحقق إذا ما استطاع المكلف بالضريبة التخلص منها كلياً عن

طريق إخفاء نشاطه عن مصلحة الضرائب.

⁷¹- المرجع السابق، 426.

⁷²- أمل صلاح، مرجع سبق ذكره، ص11-13.

(2). التهرب الجزئي: وهو يتحقق إذا ما استطاع المكلف بالضريبة أن يتخلص من جزء منها وذلك عن طريق إسقاط بعض عناصر نشاطه، بحيث لا يعبر الجزء المتبقي على حقيقة نشاطه، وبالتالي أرباحه.⁽¹⁾

ثالثاً : أنواع التهرب الضريبي وفقاً لإقليميته: -

يمكن تقسيم التهرب الضريبي وفقاً لمكان وقوعه إلى ما يلي:

(1) **التهرب الداخلي:** وهو الذي يقع في نطاق إقليم الدولة، وهو أكثر أنواع التهرب الضريبي إنتشاراً في معظم دول العالم.

(2) **التهرب الخارجي:** وهو الذي يقع نتيجة استطاعة الممول تهريب أموال إلى خارج البلاد بطريق غير مشروع، وذلك بإنشاء فروع أجنبية للمنشأة دون ذكرها في الإقرار الضريبي⁽⁷³⁾.

رابعاً: مراحل التهرب الضريبي:

يتهرب المكلفين عادة من دفع الالتزام الضريبي في كلاً أو أي من المرحلتين التاليتين:

1 - مرحلة تحديد الوعاء الضريبي وربطها:

في هذه المرحلة يلجأ المكلف إلى الامتناع عن تقديم إقراره الضريبي توهماً منه أن دائرة ضريبية الدخل سوف تغفل عنه أو أن تقدر عليه الضريبة بأقل مما يجب أن تأخذ منه، أو عن طريق تقديم إقرار ضريبي غير صحيح أو الأدلاء ببيانات غير صحيحة عن مصادر دخله .

2 - مرحلة تحصيل الضريبة وتسديدها:

⁽¹⁾المراجع السابق، ص11

⁷³- المرجع السابق، ص12.

وهي المرحلة التي لا يرغب فيها المكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه في المواعيد التي حددها القانون الضريبي، حيث تفرض عليه عقوبة تتمثل بغرامة تأخيريته مقدارها 1% من مقدار الضريبة غير المدفوعة عن كل شهر تأخير⁽⁷⁴⁾.

خامساً: التهرب الضريبي في ليبيا:

نظراً لأهمية ظاهرة التهرب الضريبي، وكونها ظاهرة عالمية توجد حيثما توجد الضرائب، ويترتب عليها اختلالات هيكلية جسيمة على مستوى الاقتصاديات الجزئية والكلية، قد تؤدي إلى إساءة استخدام السياسات الاقتصادية بشكل عام، والسياسات المالية بوجه خاص. بل قد تؤدي إلى إضعاف قدرة الدولة على القيام بوظائفها المنوطة بها⁽⁷⁵⁾، فقد أولت معظم الدول ظاهرة التهرب الضريبي وعملية تشجيع الالتزام الضريبي من قبل الممول عناية كبيرة. حيث يعتبر هذا الالتزام هو حجر الزاوية والذي تسعى الدولة إليه عن طريق تطوير التشريعات والإدارة الضريبية والحملات الإعلانية التي تقوم بها لرفع مستوى التزام الممولين الضريبي سواء في صورة زيادة المجتمع الضريبي أو إعلان الممولين بصورة صحيحة وصادقة عن تعاملاتهم في الإقرارات الضريبية المقدمة إليها .

وتواجه ليبيا وكغيرها من دول العالم معضلة التهرب الضريبي، وأصبحت هذه الظاهرة المنقشية تمثل تأثيراً سلبياً على الدولة والمجتمع خصوصاً في هذه المرحلة من تاريخ ليبيا حيث أدى التدمير الكبير الذي لحق بالبنية التحتية إبان العام 2011م إلى ارتفاع الأعباء المالية وإتقال كاهل الموازنة العامة بمسؤوليات والتزامات أكبر وذلك لجهة تمويل برامج إعادة الإعمار والتعويض عن الممتلكات العامة والخاصة وكذلك توجه الدولة إلى إنهاء العمل

⁷⁴- ياسر الفريجات، مرجع سبق ذكره، ص426 - 427.

⁷⁵- محمد نجيب محمد، "ظاهرة التسرب الضريبي وآثارها المالية والاقتصادية، دراسة تطبيقية في مصر"، (جامعة الزقازيق، كلية الحقوق، 2003)، ص40.

بالنظام الربوي بالمصارف والتحول إلى الصيرفة الإسلامية ما يعني فقدان الدولة إلى أحد أدواتها الرئيسية في مجال السياسة المالية بالإضافة إلى السعي إلى تنويع مصادر الدخل القومي وتخفيض الاعتماد على البترول كمصدر رئيسي للإيرادات والعمل على تنويع وتوسيع قاعدة النشاط الاقتصادي وتغيير الشكل أو النموذج الحالي للاقتصاد الذي يمثل حالياً اقتصاد ريعي بامتياز، كل ذلك يدفع بالدولة إلى البحث عن مصادر تمويل لنفقاتها وأداة تصحيح لاقتصادها لذلك يجب على الدولة العمل على زيادة الحصيلة الضريبية كمصدر تمويل في المقام الأول وكأداة مهمة من أدوات السياسة المالية سيكون الاعتماد والعبء عليها كبيراً بعد إنهاء العمل بنظام الفوائد.

وبالرغم من ندرة الدراسات والأبحاث العلمية حول موضوع التهرب الضريبي في ليبيا إلا ان الباحث يرى ومن واقع عمله بمصلحة الضرائب أن إعداد المتهربين من الضريبة في ارتفاع سواء هذا التهرب بشكل كلي أو جزئياً ودياًخذ شكل المماطلة في السداد ويظهر ذلك في أعداد القضايا المرفوعة أمام المحاكم.

سادساً: قياس التهرب الضريبي:

يعد قياس التهرب الضريبي قياساً حسابياً دقيقاً من الأمور الصعبة أو شبه المستحيلة من الناحية العملية، ومرجع ذلك إلى الطبيعة الخاصة للتهرب، فهو أولاً نشاط خفي بطبيعته. ويبدل الممول المتهرب أقصى جهد لإخفائه ، فضلاً عن أنه من المتصور تحققه في جميع مراحل الضريبة، بدءاً من حصرها وانتهاءً بتحصيلها. ومن ناحية أخرى فإن أساليب التهرب التي قد يبتكرها او يستخدمها الممول تعد أمراً متوقفاً على مستواه العقلي والعلمي ونمط تفكيره ومدى تقديره النفسي لاحتمالات الخطر. الأمر الذي يجعل من التهرب مسلكاً ذاتياً يصعب إيجاد مقياس دقيق لتقديره وكذلك عدم وجود جهاز مختص بذلك.

وأخيراً ترجع صعوبة قياس التهرب إلى تحديد المفاهيم (التهرب) فضلاً عن عدم توفر

البيانات. (76)

1- مشكلة تحديد المفاهيم:

وتتمثل هذه المشكلة في صعوبة تحديد ملامح التهرب الضريبي، رغم التأكيد على أن الإباحة القانونية هي الخط الفاصل بين التهرب والتجنب الضريبي. حيث يعد التهرب الضريبي مخالفة صريحة لمقتضى النص القانوني، في حين أن التجنب الضريبي يتم بمخالفة روح التشريع الضريبي لا نصه الصريح.

وقد انتهى فقهاء القانون إلى أن الطابع المميز للتهرب الضريبي هو الحظر القانوني في مواجهة سكوت التشريع عن محاولات بعض الممولين ممارسة التجنب الضريبي عن طريق استغلال ثغرات التشريع الضريبي، أي إهدار روح التشريع دون مخالفة نصه. وهكذا يتأكد وجود منطقة رمادية كبيرة لا يكون فيها الخط الفاصل بين التهرب والتجنب واضحاً، ومن هنا تنشأ مشكلة القياس إذ كيف يمكن قياس شيء غير محدد..؟

2- مشكلة عدم توفر البيانات:

إن حقيقة كون التهرب الضريبي محظوراً قانوناً يجعل من الصعب على الحكومات الحصول على تقديرات موثوق بها عن حجمه، حيث ان النشاط، في حد ذاته، خفي، بالإضافة إلى ان الممولين المتهربين يبذلون في الغالب جهداً خارقاً لإخفاء تهربهم خشية افتضاحهم وتوقيع العقوبة عليهم من ثم فإن المشكلة الأساسية تكمن في عدم كفاية المعلومات الجزئية (على مستوى الممول الواحد)، بالإضافة إلى عدم الثقة فيما قد يتوفر من بيانات لرصد وقياس

التهرب الضريبي الكليوياً كان الأمر فإن الحكومات والإدارات الضريبية تستقي معلومات التهرب من احد مصادر أربعة يستخدمها الباحثون لقياس نطاق التهرب الضريبي:⁽¹⁾

أ - بيانات المراجعة:

لمواجهة مشكلة عدم كفاية المعلومات الكلية (التجميعية) أو القومية اللازمة لقياس عدم الإذعان الضريبي، وبخاصة في مجال التهرب الضريبي، تتم عملية المراجعة على الاستفادة من المعلومات المقدمة من الممولين انفسهم، حيث يبدأ العمل بتقديم الممولون إقراراتهم الضريبية، مما يفتح الباب للنقل الاستراتيجي للمعلومات، ثم تبدأ عملية المراجعة. وتكون مهمة المراجعين كشف الغش وإظهار المتهربين، وبالتالي فإن المراجعة تكشف الدخل الفعلي للممولين، كما تظهر ما إذا كانت هناك حالات فساد بين الممول والفاحص الضريبي أم لا. وقد أخذت الولايات المتحدة الأمريكية بسياسة المراجعة، كما أخذت بذلك دول أخرى مثل هولندا وجاميكا.

ب - البيانات المسحية :

تعتمد البيانات المسحية على أسلوب المقابلات الشخصية، وتعتبر الطريقة المباشرة لمعرفة مدى تأثير بعض أوجه النشاط الحكومي، وبخاصة معدلات الضريبة أو العقوبة على سلوك الممولين، حيث تنصب على سؤال هؤلاء الأفراد عن آراءهم وسلوكهم المتوقع حيال السياسات المالية المقترحة، ومن ثم تعتبر مصدراً مباشراً للمعلومات عن عدم الإذعان الضريبي. ويعاب على البيانات المسحية أنها تبنى على التقارير الذاتية التي غالباً ما تعطي

⁽¹⁾المرجع السابق، ص69

معلومات غير دقيقة. وقد تم إجراء العديد من الدراسات المسحية عن الإذعان الضريبي في العديد من الدول مثل الولايات المتحدة، كندا، إسبانيا.⁽¹⁾

ج- بيانات العفو الضريبي:

وتعتبر بيانات العفو الضريبي هي المصدر الثالث للحصول على المعلومات عن عدم الإذعان الضريبي. حيث تعلن الحكومة عن فترة عفو ضريبي يستطيع خلالها الممولون المتهربون الإعلان عن دخلهم الحقيقي ودفع الضرائب دون التعرض لعقوبات جنائية أو غرامات مالية، بسبب تهريبهم السابق. وقد نفذت ذلك العديد من الدول مثل الأرجنتين والهند وتايلاند، فمنحت حالات عفو ضريبي أكثر من مرة، والتهرب الضريبي الذي يقربه الممولون المشاركون في العفو الضريبي يوفر مقياساً مباشراً لعدم الإذعان الضريبي.

د - بيانات التجارب المعملية:

في ضوء صعوبة الحصول على معلومات صادقة عن عدم الإذعان الضريبي. لجأ كثير من الباحثين إلى توليد معلوماتهم الخاصة، عن طريق التجارب المعملية التي انصبحت على دراسة انواع معينة من السلوك الاقتصادي في مواقف معملية. وهو أسلوب يستخدمه علماء النفس في الغالب، فالباحث يقوم باختيار مجموعة من الأفراد لعمل نوع من المشاركة، على ان يقوم الباحث بملاحظة سلوكهم عند التعرض لمواقف معينة ويؤخذ على هذه الطريقة أن الموقف بطبيعته غير واقعي ومصطنع .

⁽¹⁾المرجع السابق، ص 70

وهكذا يتضح انه أيا كانت مصادر البيانات فإنها تعطي معلومات غير كافية لقياس التهرب الضريبي، وإذا ما توفرت فإنها تكون غير موثوق بها، ومن ثم فإن قياس حجم التهرب الضريبي يأتي تقريبياً عادة وليس دقيقاً⁽¹⁾.

سابعاً: صور التهرب الضريبي حسب القانون الضريبي الليبي:

التشريع الضريبي الليبي حسب القانون رقم (7) لسنة (2010) بشأن ضرائب الدخل ولائحته التنفيذية، لم يضع تعريفاً محدداً للتهرب الضريبي ولكنه اكتفى فقط بتحديد الإجراءات الواجب اتباعها من قبل الفاحص الضريبي في حال تبين له أن المكلف بدفع الضريبة يحاول التخلص من أداء هذه الضريبة عن طريق إخفاء بعض المستندات أو تقديم بيانات غير صحيحة ففي هذه الحالة على الفاحص الضريبي أن يجري ربطاً إضافياً حيث نصت المادة (18) على " إذا تحققت المصلحة من ان الممول تقدم بإقرار غير صحيح شامل أو أخفى نشاطاً أو مستندات أو غيرها أو قدم بيانات غير صحيحة أو استعمل طرقاً احتيالية للتخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها أو أخفى مبالغ تسري عليها الضريبة فللمصلحة أن تجري ربطاً إضافياً، وذلك مع عدم الإخلال بالجزاء المنصوص عليها في هذا القانون⁽²⁾

ومن جهة أخرى فقد شدد القانون من عقوبة عمليات الاحتيال التي يمارسها المكلف اياً كان شكلها ويكون غرضها التهرب من اداء الضريبة في أكثر من مادة حيث نصت المادة(73):
"مع عدم الإخلال بأية عقوبات أشد، يعاقب بغرامة لا تقل عن (1000) ألف دينار ولا تزيد عن (50.000) خمسون ألف دينار:

1. كل مسؤول عن إدارة نشاط خاضع للضريبة لا يقوم بمسك الدفاتر والسجلات واعداد

الحسابات التي يلزم بمسكها.

⁽¹⁾المرجع السابق، ص 71-73.
⁽²⁾مادة 18، قانون رقم 7 لسنة 2010.

2. كل من امتنع عن تقديم ما يطلب منه من البيانات أو من الدفاتر أو السجلات التي يلزم بمسكها.

3. كل من منع بغير مقتضى أحد الموظفين القائمين على تنفيذ هذا القانون من دخول أي مبني لأداء واجبه".

كذلك نصت المادة (74) على:

" يعاقب بغرامة لا تقل عن (500) خمسمائة دينار ولا تزيد عن (10.000) عشرة ألف دينار، كل من لا يسدد الضريبة في موعدها أو تسبب بخطئه أو إهماله في تأخير توريد الضريبة للخزانة العامة.

وأخيراً فقد نصت المادة (75) على:

"مع عدم الإخلال بأية عقوبات أشد يعاقب بغرامة لا تقل عن أربعة أمثال مالم يؤدي من الضريبة كل من ارتكب بقصد التخلص من كل أو بعض الضريبة أو حرض أو أتفق أو ساعد على ارتكاب أي فعل من الأفعال الآتية:

1. الإدلاء ببيانات غير صحيحة في الإقرارات أو الأوراق التي تقدم تنفيذاً لأحكام هذا القانون.

2. إعداد أي حسابات أو دفاتر أو سجلات أو تقارير أو ميزانية غير صحيحة .

3. استعمال أي طريقة احتيالية لإخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة⁽⁷⁷⁾.

وبوجه عام يتخذ التهرب الضريبي عدة أشكال يمكن تحديدها في:

1. تقديم مستندات أو سجلات مزورة أو بيانات غير صحيحة.

2. إخفاء بعض الأنشطة أو الإيرادات الخاضعة للضريبة.

⁷⁷ - قانون رقم 7 لسنة 2010، مرجع سبق ذكره، المواد 73-75.

3. اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر.

4. تقديم إقرار ضريبي على أساس عدم وجود دفاتر بينما الحقيقة أن لديه حسابات ودفاتر تختلف عما هو وارد بالإقرار .

5. تقديم إقرار ضريبي استناداً إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة

6. إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة⁽⁷⁸⁾.

ثامناً: آثار التهرب الضريبي:

ظاهرة التهرب من الضريبة ظاهرة غير صحيحة تفرز آثاراً بالغة الخطورة فالضرائب أصبحت الآن أداة هامة من أدوات السياسة المالية التي تدخل ضمن إطار السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة، ومن ثم يشكل التهرب الضريبي تقويضاً لفاعلية تلك السياسات في تحقيق أغراضها المالية.

وفيما يلي نتعرض للنتائج والآثار الضارة للتهرب الضريبي، سواء من الناحية المالية أو من الناحية الاقتصادية أو من الناحية الاجتماعية⁽⁷⁹⁾.

1- آثار التهرب الضريبي من الناحية المالية:-

أ- لما كانت الضريبة تعد أهم الإيرادات في تمويل النفقات العامة، فإن أخطر نتائج التهرب الضريبي يتمثل في الإضرار بالخزانة العامة، حيث تقل حصيلة الضرائب، وهو ما يؤدي إلى عجز في الموارد التي تعتمد عليها الدولة في تغطية نفقاتها العامة، الأمر الذي يدفعها إلى

⁷⁸ - عبد المنعم محمد داوود، "التهرب الضريبي في ظل القانون 91 لسنة 2005 . الأبعاد التشريعية والقضائية والفقهية"، (القاهرة ، مركز البحوث والمراجع الجمركية والضريبية، 2007).

⁷⁹ - محمد حامد عطا، التهرب الضريبي وقضاء النقص، مرجع سبق ذكره، ص43-46 .

العمل على تدبير موارد جديدة قد تتمثل في فرض ضرائب جديدة أو زيادة أسعار الضرائب الموجودة، وهو ما يؤدي إلى زيادة العبء على الممولين الشرفاء الذين لم يتهربوا من دفع الضريبة.

ب- إن نقص حصيلة الضرائب نتيجة التهرب قد يدفع الحكومة إلى الاقتراض أو إلى الإصدار النقدي الجديد بما قد يصاحبها من مخاطر، نتيجة لما قد يؤديان إليه من تضخم وارتفاع في الأسعار من شأنه الأضرار بالطبقات الفقيرة، بالإضافة إلى ما يصاحب القروض الخارجية من ضغوط سياسية قد تهدد الاستقلال السياسي والاقتصادي للدولة.

ج- قد تتحمل الدولة في سبيل مكافحة التهرب الكثير من النفقات العامة بدلاً من توجيهها إلى تحقيق المزيد من الخدمات العامة والمشروعات التي تعود بالنفع على جميع المواطنين وخاصة الطبقات الفقيرة.

2- آثار التهرب الضريبي من الناحية الاقتصادية:

نتبين أهم هذه الآثار في النقاط الآتية⁽¹⁾:

أ- تعد التنمية الاقتصادية والاجتماعية أحد الأهداف الرئيسية للحكومات غير أن التهرب الضريبي يشكل أحد المعوقات الهامة في سبيل الوصول إلى تحقيق هذا الهدف، فالضريبة هي إحدى الوسائل الأساسية لتمويل التنمية الاقتصادية، فالنقص الذي يطرأ على الحصيلة الضريبية نتيجة للتهرب يؤدي إلى إضعاف قدرة الحكومة على تمويل الاستثمارات اللازمة للتنمية وإلى إضعاف فاعلية الضريبة كأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي بما يخدم أغراض التنمية وتحقيق العدالة في توزيع الدخل وكبح جماح الاستهلاك ومحاربة التضخم الذي يصاحب عملية التنمية.

⁽¹⁾المرجع السابق، ص44.

ب- قد يؤدي تفشي التهرب وشيوعه في نوع معين من الأنشطة الاقتصادية إلى اجتذاب الأفراد والأموال إلى هذا النشاط وقد لا يكون ذلك النشاط مفيداً بالنسبة للمجتمع، ومع ذلك يتجه الأفراد للاستثمار فيه نظراً لما يتميز به من إمكانية التهرب من الضريبة.

ج- يؤدي التهرب الضريبي إلى الإخلال بشروط المنافسة بين المشروعات حيث تكون الفرصة أكبر بالنسبة للمشروعات الأكبر قدرة على التهرب الضريبي، مما يجعلها تسيطر على السوق وتتفوق على المشروعات التي تمتثل للقانون وتقوم بدفع ما عليها من ضرائب.

د- يؤدي التهرب الضريبي إلى زيادة حجم النقد المتاح في أيدي المتهربين، مما يدفعهم إلى زيادة أنفاقهم الاستهلاكي والإقبال على شراء السلع الأجنبية التي تنافس السلع المنتجة في الداخل، مما يهدد بالقضاء على الصناعة الوطنية، هذا بالإضافة إلى أن زيادة النقد المتاح في يد المستهلكين تؤدي إلى زيادة إنفاقهم الاستهلاكي، مما يؤدي إلى زيادة التضخم وارتفاع الأسعار وتدهور قيمة النقود.

هـ- التهرب الضريبي بما يؤدي إليه من انخفاض حصيللة الضرائب- قد يدفع الدولة إلى زيادة أسعار الضرائب الموجودة أو فرض ضرائب جديدة، مما قد يؤدي إلى أن تتجاوز الطاقة الضريبية للمجتمع وما يترتب على ذلك من آثار سيئة بالنسبة للاقتصاد القومي وخاصة إضعاف الحافز على الاستثمار في مجال الإنتاج.

3- آثار التهرب الضريبي من الناحية الاجتماعية⁽¹⁾:

الضريبة هي أحد مظاهر التضامن الاجتماعي القومي، ولذا فإن التهرب الضريبي يعد إخلالاً خطيراً بمبدأ التضامن الاجتماعي، وإهدار للعدالة الاجتماعية التي هي أساس فرض

⁽¹⁾المرجع السابق، ص45.

الضرائب، فالتهرب الضريبي يؤدي إلى إضعاف رابطة التضامن الاجتماعي بين أفراد الأمة الواحدة بما ينعكس على الرضا السياسي ويمس السلم الاجتماعي.

كما أن التهرب يؤدي إلى مزيد من التهرب، حيث ان للتهرب طابعاً شمولياً، بمعنى أن التهرب من ضريبة ما قد يؤدي إلى التهرب من ضريبة أخرى، والتهرب الواقع من أحد الممولين يؤدي إلى تهرب ممول آخر مما يوهن علاقات التضامن الاجتماعي بين أبناء المجتمع، ويضر إضراراً كبيراً بقدرة الدولة على استخدام الضريبة كأداة أساسية لتوزيع الأعباء القومية بين المواطنين بما يحقق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي، كما ان التهرب الضريبي، بما يؤدي إليه من تضخم وارتفاع في الأسعار، يؤدي إلى اختلال الاستقرار والتوازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع، لما يحدثه التضخم من تدهور في مستوى معيشة أصحاب الدخل الثابتة والمحددة، وهم الغالبية العظمى من سكان الدول الفقيرة، ولعل أخطر النتائج التي تترتب على التهرب الضريبي وعدم نجاح الإدارة الضريبية في منعه أو الحد منه هي إضعاف هيبة الدولة أمام مواطنيها بما يزيد من انتشار التهرب ويعكر صفو السلم الاجتماعي، فضلاً عن النتائج الخطيرة بالنسبة للنظام السياسي القائم⁽⁸⁰⁾.

تاسعاً: وسائل مكافحة التهرب الضريبي⁽⁸¹⁾:-

إن تبني استراتيجية قادرة على تحديد الطرق أو المنافذ التي تؤدي إلى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي بات أمراً ملحاً، ويأتي ذلك من خلال جملة الوسائل والأساليب التالية:

أولاً: الوسائل التشريعية (القانونية)، وتتضمن هذه الوسائل ما يلي:

⁸⁰ - محمد حامد عطا، المرجع السابق ، ص 46.
⁸¹ - ياسر الفريجات، مرجع سبق ذكره، ص 427-429.

1- مراجعة قوانين النظام الضريبي:

ذلك من خلال التعرف على نقاط الخلل والضعف الموجودة في هذه التشريعات، وأن يتم وضع سياسات قانونية جديدة، تتضمن إصلاح جذري للنظام الضريبي، ترغب المكلف أو دافع الضرائب بالتعامل مع هذا القانون بشكل واضح بعيداً عن التعقيد، تتميز بوضوح وبساطة في النصوص القانونية، ومواكبة هذه القوانين للتغيرات المستمرة والمرتبطة بجميع النواحي الخاصة بالمكلفين، وسد المنافذ أو الثغرات القانونية التي تتيح المجال لكثير من المكلفين التهرب، ووضع حلول للازدواج الضريبي الداخلي، وكذلك العمل على ترجمة القانون الضريبي إلى اللغات الأجنبية الأخرى حتى يتمكن كل مستثمر أجنبي من فهمه وتطبيقه بكل سهولة ويسر، وتخفيض معدلات الضرائب، كما يقول ابن خلدون بمقدور النظام الضريبي جباية مبالغ كبيرة من خلال الرسوم القليلة .

2- العمل على إيجاد طرق جديدة للتحصيل الضريبي، تساهم في الحد من التهرب الضريبي، مثل طريقة الحجز عند المنبع، أي أن تقوم الدائرة أو المؤسسة بعملية الاقتطاع مباشرة قبل أن يقوم المكلف باستلام هذا الدخل، لترسلها بعد ذلك إلى دائرة ضريبة الدخل. وكذلك طريقة التحصيل مقدماً.

3- الإلزام الإجباري لجميع المكلفين بتقديم كشف التقدير السنوي الخاص بهم ضمن الفترة المحددة، والقيام بفرض أقصى العقوبات على كل مكلف يتأخر عن تقديمه.

4- الإلزام الإجباري لكافة المكلفين بمسك حسابات أصولية وصحيحة، على أن تقوم الدائرة بمراجعة هذه الحسابات وتدقيقها ليتم التأكد من صحة هذه الحسابات، وفرض أقصى العقوبات على كل مكلف يقدم بيانات غير صحيحة، الأمر الذي يدفع بالمكلف أن يراعي الدقة واتخاذ

اقصى التدابير اللازمة في تقديم بيانات موثقة ومدعمة وصحيحة، حتى لا تعرضه إلى المسائلة القانونية.

ثانياً: الوسائل الاجتماعية:

1- نظراً لأهمية العنصر الإنساني في المجال الضريبي وذلك من خلال الأدوار المختلفة المتمثلة في كونه المساهم والمحصل والدافع ومتخذ القرار والمخطط والمنفذ، وغيرها من الأعمال الكثيرة والكبيرة التي يقوم بها، فإنه من الضروري إشراكه في وضع الأنظمة والتعليمات والقوانين الضريبية، حتى يقوم بدوره بكفاءة وفاعلية، وتشجيع المكلفين على دفع هذا الالتزام الضريبي المترتب عليهم، فهذا الشعور يعطي الدافع له ولغيره من المكلفين الأخرين بالانتماء والولاء لتقديم هذا الالتزام الوطني.

2- بسبب اختلاف وتعدد اشكال ومظاهر التهرب الضريبي، فإنه من الضروري فهم سلوك دافعي الضرائب والاستفادة من ذلك في تطوير استراتيجيات مكافحة.

ثالثاً : الوسائل الإدارية:

1- العمل على إنشاء أقسام مستقلة ضمن دائرة ضريبة الدخل تعنى بشؤون التهرب الضريبي، وأن يقوم على إدارتها أشخاص من ذوي الخبرة والكفاءة والأمانة ليتمكنوا من جمع أكبر قدر ممكن من البيانات والمعلومات المتعلقة بهذه الظاهرة. وأن يكون لهذه الدائرة التنسيق مع الجهات المختلفة والدوائر الحكومية الأخرى للحصول على المعلومات والبيانات المطلوبة.

2- العمل على زيادة رواتب العاملين في الدوائر الضريبية، وتشجيعهم على تقديم أفضل النتائج بأمانة وإخلاص.⁽¹⁾

3- الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات في تنظيم عمل الإدارات الضريبية في مجال مكافحة التهرب الضريبي، وخاصة المتهربين من دفع الضريبة، مما يمكن هذه الإدارات من إنجاز أعمالها بكل شفافية وسهولة ويسر وفي أقل وقت ممكن.

4- أن تولي دائرة ضريبة الدخل اهتمام أكبر في تعيين المقدرين، ليكونوا على قدر عال من المسؤولية ومن أصحاب الكفاءة والخبرة وأصحاب المؤهلات المرتبطة بالعمل الضريبي والذين يكون لديهم الإلمام الكامل بتشريعات القانون الضريبي. وتمكينهم من المشاركة في الدورات التدريبية اللازمة والتي تؤهلهم لاكتساب مهارات إضافية جديدة.

رابعاً: الوسائل الاستثمارية:

العمل على إيجاد بيئة استثمارية ضريبية جاذبة لكافة الاستثمارات، وذلك من أجل الاستمرار والاستقرار في عملها، ويتم ذلك عن طريق منح الإعفاءات الضريبية المتعلقة بالاستثمارات لهذه المشاريع، لكي تساهم في استقطاب الكثير من المشاريع الاستثمارية وخاصة الخارجية، لتكون لها الدور الفعال في رفع معدلات النمو الاقتصادي، ومعالجة الكثير من المشاكل الاقتصادية، وتحسين المستوى المعيشي لجميع أفراد المجتمع.

خامساً: الوسائل الأخلاقية:

تطوير برامج التوعية الأخلاقية الشاملة والمتكاملة لتغيير تصورات المجتمع حول قبول التهرب الضريبي (برامج الثقافة الضريبية)، وذلك لأن تثقيف المكلف يلعب دوراً هاماً في

⁽¹⁾مرجع سابق، ص428-429.

زيادة الوعي الضريبي. وأن الضرائب تمثل التزام وطني على المكلف والتهرب منها
جريمة.⁽¹⁾

⁽¹⁾مرجع سابق، ص429-430.

خلاصة الفصل الرابع

وتعتبر ظاهرة عدم الالتزام الضريبي من المشاكل الخطيرة التي تعاني منها العديد من دول العالم، كما أوضحنا، حيث يؤدي التهرب الضريبي لانخفاض الحصيلة الضريبية بشكل ملحوظ مما يتسبب في فقد مبالغ كبيرة من الإيرادات التي تسهم بصورة فعالة في القضاء على مشاكل عديدة، وبالتالي أضعاف قدرة الدولة على القيام بالمشروعات المستهدفة في مجال التنمية وقد اختلف الكتاب فيما بينهم في تعريفهم لمفهوم التهرب الضريبي، فبعضهم نظر إليه من منظور واسع بينما نظر إليه البعض من منظور ضيق.

حيث عرفه اصحاب الاتجاه الموسع على انه كل وسيلة يلجأ اليها الممول في سبيل التخلص من عبء ضريبي يفترض وقوعه على عتقه ، بينما عرفه أصحاب الاتجاه الاخر بانه " الالتجاء الي وسيلة غير مشروعة من شأنها ان تؤدي الى ضياع حق الدولة في الضريبة " كما تم التطرق في هذا الفصل الى بعض المفاهيم المتعلقة بالتهرب الضريبي مثل نقل عبء الضريبة واستهلاك الضريبة وتبين ان كلتا الظاهرتين لا تؤديان الى ضياع حق الدولة في الضريبة بعكس التهرب الضريبي ، كذلك تم التعرف على أنواع التهرب الضريبي واسبابه وطرق قياسه حيث تبين ان قياس التهرب الضريبي قياساً حسابياً دقيقاً من الأمور الصعبة والمستحيلة ، ومرجع ذلك الى الطبيعة الخاصة للتهرب الذي هو نشاط خفي كذلك الى عدم توفر البيانات بالاضافة الى عدم الثقة فيما قد يتوفر من بيانات لرصد وقياس التهرب الضريبي. كذلك تم في هذا الفصل عرض لاهم الآثار الناجمة عن التهرب الضريبي حيث ان هذه الظاهرة تفرز آثار بالغة الخطورة من الناحية المالية والاقتصادية والاجتماعية لعل أهمها التضخم الأضرار بالصناعة الوطنية وكذلك أضعاف هيبة الدولة أمام مواطنيها والمس بالسلم الاجتماعي وامام كل هذه الآثار التي يلحقها التهرب الضريبي بالدولة والمجتمع على السوء ،

فقد انتهى هذا الفصل بمجموعة من الوسائل والأساليب التي تهدف الى الحد من ظاهرة
التهرب الضريبي وتتنوع هذه الوسائل بين الوسائل الاجتماعية والإدارية والاستثمارية
والقانونية والأخلاقية.

الفصل الخامس

الدراسة الميدانية

مقدمة:

نظراً لأن الدراسة النظرية وحدها لا تكفي للوصول إلى الحقائق العلمية ، فقد تم استكمال الجانب النظري بالدراسة العملية لغرض تحديد مدى التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة واثرها في الكشف عن التهرب الضريبي .

وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث على النحو التالي :

المبحث الأول : منهجية الدراسة وأدواتها .

المبحث الثاني : تحليل البيانات واختبار الفرضيات .

المبحث الثالث : النتائج والتوصيات .

المبحث الأول

منهجية الدراسة وأدواتها

يعرض هذا المبحث أداة أو وسيلة جمع البيانات ، ومجتمع وعينة الدراسة، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

أولاً: أداة أو وسيلة تجميع البيانات:

لتحقيق اهداف الدراسة تم استخدام صحيفة الاستبيان كأداة مناسبة لتجميع البيانات اللازمة عن مجتمع الدراسة، ويعتبر الاستبيان من أكثر أدوات جمع البيانات ملائمة لهذه الدراسة، "وذلك لسهولة هذا الاسلوب وإمكانية توزيعه على نطاق واسع وعلى عدد كبير من المشاركين، كما أنه يعتبر اقل الأساليب تكلفة" إضافة إلى سهولة عرض وتحليل البيانات التي يتم الحصول عليها من خلال صحيفة الاستبيان، وقد تم تصميم صحيفة الاستبيان للفئات المشاركة في الدراسة، وهم مقدري ضريبة الشركات، واطباء لجان المصالحة بإدارات الضرائب بالمنطقة الشرقية وكذلك المراجعين القانونيين العاملين في ذات النطاق (المنطقة الشرقية) وقد احتوت الصحيفة على رسالة ارفاق، تضمنت عنوان الدراسة ومقدمة بسيطة عن الموضوع، مع الاشارة إلى سرية المعلومات وأهمية المشاركة في هذه الدراسة لنجاحها، وقد قسمت صحيفة الاستبيان إلى ثلاثة أجزاء:

الجزء الأول: يتعلق بتجميع معلومات خاصة عن المشاركين في الدراسة من حيث المهنة، المؤهل العلمي للمشاركة، عدد سنوات الخبرة في مجال الفحص الضريبي، عدد الدورات المتحصل عليها المقدر في مجال الضرائب.

الجزء الثاني: يحتوي على معلومات تتعلق بمعايير المراجعة المتعارف عليها ويختص هذا الجزء بتجميع معلومات حول آراء المشاركين في الدراسة عن مدى التزام مقدري ضريبة

الشركات بهذه المعايير، حيث تم تقسيم هذه المعلومات الواردة في الاستبيان إلى ثلاث

مجموعات تتعلق كل مجموعة بإحدى الفرضيات الفرعية للدراسة:

— مجموعة اسئلة (معلومات) تتعلق بالمعايير العامة للمراجعة.

— مجموعة اسئلة (معلومات) تتعلق بمعايير العمل الميداني.

— مجموعة اسئلة (معلومات) تتعلق بمعايير اعداد التقرير.

الجزء الثالث: ويختص هذا الجزء بتجميع معلومات حول آراء المشاركين عن العلاقة

والأثر الناتج عن التزام مقدر الضريبة بمعايير المراجعة المتعارف عليها وبين الكشف عن

التهرب الضريبي، حيث تم تقسيم هذه المعلومات الواردة في الاستبيان إلى ثلاث مجموعات

تتعلق كل مجموعة بإحدى الفرضيات الفرعية للدراسة:

- مجموعة اسئلة (معلومات) تتعلق باثر التزام مقدر ضريبة الشركات بالمعايير العامة

للمراجعة في الكشف عن التهرب الضريبي -.

-مجموعة اسئلة (معلومات) تتعلق باثر التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير العمل الميداني

في الكشف عن التهرب الضريبي.

— مجموعة اسئلة (معلومات) تتعلق باثر التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير اعداد

التقرير في الكشف عن التهرب الضريبي.

واعتمد الباحث عند اعداد صحيفة الاستبيان على مقياس ليكرت (Likert) الخماسي، ليتمكن

المشارك من تحديد مستوى الموافقة على كل عبارة كما هو موضح في الجدول رقم (1).

جدول رقم (1)

توزيع الدرجات حسب مستوى الموافقة على بنود الإجابة

غير موافق/ غير ملتزم تماماً	غير موافق/ غير ملتزم	محايد	موافق/ ملتزم	موافق/ ملتزم تماماً	الإجابة
1	2	3	4	5	الدرجة (لأسئلة المصاغة بشكل إيجابي)
5	4	3	2	1	الدرجة (لأسئلة المصاغة بشكل سلبي)

صدق وثبات الاستبيان:

إن قيمة النتائج التي تم التوصل إليها فيما بعد اعتمد على البيانات التي تم تجميعها ومن ثم فإن الصدق والثبات يعدان ضروريان في قياس الاستبيان المستخدم في قياس الاتجاهات. وقد تم اجراء الخطوات التالية للتأكد من صدق الاستبيان:

- عرض الاستبيان على الدكتور المشرف للإدلاء بنصائحه واعطاء توجيهاته حول مدى ارتباط اسئلة الاستبيان بالأهداف التي تسعى الدراسة إلى تحقيقها.
- عرض استمارة الاستبيان على مجموعة من المحكمين من ذوي الخبرة، بعض اعضاء هيئة التدريس بقسم الاحصاء وذلك للتحقق من صدق استمارة الاستبيان وصلاحيتها لتجميع البيانات ، حيث اجازوا بصدق الاستبيان.
- قياس درجة ثبات واستقراء وحدة القياس ومدى إمكانية الاعتماد عليها للحصول على بيانات تمثل الواقع تمثيلاً مناسباً وذلك بقياس معامل الفاكرونباخعلى اجابات عينة من مفردات مجتمع الدراسة، وذلك باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

(SPSS) وكانت قيمة الفا المحتسبة (0.932) وتدل هذه القيمة على أن الاستبيان

حقق درجة ثبات مقبولة إحصائياً، وكانت نتائج واستخراجات الحاسب الآلي كالتالي:

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
0.932	49

ثانياً: مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مقدري ضريبة الشركات واطعاء لجان المصالحة بإدارات الضرائب العاملة في مدن المنطقة الشرقية وكذلك المحاسبين القانونيين العاملين في ذات المنطقة، مدن (إدابيا - بنغازي - المرج - البيضاء - درنة - طبرق)، حيث تم توزيع عدد (75) استمارة سلمت معظمها بالطريقة المباشرة وسلم البعض بمساعدة الزملاء وقد اعطى المشاركون فترة للإجابة على الفقرات الواردة بالاستبيان، وقد تمكن الباحث من استلام عدد (68) استمارة واستبعد منها عدد نسختان لعدم اكتمال البيانات وبهذا فإن نسبة الردود (90%) وهي نسبة كافية وتعكس آراء مجتمع الدراسة.

جدول (2)

استمارات الاستبيان الموزعة والمستلمة والمستبعدة ونسبة الإجابة.

عدد	عدد	نسبة	عدد	عدد	نسبة
الاستمارات	الاستمارات	الاستمارات	الاستمارات	الاستمارات	الاستمارات

الموزعة	المستلمة	المستلمة إلى الموزعة	المستبعدة	الصالحة للتحليل	الصالحة إلى الموزعة
75	68	%90	2	66	%88

ثالثاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

استخدم الباحث لتحليل البيانات الأساليب الإحصائية المستخدمة في دراسات سابقة مشابهة، كما اعتمد الباحث على آراء خبراء إحصائيين "بعض اعضاء هيئة التدريس العاملين بقسم الإحصاء، جامعة بنغازي" لتحديد الأساليب الإحصائية المناسبة والتي تخدم اغراض الدراسة، حيث تم استخدام الأساليب التالية:

1- **معامل الارتباط (الفاكرونباخ)** للتحقق من درجة ثبات وصدق مقياس الأداء.

2- **اسلوب التحليل الوصفي.**

تم استخدام اسلوب التحليل الوصفي والذي يتمثل في تجميع وتحليل إجابات المشاركين في الدراسة (بالنسب المئوية، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري لعينة الدراسة كمجموعة واحدة واعتمد الباحث في ذلك على برنامج الرزم الإحصائية.

.(SPSS)Statistical package for social sciences

3- **اسلوب الإحصاء التحليلي: اختبار (T-TEST)**

اعتمد الباحث في تحديد الاختبارات الإحصائية المناسبة للدراسة على آراء بعض الخبراء الإحصائيين في هذا الشأن، حيث تم استخدام الاختبار الإحصائي (t)، وذلك عند مستوى

معنوية (0.05)، حيث يتم رفض فرضية العدم (الصفريية) إذا كانت القيمة الاحتمالية أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وتقبل إذا كانت القيمة الاحتمالية أكبر من مستوى المعنوية (0.05)

4- أسلوب الارتباط لتحديد نوع العلاقة وقوتها بين التزام الفاحص الضريبي بمعايير المراجعة المتعارف عليها وبين الكشف عن حالات التهرب الضريبي.

المبحث الثاني

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

أولاً: تحليل البيانات:

تم في هذه المرحلة تحليل البيانات المتحصل عليها من خلال استمارة الاستبيان بشكل وصفي، وقد تم تقسيم عملية التحليل وفقاً لتقسيمات استمارة الاستبيان وذلك على النحو التالي:

الجزء الأول: ويحوي معلومات عامة عن المشاركين في الدراسة، حيث يتضمن هذا الجزء من استمارة الاستبيان بعض الاسئلة التي توضح خصائص المشاركين في الدراسة، وسيتم عرض نتائج تحليل هذا الجزء كالتالي:

• المهنة.

يبين الجدول رقم (3) توزيع المشاركين في الدراسة حسب المهنة ومن خلال البيانات الظاهرة في الجدول تبين أن نسبة (50%) من المشاركين في الدراسة هم من الفاحصين الضريبيين وأن (39.4%) هم من المحاسبين القانونيين، أما النسبة الباقية (10.6%) فهم من أعضاء لجنة المصالحة.

جدول رقم (3)

توزيع المشاركين في الدراسة حسب المهنة

النسبة	العدد	المهنة
%50.0	33	فاحص ضريبي
%10.6	7	عضو لجنة مصالحة
%39.4	26	محاسب قانوني
%100.0	66	الإجمالي

• المؤهل العلمي:

يبين الجدول رقم (4) توزيع المشاركين من مقدري ضريبة الشركات حسب مؤهلهم العلمي.

ومن خلال البيانات الظاهرة بالجدول تبين أن (48.5%) من مقدري ضريبة الشركات هم من حملة البكالوريوس، وأن (18.2%) يحملون شهادة الماجستير وأن (18.2%) منهم يحملون شهادة الدبلوم، أما النسبة المتبقية (15.2%) فكانت لحملة الليسانس، ومن ذلك نجد ان المشاركين من المقدرين لا يقل مستواهم العلمي عن البكالوريوس، وهذا يرفع من مستوى الثقة في المعلومات المتحصل عليها .

جدول رقم (4)

توزيع المشاركين من المقدرين حسب مؤهلاتهم العلمية.

النسبة	العدد	المؤهل
%18.0	6	دبلوم عالي فأكثر
%48.5	16	بكالوريوس
%15.2	5	ليسانس
%18.2	6	دبلوم
%100	33	الإجمالي

• عدد سنوات الخبرة:

يبين الجدول رقم (5) توزيع المشاركين (مقدي ضريبة الشركات) حسب سنوات خبرتهم في مجال الفحص الضريبي.

حيث أن نسبة (42.4%) من المقدرين المشاركين في الدراسة لديهم خبرة لا تقل عن (5) سنوات ولا تزيد عن (10) سنوات، وأن نسبة (30.3%) لا تزيد خبرتهم عن 10 سنوات وأن نسبة المشاركين من ذوي الخبرة أقل من (5) سنوات لا تتعدى (27.3%)، ومن ذلك يتضح ان اغلب المقدرين المشاركين حوالي 70% يحملون خبرة لا تقل عن 5 سنوات في مجال الفحص الضريبي للشركات ، وبهذا يمكن القول بان هذه النتائج ترفع مستوى الثقة في المعلومات المقدمة من المقدارين المشاركين في الدراسة وتعطي اهمية لآرائهم .

جدول رقم (5)

توزيع مقدي ضريبة الشركات حسب سنوات الخبرة.

النسبة	العدد	سنوات الخبرة
30.3%	10	أكثر من 10 سنوات
42.4%	14	من 5 – 10 سنوات
27.3%	9	أقل من 5 سنوات
100%	33	الإجمالي

— التخصص في البكالوريوس:

يبين الجدول رقم (6) توزيع المشاركين من مقدي الضريبة حسب تخصصهم في البكالوريوس حيث تبين أن (69.7%) من المشاركين يحملون شهادة بكالوريوس في المحاسبة وأن (15.2%) يحملون شهادة ليسانس في القانون وأن نسبة (6.1%) يحملون شهادة بكالوريوس إدارة، وأن (9.1%) منهم لم يسيروا إلى تخصصهم أثناء البكالوريوس ومن ذلك يتضح ان اغلب المشاركين من المقدارين حوالي 70% هم من حملة البكالوريوس في المحاسبة ما يعني ارتفاع مستوى التأهيل العلمي لدى المشاركين ويعطي اهمية لأرائهم .

جدول رقم (6)

توزيع مقدي ضريبة الشركات حسب تخصصهم في البكالوريوس.

النسبة	العدد	التخصص في البكالوريوس
69.7%	23	محاسبة
15.2%	5	قانون
6.1%	2	إدارة
9.1%	3	غير ذلك
100.0%	33	الإجمالي

• عدد الدورات في مجال الضرائب:

يبين الجدول رقم (7) عدد الدورات التي تحصل عليها المشاركين في الدراسة من مقدري ضريبة الشركات ومن خلال البيانات الظاهرة تبين أن (45.5%) من المقدرين تحصلوا على عدد دورات لا يقل عن دورة واحدة ولا تزيد عن ثلاث دورات. وأنحوالي (30%) من المشاركين تحصلوا على دورة واحدة وأن (21%) لم يحصلوا أو لم يشاركوا في أي دورة وأن من تحصل على عدد دورات تزيد عن 4 دورات وأقل من 5 كانت (3.0%) من هذه النتائج يتبين ان اغلب المقدرين مشاركين في الدراسة حوالي 75% تحصلوا على الاقل على دورة واحدة ، وبهذا يمكن القول بان هذه النتائج ترفع مستوى الثقة في المعلومات المقدمة من المشاركين في هذه الدراسة وتعطى اهمية لآرائهم .

جدول رقم (7)

توزيع مقدري ضريبة الشركات المشاركين حسب عدد الدورات المتحصل عليها في مجال الضرائب.

عدد الدورات	العدد	النسبة
1-3 دورات	15	45.5%
دورة واحدة	10	30.3%
لم اتلقى اي دورة	7	21.2%
4-5 دورات	1	3%
اكثر من 5 دورات	0	0
الإجمالي	33	100.0%

الجزء الثاني من صحيفة الاستبيان: ويشمل هذا الجزء على ستة وعشرون (26) سؤالاً صممت لقياس مدى التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة المتعارف عليها والمرتبطة بعمليات الفحص الضريبي الواجب اتباعها أثناء أداء مهام الفحص وذلك على النحو التالي:

1- معايير المراجعة العامة: المرتبطة بعمليات الفحص وتشمل على تسعة (9) أسئلة.

2- معايير العمل الميداني: المرتبطة بعمليات الفحص وتشمل على احد عشر (11) سؤالاً.

3- معايير اعداد التقرير: المرتبطة بعمليات الفحص وتشمل على ستة (6) اسئلة.

وكما أوضحنا سابقاً فإن الباحث قد استخدم برنامج التحليل الإحصائي (spss) من اجل تحليل واختبار الفرضيات مستخدماً الوسط الحسابي، الانحراف المعياري - اختبار T ويوضح الجدول رقم (8) أن معظم اتجاهات افراد العينة ايجابية تجاه الفقرات الوارد ذكرها في الجدول، وذلك لأن المتوسطات الحسابية لنتائج الدراسة أعلى من متوسط اداة القياس الافتراضية والبالغ (3).

حيث يبين الجدول رقم (8) أن متوسط التزام مقدر ضريبة الشركات بالمعايير العامة قد بلغ (4.29) وهي أعلى من المتوسط وانحراف معياري (0.499) وقد احتلت الفقرة رقم (5) التي تنص على (يجب على الفاحص الضريبي أن يكون ذو خبرة ملائمة في مجال التقدير والفحص والمراجعة) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (4.54) وانحراف معياري (0.586) بينما احتلت الفقرة رقم (2) التي تنص على (تتطلب عملية الفحص الضريبي من الفاحص أن يكون على دراية والمام كاف بعلوم الإدارة والتكاليف)- المرتبة الأخيرة وذلك بمتوسط حسابي بلغ (3.95) وانحراف معياري (0.967).

وفي المجمل فقد اوضحت المتوسطات السابقة أن هناك التزام من قبل الفاحص الضريبي بالمعايير العامة للمراجعة أثناء أداءه وتنفيذه لبرنامج الفحص حيث ظهر من الجدول أن المتوسطات الحسابية لجميع فقرات هذه المعايير جاءت بدرجة مرتفعة.

جدول رقم (8)

المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري لمدى التزام مقدر ضريبة الشركات بالمعايير العامة للمراجعة

ت	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1.	تتطلب عملية الفحص الضريبي أن يكون المقدر حاصلًا على مؤهل جامعي في المحاسبة والمراجعة	4.3333	1.04268
2.	تتطلب عملية الفحص الضريبي من الفاحص أن يكون على دراية والمام كاف بعلوم الإدارة والتكاليف والإحصاء وغيرها من العلوم الداعمة له في مجال عمله	3.9545	.96766
3.	ينبغي أن يكون الفاحص الضريبي على اطلاع مستمر على آخر الاصدارات المهنية المرتبطة بمجال عمله من نشرات وتشريعات	4.2273	.94128
4.	على الفاحص الضريبي للرفع من مستوى ادائه الخضوع لبرامج تدريبية في مجال الفحص الضريبي بين الفينة والأخرى	4.3939	.74170
5.	يجب على الفاحص الضريبي أن يكون ذو خبرة ملائمة	4.5455	.58656

	في مجال التقدير والفحص والمراجعة		
6.	لا يسمح للفاحص الضريبي لتحيزه أو انطباعه أو لعلاقاته الاجتماعية أو مصالحه أن تتأثر من موضوعه أو أمانته	4.3030	.78387
7.	لا يجب على الفاحص الضريبي أن يقوم بفحص شركة هو احد مساهمها أو يديرها احد اقربائه لدرجة تؤثر على مصداقيته	4.5152	.76946
8.	يجب على الفاحص الضريبي ازالة أي شكوك أو استفسارات لديه تتعلق بالمفردات والعناصر ذات الالهمية في ابداء الرأي	4.0303	.85880
9.	يجب على الفاحص الضريبي العمل باستمرار على تطوير خبرته المهنية وخاصة في مجال اكتشاف الغش والاطاء	4.3485	.81321
10.	متوسط الالتزام بالمعايير العامة	4.2946	.49900

أما بالنسبة لمدى التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير العمل الميداني يبين الجدول رقم (9) أن المستوى العام للالتزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير العمل الميداني كانت أعلى من المتوسط حيث يبين الجدول رقم (10) أن متوسط التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير العمل الميداني قد بلغت (3.947) وبانحراف معياري (0.525).

وقد احتلت الفقرة رقم (2) والتي تنص (على الفاحص الضريبي أولاً جمع معلومات عن الشركة وفهم طبيعة اعمالها وانشطتها والصناعة التي تعمل بها) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (4.197) وانحراف معياري (0.826)، بينما احتلت الفقرة رقم (7) التي تنص على (يمكن للفاحص الضريبي أن يستعين بخرائط التدفق أو بقائمة الاستقصاء للتعرف على مراكز السلطة والمسؤولية وتدفق العمليات بالشركة). المرتبة الأخيرة - وذلك بمتوسط حسابي (3.469) وانحراف معياري (0.915).

كما يظهر من الجدول أن المتوسطات الحسابية لجميع فقرات هذه المعايير جاءت بدرجة مرتفعة ، وبالتالي فإنه يمكن القول أن هناك التزام من قبل مقدر ضريبة الشركات بمعايير العمل الميداني أثناء أدائه وتنفيذه لمهام الفحص.

جدول رقم (9)

المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري لمدى التزام مقدر ضريبة الشركات

بمعايير العمل الميداني

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	البيان	ت
.82063	3.8636	يجب على الفاحص الضريبي أن يضع خطة شاملة لطبيعة ونطاق وزمن الفحص المتوقع	.1
.82685	4.1970	على الفاحص الضريبي أولاً جمع المعلومات عن الشركة وفهم طبيعة أعمالها وأنشطتها والصناعة التي تعمل بها	.2
.86851	3.8788	يجب على الفاحص الضريبي اجراء تقديرات مبدئية لمستويات الاهمية النسبية ومن ثم التركيز على هذه العناصر	.3
.84691	3.7424	يجب على الفاحص الضريبي القيام بمقارنة البيانات المالية للشركة مع البيانات المتوقعة ومع معلومات الصناعة ومع المعلومات التاريخية	.4
.89343	3.9545	يجب على الفاحص الضريبي الاطلاع على القوائم المالية للشركة عن السنوات السابقة والاستفسار كذلك عن المقدر أو المقدرين الذين سبقوه بفحص الشركة	.5

6.	ينبغي على الفاحص الضريبي أن يقوم بدراسة وفهم وتقييم لنظام الرقابة الداخلية بالشركة	3.7273	1.06041
7.	يمكن للفاحص الضريبي أن يستعين بخرائط التدفق أو بقائمة الاستقصاء للتعرف على مراكز السلطة والمسؤولية وتدفق العمليات بالشركة	3.4697	.91517
8.	يجب على الفاحص الضريبي الحصول على العدد الكافي والملائم من الأدلة والقوانين وذلك لتدعيم رأيه	4.2121	.88605
9.	كلما زادت أهمية العنصر في محل الفحص كلما زاد عدد الأدلة التي يجمعها الفاحص	4.1364	.83916
10.	يمكن أن يستعين الفاحص الضريبي بأساليب المراجعة التحليلية أثناء عملية الفحص الضريبي	4.1667	.79582
11.	يستند الفاحص الضريبي على اعتبارات عديدة في اختبار انواع معينة من ادلة الاثباتاهما: الاهمية النسبية للعنصر وخبرة الفاحص المستقاة من المراجعات السابقة	4.0758	.80976
12.	مدى الالتزام بمعايير العمل الميداني	3.9477	.52552

أما بالنسبة لمدى التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير اعداد التقرير أثناء اداءه لمهام الفحص فقد أوضح الجدول رقم (10) أن المستوى العام لمدى التزام المقدر بهذه المعايير قد بلغ (4.49) وهي أعلى من المتوسط أما الانحراف المعياري فقد بلغ (0.5508).

وقد اشتركت الفقرتان، الفقرة رقم (1) والتي تنص على: (يجب أن يوضح تقرير الفحص بشكل واضح ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها)، والفقرة رقم (6) التي تنص على (يجب على الفاحص الضريبي أن يوضح في تقريره الأسباب التي دفعته إلى رفض أو تعديل أو قبول الإقرار المقدم من الممول)، قد اشتركتا في المرتبة الأولى وذلك بمتوسط حسابي (4.63) وبانحراف معياري (0.62)، بينما جاء الفقرة رقم (4) والتي تنص على (من الضروري أن يشير الفاحص الضريبي في تقريره إلى مدى الإفصاح في عرض القوائم المالية وإلى رايه فيها بصورة كاملة ومحايدة) في المرتبة الأخيرة ذلك بمتوسط حسابي (4.27) وبانحراف معياري (0.93). كما يظهر من الجدول السابق أن المتوسطات الحسابية لجميع فقرات هذه المعايير جاءت بدرجة مرتفعة، وبالتالي فإنه يمكن القول أن هناك التزام من قبل مقدر ضريبة الشركات بمعايير إعداد التقرير أثناء أداء وتنفيذ مهام الفحص الضريبي.

جدول رقم (10)

المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري لمدى التزام مقدر ضريبة الشركات

بمعايير إعداد التقرير

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	البيان	ت
.62355	4.6364	يجب أن يوضح تقرير الفحص بشكل واضح ما إذا كانت القوائم المالية قد اعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها	.1
.78920	4.4848	يجب أن يشير الفاحص الضريبي في تقريره إلى مدى قيام الشركة بمسك الدفاتر والسجلات الملزمة بمسكها وكذلك إلى مدى توفر التزامها بالمتطلبات والتشريعات الضريبية النافذة	.2
.76719	4.4394	يجب أن توضح الفاحص الضريبي في التقرير مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من قبل الشركة	.3
.93719	4.2727	من الضروري أن يشير الفاحص الضريبي في تقريره إلى مدى الإفصاح في عرض القوائم المالية وإلى رأيه فيها بصورة كاملة ومحيدة	.4
.82741	4.5000	يجب على الفاحص الضريبي أن يدعم تقريره النهائي بجميع برامج وأوراق العمل التي توثق عملية الفحص	.5
.51549	4.6364	يجب على الفاحص الضريبي أن يوضح في تقريره الأسباب التي دفعته إلى رفض أو تعديل أو قبول الاقرار المقدم من الممول	.6
.55081	4.4949	مدى الالتزام بمعايير إعداد التقارير	.7

ولغرض التوضيح أكثر حول إجابة كل طرف من أطراف الدراسة، جدول رقم (11) يبين وجهات نظر كل من مقدري ضريبة الشركات والمحاسبين القانونيين واطعاء لجنة المصالحة في مدى التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة المتعارف عليها أثناء تنفيذ عملية الفحص.

جدول رقم (11).

وجهات نظر المشاركين في مدى التزام مقدري ضريبة الشركات بمعايير المراجعة أثناء تنفيذ برنامج الفحص الضريبي.

وجهة نظر	وجهات نظر أعضاء	وجهات نظر	
مقدي الضريبة	لجان المصالحة	المحاسبين القانونيين	
4.37	3.57	4.39	المتوسط الحسابي
0.43	0.84	0.26	الانحراف المعياري

يتضح من الجدول رقم (11) أن مقدري ضريبة الشركات يرون بأنهم ملتزمون بمعايير المراجعة المتعارف عليها أثناء تنفيذهم لبرنامج الفحص حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.37) والانحراف المعياري (0.43)، كذلك فإن أعضاء لجنة المصالحة يرون أن مقدري ضريبة الشركات ملتزمون بمعايير المراجعة المتعارف عليها أثناء تنفيذهم لمهام الفحص حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.57) وهي أعلى من المتوسط وكذلك كانت وجهة نظر المحاسبين القانونيين إيجابية تجاه مدى التزام مقدري ضريبة الشركات بهذه المعايير حيث بلغ المتوسط الحسابي لرأي المحاسبين القانونيين (4.39) وهي أعلى من المتوسط كذلك.

وبالنظر إلى النتائج الواردة بالجدول رقم (11) والتي أوضحت وجهات نظر الجهات المتعاملة مع المقدر الضريبي والمطلعة على آلية عمله فقد أكد هؤلاء أن هناك إلتزام من قبل مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها أثناء أداء مهام الفحص ومن وجهة نظر الباحث وباعتباره فاحص ضريبي يؤكد ما ذهبت إليه وجهات النظر المشاركين في الدراسة ويمكن تأكيد ذلك أيضاً من خلال الاطلاع على عينة الدراسة حيث:

1- أن أغلب المقدرين حوالي (76%) هم من حملة البكالوريوس فمافوق ، وهذا نتيجة لسعي الإدارة لرفع التحصيل العلمي للعاملين حيث عمدت إلى تشجيع العاملين إلى مواصلة دراستهم متكلفة بدفع 50% من تكاليف الدراسة.

2- ارتفاع سنوات الخبرة لدى المقدرين العاملين حيث أن (42%) من المقدرين لا تقل خبرتهم عن (10) سنوات وأن 39% منهم تزيد خبرتهم عن (10) سنوات.

3- كذلك سعى الإدارة إلى تطوير عمل المقدرين وزيادة مستوى كفاءتهم وذلك بإخضاعهم لعدد الدورات المتخصصة في مجال الفحص وكان من نتيجة ذلك أن حوالي (45%) من المقدرين قد خضعوا لعدد من الدورات لا تقل عن دورة واحدة ولا تزيد عن (3) دورات. وبالتالي ومن واقع هذه النتائج والمؤشرات يتضح أن هناك التزاماً من قبل مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها أثناء تنفيذ مهام الفحص ، وعليه فلم يعد بالإمكان القول أن عدم فاعلية إجراءات الفحص والمراجعة من قبل الفاحص الضريبي هي سبب ارتفاع معدلات القضايا والنزاعات بين الإدارة الضريبية والموولين، ومن ثم ينبغي البحث عن أسباب أخرى عدا المتعلقة بالفاحص الضريبي حيث قد تكون أسباب هذه النزاعات راجعة إلى

ارتفاع سعر الضريبة أو تعقد القانون الضريبي أو سعي الممول نفسه إلى التهرب أو نتيجة عدم الثقة في الإدارة الضريبية أو غير ذلك.

الجزء الثالث من صحيفة الاستبيان: ويشمل هذا الجزء على ثلاثة وعشرون (23) سؤالاً صممت لتجميع آراء المشاركين عن العلاقة والأثر الناتج عن التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة المتعارف عليها وبين الكشف عن حالات التهرب الضريبي وذلك على النحو التالي:

1- أثر التزام مقدر ضريبة الشركات بالمعايير العامة للمراجعة في الكشف عن حالات التهرب الضريبي وتشمل على تسعة (9) أسئلة.

2- أثر التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير العمل الميداني في الكشف عن حالات التهرب الضريبي وتشمل على ثمانية (8) أسئلة.

3- أثر التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير اعداد التقرير في الكشف عن حالات التهرب الضريبي وتشمل على ستة (6) أسئلة.

يتضح من الجدول رقم (12) ادناه أن معظم اتجاهات أفراد العينة إيجابية تجاه الفقرات الوارد ذكرها في الجدول، وذلك لأن المتوسطات الحسابية لنتائج الدراسة أعلى من متوسط أداة القياس الافتراضية والبالغ (3) وقد تبين كذلك من الجدول أن المستوى العام لأثر الالتزام بالمعايير العامة في الكشف عن حالات التهرب الضريبي كانت أعلى من المتوسط، حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.143) وانحراف المعياري (0.56) وقد احتلت الفقرة رقم (5) والتي تنص على "تمتع الفاحص الضريبي بسنوات ملائمة وكافية من الخبرة يعد امراً فاعلاً في التعرف على محاولات التهرب الضريبي"، المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.348) وانحراف معياري (0.81).

في حين جاءت الفقرة رقم (2) والتي تنص على "يوفر الامام الكافي من قبل الفاحص الضريبي بعلوم الإدارة والاحصاء والتكاليف وغيرها وسيلة مساعدة في التعرف على محاولات التهرب الضريبي في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (4.015) وانحراف معياري (0.79) وبصفة عامة يظهر من الجدول رقم (12) أن المتوسطات الحسابية لجميع فقرات هذه المعايير جاءت بدرجة مرتفعة ما يعني قبولاً وموافقة من المشاركين على ما جاء في هذه الفقرات، أي أن هناك أثر لالتزام مقدر ضريبة الشركات بالمعايير العامة للمراجعة في الكشف عن حالات التهرب الضريبي.

جدول رقم (12)

المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري لأثر التزام مقدر ضريبة الشركات

بالمعايير العامة في الكشف عن حالات التهرب الضريبي

ت	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1.	أن يتمتع الفاحص الضريبي بمؤهل جامعي في مجال المحاسبة والمراجعة يعد عاملاً مهماً في الكشف عن حالات التهرب الضريبي	4.1515	1.05601
2.	يوفر الامام الكافي من قبل الفاحص الضريبي بعلوم الإدارة والاحصاء والتكاليف وغيرها وسيلة مساعدة في التعرف على محاولات التهرب الضريبي	4.0152	.79406
3.	يساعد الاطلاع المستمر من قبل الفاحص الضريبي على آخر ما يصدر من دوريات ونشرات ومجلات وتشريعات ذات العلاقة بمجال عمله في التعرف على محاولات التهرب الضريبي	4.1818	.67730

4.	خضوع الفاحص الضريبي لدورات مكثفة في مجال افحص الضريبي بشكل عاملاً مساعداً في مجال الكشف عن حالات التهرب الضريبي	4.2121	.81364
5.	تمتع الفاحص الضريبي بسنوات ملائمة وكافية من الخبرة يعد امراً فاعلاً في التعرف على محاولات التهرب الضريبي	4.3485	.81321
6.	خضوع الفاحص الضريبي لضغوطات اصحاب المصالح او تحيزه لعلاقاته الاجتماعية يزيد من احتمالية التهرب الضريبي	4.0606	.95883
7.	قيام الفاحص الضريبي بفحص شركة هو احد مساهمها أو يديرها احد اقربائه يزيد من احتمالية التهرب الضريبي	4.0455	.95163
8.	قيام الفاحص الضريبي بإزالة ايه شكوك ومحاولة الحصول على كل الاجابات الممكنة يعد امراً مساعداً في الكشف عن محاولات التهرب الضريبي	4.1667	.73554
9.	قيام الفاحص الضريبي بتطوير مجال خبرته المهنية في اكتشاف الغش والاطاء يعد امراً حاسماً في التعرف على حالات التهرب الضريبي	4.1061	.78699
10.	اثر الالتزام بالمعايير العامة في الكشف عن حالات التهرب الضريبي	4.1431	.56109

أما بالنسبة لأثر التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير العمل الميداني في الكشف عن حالات

التهرب الضريبي.

يتضح من الجدول رقم (13) أن المستوى العام لأثر التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير العمل الميداني في الكشف عن حالات التهرب الضريبي كانت أعلى من المتوسط وذلك بمتوسط حسابي (4.066) وبانحراف معياري (0.518).

وقد احتلت الفقرة رقم (2) التي تنص على "فهم الفاحص الضريبي لطبيعة اعمال الشركة يساعد في الكشف عن حالات التهرب الضريبي" المرتبة الأولى وذلك بمتوسط حسابي (4.18) وانحراف معياري (0.69)، في حين جاءت الفقرة رقم (6) والتي تنص على (بعد تقييم وفهم الفاحص الضريبي لنظام الرقابة الداخلية بالشركة اداة مساعدة في الكشف عن حالات التهرب الضريبي" بالمرتبة الأخيرة وذلك بمتوسط حسابي (3.86) وبانحراف معياري (0.857).

ويتضح كذلك من ذات الجدول أن المتوسطات الحسابية لجميع فقرات هذه المعايير جاءت بدرجة مرتفعة ما يعني قبولاً وموافقة كبيرة من المشاركين على ما جاء في هذه الفقرات أي أن هناك أثراً لالتزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير العمل الميداني في الكشف عن حالات التهرب الضريبي.

جدول رقم (13)

المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري لأثر التزام مقدر ضريبة الشركات
بمعايير العمل الميداني في الكشف عن حالات التهرب الضريبي

ت	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1.	يعد التخطيط الشامل والمنظم من قبل الفاحص الضريبي لطبيعة ونطاق وزمن الفحص اداة مبدئية فعالة في الكشف عن محاولات التهرب الضريبي	4.0152	.77445
2.	فهم الفاحص الضريبي لطبيعة اعمال الشركة يساعد في التعرف على والكشف عن حالات التهرب الضريبي	4.1818	.69965
3.	انايلاء الفاحص الضريبي اهتماماً أكبر لعناصر القوائم المالية ذات الاهمية النسبية يساعد في التعرف على محاولات التهرب الضريبي	4.0909	.85444
4.	أن قيام الفاحص الضريبي بإجراء المقارنات اللازمة للمعلومات المالية للشركة يساعد في التعرف على محاولات التهرب الضريبي	4.0758	.72982
5.	اطلاع الفاحص الضريبي على قوائم الشركة عن الفترات السابقة واستفساره كذلك من الفاحص الضريبي الذي سلقه يساعد في التعرف على محاولات التهرب الضريبي	3.9848	.69043
6.	يعد تقييم وفهم الفاحص الضريبي لنظام الرقابة الداخلية بالشركة اداة مساعدة في الكشف عن حالات التهرب الضريبي	3.8636	.85730
7.	حصول الفاحص الضريبي على العدد الكافي والملائم من الادلة والقرائن يشكل عاملاً مساعداً في الكشف عن حالات التهرب الضريبي	4.1515	.61375
8.	استخدام الفاحص الضريبي لأدوات وأساليب المراجعة التحليلية يساعد في التعرف على حالات التهرب الضريبي	4.1667	.66986
9.	اثر الالتزام بمعايير العمل الميداني في الكشف عن حالات التهرب الضريبي	4.0663	.51851

أما بالنسبة لأثر التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير اعداد التقرير في الكشف عن حالات التهرب الضريبي فيظهر من الجدول رقم (14) أن المستوى العام لأثر التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير اعداد التقرير في الكشف عن حالات التهرب الضريبي كانت أعلى من المتوسط وذلك بمتوسط حسابي (4.133) وبانحراف معياري بلغ (0.63) وقد احتلت الفقرة رقم (2) التي تنص على (اشارة الفاحص الضريبي في تقرير النهائي إلى مدى قيام الشركة بمسك الدفاتر الملزمة بمسكها ومدى التزامها بالتشريعات النافذة يعد امراً مساعداً في التعرف على محاولات التهرب الضريبي)المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.348) وانحراف معياري (0.71) في حين اشتركت كل من الفقرتان، الفقرة رقم (3) التي تنص على "اشارة الفاحص الضريبي في تقريره النهائي إلى مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من قبل الشركة يساعد في التعرف على محاولات التهرب الضريبي" والفقرة رقم(4) التي تنص على "اشارة الفاحص الضريبي إلى مدى الافصاح في عرض القوائم المالية يعد امراً فاعلاً في الكشف عن محاولات التهرب الضريبي" قد تشاركتا بالمرتبة الأخيرة وذلك بمتوسط حسابي (4.000) وبانحراف معياري (0.911) ويتضح من خلال هذا الجدول أن المتوسطات الحسابية لجميع الفقرات جاءت مرتفعة ما يعني قبولاً وموافقة كبيرة من المشاركين على ما جاء في هذه الفقرات أي أن هناك أثراً لالتزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير اعداد التقرير في الكشف عن حالات التهرب الضريبي.

جدول رقم (14)

المتوسط الحسابي، والاحتراف المعياري لأثر التزام مقدر ضريبة الشركات

بمعايير إعداد التقرير في الكشف عن حالات التهرب الضريبي

ت	البيان	المتوسط الحسابي	الاحتراف المعياري
.10	اناشارة الفاحص الضريبي في تقريره لمدى انسجام القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها يساعد في التعرف على محاولات التهرب الضريبي	4.0606	.87493
.11	اشارة الفاحص الضريبي في تقريره النهائي إلى قيام الشركة بمسك الدفاتر الملزمة بمسكها ومدى التزامها بالتشريعات النافذة يعد امرا مساعدا في التعرف على محاولات التهرب الضريبي	4.3485	.71236
.12	اشارة الفاحص الضريبي في تقريره النهائي إلى مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من قبل الشركة يساعد في التعرف على محاولات التهرب الضريبي	4.0000	.91147
.13	اشارة الفاحص الضريبي إلى مدى الإفصاح في عرض القوائم المالية يعد امرا فاعلا في الكشف عن محاولات التهرب الضريبي	4.0000	.91147
.14	ارفاق الفحص الضريبي لجميع اوراق العمل ضمن تقريره النهائي يساعد في التعرف على محاولات التهرب الضريبي	4.1667	.86972
.15	اشارة الفاحص الضريبي في تقريره إلى الاسباب التي دفعته إلى رفض أو تعديل أو قبول الاقرار المقدم من الممول يساعد في الكشف عن محاولات التهرب الضريبي	4.2273	.89090
.16	اثر الالتزام بمعايير اعداد التقارير في الكشف عن حالات التهرب الضريبي	4.1338	.63260

وبناء على النتائج السابقة يمكن القول أن هناك التزاماً من قبل مقدري ضريبة الشركات بمعايير المراجعة المتعارف عليها أثناء تنفيذ مهام الفحص الضريبي.

وتبقى هذه النتائج اولية ولتعزير هذه النتائج سيتم اختبار فرضيات الدراسة:

ثانياً: اختبار الفرضيات:

من خلال التحليل الوصفي تم التوصل إلى نتائج مبدئية حول مدى التزام مقدري ضريبة الشركات بمعايير المراجعة المتعارف عليها أثناء عملية الفحص الضريبي، إلا أن تعميم هذه النتائج لا يأتي إلا بعد التحقق من اتجاهات المشاركين حول فرضيات الدراسة ما إذا كانت ذات دلالة إحصائية أم لا، وعليه سنتناول اختبار فرضيات الدراسة باستخدام أسلوب التحليل الإحصائي (t)، وذلك لتعزيز نتائج التحليل الوصفي حول مدى التزام مقدري ضريبة الشركات بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

فرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسية الأولى:

(لا يوجد التزام من قبل مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة)

ولا اختبار هذه الفرضية فقد تمت صياغتها في شكل فرضيات صفرية وبديلة على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: "H₀" لا يوجد التزام من قبل مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة

."

الفرضية البديلة "H₁" يوجد التزام من قبل مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة ".

$$H_0: M \leq 3$$

$$H_1: M > 3$$

يتضح من الجدول رقم (15) أن قيمة (P:0.000) هي أقل من مستوى المعنوية (= 0.05).

كما تبين من الجدول أن قيمة (t) المحسوبة (16.731) هي أكبر من قيمة (t) الجدولية (1.96) وبما أن قاعدة القرار هي قبول الفرضية الصفرية، عندما تكون قيمة (t) المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، عليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة وهي

H_1 : يوجد التزام من قبل مقدر ضريبة الشركات الليبي بمعايير المراجعة.

وقد تم اختبار الفرضية الرئيسية الأولى عن طريق ثلاث فرضيات فرعية كالتالي:

الفرضية الفرعية الأولى: تنص على أنه "لا يوجد التزام من قبل مقدر ضريبة الشركات بالمعايير العامة للمراجعة"

ولغرض اختبارها من الناحية الإحصائية، تم صياغتها في شكل فرضية صفرية وبديلة على النحو التالي:

$$H_0: \leq 3$$

$$H_1: > 3$$

الفرضية الصفرية "H₀": "لا يوجد التزام من قبل مقدر ضريبة الشركات بالمعايير العامة للمراجعة".

الفرضية البديلة "H₁": "يوجد التزام من قبل مقدر ضريبة الشركات بالمعايير العامة للمراجعة".

ومن خلال الجدول رقم (15) يتضح أن قيمة (t) المحسوبة والبالغة (18.192) هي أعلى من القيمة الجدولية (t) الجدولية (1.96).

كما أن قيمة (P:0.000) هي أقل من مستوى المعنوية (= 0.05)

عليه يتم رفض الفرضية الصفرية والتي تنص على "لا يوجد التزام من قبل من مقدر ضريبة الشركات بالمعايير العامة للمراجعة".

ومن ثم قبول الفرضية البديلة التي تنص على (يوجد التزام من قبل مقدر ضريبة الشركات بالمعايير العامة للمراجعة).

الفرضية الفرعية الثانية: تنص على أنه "لا يوجد التزام من قبل مقدر ضريبة الشركات بمعايير العمل الميداني ولاختبار الفرضية الفرعية الثانية تم صياغتها في شكل فرضية صفرية وبديلة:

$$: \leq 3$$

$$H_1: M > 3$$

الفرضية الصفرية "H₀": "لا يوجد التزام من قبل مقدر ضريبة الشركات بمعايير العمل الميداني".

الفرضية البديلة "H₁": "يوجد التزام من قبل مقدر ضريبة الشركات بمعايير العمل الميداني".

يبين الجدول رقم (15) أن قيمة (P:0.000) هي أقل من مستوى المعنوية (= 0.05) كما

تبين من الجدول أن قيمة (t) المحسوبة (10.001) هي أكبر من قيمة (t) الجدولية (1.96)

وبما أن قاعدة القرار هي قبول الفرضية الصفرية عندما تكون قيمة (t) المحسوبة أقل من

القيمة الجدولية، لذلك نرفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة وهي:

H₁: يوجد التزام من قبل مقدر ضريبة الشركات بمعايير العمل الميداني.

الفرضية الفرعية الثالثة: تنص على أنه (لا يوجد التزام من قبل مقدر ضريبة الشركات

بمعايير إعداد التقرير)

ولاختبار الفرضية الفرعية الثالثة تم صياغتها في شكل فرضية صفرية وبديلة على النحو التالي:

$$: \leq$$
$$H_1: M > 3$$

الفرضية الصفرية "H₀": لا يوجد التزام من قبل مقدر ضريبة الشركات بمعايير إعداد التقرير.

الفرضية البديلة "H₁": يوجد التزام من قبل مقدر ضريبة الشركات بمعايير إعداد التقرير.

يبين الجدول رقم (15) أن قيمة (P:0.000) هي اقل من مستوى المعنوية (0.05 =) كما يبين الجدول أن قيمة (t) المحسوبة (22.049) هي أكبر من قيمة (t) الجدولية (1.96) وبما أن قاعدة القرار هي قبول الفرضية الصفرية عندما تكون قيمة (t) المحسوبة أقل من القيمة الجدولية عليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة وهي "H₁": يوجد التزام من قبل مقدر ضريبة الشركات بمعايير إعداد التقرير.

جدول رقم (15)

نتائج اختبار (t) للمتغيرات المتعلقة بالدراسة

م	البيان
---	--------

مقارنة المتوسط النظري بمتوسط العينة باستخدام t						
قيمة P	قيمة t المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المتوسط النظري		
0.000	16.731	0.43	4.25	3	يوجد التزام من قبل مقدر ضريبية الشركات بمعايير المراجعة المتعارف عليها	1
0.000	18.192	0.43	4.37	3	يوجد التزام من قبل مقدر ضريبية الشركات بالمعايير العامة للمراجعة	2
0.000	10.001	0.55	3.96	3	يوجد التزام من قبل مقدر ضريبية الشركات بمعايير العمل الميداني	3
0.000	22.049	0.55	4.49	3	يوجد التزام من قبل مقدر ضريبية الشركات بمعايير إعداد التقرير	4

ويمكن تلخيص نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى وفرضياتها الفرعية في الجدول التالي:

جدول رقم (16) نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى وفرضياتها الفرعية.

النتيجة		(P)	الفرضية
رفض الفرضية الصفرية	0.05	0.000	الفرضية الرئيسية الأولى
رفض الفرضية الصفرية	0.05	0.000	الفرضية الفرعية الأولى
رفض الفرضية الصفرية	0.05	0.000	الفرضية الفرعية الثانية
رفض الفرضية الصفرية	0.05	0.000	الفرضية الفرعية الثالثة

من خلال الجدول رقم (16) يتبين بأنه قد تم رفض جميع الفرضيات الفرعية، وعليه نرفض الفرضية الصفرية الرئيسية والتي تنص على أنه "لا يوجد التزام من قبل مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة المتعارف عليها، لصالح الفرضية البديلة التي تنص على "يوجد التزام من قبل مقدر ضريبة الشركات الليبي بمعايير المراجعة المتعارف عليها أثناء أداءه لمهام الفحص الضريبي.

الفرضية الرئيسية الثانية:

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة وبين الكشف عن التهرب الضريبي".

ولاختبار هذه الفرضية فقد تمت صياغتها في شكل فرضيات صفرية وبديلة على النحو التالي:
الفرضية الصفرية " H_0 ": لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة وبين الكشف عن التهرب الضريبي".

الفرضية البديلة " H_1 ": توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة وبين الكشف عن التهرب الضريبي".

$$:$$

$$H_1: M > 3$$

يتضح من الجدول رقم (17) أن معامل الارتباط قد بلغ $(0.602)^{**}$ وهو يمثل ارتباط قوي وحقيقي وذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.01) وهذا يعني قبول الفرضية البديلة والتي تنص على " H_1 ": توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة وبين الكشف عن التهرب الضريبي.

أي أن هناك علاقة قوية بين إلتزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة وبين الكشف عن التهرب الضريبي، بحيث أن قدرة الفاحص الضريبي على اكتشاف التهرب الضريبي تزداد كلما زاد التزامه بالمعايير للمراجعة أثناء عملية الفحص.

وقد تم اختبار الفرضية الرئيسية الثانية عن طريق ثلاث فرضيات فرعية كالتالي:

الفرضية الفرعية الأولى:

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مقدر ضريبة الشركات بالمعايير العامة وبين الكشف عن التهرب الضريبي".

ولاختبار الفرضية الفرعية الأولى تم صياغتها في شكل فرضيات صفرية وبديلة كما يلي:

الفرضية الصفرية "H₀": لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مقدر ضريبة

الشركات بالمعايير العامة وبين الكشف عن التهرب الضريبي".

الفرضية البديلة "H₁": توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مقدر ضريبة الشركات

بالمعايير العامة وبين الكشف عن التهرب الضريبي".

ومن خلال الجدول رقم (17) يتضح أن معامل الارتباط قد بلغ $(0.373)^*$.

وهو يمثل ارتباط قوي وحقيقي وذو دلالة إحصائية، وبالتالي فإن العلاقة قوية بين التزام مقدر

ضريبة الشركات بالمعايير العامة وبين الكشف عن حالات التهرب الضريبي، أي أنه كلما كان

المقدر ملتزماً باتباع المعايير العامة للمراجعة أثناء عملية الفحص كلما زادت قدرته على

اكتشاف حالات التهرب الضريبي التي يقوم بها المكلفون.

وبالتالي تقبل الفرضية البديلة التي تنص على:

"H₁" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.05) بين التزام مقدر ضريبة

الشركات بالمعايير العامة وبين الكشف عن حالات التهرب الضريبي.

الفرضية الفرعية الثانية:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير العمل الميداني وبين الكشف عن حالات التهرب الضريبي.

ولاختبار هذه الفرضية فقد تم صياغتها في شكل فرضيات صفرية وبديلة على النحو التالي:

الفرضية الصفرية "H₀": "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مقدر ضريبة

الشركات بمعايير العمل الميداني وبين الكشف عن حالات التهرب الضريبي".

الفرضية البديلة "H₁": "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مقدر ضريبة الشركات

بمعايير العمل الميداني وبين الكشف عن حالات التهرب الضريبي".

من خلال الجدول رقم (17) يتضح أن معامل الارتباط قد بلغ ^{**}(0.572) عند مستوى

المعنوية 1% .

وهو يمثل ارتباط حقيقي وذو دلالة إحصائية، وبالتالي فإن العلاقة قوية بين التزام مقدر

ضريبة الشركات بمعايير العمل الميداني وبين الكشف عن حالات التهرب الضريبي، أي أنه

كلما كان المقدر ملتزماً باتباع معايير العمل الميداني للمراجعة أثناء عملية الفحص كلما زادت

قدرته على اكتشاف حالات التهرب الضريبي التي يقوم بها المكلفون.

وهذا يعني قبول الفرضية البديلة والتي تنص على:

H1 "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 1% بين التزام مقدر ضريبة

الشركات بمعايير العمل الميداني وبين الكشف عن حالات التهرب الضريبي".

الفرضية الفرعية الثالثة:

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير اعداد التقرير وبين الكشف عن حالات التهرب الضريبي".

ولاختبار هذه الفرضية فقد تم صياغة الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الصفرية "H₀": "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير إعداد التقرير وبين الكشف عن حالات التهرب الضريبي".

الفرضية البديلة "H₁": "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير إعداد التقرير وبين الكشف عن حالات التهرب الضريبي".

ومن خلال الجدول رقم (17) يتضح أن معامل الارتباط قد بلغ $(0.548)^{**}$ وهو معامل ارتباط قوي وذو دلالة إحصائية، وبالتالي فإن العلاقة قوية بين التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير إعداد التقرير وبين الكشف عن حالات التهرب الضريبي، أي أنه كلما كان المقدر ملتزماً باتباع معايير إعداد التقرير أثناء عملية الفحص كلما زادت قدرته على اكتشاف حالات التهرب الضريبي التي يقوم بها المكلفون.

وهذا يعني قبول الفرضية البديلة والتي تنص على:

H₁ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 1% بين التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير إعداد التقرير وبين الكشف عن حالات التهرب الضريبي".

جدول رقم (17)

العلاقة بين الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها وبين الكشف عن حالات

التهرب الضريبي.

Peaeson correlation	Sig. (2.tailed)	البيان
0.602 **	0.000	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة المتعارف عليها وبين الكشف عن حالات التهرب الضريبي.
0.373 *	0.03	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مقدر ضريبة الشركات بالمعايير العامة للمراجعة المتعارف عليها وبين الكشف عن حالات التهرب الضريبي.
0.572 **	0.01	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير العمل الميداني للمراجعة المتعارف عليها وبين الكشف عن حالات التهرب الضريبي.
0548 **	0.01	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير إعداد التقرير وبين الكشف عن حالات التهرب الضريبي.

المبحث الثالث

النتائج والتوصيات

مقدمة :

يعرض هذا المبحث اهم النتائج المتحصل عليها من خلال تكوين الاطار النظري للدراسة ، وتحليل البيانات واختبار الفرضيات ، وينتهي هذا المبحث بمجموعة من التوصيات بناءً على النتائج التي تم التوصل اليها.

اولاً النتائج:

1- فيما يتعلق بمدى التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها أثناء أداء مهام الفحص فقد تبين من تحليل نتائج الدراسة أن هناك التزاماً من قبل مقدري ضريبة الشركات بهذه المعايير أثناء تنفيذ مهام الفحص.

2- فيما يتعلق بأثر التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها في الكشف عن حالات التهرب الضريبي، فقد تبين من تحليل نتائج الدراسة أن العلاقة قوية بين التزام مقدر ضريبة الشركات بهذه المعايير وبين الكشف عن حالات التهرب الضريبي.

3- ما زالت أزمة الثقة قائمة بين الممول والإدارة الضريبية، مما يثبت أن تطور إجراءات الفحص والتدقيق غير كافيان لخلق بيئة ضريبية بلا مشاكل أو منازعات.

4- بناء على نتائج تحليل البيانات فإن انتشار حالات التهرب الضريبي وكثرة التظلمات والنزاعات فيما بين الإدارة الضريبية والممولين لا تعود إلى ضعف أو عدم فاعلية

إجراءات الفحص وإنما قد تعود لأسباب أخرى منها ارتفاع معدلات الضريبية أو نتيجة لعدم توافر الثقة بين طرفي التحاسب أو لتعقد القانوني الضريبي أو قد ترجع لعدم قيام الممول بتقديم المستندات الكافية أو لعدم توفر المصادقية في هذه المستندات.

5- إن قيام الفاحص الضريبي بتدقيق القوائم المالية باتباع معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها يساعد على زيادة الثقة والمصادقية في المعلومات المقدمة ويقلل من مخاطر عدم اكتشاف الغش والأخطاء.

6- التطور النوعي في الكوادر العاملة في تقدير ضريبة الشركات نتيجة للجهود الكبيرة التي بذلتها الإدارة العامة لمصلحة الضرائب للرفع من مستوى المقدرين وذلك بعد سنوات من الإهمال والشكاوى المستمرة من ضعف كفاءة المقدرين ويمكن بيان هذه الجهود في:

أ - تشجيع العاملين في المصلحة على مواصلة تحصيلهم العلمي وذلك بأن تتحمل الإدارة العامة (50%) من تكاليف الدراسة وكان من نتيجة ذلك أن حوالي (70%) من المقدرين هم من حملة شهادة البكالوريوس فما فوق.

ب - إخضاع المقدرين لدورات متواصلة ومستمرة داخل ليبيا وخارجها وكان من نتيجة ذلك أن (45%) من المقدرين قد خضعوا لعدد من الدورات لا تقل عن دورة واحدة ولا تزيد عن ثلاث دورات.

ثانياً: التوصيات:

- 1- التشديد على الممولين بعدم إخفاء أية معلومات أو تقديم معلومات خاطئة في إقراراتهم وضرورة مسك الدفاتر والسجلات الملزمة قانوناً.
- 2- التقييم المستمر لعمل الفاحصين الضريبيين والعمل على تحسين وتطوير أداءهم بمختلف الوسائل.
- 3- العمل على ربط جميع الاقسام في الادارة باستخدام احدث التقنيات وذلك للحد من امكانية اخفاء اية معلومات تتعلق بعملية التقدير الضريبي.
- 4- ضرورة مراجعة قوانين النظام الضريبي بشكل دوري لعكس التغيرات التي تحدث في البيئة الاقتصادية حتى تكون مناسبة للمكلفين وكذلك تبسيط القانون الضريبي بحيث يسهل على المكلفين فهمه وتطبيقه.
- 5- العمل على إيجاد طرق للتحصيل الضريبي المثالي وذلك للحد من عمليات التهرب الضريبي مثل التحصيل من المنيع والتحصيل مقدماً.
- 6- تشديد العقوبات المفروضة على المتهربين من دفع الضريبة.
- 7- إنشاء جهاز متخصص بمكافحة التهرب الضريبي يكون أعضاءه من الموظفين من ذوي الخبرة والكفاءة، والنزاهة.
- 8- عقد المزيد من الدورات التدريبية المتخصصة بصورة دورية للمقررين والمراجعين عن الفحص الضريبي والتهرب الضريبي.
- 9- ضرورة تبني برامج التخصص الوظيفي من قبل الادارة العامة لمصلحة الضرائب وذلك لخلق الكوادر المتخصصة في عملية الفحص والتدقيق ومكافحة عمليات التهرب الضريبي.

10- ضرورة التنسيق بين كل من إدارة الضرائب والإدارات الحكومية ذات العلاقة وذلك

للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة لإتمام عملية الفحص وكذلك للحد من

عمليات الاحتيال والتهرب الضريبي.

11- أخيراً ضرورة تشكيل هيئة عليا لصياغة التشريعات الضريبية يكون من أعضائها

ممثلون من المراجعين القانونيين وذوي الاختصاص من الأكاديميين والقانونيين

والخبراء في الشؤون الضريبية وذلك لوضع تشريع ضريبي يمكن لجميع الأطراف

فهمه وتطبيقه.

قائمة المراجع

الهوامش - قائمة المراجع:

أولاً : الكتب:

1. اشتيوي، إدريس: المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الرابعة، (بيروت، دار النهضة العربية،1996).
2. التميمي، هادي: مدخل التدقيق، الناحية النظرية والعملية، (عمان: مركز كحلون، 1998).
3. المطارنة، غسان: تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، (عمان: دار المسيرة،2006).
4. المنجي، ابراهيم: جرائم التهرب الضريبي، الطبعة الأولى. (الإسكندرية: دار المعارف،2000).
5. الخطيب، خالد والرفاعي، خليل: الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات نظري وعملي، (عمان: دار المستقبل، 1998).
6. الزبيدي،عبدالباسط: وعاءضريبةالدخلفيالتشريعالضريبي، (الطبعةالأولي: دارالجامعة،2008).
7. بدوي، محمد عباس: المحاسبة الضريبية أسس قياس الربح الخاضع للضريبة، (الإسكندرية، الدار الجامعية،)1998.
8. جمعة، احمد: المدخل إلى التدقيق الحديث، (عمان: دار صنعاء،2005).
9. داوود، عبد المنعم محمد ، آفاق التهرب الضريبي في ظل القانون رقم 2005/91: (مركز البحوث والمراجع الجمركية والضريبية،2007).

10. عبد الخالق، أسامة. الضريبة على ارباح شركات الأموال،(القاهرة: كلية التجارة، جامعة عين شمس،2003).
11. عبدالعال، طارق. مشكلات ضريبية معاصرة،(القاهرة: كلية التجارة، جامعة عين شمس،2003).
12. عطا محمد حامد. معايير المراجعة المصرية والفحص الضريبي،(الإسكندرية: كلية التجارة، جامعة الإسكندرية) .
13. عطاء محمد حامد. الفحص الضريبي علماً وعملاً. (الإسكندرية: كلية التجارة، جامعة الإسكندرية).
14. عطاء محمد حامد: التهرب الضريبي وقضاء النقض، (الإسكندرية: كلية التجارة، جامعة الإسكندرية).
15. عفانة، عدي وآخرون: الجديد في المحاسبة الضريبية، (عمان: دار وائل،2004).
16. لطفي أمين السيد. فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل: (الإسكندرية: الدار الجامعية،2007).
17. محمد، مجدي وأبو اللباس، نصر: الموسوعة في جرائم التهرب الضريبي في قانون الضرائب على الدخل، الإسكندرية: مكتبة دار الإسكندرية.

ثانياً : الدوريات والمجلات:

- 1- إبراهيم، شيماء: استخدام الفحص التحليلي كأداة لزيادة كفاءة وفاعلية تخطيط مراجعة الضريبة العامة على المبيعات بالتطبيق على قطاع الخدمات الفندقية، المجلة العربية للدراسات التجارية، (المجلد29، العدد الأول،2005). ص ص 139-140 .

2- الشافعي، جلال:

نظرية المراجعة المالية في ظل التطورات الحديثة، مجلة البحوث التجارية: المجلد 28، العدد الأول،
جامعة الزقازيق كلية التجارة، (2006). ص 40.

3- الفريحات، ياسر:

التهرب في الاردن لأسباب وطرق العلاج، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين: العدد 74، (كلية التجارة،
جامعة القاهرة، 2009). صص 422-429.

4- النجداوي، اكرم:

اثر دمج ضريبي للدخول المبيعات في الحد من أسباب حدوث ظاهرة التهرب بالضريبي في الأردن.
من وجهة نظر مقدر يوم مقيد اثر ضريبية الدخل المبيعات. مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين:
العدد 73، (كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2009). صص 57-58.

5- بهاء الدين، محمد: " استخدام أسلوب تحليل شبكات الأعمال في تخطيط الفحص
الضريبي للضريبة على شركات الأموال، مجلة البحوث التجارية، (جامعة الزقازيق،
كلية التجارة). ص ص 149-155 .

6- زكي، محمد نجيب: دراسة تحليلية لمؤشرات مصداقية ممولي الضريبة الموحدة،
لغرض الفحص الضريبي الإنتقائي، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة: المجلد 21،
العدد الرابع، (كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2004). ص ص 438-440.

7- صلاح ، امل : دراسة تحليلية لظاهرة التهرب الضريبي في البيئة الحضرية المصرية
، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين : العدد 55 ، (جامعة القاهرة ، 200) . ص ص

13-1

8- عبدالعزيز ، السعيد محمد: اثر معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على

الدخل على هيكل الفحص الضريبي ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية: العدد الاول

، مجلد الاول ، (جامعة بنها - كلية التجارة ، 2007). ص ص 596 - 597 .

ثالثاً: الرسائل العلمية:

1- اسماعيل محمد، مصطفى، " إطار مقترح لاستخدام أسلوب الفحص بالعينة لزيادة فاعلية

التحاسب الضريبي"، رسالة دكتوراه غير منشورة، (القاهرة: جامعة عين شمس، 2011).

2- السيد الشاويش، محمد. " استخدام الأساليب الملائمة للإجراءات التحليلية في تطوير

التحاسب الضريبي للفئات صعبة التحاسب بالتطبيق على الضريبة العامة على المبيعات"،

رسالة ماجستير غير منشورة، الإسماعيلية، جامعة قناة السويس". 2011.

3- أبو العينين، محمد: " نموذج لتعظيم فروق الفحص في مصلحة الضرائب بالمبيعات"،

رسالة ماجستير غير منشورة، (القاهرة، جامعة القاهرة، 2000).

4- غريب محمد، عبير: تأثير متطلبات معايير المراجعة الدولية وتوصيات لجنة بازل على

أداء ومسؤوليات مراقبي حسابات البنوك التجارية، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، (القاهرة،

جامعة عين شمس، 2008).

5- محمد على، عامر: قياس تأثير التطور في معايير المحاسبة والمراجعة على مصداقية

تقارير مراقبي الحسابات، دراسة ميدانية على سوق الأوراق المالية في الكويت رسالة

دكتوراه، (القاهرة، جامعة عين شمس، 2011).

6- زين العابدين، لؤي: دور معايير المراجعة في تشجيع الاستثمار في سوق الأوراق المالية،

دراسة نظرية وتطبيقية، رسالة ماجستير، (القاهرة، جامعة عين شمس).

7- زكي، عمرو: دراسة الأبعاد السلوكية للمحاسبة الضريبية وأثرها على الإفصاح عن الربح

الضريبي، رسالة ماجستير، (الإسكندرية، جامعة الإسكندرية، 2002).

8- السيد محمد، ماجد: أثر إدراك معدي الإقرار الضريبي لأحكام قانون ضريبة الدخل على

مستوى الإلتزام الضريبي، رسالة دكتوراه، (الإسكندرية، جامعة الإسكندرية، 2011).

9- نجيب محمد، محمد: ظاهرة التسرب الضريبي وأثارها المالية والإقتصادية، دراسة

تطبيقية في مصر، رسالة دكتوراه، (الزقازيق، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، 2003).

10- عبد الرؤوف، نبيل: تأثير العوامل السلوكية على قياس الدخل الخاضع للضريبة، رسالة

ماجستير، (القاهرة، جامعة عين شمس، 2001).

11- الفيتوري، أمال: اتجاهات القائمين بعملية الفحص الضريبي نحو المتطلبات التنفيذية

للعمل في مجال الفحص الضريبي، رسالة ماجستير غير منشورة، (بنغازي، جامعة

بنغازي، 2006).

رابعاً : شبكة المعلومات الدولية:

1- محمود حوحو، محمد: التدقيق للأغراض الضريبية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح

الوطنية.

2- هيثم عبد القادر، سماهر: دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم لدى السلطة

المالية، دراسة تحليلية لعينة من القوائم المالية المدققة والمقدمة للسلطة المالية، المعهد العربي

للمحاسبين القانونيين في العراق. <http://infotechaccountants.com/forurms>

3- شرف، ميسر وآخرون: توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة

الجودة الشاملة، دراسة تطبيقية على دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في وزارة المالية،

الأردن، المنتدى العربي لإدارة الموارد البشرية، 2007.

<http://www.hrdiscussioun.com>

4- كان الله في عونہ، بلال: التهرب الضريبي وآلية مكافحته في الجزائر، شبكة ومنتديات

طلبة الجزائر، 2010. <http://etudiantdz.ner..2010>

القوانين:

1- قانون ضريبة الدخل رقم 7 لسنة 2010 ولائحته التنفيذية.

ملاحق الدراسة

ملحق رقم

(1)



الدراسات العليا - قسم المحاسبة



السيد/

تحية وبعد،،،

أتشرف بالإحاطة أن هذا الاستقصاء يمثل الجانب التطبيقي من رسالة مقدمة من الباحث للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة وعنوانها " مدى التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها وأثر ذلك في الكشف عن حالات التهرب الضريبي" ويهدف هذا الاستقصاء إلى معرفة رأيكم كمارسين لعملية الفحص الضريبي أو من المتأثرين بها عن مدى التزام مقدر ضريبة الشركات بهذه المعايير وأثر ذلك في الكشف عن حالات التهرب الضريبي.

والباحث إذ يشركم مقدماً على حسن تعاونكم معه يأمل أن تكون الإجابة واضحة وصريحة مما يساعد على تحقيق هدف البحث وتطوير مجالات تطبيقه، ويؤكد الباحث أن ردودكم على كافة الأسئلة التي اشتملت عليها قائمة الاستقصاء سيكون لها بالغ الأثر في إنجاز دراسته، وستعالج الإجابات بسرية تامة وستستخدم لأغراض البحث فقط كما تنص أمانة البحث العلمي.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحث

مجدي النجار

القسم الأول :المعلومات العامة :

1 . المهنة :

فاحص ضريبي محاسب قانوني عضو لجنة مصالحة

إذا كانت الإجابة فاحص ضريبي الرجاء الإجابة على الأسئلة التالية :

2 . المؤهل العلمي :

دبلوم بكالوريوس دبلوم عال أو ماجستير فأكثر

3 . سنوات الخبرة :

أقل من 5 سنوات من 5 – 10 سنوات أكثر من 10 سنوات

4 . التخصص في البكالوريوس :

محاسبة قانون إدارة اقتصاد غير ذلك

5 . عدد الدورات في مجال الضرائب :

دورة واحدة 1-3 دورات 4-5 دورات أكثر من 5 دورات

لم اتلق أي دورة

ثانياً: فيما يلي العبارات المتعلقة بالمعايير العامة للمراجعة ،ومعايير العمل الميداني ، معايير إعداد التقرير ، والمتعلقة بعمليات الفحص الضريبي، الرجاء تحديد درجة موافقتكم عن مدى التزام مقدر ضريبة الشركات بها أثناء عملية الفحص وذلك بوضع علامة (N) في المكان المناسب

أ- المعايير العامة :-

الرقم	الفقرة	ملتزم / موافق تماماً	ملتزم / موافق	محايد	غير ملتزم / موافق	غير ملتزم / موافق تماماً
1.	تتطلب عملية الفحص الضريبي أن يكون المقدر حاصل أعلى مؤهل جامعي في المحاسبة أو المراجعة					
2.	تتطلب عملية الفحص الضريبي أن يكون المراجع مطلعاً على إجراءات قوائم الدخل والإحصاء وغيرهما من المعلومات الخاصة بالعملة.					
3.	ينبغي أن يكون ناقد الفحص الضريبي على اطلاع مستمر على آخر الإصدار المهنية المترتبة على عمله من شهورات وتشريعات .					

11.	على الفاحص الضرب بيبياو لأجمع معلو ماتعنا نشر كة فهو فهم طبيعة أعمالها وأنشطتها والصناعة التي عمل فيها .						
12.	يجب على الفاحص الضرب بيبياجر اعتقدير اتمبديت لمستويات الأهمية النسبية ومنماتر كيز على هذ العناصر .						
13.	يجب على الفاحص الضرب بيبيا القياممقارنة البيانات المالية لنشر كة مع البيانات المالية لمتو قعة ومع معلو ماتا لصناعة مع معلو ماتا لتاريخية .						
14.	يجب على الفاحص الضرب بيبيا الاطلاع على القوائم المالية لنشر كة عنالسنو اتا لسابقة و الاستفسار كذا كمنالمقدر أو المقدر ببالذي يسبقو هبفحصا لنشر كة .						
15.	ينبغي على الفاحص الضرب بيبيايقوم بدراسة فهمو تقييمناظر قابلية الداخلية لنشر كة .						
16.	يمكننا الفاحص الضرب بيبيا نستعين بخر اناظر التدفق و بقائمة الاستقصا و لنشر كة على مر اكر السلطة والمسؤولية و تدققا لعملية النشر كة .						
17.	يجب على الفاحص الضرب بيبيا الحصول على العدد الكافي الملائمنا لأدلة القرائن و ذلك لتدعيمه أبه .						
18.	كلما زاد أهمية العنصر محلا فكلما زاد عدد الأدلة التي يجمعها الفاحص .						
19.	يمكننا نستعين بالفاحص الضرب بيبيا أساسيا لمر اجعة التحليلية أثناء عملية الفحص الضرب بيبيا						
20.	يستند الفاحص الضرب بيبيا على اعتبارات عديدة في اختيار أنوع معينة من أدلة الإثبات أهمها : الأهمية النسبية للعنصر و خبرة الفاحص المستقاة من المر اجعات السابقة .						

ج - معايير أعداد التقرير :-

الرقم	الفقرة	ملتزم / موافق / تماماً	ملتزم / موافق / تماماً	محايد / موافق / تماماً	غير ملتزم / موافق / تماماً
21.	يجب أن يوضح تقرير الفحص بشكل واضح إذا كانت أرقاماً مالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .				
22.	يجب أن يشير الفاحص الضار ببين تقريره إلى مدى قيامه بالمشرك بمسك الدفاتر و السجلات الملزمة بمسكها وكذلك إلى مدى التزامها بالمتطلبات النشرية المعمول بها .				
23.	يجب أن يوضح الفاحص الضار ببين تقريره مدى التباين في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .				

24.	منالضروور يانيشير الفاحصالضرببيقتير هالمدىالإفصاحضربضالقومالماليتموإيرأيهقبهاصور تكاملتمو محايدي .							
25.	يجعلىالفاحصالضرببيأيدعمتقير هالنهايجميجعبر امجور أوالعمالانتيوتقعمليةالفحص.							
26.	يجعلىالفاحصالضرببيأيوضحيقتقير هالأسبابالنديعفتقيراليرفضأوتعديلأوقبولالإقرار المقدممالممول.							

ثالثاً: فيما يلي العبار المتعلقة بأثر التزام مقدر ضريبة الشركات
 بالمعايير العامة للمر اجعاً لمعايير العمل لمد انيو معاير إعداد التقير فيالكشف عنحالاتالتهرب بالضرببي،الرجاء تحديد جاسمو افقتكم عليها وذاكبو ضععلامة (U) في
 المكان المناسب .

أ- أثار الالتزام بالمعايير العامة في الكشف عن حالات التهرب الضريبي: -

الرقم	الفقرة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
27.	أنتمعالفاحصالضرببييمؤهلجامعيفيمجالالمحاسبتمو المر اجعاًتعد عاملاً مهمافالكشف عنحالاتالتهرب بالضرببي					
28.	يوفرالإلمامالكافيمنقبالاتفاحصالضرببيعلوما لإدارتو الإحصاءو التكاليفوغيرهاوسيا تمسأعدتغيرالتعريفعلو محاولاتالتهرب بالضرببي .					
29.	يساعدالإطلاع المستمر منقبالاتفاحصالضرببيعلوآخر ما يصد من دور نشراتو نشراتو مجلاتو نشر يعانذاتالعمالقلمجمالعملالتي تعريفعلو محاولاتالتهرب بالضرببي .					

فتم		تماماً	فق	بد	افق	فقطماً
44.	إيثار الفاحص الضرب بيفيقرب هلمدى انسجامالقول المالمالمعاملةالمبادئالمحاسبيةالمقبولتمو المتعار فعلهايسا عديالتمع ر فعلىمحاو لاتاتهر بالضر بيبى					
45.	إيثار الفاحص الضرب بيفيقرب هالنهايلىمدى قيامالشر كتمسكالدفاتر الملز مكمسكهاومدى التزمهابالنشر يعانانا فذيمعد أمر امسا عديالتمع ر فعلىمحاو لاتاتهر بالضر بيبى .					
46.	إيثار الفاحص الضرب بيفيقرب هالنهايلىمدى الثباتتطبيقالمبادئالمحاسبيةمنقبلالشر كتمسا عديالتمع ر فعلىمحاو لاتاتهر بالضر بيبى .					
47.	إيثار الفاحص الضرب بيبىالىمدى لإفصاحفيعر ضالفوا ئمالمالىمعد أمر أفا علافيالكشفمنمحاو لاتاتهر بالضر بيبى .					
48.	إرفاقافاحص الضرب بيبىلجميعمعاور اقلعملضمنمقرب هالنهايلىسا عديالتمع ر فعلىمحاو لاتاتهر بالضر بيبى .					
49.	إيثار الفاحص الضرب بيفيقرب هالىالأسبابالتيدفعنهاإلىر فضاءوتعدىلاوقبول الإقرار المقدممنالمموليسا عديالكشفمنمحاو لاتاتهر بالضر بيبى .					

ملحق رقم

(2)

دمغة

الجمهورية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى

رقم ملف الممول

.....

اللجنة الشعبية العامة للمالية

مصلحة الضرائب

إدارة ضرائب مكتب قسم

إقرار الضريبة على دخل الشركات للسنة المالية

من / إلى /

إسم المنشأة / الشكل القانوني /

نوع النشاط / إسم الممثل القانوني للمنشأة/.....

عنوان البريد الإلكتروني/..... عنوان محل سكنه

الرقم الوطني/ رقم جواز السفر/ بطاقة الإقامة/.....

عنوان مركز إدارة المنشأة أو مقرها في الجماهيرية العظمى /.....

عنوان المنشأة في الخارج /.....

إسم المصفي المعين لتصفية المنشأة/..... عنوان مقر عمله/.....

بيان بفروع المنشأة

رقم مسلسل	إسم المدينة	العنوان بالتحديد	نوع النشاط الذي يمارسه الممول بالفرع

بصفتي / أقدم إليكم هذا الإقرار متضمناً نتيجة أعمال المنشأة المذكورة أعلاه حسب

البيانات الموضحة على هذا النموذج والتي أستخلصت من قائمة الدخل التي نرفق لكم صورة منها بهذا

الإقرار .

توقيع الممثل القانوني

تحريراً في/..... 13 و-ر

.....

الموافق /..... 20 مسيحي

نتيجة أعمال السنة المالية من /...../ الى /...../

المبلغ		البيان
دينار	درهم	
		الأرباح / الخسائر من وقع قائمة الدخل
		تضاف المبالغ التي لا تعتبر تكليفاً على الدخل:-
		تخصم المبالغ التي تعتبر تكليفاً على الدخل:-
		الأرباح الخاضعة للضريبة

جدول إحتساب الضريبة

الضريبة المستحقة		سعر الضريبة	الدخل الخاضع للضريبة	
دينار	درهم		دينار	درهم
		%20		

أنا الموقع أدناه : المحاسب والمراجع القانوني والمقيد تحت رقم () بنقابة المحاسبين والمراجعين القانونيين أقر بأنني قد قمت بمراجعة إقرار الممول طبقاً للأصول المحاسبية المتعارف عليها ومتفقاً مع تطبيق أحكام قانون ضرائب الدخل ولائحته التنفيذية.

الختم

التوقيع

.....

الجمهورية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى

اللجنة الشعبية العامة لتخطيط والمالية

مصلحة الضرائب

إدارة ضرائب مكتب قسم

إخطار بسداد الضريبة من واقع إقرار الممول على دخل

إسم الممول /

الرقم الوطني / رقم جواز السفر / بطاقة الإقامة /

عنوان البريد الإلكتروني /

عنوان السكن /

نوع النشاط /

عنوان محل العمل /

الشكل القانوني /

الاسم التجاري (الشهرة)

مدبر الضرائب

بعد الأطلاع على قانون ضرائب الدخل ولأنحته التنفيذية ، وعلى إقرار الممول عن دخله خلال الفترة من

الى المقدم الى مصلحة بتاريخ:

قرر

على الممول المذكور أعلاه أن يقوم بسداد الضريبة وذلك إلى حين فحص الإقرار وربط الضريبة عليه نهائيا وذلك على أساس أن الضريبة المستحقة على صافي الدخل وفقا لما هو مبين بالإقرار كالاتي :-

ملاحظات	ضريبة الجهاد المستحقة		ضريبة الدخل المستحقة		صافي الدخل الخاضع للضريبة		اعفاء طبقا للمادة (36)		صافي الدخل طبقا للإقرار		صفة الممول
	دينار	درهم	دينار	درهم	دينار	درهم	دينار	درهم	دينار	درهم	

والضريبة المستحقة واجبة السداد حسب الأقساط التالية وفي الميعاد المذكور قرين كل قسط .

ملاحظات	تاريخ الاستحقاق	ضريبة الجهاد		ضريبة الدخل		ترتيب الأقساط
		دينار	درهم	دينار	درهم	
						القسط الأول
						القسط الثاني
						القسط الثالث
						القسط الرابع
						المجموع

(فعلى الممول المذكور أو وكلائه أو ورثته أو من يمثله قانونا أو من يقوم مقامه في إدارة محل عمله أو منشأته من المستخدمين أن يؤدوا الضريبة المستحقة والمطلوب سدادها، وإلا أجبروا على ذلك بالطرق القانونية وعلى رؤساء أقسام الجباية والتحصيل بمصلحة الضرائب أن يجبوا الضريبة التي أشتمل عليها هذا الإخطار) .

توقيع المدير

توقيع رئيس القسم

توقيع المراجع

.....

.....

.....

ختم المصلحة

تنبيهات للممول

1- لا يجوز التظلم من الربط الذي تجريه المصلحة بناءً على إقرار الممول طبقاً للمادة الثانية من القانون .

2 - نصت المادة العشرون من القانون على انه : " مع عدم الاخلال بأى جزاءات أخرى تفرض في حالة التأخير في أداء الضريبة أو توريدها في الميعاد المحدد غرامة قدرها (1%) واحد في المائة من قيمة الضريبة المستحقة عن كل تأخير تبلغ مدته شهراً أو جزءاً من شهر لا يقل عن خمسة عشر يوماً "

صورة في قسم / وحدة الجباية .
صورة في ملف الممول .

إقرار إستلام هذا الإخطار

أنا الموقع أدناه وبصفتي أقسر بأنني استلمت

هذا الإخطار بتاريخ: / /

توقيع المستلم

.....

توقيع الموظف المختص

.....

نموذج رقم (11) حرائب

قيد برقم
التاريخ

الجمهورية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى

رقم ملف الممول
.....

اللجنة الشعبية العامة للتخطيط والمالية

مصلحة الضرائب

إدارة ضرائب مكتب قسم

إخطار بالربط النهائي من واقع إقرار الممول

إسم الممول عنوان السكن

نوع النشاط عنوان محل العمل/.....

عنوان البريد الإلكتروني/..... شكل المنشأة القانوني/.....

تشير إلى إقراركم بتاريخ:...../...../..... وانذى أخطرتكم بصداد الضريبة على أساسه بمقتضى

القانون رقم (7) لسنة 1378 ور ولائحته التنفيذية ، وذلك على النموذج المقرر المرسل إليكم

بتاريخ:...../...../.....

نفيكم بأن هذا الإقرار قد فحص وقيلته المصلحة وبذلك نخطركم بأن الربط أصبح نهائياً و قطعياً وغير

قابل للطعن فيه وذلك طبقاً لحكم القانون المذكور .

توقيع مدير الإدارة

توقيع رئيس القسم

توقيع المراجع

.....

.....

.....

ختم المصلحة

وفي حالة قبولكم هذا الربط يجب سداد قيمة الضريبة حسب الأقساط التالية وفي الميعاد المبين قرين كل قسط

ملاحظات	تاريخ الإستحقاق	ضريبة الجهاد		ضريبة الدخل		ترتيب الأقساط
		دينار	درهم	دينار	درهم	
						القسط الأول
						القسط الثاني
						القسط الثالث
						القسط الرابع
						المجموع

توقيع المدير

توقيع رئيس القسم

توقيع المراجع

.....

.....

.....

ختم المصلحة

تحريراً في 13 و.ر.

الموافق/...../20 مسيحي.

تجهيزات للممول

نصت المادة العشرون من القانون على أنه ((مع عدم الإخلال بأي جزاءات أخرى، تفرض في حالة التأخير في أداء الضريبة أو توريدها في الميعاد المحدد غرامة قدرها (1%) واحد في المائة من قيمة الضريبة المستحقة عن كل تأخير تبلغ مدته شهراً أو جزءاً من شهر لا يقل عن خمسة عشر يوماً.

صورة الى ملف الممول .

إقرار استلام هذا الإعلان

أنا الموقع أدناه وبصفتي

أقر بأنني أستلمت هذا الإعلان بتاريخ 20 مسيحي .

توقيع المستلم

توقيع الموظف المختص

.....

.....

والضريبة المستحقة واجبة السداد حسب الاقساط التالية و في الميعاد المذكور قرين كل قسط .

ملاحظات	تاريخ الاستحقاق	ضريبة الجهاد		ضريبة الدخل		ترتيب القسط
		دينار	درهم	دينار	درهم	
						القسط الأول
						القسط الثاني
						القسط الثالث
						القسط الرابع
						المجموع

توقيع المدير

توقيع رئيس القسم

توقيع المراجع

ختم المصلحة

تنبيهات للممول

نصت المادة العشرون من القانون على أنه ((مع عدم الأخلال بأي جزاءات أخرى ، تفرض في حالة التأخير في أداء الضريبة أو توريدها في الميعاد المحدد غرامة قدرها (1%) واحد في المائة من قيمة الضريبة المستحقة عن كل تأخير تبلغ مدته شهراً أو جزءاً من شهر لا يقل عن خمسة عشر يوماً)) .

صورة ائى ملف الممول .

إقرار استلام هذا الإخطار

أنا الموقع ادناه وبصفتى

أقر بأننى أستلمت هذا الإخطار بتاريخ/...../..... 13 و.ر الموافق/...../..... 20 مسيحي.

توقيع مستلم الإخطار

توقيع الموظف المختص

الأصلية

الجمهورية العربية الشعبية الاشتراكية العظمى

نموذج رقم (19) ضرائب

اللجنة الشعبية العامة للتخطيط والمالية

مصلحة الضرائب

رقم مسلسل.....

إدارة /...../ مكتب.....

أسم الممول /...../ رقم المنفذ.....

نوع الإقرار أو الوثيقة.....

المستندات المرفقة :

1-.....-4

2-.....-5

3-.....-6

توقيع المستلم

ختم
المصلحة

التاريخ / / 13 ور

الموافق / / 20 مسيحي

Abstract

The importance of taxes in all countries of the world is latent to be the main and basic factor in funding the state budget to cover all the associated expenses. In Libya and in the light of the critical circumstances which the country is undergoing representing in the budget deficit, because of the closure of the oil fields and ports and subsequent the depletion of financial reserves.

Hence the importance of tax as a major source must be preserved, this study focus on the tax examiner in his position as the basis of tax process. The main objectives of this study is to identify the extent of compliance of companies tax estimator to general accepted standard and its effect in the detection of tax evasion.

To achieve the objectives of the study the researcher follows inductive approach, through extensive study of literature review specially what has written for the nature of the relationship between the audit and tax examination of the companies' profits in Libya and abroad.

As a result of lack of sources of the subject in Libya, the researcher mainly relied on Arabic references as well as (Astbyan newspaper) as means of data collection and statistical method, appropriate descriptive statistical (T- TEST) to reach the result and thus to reject or not the hypothesis of the study.

As a result of the descriptive analysis of the collected data and statistical test the study concluded that there is a compliance by companies tax adjusters in Libya with the auditing standards and generally accepted during the practice of tax examination. The study also showed that there is a strong relationship between compliance of companies estimator to the generally accepted and well known standard auditing and the detection of

tax evasion cases, that is whenever there was a compliance by the companies tax estimator to the standard auditing and well known accepted his ability to detect cases of tax evasion increased.

The important Findings

- 1- There is a compliance from the tax estimators to the standards auditing during their examination tasks.
- 2- There is a strong relation between companies tax estimator's standards auditing and generally accepted in the detection of tax evasion and the detection of tax evasion cases.
- 3- The crisis of confidence is still exist between the funder and tax administration which proves that the development of examining procedure and audits are not sufficient to create tax environment empty of problems and Litigants.
- 4- The problem of tax evasion is one of the biggest problems which facing and will keep facing tax administration .
- 5- The study also showed the high level of quality for most of the estimators who works at department of companies' taxes because of their high scientific level, training courses they received and the number of experience years as a result of the effort of the general administration.

Some important Recommendations

- 1- Funders should not hide or provide any false information in their testimony and bookkeeping and records should legally binding.
- 2- Holding more specialized training courses on regular basis for auditors and examiners about tax examination and evasion.

3- The need to adopt a functional specialization programs by the general administration of tax authority to create specialized cadres in scrutiny and to fight against evasion.

University of Benghazi
Faculty of Economy
Department of Accounting



**The Extent the companies Tax Estimator
Complys to Generally Accepted Auditing
Standards on Detecting Tax Evasion**

By

MajdiAbdulsalam Salem

Supervisor

Dr. Idris A. Ishtiwi

**A thesis submitted in partial fulfillment of the
requirements of master's degree in accounting, Faculty
of Economics, Benghazi University.**

Spring 2014