

دور الحوكمة الضريبية في ضبط إطار متفق عليه في تطبيق القواعد الضريبية بين مختلف الأجهزة الرقابية – دراسة ميدانية -

The role of tax governance in setting an agreed-upon framework for the application of tax rules between various
regulatory bodies - A Field Study

د. سامي محمود عبد الحميد مراد *

مصلحة الضرائب المصرية، كليات بريدة الأهلية

samy.mahmoud115@eta.gov.eg

تاريخ النشر: 2025/06/04

تاريخ القبول: 2025/04/22

تاريخ الإستلام: 2025/03/02

ملخص:

يهدف البحث إلى دراسة أعمال الرقابة الضريبية للجهاز المركزي للمحاسبات على أعمال الفحص الضريبي، دراسة أثر إختلاف الفكر الضريبي بين الجهاز ومصلحة الضرائب المصرية على موضوعية القياس الضريبي ونتائج أعمال الشركات، عرض نماذج للفجوة الضريبية الناتجة عن هذا الاختلاف، فلا بد من العمل على إحداث التوافق للتمكن من تحقيق هذه الأهداف، وللتمكن من تحقيق الحوكمة الضريبية.

توصلت الدراسة إلى أن تبني الجهات الرقابية لمعالجات ضريبية ذات أثر ضريبي سلبي على المراكز الضريبية للشركات؛ خاصة المراكز المستقرة منها يلقي بالأعباء الإضافية على الممولين، هناك ضرورة لاعتماد تفسيرات القانون الضريبي المستقر عليها بمصلحة الضرائب كقواعد محاسبة معتمدة لتحديد الوعاء الضريبي المتفق عليه.

الكلمات المفتاحية: الحوكمة الضريبية، القواعد الضريبية، الأجهزة الرقابية.

تصنيف (H20, H21, H25): JEL

Abstract:

The research aims to study the tax control work of the Central Auditing Organization on tax audit work, study the impact of the difference in tax thinking between the organization and the Egyptian Tax Authority on the objectivity of tax measurement and the results of companies' business, present models of the tax gap resulting from this difference; it is necessary to work on creating consensus to be able to achieve these goals, and to be able to achieve tax governance. The study concluded that the adoption by the regulatory authorities of tax treatments with a negative tax impact on the tax positions of companies; especially the stable ones among them, imposes additional burdens on taxpayers, there is a need to adopt the interpretations of the tax law established by the Tax Authority as approved accounting rules to determine the agreed upon tax base.

Keywords: Tax governance, tax rules, regulatory bodies.

Jel Classification Codes: (H20, H21, H25)

* المؤلف المراسل.

1. المقدمة:

المبحث الأول: الإطار العام للبحث

الجهاز المركزي للمحاسبات المصري هيئة مستقلة، ذات شخصية اعتبارية عامة تتبع رئيس جمهورية مصر العربية، وتهدف أساساً إلى تحقيق الرقابة الفعالة على أموال الدولة وأموال الأشخاص العامة الأخرى وغيرهم من الأشخاص المنصوص عليهم في القانون، كما تعاون مجلس الشعب في القيام بمهامه في هذه الرقابة، يختص الجهاز أيضاً بفحص ومراجعة أعمال وحسابات أي جهة يعهد إليه بمراجعتها أو فحصها ويهدف أساساً إلى تحقيق الرقابة الفعالة على أموال الدولة ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية لمسئولياتها الإنتاجية في مجال الخدمات والأعمال، وكذا التحقق من مدى ملائمة النظام المحاسبي وأنظمة الضبط والرقابة الداخلية للوحدة محل المراجعة والتأكد من سلامة توجيه العمليات الحسابية والقيود بالدفاتر (منى العتريس، 2022، 4).

أحمد زغلول، (2022)

تتمثل رسالة الإدارة الضريبية للمجتمع الضريبي في تهيئة بيئة أعمال صديقة للمستثمرين بالاستفادة من المساحات المرنّة بالقوانين الضريبية في خلق انطباع إيجابي واقعي للممولين بمزيد من التيسير والتبسيط في الإجراءات. والعمل على حل النزاعات بأقرب الطرق ولكن الحملات التفتيشية من الجهاز المركزي للمحاسبات على أعمال الفحص الضريبي والاتفاق المباشر تظهر العديد من الملاحظات التي يظهرها الجهاز التي قد يترتب على تنفيذها التأثير على استقرار المراكز الضريبية لبعض الممولين وتظهر نوعاً من التضارب بين المعالجات الضريبية التي تتبناها المصلحة مع المعالجات التي تمثل فكرًا مختلفاً من قبل الجهاز.

1.2. ثانياً: مشكلة البحث:

إن تحول اهتمام الجهات الرقابية ومنها الجهاز المركزي للمحاسبات من التأكد من سلامة تطبيق المأمورية للقانون الضريبي ولائحته التنفيذية والكتب الدورية والتعليمات التنفيذية والتفسيرية التي تصدرها مصلحة الضرائب المصرية إلى البحث عن أي ملحوظات في بنود القوائم المالية تساهم في زيادة الوعاء الضريبي لمجرد إطلاق العنان للفكر المحاسبي والضريبي في تفسير النص ودون تبنى المعالجة المستقر عليها من قبل المشرع الضريبي ومصلحة الضرائب المنفذه للقانون ليحسد جدية الحاجة لتطوير وتوفير إطار عام ضريبي، يوفر مرجعية نظرية لتقييم سلامة الممارسات وتفسيرها والتنبؤ بها، حيث يؤدي التشريع الضريبي والكتب الدورية دوراً بالغ الأهمية في توفير الإرشاد والتوجيه في قياس العمليات والأحداث وعرضها، لذلك سارعت مصلحة الضرائب كجهة تنفيذية للقانون الضريبي إلى تنظيم المحاسبة الضريبية من خلال إصدار كتب دورية وتعليمات تنفيذية وتعليمات تفسيرية وإقرار ضريبي، غير أن إصدار هذه الكتب الدورية والتعليمات ليست عملية إجرائية بحثية وإنما تتوقف على عدة عوامل ذات أبعاد نظرية وتطبيقية تم اختبارها ودراستها على كل الأوجه، بما يناسب كل من المصلحة والمستثمر، وقد يحدث تحولات جوهرية مستقبلاً في الإقتصاد، مما يفرض على المحاسبة الضريبية وقتها ضرورة الإستجابة لهذه المتطلبات الجديدة، والتي تجسد في تحقيق قدر من التوافق فيما بين الممارسات المحاسبية والضريبية لكل من الأجهزة الرقابية كالجهاز المركزي للمحاسبات وبين مصلحة الضرائب المصرية، من خلال الاتفاق على الإطار الضريبي العام ووضع مجموعة من المبادئ المحاسبية والضريبية النموذجية بحيث تصلح للتطبيق بالنسبة لكل.

من خلال ما تقدم تبلور الإشكالية التي سنحاول الإجابة عليها من خلال الدراسة والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

ما مدى امكانية توفر إطار ضريبي عام متفق عليه فيما بين الأجهزة الرقابية كالجهاز المركزي للمحاسبات ومصلحة الضرائب المصرية تؤدي إلى وعاء ضريبي متفق عليه وليس ملاحظات يترتب على تنفيذها وعاء ضريبي متنازع يؤثر على المراكز الضريبية المستقرة للشركات؟

1.3. ثانياً: أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث من تناوله لقضية بحثية حيوية ومعاصرة وهامة وهي دراسة وتحليل العلاقة بينالاختلاف في تطبيق الفكر الضريبي بين الجهاز المركزي للمحاسبات ومصلحة الضرائب المصرية لزيادة فعالية المحاسبة الضريبية، ومن ثم تتمثل أهمية البحث في:

1- الحاجة إلى دراسة أوجه الإتساق والإختلاف بين وجهي النظر الضريبية والمحاسبية بين المعالجات الضريبية طبقاً لرؤية الجهاز المركزي للمحاسبات ورؤية مصلحة الضرائب وأثر ذلك الإختلاف وما ينتج عنه من مشاكل محاسبية وضريبية في ملفات الممولين.

2- تنبع أهمية الدراسة من طبيعة مشكلتها حيث يتم دراسة أهم مشكلات التطبيق العملي بخصوص ملاحظات الجهاز المركزي للمحاسبات والصادرة برقم 255 في 2024/7/1 والوارد إلى مركز كبار الممولين برقم 8666 بتاريخ 2024/7/23 والخاصة بالفحص، والتي أحدثت نوعاً من عدم الإتساق مع المعالجات التي استقرت عليها مصلحة الضرائب المصرية مما قد تؤدي إلى عدم التحديد الدقيق لدين الضريبة واجبة السداد، من أهم الآثار الإيجابية المتوقعة هو تطوير المعالجة الضريبية بغية تحقيق فعاليتها من خلال توفير قواعد وأسس محاسبة ضريبية موضوعية وواقعية وعادلة.

3- ضرورة تقليل الفجوة الضريبية بين ملاحظات الجهاز المركزي للمحاسبات وما استقرت عليه مصلحة الضرائب المصرية من معالجات ضريبية معتمدة، وذلك للحاجة إلى بناء جسر للثقة بين الممول ومصلحة الضرائب للحد من المنازعات الضريبية مع الممولين.

1.4. ثالثاً: دوافع اختيار الموضوع:

يمكن تلخيص دوافع اختيارنا لموضوع البحث في النقاط التالية:

- التعرف على الدور الذي يبرزه تطبيق وتنفيذ ملاحظات الجهاز المركزي للمحاسبات في نجاح عملية ضبط أعمال الفحص والربط والتحصيل لمصلحة الضرائب المصرية.
- حداثة موضوع البحث وضرورة توفير إطار عمل ضريبي للجهاز المركزي للمحاسبات ذو توافق وانسجام مع ما تتبناه مصلحة الضرائب من تعليمات تنفيذية وتعليمات تفسيرية وكتب دورية وإقرار ضريبي.
- لا أحد ينكر أهمية دور الجهاز المركزي للمحاسبات -عند التفتيش والمراجعة الضريبية على أعمال الفاحص الضريبي- بالخروج بفروق ضريبية كبيرة تساهم في تمويل الخزنة العامة للدولة، ولكنها تخرج عن حدود البحث الحالي.

1.5. رابعاً: أهداف البحث:

- التعرف على المشاكل الضريبية للممولين الناتجة عن اختلاف الفكر الضريبي بين الجهات الرقابية والمصلحة وأثر ذلك على موضوعية القياس الضريبي لنتائج الأعمال.
- التعرف على محددات الفكر الضريبي لدى الأجهزة الرقابية في حال قيامها بأعمال التفتيش والمراجعة على أعمال مصلحة الضرائب وأثر ذلك على المراكز الضريبية المستقرة للشركات.

- تقييم أثر الالتزام بتطبيق ملاحظات الجهاز المركزي خاصة التي تتبنى فكر ضريبي مغاير لما استقر عليه التطبيق في مصلحة الضرائب المصرية على استقرار المراكز الضريبية للممولين.
- أثر إتباع منهج التوسع في القياس المحاسبي والضريبي على عملية ترشيد التحاسب الضريبي بمصر.
- محاول الوقوف على الجوانب الإيجابية والجوانب السلبية التي تصادف عمل الجهاز في دورة الرقابي، بهدف تفعيل الدور الرقابي للجهاز في القيام بمهامه التي انشئ من أجلها وهي حماية المال العام والمحافظة عليه.
- دراسة مدى مساهمة ملحوظات الجهاز المركزي للمحاسبات الملائمة في ترشيد المحاسبة الضريبية.
- دراسة وتحليل قواعد المحاسبة عن ضرائب الدخل طبقاً للفكر الضريبي للجهاز المركزي ومدى توافقها مع الكتب الدورية والتعليمات التنفيذية لمصلحة الضرائب المصرية وآراء البحوث الضريبية.

1.6. خامساً: منهجية البحث:

تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي Analytical Descriptive Approach لموضوع الدراسة، تم إجراء مسح مكتبي لكل ماله علاقة بموضوع الدراسة، بالإضافة إلى المنهج الاستقرائي للوقوف على أثر تبني الجهاز المركزي للمحاسبات لمعالجات ضريبية تختلف عما استقرت عليه مصلحة الضرائب في التطبيق وتأثيرها على المراكز الضريبية المستقرة للشركات؛ حيث اعتمد الباحث على أبحاث ودراسات ومنشورات حكومية والتقارير الضريبية للجهاز المركزي للمحاسبات، إضافة إلى الدراسات لدى الجهات ذات العلاقة بالتطبيق، مع الاستعانة بشبكة الإنترنت في الحصول على معلومات تتصل بموضوع البحث، مع تحليلها ومناقشتها وعرضها بطريقة علمية مترابطة وبما يخدم أهداف الدراسة ثم إسقاط هذه المعلومات النظرية على الواقع العملي بهدف تحديد التوصيات لضمان الوصول إلى إطار عام ضريبي متوافق عليه من قبل كل الجهات الرقابية التي تؤثر على المراكز الضريبية للممول.

1.7. سادساً: خطة البحث:

وفقاً لأهداف وتساؤلات البحث تم تقسيم البحث على النحو التالي:

- المبحث الأول: الإطار العام للبحث ويتضمن عرضاً لمشكلة وتساؤلات البحث وأهدافه وأهميته ومنهجية وخطة البحث.
- المبحث الثاني: ويتناول نماذج للفجوة الضريبية الناتجة عن إختلاف الفكر الضريبي بين الجهاز المركزي للمحاسبات ومصلحة الضرائب المصرية وأثر ذلك على موضوعية القياس الضريبي لنتائج أعمال الشركات.
2. المبحث الثاني: نماذج للفجوة الضريبية الناتجة عن إختلاف الفكر الضريبي بين الجهاز المركزي للمحاسبات ومصلحة الضرائب المصرية وأثر ذلك على موضوعية القياس الضريبي لنتائج أعمال الشركات

2.1. المقدمة:

بمراجعة ما ورد من ملاحظات بتقرير الجهاز المركزي للمحاسبات والصادر من الإدارة العامة للمراجعة الداخلية " التوجيه والرقابة سابقاً" برقم 255 في 2024/7/1 والوارد إلى مركز كبار الممولين 2 برقم 8666 بتاريخ 2024/7/23 والخاصة بفحص بعض شركات المركز نجد أنه نتج عن هذا التقرير عدد من المشاكل الضريبية نتيجة إختلاف الفكر الضريبي بين الجهات الرقابية وما استقرت عليه المصلحة في تطبيقها مما أثر على موضوعية القياس الضريبي لنتائج أعمال الشركات خاصة التي استقر مركزها الضريبي، ومن أمثلة هذه النماذج:

- 2.2. مشكلة إختلاف الفكر الضريبي لدى الجهاز المركزي للمحاسبات من ضرورة حساب ضريبة التوزيعات على صافي الربح المحاسبي المعد للشركة (أى الربح الضريبي بدلاً من الربح المحاسبي) أى لابد من تعديل قائمة الدخل بالإيرادات المسقطة

والتكاليف والمصروفات التي بدون وجه حق مع استثناء التكاليف والمصروفات المستبعدة من الناحية الضريبية وذلك لاحتساب ضريبة التوزيعات على الوجه السليم ووفقاً لأحكام القانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته:

حيث تكررت هذه الملحوظة بتقرير الجهاز وكان نصها "عدم إخطار الإدارة المختصة بصافي الربح المحاسبي المعدل عن السنوات مثلاً 2015 حتى 2021 (لابد من تعديل قائمة الدخل بالإيرادات المسقطة والتكاليف والمصروفات التي بدون وجه حق مع استثناء التكاليف والمصروفات المستبعدة من الناحية الضريبية وذلك لاحتساب ضريبة التوزيعات على الوجه السليم ووفقاً لأحكام القانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته"

والمحوظة بهذا الشكل مخالفة لما استقرت عليه مصلحة الضرائب المصرية في التطبيق، حيث استقرت مصلحة الضرائب في التطبيق على:

"حينما تكون الحالة دفترية تكون الضريبة على توزيعات الأرباح طبقاً لصافي الربح المحاسبي الوارد بقائمة الدخل بعد خصم ضريبة الدخل المستحقة طبقاً لنص المادة 49 من قانون ضريبة الدخل، فتوى بحوث ضرائب الدخل رقم 290 لسنة 2020. -بالنسبة للواقعة المنشئة للضريبة على توزيعات الأرباح التي تجريها شركات الاشخاص - طبقاً لحكم الفقرة الأخيرة من المادة 52 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته تكون بإنهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي وفقاً لمبدأ الاستحقاق للأرباح المقرر توزيعها على الشريك ولو لم يتم التوزيع عليه فعلياً لكون الشركاء في شركات الاشخاص هم أصحاب رأس المال والمديرون الفعليون لها.

- بالنسبة لطبيعة الربح الخاضع لهذه الضريبة فإنه يجب التفرقة بين ما إذا كانت هذه الشركات - شركات الأشخاص - تقوم بأمسك دفاتر وحسابات منتظمة إذ في هذه الحالة يكون الربح الخاضع لهذه الضريبة هو صافي الربح المحاسبي الوارد بقائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية - بعد خصم الضريبة -

، أما إذا كانت هذه الشركات لا تقوم بأمسك دفاتر وحسابات منتظمة وقامت بتقديم الإقرار الضريبي بالمخالفة لذلك وتمت محاسبتها والربط عليها تقديرياً يكون صافي الربح الضريبي المحقق في هذه الحالة هو الربح الخاضع للضريبة على توزيعات الأرباح - بعد خصم الضريبة -

في حالة شركات الأموال : متى صدر قرار من السلطة المختصة بالتوزيع سواء تقرر التوزيع من مجلس الإدارة أو الجمعية العمومية أو أية سلطة أخرى مختصة بالتوزيع وفقاً لما قررت المادة 52 من اللائحة التنفيذية وتعديلاتها لقانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته وتم وضع تلك التوزيعات تحت تصرف المساهم، وذلك بنقلها من ذمة الجهة التي قامت بالتوزيع إلى ذمة المساهم ، فالعبرة هي بالأرباح الفعلية الموزعة من المنشأة، والتي حصل عليها المساهم أو صاحب الحصة (التعليمات التنفيذية رقم (122) لسنة 2020 بشأن تحصيل الضريبة على توزيعات الأرباح).

2.3 مشكلة إختلاف الفكر الضريبي لدى الجهاز المركزي للمحاسبات من ضرورة عدم تطبيق مادة 87 مكرر ق.91 لسنة 2005 وتعديلاته عن سنوات ما قبل عام 2020 لأن تطبيق هذه المادة يكون للسنوات 2020 وما بعدها:

حيث وردت ملحوظة متكررة في ملاحظات الجهاز نصها "الخطأ في تطبيق مادة 87 مكرر ق.91 لسنة 2005 وتعديلاته عن سنة 2019/2015 حيث تم تطبيق المادة لهذه السنوات وفقاً لتعديل قانون 26 لسنة 2020 وهي تخص الفترة الضريبة 2020 وما بعدها ولا يجوز تطبيقها بأثر رجعي.

حسّمت مصلحة الضرائب هذا الأمر بإصدار الكتاب الدوري رقم (8) لسنة 2022 بشأن تطبيق المادة (87) مكرر من القانون رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته الذي جاء به أن "الإقرارات التي اكتمل المركز القانوني لها ويتم الربط عليها في ظل العمل بالقانون رقم (26) لسنة 2020 في 2020/5/8 وما بعدها، تطبق عليها أحكام المادة (87 مكرر) الواردة بالقانون رقم 26 لسنة 2020.

- وينطبق ذلك أيضاً على الحالات التي نسبة الفروق الضريبية بين ضريبة الإقرار والضريبة النهائية (10%) فأكثر
- وحيث يتضح من واقع فحص الملف أعلاه والحالة فحص حسابات أن نسبة الفروق الضريبية بين ضريبة الإقرار والضريبة النهائية (10%) فأكثر.

سنة	الضريبة من واقع الإقرار	الوعاء من واقع الفحص	الضريبة من واقع الفحص	الفرق	نسبة
2015	-	4,193,186	934067	934,067	100%
2016	-	4,526,184	1008991	1,008,991	100%
2017	72,581	2,997,609	664992	592,411	816%
2018	124,295	5,358,327	1196074	1,071,779	862%
2019	116,658	4,102,582	913531	796,873	683%

لذا فمن حق الممول أعلاه طبقاً لما ورد بالكتاب الدوري رقم (8) لسنة 2022 تطبيق أحكام المادة (87 مكرر) الواردة بالقانون رقم (26) لسنة 2020 لأنه يعد من إقرارات اكتمل المركز القانوني لها ويتم الربط عليها في ظل العمل بالقانون رقم (26) لسنة 2020 ولا يعد هذا تطبيقاً بأثر رجعي وإنما تطبيق الأثر الفوري للقانون والقانون الأصح للممول.

وعلى ذلك فإن ما قامت به المأمورية من تطبيق المادة 87 مكرر من القانون رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته عن سنوات 2019/2015 وفقاً للتعديلات بالقانون رقم 26 لسنة 2020 يعد صحيحاً طبقاً لما ورد بالكتاب الدوري رقم (8) لسنة 2022.

2.4 مشكلة إختلاف الفكر الضريبي لدى الجهاز المركزي للمحاسبات من ضرورة احتساب ضريبة توزيعات أرباح حدثت في 2016/2015 في شركة دامجّة بدون احتساب نسب إعفاء خاصة أن الشركة المدمجة انتهى إعفائها من 2009.

حيث وردت ملحوظة بتقرير الجهاز مضمونها "هناك مبالغ توزيعات أرباح حصلت عليها الشركة من الشركة المدمجة عن سنوات بعد الاندماج 2015 دون أن يتم إخضاع هذه المبالغ بالكامل للضريبة وليس ما قام به المأمور الفاحص من إعفاء نسبة 47% منها، خاصة أن تلك التوزيعات خاصة بمساهمة الشركة في شركة س قبل الإندماج.

قام الفاحص بإعفاء نسبة 47% من أرباح الشركة بعد الاندماج وذلك بنسبة حقوق الملكية للشركة المدمجة (والتي تتمتع بالاعفاء حتى 2016) إلى الشركة الدامجة (والتي انتهت إعفائها) في حين كان يجب دراسة مدى مساهمة أصول الشركة المدمجة في أرباح الشركة الدامجة حتى لا يكون تمتع الشركة الدامجة بالاعفاء المتمتع به الشركة المدمجة ميزة تحصل عليها الشركة الدامجة.

كان رد المأمورية على هذه الملحوظة:

بدراسة مرفقات الملف تبين أن تاريخ الاندماج 2009 وتوزيع الأرباح عن سنوات 2016/2015 الذي حصلت عليه الشركة الدامجة (ص) الخاصة على الاعفاء بنسبة 47% هو أمر منطقي لأنه المفترض أن وقت الاندماج الذي تم في 2009 يكون قد حدث تسويات بين أصول وخصوم كلا من الشركة المدمجة والدامجة لضمان الوصول لصحيح صافي الاستثمار وقت الاندماج

، ومن ثم فاستحقاق الشركة الناتجة عن الاندماج للإعفاء بنسبة 47% ينطبق على إيرادات توزيعات الأرباح مثله مثل غيره من الإيرادات ونري أن ما حدث من توزيع عامي 2016/2015 هو توزيع للشركة الدامجة وليس هناك وجود للشركة المندمجة والتوزيع ينطبق عليه نسبة الاعفاء 47% بنسبة صافي حقوق الملكية كالفحص، أما عن الملحوظة المتعلقة بقيام الفاحص بإعفاء نسبة 47% من أرباح الشركة بعد الاندماج وذلك بنسبة صافي حقوق الملكية في حين كان يجب دراسة مدى مساهمة أصول الشركة المندمجة في أرباح الشركة الدامجة حتى لا يكون تتمتع الشركة الدامجة بالإعفاء المتمتعة به الشركة المندمجة ميزة تحصل عليها الشركة الدامجة، فكان رد مصلحة الضرائب على هذه الملحوظة أن إحدى أسباب تشجيع المشرع الضريبي على الاندماج والاستحواذ هو توسيع قاعدة الأصول؛ حيث تتنوع أهداف صفقات الاندماج والاستحواذ بين خفض كلفة التمويل، وتوسيع قاعدة الأصول، وتعزيز المركز المالي، وزيادة الحصة السوقية للكيان الجديد، وإنقاذ شركة ما من التعثر والإفلاس، وتوظيف استراتيجيات الاندماج والاستحواذ للتطوير والتوسع وتقوية القاعدة الاقتصادية، أضف إلى ذلك أنه بالاندماج يحدث مزج بين أصول كلا من الشركة المدمجة والدامجة وليس هناك قيد على حق الشركة الناتجة عن الاندماج في الاستفادة من أصول المندمجة أو الدامجة كما لا تبقى أصول إحدى الشركتين منفردة عن الأخرى بمعزل عن الشركة الدامجة والاستفادة من إمكانياتها وتوظيفها.

ونري أن المعالجة بالفحص بإعفاء نسبة 47% من صافي حقوق الملكية هي معالجة سليمة وتمت وفقاً للمعالجات المتعارف عليها محاسبياً وضريبياً.

2.5 مشكلة إعادة تكييف حدث مالي سجل بالخطأ في التوجيه المحاسبي فبدلاً من تسجيل تمويل من جاري الشريك على حساب النقدية؛ تم تسجيله مصروفات تمويلية قام الجهاز في ملحوظته بإعتبارها فروق عملة من السوق السوداء بناء على الحدث والتخمين.

حيث وردت ملحوظة بتقرير الجهاز نصها "تم رد المصروفات التمويلية عن سنة 2016 للوعاء (فروق عمله من السوق السوداء) لأنها ممولة من الحاسب الجاري على الرغم من أنها تكلفه حقيقه ولكن لم يتم مراعاة لذلك في الايراد فكان يجب تحويلها الي مبيعات ليكون الواجب رده 12,502,793 ج (11,450,050 * (91.3/100)) متمم نسبة مجمل الربح (5,813,715 مجمل الربح المعدل / مبيعات 67,362,705 بفارق 1,087,743" كان رد المأمورية على هذه الملحوظة:

المواد القانونية: نصت المادة 39 من القانون رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته على: "يقع عبء الإثبات على المصلحة في الحالتين الآتيتين:

تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به إذا كان مقدماً طبقاً للشروط والأوضاع المنصوص عليها في القانون .
تعديل الربط وفقاً لأحكام القانون الضريبي.

نصت المادة (22) من القانون رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته على: "يتحدد صافي الأرباح التجارية والصناعية الخاضع للضريبة على أساس إجمالي الربح بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذه الأرباح، ويشترط في التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يأتي:

- 1- أن تكون مرتبطة بالنشاط التجاري أو الصناعي للمنشأة ولازمة لمزاولة هذا النشاط.
- 2- أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات، وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات.

وحيث تم فحص البند في محضر الأعمال صفحة رقم 33 وأفاد الحاضر أن بند المصروفات التمويلية (بمبلغ 11,415,050) تم تسجيله بالخطأ في التوجيه المحاسبي حيث أن صحة العملية المحاسبية هي تمويل من جاري فبدلاً من تسجيلها على حساب النقدية فتم توجيهها إلى حساب المصروفات التمويلية بالخطأ كما لم يقدم وكيل الشركة المستندات المؤيدة لطبيعة البند أنه مصروفات تمويلية وفيما تم استخدامه، لذا في ضوء مواد القانون أعلاه فإنه لا يتم اعتماد التكلفة إلا إذا كانت حقيقية ومؤيدة بالمستندات ومرتبطة بالنشاط التجاري أو الصناعي للمنشأة ولزماً لمزاولة هذا النشاط وحيث لم تقدم الشركة أى مستندات للبند وأقرت بأنه خطأ في توجيه القيد المحاسبي المتعلق بتمويل من الحساب الجاري فقامت المأمورية برد البند بالكامل للوعاء وقد وافق الممول على ما قامت به المأمورية

-أما بشأن ما ورد بملحوظة الجهاز من إعادة تكييف بند المصروفات التمويلية بإعتبارها (فروق عمله من السوق السوداء) وأنها تكلفه حقيقية كان يجب تحويلها إلى مبيعات: فالرد هي ليست تكلفة حقيقة كما أقرت بها الشركة وتم ردها بالكامل للوعاء ، ثم أن الضريبة تكليف قانوني يفرض علي أرباح تحققت بالفعل وتفرض على يقين وليس على الشك والتخمين وعدم توافر مستند للمصلحة تفيد مخالفة أقوال الممول بشأن طبيعة البند وإعادة تكييفه من مصروفات تمويلية إلى (فروق عمله من السوق السوداء) كما جاء بتقرير الجهاز أضف إلى ذلك أن الفاحص قد قام بفحص بند فروق العملة بالقوائم المالية وتم رد الفروق بين سعر الصرف بالدفاتر وسعر صرف المصلحة خلال سنوات الفحص ولم يتم تطبيق القرار الوزاري عن سنوات 2016/2014 وذلك لعدم تقديم شهادة من البنوك.

في ضوء ما سبق فإن ما قامت به المأمورية يتفق وصحيح القانون وأن إعتبارها (فروق عمله من السوق السوداء) وأنها تكلفه حقيقية كان يجب تحويلها إلى مبيعات يعد تزايد وافترض قائم على التخمين وعدم اليقين خاصة أن الملف حسابات وليس تقديري، وقد انتهى بالاتفاق المباشر.

2.6 مشكلة المطالبة بعدم اعتماد مخزون أول المدة عن السنة التي تلي فحص تقديري الملف الممول انتهى بالموافقة وذلك عند فحص السنة التالية لتلك السنة حسابات ودفاتر منتظمة.

حيث وردت ملحوظة بتقرير الجهاز نصها "تم اعتماد 80% من مخزون أول المدة عن سنة 2019 على الرغم من محاسبة الممول عن كافة المشتريات تقديرياً سنة 2018 بمبلغ 11,202,105 ج (لايوجد بضاعة اخر المدة لسنة 2018)".

رد المأمورية: قدمت الشركة الإقرار الضريبي لعام 2019 مدرج به معادلة التكلفة كالتالي: -

البيان	القيمة
مخزون أول المدة	14,002,632
+ مشتريات محلية	77,952,650
+ مشتريات استيرادية	33,203,777
يخصم منه: -	
مخزون اخر المدة	29,466,757
المحمل على التكلفة	95,692,301
مصروفات التشغيل	21,242,686
الاهلاك التشغيل	9,567,569
اجمالي التكلفة	126,502,556

قامت المأمورية بفحص البند مستندى حيث قدمت الشركة محاضر الجرد وتقييم المخزون أول المدة وتم اختيار بعض الأصناف على سبيل العينة وتم تتبع حركة الصنف من مشتريات ومبيعات.

وتم التعليق على البند ونظرا للمحاسبة تقديري تم رد 20% من قيمة مخزون أول المدة للوعاء بقيمة 2,800,526 ج.

وفي ضوء تعليق الجهاز المركزي للمحاسبات بأنه لا يوجد بضاعة آخر المدة لعام 2018 وذلك لقيام المأمورية بمحاسبة الشركة تقديري ببيع كامل المشتريات في عام 2018, عند فحص الشركة دفترها 2019.

تبين وجود رصيد أول المدة للمخزون والمتحقق عنها إيرادات خلال العام 2019 وبذلك ينشأ مشكلة محاسبية تتمثل في محاسبة الشركة عن إيرادات محققة مرة أخرى لعام 2019 على الرغم من محاسبة الشركة سابقا عن المخزون في عام 2018 وهنا يتحقق ازدواج في المحاسبة ضريبيا.

أدت الى معالجة المأمورية لعام 2019 وفقا للمبادئ المحاسبية بأنه لكل إيراد يقابلة تكلفة والأمر الملزم للمأمورية بأحكام المادة (17) من قانون 91 لسنة 2005.

وحيث قامت المأمورية بفحص رصيد أول المدة للمخزون مستنديا وكذلك تم اعتماد قيمة المخزون بفحص القيمة المضافة وكذلك تم التحقق عن قيمة المنصرف من هذا المخزون بإيرادات للنشاط ووفقا للمبادئ المحاسبية والتزام بالمعايير المحاسبية طبقا لأحكام المادة (17) من قانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته وبأن كل تكلفة يقابلها إيراد وتحقق من المخزون إيرادات والمتضمن ضمن رقم أعمال الشركة.

ونظرا لمحاسبة الشركة تقديري قامت المأمورية باعتماد 80% من قيمة مخزون أول المدة لمقابلة الإيرادات التي تحققت عن هذه التكلفة وهي تقابل محاسبة الممول عن الإيرادات المحققة عن المخزون لعام 2019 بنسبة مجمل ربح 20% وفقا للمبادئ المحاسبية بمقابلة الإيراد بالتكلفة وحل للمشكلة المحاسبية وتحقيق العدالة الضريبية بين الممول والمصلحة.

وهنا المحاسبة عن المخزون مرة أخرى يعد ازدواج محاسبة حيث سبق المحاسبة عن المخزون ضمن المشتريات خلال سنة 2018 مرة وكذلك تم المحاسبة عن تلك المخزون مرة أخرى حيث تم تحقق إيراد عن تلك المخزون خلال سنة 2019 وعليه اضافة بند المخزون للوعاء كاملا يعد محاسبة مضاعفة وإخلال بمعادلة التكلفة.

2.7 مشكلة اعتبار الفروق الناتجة عن قيمة الرسائل الاستيرادية عن سنوات معينة والناتجة عن قيام الجمارك بتحسين القيمة النهائية لأغراض جمركية لتحصيل ضريبة وارد ورسوم على أساس اعتباره اسقاط في التكلفة لابد أن يقابله اسقاط في المبيعات.

حيث وردت ملحوظة بتقرير الجهاز نصها "عدم التحقق من الفارق في قيمة الرسائل الاستيرادية عن السنوات من 2019 حتى 2021 على أساس المدرج بالدفاتر اقل ولما لا يعتبر اسقاط في التكلفة يقابله اسقاط في المبيعات "

رد المأمورية : مصاريف التحسين لم تقم الشركة بتسجيلها في دفاترها وحيث أنها في ذلك أن التحسين عباره عن مصروف غير مؤيد مستنديا حيث تقوم الجمارك بتحسين القيمة النهائية لأغراض جمركية لتحصيل ضريبة وارد ورسوم وحيث أن فرق التحسين تكلفه غير مؤيدة وليس تكلفة فعليه لم تقم الشركة بالاعتراف به وقامت بالاعتراف بالتكلفه الفعلية وهي قيمة طبقاً لفاتورة المورد وليس القيمة المحسنة طبقا للجمارك، وهذه المعالجة تتفق مع أسس فحص الحسابات حيث أن الملف تم فحصه حسابات وليس تقديري وهو ما يتفق مع تعليمات المصلحة التنفيذية رقم (12) لسنة 171 لسنة 2001 والتي جاء بها " أن أسس المحاسبة في تحديد رقم أعمال الأصناف المستوردة " يتم تحديد قيمة المشتريات على أساس فاتورة المورد والتي على

أساسها تم فتح الاعتماد دون النظر إلى تحسين السعر الذي يتم بمعرفة مصلحة الجمارك ، وعليه تم اعتماد معالجة الشركة لاتفاقها وصحيح القانون.

2.8 مشكلة المطالبة برجع الفاحص بأثر رجعي للقيام بفحص سنوات لم ترد ضمن عينة الفحص للوقوف على الخسائر المعتمدة للشركة دون مراعاة لظروف التقادم وكذا المطالبة بإعادة فحص مبالغ مدفوعة للخارج كالتراخيص للمادة (56) وذلك في سنة لم ترد ضمن عينة الفحص في ملف استقر مركزه الضريبي، "وكذا عدم مراعاة تصحيح وعاء السنوات من 2011 حتي 2016 والتي لم ترد بالعينة بتعديلات (الإهلاكات وفارق الإيراد بين الدفاتر واللائحة المالية) بالمخالفة لاحكام مادة 90 من نفس القانون".

رد المأموريه:

- في ضوء أحكام المادة (94) من قانون 91 لسنة 2005، سنوات 2017/2015 لم تدرج ضمن العينة مأمورية شركات المساهمة، والملف تم إحالته إلى المركز في عام 2022.

- ورد بالكتاب الدوري رقم 29 لسنة 2012؛ المتعلق بشأن مدى قانونية تعديل الربط عن السنة التي قدم عنها الممول الإقرار الضريبي ولم يدرج ضمن عينة الفحص في ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005: "صدر الكتاب الدوري رقم 27 لسنة 2012 بشأن مدى قانونية تعديل الربط عن السنوات السابقة التي لم تدرج ضمن عينة الفحص وتم دراسته في ضوء أحكام المواد 82 ، 83 ، 87 ، 89 ، 90 ، 91 ، 94 ، 129 ويستفاد من أحكام هذه المواد أن قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005 المشار إليه تضمن من الأحكام ما يجيز للمصلحة في بعض الحالات تعديل الربط وفي البعض الآخر ما يوجب تعديله ، وأن المقصود بالربط بهذا القانون إنما يشمل تحديد الضريبة المستحقة من واقع الإقرار وعلى وجه الخصوص في حالة عدم إدراج الإقرار المقدم في عينة الفحص .

انتهى رأي المصلحة إلى جواز الرجوع بالفحص في الحالات التالية:

1- وجود خسائر مرحلة إلى سنة الفحص حيث يتطلب التحقق من رصيد الخسائر المرحلة من السنة أو السنوات السابقة ، فإذا تبين أنه مخالف للحقيقة ففي هذه الحالة يتم تعديله على ضوء نتيجة الفحص في السنة موضوع الفحص المدرجة ضمن العينة دون التأثير على السنوات التي ليست موضوع الفحص بالعينة .

تم محاسبة الملف عن السنوات 2018/2019 وأخطر بنموذج 19 بتاريخ 2024/4/21 برقم 475 وتم الطعن بتاريخ 2024/4/29 برقم 6347 ولم يقوم المركز باعتماد تلك الخسائر عن سنة 2016 وما بعدها طبقا للكتاب الدوري رقم 29 لسنة 2012 وكذلك في ضوء المادة (89) من قانون 91 لسنة 2005 والتي تنص على " تربط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول ويعتبر الإقرار ربطاً للضريبة والتزاماً بأدائها في الموعد القانوني وتسدد الضريبة من واقع الإقرار .

وطبقا للكتاب الدوري 1 لسنة 2012 وكذلك وفقا للكتاب الدوري رقم 29 لسنة 2012 " وفي جميع الاحوال لا يترتب على فحص السنة السابقة غير المدرج اقرارها بالعينة تأثير على قيمة الضريبة المعتبرة ربطاً وفقاً لنص المادة 89 من القانون عن السنوات السابقة على سنة العينة "

وقامت المأمورية بمراعاة تأثير اضافات الأصول الثابتة غير المعتمدة خلال السنوات 2011-2016 على الوعاء الضريبي عند فحص السنوات التالية الواردة بعينة الفحص.

2.9 أثر الاختلاف في المعالجات الضريبية على موضوعية القياس الضريبي لنتائج أعمال الشركات:

يؤدي الاختلاف في الفكر الضريبي بين وجهتي نظر كلاً من الجهاز المركزي للمحاسبات ومصلحة الضرائب على موضوعية القياس الضريبي لنتائج أعمال الشركات يؤدي إلى

غياب العدالة عن النظام الضريبي يضعف قدرة الحكومة على إدارة النظام الضريبي بشكل فعال. (صبيح، ٢٠١٢)

يزيد من فرص التهرب الضريبي المشروع ويحدث نوع من التضليل غير المقصود في القوائم المالية.

إحباط الممولين الضريبيين والمستشارين الضريبيين عندما يحاولون تخطيط الصفقات ويلتزمون بالقانون الضريبي.

التأثير السلبي على الكفاءة الاقتصادية بحيث يعرقل قرارات الممولين ويعيق التنمية الاقتصادية؛ خاصة الملفات التي استقر مركزها القانوني والضريبي.

زيادة تكاليف الالتزام على كل من الممولين، المستشارين الضريبيين، والإدارة الضريبية.

1- التعديلات التي تتم على الوعاء الضريبي بعد الفحص والاتفاق تجعل الممول يفقد الثقة في الإدارة الضريبية مما يؤدي إلى زيادة المنازعات الضريبية واتساع الفجوة بين ما يقدمه الممول في إقراره الضريبي من ربح محاسبي وبما يعتمده الفاحص الضريبي من الوعاء الضريبي أو الربح الخاضع للضريبة.

2- التعتت والمبالغة في التقديرات الشخصية وعدم موضوعية الفاحص الضريبي عند فحص إقرار الممول: تأخذ المحاسبة الضريبية بمعيار الموضوعية من خلال قياس الدخل للممول إعتماًداً على ما يحتفظ به من سجلات ودفاتر محاسبية كأساس لعملية الفحص الضريبي حيث يجب على الفاحص الضريبي أن يقوم بتحديد العبء الضريبي بدرجة كبيرة من الدقة وبعيدا عن المغالاة أو التحيز الناتج من الإجهادات الشخصية.

3- إن توحيد أسس ومعايير المحاسبة الضريبية بين وجهتي نظر كلا من الجهاز المركزي ومصلحة الضرائب، وبلا شك إن ذلك سيساعد كثيراً في تضيق فجوة الثقة بين الفاحص الضريبي والممول إمتثالاً بأن الإلتزام لهذه المعايير يعطى فكرة صادقة وعادلة عن حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال مما يعمل على تدنية الفجوة بين وجهتي نظر كلا من الجهاز المركزي ومصلحة الضرائب في المحاسبة الضريبية للممولين والتي تساعد في تقدير القيمة العادلة للوعاء الضريبي، ويقلل من المنازعات التي تنشأ بين مصلحة الضرائب وممولي ضريبة الشركات.

ورد تعقيب الجهاز المركزي للمحاسبات في ديسمبر 2024 بعد عرضها على الإدارة العامة للمراجعة الداخلية بمصلحة الضرائب المصرية مؤيداً لما تبناه المأمور الفاحص لمعظم المعالجات الضريبية خاصة باعتماد الضريبة على توزيعات الأرباح طبقاً لصافي الربح المحاسبي الوارد بقائمة الدخل بعد خصم ضريبة الدخل المستحقة عندما تكون الحالة دفترية طبقاً لنص المادة 49 من قانون ضريبة الدخل، وكذا تطبيق أحكام المادة (87 مكرر) الواردة بالقانون رقم 26 لسنة 2020، على الإقرارات التي اكتمل المركز القانوني لها ويتم الربط عليها في ظل العمل بالقانون رقم (26) لسنة 2020 في 2020/5/8 وما بعدها. اعتماد مخزون أول المدة الناتج من محاسبة الشركة تقديري عن السنة السابقة قامت المأمورية باعتماد 80% من قيمة مخزون أول المدة لمقابلة الإيرادات التي تحققت عن هذه التكلفة وهي تقابل محاسبة الممول عن الإيرادات المحققة عن المخزون لعام 2019 بنسبة مجمل ربح 20% وفقاً للمبادئ المحاسبية بمقابلة الإيراد بالتكلفة وحل للمشكلة المحاسبية وتحقيق العدالة الضريبية بين الممول والمصلحة واعتبار ماقامت به المأمورية يتفق وصحيح القانون وأن إعتبارها (فروق عمله من السوق السوداء) وأنها تكلفه حقيقه كان يجب تحويلها الي مبيعات يعد تزايد و افتراض قائم على التخمين وعدم اليقين خاصة أن الملف حسابات وليس تقديري، وقد انتهى بالاتفاق المباشر.

وبذلك يكون الجهاز المركزي للمحاسبات كأنه قد تبني واتفق في جزء كبير من معالجاته الضريبية واعتمد تفسير القواعد الضريبية من وجهة نظر مصلحة الضرائب وتعليماتها وكتبتها الدورية وهذا يمثل معظم الإطار الضريبي المتفق عليه بين أجهزة الرقابة (الجهاز المركزي للمحاسبة والأجهزة التنفيذية (مصالح الضرائب) الذي كان يستهدفه الباحث.

3. خاتمة:

3.1 أولاً: النتائج:

1. ضرورة العمل على إيجاد حلول للمشاكل المحاسبية والضريبية التي يواجهها النظام الضريبي الحالي، وتطوير مستوى التعاون والتنسيق بين مصلحة الضرائب والجهاز المركزي للمحاسبات باتباع سياسات وبرامج لدعم وتطوير مساهمة المحاسبة في معالجة المشاكل المحاسبية لاغناء وتطوير الفكر الضريبي وتطبيقاته.
2. الرقابة على تطبيق القوانين في المجال الضريبي تعتبر من الوسائل التي تؤدي إلى حماية المواطنين في المجتمع من أن تفرض عليهم أعباء ضريبية إضافية.
3. صياغة إطار ضريبي متفق عليه بين الجهاز المركزي للمحاسبات ومصلحة الضرائب المصرية للرقابة على تطبيق القوانين الضريبية في مصر ومدى تحقيقه للعدالة الضريبية وبما لا يؤثر على المراكز الضريبية المستقرة للممولين.
4. صياغة إطار لمستويات أداء الفحص الضريبي في الضريبة على الدخل بغرض رفع مستوى جودة الفحص الضريبي، في ضوء تطبيق الإدارة الضريبية للحكومة.
5. وجود علاقة طردية بين وجود إطار ضريبي متفق عليه بين الجهاز المركزي للمحاسبات ومصلحة الضرائب المصرية للرقابة الضريبية من أجل الوصول إلى وعاء ضريبي متفق عليه.
6. وجود علاقة طردية بين الحوكمة الضريبية ومستوى جودة الفحص الضريبي، ووجود تأثير إيجابي للعلاقة التفاعلية (الحوكمة الضريبية، المؤهلات والتدريب، الاستقلال، الحكم المهني، والشك المهني المحايد، والتخطيط والرقابة، وتقييم نظام الرقابة الداخلية للممول، وأدلة الفحص، وتقرير الفحص) على مستوى جودة الفحص الضريبي.
7. يترتب على انخفاض مستوى جودة الفحص الضريبي وعدم وجود إطار ضريبي متفق عليه بين الجهاز المركزي للمحاسبات ومصلحة الضرائب المصرية إلى العديد من الآثار السلبية، منها انخفاض الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية، وزيادة حجم المنازعات الضريبية، وزيادة معدلات التهرب الضريبي، مما يؤدي في النهاية إلى انخفاض حجم الحصيلة الضريبية.
8. ورد تقرير الإدارة المركزية للمراجعة الداخلية " التوجيه والرقابة سابقاً " في نوفمبر 2024 مؤيداً للفكر الضريبي الذي تبناه المأمور الفاحص ومن ثم عدول الجهاز المركزي للمحاسبات عن الكثير من الملاحظات حفاظاً على استقرار المراكز الضريبية للممولين.

3.2 ثانياً: التوصيات:

1. ضروره وضع إطار ضريبي لأعمال الرقابة الضريبية التي يقوم بها الجهاز المركزي للمحاسبات على أعمال الفحص الضريبي حتى لا يؤثر إختلاف الفكر الضريبي بين الجهاز المركزي للمحاسبات ومصلحة الضرائب المصرية على موضوعية القياس الضريبي لنتائج أعمال الشركات، وحتى تتفادى حدوث فجوة ضريبية نسعى لتقليلها أو تفادئها.
2. تفعيل الرقابة على كفاءة الخيارات والبدائل التي تبناها المأمور الفاحص واستخدامها الجيد بما يحدث نوع من التوازن في فحص الملف محل المراجعة.

3. الإشراف على تنفيذ الخطة العامة للفحص بعد التصديق عليها ومتابعتها وتقويم النتائج بما يكفل تحقيق الخطة العامة للمصلحة.
4. ممارسة أعمال الرقابة والمتابعة والإشراف الفني على الأجهزة المالية والحسابية في حدود القوانين واللوائح المتعلقة بهذا الشأن.
5. إجراء الدراسات والبحوث الخاصة بالسياسات المالية في ضوء التطورات المالية والاقتصادية الداخلية والخارجية ودراسة خطط الإصلاح التشريعي اللازم في هذا الشأن.
6. إجراء الدراسات التشريعية اللازمة بالاشتراك مع الجهات المعنية للربط بين الخطة العامة لمصلحة الضرائب والخطط الرقابية للأجهزة الرقابية كالجهاز المركزي للمحاسبات.
7. الاهتمام بالإعداد العلمي الجيد للفاحص الضريبي عن طريق الإلمام بالمعايير المحاسبية، ومعايير المراجعة، هذا بالإضافة إلى أحكام القوانين الضريبية، واللوائح التنفيذية، وذلك حتي يتمكن من القيام بمهام الفحص الضريبي بالجودة المناسبة، والاهتمام بكفاية الإعداد العملي، وبرامج التعليم المهني المستمر للفاحص الضريبي، هذا بالإضافة إلى تعريفه بأحدث التقنيات الفنية في مجال تكنولوجيا المعلومات وتطبيقات الشبكة المعلوماتية الالكترونية من خلال الدورات التدريبية الجادة والمستمرة.
8. تدعيم استقلال الفاحص الضريبي، حيث يُمثل الدعامة الأساسية بالنسبة لجودة الفحص الضريبي، وذلك عن طريق تحديد وتقويم الظروف التي قد تخلق تهديداً على استقلالية الإدارة الضريبية والفاحصين، وإتخاذ كل ما يلزم لإزالة هذه التهديدات أو تخفيضها إلى الحد المقبول.
9. حث الفاحص الضريبي على ممارسة الشك المهني المحايد عند التحقق من صحة الإقرارات الضريبية، وذلك لاعتماد ما يثبت أنه صحيح منها، واتخاذ الإجراءات القانونية الواجبة في حالة المخالفة، وممارسة الشك المهني الظني عند فحص حالات التهرب الضريبي.
10. ضرورة حصول الفاحص الضريبي على أدلة فحص كافية وملائمة خلال قيامه بإجراءات الفحص، وفي حالة عدم توافر مصادر معلومات كافية وملائمة لدى المنشأة محل الفحص، فإن عليه البحث عن المعلومات التي يحتاج إليها من مصادر أخرى قبل إصدار حكمه في الوعاء الضريبي.
11. ضرورة أن يعرض الفاحص الضريبي بالتقرير خلاصة ما قام به من عمل والنتائج التي توصل إليها، مع ضرورة تحديد معيار لكل بند يتم مراجعته ضريبياً من قبل الجهاز المركزي للمحاسبات.

4. قائمة المراجع:

1. تقرير الجهاز المركزي للمحاسبات والصادر من الإدارة العامة للمراجعة الداخلية " التوجيه والرقابة سابقاً" برقم 255 في 2024/7/1 والوارد إلى مركز كبار الممولين 2 برقم 8666 بتاريخ 2024/7/23 والخاصة بفحص بعض شركات المركز.
2. الجهاز المركزي للمحاسبات، (2024)، العمل الرقابي، 2024/9/16، <https://asa.gov.eg/Page.aspx>
3. خورشيد، محمد محمود محمد (2013)، "تطوير إجراءات التحاسب الضريبي لممولي ضرائب الدخل في مصر باستخدام نظم الأعمال الالكترونية الحديثة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص ص 54 - 55.
4. زغلول، أحمد، (2022)، الجهاز المركزي للمحاسبات ودوره في حماية المال العام، مجلة روح القوانين، العدد 98.

5. الشافعي، ياسر زكريا (2015)، "حوكمة الإدارة الضريبية لرفع كفاءة التحاسب الضريبي"، المؤتمر الضريبي الثاني والعشرين بعنوان تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء متطلبات الاستثمار والتنمية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، م 2، ص ص 1 - 78.
6. شرف، سمير، والعريبي، عدنان، الخطيب؛ ناصر، (2007)، خصائص جودة الفحص الضريبي دراسة ميدانية على دائرتي ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن، مجلة جامعة تشرين لدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29 العدد 4.
7. العايب، سامية، (2015)، الإطار القانوني للرقابة الجبائية وضوابط إثباته، المتلقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، 29، 28/10/2015.
8. عبد الباقي، حسين، (2020) "إطار مقترح لتحسين جودة الفحص الضريبي باستخدام الشك المحي: دراسة تجريبية"، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة - جامعة القاهرة، ص ص 367 - 424.
9. العتريس، منى، (2022)، الحماية الإدارية للمال العام - دراسة مقارنة-مجلة البحوث القانونية الاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنصورة.
10. العراقي، السيد، (2020)، "أثر تهديدات الاستقلالية للفاحص الضريبي في البيئة المصرية على تحديد الدخل الخاضع للضريبة"، المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، كلية التجارة - جامعة قناة السويس، م 2، ع 1، ص ص 509 - 588.
11. عطيتو، سيد، (2012)، "الربط التقديري في ضوء أحكام قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005"، النشرة الدورية لجمعية الضرائب المصرية، جمعية الضرائب المصرية، م 22، ع 87، ص ص 39 - 64.
12. المادة 5 من القانون رقم 144 لسنة 1988 بشأن قانون الجهاز المركزي للمحاسبات ولائحة العاملين بالجهاز.
13. معيط، محمد، (2023)، بروتوكول تعاون بين «المالية» و«المركزي للمحاسبات» لترسيخ التكامل وتعزيز الحوكمة، موقع وزارة المالية، 2023/4/5، <https://mof.gov.eg/ar/posts/media>
14. الناعى، محمد وآخرون، (2023)، أثر مستويات أداء الفحص الضريبي على جودة الفحص في ظل الحوكمة الضريبية- دراسة ميدانية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 47، العدد 3.
- يعقوب، عباس، (2016)، الرقابة الضريبية ودورها في التحصيل الضريبي: دراسة في التشريعات الضريبية، مجلة الفنون والأداب وعلوم الإنسانيات والإجتماع، كلية الإمارات للعلوم التربوية، الإمارات.