

المعايير المهنية الضريبية ضرورة حتمية لتطوير المنظومة الضريبية المصرية " دراسة ميدانية "

د. ياسر زكريا سيد احمد الشافعي

قسم المحاسبة – كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ
زميل الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب

البريد الإلكتروني : yasserzakaria@yahoo.com

المستخلص :

استهدف البحث دراسة مدى الحاجة إلى معايير مهنية ضريبية لضبط الأنشطة المختلفة للمنظومة الضريبية، وبشكل خاص أنشطة المحاسبة الضريبية وأنشطة الخدمات الضريبية وأنشطة الفحص الضريبي. وقام الباحث بإجراء دراسة ميدانية لاختبار فروض البحث، وتوصل الباحث إلى عدة نتائج أهمها: رفض الفروض البحثية وقبول الفروض البديلة، حيث توجد ضرورة حتمية لإصدار معايير مهنية لتطوير المنظومة الضريبية في مصر، وأوصى الباحث بضرورة تشكيل لجنة دائمة خاصة بالمعايير المهنية الضريبية على غرار اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة، تتولى إصدار معايير المحاسبة الضريبية استرشاداً بمعايير المحاسبة المصرية والمعالجات الضريبية الواردة بالتشريعات الضريبية، وإصدار معايير الخدمات الضريبية ومعايير السلوك المهني استرشاداً بالتجربة الأمريكية، وإصدار

المعايير المهنية الضريبية ضرورة حتمية لتطوير المنظومة الضريبية المصرية " دراسة ميدانية "

معايير الفحص الضريبي استرشادًا بمعايير المراجعة المصرية والإجراءات الواردة بالتشريعات الضريبية.

الكلمات المفتاحية: المعايير المهنية الضريبية، معايير المحاسبة الضريبية، معايير الخدمات الضريبية، معايير الفحص الضريبي، الممول، المحاسب القانوني، الفاحص الضريبي، المنظومة الضريبية.

Tax professional standards: An imperative need for the development of the Egyptian tax system: A Field study

Dr. Yaser Zakaria El-Shafey

Abstract:

The research aimed to examining the need for tax professional standards to regulate the different activities of the tax system, particularly tax accounting activities, tax service activities and tax inspection activities. The researcher carried out a field study to test the hypotheses, and reached several results, the most important of which were: rejecting research hypotheses and accepting alternative ones, there is an imperative need to issue professional standards for the development of Egypt's tax system. The researcher recommended that a Standing Committee on Tax Professional Standards should be set up along the lines of the Standing Committee on Accounting and Auditing Standards, which would issue the tax accounting standards in accordance with Egyptian accounting standards and tax processions contained in tax legislation, and the promulgation of tax service standards and professional conduct standards in accordance with the American experience, and the issuance of tax inspection standards in accordance with the Egyptian auditing standards and the procedures contained in tax legislation.

Key words: Tax Professional Standards, Tax Accounting Standards, Tax Services Standards, Tax Inspection Standards, Taxpayer, Chartered Accountant, Tax Inspector, Tax System.

مقدمة :

نظرًا للمنافسة الشديدة بين الدول على جذب الاستثمارات الأجنبية، وتشجيع الاستثمارات المحلية بدلاً من الهروب للخارج؛ لإحداث التنمية والتقدم والقضاء على المشكلات الاجتماعية لديها وأهمها البطالة والفقر، تستخدم الدول الأدوات المختلفة للسياسة المالية لتحقيق ذلك ولتوجيه الأنشطة الاقتصادية، وتعد السياسة الضريبية أحد أهم هذه الأدوات المؤثرة في هذا المجال، متمثلة في النظام الضريبي المطبق في الدولة، حيث يؤثر النظام الضريبي المطبق على كافة الأنشطة الاقتصادية (التجارية والصناعية) من خلال تحديد المعاملة الضريبية لها؛ لذلك قد يكون عائقًا للمشروعات أو محفزًا لها، وقد يكون جاذبًا للاستثمارات أو طاردًا لها.

وحيث إن الهدف الرئيسي لأي نظام ضريبي يتمثل في تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضرائب المستحقة على الممولين؛ لذا كلما كان النظام الضريبي مستندًا إلى نظام محاسبي متكامل كلما حقق النظام الكفاءة والفعالية (محمود الناغي، 2015: 15)، ويؤثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية العديد من المشكلات عند التطبيق في المجال المحاسبي الضريبي.

ومما لا شك فيه، أن توافر مجموعة من المعايير المهنية التي تحكم أداء الأعمال المختلفة في الحقل الضريبي، تضمن أداء هذه الأعمال بمستوى جودة مرتفع، وهذا ينعكس إيجابيًا على كفاءة عملية التحاسب الضريبي للأنشطة الاقتصادية المختلفة، كما يمتد هذا الانعكاس إلى المنظومة الضريبية ككل، ولجميع أطرافها.

ويتناول البحث الحالي دراسة مشكلة غياب معايير مهنية تحكم الأداء الضريبي بكافة أنشطته المختلفة، ومدى الحاجة إلى وجود هذه المعايير لتطوير المنظومة الضريبية في مصر.

المبحث الأول الإطار المنهجي للبحث

أولاً: المشكلة البحثية:

تسعى الدول إلى زيادة مواردها العامة من خلال وضع نظام ضريبي يتلاءم مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية والمالية والسياسية، ويقوم هذا النظام بتطبيق القوانين الضريبية السائدة، وتحدد هذه القوانين الأشخاص والإيرادات المفروض عليهم الضريبة ومقدارها ومواعيد دفعها ومقتضيات تطبيقها وعقوبات التهرب منها، كما تحدد هذه القوانين الأشخاص والإيرادات المعفاة منها، وأساليب المحاسبة الضريبية الواجب اتباعها.

وتسعى الأنظمة الضريبية المختلفة إلى إتمام عملية التحاسب الضريبي للأنشطة الاقتصادية بأقل الإجراءات، وفي أقل وقت، وبأقل تكلفة ممكنة، حيث تسعى لتحصيل الضريبة المستحقة على الممول عند أول نقطة تلاقٍ بينهما، مع الحفاظ على علاقة جيدة مستمرة بالمولدين. وتمثل عملية الفحص (التحاسب) الضريبي جوهر النظام الضريبي، وأساس العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية التي تهتم بقياس الوعاء الضريبي وأسس تحديد الضريبة.

ونتيجة لعدم وجود معايير مهنية حاكمة لأداء أطراف عملية التحاسب الضريبي تنشأ معظم المشكلات الضريبية بين الإدارة الضريبية والممولين أثناء قيام الإدارة الضريبية بإجراء عملية المحاسبة الضريبية؛ لعدم كفاءة الأساليب والقواعد والإجراءات التي تتبعها الإدارة الضريبية عند محاسبتهم ضريبياً، وبالتالي تضيع الثقة بينهما ويظهر عدم الرضا عن أداء الإدارة الضريبية، من خلال زيادة المنازعات الضريبية، وضخامة قيمة المتأخرات الضريبية، وزيادة حالات التهرب الضريبي.

ويؤدي غياب المعايير المهنية الضريبية إلى الاختلاف في فهم وتفسير وتطبيق التشريعات الضريبية، وفتح الباب للاجتهادات الشخصية والاختلافات بين مأموريات الضرائب المختلفة، بل بين الشُعَب وبعضها داخل المأمورية الواحدة، ويعطي الفرصة للإدارة الضريبية لاتباع أسلوب متشدد من خلال توجيهات وتعليمات مكتوبة وغير مكتوبة أو باجتهادات شخصية لمأموري الضرائب بناءً على توجيهات الرؤساء المباشرين بما يتعارض مع روح القانون (محمد حسين، 2006: 3)؛ مما يؤدي إلى سوء العلاقة مع الممولين، واتساع دائرة الاتهام بالتهرب الضريبي، واتباع إجراءات متشددة لتحصيل الضرائب المستحقة. (أمل حسن، 2004: 82)

وتمثل المعايير المهنية وتفسيراتها أساس المهنة، حيث تحدد مسؤوليات المحاسبين القانونيين نحو الممولين والمجتمع والحكومة والمهنة، وتساعد ممارسي المهنة في الوفاء بهذه المسؤوليات المهنية، وكذلك يتم استخدامها لقياس أدائهم المهني، وأن الالتزام بالمعايير المهنية للممارسة الضريبية يؤكد على أن المجتمع يدرك أهمية ومهنية المحاسبين القانونيين والمنظمات المهنية، وتتميز هذه المعايير بالمرونة حيث تخضع للتغيير حسب الضرورة أو الملائمة لمعالجة التغييرات في قانون الضرائب أو غيرها من التطورات في بيئة الممارسة الضريبية. (AICPA, 2009: 7-8)

وقد صدر قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005م بمفاهيم جديدة، وأحدث تطورات في عملية التحاسب الضريبي، حيث اعتمد على الفحص الضريبي بالعينة، وتبسيط إجراءاته، والربط والتحصيل وتقليل فرص التهرب الضريبي (أمين لطفى، 2010: 6)، كما اعتمد على التقدير الذاتي للضريبة، والالتزام بتطبيق معايير المحاسبة المصرية... وغيرها.

مما سبق يتضح أن المنظومة الضريبية في مصر تواجه الكثير من المشكلات والمعوقات، وأحد أهم أسبابها عدم وجود معايير مهنية ضريبية ملزمة لأطراف المنظومة الضريبية، كما يتضح أهمية وجود معايير مهنية ضريبية ودورها المؤثر في المنظومة الضريبية؛ باعتبارها أحد مكونات النظام الضريبي؛ لذلك فإن إصدار وتطبيق المعايير المهنية يعد ضرورة لتطوير المنظومة الضريبية المصرية؛ لضمان أداء الأنشطة الضريبية الرئيسية بجودة عالية، وتطوير الأساليب والإجراءات المتبعة في إنجازها.

وفي ضوء ما سبق، يمكن بلورة المشكلة البحثية في التساؤل البحثي التالي:

"هل توجد ضرورة حتمية لإصدار معايير مهنية ضريبية لتطوير المنظومة الضريبية المصرية؟"

ويتم إجابة السؤال البحثي الرئيسي من خلال الإجابة عن التساؤلات الفرعية

التالية :

- 1- ما هي أطراف المنظومة الضريبية والأنشطة الضريبية التي تؤديها ؟
- 2- ما هي طبيعة وأنواع المعايير المهنية الضريبية ؟
- 3- ما هي المنافع من وجود المعايير المهنية الضريبية لأطراف المنظومة الضريبية ؟
- 4- هل تؤدي المعايير المهنية الضريبية إلى تطوير أداء المنظومة الضريبية ؟

ثانياً: أهداف البحث:

المعايير المهنية الضريبية ضرورة حتمية لتطوير المنظومة الضريبية المصرية " دراسة ميدانية "

يسعى البحث إلى تحقيق الهدف الرئيسي وهو " تحديد مدى الحاجة لوضع معايير مهنية ضريبية تحكم أداء أطراف المنظومة الضريبية لتطويرها "، من خلال تحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية كما يلي:

- 1- تحديد أطراف المنظومة الضريبية والأنشطة الضريبية التي تؤديها .
- 2- تحديد المنافع التي تتحقق من وجود المعايير المهنية الضريبية لأطراف المنظومة الضريبية.
- 3- توضيح طبيعة وأنواع المعايير المهنية الضريبية.
- 4- تحديد مدى مساهمة المعايير المهنية الضريبية في تطوير أداء المنظومة الضريبية.

ثالثاً: أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من الإسهامات العلمية والعملية التي يقدمها كما يلي:

الأهمية العلمية للبحث: تتمثل الأهمية العلمية للبحث فيما يلي :

1- ندرة الدراسات والبحوث التي تناولت موضوع البحث وهو تطوير المنظومة الضريبية من خلال إصدار مجموعة المعايير المهنية الضريبية التي تحكم أداء أطرافها في البيئة المصرية بهدف زيادة فعالية المحاسبة الضريبية على الدخل، فهو من الموضوعات التي لم تلق الاهتمام المناسب من جانب الأكاديميين والمهنيين.

2- تركيز البحوث والدراسات العربية والأجنبية على بيان المخاطر الضريبية وأسبابها، واتجاه التشريعات لتبني المعايير المحاسبية، وطالب القليل منها بضرورة الالتزام بمعايير المحاسبة والتعليمات الصادرة عن الإدارة الضريبية عند إجراء

عملية التحاسب الضريبي للممولين، دون التطرق لأهمية وضع معايير مهنية ضريبية مستقلة تحكم الأنشطة الضريبية، وهذا ما يركز عليه البحث الحالي.

3- الإضافات الفكرية للمكتبة العربية التي تعاني من نقص واضح في الدراسات المحاسبية المرتبطة بموضوع الأنشطة الضريبية والمعايير المهنية الضريبية الحاكمة لها، حيث يقوم البحث الحالي بتحديد هذه الأنشطة والمعايير المهنية المطلوبة لها، وموقف الدول من وجود هذه المعايير.

الأهمية العملية للبحث: تتمثل الأهمية العملية للبحث فيما يلي :

1- الإرشادات والتوجيهات العملية لإصدار المعايير المهنية الضريبية المتخصصة المستقلة التي تحكم أداء الأنشطة الضريبية المختلفة، وآليات التطبيق التي يقدمها البحث، حيث تعتبر نتائج هذا البحث بمثابة دليل استرشادي لكيفية وضع المعايير المهنية الضريبية في البيئة المصرية، تستفيد منه الجهات التنظيمية والمهنية ذات الصلة بالشأن الضريبي.

2- زيادة مصداقية الإدارة الضريبية، ودعم الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية، ودعم وجذب الاستثمارات المحلية والأجنبية؛ مما ينعكس إيجابياً على حل مشكلة البطالة والفقر، والإسراع بمعدلات التنمية المستهدفة.

رابعاً: منهج البحث:

اعتمد الباحث على الجمع بين المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي كما يلي:

1- استخدم الباحث المنهج الاستنباطي في بناء الإطار النظري للبحث، من خلال تحليل التشريعات الضريبية التي تتضمن قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته، واللائحة التنفيذية للقانون، والقرارات الوزارية، والكتب الدورية والتعليمات التنفيذية الصادرة عن مصلحة الضرائب المصرية، والمعايير المصرية للمحاسبة والمراجعة، والمعايير الدولية للخدمات الاستشارية، وكذلك تحليل الدراسات السابقة، والمقالات، والأبحاث، والدوريات المرتبطة بموضوع البحث؛ بهدف تشخيص الوضع الراهن للمعايير المهنية الضريبية في المنظومة الضريبية المصرية، والمشكلات الناتجة عن عدم وجود هذه المعايير في البيئة المصرية، واقتراح الحلول الممكنة لها.

2- استخدم الباحث المنهج الاستقرائي لإجراء الدراسة الميدانية بهدف اختبار الفروض البحثية، من خلال تصميم قائمة استبيان وتوزيعها على مفردات عينة الدراسة للحصول على آرائهم حول الانعكاسات السلبية لغياب معايير مهنية ضريبية تحكم أداء الأنشطة الضريبية المختلفة، وأهمية وجود هذه النوعية من المعايير المهنية لتطوير العمل في المنظومة الضريبية في مصر.

خامساً: نطاق وحدود البحث:

يقتصر البحث على دراسة تطوير المنظومة الضريبية من خلال وضع معايير مهنية ضريبية في إطار قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته ولائحته التنفيذية وتعديلاتها، ولم يتناول التشريعات الضريبية الأخرى في

النظام الضريبي المصري، على سبيل المثال يخرج عن نطاق البحث قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016، وغيره من التشريعات الضريبية الأخرى.

سادساً: تنظيم البحث:

تم تنظيم الجزء المتبقي من البحث كما يلي: يتناول القسم الثاني الدراسات السابقة، ثم يتناول القسم الثالث أطراف المنظومة الضريبية، ويتناول القسم الرابع المعايير المهنية الضريبية، ثم يتناول القسم الخامس الدراسة الميدانية وتحليل نتائجها، ويتناول القسم السادس والأخير عرض نتائج وتوصيات البحث.

المبحث الثاني

الدراسات السابقة

تناولت كثير من الدراسات العربية والأجنبية دراسة العديد من المتغيرات والعوامل المرتبطة بالمسائل والمشكلات الضريبية، وتناولت توضيح الاختلافات والفروق بين المعالجات المحاسبية الخاصة ببعض بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي الواردة بالمعايير المحاسبية وتلك المعالجات الواردة بالتشريع الضريبي، مثل حساب قسط الإهلاك والعوائد المدينة وتقييم الأصول والديون المعدومة، ومكافآت وحوافز العاملين، والاحتياطات، والمخصصات المختلفة، وتوزيعات الأرباح، ... وغيرها. وتندر الدراسات التي تناولت موضوع المعايير المهنية الضريبية بشكل كبير؛ لذلك اقتصر الباحث على عرض الدراسات المرتبطة مباشرة بموضوع البحث دون غيرها، كما يلي:

دراسة **محمد حمد (2003)** تناولت بيان تأثير معايير الخدمات الضريبية على جودة تحديد الوعاء الضريبي، وتم إجراء دراسة ميدانية على الفاحصين الضريبيين والمحاسبين القانونيين، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن هناك حاجة في البيئة المصرية لاستخدام معايير الخدمات الضريبية؛ لما يحققه من إيجابيات كثيرة على جودة الفحص الضريبي، وتحديد الوعاء الضريبي، وتوافر الثقة بين طرفي الحساب الضريبي، وأوصت الدراسة بضرورة تشكيل لجنة لإصدار معايير للخدمات الضريبية وإلزام المحاسبين القانونيين مزاولي المهنة بها؛ لتحسين جودة تحديد الوعاء الضريبي للممولين.

استهدفت دراسة **McGee R., (2005)** مناقشة القواعد الأخلاقية الخاصة بالخدمات الضريبية التي يقدمها المحاسب القانوني الصادرة عن اللجنة التنفيذية

للأخلاق المهنية التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين (AICPA)، بعدما واجهت مهنة المحاسبة انتقادات كثيرة بسبب عمليات الإسناد الخارجي Outsourcing للخدمات المحاسبية والضريبية؛ مما يهدد المهنة ويستخدم لتخفيض التكاليف واستمرار المنافسة بين المحاسبين، لكن تبين أن مهنة المحاسبة تستخدم عمليات الإسناد لاكتساب خبرات غير متاحة داخل المنشآت، وتخفيض تكاليف تقديم الخدمات المحاسبية والضريبية المختلفة، وقد أثارت الممارسة العملية بعض الشكوك حول النزاهة والموضوعية والإفصاح وسرية معلومات العميل؛ مما دفع اللجنة التنفيذية للأخلاق المهنية إلى إصدار قاعدتين أخلاقيتين وتعديل ثلاث قواعد أخرى لمواجهة هذه القضايا، وتم تطبيقها اعتباراً من بداية عام 2005. وبينت الدراسة أنه طبقاً للقاعدة رقم (112/102) بشأن "النزاهة والموضوعية" فإن المحاسب القانوني يجب أن يكون أميناً وصادقاً، وعند استخدام طرف ثالث يجب أن يتم الإفصاح عنه للعميل وعن الخدمات التي يقدمها، ولا يفصح للطرف الثالث عن معلومات خاصة بالعميل إلا بعد استئذانه، وإذا اعترض يكون أمام المحاسب إما تقديم الخدمات بنفسه بدون الطرف الثالث أو الانسحاب من الاتفاق. وطبقاً للقاعدة رقم (12/201) بشأن "الالتزام بالمعايير" فإن المحاسب القانوني يكون مسئولاً عن الأداء بجدارة مهنية وأن يبذل العناية المهنية الواجبة ويتحرى الدقة في كل الخدمات التي يؤديها للعملاء، وطبقاً للقاعدة رقم (1/301) بشأن "سرية معلومات العميل"، يجب على المحاسب القانوني الحصول على إذن من العميل قبل الإفصاح عن المعلومات الخاصة به لأي طرف ثالث.

كما استهدفت دراسة محمد بدوي، وماجد جزر (2010) بيان تأثر مستوى الالتزام الضريبي للممولين بخدمات إعداد الإقرارات الضريبية، حيث يرتبط معد الإقرار الضريبي بعلاقة مزدوجة مع كل من الممول والإدارة الضريبية، فيمكنه التأثير على العلاقة بينهما، وبينت الدراسة أن الطلب على خدمات إعداد واعتماد الإقرارات

الضريبية في مصر قد زاد بعد صدور القانون 91 لسنة 2005، وأن هذه الخدمات تؤثر على الالتزام الضريبي للممولين، وأدت زيادة الطلب إلى ظهور قواعد للسلوك المهني لتنظيم تقديم الخدمات الضريبية.

واقترحت دراسة **مصطفى سليم (2015)** وضع إطار لزيادة فعالية المحاسبة الضريبية على الدخل في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، وبينت الدراسة أن قانون الضريبة على الدخل ربط التشريع الضريبي بمعايير المحاسبة المصرية، ثم يتم تطبيق أحكام القانون الضريبي على صافي الربح المحاسبي لتحديد الوعاء الضريبي؛ مما تسبب في العديد من المشكلات أثناء التطبيق العملي للمعايير التي تتعارض مع القانون. وتوصلت الدراسة إلى أن إلزام الشركات بتطبيق معايير المحاسبة لتكون أساسًا لقياس الربح الضريبي، وأن تطبيق معايير المحاسبة المصرية نتج عنه الكثير من المشكلات نتيجة تعارض الكثير منها مع أحكام القانون، وأن أسس وقواعد المحاسبة الضريبية للمنشآت الصغيرة تخالف مضمون المادة (18) من القانون. وأوصت الدراسة بضرورة تغليب المعالجات الواردة بمعايير المحاسبة على تلك الواردة بالقانون لعلاج مشكلات التطبيق، من خلال إحداث توافق لقانون الضريبة على الدخل مع معايير المحاسبة المصرية، وأن يتم إضافة قائمة الدخل الضريبي الشامل طبقًا لأحكام قانون الضريبة على الدخل.

وقد تناولت دراسة **يوحنا عطية (2015)** اقتراح مدخل محاسبي لبناء معايير الفحص الضريبي لترشيد الحكم الشخصي للفاحص الضريبي؛ وذلك بهدف صياغة مجموعة معايير للفحص الضريبي للمساهمة في تطوير عملية الفحص الضريبي، حيث تبين وجود اختلاف شديد في عملية الفحص الضريبي للممولين لنفس النشاط وبعضهم البعض، وكذلك وجود تباين بين الفاحصين لنفس الممول؛ نتيجة غياب قواعد ومعايير موضوعية لتحديد الوعاء الضريبي؛ لعدم وجود نظرية علمية للمحاسبة

الضريبية، وتم إجراء دراسة ميدانية على عينة من الفاحصين الضريبيين، وتوصلت الدراسة إلى اقتراح معايير للفحص الضريبي أهمها معيار الشمول والتكامل والدقة والموضوعية وعدم التحيز، والارتكاز على الحقائق والأحداث الفعلية المؤكدة.

ويتضح من خلال عرض الدراسات السابقة عدم وجود معايير مهنية ضريبية في مصر بالرغم من أهميتها البالغة في منظومة العمل الضريبي؛ لإرشاد أطراف المنظومة وتحديد واجبات وحقوق والتزامات كل طرف، وهذا يؤثر على مستوى الالتزام الضريبي للممولين، وأن الطلب على الخدمات الضريبية قد زاد في مصر بعد صدور القانون 91 لسنة 2005، وأن تطبيق القانون الضريبي على صافي الربح المحاسبي لتحديد الوعاء الضريبي تسبب في العديد من المشكلات، وأن وجود معايير للخدمات الضريبية يحقق التوازن بين الممول والمصلحة.

المبحث الثالث

أطراف المنظومة الضريبية

تتوحد أطراف المنظومة الضريبية في الأنظمة الضريبية المختلفة، حيث تتألف المنظومة الضريبية من العديد من الأطراف تتمثل في الجهات التشريعية، والجهات الرقابية، ومنظمات المجتمع المدني، والتنظيمات النقابية والمهنية، ويركز البحث الحالي على ثلاثة أطراف أساسية في المنظومة يؤدي كل طرف دوره من خلال أداء نشاط أو أكثر من الأنشطة الضريبية لتتكامل المنظومة الضريبية ككل، وتحتاج إلى معايير مهنية لضبط أدائها المهني، وتتمثل هذه الأطراف في الممول والمحاسب القانوني وأمور الضرائب (ممثلاً للإدارة الضريبية)، كما يلي :

أولاً: الممول:

الممول هو الشخص الطبيعي أو الاعتباري المقيم أو غير المقيم الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام القانون رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته، والمكلف بأداء الضريبة على دخله للخرزنة العامة؛ وبناءً على ذلك فإن أي شخص (طبيعي أو اعتباري) يكون له دخل يخضع للضريبة يدخل ضمن تعريف الممول ويلتزم بدفع الضريبة المقررة عليه.

ويتمثل الدور الرئيسي للممول المُلزم بإمسك الدفاتر والسجلات في المنظومة الضريبية في الالتزام بإمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية⁽¹⁾ الملائمة لطبيعة وحجم النشاط الذي يزاوله، وبما يفي بمتطلبات التشريعات الضريبية السائدة، وأن يتم التسجيل المحاسبي فيها وإعداد الحسابات طبقاً لأسس وقواعد المحاسبة الضريبية التي أقرتها التشريعات الضريبية المختلفة، سواءً في القانون الضريبي أو اللائحة التنفيذية للقانون أو القرارات الوزارية الصادرة عن وزير المالية أو الكتب الدورية والتعليمات

(1) لمزيد من التفاصيل حول أنواع الدفاتر والسجلات المحاسبية، والشروط الشكلية والموضوعية الواجب توافرها في الدفاتر والسجلات، وكذلك الممولون الملزمون بإمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية، والحالات الخاصة التي تتطلب إمساك دفاتر وحسابات منتظمة، يتم الرجوع إلى: د. ياسر زكريا الشافعي، (2016)، " المحاسبة الضريبية في إطار الضريبة على الدخل"، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، دار العلم للنشر والتوزيع: 36-60.

التنفيذية والتفسيرية التي تصدرها مصلحة الضرائب، وإذا لم يتناول التشريع الضريبي المعالجة الضريبية لأحد بنود الأصول أو الخصوم أو الإيرادات أو المصروفات يتم الرجوع في معالجته إلى معايير المحاسبة المصرية، طبقاً لنص المادة (17) من القانون الضريبي وتعديلاته.

ونظراً لتشتت المعالجات المحاسبية الضريبية بين التشريعات الضريبية المختلفة المتغيرة باستمرار، ومعايير المحاسبة المصرية، فيصعب على الممول الإلمام بها بشكل كافٍ بما يمكنه من فهمها وتطبيقها بشكل سليم، وهذا يتطلب تجميع هذه المعالجات المحاسبية الضريبية من شتاتها وإصدارها لتكون مرشدة للممولين في تطبيق إجراءات المحاسبة الضريبية.

ثانياً: المحاسب القانوني:

المحاسب القانوني هو شخص مؤهل علمياً ومهنيًا لتقديم الخدمات المهنية المختلفة لعملائه، وتتضمن خدمات المحاسبة والمراجعة والخدمات الضريبية والخدمات الاستشارية. وتشتمل الخدمات الضريبية على خدمات إعداد واعتماد الإقرار الضريبي للممول، بالإضافة إلى تمثيل الممول أمام مصلحة الضرائب، وأمام اللجان الداخلية ولجان الطعن والمحاكم بكافة مستوياتها القضائية.

كما تشمل الخدمات المهنية التي يمكن أن يقدمها المحاسب القانوني تقديم الاستشارات الضريبية للممول في المجالات التي يحتاج فيها التعرف على الأثر الضريبي للعمليات والصفقات التي يقوم بها، سواء فيما يتعلق بالضريبة العامة على الدخل أو ضريبة القيمة المضافة، أو غيرها من الضرائب الأخرى التي يتكون منها النظام الضريبي المصري أو أية دولة أخرى (في حالة وجود صفقات وتعاملات دولية للممول)

ويحق للمحاسب أو المراجع اعتماد ميزانيات وحسابات الشركات جميعها وحسابات الممولين الخاضعين لضريبة الأرباح التجارية والصناعية أو للضريبة العامة على الإيراد إطلاقاً، وله الحضور عن الشركات والممولين أمام مصلحة الضرائب ولجان الطعن وما في حكمها⁽²⁾. ولا يجوز أن يحضر أمام مصلحة الضرائب أو لجان الطعون وما في حكمها أو خبراء وزارة العدل أو خبراء الجدول إلا الأشخاص المقيدة أسماؤهم بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين وأقارب ذوي الشأن لغاية الدرجة الرابعة وأزواجهم⁽³⁾.

وبناءً على ذلك، فإن المحاسب القانوني يمكن أن يؤدي دوراً مهماً في المنظومة الضريبية من خلال تحسين مستوى الالتزام الضريبي لدى الممولين، خاصة إذا قام مراقب حسابات الشركة بإعداد واعتماد الإقرار الضريبي لعملاء المراجعة؛ حتى لا تكون عملية إعداد الإقرار الضريبي منفصلة ومستقلة عن مراجعة حسابات الشركة؛ مما يساعد على تقليل التهرب الضريبي، حيث يقوم مراقب الحسابات بمراجعة القوائم المالية للشركة، فيكون أكثر علمًا بمعاملات ونتائج أعمال الشركة ومركزها المالي، ويقوم بإعداد واعتماد الإقرار الضريبي عن نفس السنة المالية، وبالتالي تقل فرصة إخفاء بعض المعاملات؛ لأن المسؤولية تضامنية بين الممول ومراقب الحسابات. وتأكيداً على هذا الدور الهام، أقر القانون الضريبي المصري بأن اعتماد الإقرار من أحد المحاسبين المقيدین بسجل المحاسبين والمراجعين يعد بمثابة إقرار

(1) المادة (24) من القانون رقم 133 لسنة 1951 بشأن "مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة"، جريدة الوقائع المصرية في العدد (81) بتاريخ 1951/9/5.

(2) المادة (26 مكرراً) من القانون رقم 133 لسنة 1951، تم إضافتها بالقانون رقم 393 لسنة 1955، جريدة الوقائع المصرية العدد 62 مكرر في 1955/8/14.

من المحاسب القانوني بأن صافي الربح أو الخسارة الخاضع للضريبة الواردة بالإقرار قد تم إعداده طبقاً لأحكام القانون 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية⁽⁴⁾.

وقد صدر قرار وزاري⁽⁵⁾ يحدد قواعد أداء المحاسب القانوني للخدمات الضريبية، فعندما امتنع المحاسبون القانونيون عن اعتماد الإقرارات الضريبية للممولين لعام 2005؛ خوفاً من العقوبات التي فرضها القانون عليهم في حالة اعتماد إقرار ضريبي غير صحيح، فصدر القرار؛ لمطمئنتهم وتبديد مخاوفهم، وتقاضى العقوبات المفروضة عليهم في القانون 91 لسنة 2005، وقد تضمن القرار خمس قواعد كما يلي :

- 1- الحصول من إدارة الشركة على البيانات والمعلومات والاطلاع على الدفاتر والسجلات التي يرى المحاسب ضرورتها لمراجعة الإقرار واعتماده.
- 2- التحقق من مطابقة البيانات الواردة بالإقرار الضريبي مع ما ورد بالدفاتر والمستندات والقوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات عليها.
- 3- أن تتم مراجعة الإقرار الضريبي وفقاً لمعايير المراجعة المصرية التي تنص على إجراء فحصٍ اختبائيٍّ للمستندات المؤيدة.
- 4- الالتزام عند مراجعة الإقرار الضريبي واعتماده بما ينص عليه قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية.
- 5- العلم التام بالجزاءات والعقوبات الواردة بقانون الضريبة على الدخل.

وهكذا، وضع القانون الضريبي المصري الثقة الكاملة في المحاسب القانوني الذي يقوم باعتماد الإقرار الضريبي للممولين؛ لذا يجب توفير الضمانات اللازمة لأداء

(1) المادة (83) من القانون 91 لسنة 2005، والمادة (105) من اللائحة التنفيذية.

(2) وزارة المالية، قرار وزير المالية، (2006)، " القواعد والتعليمات العامة رقم 1 لسنة 2006 في شأن ضوابط اعتماد المحاسب القانوني المستقل للإقرار الضريبي"، صادر بتاريخ 2006/3/14.

المعايير المهنية الضريبية ضرورة حتمية لتطوير المنظومة الضريبية المصرية " دراسة ميدانية "

الخدمات الضريبية بأعلى جودة ممكنة، وتوفير آليات للحكم على أداء المحاسب القانوني وتقييم مستوى جودته، وتحدد نطاق عمله ومسئوليته وواجباته وحقوقه تجاه الممول والإدارة الضريبية، وكذلك توفير الحماية له وإخلاء مسؤوليته القانونية إذا اعتمد إقرار ضريبي به بيانات غير صحيحة تخرج عن نطاق مسؤوليته، كل هذه الأمور تتطلب أن يؤدي المحاسب القانوني خدماته الضريبية لعملائه في إطار من المعايير المهنية المعتمدة للخدمات الضريبية.

ويرى الباحث ضرورة إلزام مراقب الحسابات بإعداد واعتماد الإقرار الضريبي لعملاء المراجعة؛ حتى يكون مسئولاً مع عميله عن صحة ودقة البيانات الواردة بالإقرار الضريبي، وإلا يعتبر مساعداً على التهرب الضريبي عن طريق علمه بالبيانات الصحيحة والتستر عليها، وعدم إدراجها بالإقرار الضريبي.

ثالثاً: مأمور الضرائب :

مأمور الضرائب هو الموظف بمصلحة الضرائب المفوض من رئيس المصلحة بإجراء تقدير أو فحص ضريبي بمقتضى القانون الضريبي، ويتمتع بسلطة الضبطية القضائية، وينبغي أن يكون مأمور الضرائب مؤهلاً علمياً وعملياً في مجالات المحاسبة والاقتصاد والعلوم الإدارية والقانونية، بجانب التأهيل الكافي في مجال الفحص (التحاسب) الضريبي.

ويؤدي مأمور الضرائب الدور الحاسم في نجاح المنظومة الضريبية أو فشلها، من خلال تطبيق التشريعات الضريبية أثناء فحص الإقرارات والملفات الضريبية للممولين، مع الحفاظ على علاقة جيدة ومستمرة بالممولين، ودعم ثقتهم في المصلحة والمنظومة الضريبية ككل؛ لذا يجب أن يكون مأمور الضرائب على معرفة تامة بالقوانين والتعليمات المتعلقة بنشاط الممول؛ حتى لا يتهاون في حق الخزنة العامة ولا يجحف حق الممول، وأن يلتزم بسرية المهنة وعدم الإفصاح عن المعلومات الخاصة

بالممولين، وأن يتمتع بالعدل عند النظر في الطعون المقدمة من الممولين، دون تعسف في استخدام السلطة، أو التدخل في الحياة الشخصية للممول.

وحتى يتم التأكد من توافر المتطلبات السابقة لدى مأمور الضرائب، ودعمًا لاستقلاليتها في اتخاذ قرارات التحاسب الضريبي للممولين المتعلقة بفحص القرارات والموافقة عليها بشكل كلي أو جزئي أو عدم الموافقة، وعند إجراء التقدير المبدئي في حال عدم تقديم الإقرار الضريبي أو عدم قبوله بصورة كلية، وكذلك عند النظر في الطعن المقدم من الممول، وطلب المعلومات اللازمة لإتمام الفحص، وأثناء تقدير الضريبة على الأشخاص المغادرين للبلاد بشكل نهائي.

ويتمتع مأمور الضرائب بكثير من الصلاحيات التي تمكنه من إجراء عملية الفحص، والرقابة الضريبية في حدود اختصاصه، وله الحق في الاطلاع على المستندات والدفاتر والسجلات والفواتير، وطلب المستندات أو التبرير المؤيد بالمستندات، وإجراء التحاسب الضريبي والفحص الدقيق للملف الضريبي للممول، وتفتيش أماكن ممارسة النشاط، والمسكن الخاص بالممول في حالات الضرورة.

وبناءً على ما سبق، ينبغي وجود معايير مهنية تحكم أداء الفاحص الضريبي عند فحص الإقرارات والملفات الضريبية؛ لضمان حياده وموضوعيته، وعدم تعسفه ضد الممول، وتوفير قواعد وأسس يسترشد بها عند أداء عمله.

يتضح من العرض السابق الحاجة الضرورية للأطراف الرئيسية المؤثرة في المنظومة الضريبية للمعايير المهنية، كُـل في نطاق عمله، التي ترشدهم وتنظم لهم المهام والمسئوليات، وتضمن مستوى جودة مرتفع في أداء هذه المهام؛ لزيادة ثقة المجتمع الضريبي بالإدارة الضريبية، وتقليل المخاطر الضريبية إلى أدنى حد ممكن؛ لذا يجب وضع معايير مهنية ضريبية توجه وترشد أطراف المنظومة الضريبية، وهذا ما تم تناوله في المبحث التالي.

المبحث الرابع

المعايير المهنية الضريبية

تتعدد الأنشطة الضريبية وتتعاقب نشاطاً تلو الآخر، ويتميز كل نشاط عن الآخر بشكل واضح، ويقوم بأدائه أحد أطراف المنظومة الضريبية، وأهم هذه الأنشطة المتتابة: نشاط المحاسبة الضريبية الذي يقوم به الممول، ونشاط الخدمات الضريبية المتمثل في إعداد واعتماد الإقرارات الضريبية ويؤديه المحاسب القانوني، ونشاط الفحص الضريبي ويقوم به مأمور الضرائب. ويتطلب كل نشاط من هذه الأنشطة مجموعة من المعايير لضبط أدائه ورفع مستوى جودته، وتم تناول الأنواع الثلاثة من المعايير المهنية كما يلي :

أولاً: معايير المحاسبة الضريبية:

تتميز المحاسبة الضريبية بوجود مبادئ وقواعد تقوم عليها، قد تختلف أو تتفق مع مبادئ وقواعد ومعايير المحاسبة المالية، فتأخذ ببعض أسس القياس المحاسبي من المحاسبة المالية، بالإضافة إلى أسس وقواعد خاصة متعلقة بالمحاسبة الضريبية؛ مما يجعل القياس الضريبي وفقاً للمحاسبة الضريبية يختلف عنه في المحاسبة المالية (جلال الشافعي، 2016: 42)، ومعايير المحاسبة الضريبية هي تلك السياسات الفنية التطبيقية التي وردت في أحكام القانون الضريبي (هاني الحسيني، 2007: 8)، وتأخذ المحاسبة الضريبية بواقع الأمور وليس بالتحوط والحذر، فلا يتم فرض الضريبة إلا على الأرباح المحققة، وأن تكون التكاليف والمصروفات حقيقية (حمدي هيبة، 2011-ب).

وتمثل المحاسبة حقل المعرفة الذي يختص بتسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث المالية بصورة لها دلالتها وأهميتها والتعبير عنها وتوضيح النتائج المترتبة على هذه الأحداث؛ وبناءً على ذلك فإن المحاسبة الضريبية في المنشآت تؤدي دوراً جوهرياً في توفير المعلومات الضريبية للأطراف المستفيدة منها، خاصة إدارة الشركة

لمعرفة الالتزامات الضريبية المستحقة عليها نتيجة ممارسة النشاط، ومصحة الضرائب لتحديد مقدار الضريبة المستحقة على المنشآت خلال الفترة الضريبية.

وتُعرف المحاسبة الضريبية بأنها " عملية منظمة تشمل مجموعة من الخطوات للاعتراف والقياس المحاسبي الضريبي بالأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات الخاصة بالمنشأة في إطار النظام الضريبي السائد، ثم تسجيلها وتبويبها وتلخيصها، وتنتهي بإعداد الإقرار الضريبي للمنشأة عن الفترة الضريبية، وتقديمه إلى مصلحة الضرائب لتبدأ بعد ذلك في فحصه " .

فالمحاسبة الضريبية هي تطبيق للفروض والمبادئ والقواعد المتعارف عليها في المحاسبة المالية والضريبية على نشاط المنشأة، حيث يقوم النظام المحاسبي الضريبي بدراسة نشاط المنشأة، وقياس الأثر الضريبي الذي يترتب على مزاوله هذا النشاط، وعرض نتائجه في نهاية كل فترة ضريبية؛ ولذلك فإن النظام المحاسبي الضريبي يعتمد على مجموعة مستندية ومجموعة دفترية، ويطبق مجموعة من الإجراءات والسياسات والمفاهيم والمبادئ المحاسبية الضريبية الواردة في القانون الضريبي ومعايير المحاسبة المصرية، وينتج مجموعة تقارير أهمها الإقرار الضريبي السنوي للمنشأة.

وقد تناولت الكثير من الدراسات العلاقة بين المحاسبة الضريبية والمحاسبة المالية في كثير من الدول المختلفة، بشكل خاص دول الاتحاد الأوروبي، وقد ركزت هذه الدراسات على بيان الاختلافات بين قواعد وسياسات المحاسبة الضريبية وقواعد وسياسات المحاسبة الضريبية، وهذه الفروق تختلف من دولة إلى أخرى تبعاً للتشريعات الضريبية لكل دول ومعايير المحاسبة المطبقة لديها، ومن أهم هذه الدراسات: دراسة (Pfaff D., & Schröer T., 1996) والتي تناولت العلاقة بين المحاسبة المالية والضريبية في ألمانيا، ودراسة (Eilifsen A., 1996) التي تناولت

المعايير المهنية الضريبية ضرورة حتمية لتطوير المنظومة الضريبية المصرية " دراسة ميدانية "

العلاقة بين المحاسبة والضرائب في النرويج، ودراسة (Jaruga A., et al., 1996) التي تناولت العلاقة بين المحاسبة والضرائب في بولندا، ودراسة (Eberhartinger E., & Klostermann M., 2007) التي تمت في النمسا للإجابة على السؤال؛ ماذا لو كانت الـ IFRS هي الأساس الضريبي؟.

إن أهداف ومتطلبات مبادئ المحاسبة والضرائب ليست دائماً واحدة، حيث تتضمن أهداف المحاسبة إعداد المعلومات لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات، وقد تتطلب تفسير وتسجيل المعلومات الواقعية بشكل بسيط. أما الهدف الرئيس للضرائب فهو عادة زيادة الإيرادات، لكن يتم استخدامها أيضاً كأداة للسياسة الاقتصادية والاجتماعية للحكومة، وحتى يعمل النظام الضريبي بنجاح في إطار القانون فإنه يتطلب درجة من التأكد واليقين التي قد لا تكون مناسبة دائماً للمحاسبة المالية. علاوة على ذلك، قد تكون هناك طرق بديلة لإعداد الحسابات تكون مقبولة بنفس القدر من قبل المعايير المحاسبية، لكن قد يتأثر اختيار أحد البدائل بالآثار الضريبية بطريقة غير مناسبة. (James S., 2002: 4)

وقد بين تقرير (Ruding, 1992) أنه في بعض دول الاتحاد الأوروبي، مثل بلجيكا وفرنسا وألمانيا واليونان وإيطاليا ولوكسمبورغ وإسبانيا، توجد علاقة وثيقة وتطابق بين الحسابات المطلوبة لأغراض المحاسبة والضرائب. وفي بعض الدول الأخرى مثل الدنمارك وأيرلندا وهولندا والمملكة المتحدة، لا توجد علاقة بين مجموعتي الحسابات، حيث يتم حساب الدخل الخاضع للضريبة على أساس مبادئ المحاسبة الضريبية، وعادة لا يتطابق مع الأرباح المعلنة في القوائم المالية للشركة. (James S., 2002: 17-18)

ويرى (أحمد خليف، 2008: 394) أنه يوجد ثلاثة اتجاهات للعلاقة بين قواعد المحاسبة المالية وقواعد القانون الضريبي، الأول: وهو تطابقهما، ويفرض

القانون الضريبي قواعد المحاسبة المالية كما في النرويج، والثاني: وهو استخدام الربح المحاسبي في تحديد مقدار الضريبة كما في فرنسا وألمانيا وإيطاليا، أما الاتجاه الثالث: فهو الاستقلال شبه التام بينهما كما في الولايات المتحدة وهولندا وإنجلترا ومصر.

وقد أجرى (Hoogendoorn, 1996) مقارنة بين أنظمة المحاسبة والضرائب في الدول الأوروبية، ووجد نوعين من العلاقة بينهما، وأن هذه العلاقة تتغير باستمرار، خاصة مع تحول الدولة إلى اقتصاديات السوق. وهذان النوعان هما:

1- الاستقلال Independence: حيث يوجد استقلال لقواعد المحاسبة الضريبية عن السياسات المحاسبية، وتستطيع الشركات استخدام سياسات محاسبية مختلفة لحساباتها التجارية وحساباتها الضريبية. وبالطبع لا يوجد استقلال تام بين المحاسبة والضرائب، حيث يؤثر كل منها على الآخر. كما في المملكة المتحدة وجمهورية التشيك والدنمارك وأيرلندا وهولندا والنرويج وبولندا.

2- التبعية Dependence: حيث توجد تبعية في العلاقة بين أنظمة المحاسبة والضرائب، وتكون التبعية قائمة إما على أساس أن الحسابات التجارية تكون على أساس القواعد الضريبية، فيتم استخدام القواعد الضريبية في الحسابات التجارية، خاصة عندما لا يوجد تطبيق لقواعد محاسبية محددة، أو أن الدخل الخاضع للضريبة يتم تحديده على أساس الحسابات التجارية، فعندما يتم الاختيار بين السياسات المحاسبية المختلفة، فيجب استخدام السياسة التي تم اختيارها للأغراض الضريبية أيضاً. كما في بلجيكا، وفنلندا، وفرنسا، وألمانيا، وإيطاليا، والسويد.

وقدم (Lamb, et al., 1998) منهج لتقييم مدى الارتباط بين قواعد وممارسات إعداد التقارير المالية والضرائب في الدول المختلفة. وتم تصنيفها إلى خمسة أنواع كما يلي:

- 1- الانفصال Disconnection: قواعد مختلفة للمحاسبة الضريبية والمالية.
- 2- التماثل والتطابق Identity: قواعد واحدة للمحاسبة الضريبية والمالية.
- 3- قيادة المحاسبة Accounting leads: يتم اتباع قواعد المحاسبة المالية لكل من أغراض المحاسبة والضرائب.
- 4- قيادة الضرائب Tax leads: يتم اتباع القواعد الضريبية لكلا الغرضين.
- 5- هيمنة الضرائب Tax dominates: يتم تجاوز وتجاهل قواعد المحاسبة المالية.

ويعتبر قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 أول قانون ضريبي مصري يعتمد على معايير المحاسبة في إجراء عملية المحاسبة الضريبية، حيث جاء بالمادة (17) منه أن تحديد صافي ربح النشاط يتم على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، ويتم تحديد الوعاء الضريبي بتطبيق أحكام القانون على صافي الربح المحاسبي. وبذلك وضع القانون قاعدة عامة، حيث يتم تطبيق المعايير على مرحلتين: الأولى تحديد صافي الربح المحاسبي من واقع قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، والثانية تحديد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام القانون، حيث يضاف إلى صافي الربح المحاسبي ويخصم منه بنود أو عناصر طبقاً للقانون للوصول إلى وعاء الضريبة، وبالتالي لا يدخل في تحديد وعاء الضريبة بنود أو عناصر إيرادات أو تكاليف لم ينص عليها القانون الضريبي. (حمدي هيبة، 2011-أ)

ونتيجة لما سبق، فإن تطبيق معايير المحاسبة المصرية ليس مطلقاً في المجال الضريبي، ولكنها توفر قاعدة أساسية للمعلومات المحاسبية الموثوق بها في القياس المالي (هاني الحسيني، 2007: 8)، وأدى ذلك إلى وجود اختلافات بين المعايير المحاسبية والقواعد الضريبية تؤثر على الوعاء الضريبي، ويتولد عنها فروق ضريبية مؤقتة يجب الإفصاح عنها بالقوائم المالية؛ لأنه سوف يترتب عليها مستقبلاً إما أصل ضريبي (وفورات ضريبية) أو التزام ضريبي (سداد ضرائب أكثر) (طارق حماد، 2007). ويرى (جلال الشافعي، 2016: 42) أن تطبيق أحكام القانون الضريبي على صافي الربح المحاسبي المعد وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية يعد إهداراً للعمل بمعايير المحاسبة؛ مما يجعل هذا النص الوارد بالمادة (17) معطلاً؛ لأن الربح وفقاً للمحاسبة المالية يختلف تماماً عنه وفقاً للمحاسبة الضريبية، كما يوجد تناقض بين كثير من المعالجات طبقاً للمحاسبة المالية مع المعالجات طبقاً للمحاسبة الضريبية.

وقد سلك القانون مسلكاً مهنيًا جيدًا، عندما ألزم المصلحة (6) بالاعتداد بالدفاتر والسجلات المنتظمة للممول، وألا يتم إهدارها إلا إذا أثبتت المصلحة بالمستندات عدم صحة هذه الدفاتر والسجلات وما ورد بها، وأن يتم ربط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول المستند إلى هذه الدفاتر والسجلات، ويعتبر الإقرار ربطاً للضريبة وسنداً لسدادها. أي أن الأصل هو الاعتداد بالدفاتر والسجلات واعتماد نتائجها طالما كانت منتظمة وتم إعدادها طبقاً للأصول والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، كما حدد القانون بعض الحالات⁽⁷⁾ التي يجب أن

(1) المواد (88، 89) من القانون 91 لسنة 2005، والمواد (113، 114) من اللائحة التنفيذية.

(2) المادة (27) الخاصة بالإهلاك المعجل، المادة رقم (28) الخاصة بخضم الديون المعدومة، والمادة (31) من القانون والمادة (42) من اللائحة التنفيذية الخاصة بإعفاء المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية، المادة (35) من القانون والمادة (45) من اللائحة الخاصة بخضم التكاليف والمصروفات الفعلية للمهن غير التجارية، المادة رقم (35) من القانون الخاصة بترحيل الخسائر الناتجة عن ممارسة المهن غير التجارية، المادة (53) من القانون والمادة (62) من اللائحة التنفيذية الخاصة بتأجيل الضريبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم .

المعايير المهنية الضريبية ضرورة حتمية لتطوير المنظومة الضريبية المصرية " دراسة ميدانية "

يمسك الممول فيها دفاتر وسجلات محاسبية منتظمة؛ حتى يستفيد من بعض المزايا الضريبية التي منحها له القانون.

وقد أقر القانون الضريبي العديد من القواعد والأسس المحاسبية، مثل قواعد تحديد الإيرادات والتكاليف والمصروفات، حيث أقر بالإيرادات المحققة، والتكاليف والمصروفات⁽⁸⁾ المرتبطة واللازمة لمزاولة نشاط المنشأة، وأن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات، وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات؛ وبذلك يتحدد صافي أرباح النشاط الخاضع للضريبة على أساس إجمالي الإيرادات بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذه الإيرادات.

كما قدمت المادة (70) من اللائحة التنفيذية المعالجة المحاسبية الضريبية لبعض بنود الإيرادات أدت إلى الاعتراف ببعض الإيرادات غير المحققة، والناجمة عن فروق عمليات التقييم بما يخالف القانون، مثل فروق تقييم الأوراق المالية الناتجة عن إعادة تقييمها بالقيمة العادلة وفروق تقييم العملة، وهذا يخالف أسس فرض الضريبة الخاصة بفرض الضريبة على الأرباح المحققة وخصم المصروفات الفعلية؛ لذلك فإن المعالجة الضريبية الأفضل تقتضي إدراج هذه الفروق في قائمة المركز المالي لحين تحققها فعلياً خلال الفترات المالية المقبلة فيتم إدراجها بقائمة الدخل عند التصرف فيها (ممدوح أبو السعود، 2008: 26-28). وقد تم تعديل هذه المادة ثلاث مرات⁽⁹⁾ وكان الهدف من هذه التعديلات تلافي تآكل الوعاء الضريبي من تأثير تطبيق معايير المحاسبة المصرية، بمعنى أن تطبيق معايير المحاسبة المصرية يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي وأن هذه التعديلات تسعى لزيادة الوعاء الضريبي. (حمدي هيبه، 2011-أ)

(3) المواد (22، 28) من القانون 91 لسنة 2005.

(1) القرارات الوزارية أرقام 93 لسنة 2006، 779 لسنة 2007، 160 لسنة 2008.

ويرى (طارق حماد، 2009: 92، 107) أنه من الأفضل أن يتضمن التشريع الضريبي نصوص واضحة لمعالجة الأرباح والخسائر غير المحققة الناتجة عن اتباع نموذج القيمة العادلة أو نموذج إعادة التقييم سواء المرحلة لقائمة الدخل أو قائمة المركز المالي (حقوق الملكية)، وكذلك خسائر اضمحلال الأصول والخسائر الناتجة عن تطبيق التكلفة أو السوق أيهما أقل عند تسعير المخزون، وكذلك يجب الأخذ بالمعيار المحاسبي رقم (31) الخاص باضمحلال قيمة الأصول خاصة مع عدم وجود نص في القانون الضريبي يمنع تطبيقه.

وكذلك أقر القانون الضريبي 91 لسنة 2005 الطبيعة الخاصة للمنشآت الصغيرة وأهميتها في المجتمع، وهي تمثل معظم الممولين المسجلين لدى المصلحة، فقرر تبسيط المعاملة الضريبية لها، فجاءت المادة (18) منه لتعطي السلطة لوزير المالية لوضع أسس مبسطة وسهلة للمحاسبة الضريبية لإيراداتها ومصروفاتها، بما يتفق مع طبيعتها ويبسر أسلوب معاملتها الضريبية، وبما لا يتعارض مع أحكام قانون تنمية المنشآت الصغيرة رقم 141 لسنة 2004.

وقد صدر القرار الوزاري رقم 414 لسنة 2009، والكتاب الدوري رقم (2) لسنة 2009 بشأن أسس وقواعد المحاسبة الضريبية للمنشآت الصغيرة؛ تنفيذًا للقرار الوزاري، ثم صدر القرار الوزاري رقم (54) لسنة 2012، بنفس الشأن وألغى القرار الوزاري السابق، والتعليمات العامة رقم (12) لسنة 2012، بنفس الشأن. ولم يتضمن القرار الجديد أية تيسيرات لتبسيط محاسبة هذه المنشآت تتلاءم مع طبيعتها وحجم أعمالها، وتتوافق مع مضمون المادة (18) من القانون. كما لا يوجد توافق بين القانون الضريبي والقرار الوزاري من ناحية وقانون تنمية المنشآت الصغيرة من ناحية أخرى.

يتضح من الأمثلة السابقة للمعالجات المحاسبية الواردة بالتشريع الضريبي واختلافها عن المعالجات طبقًا للمعايير المحاسبية، وتعدد الإصدارات المتعلقة بأسس

المعايير المهنية الضريبية ضرورة حتمية لتطوير المنظومة الضريبية المصرية " دراسة ميدانية "

المحاسبة الضريبية للأنشطة المختلفة والمصادر المختلفة للإيرادات، بالرغم من أنها تحدث حالة من عدم الاستقرار وعدم القدرة على متابعة المستجدات والتغيرات شبه اليومية في تلك الأسس المحاسبية، إلا أنه يدل على أن مصلحة الضرائب المصرية تمتلك قاعدة بيانات ضخمة تتضمن قواعد وأسس للمحاسبة الضريبية، يتم إصدارها في شكل قانون ضريبي أو لائحة تنفيذية أو قرارات وزارية أو تعليمات تفسيرية أو كتب دورية أو تعليمات تنفيذية للمحاسبة الضريبية، ويشترك فيها ممثلو الأنشطة التجارية والصناعية، والنقابات المهنية، والاتحادات التجارية والصناعية، وتسترشد بقرارات لجان الطعن وأحكام المحاكم، وأحكام محكمة النقض والمحكمة الدستورية العليا (ممدوح أبو السعود، 2008: 4)، ويمكن الاسترشاد بما تحويه قاعدة البيانات الضريبية لدى المصلحة في وضع معايير للمحاسبة الضريبية.

إن وجود معايير للمحاسبة الضريبية يلتزم بها الممول عند إعداد إقراره الضريبي، ويلتزم بها الفاحص الضريبي عند فحص هذا الإقرار، يؤدي إلى توحيد أسس المحاسبة الضريبية بين الطرفين؛ مما يقلل أوجه الخلاف بينهما؛ لذلك ينبغي وضع معايير للمحاسبة الضريبية والاعتراف بها؛ لإعداد الإقرارات الضريبية بشكل صحيح ودقيق من وجهة النظر الضريبية، واعتماد هذه الإقرارات كأساس لربط الضريبة دون فحص؛ مما يؤدي لدعم وزيادة المصداقية والثقة المتبادلة بين الطرفين؛ لذلك ينبغي النص على أن يتحدد صافي ربح النشاط التجاري والصناعي الخاضع للضريبة على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الضريبية؛ وذلك لإعداد قائمة الدخل الضريبي تقوم على أسس وقواعد المحاسبة الضريبية، مما ييسر إعداد الإقرارات الضريبية ويسهل فحصها. (جلال الشافعي، 2016: 43)

ويتضح مما سبق، أن وجود معايير المحاسبة الضريبية وإلزام كل من الممولين والإدارة الضريبية بتطبيقها يحقق الكثير من المنافع، فيجب أن يتم اتخاذ بعض الإجراءات ووضع بعض الآليات لضمان تحقيق هذا الالتزام، تتمثل فيما يلي:

1- ينبغي وضع معايير للمحاسبة الضريبية: استرشاداً بمعايير المحاسبة المصرية والمعالجات المحاسبية الواردة بالتشريعات الضريبية المختلفة.

2- ينبغي تشجيع الممولين على تطبيق معايير المحاسبة الضريبية: عند إعداد الإقرارات الضريبية، وأن يتم اعتماد الإقرارات المُعدة وفقاً لها دون فحص؛ تطبيقاً لمبدأ الربط الذاتي.

3- ينبغي تحفيز الممولين الملتزمين بتطبيق معايير المحاسبة الضريبية: من خلال منح بعض المزايا في المعاملة، وتوفير الخدمات وبعض التسهيلات الإدارية لهم؛ لترغيب الممول في الالتزام بالمعايير لما يحققه من منافع، مثل: تزويد الممول باستمرار بالقرارات والتعليمات الصادرة عن المصلحة، وسرعة إنهاء إجراءات ربط الضريبة، أو جدولة دين الضريبة بما يتناسب مع ظروف الممول. أما الممولون غير الملتزمين بالمعايير، فيتم تنفيذ التحصيل الجبري لدين الضريبة المستحقة، وإجراء فحص دقيق لإقراراتهم الضريبية؛ وذلك لترهيبهم ودفعهم للالتزام بتطبيق تلك المعايير.

ثانياً: معايير الخدمات الضريبية:

تتعدد الخدمات المتعلقة بالشأن الضريبي التي يقدمها المحاسب القانوني للممولين، وتتضمن الخدمات الضريبية Tax Services وخدمات الاستشارات الضريبية Tax Consulting؛ حيث تشمل الخدمات الضريبية فقط على خدمات إعداد واعتماد الإقرارات الضريبية Tax Returns، بالإضافة إلى تمثيل الممول أمام مصلحة الضرائب ولجان الطعن والمحاكم المختصة. أما الخدمات الأخرى المتعلقة

بالشأن الضريبي فتدخل ضمن الخدمات الاستشارية التي يقدمها المحاسب القانوني للممولين، وتشمل الخدمات الاستشارية الضريبية: خدمات التخطيط الضريبي، وتصميم النظام المحاسبي الضريبي، وتخضع هذه الخدمات الاستشارية لمعايير مهنية صادرة عن منظمات مهنية دولية مثل AICPA. (AICPA, 2015)

ويرى (سمير مرقص، 2015: 6) أنه لا يجب الخلط بين أداء مراقب الحسابات للخدمات الضريبية وأدائه للاستشارات الضريبية، فعندما يعد الإقرار الضريبي مطابقاً لبيانات دفاتر وحسابات الممول ووفقاً للتشريع الضريبي يكون بذلك مؤدياً للخدمات الضريبية، أما عندما يقدم مساعدة للشركة في إعداد إقرارها الضريبي أو يقدم استشارة للتأكد من عدم إدراج بنود في الإقرار الضريبي تتعارض مع القانون الضريبي تثير رغبة وشك المصلحة عند الفحص فهو بذلك يقدم خدمات الاستشارات الضريبية.

وتمثل الخدمات الضريبية جزءاً مهماً من أنشطة وإيرادات مكاتب المحاسبة والمراجعة، ويؤدي المحاسبون القانونيون مقدمو الخدمات الضريبية دوراً مهماً في تيسير تطبيق آليات المنظومة الضريبية، ونجاح أو فشل الإدارة الضريبية في تحقيق أهدافها، من خلال تأثيرهم على مستوى الالتزام الضريبي للممولين، وحثهم على الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي السنوي وسداد الضرائب المستحقة في المواعيد القانونية، ورفع كفاءة المحاسب الضريبي من خلال تضمين الإقرار الضريبي معلومات دقيقة وكاملة عن نشاط الممول ومصادر دخله وتحديد دقيق للوعاء الضريبي والضريبة المستحقة.

ويطلب الممولون الحصول على الخدمات الضريبية لتحقيق عدة منافع؛ تتمثل في إعداد إقرارات ضريبية دقيقة، وتحقيق وفورات ضريبية، وتخفيض المخاطر التي قد يتعرضون لها إذا خضعوا للفحص، وتجنب العقوبات الضريبية (محمد بدوي، وماجد

جزر، 2010: 5-12). وقد تزايد الطلب على الخدمات الضريبية في مصر بعد صدور القانون رقم 91 لسنة 2005، حيث تطلب⁽¹⁰⁾ في مواضع كثيرة منه ضرورة اعتماد الإقرار الضريبي من محاسب قانوني. وتبين تقارير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD, 2005: 19) أن المهنيين الضريبيين على مستوى العالم يقومون بإعداد نسبة كبيرة من الإقرارات الضريبية تتراوح بين 50-96% من إقرارات الأفراد، وبين 85-99% من إقرارات الشركات.

ونتيجة لانتشار وزيادة عدد مقدمي الخدمات الضريبية في الدول المختلفة، فقد سعت تلك الدول إلى وضع ضوابط ومعايير تحكم أداء المحاسبين القانونيين لهذه الخدمات، وكانت أهم هذه الضوابط والمعايير تلك الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA, 2009)، "البيانات حول معايير الخدمات الضريبية Statements on Standards for Tax Services (SSTS) في نوفمبر عام 2009، وتتضمن سبعة معايير لتقديم الخدمات الضريبية المتعلقة بإعداد واعتماد الإقرارات الضريبية، وفيما يلي عرض للمعايير الأمريكية للاسترشاد بها في وضع معايير مصرية للخدمات الضريبية، كالتالي:

1- البيان رقم (1): مضمون الإقرار الضريبي Tax Return Positions: ويحدد هذا البيان المعايير التي يطبقها المحاسب القانوني عند التوصية بالمواقف المختلفة لمضمون الإقرار الضريبي، أو إعداد أو اعتماد الإقرارات الضريبية المقدمة لمصلحة الضرائب (بما في ذلك الإقرارات المعدلة، ومطالبات الاسترداد، وإقرارات المعلومات). ويقصد بمضمون الإقرار الضريبي هو المحتوى الذي ينعكس على الإقرار الضريبي الذي يقدم المحاسب القانوني بشأنه نصيحة محددة للممول، أو الموقف الذي يعرف عنه المحاسب القانوني جميع الحقائق الهامة، وما إذا كان

(2) المادة (83) من القانون 91 لسنة 2005.

المعايير المهنية الضريبية ضرورة حتمية لتطوير المنظومة الضريبية المصرية " دراسة ميدانية "

المحتوى ملائمًا لهذه الحقائق أم غير ملائم. ويتناول هذا البيان التزام المحاسب بتقديم النصيحة للممولين فيما يتعلق بالمسئوليات الخاصة بالإفصاح الملائم في الإقرار الضريبي والعقوبات المحتملة في حالة عدم الالتزام.

2- البيان رقم (2): *الإجابات عن الأسئلة حول الإقرارات* Answers to

questions on returns يحدد هذا البيان معايير التوقيع على الإقرار الضريبي إذا لم يتم الإجابة عن سؤال أو أكثر حول الإقرار. ويشمل مصطلح الأسئلة طلب الحصول على معلومات بشأن الإقرار طبقًا للتعليمات أو اللائحة التنفيذية، سواء ذكرت أو لم تذكر في استمارة الأسئلة.

3- البيان رقم (3): *الجوانب الإجرائية لإعداد الإقرار* Certain procedural

aspects of preparing returns يضع هذا البيان المعايير التي يطبقها المحاسب القانوني فيما يتعلق بالالتزام بفحص بعض البيانات المدعمة أو التحقق منها، أو الاهتمام بالمعلومات المرتبطة بممول آخر عند إعداد الإقرار الضريبي للممول.

4- البيان رقم (4): *استخدام التقديرات* Use of estimates يحدد هذا البيان

المعايير التي يطبقها المحاسب القانوني عند استخدام تقديرات الممول في إعداد الإقرار الضريبي، فقد يقدم مشورة بشأن التقديرات المستخدمة في إعداد الإقرار الضريبي، ويكون الممول هو المسئول عن توفير البيانات المقدرة، ولا تعتبر عمليات التقييم أو التثمين من قبيل التقديرات لأغراض هذا البيان.

5- البيان رقم (5): *الابتعاد عن موقف سبق الفصل فيه بإجراء إداري أو حكم*

محكمة Departure from a position previously concluded in an administrative proceeding or court decision يحدد هذا البيان المعايير التي يطبقها المحاسب القانوني عند التوصية بموقف الإقرار الضريبي أن

يبتعد عن الموقف المحدد بإجراء إداري أو بحكم محكمة فيما يتعلق بالإقرار السابق للممول. وتتضمن الإجراءات الإدارية الفحص بمعرفة الإدارة الضريبية أو تداول الطعون المتعلقة بالإقرار أو طلب الاسترداد، ويقصد بحكم المحكمة قرار أي محكمة لها سلطة على المسائل الضريبية.

6- البيان رقم (6): معرفة الخطأ: إعداد الإقرار والإجراءات الإدارية Knowledge

of error: return preparation and administrative proceedings
يحدد هذا البيان المعايير التي يطبقها المحاسب القانوني عند علمه بوجود: (أ) خطأ في الإقرار الضريبي المقدم سابقاً للممول، (ب) خطأ في الإقرار الخاضع للإجراءات الإدارية، مثل الفحص بواسطة السلطة الضريبية أو منظور أمام لجنة الطعن، أو (ج) فشل الممول في تقديم الإقرار الضريبي المطلوب. ويشمل مصطلح الخطأ أي موقف أو حذف أو طريقة محاسبية تغش في الوفاء بالمعايير المنصوص عليها في البيان رقم (1)، وذلك وقت ملء الإقرار، ويشمل أيضاً موقف الإقرار الضريبي للسنة السابقة التي لم تلب هذه المعايير بسبب التشريعات والأحكام القضائية، أو التعليمات الإدارية ذات الأثر الرجعي، ولا يتضمن الخطأ العنصر الذي له تأثير ضئيل على الالتزام الضريبي للممول. ولا تتضمن الإجراءات الإدارية إجراءات جنائية. ويتم تطبيق هذا المعيار سواء كان المحاسب القانوني هو من قام بالإعداد أو التوقيع على الإقرار الذي يحتوي على الخطأ أم لا.

7- البيان رقم (7): شكل ومحتوى النصيحة المقدمة للممولين Form and

content of advice to taxpayers
يحدد هذا البيان المعايير التي يطبقها المحاسب القانوني فيما يتعلق بنواحي تقديم النصيحة للممول ورؤية الظروف وتداول الظروف التي يكون المحاسب القانوني فيها مسئول عن التواصل مع

الممول عندما تؤثر التطورات اللاحقة على النصيحة التي قدمها سابقًا. البيان لا يغطي مسئوليات المحاسب عندما يكون من المتوقع أن النصيحة المقدمة من المحتمل أن تعتمد على أطراف أخرى بخلاف الممول .

وعلى المستوى المحلي، أوصى (حامد طلبه، 1990) بضرورة أن تتحد النقابة المهنية والجمعيات المهنية المتخصصة لإصدار معايير مهنية للخدمات الضريبية استرشادًا بتجارب الدول الأخرى، ويتفق معه (عبدالله العادلي، 2002) أنه من الضروري توافر معايير مهنية تنظم وتحكم أداء الخدمات الضريبية، وتتضمن قواعد أخلاقية ومهنية، ويؤيد ذلك (سمير مرقص، 2002) الذي يرى ضرورة وجود تنظيم مهني لمهنة الخدمات الضريبية يتولى إصدار معايير مهنية لمزاومتها.

وبناءً على ما سبق، يرى الباحث أن صياغة معايير للخدمات الضريبية تمثل أحد آليات تفعيل وتطوير المنظومة الضريبية في مصر؛ لضبط أداء المحاسبين القانونيين وعدم حدوث تجاوزات منهم، وتدعيم دورهم في تطوير المنظومة الضريبية؛ لذلك ينبغي وضع معايير مهنية مستقلة تحكم أداء المحاسبين أو وكلاء الضرائب عند تقديم خدماتهم الضريبية للممولين؛ لضمان مستوى مرتفع لجودة هذه الخدمات التي تنعكس على دقة وسلامة الإقرارات الضريبية. (AICPA, 2009)

وتفتقر الخدمات الضريبية في مصر إلى وجود تنظيم مهني خاص بها، ولكن توجد بعض القواعد التنظيمية متفرقة بين الإصدارات المهنية المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة، وقوانين الضرائب، وقواعد حوكمة الشركات، وإصدارات الهيئة العامة للرقابة المالية؛ لذلك ينبغي اتخاذ الإجراءات ووضع الآليات التي تنشئ تنظيم مهني مستقل للخدمات الضريبية يجمع شتاتها في كيان واحد، ويمكن الاسترشاد بالتجارب الدولية في وضع تنظيم مهنة الخدمات الضريبية خاصة التجربة الأمريكية، كما يلي :

1- الاعتراف بمهنة الخدمات الضريبية في مصر كمهنة مستقلة: من خلال إنشاء الإدارة الضريبية سجل خاص بمقدمي الخدمات الضريبية من المحاسبين القانونيين أو وكلاء الضرائب المعتمدين لديها، يكون تابعًا للمجلس الأعلى للضرائب، ويتم منح ترخيص بمزاولة مهنة الخدمات الضريبية لمن تتوافر فيه شروط القيد، ومنع الدخلاء من غير المقيدين بالسجل من ممارستها.

2- وضع معايير مهنية تحكم أداء مهنة الخدمات الضريبية، ومعايير للسلوك المهني لمزاولي المهنة: على غرار معايير المراجعة ومعايير السلوك المهني للمحاسبين والمراجعين، وقد أشارت القواعد والتعليمات العامة رقم 1 لسنة 2006 في الفقرة رقم (3) إلى أن مراجعة الإقرار الضريبي تتم وفقًا لمعايير المراجعة المصرية، كما يمكن الاسترشاد بإصدارات المنظمات المهنية الدولية بشأن أداء المحاسب القانوني الخدمات الضريبية.

3- منح الإدارة الضريبية سلطة فرض عقوبات على مقدمي الخدمات الضريبية الذين يشاركون في أعمال مخالفة لأحكام القانون الضريبي: من خلال تحديد المخالفات والعقوبات الملائمة لها. مع مراعاة التدرج في توقيع العقوبات، تبدأ بلفت نظر وتنتهي بالشطب من السجل، ومنع التعامل معه في المصالح الضريبية المختلفة.

ثالثًا: معايير الفحص الضريبي:

تمثل عملية الفحص (التحاسب) الضريبي جوهر النظام الضريبي، وأساس العلاقة الضريبية بين الممول ومصلحة الضرائب، تهتم بقياس الوعاء الضريبي للممول، وتحديد الضريبة المستحقة عليه، ويقصد بالفحص الضريبي قيام المصلحة بعملية الفحص الضريبي الدوري لملفات الممولين أو الإقرارات الضريبية السنوية المقدمة منهم ثم ربط الضريبة المستحقة عليهم وتحصيلها منهم.

كما يعرف *الفحص الضريبي* بأنه عملية فنية منظمة للحصول على أدلة إثبات كافية وذو كفاءة للتحقق من صحة ودقة البيانات والمعلومات الواردة بالإقرار الضريبي المقدم من الممول، وتتكون من أربع مراحل متعاقبة تتمثل في مرحلة الحصر الضريبي ثم مرحلة الفحص الضريبي ثم مرحلة الربط الضريبي وتنتهي بمرحلة التحصيل الضريبي. (ياسر الشافعي، 2014: 37)

وتسعى الإدارة الضريبية إلى وضع نظام فعال ومبسط للفحص يتضمن أسس مبسطة لحساب الضريبة وإدارتها، وخلق مناخ من الثقة المتبادلة بينها وبين ممولائها، حيث يُعد ذلك أهم الركائز لنجاح تطبيق الضريبة، فقد أفرد قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 الباب الرابع لتحديد إجراءات الفحص والتحريات التي يجب أن تتبعها مصلحة الضرائب عند فحص الإقرارات الضريبية، ووضع ضوابط والتزامات على كل من الممول ومأمور الفحص؛ حتى تتم عملية الفحص في جو يسوده التعاون المشترك بينهما، بلا تجاوز أو تعنت من مأموري الضرائب أو استغلال سيئ للسلطة الممنوحة لهم، أو تجاهل وسوء معاملة ووضع الصعوبات والعقبات من الممولين أمام الفاحصين.

واستحدث القانون الضريبي نظام *الفحص بالعينة*⁽¹¹⁾، ووضع قواعد وإجراءات ملزمة لمأموري الضرائب والممولين أثناء عملية الفحص. ويعتمد نظام الفحص بالعينة على نظام الربط الذاتي الذي يعتمد على الممول نفسه في إعداد إقرار ضريبي صحيح يعبر عن أرباحه الحقيقية دون تدخل من الإدارة الضريبية بحيث يعتبر إقرار الممول ربطاً للضريبة وسنداً للتنفيذ. ويتم اختيار عينة من إقرارات الممولين التي تستند لدفاتر وحسابات منتظمة ليتم فحصها والتأكد من صحتها؛ وذلك بناءً على قواعد ومعايير معينة يصدر بها قرار من وزير المالية. أما الممولون الذين لا يمسون دفاتر

(1) المادة (94) من القانون رقم 91 لسنة 2005، والمادة (117 مكررا) من اللائحة التنفيذية.

وحسابات منتظمة فلا ينطبق عليهم نظام الفحص بالعينة، بمعنى أن أحكام الفحص بالعينة لا تسري على الإقرارات التي لا تستند لدفاتر وحسابات منتظمة، ويتم فحصها فحصاً شاملاً.

ووضع القانون قاعدة عامة لعملية فحص الإقرارات، حيث أقرت المادة (94) أن يتم فحص إقرارات الممولين من خلال عينة يصدر بقواعد ومعايير تحديدها قرار من وزير المالية؛ بناءً على عرض رئيس المصلحة؛ وتطبيقاً لذلك فقد صدر القراران الوزاريان رقم 272 لسنة 2007 ورقم 659 لسنة 2008 بشأن قواعد ومعايير تحديد عينة فحص إقرارات الممولين عن السنوات 2007/2005، ثم قامت المصلحة في ضوء هذين القرارين بتحديد عينة الفحص لتلك السنوات. وهذان القراران لهما أهمية خاصة؛ لأنهما وضعا الأسس التي بنيت عليها كل القرارات الوزارية التالية، والتي تُعد تكراراً لما جاء بهذين القرارين.

وأصدرت مصلحة الضرائب العديد من التعليمات العامة للفحص تبين أن الهدف من عملية فحص الإقرارات في ظل القانون 91 لسنة 2005 هو التحقق من صحة بيانات الإقرار الضريبي محل الفحص، وتحديد وعاء للضريبة متفق عليه بطريقة عادلة دون الإخلال بجودة ونزاهة الفحص، وعدم المغالاة في تحديده، ووضعت بعض الضوابط التي يجب مراعاتها عند إنجاز عمليات الفحص الدفترية أو التقديرية؛ لتشجيع الممولين على الالتزام الطوعي⁽¹²⁾.

ففي الحالات الدفترية، يتم أولاً التحقق من التزام الممولين بإمسك الدفاتر والسجلات التي تستلزمها طبيعة النشاط، وأنهم قدموا إقراراتهم مستندة لدفاتر وحسابات

(1) - مصلحة الضرائب المصرية، " تعليمات عامة للفحص رقم (28) لسنة 2008"، بتاريخ 2008/8/19.
- تعليمات عامة رقم (9) لسنة 2009 بشأن الإطار العام للفحص في ظل أحكام القانون 91 لسنة 2005، بتاريخ 2009/1/20.

المعايير المهنية الضريبية ضرورة حتمية لتطوير المنظومة الضريبية المصرية " دراسة ميدانية "

منتظمة، ولا يجوز عدم الاعتراف بالدفاتر⁽¹³⁾ والسجلات المنتظمة أو إهدارها أو إجراء تصحيح للإقرار أو تعديله إلا إذا أثبتت المصلحة بالمستندات عدم صحة الإقرار أو عدم مطابقته للحقيقة. ولا يجوز إهدار الدفاتر في الحالات التالية: إهدار الدفاتر في سنوات سابقة طالما تلافت المنشأة أسباب إهدارها، أو وجود أخطاء بسيطة في أحد عناصر حساب التشغيل أو المتاجرة إذا تمكنت المأمورية من تحديدها وتصحيحها أو تعديلها، أو تذبذب نسبة مجمل الربح من ممول لآخر ومن سنة لأخرى، وفي حالة وجود فاقد أو عجز في النشاط في حدود النسب الطبيعية وبما يتفق مع طبيعته.

يحق للمصلحة تعديل الربط طبقاً للبيانات الواردة بالإقرار والمستندات المؤيدة له بالنسبة للممولين الذين يلزمهم القانون بإمسك حسابات ودفاتر منتظمة⁽¹⁴⁾، وإذا لم يقدم الممول إقراره الضريبي أو لم يقدم البيانات والمستندات المؤيدة له، فتقوم المصلحة بإجراء ربط تقديري للضريبة من واقع البيانات المتاحة لها، وإذا أثبتت بالمستندات عدم مطابقة الإقرار للحقيقة فتقوم بإخطار الممول وإجراء الفحص وتصحيح الإقرار أو تعديله وتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة.

وإذا تبين للمأمورية أن الممول ملزم بإمسك دفاتر ولم يقدم إقراره الضريبي مستنداً إلى دفاتر وحسابات منتظمة أو لم يقدم المستندات المؤيدة لما ورد بإقراره، فإنها تطلب من الممول تقديم المستندات الدالة على صحة ما ورد بالإقرار ومطابقة ذلك مع كافة أدلة وقرائن الإثبات المتوافرة لديها من بيانات الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة، ومصادقات من جهات التعامل، وبيانات إقرار الضريبة علي القيمة المضافة، والمناقشة، والمعاينة، والمحاسبة السابقة، وسجل التعاقدات، وغيرها من المؤشرات والقرائن المقبولة.

(2) طبقاً لأحكام المادة 88 ، المادة 129 من القانون 91 لسنة 2005

(3) المادة 90 من القانون 91 لسنة 2005

أما في الحالات التقديرية، فيجب مراعاة مبدأ استقلال السنوات الضريبية، وإجراء أكثر من معاينة للمنشأة وفروعها ومخازنها (إن وجدت) خلال السنة الواحدة للتعرف على حقيقة نشاط المنشأة سواء خلال فترات موسم النشاط أو خلال الفترات الأخرى من السنة، ومناقشة الممول مناقشة تفصيلية بشأن ما ورد بالإقرار من بيانات، والاطلاع على ما لدى الممول من مستندات مثل فواتير الشراء وصور فواتير البيع وأجندات، والتحقق من بيانات التعامل (إن وجدت) مثل الخصم تحت حساب الضريبة والتعاقدات وبيانات الجمارك والضريبة على القيمة المضافة، ومطابقة هذه البيانات من بيانات الإقرار الضريبي، ويتم اعتماد المصروفات الإدارية والعمومية اللازمة لمزاولة النشاط وفقاً لأحكام القانون 91 لسنة 2005 والمادة 28 من اللائحة التنفيذية.

وتنفيذاً للسياسة التي تبنتها مصلحة الضرائب لتدعيم الثقة المتبادلة بينها وبين الممول، فقد وضع القانون إجراءات الفحص الضريبي⁽¹⁵⁾ وهي قواعد إجرائية لإتمام عملية الفحص، وتحدد حقوق والتزامات كل طرف، كما يلي :

1- الإخطار بتنفيذ عملية الفحص : تلتزم مأمورية الضرائب بإخطار الممول عند الشروع في فحص إقراره، قبل تاريخ الفحص بعشرة أيام على الأقل، ويحدد في الإخطار تاريخ ومكان ومدة الفحص.

2- تمكين مأمور الضرائب من الاطلاع على الدفاتر والمستندات : يلتزم الممول باستقبال مأمور الضرائب وتمكينه من الاطلاع على الدفاتر والمستندات والمحركات الخاصة به.

(1) المادتان (95 و 96) من القانون، والمواد من (118) حتى (120) من اللائحة التنفيذية.

3- دخول مقار عمل الممول دون إخطار مسبق في حالة التهرب الضريبي: يجوز لمأمور الضرائب بإذن من وزير المالية دخول مقر نشاط الممول دون إخطار مسبق إذا كانت هناك أدلة على تهريه من الضريبة .

4- الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق دون حاجة إلى إخطار مسبق: يحق لمأمور الضرائب الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق دون حاجة إلى إخطار مسبق، على أن يتم الاطلاع في ساعات العمل الرسمية وبمكان وجودها، ولا يجوز الامتناع عن تقديمها.

5- عدم جواز إعادة الفحص: لا يجوز إعادة فحص عناصر سبق فحصها ما لم تتكشف حقائق جوهرية تستوجب إعادة الفحص، وفي حالات التهرب الضريبي.

6- التزام الممول بتوفير البيانات التي تطلبها المصلحة: يلتزم الممول بتوفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحركات المطلوبة لإتمام عملية فحص الإقرارات خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ طلب هذه البيانات.

7- حق الاطلاع لدى الجهات⁽¹⁶⁾: يحق لمأمور الضرائب الاطلاع على ما يريد الاطلاع عليه من وثائق ومستندات وبيانات لأغراض ربط الضريبة والتثبت من تطبيق القانون الضريبي، وقد يتم الاطلاع لدى الممول نفسه أو في جهات التعامل المختلفة مثل: الجهات الحكومية، النيابة العامة وجهاز الكسب غير المشروع، ووحدات الإدارة المحلية، وغيرها.

8- مراعاة سر المهنة⁽¹⁷⁾: يلتزم العاملون الفنيون والإداريون والكاتبون بالمصلحة وغيرهم بمراعاة سرية المهنة، وعدم إعطاء أية بيانات، أو إطلاع الغير على أية

(2) المواد (100/97) من القانون 91 لسنة 2005، والمادة (122) من اللائحة التنفيذية.

(1) المادة رقم (101) من القانون 91 لسنة 2005.

مستندات أو ملفات أو بيانات إلا في الحالات المصرح بها قانوناً أو بطلب كتابي من الممول أو بناءً على نص في قانون آخر، مع إعطاء حق للمتنازل إليه في الحصول على بيانات عن المنشأة المتنازل عنها، وحق المصالح الإيرادية التابعة لوزارة المالية في تبادل المعلومات والبيانات عن الممولين من واقع ملفاتهم بكل مصلحة لأغراض ربط أو تحصيل الضريبة.

كما أن توافر معايير للفحص الضريبي يساهم في ترشيد عمليات الفحص، خاصة مع غياب أدلة إثبات ملائمة وكافية لإتمام عملية الفحص بعدالة وموضوعية، بعيداً عن الاجتهادات الشخصية والآراء والخبرات؛ مما يتطلب أن يكون الفاحص الضريبي مستقلاً، وأن يبذل العناية المهنية الواجبة، وأن يمتلك القدرة على الابتكار والاتصال والتحليل. ويعد وجود معايير لترشيد الحكم الشخصي للفاحص الضريبي من المطالب الأساسية لتفعيل وتطوير المنظومة الضريبية، لإصدار أحكام سليمة وإحداث اتساق في الأحكام الشخصية الصادرة من حيث المكان والزمان، وتقليل الاختلافات في الأحكام الشخصية؛ مما يدعم الثقة بين الإدارة الضريبية والممولين ويقلل المنازعات. كما أن بناء معايير للفحص الضريبي يؤدي إلى وجود ثبات في الأحكام الشخصية للفاحصين، من خلال إحداث تقارب في وجهات النظر فيما بينهم، وكذلك لعدم إحداث تعارض الأحكام الشخصية مع أحكام التشريعات الضريبية المختلفة. (يوحنا عطية، 2015: 64-66)

مما سبق يتضح، أن القانون الضريبي 91 لسنة 2005 قد وضع الإجراءات التي تُمكن مأمور الضرائب من تطبيق القانون وتنفيذ عملية الفحص الضريبي وتحديد الضرائب المستحقة على الممول، ولكن عملية الفحص تعتبر عملية فنية تتألف من خطوات متتابعة، وكل خطوة تحتاج إلى إرشادات تبين للفاحص الضريبي أفضل الممارسات والأساليب المعيارية للأداء، وكيفية تخطيط عملية الفحص، وتحديد عينة

الفحص على مستوى الملف، وتجميع وتوثيق أدلة الإثبات، والاستعانة بخبراء متخصصين في الأنشطة الخاضعة للفحص، وتقدير الأهمية النسبية، وغيرها من المسائل المرتبطة بعملية الفحص إلى أن ينتهي بإعداد تقرير الفحص، كل هذه الأمور الفنية لم يتناولها القانون أو التشريعات الضريبية، وتركها لاجتهادات مأموري ومراجعي ومديري الفحص، مما يعني أن عملية الفحص تتم على أساس الخبرات السابقة، وليس على أسس ومعايير علمية ومهنية.

وحيث أن عملية الفحص الضريبي تمثل عملية مراجعة لغرض خاص، فينبغي اتباع معايير مهنية ضريبية تستند إلى معايير المراجعة المصرية؛ لذا يجب وضع معايير للفحص الضريبي مستندة إلى معايير المراجعة المصرية، بالإضافة إلى إجراءات الفحص الواردة بإصدارات مصلحة الضرائب؛ بهدف تحسين وتطوير عملية الفحص ورفع مستوى كفاءتها؛ لأن المعايير توفر إرشادات وتحدد إجراءات الفحص الضريبي؛ لضمان أداء الفاحص الضريبي عمله بكفاءة وجودة عالية واستقلالية وموضوعية، ودون تعنت أو استغلال سلطاته، ودعم ثقة الممولين بالمصلحة، وضمان علاقة جيدة معهم. مع ضرورة وضع الإجراءات والآليات اللازمة لضمان التزام الفاحص الضريبي بها.

ويتضح مما سبق، ضرورة وجود معايير ضريبية مهنية تحكم تنفيذ عملية الفحص الضريبي، وتُمكن المصلحة من تقييم أداء الفاحصين لديها، وتحقيق الكفاءة والفعالية لعملية الفحص الضريبي، من خلال إنهاؤها في أقل وقت ممكن وبأقل تكلفة، مع الحفاظ على العلاقة الجيدة والمستمرة بالمولين؛ لذا ينبغي على مصلحة الضرائب القيام بما يلي :

1- وضع معايير مهنية للفحص الضريبي: من خلال تطوير بعض معايير المراجعة المصرية الملائمة للعمل الضريبي، وإعادة صياغتها بما يتناسب مع العمل الضريبي.

2- عقد دورات تدريبية مكثفة متخصصة في معايير الفحص الضريبي: تمكن الفاحص الضريبي من معرفة معايير الفحص الضريبي، وتدريبه على تطبيقها أثناء فحص الملفات والإقرارات الضريبية .

3- تخصيص برامج التدريب طبقاً للتخصص الوظيفي: من خلال إعداد برامج تدريب متخصصة تأخذ في الاعتبار تخصص مأمور الضرائب علمياً ووظيفياً، ولا يجب أن تكون برامج ودورات تدريبية عامة.

4- إلزام مأموري الضرائب القدامى والجدد بالبرنامج التدريبي الخاص بمعايير الفحص الضريبي: من أجل تأهيل مأموري الضرائب الجديد والمهام بإجراءات الفحص الضريبي؛ لتجنب التعسف والتعنت. وإطلاع قدامى الفاحصين على الأساليب الحديثة في الفحص الضريبي وخاصة الفحص الإلكتروني، ويكون أحد متطلبات الترقى الوظيفي.

5- إلزام الفاحصين الضريبيين بمعايير الفحص الضريبي أثناء فحص الملفات والإقرارات الضريبية.

من خلال العرض السابق للمعايير المهنية الضريبية، يتبين أهمية صياغتها وإلزام أطراف المنظومة الضريبية بها؛ لتحقيق الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية التي يسعى إليها النظام الضريبي، حيث تؤدي إلى تطوير أداء الإدارة الضريبية، وتحقيق الالتزام الطوعي بين الممولين، وتوسيع قاعدة المجتمع الضريبي، من خلال إرساء دعائم الثقة المتبادلة بين الإدارة الضريبية والممولين، وتطبيق معايير مهنية للأنشطة الضريبية الرئيسية معروفة لأطراف المنظومة الضريبية، والابتعاد عن

المعايير المهنية الضريبية ضرورة حتمية لتطوير المنظومة الضريبية المصرية " دراسة ميدانية "

أسلوب الجباية الذي يؤدي إلى زيادة مخاطر التهرب الضريبي، وتحقيق العدالة الضريبية في توزيع العبء الضريبي بين أفراد المجتمع تبعًا للمقدرة الضريبية لكل فرد لتحمل جزء من أعباء الدولة.

المبحث الخامس

الدراسة الميدانية وتحليل نتائجها

يتناول المبحث الحالي إجراء الدراسة الميدانية؛ لاختبار الفروض البحثية، وتحليل نتائجها.

أولاً: أهداف الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة الميدانية إلى استطلاع رأي عينة الدراسة من المحاسبين القانونيين ومأموري الضرائب، حول أهمية ودور المعايير المهنية الضريبية في تطوير المنظومة الضريبية، ومدى ضرورة وجودها في النظام الضريبي المصري.

ثانياً: أدوات جمع البيانات:

وتحقيقاً لأهداف الدراسة الميدانية، استخدم الباحث قائمة استبيان⁽¹⁸⁾ تم إعدادها بشكل مبدئي، ثم تم تحكيمها وإعادة إعدادها في شكلها النهائي، وتم توزيعها على مفردات عينة الدراسة؛ لاستطلاع آرائهم حول أهمية المعايير المهنية الضريبية لتطوير المنظومة الضريبية المصرية، وتم تصميم القائمة باتباع أسلوب الأسئلة المغلقة، وحصر الإجابة بين درجتين هما (موافق) و (غير موافق).

(1) أنظر ملاحق البحث.

- قام بتحكيم قائمة الاستبيان كل من: أ.د/ محمد سامي راضي- كلية التجارة جامعة طنطا، أ.د/ عبد الرسول عبدالهادي- كلية التجارة جامعة طنطا، أ. / عامر محمود محمد - مدير عام الفحص بمأمورية ضرائب الاستثمار بالقاهرة، أ. / محمد حسن عبد العظيم - مدير عام الفحص بمركز كبار الممولين، أ. / أسامة محمد صابر- مراجع فحص بمركز كبار الممولين، أ. / محمد أبو الحمد مدير عام الفحص بمأمورية متوسطي الممولين بالقاهرة.

ثالثاً: متغيرات الدراسة وكيفية قياسها:

يمكن توصيف متغيرات الدراسة وطريقة قياسها كما يلي:

(أ) المتغير التابع: تطوير المنظومة الضريبية.

(ب) المتغيرات المستقلة: تتمثل المتغيرات المستقلة في المعايير المهنية الثلاثة التي تشكل عناصر المعايير المهنية الضريبية وهي معايير المحاسبة الضريبية، ومعايير الخدمات الضريبية، ومعايير الفحص الضريبي.

(ج) طريقة قياس متغيرات الدراسة: استخدم الباحث المقياس الثنائي (1، صفر)، حيث يدل الرقم (1) على الموافقة على العنصر، ويدل الرقم (صفر) على عدم الموافقة عليه. وتم تقدير الأهمية النسبية لعبارات الاستبيان طبقاً للمقياس الموضح بجدول (1) كآتي:

جدول (1)

مقياس تحديد الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي لعبارات الاستقصاء

الأهمية النسبية	المتوسط الحسابي
منخفضة جداً	أقل من 0.40
منخفضة	من 0.40 – أقل من 0.55
متوسطة	من 0.55 – أقل من 0.70
مرتفعة	من 0.70 – أقل من 0.85
مرتفعة جداً	من 0.85 - 1

رابعاً: مجتمع وعينة الدراسة الميدانية:

(أ) مجتمع الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من الأطراف الثلاثة للمنظومة الضريبية في إطار البحث وهم: الممولون، والمحاسبون القانونيون، والفاحصون الضريبيون.

1- وحيث أن المحاسب القانوني يمثل الممولين في الجانب الضريبي، ويتبنى وجهة نظرهم ويعبر عنها، كما أن الممولين يستعينون بالمحاسب القانوني للوفاء بمتطلبات القوانين الضريبية؛ لذلك يتفقان في وجهات النظر، وأن رأي أحدهما يعبر عن رأي الآخر، وحيث أن المحاسب القانوني هو الطرف الأكثر مهنيًا ودرايةً بالجوانب الضريبية، فتم الاكتفاء باستطلاع رأي المحاسبين القانونيين ليعبر أيضًا عن رأي الممولين.

2- أما الفاحصين الضريبيين بمصلحة الضرائب المصرية (الضريبة على الدخل)، فيتمثل مجتمع الدراسة في العاملين الفنيين (مأموري الفحص، ومراجعي الفحص، ومديري الفحص) بمركز كبار الممولين، ومركز متوسطي الممولين، ومأمورية ضرائب شركات المساهمة، ومأمورية ضرائب شركات الاستثمار بالقاهرة، بالإضافة إلى عدد (12) مأمورية ضرائب من منطقة ضرائب كفر الشيخ، والغربية أول، ودمنهور أول وثنان.

(ب) عينة الدراسة: من خلال تحديد مجتمع الدراسة السابق، تم اختيار العينة بطريقة عشوائية من المجتمع؛ حتى يتسنى تمثيل مجتمع الدراسة تمثيلاً صادقاً. وتم اختيار عينة حكومية عشوائية تتكون من عدد (1000) مفردة من مجتمع الدراسة (600 فاحص ضريبي، 400 محاسب قانوني)، وتم توزيع قوائم الاستبيان عليهم، وطلب منهم الرد على ما بها من عبارات؛ بهدف اختبار مدى تأثير المنظومة الضريبية في مصر بغياب المعايير المهنية الضريبية وجودها.

(ج) توزيع مفردات العينة: يوضح الجدول رقم (2) توزيع عينة الدراسة وفقاً لفئة المستقصى منهم، والاستمارات الموزعة والواردة ونسبة الاستجابة، والاستمارات المستبعدة والصالحة للتحليل الإحصائي، كما يلي:

جدول رقم (2)

توزيع عينة الدراسة وفقاً للفئات المستقصى منهم

الفئة	عدد مفردات العينة	النسبة	الاستثمارات الواردة	نسبة الاستجابة	الاستثمارات المستبعدة	الاستثمارات الصالحة
المحاسبون القانونيون	400	0.40	265	% 66.25	25	240
مأمورو الضرائب	600	0.60	546	% 91.00	30	516
المجموع	1000	1.00	811	% 81.10	55	756

يتضح من الجدول رقم (2) أنه تم توزيع عدد (1000) استمارة استبيان على عينة الدراسة، وبلغ عدد الاستثمارات الواردة (811 استمارة)، وبالتالي تكون نسبة الاستجابة 81.10 %، وهي نسبة مرتفعة، وتم استبعاد (55) استمارة لعدم اكتمال الرد على كثير من العبارات الهامة، وبالتالي أصبح عدد الاستثمارات الصالحة للتحليل (756) استمارة.

ويتبين للباحث من خلال فحص قوائم الاستبيان الواردة ما يلي:

1- أن جميع المستقصى منهم حاصلون على تعليم جامعي (بكالوريوس) أو بعد الجامعي (ماجستير مهني أو دبلومات محاسبة أو ضرائب وماجستير ودكتوراه)، ولا يوجد من بين مفردات العينة من هو دون ذلك، مما يعني أن المستوى العلمي لمفردات العينة مرتفع مما يمكنهم من فهم عبارات الاستبيان والاستجابة لها بشكل صحيح.

2- أن معظم أفراد العينة لهم خبرة عملية أكثر من خمس عشر سنة، وهذا يعني أنهم مارسوا العمل في المجال الضريبي (المحاسبة الضريبية والخدمات الضريبية والفحص الضريبي) لمدة زمنية طويلة بما يكفي للحكم على عبارات الاستبيان بشكل صحيح، بالإضافة إلى مستواهم التعليمي المرتفع.

3- أن مفردات عينة الدراسة على دراية جيدة بمعايير المحاسبة ومعايير المراجعة، إما خلال المرحلة الدراسية أو من خلال الحصول على دورات تدريبية في

الجمعيات المتخصصة، ودورات تدريبية في الفحص الضريبي، وهذا يعني أنهم على دراية بمعايير المحاسبة والمراجعة؛ مما يمكنهم من فهم العبارات الواردة بالاستبيان فهمًا جيدًا.

ويتضح من الجداول السابقة أن نسبة عينة البحث كبيرة ومتخصصة في مجال الدراسة، وأنهم ذو خبرة كافية؛ ولذلك يمكن الاعتماد على النتائج المتحصل عليها منها.

خامسًا: الأساليب الإحصائية المستخدمة:

اعتمد الباحث على استخدام الإحصاء الوصفي مثل حساب التكرارات والمتوسطات، وهذا الأسلوب الإحصائي هو الأسلوب المناسب لتحليل البيانات التي تم تجميعها باستخدام الاستبيان، حيث تتمثل البيانات في المقياس التثنائي (1، صفر)، وكذلك هو الأسلوب الإحصائي الأنسب لاختبار الفروض البحثية، وتحقيق أهداف البحث.

سادسًا: فروض الدراسة الميدانية:

من خلال دراسة مشكلة البحث وأهدافه، وأهداف الدراسة الميدانية، وحيث أن المنظومة الضريبية تتضمن ثلاثة أنشطة محاسبية أساسية (في إطار البحث) هي نشاط المحاسبة الضريبية ونشاط إعداد واعتماد الإقرارات الضريبية ونشاط الفحص الضريبي؛ ولذلك يمكن صياغة الفروض البحثية التالية في صورتها العدمية:
(أ) الفرض البحثي الأول: لا توجد ضرورة حتمية لمعايير المحاسبة الضريبية لتطوير المنظومة الضريبية في مصر.

المعايير المهنية الضريبية ضرورة حتمية لتطوير المنظومة الضريبية المصرية " دراسة ميدانية "

(ب) **الفرض البحثي الثاني:** لا توجد ضرورة حتمية لمعايير الخدمات الضريبية لتطوير المنظومة الضريبية في مصر.

(ج) **الفرض البحثي الثالث:** لا توجد ضرورة حتمية لمعايير الفحص الضريبي لتطوير المنظومة الضريبية في مصر.

(ج) **الفرض البحثي الرابع:** لا توجد ضرورة حتمية للمعايير المهنية الضريبية لتطوير المنظومة الضريبية في مصر.

سابعاً: اختبار الفروض البحثية:

وتحقيقاً لأهداف البحث، يركز الباحث على تحليل جداول التكرارات والمتوسطات الحسابية لكل عبارة لاستنتاج الاتجاه العام لأراء مفردات عينة الدراسة تجاه كل عنصر من عناصر الاستبيان، ولم يستخدم الباحث أسلوب المقارنات بين الفئات المستقصى منهم لعدم منفعتها في اختبار الفروض البحثية وتحقيق أهداف البحث، وتم اختبار الفروض البحثية كما يلي:

(أ) اختبار صحة الفرض البحثي الأول:

ينص الفرض البحثي الأول على أنه " لا توجد ضرورة حتمية لمعايير المحاسبة الضريبية لتطوير المنظومة الضريبية في مصر "، وتم اختباره من خلال تحليل ردود المستقصى منهم حول عبارات الاستبيان (1-12)، ويبين الجدول رقم (3) نتائج تحليل التكرارات والمتوسطات الحسابية لاستجابات المستقصى منهم حول أهمية وجود معايير المحاسبة الضريبية لتطوير المنظومة الضريبية كما يلي:

جدول رقم (3)
الجدول التكراري لردود المستقصى منهم حول
أهمية وجود معايير المحاسبة الضريبية لتطوير المنظومة الضريبية في مصر

م	العبارة	المحاسبون القانونيون		الفاحصون الضريبيون		الإجمالي		
		موافق	غير موافق	موافق	غير موافق	موافق	غير موافق	المتوسط الحسابي
1	إن تطبيق أحكام القانون الضريبي على صافي الربح المحاسبي المعد وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية يعد إهداراً للعمل بمعايير المحاسبة المصرية.	161	79	238	278	399	357	0.53
2	عدم وجود معايير للمحاسبة الضريبية يؤدي إلى: - تشتت المعالجات المحاسبية الضريبية بين معايير المحاسبة المصرية والتشريعات الضريبية (القوانين الضريبية، اللوائح التنفيذية للقوانين، التعليمات التنفيذية، ...، وغيرها).	213	27	486	30	699	57	0.93
3	- كثرة التعديلات والقرارات وتعليمات المصلحة المتعلقة بأسس المحاسبة الضريبية للأنشطة المختلفة.	168	72	406	110	574	182	0.76
4	- صعوبة إلمام الممول بالمعالجات المحاسبية الضريبية لفهمها وتطبيقها بشكل سليم.	214	26	436	80	650	106	0.86
5	- عدم ثبات واستقرار النظام المحاسبي الضريبي؛ نتيجة التغيير المستمر في أسس المحاسبة.	183	57	406	110	589	167	0.78
6	- فتح الباب للاجتهادات الشخصية للممولين فيحدث اختلاف في فهم وتطبيق أسس المحاسبة الضريبية.	160	80	426	90	586	170	0.78
7	- وجود اختلافات بين مأموريات الضرائب المختلفة، وبين الشعب وبعضها داخل المأمورية الواحدة.	189	51	392	124	581	175	0.77
8	إن وجود معايير موحدة للمحاسبة الضريبية يؤدي إلى: - توفير إرشادات للممولين بالمعالجات الضريبية لنتائج ممارسة الأنشطة الخاضعة للضريبة.	198	42	468	48	666	90	0.88

9	173	67	450	66	623	133	0.82	- إعداد قائمة الدخل وفقاً لمعايير أسس وقواعد المحاسبة الضريبية (قائمة الدخل الضريبية).
10	210	30	474	42	684	72	0.91	- إعداد الإقرارات الضريبية بشكل صحيح ودقيق من وجهة النظر الضريبية وتيسير إعدادها وفحصها.
11	209	31	480	36	689	67	0.91	- توحيد أسس التحاسب الضريبي بين الممول والفاحص الضريبي فتقل أوجه الخلاف بينهما.
12	195	45	468	48	663	93	0.88	ينبغي وضع معايير للمحاسبة الضريبية، استرشاداً بمعايير المحاسبة المصرية والمعالجات المحاسبية الواردة بالتشريعات الضريبية، وقواعد وأسس ومعايير المحاسبة الضريبية الصادرة عن المصلحة.

يتضح من خلال تحليل بيانات الجدول السابق النتائج التالية:

1- يوجد اتفاق بين المستقصى منهم حول عدم الموافقة على العبارة رقم (1) التي تنص على " أن تطبيق أحكام القانون الضريبي على صافي الربح المحاسبي المعد وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية يعد إهداراً للعمل بمعايير المحاسبة المصرية "، حيث يبلغ المتوسط الحسابي (0.53)، أي أن هذا العنصر ذو أهمية منخفضة، بمعنى أن تطبيق أحكام القانون الضريبي على الربح المحاسبي لا يعد إهداراً للعمل بمعايير المحاسبة المالية؛ لأن تطبيق معايير المحاسبة المالية يمثل مرحلة أولى، ثم يتم تطبيق أحكام القانون الضريبي على نتيجة المرحلة الأولى (صافي الربح المحاسبي)، وبالتالي فإن المرحلتين متكاملتان ولا يوجد تعارض بينهما، ولا يعد ذلك إهداراً للعمل بمعايير المحاسبة المصرية.

2- يتفق جميع مفردات العينة على أن عدم وجود معايير للمحاسبة الضريبية يؤدي إلى :

- تشتت المعالجات المحاسبية الضريبية بين معايير المحاسبة المصرية والتشريعات الضريبية (القوانين الضريبية، اللوائح التنفيذية للقوانين، التعليمات التنفيذية،... وغيرها)، حيث يبلغ المتوسط الحسابي (0.93)، وهذا يعني أن

- هذا العنصر ذو أهمية مرتفعة جداً عند تحديد أهمية وجود معايير موحدة للمحاسبة الضريبية بدلاً من تشتتها.
- كثرة التعديلات والقرارات وتعليمات المصلحة المتعلقة بأسس المحاسبة الضريبية للأنشطة المختلفة، حيث يبلغ المتوسط الحسابي (0.76)، وهذا يعني أن هذا العنصر ذو أهمية مرتفعة عند تحديد المشكلات الناتجة عن عدم وجود معايير للمحاسبة الضريبية.
- صعوبة إمام الممول بالمعالجات المحاسبية الضريبية لفهمها وتطبيقها بشكل سليم، حيث يبلغ المتوسط الحسابي (0.86)، وهذا يعني أن هذا العنصر ذو أهمية مرتفعة جداً عند تشخيص أسباب عدم الالتزام الضريبي للممولين، وزيادة المنازعات الضريبية؛ لعدم معرفة الممول بالتزاماته الضريبية بشكل صحيح وشامل.
- عدم ثبات واستقرار النظام المحاسبي الضريبي؛ نتيجة التغيير المستمر في أسس المحاسبة، حيث يبلغ المتوسط الحسابي (0.78)، وهذا يعني أن هذا العنصر ذو أهمية مرتفعة لتحديد دوافع الحاجة لوضع معايير للمحاسبة الضريبية تتميز بالثبات النسبي عبر الزمن.
- فتح الباب للاجتهادات الشخصية للممولين فيحدث اختلاف في فهم وتطبيق أسس المحاسبة الضريبية، حيث أن المتوسط الحسابي يبلغ (0.78)، وهذا يعني أن هذا العنصر ذو أهمية مرتفعة لمعرفة أسباب اختلاف أسس المحاسبة للأنشطة بين الممولين ومصلحة الضرائب؛ مما يولد الدافع لوضع معايير للمحاسبة الضريبية للحد من هذه الاجتهادات.
- وجود اختلافات بين مأموريات الضرائب المختلفة، وبين الشعب وبعضها داخل المأمورية الواحدة، حيث أن المتوسط الحسابي يبلغ (0.77)، وهذا يعني أن هذا

العنصر ذو أهمية مرتفعة لتحديد الدوافع لإصدار معايير موحدة للمحاسبة الضريبية لتوحيد أسس المحاسبة الضريبية للممولين بين المأموريات المختلفة.

3- يوجد اتفاق بين مفردات العينة على أن وجود معايير موحدة للمحاسبة الضريبية يؤدي إلى:

- توفير إرشادات للممولين بالمعالجات الضريبية لنتائج ممارسة الأنشطة الخاضعة للضريبة، حيث يبلغ المتوسط الحسابي (0.88)، وهذا يعني أن هذا العنصر ذو أهمية مرتفعة جدًا، مما يدل على منفعة وجود معايير موحدة للمحاسبة الضريبية.
- إعداد قائمة الدخل وفقًا لمعايير أسس وقواعد المحاسبة الضريبية (قائمة الدخل الضريبية). حيث أن المتوسط الحسابي يبلغ (0.82)، وهذا يعني أن هذا العنصر ذو أهمية مرتفعة وتدل على أهمية إصدار معايير المحاسبة الضريبية، وإعداد قائمة الدخل طبقًا لها.
- إعداد الإقرارات الضريبية بشكل صحيح ودقيق من وجهة النظر الضريبية وتيسير إعدادها وفحصها. حيث أن المتوسط الحسابي يبلغ (0.91)، وهذا يعني أن هذا العنصر ذو أهمية مرتفعة جدًا، لأن وجود معايير محاسبة ضريبية يلتزم بها الممولون عند إجراء المعالجة الضريبية لأنشطتها وعملياتها، وإعداد الإقرار الضريبي بما يتفق مع المتطلبات الضريبية، يؤدي إلى سهولة فحص الإقرارات الضريبية أو اعتمادها بدون فحص.
- توحيد أسس التحاسب الضريبي بين الممول والفاحص الضريبي فتقل أوجه الخلاف بينهما. حيث أن المتوسط الحسابي يبلغ (0.91)، وهذا يعني أن هذا العنصر ذو أهمية مرتفعة جدًا للقضاء على أوجه الخلاف بين مصلحة الضرائب والممولين حول أسس المحاسبة الضريبية من خلال إصدار معايير موحدة للمحاسبة الضريبية يلتزم بها الطرفان.

4- يوجد اتفاق بين المستقصى منهم على ضرورة وضع معايير للمحاسبة الضريبية؛ استرشاداً بمعايير المحاسبة المصرية والمعالجات المحاسبية الواردة بالتشريعات الضريبية، وقواعد وأسس ومعايير المحاسبة الضريبية الصادرة عن المصلحة، حيث يبلغ المتوسط الحسابي (0.88)، وهذا يعني أن هذا العنصر ذو أهمية مرتفعة جداً، يبين ضرورة إصدار معايير للمحاسبة الضريبية يكون مصدرها التشريعات الضريبية ومعايير المحاسبة المصرية.

بناءً على نتائج التحليل السابق لجدول التكرارات والمتوسطات، يتبين للباحث ضرورة وجود معايير المحاسبة الضريبية لتطوير النظام الضريبي المصري؛ لذا فإن هذه النتائج تؤدي إلى رفض الفرض البحثي الأول الذي ينص على أنه " لا توجد ضرورة حتمية لمعايير المحاسبة الضريبية لتطوير المنظومة الضريبية في مصر"، وقبول الفرض البديل.

(ب) اختبار صحة الفرض البحثي الثاني:

ينص الفرض البحثي الثاني على أنه " لا توجد ضرورة حتمية لمعايير الخدمات الضريبية لتطوير المنظومة الضريبية في مصر "، وتم اختبار هذا الفرض البحثي من خلال تحليل ردود الأفراد المستقصى منهم على عبارات الاستبيان (13 - 23)، ويبين الجدول رقم (4) نتائج تحليل التكرارات والمتوسطات الحسابية لاستجابات المستقصى منهم حول أهمية وجود معايير الخدمات الضريبية لتطوير المنظومة الضريبية كما يلي:

جدول رقم (4)
الجدول التكراري لردود المستقصى منهم حول
أهمية وجود معايير الخدمات الضريبية لتطوير المنظومة الضريبية في مصر

م	العبارة	المحاسبون القانونيون		الفاحصون الضريبيون		الإجمالي		
		موافق	غير موافق	موافق	غير موافق	موافق	غير موافق	المتوسط الحسابي
13	توجد معايير مهنية تحكم أداء المحاسب القانوني عند إعداد واعتماد الإقرارات الضريبية للممولين.	170	70	366	150	536	220	0.71
14	تواجه مصلحة الضرائب مصاعب عند فحص الإقرارات الضريبية غير المعتمدة من المحاسب القانوني	192	48	376	140	568	188	0.75
15	توجد فروق فنية بين الإقرارات الضريبية التي يعدها ويعتمدها المحاسب القانوني وتلك غير المعتمدة منه.	202	38	446	70	648	108	0.86
16	إن وجود معايير مهنية معتمدة للخدمات الضريبية (إعداد واعتماد الإقرارات الضريبية) يؤدي إلى: - توفير الضمانات اللازمة لأداء الخدمات الضريبية بأعلى جودة ممكنة.	203	37	466	50	669	87	0.89
17	- توفر إرشادات للمحاسب القانوني بقواعد وأسس إعداد واعتماد الإقرارات الضريبية.	225	15	468	48	693	63	0.92
18	- توفر آليات للحكم على أداء المحاسب القانوني وتقييم مستوى جودته.	208	32	448	68	656	100	0.87
19	- تحدد نطاق عمل المحاسب القانوني ودوره ومسئوليته وواجباته وحقوقه تجاه الممول والإدارة الضريبية.	204	36	460	56	664	92	0.88
20	- توفير الحماية للمحاسب القانوني وإخلاء مسؤوليته القانونية إذا اعتمد إقرار ضريبي به بيانات غير صحيحة تخرج عن نطاق مسؤوليته.	190	50	318	198	508	248	0.67
21	- تفادي حدوث تجاوزات من المحاسبين القانونيين.	210	30	437	79	647	109	0.86
22	يجب الاعتراف بمهنة الخدمات الضريبية في مصر كمهنة مستقلة، ومنح ترخيص لمزاومتها.	169	71	434	82	603	153	0.80

0.91	69	687	44	472	25	215	يجب وضع معايير مهنية ومعايير للسلوك المهني تحكم مزاوله مهنة الخدمات الضريبية مستندة إلى معايير المراجعة المصرية ومعايير السلوك المهني للمحاسبين والمراجعين.	23
------	----	-----	----	-----	----	-----	---	----

يتبين من تحليل بيانات الجدول التكراري السابق النتائج التالية:

1- يوجد اتفاق بين أفراد العينة على وجود معايير مهنية تحكم أداء المحاسب القانوني عند إعداد واعتماد الإقرارات الضريبية للممولين، حيث يبلغ المتوسط الحسابي (0.71)، وهذا يعني أن هذا العنصر ذو أهمية متوسطة، حيث يرى البعض أن وجود معايير المراجعة المصرية تكفي لأداء الخدمات الضريبية، خاصة في ظل صدور قرار وزير المالية الخاص بضوابط اعتماد المحاسب القانوني المستقل للإقرار الضريبي، الذي ينص على أن تتم مراجعة الإقرار الضريبي وفقاً لمعايير المراجعة المصرية، ويرى الباحث أن الخدمات الضريبية لها طبيعة خاصة تختلف عن خدمات المراجعة، وهذا ما دفع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) لإصدار مجموعة المعايير الخاصة بالخدمات الضريبية.

2- يتفق أفراد عينة الدراسة على أن مصلحة الضرائب تواجه مصاعب عند فحص الإقرارات الضريبية غير المعتمدة من المحاسب القانوني، وأن المتوسط الحسابي لاستجابتهم يبلغ (0.75)، وهذا يعني أن هذا العنصر ذو أهمية مرتفعة؛ مما يعني أن عدم إعداد واعتماد الإقرارات الضريبية من محاسب قانوني يمثل أحد الأسباب الهامة لوجود معوقات أمام مصلحة الضرائب للوصول إلى فحص ضريبي بمستوى جيد.

3- يوجد اتفاق بين مفردات العينة على وجود فروق فنية واضحة بين الإقرارات الضريبية التي يعدها ويعتمدها المحاسب القانوني وتلك الإقرارات التي يقدمها

الممولون وغير معتمدة من المحاسب القانوني، حيث بلغ المتوسط الحسابي (0.86)، وهذا يعني أن عدم إعداد واعتماد الإقرارات الضريبية من محاسب قانوني يعتبر أحد الأسباب ذات الأهمية المرتفعة جدًا لوجود اختلافات واضحة بينها وبين الإقرارات التي يعدها ويعتمدها المحاسب القانوني.

4- يوجد اتفاق بين مفردات عينة الدراسة على أن وجود معايير مهنية للخدمات الضريبية يوفر ضمانًا لارتفاع جودة أداء الخدمات الضريبية بمتوسط (0.89)، وتوفر إرشادات للمحاسب القانوني بقواعد وأسس إعداد واعتماد الإقرارات الضريبية بمتوسط (0.92)، وآليات للحكم على أداء المحاسب القانوني وتقييم مستوى جودته بمتوسط (0.87)، وتحدد نطاق عمل المحاسب القانوني ودوره ومسئوليته وواجباته وحقوقه تجاه الممول والإدارة الضريبية بمتوسط (0.88)، وتؤدي لتقاضي حدوث تجاوزات من المحاسبين القانونيين بمتوسط (0.86). وكل هذه الآثار الإيجابية لوجود معايير للخدمات الضريبية ذات أهمية مرتفعة جدًا لتطوير المنظومة الضريبية في مصر؛ مما يولد الحافز لإصدارها.

5- يتفق المستقصى منهم على أن وجود معايير مهنية للخدمات الضريبية ليس بالضرورة مصدر الحماية للمحاسب القانوني وإخلاء مسؤوليته القانونية إذا اعتمد إقرارًا ضريبياً به بيانات غير صحيحة تخرج عن نطاق مسؤوليته، حيث بلغ المتوسط الحسابي (0.67)، أي أن هذا العنصر ذو أهمية متوسطة في تطوير المنظومة الضريبية، حيث يرى البعض أن المحاسب القانوني يظل مسئولاً أمام مصلحة الضرائب عن صحة الأرقام والبيانات المدونة داخل الإقرار الضريبي الذي أعده واعتمده، ويقر بذلك، ولا تسقط عنه المسؤولية مطلقاً.

6- يوجد اتفاق بين المستقصى منهم على أهمية الاعتراف بمهنة الخدمات الضريبية كمهنة مستقلة في تطوير منظومة الضرائب في مصر، حيث بلغ متوسط

الاستجابات (0.80)، أي أن هذا العنصر ذات أهمية مرتفعة في تحسين بيئة التحاسب الضريبي في مصر.

7- يتفق معظم المشاركين في الدراسة على ضرورة وضع معايير مهنية ومعايير للسلوك المهني تحكم مزاوله مهنة الخدمات الضريبية مستندة إلى معايير المراجعة المصرية، ومعايير السلوك المهني للمحاسبين والمراجعين، حيث بلغ المتوسط الحسابي (0.91)، وهذا يعني أن هذا العنصر ذو أهمية مرتفعة جدًا، أي أن إصدار المعايير المهنية للخدمات الضريبية هام جدًا لضبط وتطوير مرحلة إعداد واعتماد الإقرارات الضريبية؛ وبالتالي يؤدي إلى تطوير المنظومة الضريبية في مصر.

وبناءً على تحليل نتائج التكرارات والمتوسطات لاستجابات المستقصى منهم، يتضح أن أطراف المنظومة الضريبية يتفق على ضرورة وجود معايير مهنية للخدمات الضريبية لتطوير النظام الضريبي المصري؛ لذا فإن هذه النتائج تؤدي إلى رفض الفرض البحثي الثاني الذي ينص على أنه " لا توجد ضرورة حتمية لمعايير الخدمات الضريبية لتطوير المنظومة الضريبية في مصر"، وقبول الفرض البديل.

(ج) اختبار صحة الفرض البحثي الثالث:

ينص الفرض البحثي الثالث على أنه " لا توجد ضرورة حتمية لمعايير الفحص الضريبي لتطوير المنظومة الضريبية في مصر"، وتم اختباره من خلال تحليل ردود المستقصى منهم على عبارات الاستبيان (24-35)، ويبين الجدول رقم (5) نتائج تحليل التكرارات والمتوسطات الحسابية لاستجابات المستقصى منهم حول أهمية وجود معايير الفحص الضريبي لتطوير المنظومة الضريبية كما يلي:

المعايير المهنية الضريبية ضرورة حتمية لتطوير المنظومة الضريبية المصرية " دراسة ميدانية "

جدول رقم (5)
الجدول التكراري لردود المستقصى منهم حول
أهمية وجود معايير الفحص الضريبي لتطوير المنظومة الضريبية في مصر

م	العبارة	المحاسبون القانونيون		الفاحصون الضريبيون		الإجمالي	
		موافق	غير موافق	موافق	غير موافق	موافق	غير موافق
24	لم تتناول التشريعات الضريبية الأمور الفنية الخاصة بعملية الفحص (مثل تخطيط عملية الفحص، وتحديد عينة الفحص على مستوى الملف، وتجميع وتوثيق أدلة الإثبات ... وغيرها) وتركها لخبرة واجتهاد مأموري الفحص.	150	90	346	170	496	260
25	إن عدم وجود معايير للفحص الضريبي يؤدي إلى: - اعتماد عملية الفحص الضريبي على الخبرات السابقة للفاحصين وليس على قواعد ومعايير علمية ومهنية.	174	66	400	116	574	182
26	- ضياع الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية وسوء العلاقة بينهما، وعدم الرضا عن أدائها.	186	54	386	130	572	184
27	- اتباع أسلوب الجباية عند إجراء التحاسب الضريبي للممولين، وبالتالي زيادة المنازعات الضريبية.	156	84	348	168	504	252
28	- اتساع دائرة الاتهام بالتهرب الضريبي، وزيادة حالات التهرب الضريبي.	155	85	374	142	529	227
29	إن توافر معايير للفحص الضريبي يؤدي إلى : - تحسين عمليات الفحص الضريبي ورفع كفاءتها وفعاليتها وإنهائها في أقل وقت ممكن وبأقل تكلفة.	222	18	482	34	704	52
30	- توفير إرشادات للفاحص الضريبي بقواعد وأسس الفحص الضريبي يسترشد بها عند أداء عمله.	224	16	484	32	708	48
31	- تحدد مسؤوليات وواجبات ونطاق عمل الفاحص الضريبي عند أداء عمله.	220	20	476	40	696	60
32	- أداء الفاحص الضريبي عمله بكفاءة وجودة واستقلالية وموضوعية وعدم التعسف ضد الممول.	207	33	486	30	693	63
33	- تقلل الاجتهادات الشخصية للفاحص الضريبي وإحداث اتساق وثبات في الأحكام الشخصية له.	219	21	470	46	689	67
34	- تقييم أداء الفاحص الضريبي بموضوعية ومهنية.	224	16	482	34	706	50
35	يجب وضع معايير للفحص الضريبي استرشادًا بمعايير المراجعة المصرية وإجراءات الفحص الواردة بالتشريعات الضريبية وتعليمات مصلحة الضرائب.	231	9	474	42	705	51

يتبين من خلال تحليل بيانات الجدول السابق ما يلي:

1- يوجد اتفاق بين المستقصى منهم على أن العبارة رقم (24) ذات أهمية متوسطة، وبلغ المتوسط الحسابي لها (0.66)، حيث يرون أن التشريعات الضريبية تتناول الأمور الفنية الخاصة بعملية الفحص (مثل تخطيط عملية الفحص، وتحديد عينة الفحص على مستوى الملف، وتجميع وتوثيق أدلة الإثبات، ...، وغيرها) من خلال القانون الضريبي واللائحة التنفيذية وتعليمات الفحص الصادرة عن مصلحة الضرائب، التي تبين الإجراءات التي يجب أن يتبعها الفاحص الضريبي أثناء تنفيذ عمليات الفحص، وأنه لا بد من وجود تأثير لخبرة مأموري الفحص، ولكن الأمر ليس متروكاً لهم بشكل مطلق.

2- يوجد اتفاق على أن عدم وجود معايير للفحص الضريبي هو السبب في اعتماد عملية الفحص الضريبي على الخبرات السابقة للفاحصين وليس على قواعد ومعايير علمية ومهنية بمتوسط (0.76)، وضياح الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية وسوء العلاقة بينهما، وعدم الرضا عن أدائها بمتوسط (0.76)، ويتم اتباع أسلوب الجباية عند إجراء التحاسب الضريبي للممولين، وبالتالي زيادة المنازعات الضريبية بمتوسط (0.67)، اتساع دائرة الاتهام بالتهرب الضريبي، وزيادة حالات التهرب الضريبي بمتوسط (0.70). وهذا يعني أن غياب معايير الفحص الضريبي يؤدي إلى حدوث الكثير من المشكلات التي تواجه الممولين في تعاملهم مع مصلحة الضرائب، ومشكلات الفحص الضريبي، وتولد المنازعات الضريبية بينهما.

3- يوجد اتفاق بين مفردات العينة على أن توافر معايير مهنية للفحص الضريبي يؤدي إلى تحسين عمليات الفحص الضريبي ورفع كفاءتها وفعاليتها وإنهائها في أقل وقت ممكن وبأقل تكلفة بمتوسط حسابي يبلغ (0.93)، وتوفر إرشادات للفاحص الضريبي بقواعد وأسس الفحص الضريبي يسترشد بها عند أداء عمله

بمتوسط حسابي يبلغ (0.94)، وتحدد مسئوليات وواجبات ونطاق عمل الفاحص الضريبي عند أداء عمله بمتوسط حسابي يبلغ (0.92)، كما تؤدي إلى أداء الفاحص الضريبي عمله بكفاءة وجودة واستقلالية وموضوعية وعدم التعسف ضد الممولين بمتوسط حسابي يبلغ (0.92)، وتقلل الاجتهادات الشخصية للفاحص الضريبي، وإحداث اتساق وثبات في الأحكام الشخصية له بمتوسط حسابي يبلغ (0.91)، وفي نهاية الأمر تستخدم لتقييم أداء الفاحص الضريبي بموضوعية ومهنية بمتوسط حسابي يبلغ (0.93). وهذا يعني أن وجود معايير مهنية تحكم عملية الفحص الضريبي تمثل عاملاً هاماً جداً لتحقيق الإيجابيات السابقة.

4- يوجد اتفاق بين المستقصى منهم على أنه يجب وضع معايير للفحص الضريبي استرشاداً بمعايير المراجعة المصرية وإجراءات الفحص الواردة بالتشريعات الضريبية وتعليمات مصلحة الضرائب، حيث بلغ المتوسط الحسابي (0.93)، وهذا يعني أن إصدار معايير مهنية للفحص الضريبي يمثل عنصراً هاماً جداً في تطوير المنظومة الضريبية في مصر.

وبناءً على ما سبق، يتضح أن أطراف المنظومة الضريبية تتفق على ضرورة وجود معايير مهنية للفحص الضريبي لتطوير النظام الضريبي المصري؛ لذا فإن هذه النتائج تؤدي إلى رفض الفرض البحثي الثالث الذي ينص على أنه " لا توجد ضرورة حتمية لمعايير الفحص الضريبي لتطوير المنظومة الضريبية في مصر"، وقبول الفرض البديل.

(د) اختبار الفرض البحثي الرابع:

ينص الفرض البحثي الرابع على أنه " لا توجد ضرورة حتمية للمعايير المهنية الضريبية لتطوير المنظومة الضريبية في مصر ". وتم اختبار هذا الفرض البحثي بطريقتين كما يلي:

1- **طريقة الاختبار غير المباشرة:** من خلال تحليل نتائج اختبار الفروض البحثية الثلاثة السابقة الخاصة بكل نوع من أنواع المعايير المهنية الثلاثة، حيث تبين رفض الفروض الثلاثة، وقبول الفروض البديلة؛ مما يعني وجود أهمية بالغة للمعايير المهنية لتطوير المنظومة الضريبية المصرية.

2- **طريقة الاختبار المباشرة:** من خلال نتائج تحليل التكرارات والمتوسطات الحسابية لاستجابات المستقصى منهم على العبارات (36-38) التي تدور بشكل مباشر حول أهمية وجود المعايير المهنية الضريبية لتطوير المنظومة الضريبية المصرية، كما يبينها الجدول رقم (6) التالي:

جدول رقم (6)

الجدول التكراري لرؤود المستقصى منهم حول أهمية وجود المعايير المهنية الضريبية لتطوير المنظومة الضريبية في مصر

م	العبارة	المحاسبون القانونيون		الفاحصون الضريبيون		الإجمالي	
		موافق	غير موافق	موافق	غير موافق	موافق	غير موافق
36	إن وجود المعايير المهنية الضريبية (معايير المحاسبة الضريبية، والخدمات الضريبية، والفحص الضريبي) يؤدي إلى دعم الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية؛ مما يقلل المنازعات الضريبية، والتهرب الضريبي.	205	35	458	58	663	93
37	يجب وضع ضوابط وآليات لإلزام كل من الممول والمحاسب القانوني والفاحص الضريبي بتطبيق المعايير المهنية الضريبية أثناء أداء المحاسبة الضريبية، وإعداد الإقرارات الضريبية، وفحصها.	201	39	488	28	689	67
38	تمثل المعايير المهنية الضريبية مطلبًا أساسيًا لتفعيل وتطوير المنظومة الضريبية في مصر.	216	24	470	46	686	70

يتضح من خلال بيانات الجدول السابق أن:

1- يوجد اتفاق بين الأفراد المستقصى منهم على أن وجود المعايير المهنية الضريبية التي تتمثل في معايير المحاسبة الضريبية، ومعايير الخدمات الضريبية، ومعايير الفحص الضريبي، تعتبر عاملاً هاماً جداً في دعم الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية، وتقليل المنازعات الضريبية، والتهرب الضريبي، حيث بلغ المتوسط الحسابي (0.88)، وهذا يعني أن هذا العنصر ذو أهمية مرتفعة جداً؛ مما يؤكد على ضرورة وجود معايير مهنية ضريبية لدعم الثقة بين الممولين ومصصلحة الضرائب وتقليل المنازعات الضريبية والتهرب الضريبي بين أفراد المجتمع الضريبي في مصر.

2- يوجد اتفاق بين معظم المستقصى منهم على ضرورة وضع ضوابط وآليات لإلزام كل من الممول والمحاسب القانوني والفاحص الضريبي بتطبيق المعايير المهنية الضريبية أثناء أداء المحاسبة الضريبية، وإعداد الإقرارات الضريبية، وفحصها، حيث بلغ المتوسط الحسابي (0.91)، مما يعني أن هذا العنصر ذو أهمية مرتفعة جداً، حيث تضمن الضوابط والآليات حسن تطبيق المعايير المهنية الضريبية لتطوير المنظومة الضريبية في مصر.

3- يوجد اتفاق بين معظم المستقصى منهم على أن المعايير المهنية الضريبية تمثل مطلباً أساسياً لتفعيل وتطوير المنظومة الضريبية في مصر، حيث بلغ المتوسط الحسابي (0.91)، أي أن المعايير المهنية الضريبية ذو أهمية مرتفعة جداً لتطوير المنظومة الضريبية المصرية.

وبناءً على ما سبق، يتضح أن أطراف المنظومة الضريبية تتفق على وجود ضرورة حتمية للمعايير المهنية الضريبية لتطوير النظام الضريبي المصري؛ لذا فإن هذه النتائج بالإضافة إلى نتائج اختبار الفروض البحثية الثلاثة السابقة تؤدي إلى رفض الفرض البحثي الرئيسي الذي ينص على أنه " لا توجد ضرورة حتمية للمعايير

المهنية الضريبية لتطوير المنظومة الضريبية في مصر"، وقبول الفرض البديل بوجود ضرورة حتمية للمعايير المهنية الضريبية لتطوير المنظومة الضريبية في مصر.

ويعرض الجدول رقم (7) نتائج اختبار الفروض البحثية الأربعة.

جدول رقم (7)

نتائج اختبار الفروض البحثية

م	الفروض البحثية	نتيجة الاختبار
1	الفرض البحثي الأول لا توجد ضرورة حتمية لمعايير المحاسبة الضريبية لتطوير المنظومة الضريبية في مصر	رفض
2	الفرض البحثي الثاني لا توجد ضرورة حتمية لمعايير الخدمات الضريبية لتطوير المنظومة الضريبية في مصر	رفض
3	الفرض البحثي الثالث لا توجد ضرورة حتمية لمعايير الفحص الضريبي لتطوير المنظومة الضريبية في مصر	رفض
4	الفرض البحثي الرابع لا توجد ضرورة حتمية للمعايير المهنية الضريبية لتطوير المنظومة الضريبية في مصر	رفض

المبحث السادس

نتائج وتوصيات البحث ومقترحات لبحوث مستقبلية

يتناول المبحث الحالي عرض نتائج وتوصيات، ومقترحات لبحوث مستقبلية

كما يلي:

أولاً: نتائج البحث:

يعرض الباحث النتائج التي توصل إليها بشقيه الاستدلالات المستنبطة من

الإطار النظري للبحث، ونتائج الدراسة الميدانية، كما يلي:

(أ) دلالات مستنبطة من التحليل النظري للبحث:

من خلال الوصف التحليلي لمشكلة البحث، يمكن استنتاج عدة دلالات كما

يلي:

- 1- تتعدد الأطراف المؤثرة في المنظومة الضريبية، وأكثرها تأثيراً هم الممول والمحاسب القانوني ومأمور الضرائب.
- 2- يؤدي الممول دوراً رئيسياً في تطوير المنظومة الضريبية من خلال تطبيق أسس وقواعد المحاسبة الضريبية، لكن يصعب عليه الإلمام بكافة المعالجات الضريبية لتشتتها بين مختلف المصادر؛ لذلك يحتاج إلى معايير موحدة للمحاسبة الضريبية يسترشد بها.
- 3- يقدم المحاسب القانوني الخدمات الضريبية (إعداد واعتماد الإقرار الضريبي) لعملائه، ويؤدي دوراً مهماً في تطوير المنظومة الضريبية من خلال إعداد إقرارات ضريبية وفقاً للتشريعات الضريبية؛ لذلك يحتاج إلى معايير مهنية معتمدة للخدمات الضريبية تحدد دوره ومسئوليته وواجباته وحقوقه وتوفر له إرشادات لأداء خدماته.
- 4- يقوم مأمور الضرائب بنشاط الفحص الضريبي، ويؤدي دوراً حاسماً في نجاح المنظومة الضريبية، من خلال التطبيق الصحيح للتشريعات الضريبية؛ لذلك

- يحتاج إلى معايير مهنية للفحص الضريبي تزوده بقواعد وأسس يسترشد بها عند القيام بعمله.
- 5- تعد صياغة معايير مهنية للمحاسبة الضريبية وللخدمات الضريبية وللفحص الضريبي بمثابة آليات لتفعيل وتطوير المنظومة الضريبية في مصر.
- 6- تؤدي المحاسبة الضريبية في المنشآت دورًا جوهريًا في توفير المعلومات الضريبية اللازمة لإدارة الشركة ومصصلحة الضرائب، والتي يتم إعدادها وفقًا لمبادئ وقواعد ومعايير خاصة بها، قد تختلف أو تتفق مع مبادئ وقواعد ومعايير المحاسبة المالية.
- 7- عدم الاستقرار الضريبي نتيجة كثرة التعديلات والقرارات والتعليمات الصادرة عن مصلحة الضرائب المتعلقة بأسس المحاسبة الضريبية للأنشطة المختلفة وعدم القدرة على متابعتها.
- 9- تمتلك مصلحة الضرائب قاعدة بيانات ضخمة تتضمن قواعد وأسس ومعايير للمحاسبة الضريبية يمكن الاسترشاد بها في وضع معايير للمحاسبة الضريبية؛ لتوحيد أسس المحاسبة الضريبية، فتقل أوجه الخلاف والمنازعات بين الممول والإدارة الضريبية.
- 10- تختلف الخدمات الضريبية عن خدمات الاستشارات الضريبية، حيث تقتصر الخدمات الضريبية على خدمات إعداد واعتماد الإقرارات الضريبية للممولين، وتمثيل الممولين أمام مصلحة الضرائب، وتمثل جانبًا مهمًا من الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة وإيراداتها.
- 11- تؤثر الخدمات الضريبية على مستوى التزام الممولين، وتدعم مبدأ الربط الذاتي للضريبة، ويدعم الثقة المتبادلة بين الممولين ومصصلحة الضرائب؛ لذلك اهتمت المنظمات المهنية والتنظيمية بها، فأصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

المعايير المهنية الضريبية ضرورة حتمية لتطوير المنظومة الضريبية المصرية " دراسة ميدانية "

(AICPA) معايير الخدمات الضريبية عام 2009، يمكن الاسترشاد بها لوضع ضوابط ومعايير أداء الخدمات الضريبية في مصر.

12- يؤدي المحاسبون القانونيون دورًا رئيسيًا في نجاح النظام الضريبي؛ لذلك ينبغي تدعيم هذا الدور، خاصة مع زيادة الطلب على الخدمات الضريبية بعد صدور القانون 91 لسنة 2005.

13- إن توافر معايير للفحص الضريبي ترشد عمليات الفحص، وتقلل الاجتهادات الشخصية للفاحص الضريبي، يعد مطلبًا أساسيًا لتفعيل وتطوير المنظومة الضريبية، ويمكن الاسترشاد بمعايير المراجعة المصرية في بناء معايير مهنية للفحص الضريبي.

(ب) نتائج الدراسة الميدانية واختبارات الفروض:

كشفت الدراسة الميدانية مدى الحاجة للمعايير المهنية الضريبية لتطوير المنظومة الضريبية في مصر من خلال اختبار مدى صحة الفروض البحثية عن النتائج التالية:

1- تم رفض الفرض الأول وقبول الفرض البديل، حيث تبين وجود ضرورة لإصدار معايير للمحاسبة الضريبية يسترشد بها الممول عند إجراء المعالجات المحاسبية الضريبية لأنشطته الخاضعة للضريبة؛ بهدف تطوير المنظومة الضريبية في مصر.

2- تم رفض الفرض الثاني وقبول الفرض البديل، حيث ثبت ضرورة إصدار معايير للخدمات الضريبية يسترشد بها المحاسب القانوني أثناء إعداد واعتماد الإقرارات الضريبية للممولين؛ بهدف تطوير المنظومة الضريبية في مصر.

3- تم رفض الفرض الثالث وقبول الفرض البديل، حيث تبين وجود ضرورة لإصدار معايير للفحص الضريبي يسترشد بها الفاحص الضريبي أثناء فحص الملفات والإقرارات الضريبية للممولين؛ بهدف تطوير المنظومة الضريبية في مصر.

4- تم رفض الفرض البحثي الرئيسي وقبول الفرض البديل، حيث ثبت وجود ضرورة حتمية لوجود معايير مهنية ضريبية لتطوير المنظومة الضريبية المصرية.

ثانياً: توصيات البحث:

من خلال النتائج التي توصل إليها البحث، يمكن للباحث صياغة بعض التوصيات القابلة للتنفيذ، كما يلي:

1- يقترح الباحث ضرورة تشكيل لجنة دائمة للمعايير المهنية الضريبية، تتألف من ممثلين عن كل من مصلحة الضرائب المصرية، وشعبة المحاسبين والمراجعين مزاولي المهنة بنقابة التجاريين، والغرف التجارية واتحاد الصناعات، والجامعات المصرية؛ لإصدار المعايير المهنية الضريبية الخاصة بالمحاسبة الضريبية، والخدمات الضريبية، والفحص الضريبي.

2- يوصي الباحث بوضع المعايير المهنية الضريبية؛ استرشاداً بالمعايير المصرية للمحاسبة والمراجعة، والتجارب الدولية ذات العلاقة، بما يتفق مع التشريعات الضريبية المصرية.

3- يوصي الباحث بوضع آليات لتشجيع الممولين على تطبيق معايير المحاسبة الضريبية، وإلزام المحاسبين القانونيين بمعايير الخدمات الضريبية، وإلزام مأموري الفحص بمعايير الفحص الضريبي.

المعايير المهنية الضريبية ضرورة حتمية لتطوير المنظومة الضريبية المصرية " دراسة ميدانية "

4- يوصي الباحث بالاعتراف بمهنة الخدمات الضريبية كمهنة مستقلة، وإنشاء سجل خاص بها لدى الإدارة الضريبية لقيّد مقدمي الخدمات الضريبية من المحاسبين القانونيين والوكلاء المعتمدين، يكون تابعاً للمجلس الأعلى للضرائب، لتنظيم المهنة ومنع الدخلاء من ممارستها.

ثالثاً: مقترحات لبحوث مستقبلية:

من خلال نتائج البحث وتوصياته، يقترح الباحث المجالات البحثية المستقبلية التالية:

- 1- وضع إطار مقترح لمعايير المحاسبة الضريبية لزيادة مستوى الالتزام الضريبي لدى الممولين والحد من المنازعات الضريبية.
- 2- وضع إطار مقترح لمعايير الخدمات الضريبية يلائم البيئة المصرية لزيادة فعالية الإقرارات الضريبية في المنظومة الضريبية.
- 3- وضع إطار مقترح لمعايير الفحص الضريبي لزيادة كفاءة وفعالية عملية الفحص الضريبي وتطوير أداء المنظومة الضريبية المصرية.

مراجع البحث

(أ) المراجع العربية:

- أحمد عثمان رشوان خليف، (2008)، " دراسة استكشافية لمدى ممارسة إدارة الأرباح وإدارة الضريبة في المنشآت المصرية ودور المحاسبة عن ضريبة الدخل في اكتشافها "، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة - جامعة بنها، العدد الأول المجلد الثاني.
- أمل جابر علي حسن، (2004)، " المشاكل العلمية والعملية للتحاسب الضريبي في ظل معايير المحاسبة الدولية - دراسة تطبيقية على شركات الاستثمار في مصر " رسالة ماجستير - غير منشورة - كلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان.
- أمين السيد لطفي، (2010)، " دراسة اختبارية لانعكاسات الأزمة المالية العالمية ومحددات تطبيق قانون الضريبة على الدخل على انخفاض حصيلة الضرائب في مصر باستخدام نموذج المحاكاة"، المؤتمر الضريبي السادس عشر - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب - في الفترة 27-29 يونيو - المجلد الأول.
- جلال عبد الحكيم الشافعي (2016)، " دور النظام الضريبي المصري في تشجيع الاستثمار في ضوء تنمية محور قناة السويس"، المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرون، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، خلال الفترة من 30-31 مايو، المجلد الأول.
- حامد طلبه محمد، (1990)، " الخدمات الضريبية ومدى مسئولية المحاسب القانوني عنها "، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببنها - جامعة الزقازيق، السنة العاشرة، العدد الأول.

المعايير المهنية الضريبية ضرورة حتمية لتطوير المنظومة الضريبية المصرية " دراسة ميدانية "

- حمدي هيبة، (2011-أ)، " العلاقة بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير المحاسبة الضريبية "، الأهرام الاقتصادي، بتاريخ 2011/8/15 و 2011/9/12، متاح على الموقع الإلكتروني:

<http://digital.ahram.org.eg/Economy.aspx?Serial=603817>، تم الدخول بتاريخ 2017/1/3.

-، (2011-ب)، " معايير المحاسبة الضريبية "، الأهرام الاقتصادي، في 2011/9/5. متاح على الموقع الإلكتروني:

<http://digital.ahram.org.eg/Economy.aspx?Serial=624565>، تم الدخول بتاريخ 2017/1/3.

- سمير سعد مرقص، (مايو 2002)، "مستقبل أداء الاستشارات الضريبية في مصر في ظل اتفاقية الجات"، المؤتمر الضريبي السابع - تطوير النظام الضريبي في ضوء المتغيرات المعاصرة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، دار الدفاع الجوي، القاهرة.

-، (2015)، " الاستشارات الضريبية: أصولها العلمية وتطبيقاتها العملية ومعايير لأدائها"، مجلة المال والتجارة، العدد 551.

- طارق عبد العال حماد، (2007)، "أثر الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على تحديد وعاء الضريبة ومتطلبات الإفصاح"، المؤتمر الضريبي الخامس عشر - كلية التجارة - جامعة عين شمس، خلال الفترة من 15-16 ديسمبر .

-، (2009)، " مشكلات تحديد الربح الضريبي في ضوء التغيرات الحديثة في المفاهيم والسياسات المحاسبية "، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، العدد الستون.

- عبدالله العادلي، (2002)، " الحاجة إلى وجود معايير مهنية للاستشارات الضريبية "، مجلة المحاسب، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، العدد 13.
- محمد عباس بدوي، ماجد محمد جزر، (2010)، " دراسة تحليلية لخدمات إعداد الإقرارات الضريبية ودورها في التأثير على الالتزام الضريبي للممولين "، المؤتمر العلمي الدولي العاشر، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- محمد نجيب زكي حمد، (2003)، " قياس تأثير معايير الخدمات الضريبية للأداء المهني للمحاسب القانوني على جودة تحديد الوعاء الضريبي دراسة نظرية ميدانية "، المجلة المصرية للدراسات التجارية- كلية التجارة - جامعة المنصورة، مجلد 27 العدد 3: 369-462. متاح على موقع دار المنظومة:
<http://search.mandumah.com/Record/60468>
- محمود السيد الناغي، (2015)، " تقييم مخاطر النظام الضريبي المصري كمدخل لإعادة الهيكلة "، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، العدد 98.
- مصطفى فتحي زكي سليم، (2015)، " إطار مقترح لزيادة فعالية المحاسبة الضريبية على الدخل في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل "، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة بنها.
- ممدوح أبو السعود، (2008)، " التشريع ومشكلات التحاسب الضريبي للنظام الضريبي المصري "، المؤتمر الضريبي الرابع عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المجلد الثاني، خلال الفترة 24-28 يونيو.
- هاني الحسيني، (2007)، " نحو إطار فكري للالتزامات المهنية في تطبيق أحكام القانون 91 لسنة 2005 "، المؤتمر الضريبي الثاني عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، خلال الفترة من 18-23 يونيو، القاهرة .

المعايير المهنية الضريبية ضرورة حتمية لتطوير المنظومة الضريبية المصرية " دراسة ميدانية "

- ياسر زكريا الشافعي، (2014)، " إطار مقترح لحوكمة الإدارة الضريبية لرفع كفاءة التحاسب الضريبي: دراسة اختبارية"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة المنوفية.

-، (2016)، " المحاسبة الضريبية في إطار الضريبة على الدخل"، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، الناشر دار العلم للنشر والتوزيع، كفر الشيخ.

- يوحنا نصحي عطية، (2015)، " مدخل محاسبي مقترح لبناء معايير الفحص الضريبي بهدف ترشيد الحكم الشخصي للفاحص الضريبي"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة بور سعيد.

(ب) التشريعات الضريبية المصرية:

1- قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته، الصادر في 9 يونيه 2005.

2- قرارات وزير المالية :

- القرار رقم 991 لسنة 2005، بشأن اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، وتعديلاتها.

- القرار بشأن القواعد والتعليمات العامة رقم 1 لسنة 2006 في شأن ضوابط اعتماد المحاسب القانوني المستقل للإقرار الضريبي"، صادر بتاريخ 2006/3/14.

- القرار رقم 193 لسنة 2006 بشأن تعديل بعض أحكام اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون 91 لسنة 2005. بتاريخ 2006/4/3.

- القرار رقم 272 لسنة 2007 بشأن قواعد ومعايير تحديد عينة فحص إقرارات الممولين عن سنة 2005"، صادر بتاريخ 2007/5/8 .

- القرار رقم 779 لسنة 2007 بشأن تعديل بعض أحكام اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون 91 لسنة 2005. بتاريخ 2007/12/31

- القرار رقم 160 لسنة 2008 بشأن تعديل بعض أحكام اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم 991 لسنة 2005. بتاريخ 2008/3/18

- القرار رقم 414 لسنة 2009 بشأن قواعد وأسس المحاسبة الضريبية للمنشآت الصغيرة وإجراءات تحصيل الضريبة على أرباحها، صادر بتاريخ 2009/7/2. - القرار رقم (54) لسنة 2012 بشأن تحديد قواعد وأسس المحاسبة الضريبية للمنشآت الصغيرة، صادر بتاريخ 2012/2/8.

3- تعليمات تنفيذية صادرة عن مصلحة الضرائب المصرية

- تعليمات عامة للفحص رقم (28) لسنة 2008 "، صادرة بتاريخ 2008/8/19. - تعليمات عامة رقم (9) لسنة 2009 بشأن الإطار العام للفحص في ظل أحكام القانون 91 لسنة 2005 "، صادرة بتاريخ 2009/1/20. - التعليمات التنفيذية رقم (12) لسنة 2012 بشأن قواعد وأسس المحاسبة الضريبية للمنشآت الصغيرة، بتاريخ 2012/4/5. والتعليمات التنفيذية الملحق بها أرقام 42 لسنة 2012 و 30 لسنة 2013.

(ج) المراجع الأجنبية :

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (2009), “ Statements on Standards for Tax Services (SSTSs)”, Nos. 1-7, available at: <http://www.aicpa.org/Research/Standards/Tax/Pages/default.aspx>

المعايير المهنية الضريبية ضرورة حتمية لتطوير المنظومة الضريبية المصرية " دراسة ميدانية "

- American Institute of Certified Public Accountants, (2015), "Consulting Services", available at: <https://publication.cpa2biz.com/MainUI/PrintDocument.ashx4/13/2015>.
- Eberhartinger E. & Klostermann M., (2007), " What if IFRS were a Tax Base? New Empirical Evidence from an Austrian Perspective ", *Accounting in Europe*, Volume 4, Issue 2, PP. 141-168, Published online: 19 Dec 2007, Available at: <https://doi.org/10.1080/17449480701727932>
- Eilifsen A., (1996), " The relationship between accounting and taxation in Norway ", *European Accounting Review*, Volume 5, Issue sup1, PP. 835-844, Published online: 28 Sep 2006, Available at: <https://doi.org/10.1080/09638189600000053>
- Hoogendoorn M., (1996), " Accounting and taxation in Europe — A comparative overview ", *European Accounting Review*, Volume 5, - Issue sup1, PP. 783-794, Published online: 28 Sep 2006, Available at: <https://doi.org/10.1080/09638189600000050>
- James S., (2002), " The Relationship Between Accounting and Taxation ", University of Exeter, Available at: <https://core.ac.uk/download/pdf/12824388.pdf>
- 3- Jaruga A. , Walińska E. & Baniewicz A., (1996), " The relationship between accounting and taxation in Poland ", *European Accounting Review*, Volume 5, Issue sup 1, PP. 883-897, Published online: 28 Sep 2006, Available at: <https://doi.org/10.1080/09638189600000057>
- Lamb M., (1996). " The relationship between accounting and taxation: The United Kingdom ", *European Accounting Review*, Volume 5, Issue sup1, PP. 933-949, Published online: 28 Sep 2006, Available at: <https://doi.org/10.1080/09638189600000060>
- Lamb, M., Nobes, C. and Roberts, A., (1998), " International variations in the connections between tax and financial reporting ". *Accounting and Business Research*, vol. 28, issue 3: 173-188, Available at: <https://EconPapers.repec.org/> <https://doi.org/10.1080/00014788.1998.9728908>.
- McGee R., (2005), " Ethical Issues in Outsourcing Accounting and Tax Services ", Presented at the 17th Annual Meeting of the International Academy of Business Disciplines, Pittsburgh, PA. April 7-10. Available at: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=648766.

- OECD, (2005), "Survey of Trends in Taxpayer Service Delivery Using New Technologies ", P.59, available at: www.oecd.org/dataoecd.pdf
- Pfaff D. & Schröder T., (1996), " The relationship between financial and tax accounting in Germany - the authoritativeness and reverse authoritativeness principle ", *European Accounting Review Journal*, Volume 5, Issue sup1, PP. 963-979, Published online: 28 Jul 2006, Available at: <https://doi.org/10.1080/09638189600000062>

ملاحق الدراسة قائمة استبيان

السيد الأستاذ الفاضل : بعد التحية

يقوم الباحث بإعداد دراسة بعنوان **المعايير المهنية الضريبية: ضرورة حتمية لتطوير المنظومة الضريبية**؛ بهدف تحديد مدى الحاجة لوجود معايير مهنية ضريبية لتطوير النظام المحاسبي الضريبي، وتم التركيز على ثلاثة أنشطة متتالية وهي: نشاط المحاسبة الضريبية الذي يقوم به الممول، ونشاط الخدمات الضريبية (إعداد واعتماد الإقرارات الضريبية) ويؤديه المحاسب القانوني، ونشاط الفحص الضريبي ويقوم به مأمور الضرائب. ويتطلب كل نشاط مجموعة من المعايير لضبط أدائه ورفع مستوى جودته، وتم إعداد قائمة الاستبيان التالية لاستطلاع رأي سيادتكم حول ضرورة وجود مثل هذه المعايير المهنية الضريبية لتطوير المنظومة الضريبية كما يلي:

أولاً: المصطلحات الواردة بالاستبيان:

- 1- **أطراف المنظومة الضريبية:** يقصد بهم في إطار البحث الممول والمحاسب القانوني والفاحص الضريبي.
- 2- **معايير المحاسبة الضريبية:** هي قواعد توفر أسس وإرشادات للمعالجات المحاسبية الضريبية لبنود الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات الخاصة بالمنشأة الخاضعة للضريبة.
- 3- **معايير الخدمات الضريبية:** هي قواعد توفر إرشادات للمحاسبين القانونيين يسترشدوا بها عند إعداد واعتماد الإقرارات الضريبية (الخدمات الضريبية) للممولين؛ لضمان دقة وسلامة الإقرارات الضريبية.
- 4- **معايير الفحص الضريبي:** هي قواعد توفر إرشادات للفاحص الضريبي يسترشدون بها أثناء تنفيذ عملية الفحص الضريبي للإقرارات الضريبية وملفات الممولين.

ثانياً: بيانات المستقصى منه:

الاسم/ (اختياري)

المؤهل العلمي	دكتوراه	ماجستير	دبلوم محاسبة	بكالوريوس محاسبة	مؤهلات أخرى
سنوات الخبرة المهنية	أكثر من 20 سنة	من 15 إلى أقل من 20 سنة	من 10 إلى أقل من 15 سنة	من 5 إلى أقل من 10 سنة	أقل من 5 سنوات
الصفة الحالية	مأمور ضرائب	محاسب قانوني	ممول	-	-
البرامج التدريبية التي حصلت عليها	معايير المحاسبة	معايير المراجعة	معايير مهنية أخرى	-	-

ثالثًا: نطاق الاستقصاء:

م	العبارة	موافق	غير موافق
المحور الأول: معايير المحاسبة الضريبية			
1	إن تطبيق أحكام القانون الضريبي على صافي الربح المحاسبي المعد وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية يعد إهدارًا للعمل بمعايير المحاسبة المصرية.		
2	عدم وجود معايير للمحاسبة الضريبية يؤدي إلى: (العبارات من 2 حتى 7) تشتت المعالجات المحاسبية الضريبية بين معايير المحاسبة المصرية والتشريعات الضريبية (القوانين الضريبية، اللوائح التنفيذية للقوانين، التعليمات التنفيذية،...، وغيرها).		
3	كثرة التعديلات والقرارات وتعليمات المصلحة المتعلقة بأسس المحاسبة الضريبية للأنشطة المختلفة		
4	صعوبة إمام الممول بالمعالجات المحاسبية الضريبية لفهمها وتطبيقها بشكل سليم.		
5	عدم ثبات واستقرار النظام المحاسبي الضريبي؛ نتيجة التغيير المستمر في أسس المحاسبة.		
6	فتح الباب للاجتهادات الشخصية للممولين فيحدث اختلاف في فهم وتطبيق أسس المحاسبة الضريبية.		
7	وجود اختلافات بين مأموريات الضرائب المختلفة، وبين الشعب وبعضها داخل المأمورية الواحدة.		
8	إن وجود معايير موحدة للمحاسبة الضريبية يؤدي إلى: (العبارات من 8 حتى 11)		

		توفير إرشادات للممولين بالمعالجات الضريبية لنتائج ممارسة الأنشطة الخاضعة للضريبة.
9		إعداد قائمة الدخل وفقاً لمعايير أسس وقواعد المحاسبة الضريبية (قائمة الدخل الضريبية).
10		إعداد الإقرارات الضريبية بشكل صحيح ودقيق من وجهة النظر الضريبية وتيسير إعدادها وفحصها.
11		توحيد أسس التحاسب الضريبي بين الممول والفاحص الضريبي قنقل أوجه الخلاف بينهما.
12		ينبغي وضع معايير للمحاسبة الضريبية، استرشاداً بمعايير المحاسبة المصرية والمعالجات المحاسبية الواردة بالتشريعات الضريبية، وقواعد وأسس ومعايير المحاسبة الضريبية الصادرة عن المصلحة.
المحور الثاني: معايير الخدمات الضريبية		
13		توجد معايير مهنية تحكم أداء المحاسب القانوني عند إعداد واعتماد الإقرارات الضريبية للممولين.
14		تواجه مصلحة الضرائب مصاعب عند فحص الإقرارات الضريبية غير المعتمدة من المحاسب القانوني
15		توجد فروق فنية بين الإقرارات الضريبية التي يعدها ويعتمدها المحاسب القانوني وتلك غير المعتمدة منه.
16		إن وجود معايير مهنية معتمدة للخدمات الضريبية يؤدي إلى: (العبارات من 16 حتى 21) توفير الضمانات اللازمة لأداء الخدمات الضريبية بأعلى جودة ممكنة.
17		توفير إرشادات للمحاسب القانوني بقواعد وأسس إعداد واعتماد الإقرارات الضريبية.
18		توفير آليات للحكم على أداء المحاسب القانوني وتقييم مستوى جودته.
19		تحديد نطاق عمل المحاسب القانوني ودوره ومسئوليته وواجباته وحقوقه تجاه الممول والإدارة الضريبية.
20		توفير الحماية للمحاسب القانوني وإخلاء مسؤوليته القانونية إذا اعتمد إقراراً ضريبياً به بيانات غير صحيحة تخرج عن نطاق مسؤوليته.
21		تفادي حدوث تجاوزات من المحاسبين القانونيين.
22		يجب الاعتراف بمهنة الخدمات الضريبية في مصر كمهنة مستقلة، ومنح ترخيص لمزاومتها.
23		يجب وضع معايير مهنية ومعايير للسلوك المهني تحكم مزاولة مهنة الخدمات الضريبية مستندة إلى معايير المراجعة المصرية ومعايير

السلوك المهني للمحاسبين والمراجعين.	
المحور الثالث: معايير الفحص الضريبي	
24	لم تتناول التشريعات الضريبية الأمور الفنية لعملية الفحص (مثل تخطيط عملية الفحص، وتحديد عينة الفحص على مستوى الملف، وتجميع وتوثيق أدلة الإثبات... وغيرها)، وتركها لخبرة واجتهاد مأموري الفحص.
25	إن عدم وجود معايير للفحص الضريبي يؤدي إلى: (العبارات من 25 حتى 28) اعتماد عملية الفحص الضريبي على خبرات الفاحصين وليس على قواعد ومعايير علمية ومهنية.
26	ضيق الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية وسوء العلاقة بينهما، وعدم الرضا عن أدائها.
27	إتباع أسلوب الجباية عند إجراء التحاسب الضريبي للممولين، وبالتالي زيادة المنازعات الضريبية.
28	اتساع دائرة الاتهام بالتهرب الضريبي، وزيادة حالات التهرب الضريبي.
29	إن توافر معايير للفحص الضريبي يؤدي إلى: (العبارات من 29 حتى 34) تحسين عمليات الفحص الضريبي ورفع كفاءتها وفعاليتها وإنهائها في أقل وقت ممكن وبأقل تكلفة.
30	توفير إرشادات للفاحص الضريبي بقواعد وأسس الفحص الضريبي يسترشد بها عند أداء عمله.
31	تحديد مسؤوليات وواجبات ونطاق عمل الفاحص الضريبي عند أداء عمله.
32	أداء الفاحص الضريبي عمله بكفاءة وجودة واستقلالية وموضوعية وعدم التعسف ضد الممول.
33	تقليل الاجتهادات الشخصية للفاحص الضريبي وإحداث اتساق وثبات في الأحكام الشخصية له.
34	تقييم أداء الفاحص الضريبي بموضوعية ومهنية.
35	يجب وضع معايير للفحص الضريبي استرشادًا بمعايير المراجعة المصرية وإجراءات الفحص الواردة بالتشريعات الضريبية وتعليمات مصلحة الضرائب.

المعايير المهنية الضريبية ضرورة حتمية لتطوير المنظومة الضريبية المصرية " دراسة ميدانية "

36	إن وجود المعايير المهنية الضريبية (معايير المحاسبة الضريبية، والخدمات الضريبية، والفحص الضريبي) يؤدي إلى دعم الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية؛ مما يقلل المنازعات الضريبية، والتهرب الضريبي.
37	يجب وضع ضوابط وآليات لإلزام كل من الممول والمحاسب القانوني والفاحص الضريبي بتطبيق المعايير المهنية الضريبية أثناء أداء المحاسبة الضريبية، وإعداد الإقرارات الضريبية، وفحصها.
38	تمثل المعايير المهنية الضريبية مطلبًا أساسيًا لتفعيل وتطوير المنظومة الضريبية في مصر.

ويتقدم الباحث بخالص الشكر والتقدير لسيادتكم لحسن التعاون،،،،