

بحث بعنوان

تقييم مهام ومسئوليات المحاسب القانوني لأغراض التحاسب الضريبي لمنظمات الأعمال بهدف تطوير الأداء الخدمي

**Evaluating Tasks and Responsibilities of the Chartered Accountant for the Tax Accounting Purposes in Business Organizations in Order to Development Service Performance**

بحث مقدم من

محمد نظير حسن الفولي

## ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تطوير مهام ومسئوليات المحاسب القانوني لأغراض التحاسب الضريبي لمنظمات الأعمال بهدف تحقيق جودة الأداء الخدمي ، حيث تمثل الخدمات الضريبية التي يودها المحاسب القانوني وخاصة فيما يتعلق بإعداد الإقرار الضريبي أهم تحد تواجهه المهنة نظراً لعلاقتها بتحديد موارد الدولة من جهة وإكتساب الثقة في العمل المحاسبي من جهة أخرى ، كما أن أداء الخدمات الضريبية بجودة مرتفعة يعتمد إلى حد كبير على قدرتها على الوفاء بحاجات المستفيدين التي تعكس توقعاتهم بالنسبة لهذه الخدمات ، إلا أنه توجد انتقادات للأداء الخدمي للمحاسب القانوني في ضوء آليات التحاسب الضريبي الحالي من معايير مهنية وتشريعات ضريبية حيث أن الخدمات الضريبية تختلف في طبيعتها وجوهرها عن خدمات المراجعة مما يعطى خصوصية للخدمات الضريبية ويستدعي الارتقاء بأدائها بأن تكون لها معايير مهنية مستقلة خاصة بها اعتماداً على اختلاف طبيعتها عن باقي الخدمات الأخرى ، لذا يقترح الباحث استخدام معايير الخدمات الضريبية لأغراض التحاسب الضريبي ، وتمثل أهم النتائج التي توصل إليها البحث أن معايير الخدمات الضريبية إحدى حلقات التطوير التي يمكنها وضع أنماط لتأدية هذه المهام والنهوض بالأداء الخدمي للمحاسب القانوني ، وأن الحاجة لتلك المعايير لا يلغى أو يستبعد تطبيق معايير المراجعة المصرية .

## **Abstract.**

**This study aims to developing Tasks and Responsibilities of the Chartered Accountant for the Tax Accounting Purposes in Business Organizations in Order to Achieve Quality Service Performance, The tax services performed by the chartered accountant especially what is related to preparing the tax declaration, the most important challenge that faces the profession due to its relation with determining the state's resources from a side and acquiring the trust in the accounting business, There are criticisms for the service performance of the chartered accountant under the light of current accounting mechanisms of professional standards and tax legislations, the tax services are differing in its nature and essence from the auditing services, which gives privacy to the tax services and needs upgrading its performance that to have independent professional standards depending on the difference of its nature from the other services, The researcher proposed to use tax services standards (SSTSs) for purposes of tax accounting , which lead to a lot of positives and the most important one of them is development the tasks and responsibilities of the chartered accountant .**

## الإطار العام للبحث

أولاً: طبيعة المشكلة موضوع البحث 0

عمل قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية على إيجاد دور فعال للمحاسب القانوني في المنظومة الضريبية حيث ترتب على مسؤوليه اعتماده للإقرار الضريبي مهام ضريبية خاصة تستوجب أتعاب مهنية سواء قام بها المحاسب القانوني الذي يقوم بمراجعة حسابات المنشأة لهدف تقديم تقرير عن القوائم المالية أو محاسب قانوني آخر ، وفي مقابل هذه المهام الضريبية غُلظت العقوبات على المحاسب القانوني لتمتد للمسئولية الجنائية عندما لا يعبر الإقرار الضريبي عن حقيقة نشاط الممول ، ويضاف إلى ذلك اعتباره شريكاً في جريمة التهرب الضريبي التي ارتكبها الممول بتقديمه إقراراً ضريبياً ينطوي على ما يخالف الحقيقة على الرغم من أنه غير مخاطب بالضريبة وإنما الممول هو المخاطب بالضريبة مما يجعل من تحديد طبيعة هذه المهام والمسئوليات التي تقع على المحاسب القانوني وفق القانون أمراً في غاية الأهمية 0

وتحدد مشكلة البحث في أن هناك انتقادات للأداء الخدمي للمحاسب القانوني في ضوء آليات التحاسب الضريبي الحالي من معايير مهنية وتشريعات ضريبية ، مما يتطلب تقييم مهام ومسئوليات المحاسب القانوني لأغراض التحاسب الضريبي لمنظمات الأعمال والعمل على تطويرها بهدف تحقيق جودة الأداء الخدمي ، حيث أن الخدمات الضريبية تختلف في طبيعتها وجوهرها عن خدمات المراجعة ، وبالتالي عدم ملائمة معايير المراجعة للتطبيق على الخدمات الضريبية مما يعطى خصوصية للخدمات الضريبية ويستدعى الارتقاء بأدائها بأن تكون لها معايير مهنية مستقلة خاصة بها اعتماداً على اختلاف طبيعتها عن باقي الخدمات الأخرى 0

ثانياً : أهمية البحث 0

الأهمية العلمية:

تتركز الأهمية العلمية للبحث في الإضافة للمكتبة العربية في مجال البحوث الضريبية والتي تتناول تطوير مهام ومسئوليات المحاسب القانوني لأغراض التحاسب الضريبي بهدف تحقيق جودة الأداء الخدمي، ولا سيما في ظل الاهتمام العلمي من قبل المنظمات العلمية والمهنية ، بما يحقق التوقعات المطلوبة منه للمجتمع المالي في مختلف الخدمات الضريبية 0

الأهمية العملية:

تعتبر الضرائب أهم موارد الخزانة العامة للدولة والتي يمكن من خلالها تتمكن من القيام بواجباتها والوفاء بالتزاماتها ، لتمويل خطط التنمية ، وتحقيق التكافل الاجتماعي ، ويتضح ذلك من ارتفاع نسبة مساهمة الحصيلة الضريبية في تشكيل إيرادات الدولة 0

ثالثاً : أهداف البحث 0

الهدف الرئيسي لهذا البحث هو دراسة العلاقة بين جودة الأداء الخدمي لمنظمات الأعمال كمتغير تابع ومهام ومسئوليات المحاسب القانوني لأغراض التحاسب الضريبي كمتغير مستقل وبالتالي استنتاج مدى فاعلية مهام ومسئوليات المحاسب القانوني في القيام بأعمال تؤثر على التحاسب الضريبي ، وكيفية تطويرها بهدف تحقيق جودة الأداء الخدمي 0

رابعاً : فروض البحث 0

تتمثل أهم فروض الدراسة التي قام بها الباحث في هذا البحث ، في الفروض العدمية التالية :  
الفرض الأول : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المهام المنوطة بالمحاسب القانوني في ظل التشريعات السارية وتحقيق جودة الأداء الخدمي 0  
الفرض الثاني : لا تحقق المتطلبات التشريعية والتنظيمية الحالية جودة الأداء الخدمي للمحاسب القانوني عند القيام بعملية التحاسب الضريبي 0

**الفرض الثالث :** لا تؤدي المقترحات التطويرية لمهام ومسئوليات المحاسب القانوني إلى تحقيق جودة الأداء الخدمي 0

مع ملاحظة أن الفروض البديلة لذلك هي عكس كل منها ، أي أنها تشير إلى وجود فروق فردية معنوية بين آراء المستقضي منهم ، ويكون التحليل الإحصائي لتفريغ الإجابات على الإستقصاء وتحديد صحة أو عدم صحة الفروض العدمية ( الصفرية ) السابقة 0

**خامساً :** حدود البحث 0

يتناول الباحث من خلال الدراسة تقييم الإقرار الضريبي كآلية للتحاسب الضريبي في ضوء القانون 91 لسنة 2005 ، وتقييم المعايير المهنية ذات الصلة بالتحاسب الضريبي ومعايير الخدمات الضريبية الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA وبذلك يخرج عن نطاق البحث ما يلي :

- 1- منظمات الأعمال التي لا تمسك دفاتر وحسابات منتظمة 0
- 2- مراجعة التسويات الخاصة بالضريبة علي المرتبات 0
- 3- تمثيل المحاسب القانوني لعماله في الفحص الضريبي أمام المأموريات 0

**سادساً :** منهج البحث:

يقوم البحث بصفة أساسية على منهجية علمية تجمع بين المنهجين الاستقرائي والاستنباطي حيث يتم استعراض وتقييم الدراسات السابقة التي تناولها الأدب المحاسبي في مجال تحقيق جودة الأداء الخدمي للمحاسب القانوني عند التحاسب الضريبي لمنظمات الأعمال ، واستقراء الإجراءات المرتبطة بموضوع الدراسة ، واستنباط القواعد الملائمة واختبار صحة فروض الدراسة عن طريق استخدام قوائم الاستقصاء كوسيلة أساسية لجمع البيانات ، ومن ثم إخضاع إجابات المستقضي منهم للتحليل الإحصائي باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة واستنباط الخصائص والمؤشرات لقياس أثر مقترح تطوير مهام ومسئوليات المحاسب القانوني على تحقيق جودة الأداء الخدمي 0

**سابعاً :** الدراسات السابقة 0

1- دراسة: د0 نبيل عبد الرؤوف إبراهيم ( 2011 )

جاءت هذه الدراسة بعنوان : "استخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء لتقويم أداء الخدمات الضريبية الإلكترونية مع دراسة ميدانية " تناولت هذه الدراسة إطار مقترح لتقويم أداء الخدمات الضريبية باستخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء ، وكذلك عرض أساليب تفعيل كفاءة الإجراءات وترشيد تكلفة الخدمة المقدمة للممولين إلكترونياً ، وعرضت الدراسة كيفية زيادة الإيرادات الضريبية من خلال تحسين جودة الخدمات الضريبية الإلكترونية بصفة خاصة ، وتوصلت الدراسة إلى أهمية رفع كفاءة العمليات الداخلية للإجراءات الضريبية من فحص وتحصيل من خلال تخفيض زمن الإجراءات الداخلية لتنفيذ العمليات الضريبية من لحظة استلام الإقرارات الضريبية حتى تقديم المخالصات الضريبية ، وأوصت الدراسة بأهمية استخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء في تقويم أداء الإدارة الضريبية ، وفي مجال تقديم الخدمات الضريبية الإلكترونية بصفة خاصة 0

2- دراسة: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD ( 2011 )

جاءت هذه الدراسة بعنوان :

**Tax Administration In OECD And Selected Non Information "Series"**

أوضحت الدراسة الملامح الرئيسية والعناصر الأساسية لأنظمة الإدارة الضريبية الحديثة والابتكارات الحديثة والممارسات الجيدة ومقاييس أو مؤشرات الأداء في الدول الأعضاء بالمنظمة وبعض الدول غير الأعضاء، وتضمن تقريرها في مارس عام 2011 العناصر الرئيسية الواجب توافرها في الإدارة الحديثة ، والتي تمثل ترتيبات مؤسسية للإدارة الضريبية

خاصة بالحكومة وتوصلت الدراسة إلى أنه توجد آليات للحكومة يتم تطبيقها لضمان تحقيق المساءلة ، تتمثل في وجود مجالس الإدارات أو الهيئات الاستشارية ، وجود إشراف خارجي مستقل على نظام الإدارة الضريبية ، ووجود إدارة متخصصة لمعالجة الشكاوى ، واستقلالية وشفافية مصلحة الضرائب واستخدام الخدمات الإلكترونية في الأعمال الضريبية ، والإقرارات الضريبية المعبأة مسبقاً وحقوق الممولين والمسائلة ، وتطبيق مدخل إدارة المخاطر ، واستخدام برامج الفحص العشوائي وتنمية قدرات الموظفين ، والتوسع في تطبيق أنظمة الخصم من المنبع ، واستخدام مبادئ التقدير الذاتي والتقارير الإلزامية للطرف الثالث ، والعقوبات وغرامات التأخير 0

ثامناً : خطة البحث 0

على ضوء طبيعة البحث وأهميته وأهدافه وفروضه وحدوده ومنهجه يعرض الباحث الفصول الثلاثة التالية:-

الفصل الأول : طبيعة جودة الأداء الخدمي للمحاسب القانوني لأغراض التحاسب الضريبي 0

الفصل الثاني : تطوير مهام ومسئوليات المحاسب القانوني لأغراض التحاسب الضريبي 0

الفصل الثالث : مردود التطوير المقترح لمهام ومسئوليات المحاسب القانوني على جودة الأداء الخدمي في بيئة التحاسب الضريبي المصري 0

## الفصل الاول

طبيعة جودة الأداء الخدمي للمحاسب القانوني لأغراض التحاسب الضريبي  
مقدمة :

يترتب على عدم جودة الأداء الخدمي للمحاسب القانوني نتائج خطيرة ومضلة للمتلعبين على تقارير المراجعة المعتمدة منه وبالأخص متخذي القرارات وراسمي السياسات وكذلك المستثمرين لأن ما يميز أي مهنة هو تحملها لمسئولياتها أمام المجتمع في كل ما تقدمه من خدمات، وفي مجال الخدمات الضريبية تعد المحافظة على جودة الأداء الخدمي وتطوير أداء المحاسب القانوني وحمايته بشكل يؤدي إلى زيادة الثقة في نتيجة أعماله هو الهدف المشترك لممارسي المهنة ، ويعتبر التحاسب الضريبي التنظيم الفني للضريبة على أرباح الممولين سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو اعتباريين ويتناول كيفية قياس الدخل الخاضع للضريبة وإجراءات ربط وتحصيل الضريبة على نتيجة هذا القياس 0

## المبحث الأول

دور المحاسب القانوني في عملية التحاسب الضريبي

أولاً: الفرق بين المراجعة والخدمات الضريبية الاستشارية:

أن الغرض من عملية المراجعة هو تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في البيانات المالية ، ويتم تحقيق ذلك من خلال تعبير المحاسب القانوني عن رأيه حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة من كافة النواحي الهامة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به وذلك ما نصت عليه المعايير الدولية ، بينما يكون المحاسب القانوني مسئولاً عن تكوين وبيان رأيه المهني حول البيانات المالية ، فإن مسؤولية إعداد وعرض البيانات المالية هي من واجب إدارة المنظمة ، مع الإشراف من جانب المكلفين بالرقابة ، وأن مراجعة البيانات المالية لا يعفى الإدارة من مسئولياتها وحينما يوجه الأداء المهني نحو الخدمات الضريبية فهي تعبر عن النصائح والإرشادات والاستشارات والمعاونة الفنية التي يقدمها المحاسب القانوني ، باعتباره مهني حر وصاحب خبرة تلبية للحاجات الحالية والمتجددة لأفراد المجتمع 0

يرى الباحث أنه يمكن تعريف الخدمات الضريبية بأنها كافة الخدمات التي يمكن أن يقدمها المحاسب القانوني للممولين للمعاونة في تحديد صافى الربح الخاضع للضريبة المستحقة عليه بما يحقق العدالة الضريبية وتتمثل أهم مجالات الخدمات الضريبية في اعتماد الإقرار الضريبي 0

ثانياً : نطاق المهام الضريبية التي يقدمها المحاسب القانوني :  
تتمثل المهام الضريبية التي يقدمها المحاسب القانوني لعملائه في ضوء التشريع الضريبي المصري ومعايير المراجعة المصرية فى التالى :0

1- مراجعة حسابات الممول: تقدم المراجعة المالية التأكيدات اللازمة عن صحة البيانات المالية والأرقام التي تمثل الأحداث الاقتصادية وتعد الضريبة حدثاً اقتصادياً واجب التسجيل وتعد مراجعة حسابات الضرائب جزءاً من مراجعة الحسابات المالية وتمثل جزءاً هاماً من هذه التأكيدات ، وتعرف الضرائب بأنها نقدية ويتم التعبير عنها ببيانات مالية إلا أن هذه البيانات المالية تحمل أيضاً قيمة غير مالية تتمثل في الالتزام الضريبي ، مما يوضح أهمية مراجعتها وتخصيص حيز كاف لها من برنامج المراجعة 0 وتتطلب مراجعة حسابات الممول من المحاسب القانوني مراجعة مختلف الموضوعات المتعلقة بكل ضريبة من خلال التعرف على أي إعفاءات أو مزايا ضريبية في قوانين الضرائب المختلفة 0

2- إعداد الإقرار الضريبي لضريبة الدخل : الإقرار الضريبي هو أداة التواصل والاتصال بين الإدارة الضريبة المختصة و الممول وقد أعطى المشرع الضريبي الحق الكامل للممول في تدوين البيانات الخاصة بالإقرار وتحديد الوعاء الضريبي ومن ثم حساب مقدار الضريبة المستحقة عليه بحيث تكون بيانات الإقرار الضريبي صحيحة ومؤيدة بالمستندات وإعطاء الحق للإدارة الضريبة المختصة بقبول ذلك الإقرار ما دام صحيحاً ومؤيداً بالمستندات ، وذلك لتوفير الجهد والوقت للممول والإدارة الضريبة وكذلك اعتبار الإقرار وسيله لربط الضريبة والالتزام المكلف طوعاً في دفع ما عليه من ضريبة 0

3- الخدمات الاستشارية للممول بشأن التخطيط الضريبي والمنازعات الضريبية: حيث تسعى منظمات الأعمال إلى تخفيف الضريبة والاستفادة مما تتيحه القوانين الضريبية والقوانين ذات الصلة ولوائحها التنفيذية والتعليمات التفسيرية والتنفيذية الضريبية والكتب الدورية والمنشورات التي تصدرها الإدارة الضريبية من خلال التخطيط الضريبي وهو تحليل منطقي لوضع خطة مالية من منظور تحقيق منافع ضريبية ، لموانمة الأهداف المالية ، و مفهوم بعيد كل البعد عن التهرب الضريبي فهو يعتمد على وضع الإجراءات والسياسات التي تتيح للإدارة المالية تخفيض مبلغ الالتزام الضريبي لأقصى قدر ممكن والاستفادة من التسهيلات والثغرات القانونية الواردة بالقوانين واللوائح التنظيمية 0

ويجد الباحث أنه في أحوال ليست قليلة، كثيراً ما يثار نزاع بين الأفراد بعضهم البعض وذلك بخصوص توزيع العبء الضريبي عليهم بما يحقق العدالة بينهم، وعادة ما يلجؤون إلى طرف محايد وله خبرة بالشئون الضريبية ، ليقوم بمهمة التحكيم بينهم حتى يتوصل إلى نتيجة مرضية تعالج هذا الوضع ، وقد كفل القانون للممول الحق في أن يوكل المحاسب القانوني لتمثيله فى الحضور أمام اللجان الداخلية والحضور أمام لجان الطعن 0

ثالثاً: أهمية دور المحاسب القانوني للعمل الضريبي:

أن الأوضاع السائدة في المجتمع تؤدي الى زيادة أهمية الدور الذي يؤديه المحاسب القانوني كخبير ضرائب، وهو ما يتضح من خلال المراحل المختلفة التي مر بها الاقتصاد المصري ، كما أن تطور الأوضاع الاقتصادية في مصر أدى إلى إقامة العديد من منظمات الأعمال المصرية والأجنبية في ظل وجود العديد من القوانين والتشريعات التي تحكم تلك المنظمات وهو ما أدى بدوره الى زيادة الطلب علي خدمات المحاسب القانوني كخبير ضرائب والاستعانة بخبراته في هذا الشأن 0

ويري الباحث ان هناك اتساع في نطاق الطلب على الخدمات التي يقدمها المحاسب القانوني كخبير ضرائب، وقد كان وراء هذا العديد من المبررات لعل أهمها دعم منظمات الأعمال في الأداء التنافسي نظراً للتنافس الشديد الذي شهدته السنوات الأخيرة في قطاع الأعمال ووجود كم هائل من المعلومات والبيانات وتزايد الطلب عليها لاستخدامها كمدخلات لترشيد القرارات ، ومساعدة منظمات الأعمال على تلبية احتياجات العملاء والتطور الاقتصادي ، وتقديم الدعم الاجتماعي لمنظمات الأعمال 0

## المبحث الثاني

### طبيعة جودة الأداء الخدمي للمحاسب القانوني

أولاً : مفهوم جودة الأداء الخدمي للمحاسب القانوني :-

تبنت الدراسات الأكاديمية والمنظمات المهنية العديد من المداخل لتعريف جودة الأداء المهني للمحاسب القانوني فقد عرفها معهد الجودة الفيدرالي في أمريكا أنها منهج تطبيقي شامل يهدف إلى تحقيق حاجات وتوقعات العميل ، إذ يتم استخدام الأساليب الكمية من أجل التحسين المستمر في العمليات والخدمات ، كما يشير معيار المراجعة الدولي رقم ( 220 ) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC إلى أن أدوات الرقابة على جودة الأداء الخدمي للمحاسب القانوني تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة في مكتب المراجعة للتحقق من أن أعمال المراجعة المنفذة قد تم أداؤها وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، بينما نظرت دراسات أخرى لجودة الأداء الخدمي على أنها تعنى خلو البيانات المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية والتقارير عنها ، كما تناولت دراسات أخرى جودة الأداء الخدمي من منظور تدنيّة الخطر الكلي لعملية المراجعة 0

يرى الباحث من التحليل السابق للمفاهيم المختلفة أن جودة الأداء الخدمي للمحاسب القانوني تتحقق عندما تتوافر شروط التزام المحاسب القانوني بكل من معايير المراجعة المهنية المتعارف عليها ، والقوانين واللوائح المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة ، وأدب وقواعد السلوك المهني ومعايير الرقابة على جودة الأداء ، بالإضافة إلى الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات التي تم اكتشافها، وأن تلبى الخدمات التي يقدمها احتياجات ورغبات المستخدمين 0

ثانياً : أهمية جودة الأداء الخدمي للمحاسب القانوني في المجال الضريبي :-

تكمن أهمية جودة الأداء الخدمي للمحاسب القانوني في أن الأطراف المستفيدة من هذه الخدمات يتوقعون الموثوقية والمصداقية الكاملة في هذه المهام ، والمتمثلة في تقرير المحاسب القانوني عن الخدمة التي يؤديها، بالإضافة إلى الجودة التامة لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم

ورسم سياساتهم على تلك التقارير المعتمدة منه ، و لقد اهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية في كافة أنحاء العالم بموضوع مراقبة جودة الأداء في شركات المحاسبة والمراجعة والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لهذه الشركات ومنها الإرشادات الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA لرقابة جودة الأداء المهني وإرشادات معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز لرقابة جودة الاداء المهني كما إهتم م التشريع الضريبي المصري ودستور المهنة بجودة الأداء الخدمي للمحاسب القانوني وأنشأت الهيئة العامة للرقابة المالية بموجب القانون رقم 10 لسنة 2009 وتم تشكيل مجلس إدارة خاص بالرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية

ثالثاً : العوامل المؤثرة على جودة الأداء الخدمي للمحاسب القانوني 0

إن الاهتمام بالعوامل المؤثرة على جودة الأداء الخدمي للمحاسب القانوني يعود مرده إلى الدور الذي تلعبه المهنة في الرقابة والسيطرة على منظمات الأعمال وتوجيهها ، والإفصاح عن كل الممارسات الانتهازية وغير القانونية التي تؤثر على مصداقية القوائم المالية والضريبية وللتوصل إلى مقياس شامل يمكن من خلاله الحكم على الأداء الخدمي للمحاسب القانوني يمكن تقسيم هذه العوامل إلى عوامل مرتبطة بالمحاسب القانوني ، وعوامل مرتبطة بطبيعة المهمة ، وعوامل مرتبطة بأطراف خارجية 0

يري الباحث أن جودة الأداء الخدمي ضرورية لضمان وفاء مهنة المراجعة بمسؤولياتها تجاه جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة ، وأن الجوانب التي تزيد من تلك الأهمية تعود إلى كونها تساعد على تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية كما أنها تساهم في تضيق فجوة التوقعات و تزيد من قدرة المحاسبين القانونيين على اكتشاف الأخطاء و المخالفات التي تحتوي عليها القوائم المالية والضريبية ، وتعد أداة تنافسية جيدة و تمثل جودة الأداء الخدمي أحد دعائم الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة 0

## الفصل الثاني

تطوير مهام ومسئوليات المحاسب القانوني لأغراض التحاسب الضريبي

مقدمة :

يقوم النظام الضريبي على ثلاثة ركائز أساسية تتمثل في التشريع الضريبي ، والإدارة الضريبية ، والمجتمع الضريبي (الممول) أو المحاسب القانوني الممثل له ، وفي حالة حدوث قصور في أي من هذه الركائز فإن ذلك ينعكس بالسلب على قدره النظام كله في تحقيق أهدافه التي تعكس أهداف السياسة الضريبية في الدولة، ويسعى النظام الضريبي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية عن طريق الإدارة الضريبية من خلال تطبيق التشريعات الضريبية وتمثل عملية التحاسب الضريبي جوهر عمل الإدارة الضريبية وتتمتع كفاءة عملية التحاسب الضريبي بأهمية بالغة في النظام الضريبي ، لأن مستوى كفاءتها ينعكس مباشرة على تحقيق أهداف المنظومة الضريبية كاملة ، وعلاقة النظام الضريبي مع المجتمع الضريبي (الممول) أو المحاسب القانوني الممثل له ، كما أن عملية التحاسب الضريبي ترجمة تطبيقية للتشريعات الضريبية الساندة في المجتمع خلال فترة معينة ، وهذا يلقي عبئاً ثقيلاً على المحاسب القانوني ومسؤوليته في حالة اتجاه عميله إلى محاولات التهرب بارتكاب الغش بما يؤثر على مصداقيه المعلومات بالقوائم المالية والضريبية التي يقوم المحاسب القانوني بإعدادها أو اعتمادها طبقاً للتشريعات السارية والمعايير المهنية 0

## المبحث الأول

### تقييم متطلبات العمل الضريبي للمحاسب القانوني في منظمات الأعمال

أولاً : الإقرار الضريبي كآلية للتحاسب الضريبي :

الإقرار الضريبي هو نموذج تصممه الإدارة الضريبية لجمع معلومات مالية وغير مالية عن الممول ونشاطه الاقتصادي ، ويتم تعبئته من قبل الممول أو من ينوب عنه مع اعتماده من المحاسب القانوني ويتم تقديمه سنوياً خلال فتره زمنية محددة تاليه لانتهاء الفترة الضريبية مرفقاً به كافة المستندات المؤيدة للبيانات المسجلة به ، كما أنه يمثل وسيلة للتقدير الذاتي لدخل الممول والضريبة المستحقة عليه ويقع على المصلحة عبء الاثبات في حالة رفضه أو تعديله ، وتعتمد كفاءة إجراء عملية التحاسب الضريبي على مدى كفاية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها الإقرارات الضريبية 0

يرى الباحث على الرغم من التحديث المستمر للإقرارات ومحتوياتها في كل إصدار ، إلا أنها تواجه العديد من الانتقادات ، ويقترح الباحث تطوير الإقرار الضريبي كآلية للتحاسب من خلال النقاط التالية :

- 1- أن تتضمن الجداول المحاسبية في الإقرارات الضريبية الميزانية بالتفصيل أخذاً في الاعتبار مبدأ الأهمية النسبية للبنود الفرعية أما قائمة الدخل من الأفضل أن يتم اعتماد التبويب وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وترك التفاصيل للجداول التحليلية 0
- 2- مراعاة التسلسل المنطقي والترابط والتناسق فيما بين الجداول المرفقة بالإقرار الضريبي، مما يسهل على الممولين والمحاسبين عند إعداد الإقرارات وقياس الربح طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية وتحويله إلى ربح ضريبي وفقاً للقانون الضريبي 0
- 3- أن يخاطب الإقرار الضريبي للأشخاص الاعتبارية الشركات الصغيرة التي لا تمسك دفاتر وسجلات
- 4- مراعاة الإقرارات الضريبية تبويب القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة المالية 0
- 5- إلزام للفاحصين باتباع معايير المراجعة المصرية أثناء تنفيذ عملية الفحص الضريبي مما يؤثر إيجاباً على علاقته بالمولين ( المحاسب القانوني ) و على جودة و كفاءة عملية التحاسب الضريبي 0

ثانياً : المعايير المهنية كآلية للتحاسب الضريبي :

يلتزم المحاسب القانوني بتطبيق مجموعة من المعايير المهنية ذات الصلة بالتحاسب الضريبي وتهتم معايير المحاسبة بتحديد صافي الربح المحاسبي لتحقيق أكبر قدر من الإفصاح والشفافية لمستخدمي القوائم المالية بما فيهم الإدارة الضريبية ، وتؤدي إلى قياس الربح المحاسبي بشكل سليم ومساعدة المحاسب القانوني عند فحص الدفاتر والسجلات لتحديد الربح الضريبي بطريقة موضوعية صحيحة بتطبيقها عند التحاسب الضريبي ، كما تمثل معايير المراجعة الداخلية وسيله للرقابة الذاتية داخل منظمات الأعمال لضمان حسن سير العمل بها و رفع كفاءة أداءها وتحقيق جوده مقبولة في اطار معايير مهنية تتعلق بالاستقلالية والكفاءة المهنية ونطاق وأداء العمل وإدارة وظيفه المراجع الداخلية ، كما توفر معايير المراجعة المصرية إرشادات تتعلق بمهام الخدمات الضريبية التي يقدمها المحاسب القانوني لعملائه ، ويقع على عاتق المحاسب القانوني مسؤولية الحصول على تأكيدات معقولة بأن البيانات المالية

والتي سيتم الاعتماد عليها في إعداد البيانات الضريبية تخلو بمجملها من الأخطاء الجوهرية سواء كانت بسبب الاحتيال أو الخطأ وبصفة عامة ينبغي أن يكون المحاسب القانوني فطناً يقظاً نحو الحصول على الدلائل التي تكشف عن أوجه التلاعب المحتمل يري الباحث أنه على الرغم من أهمية الالتزام بالمعايير المهنية كآلية لرفع كفاءة المحاسب الضريبي ، إلا أنها تواجه العديد من الانتقادات أهمها الحكم المهني للمحاسب القانوني وهو اجتهاد المحاسب القانوني في مختلف مراحل التحاسب الضريبي حتى يستطيع إصدار الأحكام المهنية السليمة التي ترقى بمستوى المهمة القائم بها ، إلا أن هناك العديد من المتغيرات التي تؤثر في الحكم المهني للمحاسب القانوني ، و أهم تلك المتغيرات اختلاف الخبرة المهنية للمحاسبين القانونيين ، اختلاف برامج التعليم والتدريب ، سلوك المحاسب القانوني والأطراف الخارجية المتعاملة معه ، اعتماد معلومات المحاسب الضريبي على التقدير الشخصي 0

ثالثاً: المخاطر الضريبية الناتجة عن عدم كفاءة المحاسب الضريبي:

يتم تنفيذ إجراءات التحاسب الضريبي من خلال أداء الإدارة الضريبية لأنشطة التحاسب الضريبي ، حيث تبدأ عملية التحاسب الضريبي بفحص الإقرار الضريبي المقدم من الممول ويمثله المحاسب القانوني ، ويمثل هذا النشاط حجر الزاوية في العملية الضريبية كلها وفقاً للقواعد والسياسات المحاسبية المتعارف عليها ، بهدف التأكد من صحة صافي الربح والضرائب المربوطة وفقاً للإقرار الضريبي 0

يري الباحث أن عملية التحاسب الضريبي تواجه الكثير من الصعوبات وعدم الكفاءة ، ويؤدي ذلك إلى العديد من المشكلات التي تشكل مخاطر ضريبية ، وتتمثل أهم أنواع المخاطر الضريبية الناتجة عن عدم كفاءة الإدارة الضريبية في تراكم المتأخرات الضريبية وكثرة المنازعات الضريبية وضخامة التهرب الضريبي مما يدعو الباحث لاقتراح تطوير مهام ومسئوليات المحاسب القانوني لأغراض التحاسب الضريبي لمنظمات الأعمال بهدف تحقيق جودة الأداء الخدمي ، وخاصة مع ظهور مجموعة من قواعد السلوك المهني لتقديم الخدمات الضريبية ، وعدة مداخل لتنظيم مهنة الخدمات الضريبية الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (معايير الخدمات الضريبية لأغراض التحاسب الضريبي ) 0

## المبحث الثاني

التطوير المقترح لمهام ومسئوليات المحاسب القانوني لأغراض التحاسب

### الضريبي

أولاً: عرض وتحليل معايير الخدمات الضريبية الأمريكية ( SSTSS ):

بعد أن قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في أغسطس عام 2000 بإصدار ثمانية معايير للخدمات الضريبية ، ثم تم تعديلها في نوفمبر 2009 إلى سبعة معايير ، والتي تم تطبيقها اعتباراً من أول يناير 2010 ، وهذه المعايير عبارة عن مجموعة من الإرشادات العملية لمعدي الإقرارات الضريبية وتتمثل معايير الخدمات الضريبية والتي عرفت اختصاراً ب SSTSS ( معايير الخدمات الضريبية لأغراض التحاسب الضريبي ) ، ولم تكتفى تلك الهيئات بوضع هذه المعايير والقواعد، فقد قامت بتطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني للتأكد من قيام المحاسب القانوني بتطبيق المعايير والقواعد المهنية والتفديد بأحكام نظام المحاسبين ولوائحه ، ويشتمل برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على عدد من النشاطات والتي منها الفحص السنوي والفحص الميداني لمكاتب المحاسبة ، ويتم تعضيد الفحص من خلال تنفيذ

الفحص الميداني، حيث تقوم فرق فحص متخصصة بزيارة مكاتب المحاسبة لتنفيذ الفحص الميداني 0

ثانياً : تأثير معايير الخدمات الضريبية الأمريكية على الأداء الخدمي للمحاسب القانوني:  
يمكن استنباط خصائص أو مؤشرات من خلال تلك المعايير لقياس أثر معايير الخدمات الضريبية في تطوير مهام ومسئوليات المحاسب القانوني بهدف تحقيق جودة الأداء الخدمي لأغراض التحاسب الضريبي لمنظمات الأعمال والتي يتوقع أن يكون لها أثر إيجابي ويمكن أن تضم تلك الخصائص العناصر التالية:

- 1- توافر الاقتناع بالإمكانية الواقعية للإقرار الضريبي .
- 2- توافر الإيضاحات والاستفسارات للإقرار الضريبي.
- 3- الاعتماد على الممول النظير (الآخر) لغرض تحقيق المصادقية .
- 4- الإفصاح الحقيقي للتقديرات الخاصة ببنود الإقرار الضريبي 0
- 5- الإفصاح عن الظروف غير العادية للممول (وفاه، مرض ، سجلات، صدور احكام بالإفلاس).

- 6- الإفصاح عن جميع الأخطاء والمخالفات والأخطاء عن الإجراءات الإدارية .
  - 7- الاسترشاد بالإجراءات والأحكام القضائية السابقة .
  - 8- استخدام الحكم المهني في تصحيح الأخطاء بالإقرار الضريبي .
  - 9- مدى توافر أدلة الإثبات لتدعيم محتوى الإقرار الضريبي 0
- أن تقديم الخدمات الضريبية في ضوء معايير مهنية مقبولة تدعم موضوعيه وصدق وسلامة وأمانة المحاسب القانوني ورفع مستوى الخدمات الضريبية المقدمة من مكتب المحاسبة من خلال الإجراءات التي تكفل له الحماية وتعمل على تخفيض أو تلاشي المسؤولية القانونية من خلال التعامل فقط مع العملاء الذين تتوافر فيهم الاستقامة ، وتعيين الأفراد المؤهلين والقيام بالتدريب والإشراف على نحو ملائم ، والالتزام بمعايير المهنة 0

ثالثاً: الحد من مخاطر القيام بأعمال التحاسب الضريبي :

يتعرض المحاسب القانوني لمخاطر القيام بأعمال التحاسب الضريبي عند اعتماده الإقرار الضريبي أهمها العقوبات التي خاطبت بها تشريعات الضرائب في حالة الإخلال بواجباته والتزاماته وهي ذات شق جنائي ومدني ، فيعاقب المحاسب القانوني بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تتجاوز مائة ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين إذا ارتكب أحد الأفعال الآتية:

- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها المستندات التي تشهد بصحتها متى كان الكشف عن الوقائع أمراً ضرورياً لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول.
- إخفاء الوقائع التي علمها أثناء مهمته عن أي تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات وكان من شأن هذا التعديل أو التغيير أن يؤدي إلى تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر وف حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً.

كما يسأل في الجريمة بالتزامن مع الممول في الالتزام بأداء قيمة الضريبة التي تهرب من أدائها والغرامات المقضي بها في شأنها

ويري الباحث أن معايير الخدمات الضريبية ( SSTs ) أحد الخطوات الإيجابية في الحد من مخاطر الأعمال والاعتراف بالمسئولية الإضافية للمهنيين المزاولين، كما يوجد مجموعة من المتطلبات تعمل على تقليل احتمال تعرض المحاسب القانوني لمخاطر الأعمال ومكوناتها منها تطوير معايير المراجعة وإرشاداتها بشكل يضمن الوفاء بالمتطلبات المتجددة لمهنة المراجعة وإجراء عمليات فحص متبادلة بين مكاتب المراجعة بعضها البعض (مراجعة النظر)، مع الفحص الدوري لممارسات وإجراءات مكاتب المراجعة 0

كما أن أن معايير الخدمات الضريبية يتوقع أن يكون لها أبعاد إيجابية في المجال الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي والعمل على تقليص حجم المنازعات الضريبية بين الإدارة و الممول وتطوير الأداء الخدمي للمحاسب القانوني فيما يخص تقديم الخدمات الضريبية للمولين ، وأنها إحدى حلقات التطوير المحاسبي للأداء الخدمي لتحديد الوعاء الضريبي ، وأن الحاجة لتلك المعايير لا يلغى أو يستبعد تطبيق معايير المراجعة المصرية ، وأن اقتراح تطوير مهام ومسئوليات المحاسب القانوني باستخدام معايير الخدمات الضريبية من شأنه وضع أنماط لتأدية هذه المهام والنهوض بالأداء المهني لها 0

### الفصل الثالث

مردود التطوير المقترح لمهام ومسئوليات المحاسب القانوني على جودة الأداء الخدمي في بيئة التحاسب الضريبي المصري

مقدمة :

يشير الواقع العملي إلى تزايد استخدام الممولين للخدمات التي يقدمها المحاسب القانوني ويعد أهمها الإقرار الضريبي باعتباره نقطة البداية في التحاسب الضريبي ، كما أن الممولين يميلون لقبول التوصية المقدمة من المحاسب القانوني كخبير ضرائب ، وهذا يعني أن سلوك التزام الممولين قد يتأثر بقوة بما يقدمه خبراء الضرائب لهم من توصيات يمكن أن تمثل أحد المجالات الواعدة لتحسين الالتزام الضريبي ، ومن ناحية أخرى اعترف قانون الضريبة على الدخل بأهمية دور المحاسب القانوني في ضمان التزام الممولين بالقانون الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي والعمل على تقليص حجم المنازعات الضريبية بين الإدارة و الممول و السعي نحو تخفيض تكاليف الدقة للإقرارات الضريبية ، و تخفيض حجم المخاطر

### المبحث الأول

المردود المتوقع لتطوير مهام ومسئوليات المحاسب القانوني على جودة الأداء الخدمي نظرياً

أولاً: مردود التطوير المقترح على مكتب المحاسب القانوني:

توصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين سمعة مكتب المحاسب القانوني وجودة الأداء الخدمي ، ويتم النظر أيضاً إلى سمعة مكتب المحاسب القانوني على أنها بمثابة رأس مال تقوم مكاتب المراجعة ذات العلامات التجارية المعروفة بالمحافظة عليه والاستثمار فيه ، فهذه المكاتب تميز نفسها عن بقية مكاتب المراجعة من خلال الاستثمار في سمعتها، إذ

أن أكبر أربع مكاتب محاسبة على مستوى العالم تقدم أداء مهني ذو جودة عالية وتعزز من الضمان المقدم حول القوائم المالية مقارنة ببقية مكاتب المحاسبة ، فالفكرة الرئيسية للربط بين سمعة مكتب المحاسب القانوني وجودة الأداء الخدمي ، وجودة التقرير المالي أحيانا هو أن جودة الخدمات غالبا لا تكون ملحوظة بشكل مباشر من قبل المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية، فالخدمة المقدمة من قبل المكتب هي ضمان بأن القوائم المالية لا تضمن نوعين من التحريفات الأساسية هما: (الأخطاء المقصودة والأخطاء غير المقصودة)، وإذا كان أداء الخدمة عند مستوى مرتفع من الجودة، فإنها ستضمن بأن فرص وجود هذه الأخطاء المقصودة وغير المقصودة ستكون في حدها الأدنى في القوائم المالية التي تم مراجعتها 0

ويشار إلى أن هناك ربط بين سمعة مكتب المراجعة وجودة أدائه الخدمي اعتمادا على النظريات الاقتصادية التي تربط بين مستوى جودة الخدمات المقدمة وأتباع مكتب المحاسب القانوني 0

ثانياً : مردود التطوير المقترح على المنظومة الضريبية:

أن الالتزام الضريبي يمثل المدخل الحقيقي للعلاقة الطيبة بين الممول والفاحص الضريبي هذا من ناحية ، كما أنه ضروري لبناء نظام ضريبي متكامل من ناحية أخرى، وبالتالي فإن هذا الالتزام الضريبي يتوقف على أطراف العلاقة لتحديد الوعاء الضريبي وتعزيز الثقة فيما بينهما وتقليل فجوة التوقع الضريبي وبطبيعة الحال يمثل الإقرار الضريبي المعتمد من قبل المراجع الخارجي القانوني بمحتوياته من بنود إيرادات تكاليف وغيرها من البنود الأخرى المؤثرة على تحديد الوعاء الضريبي عملاً مشتركاً بين كل من (الممول – المحاسب القانوني- الفاحص الضريبي)، ومن ثم فإن أداء الخدمات الضريبية المرتبطة بهذا الإقرار طبقاً لمعايير مهنية صادرة من منظمة مهنية، إنما يساعد على زيادة جودة تحديد الوعاء الضريبي، ولعل الربط بين هذه المعايير وجودة تحديد الوعاء الضريبي تستحق الدراسة من جانب المهتمين بالمعرفة المحاسبية الضريبية.

كما يتوقع أن تساهم تطبيق معايير الخدمات الضريبية في تقليص حجم المنازعات الضريبية بين الإدارة الضريبية والممول ، حيث تمثل مشكلة المنازعات الضريبية مشكلة متراكمة و متزايدة في المجتمع المصري ، ويوجد عدد ضخم منها منظور أمام المحاكم الاقتصادية وفي تزايد مستمر ، و تتم عملية التسوية ببطء شديد جداً وتنشأ المنازعات الضريبية نتيجة اختلاف الهدف الذي يسعى لتحقيقه طرفا النزاع ، فالممول يسعى إلى تخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليه إلى أدنى قدر ممكن و الإدارة الضريبية تسعى الى تطبيق القانون الضريبي لمحاسبة الممول و تحصيل الضريبة المستحقة منه ، كما أن فقدان الثقة بين الطرفين يؤدي إلى حدوث نزاعات ، فالممول يفقد الثقة في عدالة القانون الضريبي ، و في قدرة الإدارة الضريبية على تطبيقه بالشكل الصحيح كذلك الإدارة الضريبية تفقد الثقة في الممول ، و تعتقد أنه يحاول التهرب من دفع الضريبة ، مما يعكس سلبياً على كفاءة عملية التحاسب الضريبي و مجالات الخلاف بينهما ، كما تنشأ المنازعة نتيجة عدم كفاءة الإدارة الضريبية ومأموري الضرائب ، فتتوسع المصلحة في تفسير مواد القانون والخلط بين الكثير من المفاهيم القانونية و الاختلاف حول حجية بعض المستندات واعتمادها أو إهدارها لأسباب غير قانونية 0

ونظراً لأهمية لاستخدام معايير الخدمات الضريبية كآلية للتحاسب الضريبي لترشيد إجراءات تحديد الوعاء الضريبي ، ظهرت بعض الإرشادات لمساعدة الممولين في اختيار

المحاسب القانوني للخدمات الضريبية ، وذلك من خلال تحديد بعض الأسس التي يجب أن يراعيها الممولون عند اختيار معدى الإقرارات الضريبية ومن أهمها إرشادات الإدارة الضريبية الأمريكية ، حيث قدمت الإدارة الضريبية الأمريكية في عام 2010 ثمانية إرشادات لمساعدة الممولين في اختيار معدى الإقرارات الضريبية وتنبه الإدارة الضريبية 0

### المبحث الثاني

الدراسة الميدانية لاختبار مردود التطوير المقترح لمهام ومسئوليات المحاسب

القانوني في بيئة المحاسب الضريبي المصري

أولاً: منهجية الدراسة الميدانية

تهدف الى تقديم بانوراما حول منهج وإطار الدراسة الميدانية بما تشمله من هدف هذه الدراسة ثم بيان مجتمع وعينة الدراسة وعرض لأداة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحقيق نتائجها الوصفية والاستدلالية واختبار فروضها العلمية ، وتم تناول ذلك من خلال ما يلي:

هدف الدراسة الميدانية: تهدف الدراسة الميدانية الى تطوير الوضع الحالي لمهام ومسئوليات المحاسب القانوني لأغراض المحاسب الضريبي لمنظمات الأعمال وذلك من جهة تحقيق جودة الأداء الخدمي لمهنة المحاسبة والمراجعة ، واختبار مقترح التطوير الذي يحقق جودة الأداء الخدمي لمهنة المحاسبة والمراجعة والذي يبين مدى فعالية العناصر التطويرية للمهام والمسئوليات التي تم اقتراحها في متن هذا البحث 0

مجتمع وعينة الدراسة الميدانية: يتمثل مجتمع وعينة الدراسة فيما يلي :

- مكاتب المراجعة الكبرى ، والتي تكون مقيدة في الهيئة العامة للرقابة المالية ، بدرجة شريك مراقب حسابات ، مدير مراجعة ، مراجع أول 0

- مأموري الضرائب ( بمأموريات الضرائب ببورسعيد ومنطقة القناة ) 0

- أساتذة المراجعة والضرائب بالجامعات المصرية من المهتمين بمثل هذه الموضوعات 0

تم توزيع قائمة الاستقصاء المعدة لغرض الدراسة على المستقصي منهم ، وذلك من خلال التسليم باليد وإجراء مقابلة شخصية مع المستقصي منهم كالاتي:

• بالنسبة لمكاتب المراجعة الكبرى : ركز الباحث علي مكاتب المراجعة بدرجة شريك ، مراقب حسابات ، مدير مراجعة ، مراجع أول وقد تم توزيع ( 87 ) استمارة استقصاء علي مكاتب المراجعة في مصر لذوي الخبرة التي لاتقل عن عشرة أعوام 0

• بالنسبة لمأموري الضرائب : ركز الباحث علي مأموري الضرائب بمأموريات الضرائب ببورسعيد ومنطقة القناة وقد تم توزيع ( 73 ) استمارة استقصاء علي مأموري الضرائب 0

• بالنسبة لأساتذة المراجعة والضرائب بالجامعات المصرية : فقد تم توزيع ( 39 ) استمارة استقصاء علي أساتذة المراجعة والضرائب 0 قام الباحث بتصميم أداة الدراسة وهي قائمة استقصاء تتضمن الأسئلة القسم الأول: معلومات عامة وتشمل الاسم وهو اختياري، والمؤهل العلمي ، والفئة التابع لها وعدد سنوات الخبرة ، والقسم الثاني: يتمثل في مجموعات الأسئلة عن المتغير التابع والمتغيرات المستقلة 0

ثانياً: تحليل نتائج الدراسة الميدانية :

قياس متغيرات الدراسة في بيئة الاعمال المصرية من خلال التالي :

اختبار إمكانية الاعتماد علي آراء المستقضي منهم في قياس متغيرات الدراسة وتم التحقق من مدي ثبات اسئلة قائمة الاستقصاء المستخدمة في الدراسة، حيث بلغت قيمة معامل الثبات (ألفا) (88%) لقائمة الاستقصاء ، وتدل هذه القيمة النسبية علي مستوي عال من ثبات أداة القياس ، لذا يمكن القول أن أداة الدراسة موثوقة ويمكن الاعتماد عليها لأغراض تحليل البيانات واختبار الفروض ، واستخدم الباحث اختبار كولمجراف -سمرنوف لمعرفة ، ووجد أن قيمة مستوي الدلالة أكبر من 0.05 ، وهذا يدل علي أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية ، ومن ثم فإن الاختبارات الاحصائية المناسبة لتحليل بيانات الدراسة واختبار فروضها باستخدام برنامج : ( SPSS ) وتشتمل علي الإحصاءات الوصفية :لمعرفة خصائص عينة الدراسة باستخدام التكرارات والنسب المئوية ، وحساب المتوسط الحسابي المرجح لمقياس ليكرت المستخدم في الإجابة عن أسئلة كل محور داخل قائمة الاستقصاء لتحديد فئة الموافقة علي كل سؤال داخل القائمة من قبل المستقضي منهم ، ولإحصاءات التحليلية: باستخدام اختبار الفا كرونباخ ( Cronbach`s Alpha )

نتائج البحث :

- 1- توصل الباحث من خلال عرض الجانب النظري للبحث إلى النتائج التالية :-
- 1- تمثل الخدمات الضريبية التي يؤديها المحاسب القانوني وخاصة فيما يتعلق بإعداد الإقرار الضريبي ، أهم تحد تواجهه المهنة نظراً لعلاقتها بتحديد موارد الدولة من جهة واكتساب الثقة في العمل المحاسبي 0
- 2- أن أداء الخدمات الضريبية بجودة مرتفعة يعتمد إلى حد كبير على قدرتها على الوفاء بحاجات المستفيدين التي تعكس توقعاتهم بالنسبة لهذه الخدمات من ناحية ومن ناحية أخرى فإن ذلك يعكس الدور الاجتماعي والمسئولية الاجتماعية للمحاسب القانوني عن أدائه عموماً وأدائه للخدمات الضريبية على وجه الخصوص 0
- 3- يوجد العديد من المتغيرات التي تؤثر في كفاءة عملية التحاسب الضريبي أهمها: الصعوبات التي تواجه الممول عند إعداد الإقرار الضريبي بالرغم من أنه أفضل وسيلة للتحاسب والربط الذاتي للضريبة 0
- 4- لم تؤدي آليتي المعايير المهنية والإقرارات الضريبية إلى تحسين كفاءة التحاسب الضريبي لوجود اختلافات كثيرة بين ما تتيحه المعايير من معلومات وما تطلبه التشريعات الضريبية من بيانات عن الممول ونشاطه الخاضع للضريبة 0
- 5- يؤدي المقترح التطويري للإقرار الضريبي إلى سهولة إعداد الإقرار الضريبي ومراعاة الأشخاص الاعتبارية للشركات الصغيرة التي لا تمسك دفاتر وسجلات، وسهولة قياس الربح المحاسبي طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية وتحويله إلى ربح ضريبي طبقاً للقانون 0
- 6- على الرغم من ظهور معايير للخدمات الضريبية واعتبارها ملزمة في بلدان العالم ومنها الولايات المتحدة الأمريكية ، فما زالت غائبة عن التطبيق في الممارسات المهنية في مصر ، ويرجع ذلك إلى وجود بعض معوقات تحول دون تطبيقها 0
- 7- أن هناك حاجة في بيئة التحاسب الضريبي المصري إلى استخدام معايير الخدمات الضريبية مما يترتب عليه الكثير من الإيجابيات أهمها توافر الثقة بين أطراف العلاقة الضريبية 0

8- تحقق جودة أداء الخدمات الضريبية كفاءة التحاسب الضريبي والحد من المخاطر الضريبية وأهمها تراكم المتأخرات الضريبية ، وكثرة المنازعات الضريبية ، وضخامة التهرب الضريبي والفقد الضريبي<sup>0</sup>

ب- توصل الباحث من خلال الدراسة الميدانية للبحث إلى النتائج التالية :-

1- أظهرت نتائج التحليل الإحصائي في الفرض الأول : بأنه "توجد علاقة ذات دلالة احصائية علي أن مهام ومسئوليات المحاسب القانوني تحقق جودة الاداء الخدمي ولها اهمية في المجال الضريبي من وجهة نظر آراء المستقضي منهم".

2- أظهرت نتائج التحليل الإحصائي في الفرض الثاني بأنه "لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين آراء المستقضي منهم علي أن المتطلبات التشريعية والتنظيمية الحالية تحقق جودة الاداء الخدمي للمحاسب القانوني"<sup>0</sup>

3- أظهرت نتائج التحليل الإحصائي في الفرض الثالث بأنه "لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين آراء المستقضي منهم علي أن التطوير المقترح لمهام ومسئوليات المحاسب القانوني يحقق جودة الاداء الخدمي عند التحاسب الضريبي".

توصيات البحث :

في ضوء النتائج السابقة يوصي الباحث بالآتي :

1- ضرورة الارتقاء بدور المحاسب القانوني ، وتوسيع نطاق مسؤولياته سواء من ناحية تطوير دورة داخل المنظومة الضريبية او دوره في تطوير كلا من التشريع الضريبي والإدارة الضريبية ، مع إلزام المحاسب القانوني بالتعليم المهني المستمر لمواكبة التغيرات في مجال تكنولوجيا الأعمال والمعلومات وتحديد العقوبات التأديبية في حالة عدم الالتزام<sup>0</sup>

2- ضرورة تطوير النظام الضريبي المصري بمكوناته الثلاثة : التشريع الضريبي والإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي ( الممولين ) بما يساهم في تحقيق مبدأ العدالة الضريبية وتحقيق متطلبات السياسة الضريبية ، وتفعيل مهام ومسئوليات المحاسب القانوني في ظل هذا التطوير<sup>0</sup>

3- عقد دورات تدريبية للمحاسب القانوني للتعرف على الجديد والمستحدث من المعايير والإرشادات المهنية وما يطرأ على المهنة من تطور مستمر مما يؤدي إلى تحقيق جودة الاداء الخدمي للمحاسب القانوني لأغراض التحاسب الضريبي<sup>0</sup>

4- ضرورة الإسراع في تشكيل لجنة تختص بإصدار معايير للخدمات الضريبية في مصر واعتبارها معايير إلزامية للممارسة المهنية بشأن الخدمات الضريبية<sup>0</sup>

5- ضرورة إعادة النظر في قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة رقم (133) لسنة 1951 في ضوء المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والمهنية في مجال المحاسبة الضريبية، وخاصة فيما يتعلق بتطوير مهامه ومسئولياته لأغراض التحاسب الضريبي<sup>0</sup>

أولاً: قائمة المراجع باللغة العربية

( أ ) الكتب :

1- 0 سيد أحمد عبد العاطي، أحمد محمد أبو طالب ، قراءات في معايير المراجعة المصرية ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة، مكتبة الفيروز 2012 0

2- د0 محمد نجيب حمد ، دراسات وبحوث في المحاسبة الضريبية ، مكتبة الجلاء الحديثة ، بورسعيد، 2013 0

3- د0 نبيل فهمى سلامة ، د0 جيهان عادل أميرهم ، المحاسبة الضريبية وفقاً لقانوني الضريبة العامة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 والضريبة العامة على المبيعات رقم 9 لسنة 2005 ، دار النهضة العربية بالقاهرة ، 2010 0

#### ( ب ) الدوريات

1- د0 أماني هاشم السيد حسن هاشم ، "منهجية مقترحة لحل بعض المشكلات التطبيقية لقانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005" ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة - جامعة عين شمس ، العدد الأول ، إبريل 2012 0

2- د0 جلال عبد الحكيم الشافعي ، " دراسة تحليلية انتقادية لفلسفة المحاسبة الضريبية في ظل القانون رقم 91 لسنة 2005 ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، العدد الأول ، المجلد 33 ، 2011 0

3- د0 سمير سعد مرقص، "الاستشارات الضريبية أصولها العلمية وتطبيقاتها العملية ومعايير أدائها": الجزء الرابع، مجلة المال والتجارة، القاهرة، مارس 2017 0

4- د0 شريف محمد عبد الحميد الشيخ ، "نحو نموذج مقترح لقياس الأداء الاستراتيجي للمنظمات عن طريق المراجع الخارجي"، المجلة العلمية -التجارة والتمويل ، كلية التجارة - جامعة طنطا ، المجلد الأول ، العدد الرابع ، 2013 0

#### ( ج ) الرسائل العلمية:

1- فريد شوقي مصطفى حسين، قواعد حكومة الشركات وجودة إعداد واعتماد وفحص الإقرارات الضريبية في بيئة الأعمال المصرية ( دراسة تحليلية ميدانية ) ، رسالة ماجستير في المحاسبة (بحث غير منشورة )، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2013 0

2- محمد سيد الشاويش ، استخدام الأساليب الملائمة للإجراءات التحليلية في تطوير التحاسب الضريبي للفئات صعبة التحاسب ، بالتطبيق علي الضريبة العامة علي المبيعات ، رسالة ماجستير في المحاسبة (بحث غير منشور) ،كلية التجارة بالإسماعيلية ،جامعه قناة السويس، 2011 0

3- مسعد فؤاد عبد ربه ، نموذج مقترح للفحص الضريبي الانتقائي في ظل نظرية الوكالة - دراسة تطبيقية ، رسالة ماجستير في المحاسبة (بحث غير منشورة ) ، كلية التجارة بالإسماعيلية جامعة قناة السويس ، 2011 0

4- مصطفى إسماعيل سلامة ، إطار مقترح لاستخدام أسلوب الفحص بالعينة لزيادة فاعلية التحاسب الضريبي - دراسة مقارنة ، رسالة دكتوراه في المحاسبة (بحث غير منشور) ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، 2011 0

#### ( د ) المؤتمرات :

1- د أسامة عبد الخالق ، " تقييم مدى الحاجة لتفعيل الأحكام المتعلقة بالتخطيط الضريبي غير المشروع في التشريع الضريبي المصري الحالي " ، المؤتمر الضريبي الحادي والعشرين ، إعادة بناء المنظومة الضريبية ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بالاشتراك مع الجامعات المصرية 2014 0

- 2- د0سامى أحمد غنيم " محددات تطوير النظام الضريبي المصري لملائمة التحديات المعاصرة " المؤتمر الضريبي الثامن عشر الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، المجلد الثاني ، خلال الفترة من 26- 27 يونيو 2012 0
- 3- د0عبد الناصر حسبو السيد ، " قياس الكفاءة ودورة في فاعلية الجهاز الضريبي " المؤتمر التاسع عشر ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، المجلد الثالث ، خلال الفترة من 25- 27 يوليو 2013 0
- 4- د0عادل التابعي الغز ناوى ، " محددات رفع كفاءة أساليب الفحص الضريبي عند تحديد وعاء الضريبة على الدخل " ، المؤتمر التاسع عشر ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، المجلد الأول ، خلال الفترة من 25- 27 يونيو 2013 0
- 5- د0 محمد عباس بدوى ، ماجد محمد جزر ، "دراسة تحليلية لخدمات إعداد الإقرارات الضريبية ودورها في التأثير على الالتزام الضريبي للممولين " ، ورقة عمل مقدمة في المؤتمر العلمي الرابع للجمعية المصرية للمحاسبين القانونيين ، دور التجاربيين في تنمية الاقتصاد المصري بعد ثورة يناير ، جامعة فاروس ، الإسكندرية ، الفترة من 7 : 8 أبريل 2012 0

( ه ) القوانين والقرارات :

- 1- قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته اللاحقة 0
- 2- قرار وزير الاستثمار رقم 243 لسنة 2006م بشأن معايير المحاسبة المصرية0
- 3- قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم1300 لسنة 2008 0
- 4- البيان المالي عن مشروع الموازنة العامة للدولة للسنة المالية 2018/2017 0

**(A) Books:**

- 1- International Ethics Standards Board for Accounts, "**Handbook of the code of Ethics for Professional Accountants**", 2013.
- 2- International Auditing and Assurance Standards Board, "**Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related service's Pronouncements**", 2013.
- 3- J.M. Bickley, "**Value Added Tax: Anew U.S. Revenue Source?**" Congressional Research Service (CRS) the Library of Congress August 2006.

**(B) Periodicals:**

- 1- Arinola O. Debayo et A, "**Journal of the Accounting Research**", Vol.4, No.1, September, 2008.
- 2- Felipe F. Salvos a. "Computer assisted tax audit (CAAP)", **Business World**, Manila, Apr.21, 2006.

**(C) Others:**

- 1- Addressing Tax Evasion and Tax Avoidance in Developing Countries, Federal Ministry for economic Cooperation and Development (B M Z) December, 2010.
- 2- Forum on Tax Administration: Tax Administration in OECD And Selected Non-OECD Countties": Comparative Information Series, 2010.
- 3- Jhon Brondolo, Collecting Taxes during an Economic Crisis: Challenges and Policy Options, IMF, July 14, 2009.
- 4- Jonas J, and Florian W., " Improving tax governance in Eu Member States: Criteria for successful polices ", August, 2012.