

قياس تأثير معايير الخدمات الضريبية  
للأداء المهني للمحاسب القانوني على جودة تحديد الوعاء الضريبي  
دراسة نظرية ميدانية

اعداد / د. محمد نجيب زكى حمد  
أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد  
كلية التجارة - جامعة قناة السويس

تجريد عام للبحث  
ABSTRACT

يعتبر هذا البحث امتدادا للأبحاث المحاسبية الضريبية فى مجال الخدمات الضريبية التي يقدمها المحاسب القانوني ، كما أنه يعد تطورا لها من منظور تبين تأثير معايير الخدمات الضريبية على جودة تحديد الوعاء الضريبي ، وقد تناول هذا البحث بالدراسة والتحليل لتلك المعايير الصادرة من قبل معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي ، والتي أصبحت ملزمة للمحاسبين القانونيين عند تأديتهم للخدمات الضريبية ، وفى سبيل تحقيق أهداف البحث تم تناوله من خلال ثلاثة مباحث الأول منها أشار الى ملامح الخدمات الضريبية ودور المحاسب القانوني فيها ، والثاني تناول عرضا وتحليلا لمعايير الخدمات الضريبية الأمريكية والصادرة من AICPA ، ثم توضيح أثر تلك المعايير على جودة تحديد الوعاء الضريبي ، حيث أقتراح عددا من الخصائص التي يمكن بها قياس ذلك التأثير ، وأخيرا تم عمل دراسة ميدانية طبقت على فئتين هما المحاسبين القانونيين والفاحصين الضريبيين ، وقد أظهرت نتائج الدراسة الميدانية بأهمية الحاجة الى الالتزام بمعايير الخدمات الضريبية فى مصر وذلك لأغراض تحقيق جودة تحديد الوعاء الضريبي .

## مقدمة البحث :

لا يختلف اثنان بأن الضرائب هي مورداً مالياً هاماً من موارد الدولة<sup>١</sup> ، وتكتسب الضرائب أهميتها هذه من اعتبارها واقعة اجتماعية وسياسية واقتصادية لا تنبع من ذهن المشرع وتفكيره فحسب ، بل من المجتمع والبيئة التي تطبق فيها ، حيث يكون للكيان الاقتصادي والاجتماعي تأثير مباشر على المنظومة الضريبية السارية معه ، ويكون لتلك المنظومة الضريبية دوراً بارزاً في تحقيق الإصلاح الاقتصادي والمالي والاجتماعي ، وما يرنو إليه من أهداف .

كما تكتسب الضرائب أهميتها من دورها في ترشيد الاستهلاك وتشجيع الادخار والاستثمار وجذب رؤوس الأموال نحو المجتمعات العمرانية الجديدة ، وتحقيق التوازن بين التدفقات النقدية والتدفقات الحقيقية ، وتعتبر الضرائب مناهضة للتضخم وتشجع عمليات الخصخصة وإنشاء صناديق الاستثمار وتنشيط حركة سوق الأوراق المالية وأخيراً تحقيق العدالة الاجتماعية .

الآن التطبيق الصحيح للتشريع الضريبي رهن إدارة ضريبية تملك مقومات التطوير الدائم وتصبو دائماً الى تحقيق الفعالية والكفاءة في أداء خدماتها الضريبية ، فذلك لا يقل أهمية عن عدالة التشريع الضريبي .

ولاشك فإن اتساع المجتمع الضريبي في مصر نتيجة المتغيرات والمستجدات الحديثة للإصلاح الاقتصادي وما نجم عنه من أوعية ضريبية حديثة ، زادت من الطلب المستمر على الخدمات الضريبية المقدمة من قبل المحاسب القانوني ولاسيما فيما يتعلق بأعداد وتوقيع الإقرار الضريبي ، كذلك الخدمات الضريبية من قبل الإدارة الضريبية والممثلة في إجراءات عديدة ومنها تحديد الوعاء الضريبي وغيرها ، آلي الحد الذي دعا الكثيرين من المهتمين بالمحاسبة الضريبية الى إطلاق دعوة تسويق الخدمات الضريبية (طارق الخياط ، ١٩٩٨ ، ص ٥٢-٥٣) . كما أنه مع زيادة المشكلات الضريبية تعرضت تلك الإدارة الى انتقادات شديدة من قبل

<sup>١</sup> طبقاً للموازنة العامة للدولة لعام ٢٠٠١-٢٠٠٢ بلغت حصيللة الضرائب في مصر حوالي ٧٣٣ % من إيرادات الدولة .

\*\*\* راجع في ذلك : الموازنة العامة للدولة - جدول رقم ١ ص ٦٠

المجتمع ، باعتبار أن هذه المشكلات تفسح عن فشل الإدارة الضريبية في أداء واجبها ومن أبرز تلك الانتقادات ضعف جودة تحديد الوعاء الضريبي .

ولذلك فإن التحدي الحقيقي الذي يواجه الإدارة الضريبية هو في تحقيق مستوى مقبول من الجودة لتحديد الوعاء الضريبي ، يضمن لها تحسين فرص التحصيل الضريبي الجيد ، وضمان علاقة طيبة مع ممولي الضريبة وتكثيف الثقة معهم ، إلا أن معرفة ذلك المستوى مرهون أيضا بجودة الأداء المهني للمحاسب القانوني ، وذلك انطلاقا من أن كلاهما يشتركان في تنفيذ عملية تحديد الوعاء الضريبي من خلال الأعداد للإقرار الضريبي ( من قبل المحاسب القانوني ) ، وأجراء التعديلات اللازمة على الإقرار الضريبي ( من قبل الفاحص الضريبي ) .

فعلى ضوء الدراسة الاستكشافية لبيئة تحديد الوعاء الضريبي في مصر تبين للباحث بأن المحاسب القانوني يؤدي دورا جوهريا وهاما في تحسين جودة تحديد الوعاء الضريبي ، وذلك باعتباره حلقة الوصل بين الممول ( صاحب الإقرار الضريبي ) والإدارة الضريبية ( ممثلة في الفاحص الضريبي ) ، كما أنه يلعب ذات الدور في استقرار المجتمع الضريبي ، من خلال محاولة تحقيق العدالة الضريبية بين أفراد المجتمع من ناحية والإدارة الضريبية من ناحية أخرى ، وطالما كان هذا الدور ملزما به طبقا لقيود تشريعية باعتباره مشاركا مشاركة كاملة في المسئولية لأعداد وتوقيع الإقرار الضريبي ، يصبح في حاجة آلي معايير تحكم أدائه المهني في تقديم الخدمات الضريبية ومنها أعداد وتوقيع الإقرار الضريبي ، وذلك لغرض تحسين جودة تحديد الوعاء الضريبي .

والواقع أن التأكيد على جودة تحديد الوعاء الضريبي من خلال تلك المعايير هو في الوقت ذاته بمثابة إدراك أهمية التطوير الدائم والتحسين المستمر للإدارة الضريبية ، إذ أن العلاقة بين تأدية الخدمات الضريبية من قبل المحاسب القانوني والإدارة الضريبية علاقة طردية نحو تحقيق الكفاءة والفعالية لمنظومة الضرائب في مصر .

طبيعة المشكلة :

على الرغم من أن الخدمات الضريبية التي يقدمها المحاسب القانوني لأفراد المجتمع تعد من أهم الخدمات المهنية وأوسعها انتشارا ، إلا أنه في خضم ما تشهده أديبات الفكر المحاسبي الضريبي من جهد ملحوظ خلال العقدين

الماضيين من القرن العشرين ممثلا في الدراسات والبحوث العلمية والعملية- أنظر في ذلك على سبيل المثال -

(P.J.et,al.1989,

,J.F.Reinganum&L.L.Wilde,1991,A.Dulbin,et.al.1992

, Sarah,E.,Bonner,et.al.1992) ، د. محمد عباس بدوي ، ١٩٩١ ،

(١٩٩٤) ، الا أنه لوحظ بأن هذا الجهد العلمي لم يتناول الأداء المهني بشأن الخدمات الضريبية في ضوء معايير مهنية ملزمة من قبل المنظمات المهنية ، وان كان ذلك يرجع للفترة الزمنية التي أعدت فيها تلك البحوث وبعدها عن تاريخ الإصدار لمثل هذه المعايير .

ولما كانت الخدمات الضريبية وخاصة ما يتعلق منها بأعداد الإقرار الضريبي تؤدي من قبل المحاسب القانوني شأنها في ذلك شأن الخدمات الأخرى ،بالإضافة آلي أنها تجمع بين محاور ثلاثة التشريعي والمالي والمحاسبي ، وتعد ذات درجة عالية من الحساسية باعتبارها مثارا للمشكلات التي أدت آلي فقد الثقة بين الممول الضريبي والإدارة الضريبية ، وما نتج عنها من زيادة في المتأخرات الضريبية وإهدارا لأغلبية الدفاتر المحاسبية ، فإنه يجب أن تحظى تلك الخدمات الضريبية بمستوى أداء مهني مقبول في البيئة الضريبية ، ولاسيما أن هذه الخدمات ترقى الي مستوى المهنة باعتبارها عملا فنيا يقدم خدمات صالح للملاء ( الممولين ) وذلك باعتبار أن مقومات العمل المهني تتوافر فيها والتي منها : ( بتصرف : د. أمين السيد أحمد لطفى ، ١٩٩٥ ، ص ٧٥-٧٦ ) :

١- توافر التأهيل العلمي والعملي للمحاسب القانوني المؤدى للخدمات الضريبية ، مع استقلاليته التامة عن العميل المؤدى للخدمات الضريبية .

٢- ان المجتمع يقر صراحة بأهمية الخدمات الضريبية التي يؤديها المحاسب القانوني .

٣- وجود منظمات مهنية تشرف على تنظيم شئون العمل المهني للمحاسب القانوني.

٤- ان المحاسب القانوني يؤدي عمله في إطار لوائح وقوانين تحكم طبيعة عمله وسلوكه المهني ، وان دوره قاصرا على تقديم النصيحة وأعداد الأقرار الضريبي فلا يتعدى ذلك آلي اتخاذ القرار بدلا من طالبي الخدمة.

وبناء عليه فإنه تعتبر الخدمات الضريبية لأغراض أعداد الإقرار الضريبي عملا مهنيا يؤدي لقياس الوعاء الخاضع للضريبة ، وبالتالي أصبح

مصطلح الأداء المهني وطبقا لما أشارت إليه اللجنة التنفيذية لأخلاقيات وممارسة مهنة تحديد الوعاء الضريبي **Professional Ethics Executive Committee ( PEEC )** ، مفروضا على البيئة الضريبية فيما يخص أداء الخدمات الضريبية طالما توافرت فيها مقومات المهنة ، شأنه في ذلك شأن كل مهنة تؤدي خدمات للغير .

وحيث أن الفحص الضريبي يعتبر أحد مراحل تحديد الوعاء الضريبي ويعد شكلا من أشكال المراجعة ذات الأغراض الخاصة ( د. محمد نجيب زكي ، ١٩٩٨ ) ، باعتباره عملا انتقاديا لمحتوى ومضمون الإقرار الضريبي كشكل من أشكال الخدمات الضريبية ، فإن زيادة مقدار الثقة في عمل المحاسب القانوني يركز على أساس التزامه بدرجة مقبولة من المعايير التي تحكم الأداء المهني له ، وبما يزيد من مقدار الثقة قبل الإدارة الضريبية في محتوى ومضمون الإقرار الضريبي ، ونظرا للعلاقة بينهما - كما سبق التوضيح - فإنه بطبيعة الحال يصبح تحسين الخدمات الضريبية لأغراض تحديد الوعاء الضريبي ذات تأثير على جودة تحديده .

ونظرا لقياس تأثير تحسين الخدمات الضريبية على جودة ذلك التحديد فإنه تصبح الحاجة الى مؤشرات أو خصائص مقبولة يمكن الاسترشاد بها لا اختبار العلاقة التآثيرية بين تلك الخصائص والمؤشرات ومستوى تحسين جودة تحديد الوعاء الضريبي مطلبا ضروريا لتحقيق ذلك ، الا أنه في ضوء ما تتميز به هذه الخدمات الضريبية من خصائص يصعب معها بناء مثل هذه المقاييس شأنها في ذلك شأن خدمات مهنة المراجعة ، فقد رأى الباحث الاستدلال بمعايير الخدمات الضريبية لأغراض تحديد الوعاء الضريبي ، لتحديد الخصائص والمؤشرات التي يمكن استخدامها في قياس تأثير الخدمات الضريبية على جودة تحديد الوعاء الضريبي .

من هنا جاء الاهتمام بمعايير الخدمات الضريبية لتحديد الوعاء الضريبي **SSTSS** التي صدرت من قبل **AICPA** ، حيث تعد بمثابة إرشادات وإطار عملي يمكن على ضونها قياس تلك الجودة ، ذلك القياس الذي ينشده كافة الأطراف وجميعهم يتوقع الجودة العالية للأداء المهني للخدمات الضريبية .

وبناء على ما تقدم وفي ظل توافر معايير موضوعية تصبح عملية تقييم جودة الأداء المهني لتحديد الوعاء الضريبي مطلبا ضروريا وهاما ، إذ أن هناك حاجة الي كيفية الاسترشاد بتلك المعايير للخدمات

الضريبية لذلك الغرض ، وذلك لاقتراح عددا من الخصائص  
والمؤشرات يمكن على ضونها تقييم جودة الأداء المهني لتحديد  
الوعاء الضريبي .

## الدراسات السابقة :

أن المتتبع للدراسات المحاسبية الضريبية على المستويين النظري  
والتطبيقي ، يمكنه ملاحظة أن دراسة وتحليل معايير الخدمات الضريبية  
لأغراض تحديد الوعاء الضريبي لم تحظ بالاهتمام اللائم من قبل  
المحاسبين ، وذلك بالرغم من تزايد اهتمام مجالات المعرفة الضريبية غير  
المحاسبية بمثل هذا الموضوع ، فعلى ضوء المسح المكتبي الذي أجراه  
الباحث للدوريات العلمية الصادرة باللغة العربية والإنجليزية ، تبين أن  
بعض منها لم يتناول بشكل مباشر الأداء المهني للخدمات الضريبية من قبل  
المحاسب القانوني ، الأمر الذي قد يفرض على الباحث الرجوع في بعض  
الأحيان إلى هذه المجالات للاسترشاد بها في بناء محتوى الإطار النظري  
للمعايير وتأثيرها في تحقيق جودة تحديد الوعاء الضريبي .

وبالتالي جاءت الدراسات والبحوث المحاسبية المرتبطة بموضوع البحث  
من زاوية مراقب الحسابات سواء فيما يتعلق بجودة خدمات  
\_\_\_\_\_ مهنة المراجعة ومن تلك الدراسات ( Copley, Paul ,A.,& Mary ,S.,Douct,1993 ,Knapp ,M., 1991,  
( Knorath.Larry,F.,1989,Plamrose,Z.,V.,1987 ) ، د. )  
الرفاعي إبراهيم مبارك ، ٢٠٠٢ ، د. ثناء عطية فراج ، د. أمال محمد كمال  
، ١٩٩٤ ، د. إبراهيم طه عبد الوهاب سالم ، ١٩٩٥ وغيرهم ) حيث  
حاولت هذه النوعية من الدراسات تحديد مفهوم جودة الخدمات لمهنة  
المحاسبة والمراجعة ، وخلصت إلى استنتاج عام هو صعوبة الاتفاق على  
مفهوم واحد لجودة خدمات المهنة ، حيث تبني كل باحث تعريف مختلف عن  
الأخر يتفق مع فكره الخاص ومفهومه الشخصي لجودة المراجعة .

ونحو التركيز على خصائص جودة خدمات المهنية كانت هناك من الدراسات  
المحاسبية في هذا المجال ومنها ( د. محمد سامي راضي ، ١٩٩٨ ، د.  
محمد حسنى عبد الجليل ، ١٩٩٧ ، د. سناء محمد بدران ، ١٩٩٦ )  
Bedhn,B.K.,  
et.al.,1997,Defon,M.L.1992,Sulton,S.,G.,&J.C.Lanpe  
,1991 , Davidson R.,A. & Ronald

,D.Neu,1993,Clarkson,P.&D.Simonic ,1994  
,Malone,C.F.,& Robin W.Robert,1996 ).

كما كان من الدراسات التي ركزت على الرقابة على جودة خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال ألقاء الضوء على الهيئات المهنية فى الولايات المتحدة الأمريكية باهتمامها بجودة مهنة المحاسبة والمراجعة ، فى قيام لجنة معايير الرقابة على الجودة التابعة لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي بإصدار نشرة معايير الجودة رقم ١ لعام ١٩٧٩ ، كما تم وضع نظام رقابة النظراء ( Carcello,J.V.,and N.T.Megrath 1986 , Schroeder,M.,L., 1992, ) ، والتي حددتها المعايير المهنية الصادرة عن ACIPA ، اعتبارا من أول يناير عام ١٩٩٧ بداية تطبيقها ، وذلك وفقا لما جاء بقائمة معايير الرقابة على الجودة رقم ٢ ( SQCS0 No.2 ) كما تناولت دراسات محاسبية أخرى قياس جودة الخدمات المهنية من خلال الاستعانة بمقياس Servqual (د. محمد بكرى عبد العليم ، ٢٠٠٠ ، د. أحمد عبد الكريم ، ٢٠٠٠ ، Abdel- Kadir,S.L.,et.al.,2000 ) .

وفى مجال تحديد الوعاء الضريبي حفل الفكر المحاسبي الضريبي بعديد من الدراسات المحاسبية ، ومنها على سبيل المثال ما يلى :

- (١) دراسة (د. محمد عبد العزيز عبد الله ، أبريل ١٩٩٨ ، ) ركزت الدراسة على مراحل تحديد الوعاء الضريبي لشركات الأموال والأهداف التي يسعى إليها الفاحص الضريبي فى كل مرحلة ، ثم توضيح أثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية فى زيادة فاعلية الإفصاح المحاسبي ، وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج والتوصيات فى هذا الصدد أهمها تحقيق نوع من التعاون والثقة بين مراقب الحسابات وبين الفاحص الضريبي والاعتماد على فحص مراقب الحسابات وتقويمه لنظام الرقابة الداخلية .
- (٢) دراسة (د. محمد عباس بدوي ، ١٩٩٦ ) ، وقد تناولت هذه الدراسة تحليل لنموذج تحديد الوعاء الضريبي ، باعتبار أن عملية التحديد هذه تعتبر العملية الفنية التى من خلالها تتحدد فعالية التطبيق العملي للتشريع الضريبي ، وقد حددت مرحلة قياس الربح الخاضع للضريبة من منظور الضريبة الموحدة ، وقد ركز البحث على تقييم

موقف المشرع الضريبي من نموذج تحديد الوعاء الضريبي في ظل الضريبة الموحدة في مصر ، حيث كشفت عن عدد من الملاحظات قدم بشأنها بعض المقترحات الواجب أن يضعها المشرع الضريبي أمامه ، وذلك بهدف رفع كفاءة وزيادة فعالية التطبيق العملي لقانون الضريبة الموحدة .

ومن منطلق تطوير أداء الخدمات المهنية ورفع مستوى أداء الخدمات المهنية فيما يتعلق بالخدمات الضريبية ، فقد حظيت الخدمات الضريبية باهتمام أكاديمي ومهني ، حيث كانت هناك العديد من الدراسات المحاسبية في هذا الشأن ، ويمكن ذكر بعضها على النحو التالي :

(١) دراسة عبد الله العادلي ، مارس ٢٠٠٢ ) ، حيث أشارت إلى أهمية الانتباه إلى ما تقدمه مكاتب المحاسبة الكبرى من خبرات في مجالات الاستشارات المالية والضريبية والإدارية المختلفة ، وقد أوضحت أن إدارة الضرائب تمثل أهم الإدارات بمكاتب المحاسبة ، وذلك لما تقدمه من خدمات ضريبية لعملائها في ضوء القوانين واللوائح الضريبية السارية ، كما أوضحت الدراسة أنواع الخدمات الضريبية التي تقدمها مكاتب المحاسب القانوني ، وقد أوصى الباحث بأهمية توافر معايير مهنية تحكم الأداء المهني للخدمات الضريبية ، حيث أفرح عدد من القواعد أو المعايير الأخلاقية المهنية في مجال عمل المستشار الضريبي وهي تمثل إطار مقترح قابل للمناقشة والتعديل .

(٢) دراسة سمير سعد مرقص ، ٢٠٠٢ ، ص ١٠٣-١٣٠ ) ، حيث هدفت الدراسة إلى توضيح أهمية تطوير مكتب المحاسب القانوني في ظل اتفاقية الجات ضمانا لاستمرارها وبقائها ، مشيرا إلى أن هناك افتقار شديد لمكاتب المحاسبة في تقديم الخدمات الاستشارية والتي منها الخدمات الضريبية ، حيث أشارت الدراسة بأن الأداء المهني للخدمات الضريبية في ظل تحرير تجارة الخدمات من الأمور التي تطرح نفسها بشدة وتواجه المهنة منها تهديدات كبيرة ، سواء من منظور قانون مزاوله المهنة ، أو من قبل المكاتب الأجنبية ، وقد أوصت الدراسة بأهمية



وجود تنظيم مهني يقود المهنة في هذا الشأن ركيزته  
معايير مهنية لاداء الخدمات الضريبية .

(٣) دراسة د. على أحمد زين ، ٢٠٠٢ ) وفي هذه الدراسة  
أوضح الباحث بأن هناك طرق وأساليب مشروعة تحقق  
للممول أغراضه من الناحية الضريبية دون مخالفة  
للتشريعات الضريبية أو استخدام أساليب احتيالية تضر  
بمستقبل المحاسب القانوني وتعرضه لمخاطر مستقبلية ،  
وقد اعتبرت تلك الطرق والأساليب نوعا من الخدمات  
الضريبية التي تقدم من قبل مكتب المحاسب القانوني  
لعملائه ، وقد توصلت الدراسة ألي أهم تلك الطرق  
والأساليب ( طرق تقويم المخزون السلي ، الضرائب  
الموجلة ، وسائل تخفيف آثار تطبيق أساس الاستحقاق ،  
طرق أهلاك الأصول الثابتة ) .

(٤) دراسة ( د. مصطفى راشد مصطفى العبادي ، ٢٠٠١ ،  
ص ٤٠١-٤٧٨ ) ، وقد حددت الدراسة عدة أهداف دارت  
جميعها في إطار تحديد مسنوليات المحاسب القانوني عن  
تقديم الخدمات الضريبية مع إشارة خاصة عن المسنولية  
الجنائية ، حيث قسمت الدراسة ألي خمسة مباحث الأول  
منها تناول مفهوم وأنواع الخدمات الضريبية ، والثاني  
منها تناول مقومات وضوابط الأداء المهني السليم  
للمحاسب القانوني لتقديم الخدمات الضريبية ، والثالث  
منها تناول المسنولية الجنائية للمحاسب القانوني عن  
تقديم الخدمات الضريبية ، وأخيرا تناول المبحث الرابع  
المسنولية المدنية والتأديبية للمحاسب القانوني عن تقديم  
الخدمات الضريبية ، وفي المبحث الخامس تناول الدراسة  
الميدانية ، وقد توصلت الدراسة ألي عدة نتائج من أهمها  
أن هناك خصائص ومميزات تؤثر على مقومات وضوابط  
الأداء المهني للمحاسب القانوني ومن أهمها الا يقبل  
المحاسب القانوني تقديم أي نوع من الخدمات الضريبية  
دون أن يكون مؤهلا لذلك تأهيدا علميا ومدربا تدريبيا كافيا  
ومناسبا .

(٥) دراسة ( د. محمد عباس بدوي ، ١٩٩٤ ، ص ١-٤٥ )  
، حيث شملت الدراسة قسمين الأول منها خاص بتحليل  
العوامل المؤثرة في كفاءة الأداء المهني لخبير الضرائب  
بعد تحديد مفهوم الخبرة وعلاقته بمفهوم كفاءة الأداء

وذلك بهدف استقصاء أهم العوامل التي يمكن أن تمثل إطارا نظريا للعوامل المؤثرة في كفاءة أداء المحاسب كخبير ضرائب ، أما القسم الثاني فقد خصص للدراسة الميدانية لتقييم إيجابية الإطار النظري الذي خلص إليه في القسم الأول ، وقد أثبتت الدراسة تأثير كفاءة أداء خبير الضرائب بعدد من العوامل البيئية والعوامل الشخصية .

(٦) دراسة ( د. صادق حامد مصطفى - ١٩٩١ ) ، وتعد هذه الدراسة من الدراسات المحاسبية التي تعرضت بشكل مباشر الى تلك الخدمات الضريبية التي يقدمها المحاسب القانوني ( خبراء ضرائب ) من خلال أعداد الاقرارات الضريبية دون أن تتناول المعايير المرتبطة بالخدمات الضريبية ، وقد ركزت الدراسة على تحليل بواعث الممولين للاستعانة بخبراء الضرائب في أعداد إقراراتهم الضريبية وتحديد الحالات التي في ظلها توجد عملية تحويل للمعلومات ، بالإضافة الى دراسة كيفية تأثير الاستعانة بخبراء الضرائب في سياسات الفحص الضريبي وحصيلة الإيرادات الضريبية ، وقد شملت الدراسة قسمين الأول منها يختص بأعداد الاقرار الضريبي دون الاستعانة بخبراء الضرائب ، والثاني تناول أعداد الإقرار الضريبي بالاستعانة بخبراء الضرائب ، وقد توصلت تلك الدراسة الى نتائج عديدة في هذا الشأن أهمها :

ا- ان دور خبراء الضرائب في أعداد الاقرارات الضريبية يتمثل في تخفيض تكاليف أعداد هذه الاقرارات ومعالجة حالة عدم تأكد الممولين بشأن الالتزام الضريبي ، وأيضا مراعاة سياسات الفحص الضريبي التي تتبعها الإدارة الضريبية .

ب- ان الزيادة في نسب الضريبة والغرامات تحفز الطلب على خدمات خبراء الضرائب ، وأن للأولى تأثير أكبر مما للأخيرة ، ولكن لكي يتحقق هذا الطلب يجب أن يتعهد خبراء الضرائب مقدما بعدم المشاركة في التوقيع على إقرارات ضريبية مع علمهم بأنها غير صحيحة ، كما أن هناك بعض أنماط من الممولين قد لا يتعاقدوا مع خبراء الضرائب حتى ولو كانت خدماتهم

بدون مقابل ، وهذا يستلزم ضرورة تصنيف مجتمع الممولين حسب سلوكهم واتجاهاتهم .

ج- أن متوسط الدخل الضريبي الظاهر بإقرارات الممولين في حالة الاستعانة بخبراء الضرائب وليس بالضرورة ان يكون أقل مما هو بإقرارات الممولين الذين يعدون إقراراتهم بأنفسهم ، وبالإضافة الى ذلك فعلى أساس الفحص البعدي من المتوقع أن يكون متوسط الحصيلة الضريبية والغرامات أقل من الممولين الذين يستعينون بخبراء الضرائب ، وبالتالي استعانة فئة من الممولين بالخبراء يخلف أثرا خارجيا إيجابيا على الممولين الذين يفضلون عدم الاستعانة بهم لأعداد إقراراتهم بأنفسهم .

(٧) دراسة : د. حامد طلبه محمد ، ١٩٩٠ ، ص ٢٦٥-٣٢٥ )  
، حيث ركزت الدراسة على توضيح مجالات الخدمات الضريبية التي يقدمها المحاسب القانوني في أدائه للخدمات الضريبية ، وقد شملت الدراسة ثلاثة موضوعات الأول منها شمل الأسس العامة حيث تم التعرض فيها الى ما يلي :

- أنواع الخدمات الضريبية التي يقدمها المحاسبون القانونيون ومنها أعداد الاقرار الضريبي لعملائهم .
- أهم المشكلات التي تواجه تقديم هذه الخدمات من وجهة نظر المهنة ، مما يستدعي مراعاته لعدد من الاعتبارات .

كما تعرضت الدراسة لأسس معالجة مشاكل تقديم الخدمات الضريبية ، وقد تبين بأن معظم هذه المشكلات إنما تنبع من جوانب ثلاثة رئيسية هم على النحو التالي :

- طبيعة الخدمة الضريبية التي تم تأديتها .
- الأداء المهني في المجال الضريبي .
- العلاقة مع طالبي الخدمات الضريبية .

وقد توصلت الدراسة الى توصيات هامة كان من أهمها مناقشة النقابات والجمعيات المهنية في مصر بإصدار قاتمة

بمعايير الأداء المهني فى مجال الخدمات الضريبية على غرار ما حدث فى دول أخرى .

وعلى ضوء ما تقدم وبالرغم من مرور عقد زمني وأكثر على تلك الدراسة الأخيرة ، فلم تصدر قائمة بمعايير الأداء المهني للخدمات الضريبية فى مصر ، كما أنه يتبين من خلال تلك الدراسات بأنها لم تصل بعد إلى تحديد خصائص عملية لقياس جودة تحديد الوعاء الضريبي ، مما لزم بأن يستعرض الباحث تجربة الولايات المتحدة الأمريكية فى هذا المجال ومدى إمكانية الاستفادة منها لتحديد خصائص قياس جودة تحديد الوعاء الضريبي على ضوء قائمة معايير الخدمات الضريبية ، إضافة لذلك أن الفكر المحاسبي وخاصة الضريبي فى حاجة إلى دراسة توضح العلاقة بين جودة الأداء المهني على ضوء معايير مهنية وبين جودة تحديد الوعاء الضريبي ، ولذا فإن الدراسة الحالية تهدف إلى تبين تأثير تلك المعايير المهنية للخدمات الضريبية فى رفع جودة الأداء المهني لتحديد الوعاء الضريبي .

أهمية البحث :

- يكتسب البحث أهميته من مجموعة الاعتبارات التالية :
- ٢- حداثة موضوع البحث بإلقاء الضوء على مجموعة المعايير الأمريكية للخدمات الضريبية لأغراض تحديد الوعاء الضريبي وتأثيرها على جودته .
  - ٣- عدم اهتمام الباحثين فى مجال المحاسبة الضريبية سواء على المستوى النظري الأكاديمي أو على مستوى الممارسة العملية المهنية بدراسة وبحث وتحليل تأثير تلك المعايير على جودة تحديد الوعاء الضريبي .
  - ٤- التوجه الحالي نحو تعظيم المنفعة الكلية للاداء المهني ، وما يتطلبه ذلك من استخدام مقاييس أكثر شمولاً تركز على تقييم الأداء الكلى للإدارة الضريبية ، ولاسيما وأن هناك اتجاهاً متزايداً من قبل الدولة بالاهتمام بتحسين العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية .
  - ٥- محاولة التوصل إلى نتائج وتوصيات تفيد فى إثراء نتائج الجهود البحثية المتواصلة حول تطوير الفحص الضريبي وهو يعد أحد مراحل تحديد الوعاء الضريبي .

٦- كما تتبع أهمية البحث من أهمية الدور الذي يؤديه تحديد الوعاء الضريبي بشكل دقيق وعادل من إضفاء الثقة للعلاقة بين الممول والفاحص الضريبي .

### منهج البحث :

يقوم البحث بصفة أساسية على منهجية علمية تأخذ من المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي في آن واحد ، حيث يمكن تفسير ذلك على النحو التالي :

- (١) المنهج الاستقرائي : حيث يتم استقراء أدبيات الفكر المحاسبي والضريبي المرتبط بموضوع البحث لتكوين الإطار النظري للبحث وذلك اعتمادا على المصادر الأكاديمية الملائمة لذلك ، كما يعتمد عليه في إجراء الدراسة الميدانية باستخدام أسلوب الاستبيان ( قائمة استقصاء ) لتحقيق هدف الدراسة الميدانية ، مع استخدام الأساليب الإحصائية الملائمة لتحليل نتائج الاستقصاء .
- (٢) المنهج الاستنباطي : وذلك لاستنباط الخصائص والمؤشرات لقياس تأثير معايير الخدمات الضريبية على جودة تحديد الوعاء الضريبي .

### مجال البحث :

سوف تتعرض الدراسة للخدمات الضريبية فيما يخص أعداد الاقرار الضريبي ، وذلك نظرا لأن المعايير الأمريكية الثمانية قد ركزت على تلك الخدمات دون غيرها ، وهو يمثل الجزء المشترك بين المحاسب القانوني والإدارة الضريبية عند تحديد الوعاء الضريبي .

### فروض الدراسة :

تعتمد هذه الدراسة على الفروض التالية :

الفرض الأصلي الأول :

( أن هناك حاجة لاستخدام معايير الخدمات الضريبية عند تأدية المحاسبين القانونيين لها لأغراض تحديد الوعاء الضريبي ) .

الفرض الأصلي الثاني :

ان لمعايير الخدمات الضريبية دور فعال ومؤثر فى تحسين جودة تحديد الوعاء الضريبي .

الفرض الاصلى الثالث :

( لا يوجد اختلاف معنوي بين الأطراف المعنية على تأثير معايير الخدمات الضريبية على جودة تحديد الوعاء الضريبي ) .

اهداف البحث :

- ١- تبين دور معايير الخدمات الضريبية فى مجال تحديد الوعاء الضريبي .
- ٢- تحديد الخصائص والمؤشرات التى يمكن استخدامها فى تحديد جودة تحديد الوعاء الضريبي .
- ٣- اجراء دراسة ميدانية للتأكد من قبول معايير الخدمات الضريبية وبالتالي الخصائص والمؤشرات فى البيئة الضريبية المصرية .

خطة البحث :

بناء على طبيعة مشكلة البحث وأهميته وتحقيقا لأهدافه يمكن تنظيمه تبعا للخطة التالية :

- المبحث الأول : ملامح الخدمات الضريبية ودور المحاسب القانونى فيها .
- المبحث الثانى : عرض وتحليل لمعايير الخدمات الضريبية الأمريكية وأثرها على جودة تحديد الوعاء الضريبي .
- المبحث الثالث : الدراسة الميدانية .
- خلاصة البحث ونتائجه وتوصياته .
- قائمة المراجع .
- ملاحق البحث .

## المبحث الأول ملاح الخدمات الضريبية ودور المحاسب القانوني فيها

عرف أحد الباحثين ( د. تهاني محمود عبد النشار ، ٢٠٠٢ ، ص ٢٤٨ - ٢٤٩ ) ماهية الخدمة عموماً بأنها :  
" الأعمال و/ أو الأنشطة التي يتم القيام بها لتحقيق مصلحة العملاء ، أو هي الأنشطة التي يقوم بها العملاء بالاعتماد على واستخدام مخرجات وإمكانات المنشأة الخدمية "  
ويعرفها باحث آخر ( Matzaid ,A., 1995,p.2 ) :  
" بأنها أداء يجب قياسه وتوجيه حتى يمكن لإدارة المنشأة الخدمية أن تقدمه بجودة عالية لتحقيق رضاء العملاء ، والذي يمكن قياسه بالعلاقة بين توقعات العملاء وانطباعاتهم ، وبالتالي فإن درجة جودة الخدمة تتحدد عن طريق مقارنة ماذا يتوقع العميل أو يرغب مما هو مهتم به للحصول عليه " .

وحيثما يوجه الأداء المهني نحو الخدمات الضريبية، فهي تعبر عن النصائح والإرشادات والاستشارات والمعاونة الفنية التي يمكن أن يقدمها المحاسب القانوني ، باعتباره مهني حر وصاحب خبرة تلبية للحاجات الحالية والمتجددة لأفراد المجتمع ، ولذلك يمكن تعريف الخدمات الضريبية ( د. مصطفى راشد مصطفى العبادي ، مرجع سبق ذكره ، ص ٤٠٧ ) بأنها كافة الخدمات التي يمكن أن يقدمها المحاسب القانوني للممولين للمعاونة في تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليهم ، وذلك بما يحقق التوازن بين مصلحة العميل ومصلحة المجتمع ، وذلك بما يحقق العدالة الضريبية المنشودة .

وفي إطار خصائص الأداء المهني للخدمات ، فإن الخدمات الضريبية تمثل خدمات مهنية تقدمها مكاتب المحاسبة القانونية ( Taylor , D., & Glezen, G., p.42 ) ، حيث يمكن أدرجها ضمن الخدمات الاستشارية التي يقدمها المحاسب القانوني لعملائه ومنهم ممولي الضريبة ، ففي دراسة ( حسام الدين حسين إبراهيم ، ٢٠٠٢ ، ص ١٢-١٤ ) أوضح بأن مؤسسة Haber, Ring Helm & Co., 2000 ذلك من خلال موقع الشركة على الإنترنت بأن الخدمات الضريبية بما

تشمله من أعداد الإقرارات الضريبية وأعداد الدفاتر والسجلات الضريبية وغيرهما ضمن قائمة بأربعة عشر خدمة رصدت في إطار الخدمات الاستشارية التي يقدمها المحاسب القانوني لعملائه .

وفي دراسة ميدانية على عينة من الشركات المساهمة تبلغ حجمها ٣٦٧ شركة مساهمة ممن يقدم لهم مكتب المحاسبة خدمات استشارية ، أتضح من بين ٢٥٤ شركة أن ١١٧ منها قامت بشراء خدمات ضريبية ، وهذا يدل على تكرار شراء تلك الخدمات الضريبية من قبل عملاء مكتب المحاسب القانوني ( Zoe-V.,P.,1988 , p68 ) .

وفي إطار تصنيف تلك الخدمات الضريبية أشار أحد الباحثين ( عبد الله العادلي ، ٢٠٠٢ ، ص ١٠-١١ ) بأن الخدمات الضريبية التي يمكن أن يقدمها مكتب المحاسب القانوني تضم ما يلي :

- ٢- التخطيط الضريبي .
- ٣- تمثيل المنشأة أمام مصلحة الضرائب ومأموريتها ولجانها وكذلك أمام مكاتب خبراء وزارة العدل .
- ٤- تحديد الموقف الضريبي للمنشآت وتقييم الالتزامات الضريبية المستحقة على المنشآت سواء عند مراجعة أو في حالة تقييم المنشآت بغرض بيعها أو حجمها .
- ٥- تقديم وأعداد الإقرارات الضريبية نيابة عن عملائه ، وذلك من واقع السجلات والدفاتر المحاسبية وغير المحاسبية . ( راجع في ذلك القانون الضريبي المصري رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وتعديلاته الضريبية ) .

وفيما يتعلق بتقديم وأعداد الإقرار الضريبي ، فقد أوضح باحث آخر ( د. صادق حامد مصطفى ، ١٩٩١ ، ص ) بأن المحاسب القانوني يمكن أن يؤدي خدمات ضريبية لعملائه فيما يخص الإقرار الضريبي يذكر منها ما يلي :

- ١- إبداء النصح لعميلة عند أعداد الإقرار الضريبي عن الدخل الصحيح
- ٢- المساعدة في تحقيق أكبر قدر من الوفر الضريبي واقل قيمة ضريبية ممكنة في ضوء النصوص القانونية التي تسمح بذلك .
- ٣- المساعدة في عدم تحمل أية غرامات أو عقوبات نتيجة التأخير في تقديم الإقرارات الضريبية في المواعيد المحددة رسمياً والالتزامات المطلوبة .



- ٤- التأكد من دقة المعلومات والبيانات التي يحوزها الإقرار وعدم وجود تعارض بينه وبين ما تتضمنه الدفاتر السجلات المحاسبية وغير المحاسبية .
- ٥- التأكد من وجود قدر من التنسيق في المعلومات الواردة في الإقرار الضريبي .

ويرى (د. طارق بدران عرفه ، ١٩٩٨ ، ص ٥٣٦-٥٣٧ ) بأن الخدمات المتخصصة في مجال الضرائب لها سمات عامة ، وهي كثيرا ما تكون خاضعة لقواعد مهنية وديساتير أخلاقية ، بل واتفاقيات دولية مثلما شملت عليه اتفاقية تحرير تجارة الخدمات GATS ( لمزيد : د. حمدي عبد العظيم ، ٢٠٠٢ ، ص ٢٩ ) ، فالخدمات المقترح تقديمها في مجال الضرائب - إذا تم قبولها - تشمل كل ما يتعلق بالإقرار الضريبي من أعداده وتقديمه ومناقشته أمام اللجنة الداخلية وأمام لجنة الطعن ، إذ في دراسة لكل من ( Blumenthal ,M.,& Sternmod ) ( J., 1992, p188 ) ، تبين بأن ٥٠% من الإقرارات الضريبية المقدمة من العملاء ( الممولين ) آلي الإدارة الضريبية بالولايات المتحدة الأمريكية ، قد تم إعدادها واعتمادها بواسطة المحاسب القانوني .

وفي سياق ذلك تضمن الإرشاد الخامس الصادر عن اتحاد المحاسبين الدوليين IFAC تطبيقا لكافة المبادئ الأساسية في مجال تأدية تلك الخدمات ، مع طرح عدة نقاط تتعلق بتأديتها وذلك كما يلي : ( IFA ) ( 1998 , p.A ) :

- ١- من حق المحاسب القانوني الذي يؤدي خدمات ضريبية أن يختار أفضل وضع يخدم مصلحة الممول بشرط أن يتم تأدية الخدمة بكفاءة مهنية وبأمانة وموضوعية ، وأن تكون متسقة في رأي المحاسب القانوني مع التشريعات الضريبية .
- ٢- أن يتأكد من أن الممول على دراية بالحدود المرتبطة بالخدمات الضريبية ، حتى لا يسيء أدائه المهني برأي على أنه حقيقة لا تقبل الجدل .
- ٣- اتخاذ الخطوات الضرورية للتأكد من أن الإقرارات الضريبية تم إعدادها بصورة سليمة على أساس المعلومات المدرجة به .

وقد تطرق كل من ( Frank, A.& Frank,J.,1983 ) ( Gary,C.,and Kip martin ,R., 1986 ,P.57 ) ، ( د. علي أحمد زين ، ٢٠٠٢ ، ص ٤٨٤ وما بعدها ) آلي طرح عدد من

الأساليب المشروعة التي يمكن أن يقدمها المحاسب القانوني وذلك باعتبارها خدمات ضريبية ، تحقق لعملائه الوفر الضريبي ، ومن هذه الأساليب ما يلي :

١- طرق تقويم المخزون السلعي ، إذ يمكن للمحاسب القانوني أن يستعرض أمام عميلة طرق التقويم المخدّلفة والمتعارف عليها للمخزون السلعي ويتم اختيار الطريقة التي تحقق وفرا ضريبيا له ، فعندما تكون تكلفة المخزون في تغير مستمر فإن قرارات الشراء بكميات معينة خاصة في نهاية الفترة المالية سوف تتأثر بالحوافز الضريبية المتاحة . ( لمزيد يمكن الرجوع الي : حبيبة المشواى كمال الدين ، ١٩٩٩ ، ص ٢٠-٥٦ ) .

٢- الضرائب المؤجلة **Deferred Taxes** ، إذ يمكن أن تقع الضرائب المؤجلة عندما تختلف الطرق المحاسبية المستخدمة لأغراض أعداد التقارير والقوائم المالية عن تلك المستخدمة للأغراض الضريبية . ( راجع في ذلك المعايير IASC 12, FASB 96, 109 ) .

٤- وسائل تخفيف أثار تطبيق أساس الاستحقاق ، إذ يمكن للمحاسب القانوني أن يقدم خدماته الضريبية من خلال تقديم بعض الوسائل التي تحقق من أثار تطبيق أساس الاستحقاق ومنها :

- طريقة العقد المكتمل .
- طريقة البيع بالتقسيط .
- حجز مخصصات للديون المشكوك في تحصيلها في شكل نسبة من إجمالي العملاء .
- الاختيار الدقيق لنهاية الفترة المالية .

وفى سياق قيام المحاسب القانوني ( المراجع ) بالفحص النافي للجهالة **Agreed-upon Procedures** وذلك بشأن اتخاذ قرار شراء لشركات قطاع الأعمال العام ، فإنه تظهر أهمية حاجة المستثمر ( العميل ) الي خدمات أخرى يتوقعها من المحاسب القانوني بشأن تحديد الموقف الضريبي لتلك الشركات ، حيث أقترح أربعة محددات لاداء الخدمات الضريبية المرتبطة بالفحص النافي للجهالة وهم : القائم بالفحص الضريبي ، نطاق الفحص الضريبي ، أساليب وإجراءات الفحص ، واخيرا تقرير الفحص الضريبي ( د.محمد كمال الدين فتحى أبو عجوة ، ٢٠٠٠ ، ص ٩١-١٣٥ )

ويشير أحد الباحثين ( د. حامد طلبه محمد ، ١٩٩٠ ، ص ٢٦٨ - ٢٧٨ ) بأن الخدمات الضريبية يمكن أن تشمل الاستشارات الضريبية ، واعتماد

الاقارات الضريبية ، وتقديم الاعتراضات والطعون الضريبية ، وتمثيل الممولين أمام الغير ، وتقديم الخبرة فى الشئون الضريبية ،  
ويضيف البعض John H. Bowmen & John L. Mikesell, 1989, pp.88-187 بأن استتجار الخدمات الضريبية من قبل المحاسبين القانونيين أفضل مما لو تم تعيين خبير للضرائب داخل الهيكل التنظيمي للشركة ، حيث تزيد من اتساق وانتظام وكفاءة اداء المهام الضريبية .

وعلى ضوء إحدى الدراسات الميدانية ( د. محمد عباس بدوي ، ١٩٩٤ ، ص ٢٨-٣٣ ) أكد بأن المحاسب القانوني يودى الخدمات الضريبية التالية :  
- تصميم المجموعة الدفترية التى تفى بمتطلبات التشريع الضريبي .

- أعداد الاقرارات الضريبية واعتمادها .
- الاستشارات الضريبية .
- أعمال الخبرة الضريبية أمام المحاكم .
- تمثيل العميل أمام الإدارات الضريبية .
- خدمات ضريبية أخرى .

وتأسيسا على الإطار النظري بشأن انعوامل المؤثرة فى كفاءة أداء المحاسب القانوني كخبير ضرائب ، فقد أوضح احد الباحثين ( د. محمد عباس بدوي ، ١٩٩١ ، ص ١٩-٢٠ ) بأن هذه العوامل على النحو التالى :

- ١- عوامل ترتبط ببيئة العميل وهى :
  - طبيعة الخدمة الموكلة من قبل العميل .
  - حجم المنشأة للعميل .
  - نوع نشاط العميل .
  - الشكل القانوني لمنشأة العميل .
  - التشريعات ذات العلاقة بمنشأة العميل .
- ٢- عوامل ترتبط بطبيعة الانتماء الوظيفي للمحاسب القانوني وهى :
  - تبعية خبير الضرائب وظيفيا لمنشأة العميل .
  - تبعية خبير الضرائب لأحد مكاتب المحاسبة الخاصة .
- ٣- عوامل ترتبط بشخصية خبير الضرائب وهى :
  - درجة التأهيل العلمي .
  - مستوى الخبرة المهنية .
  - الانتماء لتنظيم مهني رسمي .

وفي إطار تحديد الخصائص العامة للخدمات المهنية فإنه يمكن أن تكون الخدمات الضريبية السابقة شاملة الخصائص التالية : ( Mowen, : M.,1997,p.42)

١- توجيه الخدمات بالتمويل ، فكل ممول تختنف احتياجاته ومتطلباته بشأن ما يقدم له من خدمات ضريبية ، ولذا تعتمد تلك الخدمات على إمكانية توافر فترات زمنية طويلة للاتصال بالتمويلين ، وتعتمد اعتمادا كليا على خبرة تشغيل المكتب الأمامي ، وهذه خاصية تلام مكتب المحاسب القانوني .

٢- غير قابلة للتخزين ، فمن الصعوبة أن تخزن الخدمات الضريبية لحين طلب الاستفاح بها ، فتقديم الإقرارات الضريبية يكون في فترة محددة قانونا ، وحتى إذا توفر عنصر الخدمة الآن مع عدم وجود طلب عليها ، لايعني إمكانية تخزينها لفترات طويلة .

٣- خدمة غير ملموسة ، فالممول الضريبي الذي يرغب في أن تقدم له الخدمات الضريبية ، لا يستطيع أن يراها ولا أن يحسها أو يتذوقها ، فشعوره بتلك الخدمات حينما تؤدي له ويحقق من ورائها انتفاعا

٤- أن أغلب تلك الخدمات ترتبط مباشرة بتحديد الوعاء الضريبي ، فإذا تم تقديمها طبقا لمعايير مهنية متعارف عليها ومقبولة من الفاحص الضريبي والمحاسب القانوني سوف تساعد كثيرا في تحقيق جودة ذلك التحديد .

وأن كان يرى باحث آخر ( د. مصطفى راشد مصطفى العبادي ، مرجع سبق ذكره ، ص ٤١٩-٤٢٠ ) بأن هناك من الخصائص لمجال تقديم الخدمات الضريبية تؤثر على مقومات وضوابط الأداء المهني السليم للمحاسب القانوني في هذا المجال منها :

١- اختلاف صافي الربح المحاسبي المحدد عن صافي الربح الضريبي .

٢- تتداخل القوانين والتشريعات العديدة في تحديد الوعاء الضريبي .

٣- تلعب الخدمات الضريبية دورا بارزا في توجيه المسؤولية الجنائية

٤- قد يأخذ المحاسب القانوني دور متخذ القرار وليس بمقدم النصيحة والإرشاد، مما يهدد استقلاله .

٥- بالاطلاع على أسرار عملائه ، يستلزم معه ضرورة المحافظة عليها وإلا تعرض للمسئوليات القانونية المختلفة نتيجة الإفشاء العمدي أو غير العمدي لهذه الأسرار .

ومما لاشك فيه فإن قيام المحاسب القانوني بتقديم الخدمات الضريبية فيما يتعلق بأعداد الأقرار الضريبي ، والذي عرفه كثيرون بأنه بيان من الممول يوضح به نتيجة أعماله الخاضعة للضريبة وذلك في الموعد القانوني المحدد ، ويفترض أن كل ما جاء به من بيانات مالية صادقة الي أن يثبت العكس ( راجع في ذلك :د. إبراهيم محمد درويش عيسى ، ١٩٩٧ ، ص ٢٣٨ ، د. على أحمد زين ، ١٩٩٦ ، ص ١٧٠ ، د. أمين السيد أحمد لطفي ، ١٩٩٥ ، ص ١٢٤ ، د. محمد كمال أبو عجوه ، ١٩٩٤ ، ص ١٩-٢٠ ، د. جلال الشافعي ، ١٩٩٨ ، ص ١٥ ) يحقق العديد من المزايا للممولين ( العملاء ) ، يذكر بعضها على النحو التالي : ( د. صادق حامد مصطفى ، ١٩٩١ ، ص ١٦١ ) :

- (١) تخفيض تكاليف أعداد الأقرارات الضريبية ، ومعالجة حالة عدم التأكد للممولين بشأن الالتزام الضريبي وأيضاً مراعاة تأثير سياسات الفحص الضريبي التي تتبعها الإدارة الضريبية .
- (٢) تجنب الزيادة في قيمة الضريبة والغرامات ، من خلال مراعاة الموعد المحدد لتقديم الإقرارات الضريبية .

كما يشير أحد الباحثين ( د. محمد عباس بدوي ، ، ١٩٩٤ ، ص ٤ ) بأن زيادة اعتماد العملاء ( الممولين ) على الخدمات الضريبية التي يقدمها الخبراء الضريبيين فيما يتعلق بأعداد الأقرار الضريبي تساعد كثيراً على خفض فجوة التوقعات الضريبية ، تلك التي تنشأ من الاختلاف بين توقعات الممولين وتوقعات الإدارة الضريبية ، وفي توضيح مدى التوافق بين متطلبات الأقرارات الضريبية والإدارة الضريبية فقد أكدت إحدى الدراسات المحاسبية ما يلي ( د. أسامة على عبد الخالق ، ٢٠٠٢ ، ص ٤٩-٥٠ ) :

- (١) يوجد نحو ٣٥ ر٤ % تمثل حالات توافق كامل بين متطلبات الإقرارات ومتطلبات الإدارة الضريبية .
- (٢) هناك نحو ٦٥ % تمثل حالات عدم توافق بدرجات متفاوتة منها ٢٦ ر٢ % تمثل حالات كاملة لعدم التوافق .

وعلى الرغم من الدور الهام الذي يلعبه المحاسب القانوني بشأن الخدمات الضريبية ، الا أن أحد الباحثين ( د. حامد محمد طلبه ، ١٩٩١ ، ص ٢٧٩ - ٢٩١ ) أوضح بوجود العديد من المشكلات في ضوء متطلبات الأداء المهني السليم وما يترتب عليه من مسؤوليات قانونية ، ومن هذه المشكلات :

(١) تعارض المصالح والاستقلال المهني ، وذلك بوجود مصلحة للمحاسب القانوني ذاته كأن يكون شريكا مستقلا في انشأته ، وهو ما ينبغي الابتعاد عنه ، أو كان لتعارض مصالح عملائه مع مصالح فئات أخرى وخاصة المجتمع ، فإنه ينبغي تغليب مصلحة المجتمع بصفة عامة دون أن يستلزم ذلك بالضرورة الأضرار بالعملاء.

(٢) الإفصاح التطوعي ، فقيام المحاسب القانوني بأعداد الإقرار الضريبي وتوقيعه لم يكن ينبع من فراغ ، وإنما له دلالة بأن ما تضمنه الإقرار الضريبي يعبر عن الحقيقة وليس شكلا ، ولذلك على المحاسب اتخاذ عدة إجراءات معينة في هذا الصدد ومنها فحص المستندات المؤيدة لمحتوى الإقرار الضريبي ، والإطلاع على الإقرارات السابقة للاسترشاد بها لاعتماد الإقرار الضريبي .

(٣) متطلبات التشريع الضريبي والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، حيث تتواجد مشكلة مهنية أمام المحاسب القانوني خاصة عندما تتعارض المبادئ المحاسبية مع مقتضيات التشريع الضريبي ، وهذا ما يترتب عليه من وجود فروق مؤقتة ودائمة للضرائب ( راجع المعايير أرقام ٩٦ - ١٠٩ الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية ) .

ويرى الباحث بأنه من الضروري الإشارة آلي أن تقديم المحاسب القانوني لخدمة أعداد الإقرار الضريبي وتوقيعه ضمن أدائه المهني ، فهو يقدمها بصفته ممارسا لمهنة حرة عليه أن يراعى التزاماتها القانونية والمهنية والأخلاقية ، وهذا يؤكد على ضرورة الاهتمام بأعداد معايير الأداء المهني السليم في مجالات الخدمات الضريبية وخاصة فيما يخص الإقرار الضريبي ، وهذا ما دعا آلي تبني معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي لمعايير في هذا الشأن عرفت ( بمعايير الخدمات الضريبية لأغراض تحديد الوعاء الضريبي ) .

## الدوافع والمبررات لمعايير الخدمات الضريبية لأغراض تحديد الوعاء الضريبي:

على ضوء ما تقدم وفي خضم تأكيد الباحثين على الدور الهام للمحاسبين القانونيين لاداء الخدمات الضريبية ، فإنه يرى الباحث بأن الحاجة الى معايير للخدمات الضريبية ، أصبح مطلبا ضروريا وهاما ، حيث تعتبر تلك المعايير إحدى حلقات التطوير المحاسبي للأداء المهني لتحديد الوعاء الضريبي ، ولهذا يتوقع أن يكون لها أبعاد إيجابية في هذا المجال ، والتي تعتبر مبررات ودوافع الاستخدام لها وذلك على النحو التالي :

١- ترشيد إجراءات تحديد الوعاء الضريبي مع تقليص حجم المنازعات الضريبية بين الإدارة الضريبية والموول ، بما له من أثر على خفض تكلفة الجباية وزيادة صافي الحصيلة الضريبية وضمان تحقيق الأهداف الضريبية التي تشدها التشريعات الضريبية في المجتمع سواء كانت مالية أو اقتصادية أو اجتماعية ( د. أسامة على عبد الخالق ، ٢٠٠٢ ، ص ٥٨ ) ، وقد أكدت إحدى الدراسات بشأن الإذعان الضريبي بأنه في غياب الخدمات الضريبية يتوقع أن ترتفع تكلفة تحصيل ضريبة الدخل في الولايات المتحدة الأمريكية والتي تمثل ٧٠% من إيرادات ضريبة الدخل الاتحادية على المستوى القومي ( Blumanthal M., and Stermod, J., 1992 , p.188 ) ، فالمحاسب القانوني اذا أنجز أدائه المهني طبقا لمعايير مهنية مقبولة في مجال الخدمات الضريبية لأغراض تحديد الوعاء الضريبي سوف توفر على الفاحص الضريبي مهمة إجراء المراجعة الحسابية والمستندية ، وتركيز جهده العملي في الفحص الانتقادي للإقرار الضريبي ( د. صادق حامد مصطفى ، ١٩٩١ ، ص ٢٦١-٢٦٢ ) ، وبالتالي فمشاركة المحاسب القانوني لتأدية تلك الخدمات على ضوء معايير مهنية مقبولة ومتفق عليها توفر الاطمئنان للفاحص الضريبي ( د. عيسى محمد أبو طبل ، ١٩٨٥ - ص ٢١ ) .

٢- السعي نحو تخفيض تكاليف الدقة للإقرارات الضريبية ، إذ ترى كل من ( سلوى سعد مرقص ، نجاه نور الدين ، ٢٠٠٢ ، ص ٤٠٤ ) بأنه من الضروري أن نعترف بأن هناك حاجة آلي الدقة في الإقرارات الضريبية مع رغبة الممولين في السداد لكي يكتمل الإقرار مهنيا عن طريق قيام الممول بذلك بنفسه ، مما يعني أن تظل تكاليف دقة الإقرار الضريبي عند أدنى مستوى ممكن مما يعود بتحقيق الوفورات الضريبية للممولين ، ومن

الأهمية بمكان في هذا الشأن القول بأنه حينما يؤدي المحاسب القانوني خدماته الضريبية بشأن الإقرار الضريبي يجب أن نفرق بين حالتين ( المرجع السابق ص ٤٨٤ ) الحالة الأولى خاصة باعتماد المحاسب القانوني للإقرار الضريبي طبقاً للتشريعات الضريبية ، وتعد هذه من قبيل الشهادات والإقرارات والتعهدات وهو ما يطلق عليه **Attest Services** ، والحالة الثانية تتمثل في تقديم الاستشارات بشأن الإقرار الضريبي ، وهي تعد من قبيل الخدمات الضريبية **Tax Services** .

١- تخفيض حجم المخاطرة للاداء المهني للمحاسب القانوني فيما يخص تقديم الخدمات الضريبية للممولين ، اذ على ضوء التشريع الضريبي المصري طبقاً لنص القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وتعديلاته في المواد أرقام ٧٩-٩٩-١٠١-١١٢-١٢٢ يعتبر المحاسب القانوني مسئولاً مسؤولة كاملة عن كل محتويات الإقرار الضريبي ، وتتبع هذه المسئولية أساساً مما يقدمه المحاسب القانوني من خدمات ضريبية متنوعة ومنها أعداد الإقرار الضريبي ، فإذا أخل بواجباته والتزاماته المهنية المنصوص عليها في قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة المصري رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ والقانون رقم ٤٠ لسنة ١٩٧٢ وتعديلاته يواجه العديد من المخاطر في شكل عقوبات وتحمله المسئولية الجنائية والمدنية والتأديبية كاملاً (د. مصطفى راشد مصطفى العبادي ، مرجع سبق ذكره ، ص ٤٦٣ ) ، ولذلك يجب تقديم الخدمات الضريبية في ضوء معايير مهنية مقبولة تدعم موضوعية وصدق وسلامة وأمانة المحاسب القانوني ، بل اذ لم تتوافر الكفاءة المهنية لهم فإن ذلك يؤدي إلى زيادة مخاطر المسئولية المهنية للمحاسبين القانونيين (د. حسن محمد حسين أبو زيد ، دراسات في المراجعة ، الجزء الأول ، الطبعة الثالثة ، ١٩٩٩ ، ص ٢٥ ) .

٢- تحديث الخدمات المهنية المتخصصة التي يقدمها المحاسب القانوني وخاصة فيما يتعلق بالخدمات الضريبية (د. جمال مصطفى الدالي ، ١٩٩٩ ، ص ١٤ ) ، ولاسيما في مجالات الإستراتيجيات الضريبية (Halvey, J.and Barbara ,M.,1997 ( p.48 ) وذلك بسبب المتغيرات الاقتصادية والتكنولوجية العالمية والاتجاه نحو تحرير التجارة عالمياً ومنها تجارة الخدمات وظهور التجارة الإلكترونية ، تمثل مبرراً قوياً لاداء خدمات ضريبية في ضوء تلك المعايير ، ويرى كل من (د. محمد صبري إبراهيم ندا ، ١٩٩٥ ، ص ٩٨١-١٠٣٧ و د. محمد جلال صالح السيد ، ١٩٩٨ ، ص ٤٦٢-٤٦٣ ) بأن تأثيرات العولمة على خدمات المحاسبة بما فيها الخدمات الضريبية سوف يترتب عليها زيادة الطلب عليها ،



الأمر الذي يتطلب ضرورة توسيع مدارك ومعارف ومهارات المحاسبين فيما يتعلق بالأداء المهني لمثل هذه الخدمات ، وخاصة فيما يشهده العالم من متغيرات على كافة المستويات ، وما تواجهه مهنة المحاسبة من تحديات ، وبالتالي تتناسب أهميتها طرديا مع زيادة حدة المنافسة الناتجة كمردود طبيعي لهذه المتغيرات والتي من الواجب على المهنة أن تأخذ بعين الاعتبار فى مواجهة تلك التحديات .

٥ - حيث أن الالتزام الضريبي Tax Compliance يمثل المدخل الحقيقي للعلاقة الطيبة بين الممول والفاحص الضريبي هذا من ناحية ، كما أنه ضرورى لبناء نظام ضريبي متكامل من ناحية أخرى ، فإن هذا الالتزام الضريبي يتوقف على طرفي العلاقة لتحديد الوعاء الضريبي وتعزيز الثقة فيما بينهما وتقليل فجوة التوقع الضريبي ( Phailip ) ( M.,J., et.al., 1995 , p. 45 ، وبطبيعة الحال يمثل الإقرار الضريبي المعتمد من قبل المحاسب القانوني بمحتوياته من بنود إيرادات وتكاليف وغيرهما من البنود الأخرى المؤثرة على تحديد الوعاء الضريبي يعتبر عملا مشتركا بين كل من ( الممول - المحاسب - الفاحص الضريبي ) ، ومن ثم فإن أداء الخدمات الضريبية المرتبطة بها الإقرار طبقا 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.

٦ - أن التمسك والتشدد بمعايير الخدمات الضريبية عند أعداد الإقرار الضريبي ، إنما يحقق الارتقاء بمستوى مسنولية المحاسب القانوني تجاه الإدارة الضريبية ، وقد أشار ( Firth ,D.A., 2002,p.215 ) لذلك من حيث أن المراجع ( المحاسب القانوني ) يتحمل مسنوليته تجاه الطرف الثالث عن الإهمال الفادح والإهمال العادي بادعاء الغش والخداع ، ولاسيما فى ظل عدم مراعاة مستوى العناية المهنية المطلوبة .

## المبحث الثاني

### عرض وتحليل لمعايير الخدمات الضريبية الأمريكية وأثرها على جودة تحديد الوعاء الضريبي

يرى أحد الباحثين ( د. مصطفى راشد مصطفى العبادي ، مرجع سبق ذكره ، ص ٤٦٢ ) بأن الأداء المهني السليم في مجال تقديم الخدمات الضريبية من جانب المحاسب القانوني يستلزم توافر مجموعة من المقومات والضوابط من أهمها ما يلي :

- ١- ضرورة التأهيل العلمي والعملية من الناحية المحاسبية والقانونية .
- ٢- الحفاظ على الاستقلال المهني من حيث الجوهر والشكل .
- ٣- ضرورة تحديد نطاق العمل المطلوب لاداء الخدمات الضريبية .
- ٤- التحديد السليم للآعباب المهنية وربطها بالجهد والعناية المبذولة وعدم الخلط بينها وبين النتيجة المحققة .

ومن ثم فإن الدور المناط به ذلك المحاسب القانوني هو توفير الثقة المتبادلة بين كافة الأطراف المرتبطة بتحديد الوعاء الضريبي ، وحتى نعول على المحاسب القانوني في أدائه لتلك الخدمات الضريبية لأبد وأن يؤديها طبقا لمعايير مهنية متعارف عليها ، دون أن نترك ذلك للحكم الشخصي .

الآن الواقع الأكاديمي والممارسات العملية تؤكد بأنه قد حفلت الممارسة المحاسبية بإصدار العديد من المعايير سواء كان الإصدار دوليا أو محليا ، فعلى سبيل المثال صدرت معايير المحاسبة الدولية IAS الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية ، ومعايير المراجعة الدولية الصادرة عن IAPC ، ومعايير المحاسبة المالية بالولايات المتحدة الأمريكية والصادرة عن FASB ، ومعايير المحاسبة الإنجليزية التي تصدرها ASC ، ومعايير المحاسبة المالية المصرية الصادرة بقرار وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ ولائحته التنفيذية ، ومعايير المراجعة المصرية والتي شملت ست معايير وقد صدرت بموجب قرار وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية بقرار رقم ٦٢٥ لسنة ٢٠٠٠ وغيرهم من المعايير المحاسبية التي تصدرها منظمات مهنية دولية أو محلية ، الا أن ما يلاحظ على كل تلك

المعايير وغيرها مما لم ينكر بأن من المعايير التي ركزت على الجانب الضريبي ما يلي : ( د. عبد العزيز السيد مصطفى ، ١٩٩٧ ، ص ٣١ -

Barry, J.E., & Ali, M., 1998, p.1 ) ( ٣٣

(١) المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢ ، الصادر عام ١٩٧٩ ، وقد تم إجراء عدة تعديلات عليه حتى عام ١٩٩٦ ثم تم تعديله مرة أخرى عام ٢٠٠٠ لملاحقة التغيرات الاقتصادية ( IAS 12 , 1979 ) .

(٢) المعيار رقم ٩٦ والصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية والذي لم يطبق عمليا حتى تم استبداله بالمعيار ١٠٩ . ( SFAS 96 , 109 ) .

(٣) المعيار المحاسبي الإنجليزي رقم SSAP 15 الصادر عام ١٩٧٨ وقد تم تعديله عام ١٩٩٢ ، وهو خاص بالمحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية .

وعلى ضوء ما تقدم يرى الباحث أن الخدمات الضريبية المقدمة من قبل المحاسب القانوني في شكل أعداد الإقرار الضريبي ، لم تحظى باهتمام من قبل المنظمات المهنية والعلمية ، وإن كان المؤتمر الضريبي السنوي الحادي والثمانون لجمعية الضرائب الأهلية National Tax Association المنبثقة عن المعهد الضريبي الأمريكي Institute of America قد ركز على هدف رئيسي له وهو رفع مستوى كفاءة أداء المحاسب القانوني الممارس المهني في مجال الضرائب ، وذلك لتحقيق جودة مرتفعة للخدمات الضريبية ( د. محمد عباس بدوي ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٣-١٤ ) ، كذلك المؤتمر الضريبي السابع ٢٠٠٢ ركز في أحد محاوره على كفاءة الأداء المهني للمحاسب القانوني للخدمات الضريبية لغرض رفع جودة تحديد الوعاء الضريبي ( الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب و المكتب الاستشاري المصري للمحاسبة والمراجعة ) .

كذلك ما صدر عن ( NATP ) بالولايات المتحدة الأمريكية بشأن معايير لأداء المهني للمحاسب القانوني بشأن الخدمات الضريبية ( عبد الله العادلي ، ٢٠٠٢ ، ص ١١ ) ، كذلك ما صدر ضمن معايير المراجعة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين بشأن أعداد تقرير للإفصاح عن الإقرار الضريبي ( د. حامد محمد طلبه مرجع سبق ذكره ، ص ٢٣٩ ) ، وما صدر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA عام ٢٠٠٠ والتي

عرفت اختصاراً بـ SSTSs (معايير الخدمات الضريبية لأغراض تحديد الضريبي) .

### عرض وتحليل لمعايير الخدمات الضريبية الأمريكية :

نظراً إلى أن المعايير الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، قد أصبحت ملزمة للعمل بها من قبل المحاسبين القانونيين بالولايات المتحدة الأمريكية CPAs ، فيما أوضحتها من تقديم القواعد التي تتميز بالموضوعية ، بل أن الالتزام بها أصبح أمراً إجبارياً طبقاً لما جاء بكود الأداء المهني الخاص بالمعهد في القاعدة رقم ٢٠١ ، ٢٠٢ (فقرة رقم ٣ من قائمة المعايير) ، فالمحاسب القانوني يتطلب منه ضرورة الالتزام بالمعايير المهنية الأخرى الصادرة من الجهات المعترف بها ولها سلطة إصدار المعايير ، ويجب على غير الملتزمين بها بتبرير أسباب مخالفتهم لها (د. أمين السيد أحمد لطفى ، بدون سنة نشر ، ص ١٧٤-١٧٨) .

فقد اعتبرت تلك المعايير هي أساس الاعتراف بالشخص كمتخصص في أدائه لعمله المهني بشأن الخدمات الضريبية ( أعداد الاقرار الضريبي وتوقيعه ) ، إذ مما يزيد من صعوبة الوضع للمحاسب القانوني عند تقديمه للخدمات الضريبية عدم اكتمال وعدم اتساق بعض المعايير الفنية المرتبطة بأدائه المهني ، بالإضافة إلى غموض بعضها الآخر ، مما قد يستوجب أن يستخدم المحاسب القانوني حكمه للتوصل للقرارات التي لا يوجد لها حل فني صحيح ويتوافر له القبول العام ، وبذلك يمكن القول بأن الحكم المهني Professional Judgment قائم على محورين أحدهما الحكم الفني Technical Judgment والأخر الفكر الأخلاقي Ethical Reasoning (د. محمد الديسطي ، ٢٠٠١ ، ص ٤٩٦ ) ( Thorne and Hartwick ,2001,p.341 . وكلاهما في حاجة لمعايير أداء مهني .

فمهنة المحاسب القانوني شأنها في ذلك شأن كل المهن الأخرى ، يجب التأكد من أن الخدمات الضريبية التي تقدمها مقبولة بشكل يرضى كل الأطراف المرتبطة بتحديد الوعاء الضريبي ، وهذا يعني توافر الثقة لدى الإدارة الضريبية عند إجراء المحاسبة الضريبية للممول ، وبدون ذلك فإن فجوة الثقة بين الفاحص الضريبي والممول تزيد اتساعاً ( بتصرف راجع : د. الرفاعي إبراهيم مبارك ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٦٢-١٦٤) .

وتعرف معايير الخدمات الضريبية بأنها قيودا تفرضها المهنة على نفسها وتكون بمثابة أساس التوقعات لإدارة الضريبية والممول لتصرفات تلك المهنة ( عبد الله العادلي ، ص ١ ، ٢٠٠٢ ) كما جاء في بيان إصدارها عام ٢٠٠٠ من قبل AICPA بأنها عبارة عن القواعد والإرشادات التي يجب أن يلتزم بها المحاسب القانوني عند ممارسة الخدمات الضريبية لأغراض تحديد الوعاء الضريبي ، ويتبين من ذلك بأن تلك المعايير يجب أن يلتزم بها المحاسب القانوني عند ممارسة المهنة ، وفي ذلك تكون مسؤوليته أمام كل من عميله والإدارة الضريبية ، كما تحدد العلاقة بين الممول والمحاسب القانوني والإدارة الضريبية معا ، فالمحاسب القانوني حينما ينتمي إلى تنظيم مهني رسمي ومقيدا بما يصدر عنه من معايير مهنية بشأن الخدمات الضريبية ، أما يتوقع أن يؤثر ذلك في جودة تحديد الوعاء الضريبي ، وتؤكد إحدى الدراسات التي قامت بها ( IRS ) في الولايات المتحدة الأمريكية لتوضيح مدى كفاءة المحاسب القانوني وأثر ذلك على جودة تحديد الوعاء الضريبي ، بأن المحاسب القانوني الذي ينتمي إلى منظمة مهنية أفضل من نظيره الذي لاينتمي إلى منظمة مهنية عند تقديم الخدمات الضريبية ( IRS,1999 ).

هذا وقد صدرت معايير الخدمات الضريبية كجزء من الكود الخاص بالأداء المهني، وذلك بمعرفة اللجنة التنفيذية للضرائب Tax Executive Committee التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، وقد حظيت اللجنة بموافقة المفوضية العليا لتكون الجهة المنوط لها بوضع معايير الخدمات الضريبية لأغراض تحديد الوعاء الضريبي حيث وافق مجلس المحاسبين القانونيين الأمريكي على تعيين تلك اللجنة في أكتوبر عام ١٩٩٩ ( فقرة ٤-٥ ) ، ، وقد حددت مهام اللجنة في تطوير وإصدار معايير يسترشد بها المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية في أداتهم المهني للخدمات الضريبية ، وتاريخيا تعود جذورها إلى القواعد الخاصة بالممارسة الضريبية SRTPs ( قائمة المسنوليات للممارسة المهنية في المجال الضريبي ، والتي صدرت بين عام ١٩٦٤ ، ١٩٧٧ ، والتي ألغيت عام ١٩٨٢ بعد إصدار تنظيمات إدارة الخزانة العامة بشأن الإقرارات الضريبية ) والتي توضح مجموعة الآراء الاستشارية الخاصة بتلك الممارسات الضريبية ، وتم الإلزام بها عام ٢٠٠٠ ، حيث أصبحت سارية التنفيذ من قبل المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية .

وقد تضمنت القائمة الجديدة للممارسات الضريبية من قبل المحاسب القانوني ،ثمانية معايير وتفسيرا للمعيار الأول مع بعض الإيضاحات المناسبة ، ويذكر بأن مجموعة المعايير هذه ركزت على الخدمات الضريبية من منظور أعداد وتقديم الأقرار الضريبي والتوقيع عليه من قبل المحاسب القانوني لأغراض تحديد الوعاء الضريبي ، ويرى الباحث مرجع ذلك أن الإقرار الضريبي وثيقة صادقة لنشاط الممول خلال الفترة المالية للمحاسبة انضريبية ، سواء كان هذا الإقرار الضريبي مستندا ومعتمدا على دفاتر منتظمة من عدمه ، ولأهميته طالب المؤتمر العلمي لتكنولوجيا الإدارة الضريبية في مصر عام ١٩٩٩ ، بتطوير محتوى الإقرار الضريبي وسرعة تطبيق الرقم القومي لتوحيد أرقام الملفات الضريبية ، ويمكن توضيح تلك المعايير على النحو التالي :

**\*\* قائمة معايير الخدمات الضريبية رقم (١) / مضمون الأقرار الضريبي :  
SSTS NO.1 ( Tax Return Position).**

تضمنت هذه القائمة المعايير القابلة للتطبيق من قبل الأعضاء في حالتها أعداد الأقرار الضريبي والتوقيع عليه ، حيث يمكن تحقيق هذا المعيار من خلال المقومات التالية :

- ١- ضرورة توافر الاقتناع بالإمكانية الواقعية للإقرار الضريبي ، وذلك بأن الإقرار الضريبي يعبر عن الحقيقة .
- ٢- الا يتم التوقيع على الأقرار الضريبي ما لم يعبر عن الحقيقة ، وهو في ذلك يطلب من الممول ضرورة التحليل الجيد لمضمون الأقرار الضريبي بناء على الحقائق والأدلة الموضوعية .
- ٣- ضرورة إبداء اعتبارات آراء المحاسب القانوني بشأن الأقرار الضريبي ، وذلك من حيث :

- إمكانية تحليل البيانات بطريقة مناسبة لأغراض تحديد الضريبي .
- الإفصاح عن الجزاءات والعقوبات في حالة المخالفة لمضمون الإقرار وتوضيح طرق ووسائل تجنبها .
- تنظيم وأعداد الإقرار الضريبي طبقا لمحتوياته .
- ٤- الحياد في تقديم الخدمات الضريبية المتعلقة بأعداد الإقرار الضريبي .
- ٥- بذل العناية المهنية تجاه الممول لتحديد الضريبة المعيارية الملزم بسدادها .
- ٦- مدى توافر المصدقية عند تنظيم وأعداد الإقرار الضريبي .
- ٧- الإفصاح عن الأحداث التي تمت أثناء فترة أعداد الإقرار الضريبي .

٨- في حالة ان مضمون الإقرار الضريبي لا يوافق الإمكانيّة الواقعيّة ، فعلى المحاسب القانوني أتباع ما يلي :

- تحليل محتوى الإقرار الضريبي على نحو موضوعي .
  - التحذير الشفهي للممول من تعرضه للعقوبات القانونيّة .
- ٩- مرجعيّة المحاسب القانوني لتحقيق الإمكانيّة الواقعيّة للمعيار التزامه بما يلي :

- تكوين خلفيّة عن الحقائق المرتبطة بالإقرار الضريبي ، وتحديد الأسئلة المناسبة لذلك مع تحديد الإجابات الملائمة عنها .
  - تحليل الأسئلة المرجحة من قبل الإدارة الضريبية ولم تدرج للبحث للوصول إلى نتيجة مدعومة من السلطات .
- ١٠ - القدرة على إقناع الجهات المعنيّة في الإدارة الضريبية بمضمون الإقرار الضريبي.

**\*\* قائمة معايير الخدمات الضريبية رقم (٢) إجابة استفسارات الأقرارات :**

#### **SSTS NO.2 ( Answer To Questions on Returns):**

هذه القائمة تحدد المعايير المقبولة للمحاسب القانوني عندما يوقع على الإقرار الضريبي إذا لم تتم الإجابة على واحد أو أكثر من استفسارات الإقرار الضريبي ، وهذه الاستفسارات تتضمن استفسارات الأقرارات البنود ، معلومات عن مضمون الإقرار ، وذلك في مجال تحديد الخسائر أو الدخل الخاضع للضريبة والتزامه الضريبي . حيث يجب توافر المقومات التالية لتحقيق تلك القائمة :

- ١- بذل الممول الجهد المناسب للحصول على المعلومات الضريبية التي تفيد في تقديم إجابات مناسبة لكافة الاستفسارات الخاصة بالإقرار الضريبي قبل أن يوقع المحاسب على الإقرار الضريبي .
- ٢- الاستفسار عن مجالات ترتبط بالمخاطر والدخل والالتزامات الضريبية الموضحة في الإقرار الضريبي ، وذلك لغرض تحقيق جودة الإقرار .
- ٣- الإفصاح عن الأسباب المنطقية لعدم الاستفسار عن بعض المجالات ومن هذه الأسباب :

- صعوبة الحصول على المعلومات الضريبية بشأن الإقرار الضريبي .

- تناقض الإجابات عن الاستفسارات مما يولد الشك لدى الفاحص الضريبي .
  - عدم توافر التأكد الحقيقي عن الاستفسارات بشأن الإقرار الضريبي .
  - ٤- يجب الا يحذف المحاسب القانوني الإجابات عن الاستفسارات المطلوبة حتى ولو كشفت عن العيوب الواردة بالإقرار .
- \*\* قائمة معايير الخدمات الضريبية رقم (٣): الإجراءات الأكيدة لمظاهر الإقرارات المعدة:**

### **SSTS No.3(Certain Procedural Aspects of Preparing Returns)**

بمقتضى هذه القائمة فإن المعايير المتاحة للمحاسبين القانونيين تتعلق بالالتزام بفحص البيانات المدعمة للإقرار الضريبي ، ويمكن فى هذا استخدام المعلومات المتعلقة بالمولم النظر أو الأخر Another Taxpayer .

وعند تحقيق تلك القائمة يجب توافر المقومات التالية :

- ١- ضرورة التحقق من المعلومات المقدمة من الممول أو من الأطراف الأخرى لتمكينه من أعداد الاستفسارات المقبولة عند تنفيذ خطوات تحديد الوعاء الضريبي .
  - ٢- أعداد استفسارات ملائمة لتحديد مدى قبول الممول لأى تعديلات ضريبية على الإقرار الضريبي .
  - ٣- مراعاة السرية والقيود القانونية فيما يخص المعلومات التى حصل عليها المحاسب القانوني من الممول الأخر .
  - ٤- الاعتماد على المعلومات المجهزة بواسطة الممول النظر ، ( الأخر ) ، طالما تأكد منها المحاسب القانوني بأنها صحيحة .
  - ٥- تحفيز الممول لتقديم المعلومات المدعمة المناسبة فى أعداد الإقرار الضريبي .
  - ٦ - الاسترشاد بتقارير الممول فى السنوات السابقة عند أعداد الإقرار الحالي متى كان ذلك ممكنا .
- \*\* قائمة معايير الخدمات الضريبية رقم (٤) استخدام التقديرات فى أعداد الإقرار الضريبي :**

### **SSTS No.4 ( Use of Estimates ) :**



هذه القائمة تحدد المعايير القابلة للتطبيق والاستخدام بواسطة المحاسب القانوني عندما يتم استخدام تقديرات الممول في أعداد الاقرار الضريبي ، ويعتبر الممول مسنولا عن تلك التقديرات .

وفيما يلي أهم مقومات تلك القائمة :

١- مراعاة الدقة في التقديرات المحددة من قبل الممول ، وذلك اذا لم تكن راجعة آلي التشريعات الضريبية والأحكام المتفق عليها ، وعدم توافر البيانات الصحيحة .

٢- بشأن التقديرات الضريبية القائمة على الأحكام المهنية من قبل المحاسب لقانوني ، يجب الا تكون متناقضة مع التشريعات الضريبية والتعليمات التفسيرية للإدارة الضريبية .

٣- الإفصاح الحقيقي لتقدير بنود الاقرار الضريبي في الظروف غير العادية ، متى كان عدم الإفصاح يمثل تضليلا للإدارة الضريبية ، ومن أمثلة تلك الظروف غير العادية :

- وفاة الممول أو مرضه خلال فترة أعداد الاقرار الضريبي .
- تلف السجلات المناسبة لأثبات صحة تقديرات الممول .
- صدور أحكام قضائية تتعلق بالإفلاس .

\*\* قائمة معايير الخدمات الضريبية رقم (٥) الانحراف عن الافتراض المنتهى إليه سابقا في الإجراءات الإدارية أو قرارات المحكمة :

### **SSTS No.5 ( Departure From a Position Previously Conclude In an Administrative Proceeding or Court Decision).**

هذه القائمة تحدد المعايير المتاحة للمحاسبين عند تحديد مضمون الاقرار الضريبي الذي يختلف عن المضمون المحدد في الإجراءات الإدارية أو في قرارات المحكمة فيما يتعلق بإقرار الممول السابق ، ولأغراض هذه القائمة فإن الإجراءات الإدارية تتضمن أيضا الفحص من خلال الإدارة الضريبية ، كما تعني قرارات المحكمة تلك القرارات المتخذة بواسطة أي محكمة لها سلطة قضائية مرتبطة بالشئون الضريبية .

وتمثل المقومات الملائمة لتحقيق مثل هذه القائمة على النحو التالي :

- ٣- في حالة اختلاف بند ضريبي تضمنه الاقرار الضريبي عما نصت عليه آليات تحديد الوعاء الضريبي ، يجب على المحاسب القانوني أن يسترشد بالاقرار السابق للممول ، وما أنتهي عليه الأجراء الإداري أو قرار المحكمة في هذا الشأن .

- ٤- فى حالة المعالجة الضريبية لبند من بنود الاقرار الضريبي طبقا لإجراءات إدارية أو قرارات المحكمة ، فعلى المحاسب أتباع مثل ذلك عند أعداد الاقرار الضريبي للسنة التالية ، مع مراعاة ما يلى :
- ان مثل هذه الإجراءات لبند من البنود الضريبية، لا تعتبر ملزمة على كل من الممول والإدارة الضريبية .
  - ربما يكون للممول عائد من الإجراءات الإدارية لأغراض التسوية أو عدم التظلم من قرارات المحكمة.
  - ربما يكون التحديد فى الإجراءات الإدارية أو قرارات المحكمة نتيجة عدم كفاية المستندات والوثائق الدالة على صحة البنود .

\*\* قائمة معايير الخدمات الضريبية رقم (٦) التعرف على أخطاء أعداد الاقرار الضريبي:

### SSTS No.6 (Knowledge of Error: Return Preparation )

- هذه القائمة توضح المعايير القابلة للتطبيق من قبل المحاسب القانوني والذي أصبح خبيراً فى معرفة الأخطاء الموجودة بالاقرار الضريبي ، أو بفشل الممول فى أعداد الاقرار الضريبي ، ومن هذه الأخطاء :
- الحذف أو السهو .
  - طريقة تحديد صافى الدخل عند أعداد الاقرار الضريبي .
  - الفشل فى معالجة محاسبية ضريبية لبنود الاقرار الضريبي .
  - الأخطاء الموجودة بالاقرار الضريبي السابق .
- كما توضح هذه القائمة ما اذ كان المحاسب القانوني يوقع ويعد الاقرار الضريبي للممول ، حتى ولو تضمن مثل هذه الأخطاء السابق ذكرها . ومن أهم مقومات تطبيق هذه القائمة ما يلى :
- ١- التوضيح بالأخطاء الموجودة فى الاقرار الضريبي ، دون أن يكون ملتزماً بإبلاغ الإدارة الضريبية بتلك الأخطاء دون التصريح من قبل الممول بذلك ، فيما عدا ما أزم عليه القانون .
  - ٢- فى حالة إصرار الممول لعدم إصلاح مثل هذه الأخطاء ، على المحاسب القانوني ان يتخذ الخطوة المناسبة للتأكد من عدم تكرار مثل هذه الأخطاء ويفصح عن ذلك فى تقريره .
  - ٣- مراعاة استشارة المستشار القانوني للمحاسب القانوني بشأن استمرارية العلاقة مع الممول الضريبي من عدمه .
  - ٤- فى حالة استمرار العلاقة بين المحاسب القانوني والممول الضريبي ، وذلك بأعداد الاقرار الضريبي للسنة المالية التالية للسنة التى قدم

فيها إقراراً ضريبياً يتضمن الأخطاء ، يجب على المحاسب أتباع ما يلي :

- اتخاذ الخطوات الملائمة للتأكد من عدم تكرار مثل هذه الأخطاء ، والا ينسحب من قيامه بأعداد الأقرار الضريبي
- أن يتأكد بأن الأقرار الضريبي يتضمن الإفصاح التام عن أتباع طريقة ما بشكل خطأ دون إمكانية تلافيها لانقضاء الوقت المسموح به لتقديم الأقرار الضريبي .
- في حالة الأخطاء التي ليس لها تأثير كبير ومحدد على تحديد الوعاء الضريبي للممول ، يجب على المحاسب أن يعتمد على حكمه المهني في إطار الحقائق المتوافرة لديه
- في حالة علم المحاسب القانوني وهو على دراية بتلك الأخطاء أثناء تقديمه لخدمات ضريبية أخرى غير أعداد الأقرار الضريبي ، يجب عليه الإبلاغ بوجود تلك الأخطاء ، والتوصية بمناقشتها مع الممول ، مع تقديم النصائح والتوصيات بشكل شفهي .

**\*\* قائمة معايير الخدمات الضريبية رقم (٧) التعرف على أخطاء الإجراءات الإدارية :**

#### **SSTS No.7 (Knowledge of Error : Administrative Proceedings)**

هذه القائمة الخاصة بمعايير قابلة للتطبيق من قبل المحاسب القانوني الذي على علم بوجود أخطاء في الأقرار ترجع آلي الإجراءات الإدارية مثل الفحص من خلال الإدارة الضريبية ولجنة التظلمات والإجراءات الإدارية ، كما توضح القائمة الاعتبارات الاستثنائية عند أعداد وتوقيع إقرار ضريبي يتضمن أخطاء .

وتتمثل المقومات اللازمة لتنفيذ تلك القائمة على النحو التالي :

- ١- إبلاغ الممول بالأخطاء المرتبطة بالإجراءات الإدارية مع التوصية بالمعايير الصحيحة الواجب مراعاتها في ذلك .
- ٢- مراعاة التأثير التراكمي للأخطاء على مضمون الأقرار الضريبي المقدم للإدارة الضريبية .
- ٣- عدم الزام المحاسب القانوني بإبلاغ الإدارة الضريبية أو السماح بذلك دون إذن الممول ، ماعدا ما أقره التشريع الضريبي والتعليمات التفسيرية للإدارة الضريبية .

٤- ضرورة الاتفاق المسبق بين المحاسب القانوني والممول الضريبي للكشف عن الأخطاء للإدارة الضريبية ، والا أنهى علاقته المهنية مع الممول .

\*\* قائمة معايير الخدمات الضريبية رقم (٨) شكل ومحتوى النصيحة المقدمة للممول :

### SSTS No.8(Form and Content of Advice To Taxpayers).

هذه القائمة تنص على المعايير القابلة للتطبيق من قبل المحاسب القانوني فيما يتعلق بأوجه أو مظاهر النصيحة المقدمة للممول الضريبي ، والظروف التي يكون فيها المحاسب القانوني مسئولا عن الاتصال بالمول ، وان كانت هذه القائمة لاتغطي مسئولية المحاسب عن التوقعات المترتبة على تلك النصائح .

وقد عرفت النصيحة بأنها خدمة مقدمة من قبل المحاسب القانوني للممول الضريبي ، وربما تكون كتابية أو شفوية ، بحيث تقابل احتياجات الممول ( فقرة رقم ٥ من القائمة ) ،

وتتمثل المقومات الأساسية لتحقيق هذه القائمة فيما يلي :

- ١- التأكد من أن النصائح تخدم احتياجات الممول بشكل ملائم ، ويمكن المحاسب القانوني استخدام الحكم المهني لهذا الغرض .
- ٢- عدم مسئولية المحاسب القانوني عن تتبع إرشاداته ونصائحه المقدمة للممول .
- ٣- مراعاة تأثير تلك الإرشادات والنصائح على أسلوب معالجة العمليات المؤثرة والمرتبطة بأعداد الاقرار الضريبي.
- ٤- عدم التزام المحاسب القانوني تجاه الممول عندما تكون الأحداث المتلاحقة تؤثر على إرشاداته ونصائحه ، فيما عدا الإجراءات والخطط المرتبطة بذلك ، ويفضل أن يكون ذلك متفق عليه .
- ٥- عند تحديد نمط النصائح والإرشادات المقدمة للممول ، فإن المحاسب القانوني يجب مراعاة الأحكام القضائية بالإضافة آلي ما يلي :

- أهمية العمليات والكميات المشتملة عليها .
- الطبيعة الخاصة أو العامة لاستفسارات الممول .
- الوقت المتاح لتطوير النصيحة والإرشادات .
- التعقيدات الفنية المحيطة ببيئة العمل الضريبي .
- الخلفية الضريبية للممول .
- الحاجة لبحث نصائح مهنية أخرى .

بالإضافة آلي تلك المعايير السابقة ، وتأكيدا على الدور الهام للمعايير المهنية في مجال الخدمات الضريبية في مصر ، فقد أقرّح أحد الباحثين ( عبد الله العادلي ، ٢٠٠٢ ص ١١-١٢ ) إطارا لمجموعة من المعايير يمكن للمحاسب القانوني أن يأخذها في الاعتبار عند تأديته للخدمات الضريبية وذلك على النحو التالي :

- ١- تقديم النصح للعميل ( الممول ) .
- ٢- المساعدة في اتخاذ القرار المناسب للموقف الضريبي .
- ٣- الإيضاح للأثار الضريبية في حالات عدم التأكد .
- ٤- مشاركة الآخرين لحماية مصالح الممول .
- ٥- التمثيل للعميل بموجب توكيل قانوني محدد .
- ٦- توافر الإيضاحات لتحديد الموقف الضريبي .
- ٧- الحفاظ على معلومات الممول خلال تقديمه للخدمات الضريبية .
- ٨- كفاية أدلة الإثبات لتقرير الموقف الضريبي .
- ٩- المعاونة من قبل النظراء لغرض رفع كفاءة الخدمات الضريبية .
- ١٠- تقديم المعلومات التي تمكن مراقب الحسابات من أداء مهمته .
- ١١- حق التعويضات في حالة حدوث ضرر للعميل نتيجة قيامه بالخدمات الضريبية .
- ١٢- حق الممول في الإطلاع على المتغيرات التشريعية الضريبية .

## أثر معايير الخدمات الضريبية على جودة تحديد الوعاء الضريبي :

مما هو معلوم تتفق مخرجات عمل المحاسب القانوني فيما يخص الخدمات الضريبية ( اعتماد الاقرار الضريبي والتوقيع عليه ) ، مع مخرجات عملية تحديد الوعاء الضريبي فيما يتعلق بتحديد الوعاء الضريبي بناء على الاقرار الضريبي المعدل ، وكلاهما تمثل خدمات غير ملموسة ، ومن الصعوبة بمكان تحديد معايير كمية لقياس جودة تلك الخدمات كما هو الحال في المخرجات المادية ، وذلك بسبب غياب المنتج المادي الملموس ( د . سمير أبو الفتوح ، ١٩٩٣ ، ص ٦ ) ، وبالتالي إذا رغبتنا بتقييم جودة إجراءات تحديد الوعاء الضريبي سوف نواجه صعوبات في بناء النموذج الكمي الملائم لهذا الغرض ، ولذلك يرى الباحث ان توافر خصائص أو مؤشرات يمكن بها تحسين تلك الجودة سيساعد كثيرا في تحقيق هذا الغرض ، وارتباطا لعلاقة الخدمات الضريبية بتحديد الوعاء الضريبي ، تلك

الخدمات التي يقدمها المحاسب القانوني من خلال أعداد وتوقيع الأقرار الضريبي في ضوء معايير مهنية ، فإنه يمكن الاسترشاد بتلك المعايير لاستنباط خصائص ومؤشرات لتبيان مدى تأثيرها على جودة تحديد الوعاء الضريبي ، ولذلك يرى الباحث بأنه يمكن أن تضم تلك الخصائص العناصر التالية :

- (١) توافر الاقتناع بالإمكانية الواقعية للأقرار الضريبي .
- (٢) توافر الأيضاحات والاستفسارات للأقرار الضريبي .
- (٣) الاعتماد على الممول النظير ( الأخر ) لغرض تحقيق المصدقية .
- (٤) الإفصاح الحقيقي للتقديرات الخاصة بينود الأقرار الضريبي .
- (٥) الإفصاح عن الظروف غير العادية للممول ( وفاة ، مرض ، تلف سجلات ، صدور أحكام بالإفلاس ) .
- (٦) الإفصاح عن جميع الأخطاء والمخالفات بمضمون الأقرار .
- (٧) مدى المعرفة والإلمام بالمخالفات والأخطاء عن الإجراءات الإدارية .
- (٨) الاسترشاد بالإجراءات والأحكام القضائية السابقة .
- (٩) استخدام الحكم المهني في تصحيح الأخطاء بالأقرار الضريبي .
- (١٠) مدى توافر أدلة الإثبات لتدعيم محتوى الأقرار الضريبي .

وتأسيسا على ذلك فإنه يمكن القول بأن تحسين جودة تحديد الوعاء الضريبي يمكن أن تكون اداء مستهدف قابل للقياس الكمي اذا ما توافرت فيها الخصائص السابقة ، فارتباط الجودة بخاصية محددة تتصف بها الخدمات الضريبية إنما تمثل تلك الخاصية ذات أثرا ودلالة على تحديد الضريبي ، ويمكن توضيح ذلك على النحو التالي :

- (١) يعتبر الأقرار الضريبي هو حجر الزاوية لتنفيذ عملية تحديد الوعاء الضريبي ، وذلك لكونه شاملا كافة البيانات المرتبطة بنشاط الممولين ، وبالتالي فإن قيام المحاسب القانوني بأعداد تلك الأقرارات في ضوء التشريع الضريبي والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فكثيرا ما يحقق مزايا عديدة سبق الإشارة إليها ، فالمحاسب القانوني ( خبير الضرائب ) يهدف من أعداد واعتماد الأقرار الضريبي الي التحقق من أدراج الممول في الأقرار المقدم منه كل ما حققه من إيرادات من غير إخفاء أو إسقاط أو

تخفيض لجزء منها ، كما أنه قد خصم من هذه الإيرادات الحقيقية الفعلية الأعباء والنفقات اللازمة للحصول على هذه الإيرادات ( د. صادق حامد مصطفى ، ١٩٩١ ، ص ٤٠ ) ، إلا أنه كثيرا ما تبين حاجة تلك الخدمات إلى تنظيم مهني من خلال معايير مهنية تساعد في تحقيق جودة تحديد الوعاء الضريبي ، وهنا يمكن القول بأن جودة الخدمات الضريبية في ضوء تلك المعايير تعبر عن الأداء المستهدف القابل للقياس للإدارة الضريبية ، وهي تعنى تطابقها مع متطلبات الجودة ، وقد عبر عن ذلك المعنى أحد الباحثين ( Booden, K., 1997, p.2 ) بأن ارتباط الجودة بخاصية معينة تتصف بها الخدمة مثل طول فترة الانتفاع بالخدمة وحصول العميل ( الممول ) على ميزة من جراه استخدامه لهذه الخدمة ، إنما يمثل جودة الأداء المهني لتلك الخدمات .

(٢) يعد تحديد الوعاء الضريبي هو أحد عناصر المحور الثالث لتطوير المنظومة الضريبية بما يتلاءم مع المتغيرات الاقتصادية وذلك بشأن تعديل وتطوير التشريعات الضريبية ( د. جلال الشافعي ، ٢٠٠٢ ، ص ٢٣ ) ( د. أمين السيد لطفي ، ٢٠٠٢ ، ص ٢٣٥ ) ، فهو 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 ( د. محمد عبد العزيز عبد الله ، ١٩٩٨ ، ص ٣٠٥ - ٣٠٦ ) ويشير باحث آخر ( د. محمد عباس بدوي ، ١٩٩٨ ، ص ٢ ) بأن تحديد الوعاء الضريبي يتناول كيفية قياس المادة الخاضعة للضريبة من خلال ثلاثة مراحل متتالية هم قياس الدخل الخاضع للضريبة ، ربط الضريبة ، تحصيل الضريبة .

ويرى باحث آخر ( د. الفونس ميخائيل بسخرون ، ، ٢٠٠٠ ، ص ١٢ ) بأن الفحص الضريبي يطلق عليه من جانب الإدارة الضريبية تحديد الوعاء الضريبي كشيء من التخصيص ، وهو يعنى لغويا وفنيا محاسبة المصلحة للممولين حينما تمهد لربط الضرائب التي تستحق عليهم ، ولذلك يعتبر الفحص الضريبي وسيلة للتحقق من مصداقية الاقرار الضريبي المقدم من الممول ، والذي يفترض أن يعده ويوقعه المحاسب القانوني طبقا لمعايير الخدمات الضريبية ، والتحرى عن إقامة الحجة والدليل على صحة وصدق ما يشمله من أرقام تتخذ أساسا لتحديد وعاء الضريبة ثم ربطها وتحصيلها ( د. أحمد عبد المولى الصباغ ، ، ١٩٩٢ ، ص ١٨ ) .

(٣) أن جودة الأداء المهني للخدمات الضريبية يمكن قياسها على ضوء خصائص الجودة للخدمات - بصفة عامة - ، تلك التي حددتها دراسات عديدة تناولت جودة الخدمات المهنية (راجع في ذلك كل من : د. فريد زين الدين ، الزقازيق ، ١٩٩٤ ، ص ٢٤-٢٥ ) ( د. محمد سمير بلال ، ٢٠٠٢ ، ص ١٨٦ ) ( وغيرهما ) حيث تبين بأن لجودة الخدمات خصائص مختلفة منها ما يلي :

- الملائمة والصلاحية للاستخدام .
- درجة إرضاء الخدمة لرغبات العملاء .
- درجة التزام الخدمة بالموصفات المطلوبة .

وفي هذا الصدد يمكن طرح عدة أسئلة ذات الدلالة على النحو التالي :

- هل تتطابق توقعات تلك الأطراف ومنهم الإدارة الضريبية و ممولي الضريبة حول مستوى جودة الخدمات الضريبية مع إدراكا تهم لمستوى الأداء الفعلي لهذه الخدمات الضريبية من قبل الفاحصين الضريبيين ؟

ماهي مجالات التطابق أو عدم التطابق بين توقعات الإدارة الضريبية وادراكاتها وهو ما يعرف بالفجوة الضريبية ؟

ما هي أهم الإجراءات التي يمكن أن تستخدمها الإدارة الضريبية في التطبيق العملي لتحسين جودة الخدمات الضريبية المقدمة لهم ؟

- هل هناك علاقة بين معايير الخدمات الضريبية وجودتها ورضاء ممولي الضريبة عن هذه الخدمة ؟

وبالتالي فجودة تحديد الوعاء الضريبي تقاس اذا كان أداء تلك الخدمات على نحو يحقق رضا كافة المستفيدين منها ، سواء كان ممولا أو إدارة ضريبية ، وبمعنى آخر ضرورة اداء هذه الخدمات في ظل مستوى معين من الجودة يحقق ذلك الرضاء بما يقتضي ضرورة تحديد المستفيدين من الخدمات الضريبية مع تحديد رغباتهم ، وان كان من الضروري النظر آلي مستوى الجودة للخدمات الضريبية من منظور نسبي ، وذلك لاختلاف أغراض كل طرف من المستفيدين من تلك الخدمات .. ويشير أحد الباحثين ( Church, et al., 1995, p.29). بأن مكاتب المحاسبة القانونية تواجه منافسة متزايدة ومستمرة نتيجة تميز خدماتها بالخصوصية العالية وهي في سبيل ذلك يجب أن تسعى آلي كسب ولاء عملائها ( الممولين ) وذلك لا يتحقق الا برضاءهم والاحتفاظ بعلاقات قوية معهم .



(٤) أن قيام المحاسب القانوني بأعداد الأقرار الضريبي والتوقيع عليه ، سيحقق التجانس بين المتغيرات البيئية المؤثرة على درجة عدم التأكد البيئي التي تحيط بالمولين ، كما توجد نوعاً من الثقة المتبادلة بين الممول الضريبي والإدارة الضريبية ، وبالتالي يمكن تحقيق جودة تحديد الوعاء الضريبي إذا لم تفشل مهنة المحاسب القانوني في :

-الوفاء برغبات وتوقعات المستفيدين من تلك الخدمات الضريبية ( الممول - الإدارة الضريبية .

-الالتزام بالمعايير المهنية المتوافقة مع أداء تلك الخدمات .

-أعداد الأقرارات الضريبية بدقة وموضوعية ( د. صادق حامد مصطفى ، ١٩٩١ ، ص ٣٩ ) ، حيث ظهر الاهتمام بدور خبراء الضرائب وهم المحاسبون القانونيون في ظل وجود معلومات غير متماثلة *Asymmetric Information* ، وذلك من أجل تقليل ومعالجة ظروف عدم التأكد بشأن الالتزام الضريبي *Tax Liability Uncertain* .

ولذلك يرى الباحث ان تحقيق جودة تحديد الوعاء الضريبي تتطلب من المحاسب القانوني ضرورة توافر المعلومات التالية ( د. أحمد سالم ، ٢٠٠٢ ، ٢١٠ ) ( د. عبد الله العادلي ، ، ٢٠٠٢ ، ص ١١ ) :

- الارتقاء بالكفاءة المهنية وبذل العناية المهنية الواجبة والمعقولة ، لتحقيق الجودة في تقديم الخدمات الضريبية ، وهو في ذلك عليه أن يراعى قواعد وأداب السلوك المهني ، ومراعاة مقتضيات الأداء المهني ، ( د. حامد طلبه محمد ، ١٩٩٠ ، ص ٢٩٢ ) ، وبالتالي تنعكس أثارها الإيجابية على جودة تحديد الضريبي .

- الالتزام بالمعايير المهنية لتقديم الخدمات الضريبية ، وان يتحرى الحقائق وصولاً للنتائج الموضوعية ( د. مختار إسماعيل أبو شعيشع ، ١٩٩٨ ، ص ٨٠ ر ٢٢ ) .

- تجنب إخضاع أعدادهم للإقرارات الضريبية لأهواء الآخرين مع الالتزام بالاستقامة والنزاهة والعدل في حالة مواقف ينشأ عنها تعارض مصالح .

-عدم الإيحاء بالقدرة على التأثير على الإدارة الضريبية لخفض الضريبة .

- مراعاة الأحكام القانونية التي تتعلق بمجال عمله .

(٥) أنه إذا سلمنا بأن تحديد الوعاء الضريبي ذاته والتي تؤديه الإدارة الضريبية بأنه خدمة يمكن أن تؤدي للممولين (د. أحمد سالم ، ٢٠٠٢ ، ص ٢١١ ) فإنه يجب أن يتوافر فيها عدة عناصر ضرورية لتحقيق الجودة وذلك على النحو التالي :

- الالتزام بالموضوعية والعدالة عند إتمام إجراءات تحديد الوعاء الضريبي بدءا من القياس الفحص فالتحصيل الضريبي ، وذلك تحجيماً للتهرب الضريبي والمنازعات الضريبية وتدعيماً للثقة بين الممولين وبين الإدارة الضريبية .

- التزام الفاحص الضريبي بالصدق والأمانة عند فحصه للإقرار الضريبي ، وهو في ذلك يعضد علاقته بالمحاسب القانوني الذي يعد ويوقع الإقرار الضريبي متوخياً بذلك ما جاء في معايير الخدمات الضريبية كما سنوضحها فيما بعد .

-الالتزام هناك أية مصالح للفاحص الضريبي مع الممول .

-الالتزام بأى ضغوط مادية أو أدبية من نظرائه في الإدارة الضريبية أو خارجها ، بما ينعكس على أدائه الضريبي ، وبما يتفق مع معايير السلوك الوظيفي والمعايير المحاسبية .

-تحقيق ومراعاة سياسة الجوهر قبل الشكل ، فالشكل يجب أن يكون معبراً تعبيراً صادقا عن جوهر الحقائق التي يكشف منها مدى دقة وموضوعية الإقرار الضريبي .

-توافر الكفاءة اللازمة لتنفيذ إجراءات تحديد الوعاء الضريبي ، وذلك على ضوء التزامه بتطبيق معرفته ومهارته وخبرته بالعناية والإجادة اللازمين لإيجاز عمله ، وهو في هذا يحتاج آلي توافر ما يلي :

-المتابعة المستمرة للتطورات التي تستحدث في آليات تحديد الوعاء الضريبي .



وقد تمثل نطاق الفحص فيما يلي :

أولا : الإيرادات التالية :

ثانيا : المصروفات التالية :

ثالثا : أحقية الممول فى الإعفاءات التالية :

رأى المحاسب القانوني :

أن محتوى الاقرار الضريبي يحقق الإمكانية الواقعية لنشاط الممول ، وبالتالي يعبر بشكل عادل وصادق عن حقيقة الدخل لأغراض تحديد الضريبي ، طبقا لما هو موضح بالإيضاحات أرقام ..... ، ..... ، ..... ،.....،.

توقيع المحاسب القانوني

( )

## المبحث الثالث

### دراسة ميدانية لتأثير معايير الخدمات الضريبية

#### على جودة تحديد الوعاء الضريبي

(١) هدف الدراسة الميدانية :

تهدف الدراسة الميدانية ألي إجراء اختبار لتأثير معايير الخدمات الضريبية على جودة تحديد الوعاء الضريبي ، وذلك في البيئة العملية للممارسة الضريبية في مصر لاختبار قبول أو عدم قبول هذه المعايير من حيث تأثيرها على جودة تحديد الوعاء الضريبي ، أخذاً في الاعتبار استطلاع آراء الأطراف ذات العلاقة وهم المحاسبين القانونيين بوصفهم مقدمو الخدمات الضريبية ، والفاحصين الضريبيين بوصفهم من الإدارة الضريبية ، حيث ركزت الدراسة حول أبرز الخصائص المقترحة لتبيان أثر معايير الخدمات الضريبية على جودة تحديد الوعاء الضريبي .

(٢) تحديد مجتمع البحث وعينة الدراسة :

نظرا لكبر حجم مجتمع<sup>٢</sup> الدراسة فقد تم اختيار عينة الدراسة بشكل حكى بغية سهولة الاتصال مع الخاضعين للاستقصاء ، الأمر الذى يسر الحصول على الردود بطريقة سريعة وتلقى ردود جديفة على الاستقصاء ، علما بأنه تم اختيار العينة من محافظات القناة الثلاثة ( بور سعيد - الإسماعيلية - السويس ) ، حيث حددت من كل فئة طبقا لنظرية التوزيع المناسب لاختيار العينة الممثلة للمجتمع ، حيث أرسلت قوائم الاستقصاء لكل فئة سواء بريديا أو بالاتصال المباشر بهم شخصا - إذ تم الحصول على عناوين أغلب المشاركين فى الاستقصاء من مركز المعلومات بالإدارة الضريبية - ، وقد تم رد جزء من هذه

<sup>٢</sup> يبلغ عدد المحاسبين القانونيين ١٠٦٠٠٠ محاسب قانونى ، وعدد العاملين بالإدارة الضريبية حوالى ٤٥٠٠٠٠ منهم ٦٥% يقوم بعمل الفاحص الضريبي . ( المصدر : إدارة التخطيط - الإدارة العامة للضرائب على الدخل ) .

الاستثمارات بعضها لم يكن صالحا لأجراء التحليل اللازم ، وان كانت نسبة الردود تصل آلي أكثر من ٢٠% مما يؤكد جودة الردود ( John, J,m Benedetto and Paulo J.S.G.,Ferreira,2002,p.85 ) ( Thomas Z.,W& Paras Shah ,2001 ,pp.23-26) ، والجدول التالي يوضح ويلخص نتائج استثمارات الاستقصاء :

جدول رقم (١) حجم عينة الدراسة وبيان الردود

على استثمارات الاستقصاء

| فئات عينة الدراسة       | المحاسبون | %     | الفاقد صون | %     | أجمالي | %    |
|-------------------------|-----------|-------|------------|-------|--------|------|
| حجم العينة              | ٧٥        |       | ٤٥         |       | ١٢٠    | ١٠٠  |
| عدد القوائم التي لم ترد | (١٢)      | ١٦    | (٨)        | ١٧    | ٢٠     | ١٧   |
| عدد القوائم المسلمة     | ٦٣        | ٨٤    | ٣٧         | ٨٢    | ١٠٠    | ٨٣٫٣ |
| عدد القوائم غير الصحيحة | (٩)       | ١٢    | (٥)        | ١١    | ١٤     | ١١٫٦ |
| الاستثمارات الصالحة     | ٥٤        | ٧١٫٨٥ | ٣٢         | ٤٩٫٨٦ | ٨٦     | ٨٦   |

ويتضح من الجدول السابق بأن حجم العينة الأولى من المحاسبين القانونيين يبلغ ٧٥ محاسب قانوني ، وحجم العينة الثانية يبلغ ٤٥ فاحص ضريبي ، وقد اعدت استثمارات الاستقصاء شاملة كافة الأسئلة والاستفسارات المطلوبة للدراسة ، وقد بلغ حجم الاستثمارات التي تم ردها من عينة المحاسبين القانونيين ٦٣ استثمارة بنسبة ٨٤% من إجمالي الاستثمارات المسلمة إليهم ، استبعد منها ٩ استثمارات لعدم توافر شروط قبولها للدراسة ، وبالتالي تصبح عدد الاستثمارات الصالحة للدراسة ٥٤ استثمارة بنسبة ٧١٫٨٥% ، وفيما يخص عينة الفاحصين الضريبيين فقد بلغ حجم الاستثمارات التي تم ردها ٣٧ استثمارة استقصاء وبالتالي لم ترد ٨ استثمارات وبفحص الاستثمارات التي ردت تبين أن منها ٣٥ استثمارة صالحة بنسبة ٤٩٫٨٦%.

### (٣) فروض الدراسة

#### الفرض الأصلي الأول :

ان لمعايير الخدمات الضريبية دور فعال ومؤثر على جودة تحديد الوعاء الضريبي.

#### الفرض الأصلي الثاني :

ان رأى نصف مفردات العينة على الأقل يرون ان كل معيار من معايير الخدمات الضريبية دور مؤثر فى جودة الوعاء تحديد الضريبي .

#### الفرض الأصلي الثالث :

لاتوجد فروق جوهرية بين آراء المحاسبين القانونيين والفاحصين الضريبيين حول أثر هذه المعايير على جودة تحديد الوعاء الضريبي .

### (٤) تصميم استمارة الاستقصاء :

اعتمد الباحث فى تجميع البيانات اللازمة لتحقيق هدف الدراسة الميدانية على المقابلة الشخصية - حسبما تيسر للباحث - ، واستمارة الاستقصاء ، وان كان مزج بينهما أحيانا عند تسليم استمارات الاستقصاء بهدف الرد على أية استفسارات من بعض المستقصى منهم ، وتوضيح التساؤلات التى يعنىها الباحث فى الاستمارة، مما زاد من نسبة الردود الصحيحة .

ومما يجب التنبيه اليه بأنه أعتمد فى تصميم استمارة الاستقصاء على مجموعة المعايير الثمانية للخدمات الضريبية الأمريكية لأغراض تحديد الوعاء الضريبي مضافا إليها الدراسات السابقة فى هذا الشأن ، مع الأخذ فى الاعتبار العوامل التالية :

- المحيط المهنى فى مصر واختلافه عن المحيط المهني فى الولايات المتحدة الأمريكية .

- مراعاة المنطق في سرد احتمالات الاجابة .
- صياغة وترتيب الأسئلة بشكل مباشر وبسيط .

علما بأن ترتيب الأسئلة في القائمة قد تم بطريقة عشوائية ، وقد غطت كافة الجوانب الضرورية لتحقيق هدف الدراسة الميدانية والتحقق من صحة فروضها ، حيث شملت على اثني عشر مجموعة أسئلة تناونت الموضوعات التالية :

- جودة تحديد الضريبي (مجموعة ١٠، ٩، ١١) .
- الأقرار الضريبي (مجموعة ٣ ، ٤) .
- معايير الخدمات الضريبية (مجموعة ٦، ٧، ٥، ٢، ٨، ١٢) .

ويوضح الملحق رقم (١) نموذج لاستمارة الاستقصاء المستخدمة في جمع البيانات .

(٥) اختبار مبدئي لاداة البحث :

لقد تم عرض الاستمارة في صورتها الأولية للتأكد من مصداقيتها على مجموعة من أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بجامعة قناة السويس ، وحتى يمكن الحصول على مقترحات بناءة ، فقد تم تعريفهم بأهداف البحث والمعايير الموضوعية لغرض الدراسة الميدانية ، ولقد كان لهذا الاختبار أهميته حيث تم الحصول على مجموعة من المقترحات كان لها الأثر المباشر في تعديل بعض محتوى قائمة الاستقصاء ، كما عرضت بشكل مبدئي على محاسبين قانونيين (عدد ٢) وفاحصين ضريبيين (٢) ، وطلب الإجابة منهم على الأسئلة والتعليق وابداء الملاحظات حيث أخذ ذلك في الاعتبار عند أعداد الشكل النهائي للاستمارة .

وقد كانت نتائج اختبار أداة البحث مشجعة ، مما يدل على توافر حد مقبول من التناسق والمقدرة على جمع البيانات اللازمة لتبيان أثر معايير الخدمات الضريبية على جودة تحديد الوعاء الضريبي .

(٦) أساليب اختبار فروض البحث وتحليل البيانات :



نظرا لاشتمال قائمة الاستبيان على أكثر من جانب فسوف يتم استخدام أكثر من أسلوب إحصائي على النحو التالي :

- بعض النسب المئوية والمتوسطات الحسابية في شرح وتفسير بعض العلاقات الموجودة بين العنيتين وداخلها .

#### - اختبار Chi-Square .

- اختبار مان ويتني MANN-WHITNEY الذى يستخدم فى حالة وجود عينتين مستقلتين فقط ، وهو احد الاختبارات اللامعلمية Non parametric ، وهو يلام اختبار مدى وجود اختلافات ذات دلالة احصائية فى آراء كل من العنيتين معا .

هذا وقد تم استخدام مقياس ليكرت ذو النقاط الخمسة ، وبمقتضى هذا المقياس تعطى أوزان نسبية للإجابات على أسئلة الاستقصاء الموجهة لعينة الدراسة الميدانية وذلك وفقا لما يلى :

| الإجابة      | يؤثر تماما | يؤثر بدرجة كبيرة | يؤثر | يؤثر آلي حد ما | لايؤثر اطلاقا |
|--------------|------------|------------------|------|----------------|---------------|
| الوزن النسبي | ٥          | ٤                | ٣    | ٢              | ١             |

وللتأكد من صحة وموضوعية الأجابات باستمارات الاستقصاء ، تم تفرغ الاستمارات الصالحة ، وذلك لحساب الأهمية النسبية لها على النحو الموضح بملحق رقم ٢ ، وبناء على ما تقدم تم إعداد الجدول التالى متضمنا المتوسط المرجح وترتيب الأسئلة وذلك كما هو موضح على النحو التالى :

جدول رقم ( ٢ )

المتوسط المرجح وترتيب الأسئلة

| الفاحصون الضريبيون    |                | المحاسبون القانونيون  |                | رقم السؤال |
|-----------------------|----------------|-----------------------|----------------|------------|
| ترتيب الأهمية النسبية | المتوسط المرجح | ترتيب الأهمية النسبية | المتوسط المرجح |            |
| ٢٨                    | ٧٨ر١٢          | ٦٧                    | ٤١ر٨٣          | ١          |
| ٦٧                    | ٥٧ر٠٣          | ٧٠                    | ٣٧ر٣١          | ٢          |
| ٥٤                    | ٦٣ر٨٧          | ٧١                    | ٣٥ر١٨          | ٣          |
| ٤٦                    | ٦٨ر٥٥          | ٥٩                    | ٥٣ر٠٨          | ٤          |
| ٦٣                    | ٦٠ر١٥          | ٥٥                    | ٥٧ر١٣          | ٥          |
| ٣                     | ٨٨ر٢٨          | ٦٥                    | ٤٩ر٠٧          | ٦          |
| ٥٨                    | ٦٣ر٤٨          | ٤٨                    | ٦٣ر٥٨          | ٧          |
| ٥٠                    | ٦٧ر٩٦          | ٧١                    | ٣٤ر٦٣          | ٨          |
| ٣م                    | ٨٨ر٢٨          | ٢٤                    | ٨٠ر٢٤          | ٩          |
| ٧١                    | ٣٣ر٢٣          | ٦٩                    | ٣٧ر٣٧          | ١٠         |
| ٥٢                    | ٦٤ر٦٥          | ٣٤                    | ٧٦ر٤٧          | ١١         |
| ٦٧                    | ٤١ر٢١          | ٤٢                    | ٧٠ر٨٥          | ١٢         |
| ٣٦                    | ٧٣ر٦٣          | ١٢                    | ٨٥ر٩٢          | ١٣         |
| ٦٤                    | ٥٨ر٠١          | ٧٤                    | ٣٠ر٣٢          | ١٤         |
| ١٨                    | ٨٣ر٠٠          | ٥٨                    | ٥٣ر٣٠          | ١٥         |
| ٦٦                    | ٥٠ر٢٠          | ٧٣                    | ٣٢ر١٠          | ١٦         |
| ٣١                    | ٧٦ر٩٨          | ٢٩                    | ٧٩ر٧٠          | ١٧         |
| ٦٧                    | ٦٢ر٦٩          | ١٣                    | ٨٥ر٨٧          | ١٨         |
| ١٣                    | ٨٨ر٠١          | ١٦                    | ٨٢ر٧٨          | ١٩         |
| ٤١                    | ٧٢ر١٠          | ١٠                    | ٨٥ر٩٣          | ٢٠         |
| ٣١م                   | ٧٦ر٩٨          | ١٣م                   | ٨٥ر٨٧          | ٢١         |
| ٥٤م                   | ٦٣ر٨٧          | ٢٥م                   | ٧٩ر٩٠          | ٢٢         |
| ٣٨                    | ٧٢ر٢٧          | ٢١                    | ٨٢ر٦٧          | ٢٣         |
| ٦٨                    | ٥٢ر٩٣          | ٢                     | ٩٢ر٨٠          | ٢٤         |
| ٣م                    | ٨٨ر٢٨          | ٣١م                   | ٧٩ر٤٩          | ٢٥         |

|     |       |     |       |    |
|-----|-------|-----|-------|----|
| ٤٧  | ٦٨ر٤٨ | ١   | ٩٢ر٨٧ | ٢٦ |
| ٦٠  | ٦٢ر٨٩ | ٣   | ٨٩ر٥٠ | ٢٧ |
| ٦٥  | ٥٥ر٦٠ | م١٣ | ٨٥ر٨٧ | ٢٨ |
| ٢٢  | ٨٢ر٦١ | ٣٨  | ٧٣ر٤٦ | ٢٩ |
| م٣  | ٨٨ر٢٨ | م٦١ | ٥٣ر٢٩ | ٣٠ |
| م١٨ | ٨٣ر٠٠ | ٤٦  | ٦٧ر٥٦ | ٣١ |
| م١٣ | ٨٨ر٠١ | ٣٢  | ٧٩ر٤٢ | ٣٢ |
| م٣  | ٨٨ر٢٨ | ٢٣  | ٨٢ر١٥ | ٣٣ |
| ٤٣  | ٧٢ر٠٧ | ٤   | ٨٦ر٢٨ | ٣٤ |
| م١٣ | ٨٨ر٠١ | م٢٥ | ٧٩ر٠٩ | ٣٥ |
| م٣٨ | ٧٢ر٢٠ | ٥   | ٨٦ر٢٧ | ٣٦ |
| م١٣ | ٨٨ر٠١ | م٢٩ | ٧٩ر٧٠ | ٣٧ |
| م٢٢ | ٨٢ر٦١ | م١٠ | ٨٥ر٩٣ | ٣٨ |
| م٣  | ٨٨ر٢٨ | ٣٦  | ٧٦ر٢١ | ٣٩ |
| م٣١ | ٧٦ر٩٨ | ٦٣  | ٤٩ر٩٩ | ٤٠ |
| م٣٦ | ٧٣ر٦٣ | م١٦ | ٨٢ر٧٨ | ٤١ |
| م٢  | ٨٨ر٢٨ | م٦  | ٨٦ر٠٠ | ٤٢ |
| م١٨ | ٨٣ر٠٠ | م٥٩ | ٥٣ر٠٨ | ٤٣ |
| م٣  | ٨٨ر٢٨ | ٢٥  | ٧٩ر٩٠ | ٤٤ |
| ١   | ٩٣ر٨٨ | ٤٣  | ٧٠ر٤٤ | ٤٥ |
| م٣  | ٨٨ر٢٨ | ٣٣  | ٧٦ر٦٣ | ٤٦ |
| ٦٢  | ٦٢ر٦٩ | ٥١  | ٦٢ر٢١ | ٤٧ |
| م٣  | ٨٨ر٢٨ | ٢٢  | ٨٢ر٥٨ | ٤٨ |
| م١  | ٩٣ر٨٨ | ٤٧  | ٦٥ر٣٦ | ٤٩ |
| ٥٧  | ٦٣ر٥١ | م٢٥ | ٧٩ر٩٠ | ٥٠ |
| ٢٩  | ٧٧ر٥٣ | ٤١  | ٧١ر٢٥ | ٥١ |
| م٣١ | ٧٦ر٩٨ | ٦   | ٨٦ر٠٠ | ٥٢ |
| م٢٢ | ٨٢ر٦١ | ٣٤  | ٧٦ر٤٧ | ٥٣ |
| م٤٣ | ٧٢ر٠٧ | م١٦ | ٨٢ر٧٨ | ٥٤ |
| م١٨ | ٨٣ر٠٠ | م٦  | ٨٦ر٠٠ | ٥٥ |
| م٢٢ | ٨٢ر٦١ | ٥٧  | ٥٥ر٠٠ | ٥٦ |
| م١٣ | ٨٨ر٠١ | ٥٠  | ٦٢ر٤١ | ٥٧ |

|    |       |     |       |     |
|----|-------|-----|-------|-----|
| ٥٨ | ٧٣ر٤٦ | ٣٨  | ٦٤ر٦٥ | م٥٢ |
| ٥٩ | ٨٢ر٧٨ | م١٦ | ٧٢ر١٠ | م٤١ |
| ٦٠ | ٦٨ر٦٣ | ٤٥  | ٨٢ر٦١ | م٢٢ |
| ٦١ | ٧٩ر٤٩ | م٣٠ | ٧٧ر٥٣ | م٢٩ |
| ٦٢ | ٧٣ر٣٢ | ٤٠  | ٨٢ر٤٤ | ٢٦  |
| ٦٣ | ٦٣ر٤٤ | ٤٩  | ٦٣ر٨٧ | م٥٤ |
| ٦٤ | ٥٨ر٥٧ | ٥٣  | ٦٧ر٧٠ | ٥١  |
| ٦٥ | ٧٣ر٧٣ | ٣٧  | ٨٢ر٤١ | ٢٧  |
| ٦٦ | ٨٢ر٨٧ | م١٦ | ٢٨ر٨٨ | م٣  |
| ٦٧ | ٨٦ر٠٠ | م٦  | ٧٦ر٩٨ | م٣١ |
| ٦٨ | ٤٦ر٠١ | ٦٦  | ٤٠ر٤٣ | ٦٩  |
| ٦٩ | ٤٩ر٤٣ | ٦٤  | ٦٣ر٠٩ | ٥٩  |
| ٧٠ | ٤١ر٨٣ | م٦٧ | ٦٨ر٤٨ | ٤٨  |
| ٧١ | ٥٠ر٦٢ | ٦٢  | ٧٢ر٠٧ | م٤٣ |
| ٧٢ | ٥٧ر٧٤ | ٥٤  | ٦٢ر٨٩ | م٥٩ |
| ٧٣ | ٥٦ر٤٩ | ٥٦  | ٦٨ر٤٨ | م٤٨ |
| ٧٤ | ٦٠ر٧٠ | ٥٢  | ٧٢ر٢٧ | م٣٨ |

ويمكن تحليل النتائج السابقة على النحو التالي :

أولاً : فيما يخص المحاسبين القانونيين :

( ١ ) بشأن جودة تحديد الوعاء الضريبي :

بتحليل نتائج الدراسة الميدانية فيما يخص المجموعات المحددة للاستفسار عن جودة تحديد الوعاء الضريبي وعلاقتها ببعض المتغيرات في بيئة المحاسبة الضريبية ، أتضح ما يلي :

المجموعة الأولى ( ٧-١ ) فقد تبين بأن الخدمة الضريبية الأكثر توافقاً مع آراء المحاسبين القانونيين هي تحقيق وفر ضريبي للعملاء حيث حصلت على الترتيب الأول داخل تلك المجموعة ، مما تمثل عاملاً مؤثراً قوياً على جودة تحديد الوعاء الضريبي .

المجموعة التاسعة ( ٥٠-٥٥ ) بعرض أهم المخالفات للضريبة المؤثرة على جودة تحديد الوعاء الضريبي تبين بأن تلك القضايا يمكن تحديدها حسب الأهمية النسبية فيما يلي :

-الالتزام القانوني للكشف والإبلاغ عن المخالفات حيث حصلت على متوسط مرجح ٨٦ وبترتيب الأول داخل المجموعة .

- امكانية الانسحاب من أعداد الإقرار الضريبي عند إصرار الممول على مثل تلك المخالفات ، حيث حصلت على نفس القيمة للوسط الحسابي المرجح السابق في البند السابق .

تقديم النصيحة لتعديل محتوى ومضمون الإقرار الضريبي طبقاً للتشريع الضريبي حيث كانت في الرتبة الثالثة بمتوسط مرجح ٨٢٫٧٨ .

جوازية الإبلاغ والكشف عن المخالفات حيث بلغ متوسطها المرجح ٧٩٫١ وبترتيب الرابع .

بذل العناية المهنية الواجبة للكشف عن مثل هذه المخالفات حيث حصلت على ٧٦٫٤٧ قيمة المتوسط المرجح وبترتيب الخامس .

-عدم الإفشاء عن المخالفات نهائياً حيث حصلت على متوسط مرجح ٢٥٫٧١ وبترتيب السادس داخل المجموعة .

المجموعة العاشرة ( ٥٦-٥٩ ) وتتعلق بمدى تأثير الإفصاح التطوعي من قبل المحاسب القانوني على جودة تحديد الوعاء الضريبي ، وقد أوضحت الإجابات بأن صور الإفصاح التطوعي يمكن أن تأخذ الشكل التالي من حيث الأهمية النسبية :

- ضرورة الإقرار بالضريبة المستحقة من واقع الإقرار الضريبي .
- تأكيد مقبول لخلو الإقرار الضريبي من أية مخالفات ضريبية .
- تضييق لفجوة الثقة بين الممول والفاحص الضريبي .
- تكثيف لمصداقية وموضوعية الإقرار الضريبي .

المجموعة الحادية عشر (٦٠-٦٧) على ضوء معايير الخدمات الضريبية اقترحت مجموعة من الخصائص تؤثر تماما على جودة تحديد الوعاء الضريبي أمكن ترتيبها بالشكل التالي حسب الأهمية النسبية الموضحة عليه :

- الاستخدام للحكم المهني لتصحيح الأخطاء في إطار الجوهر فوق الشكل .
- مدى المعرفة والإلمام بالمخالفات والأخطاء القضائية السابقة .
- توافر الإيضاحات والاستفسارات للإقرار الضريبي .
- الإفصاح عن الظروف غير العادية .
- الاعتماد على الممول الآخر ( النظير ) .
- توافر الاقتناع بالإمكانية الواقعية لمضمون الإقرار الضريبي .
- الإفصاح الحقيقي للتقديرات الخاصة بينود الإقرار الضريبي .

### (٢) بشأن الإقرار الضريبي :

وعلى ضوء تحليل بيانات استمارات الاستقصاء ، فقد شملت المجموعتين الثالثة والرابعة تحقيق ذلك ، حيث أتفقت آراء المحاسبين القانونيين على أن مضمون الإقرار الضريبي واعداده يفضل أن تكون مرجعته السجلات والدفاتر المحاسبية المنتظمة ، مما يؤكد مصداقية المعيار الضريبي الأول ، كما أبدى أغلب المحاسبين القانونيين بأن اعداد الأقرار الضريبي طبقا لما جاء بمعيار الخدمات الضريبية ( مضمون أعداد إقرار الضريبي ) يحقق تخفيضا في حجم المخاطرة للالتزام الضريبي ، ثم تلى ذلك معالجة حالة عدم التأكد بشأن الالتزام الضريبي ، وتابعها تجنب الزيادة في الضريبي والغرامات وأخيرا تخفيض التكاليف الخاصة بأعداد الإقرار الضريبي .

### (٣) بشأن معايير الخدمات الضريبية :

طبقا لما ورد باستمارات الاستقصاء قد تضمنت المجموعات التالية :

في المجموعة الثانية تبين بأن اتجاهات الآراء نحو تنفيذ أداء الخدمات الضريبية بشكل تفصيلي دون أجمالي ، وفي المجموعة الخامسة أتضح بأن أغلب المحاسبين القانونيين قد أبدوا الموافقة على أن أكثر المعايير المهنية

تأثيراً على جودة تحديد الوعاء الضريبي معيار التعرف على اخطاء الأقرار الضريبي ، إجابة الاستفسارات المرتبطة بالإقرار الضريبي ، التعرف على أخطاء الإجراءات الإدارية ، شكل ومحتوى النصيحة والإرشاد ، اتخاذ الإجراءات لاعداد الإقرارات الضريبية ، الانحراف عن الأحكام الضريبية السابقة ، وأخيراً معيار إجابة الاستفسارات المرتبطة بالإقرارات الضريبية .

وفى المجموعة السادسة فقد تبين من خلال الآراء بأن من أفضل الإيجابيات لتأثير معايير الخدمات الضريبية على جودة تحديد الوعاء الضريبي ما يلى :

- إضفاء الثقة والمصدقية للإقرار الضريبي .
- تخفيض حجم المخاطرة للمسئولية المهنية .
- التركيز على الفحص الانتقادي .
- القدرة على مواجهة المنافسة فى أداء الخدمات الضريبية .
- الاقتصاد فى عمليات الفحص الحسابي والمستندى .
- ترشيد إجراءات تحديد الوعاء الضريبي .
- خفض تكلفة الجباية وزيادة صافى الحصيلة .
- تقليص المنازعات الضريبية .

وفى المجموعة السابعة أبدى أغلب المحاسبون القانونيون بأن أهم مقومات الالتزام والقبول بالمعايير المهنية هو ( المعرفة الكاملة ببيئة تحديد الوعاء الضريبي ) ، كذلك الالتزام بالصدق والأمانة ، العمل ضمن فريق عمل متكامل ، الالتزام بالموضوعية والعدالة ، توافر السلوك المهني ثم الالتزام بتحقيق سياسة الجوهر فوق الشكل .

وفى المجموعة الثامنة أبدى أغلب المحاسبين القانونيين بأنه يواجه تطبيق معايير الخدمات الضريبية عدداً من الصعوبات والمعوقات يمكن تحديدها على النحو التالى :

- ضعف المصدقية للإبلاغ عن أية محاولات للتهرب الضريبي .
- الرغبة فى عدم التحمل من قبل الممول للالتزام الضريبي .
- صعوبة الحصول على البيانات المؤيدة لمضمون الإقرار الضريبي .
- مشاركة المحاسب القانوني فى نشاط الممول .

- ضعف المصدقية للإفصاح التطوعي عن الأخطاء بالإقرار الضريبي .
- إخفاء الإقرارات الضريبية عن السنوات السابقة .
- مسايرة العملاء في إخفاء الحقائق .

وفي المجموعة الثانية عشر أبدى أغلب المحاسبين القانونيين على أن تتولى لجنة جديدة بمسمى لجنة ممارسات الأداء المهني للخدمات الضريبية لإصدار معايير مهنية مرتبطة بها.

ثانيا : فيما يخص فئة الفاحصين الضريبيين :

تبعاً للتقسيم السابق لمحاوّر قائمة الاستقصاء ، فإن يمكن تحليل آراء الفاحصين الضريبيين على النحو التالي :

(١) محور جودة تحديد الوعاء الضريبي :

تبين بأنه على ضوء الردود عن المجموعة الأولى من أسئلة استمارة الاستقصاء بان بأن الفاحصين الضريبيين ركزوا على أن تقديم النصح والإرشاد تمثل أهم الخدمات الضريبية التي يمكن أن تؤثر على جودة تحديد الوعاء الضريبي ، بينما جاءت بقية الإجابات متباينة ، وفي المجموعة التاسعة بشأن المخالفات الضريبية وتأثيرها على جودة تحديد الوعاء الضريبي فقد أحتل البند الأخير في المجموعة والخاص بإمكانية الانسحاب من أعداد الإقرار الضريبي عند الإصرار على مثل تلك المخالفات الضريبية ، كما تلاه ضرورة بذل العناية المهنية الواجبة من قبل المحاسب القانوني للكشف عن مثل هذه المخالفات ، وفي المجموعة العاشرة والمرتبطة بالإفصاح التطوعي من قبل المحاسب القانوني فقد أشارت إجابات عينة البحث على أن تأثيره على جودة تحديد الوعاء الضريبي يحقق تضييقاً لفجوة الثقة بين الممول والفاحص الضريبي ، وقد تلاه في الترتيب بأن هذا الإفصاح التطوعي يحقق تكثيفاً لمصدقية وموضوعية الإقرار الضريبي ، وفي المجموعة الحادية عشر بشأن سرد ترتيب الخصائص المؤثرة على جودة تحديد الوعاء الضريبي فقد نظمت على الشكل التالي :

- مدى المعرفة والإلمام بالمخالفات والأخطاء القضائية السابقة .
- توافر الاقتناع بالإمكانية الواقعية لمضمون الإقرار الضريبي .



- الاعتماد على الممول الآخر ( النظير ) .
- الإفصاح عن جميع الأخطاء والمخالفات بمحتوى الإقرار الضريبي .
- توافر الإيضاحات والاستفسارات للإقرار الضريبي .
- الاستخدام للحكم المهني لتصحيح الأخطاء فى إطار الجوهر فوق الشكل .
- الإفصاح عن الظروف غير العادية .

## (٢) محور الإقرار الضريبي :

لقد تباينت الإجابات بشأن الإقرار الضريبي من قبل الفاحصين الضريبيين ، حيث وجد فى المجموعة الثالثة بأن تغليط العقوبة عن التقصير والإهمال فى أعداد الإقرار الضريبي من أهم القضايا المرتبطة بمضمون الإقرار الضريبي ، كما تلاه البند الخاص بضرورة أن تكون مرجعية أعداد الإقرار الضريبي السجلات والدفاتر المحاسبية المنظمة ، وفى المجموعة الرابعة بشأن مزايا أعداد الإقرار الضريبي من قبل المحاسبين القانونيين وتأثيرها على جودة تحديد الوعاء الضريبي فقد أبدى الفاحصين الضريبيين بأن أولى تلك المزايا هو تجنب زيادة الضريبة والغرامات .

## (٣) محور المعايير للخدمات الضريبية :

شملت آراء الفاحصين الضريبيين بخصوص المعايير للخدمات الضريبية المجموعة الثانية من الأسئلة لاستمارة الأستبيان ، وقد أبدى أغلب الفاحصين الضريبيين بأن بتقديم الخدمات الضريبية من المحاسب القانوني صاحب الخبرة فى التعامل مع مصلحة الضرائب أفضل بكثير ممن ليس لهم خبرة فى هذا المجال ، وفى المجموعة الخامسة فيما يتعلق بتأثير المعايير على جودة تحديد الوعاء الضريبي ، أمكن ترتيب تلك المعايير من حيث الأهمية النسبية على النحو التالى وبما يدل على أنها قد حازت القبول من قبل الإدارة الضريبية :

- ١- الانحراف عن الأحكام الضريبية السابقة .
- ٢- مضمون الإقرار الضريبي .
- ٣- اتخاذ الإجراءات لإعداد الإقرار الضريبي .
- ٤- التعرف على أخطاء الإقرار الضريبي .
- ٥- إجابة الاستفسارات المرتبطة بالإقرارات الضريبي .

- ٦- التعرف على أخطاء الإجراءات الإدارية .
- ٧- شكل ومحتوى النصيحة والإرشاد .
- ٨- استخدام التقديرات في أعداد الإقرار الضريبي .

وفي المجموعة السادسة تبين بأن الفحص الانتقادي يمثل أكثر الإيجابيات قبولاً لدى الفاحصين الضريبيين ، ثم تقليص المنازعات الضريبية ، ثم الاقتصاد في عمليات الفحص الحسابي والمستندي ، فالقدرة على مواجهة المنافسة في أداء الخدمات الضريبية ، وأخيراً فقد جاءت في الرتبة الأخيرة تخفيض حجم المخاطرة للمسئولية المهنية ، ويعد هذا منطقياً حيث أن الفاحص الضريبي لا يسعى نحو تحقيق الميزة بقدر ما يرغب على توفير الثقة والمصدقية في مضمون الإقرار الضريبي .

وفي المجموعة السابعة لتحديد القبول والالتزام بالمعايير المذكورة عاليه ، فقد أتضح بأن ترتيب المقومات من حيث تأثيرها على قبولها لدى الفاحصين الضريبيين قد حازت على رتب متقدمة لأهميتها النسبية على المستوى العام لمجموعات الأسئلة ، وبناء على ردود الفاحصين الضريبيين فإنه يمكن ترتيب تلك المقومات على النحو التالي :

- توخي السلوك المهني .
- الالتزام بالصدق والأمانة .
- الالتزام بالموضوعية والعدالة .
- الالتزام بتحقيق سياسة الجوهر فوق الشكل .
- العمل ضمن فريق عمل متكامل .
- المعرفة الكاملة بيئته تحديد الوعاء الضريبي .

وفي المجموعة الثامنة والتي هدفت الى إظهار أهم المعوقات التي يمكن أن تواجه تطبيق هذه المعايير عند تقديم الخدمات الضريبية تمثلت فيما يلي :

- مشاركة المحاسب القانوني في نشاط الممول .
- ضعف المصدقية للإفصاح التطوعي .
- مدى المصدقية للإبلاغ عن أية محاولات للتهرب الضريبي .
- الرغبة في عدم تحمل الممول للالتزامات الضريبية .

- صعوبة الحصول على البيانات المؤيدة لمضمون الأقرار الضريبي .
- مسابرة العملاء في إخفاء الحقائق .
- أخطاء الإقرارات الضريبية عن السنوات السابقة .

وقد لوحظ بأن البند سادسا قد تباينت إجاباته عن بقية المقومات الأخرى ، في حين أن تلك المقومات قد تقاربت نتائجها مما يدل على أهمية التركيز على تلك المقومات السابقة .

وفي المجموعة الثانية عشرة فقد أتفق أغلب الفاحصين الضريبيين على ضرورة تشكيل لجنة بمسمى ( لجنة ممارسات الأداء المهني للخدمات الضريبية ) تتولى اعداد وإصدار تلك المعايير في مصر .

وعلى ضوء ما تقدم من تحليل لآراء المحاسبين القانونيين والفاحصين الضريبيين يمكن القول بأنه قد احتلت إجابات بعض مجموعات الأسئلة المتعلقة بمدى قبول معايير الخدمات الضريبية ترتيب متباين بين الفئتين ، وان قد أكدت الإجابات على اتساقها مع صحة الفرض الأصلي الأول والذي ينص على أن لمعايير الخدمات الضريبية دور فعال ومؤثر في تحسين جودة تحديد الوعاء الضريبي ، كما أكدت نتائج الدراسة الميدانية على قبول الخصائص المقترحة لقياس تأثير معايير الخدمات الضريبية على جودة تحديد الوعاء الضريبي .

الا أنه بعد ترتيب الإجابات حسب المتوسط المرجح والأهمية النسبية لكل منها ، ومع تباين تلك الإجابات بين الفئتين الموجه لهم استمارة الاستقصاء ، فقد رأى الباحث للتأكد من النتائج استخدام اختبار ( كا<sup>٢</sup> ) لاختبار صحة الفرض الأصلي الأول وذلك تبعا للخطوات التالية :

a. تحديد قيمة ( كا<sup>٢</sup> ) الإحصائية لكل مجموعة على النحو التالي :

جدول رقم ( ٣ )

تحديد قيمة كا<sup>٢</sup> الاحصائية لفئة المحاسبين القانونيين

| المجموعة | التكرار<br>المشاهد<br>(و) | التكرار<br>المتوقع<br>(ن * و) | و - ج | و - ج<br>( <sup>١</sup> ) | (و-ج) <sup>٢</sup><br>ج |
|----------|---------------------------|-------------------------------|-------|---------------------------|-------------------------|
| ١        | ٣٤٧١                      | ٤٣٣١                          | -٨٠٦  | ٧٣٩٦                      | ١٧٠                     |
| ٢        | ٣٧٥٠                      | ٤٣٣١                          | -٥٨١  | ٣٣٧٥                      | ٧٧                      |
| ٣        | ٣٦١٤                      | ٤٣٣١                          | -٧١٧  | ٥١٤٠                      | ١١٨                     |
| ٤        | ٤٩٢٥                      | ٤٣٣١                          | ٥٩٤   | ٣٢٢٨                      | ٧٤                      |
| ٥        | ٥٠٠٠                      | ٤٣٣١                          | ٦٦٩   | ٤٤٧٥                      | ١٠٣                     |
| ٦        | ٤٦٥٠                      | ٤٣٣١                          | ٣١٩   | ١٠١٧                      | ٢٣                      |
| ٧        | ٤٦٥٠                      | ٤٣٣١                          | ٣١٩   | ١٠١٧                      | ٢٣                      |
| ٨        | ٤٤٥٧                      | ٤٣٣١                          | ١٢٦   | ١٥٨                       | ٠٣                      |
| ٩        | ٤٨١٦                      | ٤٣٣١                          | ٤٨٥   | ٣٥٢                       | ٥٤                      |
| ١٠       | ٤٣٧٥                      | ٤٣٣١                          | ٤٤    | ١٩                        | ٠٠٤                     |
| ١١       | ٤٥٦٢                      | ٤٣٣١                          | ٢٣١   | ٥٣٣                       | ١٢                      |
| ١٢       | ٣٧٠٠                      | ٤٣٣١                          | -٦٣١  | ٣٩٨١                      | ٩١                      |
| المجموع  | ٥١٩٧٠                     | ٥١٩٧٠                         |       | ٩١<br>٣٢٦                 | ٧٤٨                     |

جدول رقم ( ٤ )

قيمة احصاء اختبار كا<sup>٢</sup> لمجموعة الفاحصين الضريبيين

| السؤال  | و     | ج     | و-ج  | و-ج <sup>٢</sup> | و-ج <sup>٣</sup> |
|---------|-------|-------|------|------------------|------------------|
| ١       | ٢٥٧٧١ | ٢٧٢٢٢ | -١٥١ | ٢٢٨              | ٠٨               |
| ٢       | ٢٨٠٠  | ٢٧٢٢٢ | ٧٨   | ٦٠               | ٠٢               |
| ٣       | ٢٢٢٨  | ٢٧٢٢٢ | -٤٩٤ | ٢٤٤٠             | ٨٩               |
| ٤       | ٢٧٥٠  | ٢٧٢٢٢ | ٢٨   | ٠٧               | ٠٠٢              |
| ٥       | ٢٩٤٢  | ٢٧٢٢٢ | ٢٢٠  | ٤٨٤              | ١٧               |
| ٦       | ٢٩٠٠  | ٢٧٢٢٢ | ١٧٨  | ٣١٦              | ١١               |
| ٧       | ٢٧٠٠  | ٢٧٢٢٢ | -٢٢  | ٠٤               | ٠٠١              |
| ٨       | ٢٩٤٢  | ٢٧٢٢٢ | ٢٢٠  | ٤٨٤              | ١٧               |
| ٩       | ٢٧٦٦  | ٢٧٢٢٢ | ٤٤   | ١٩               | ٠٠٧              |
| ١٠      | ٢٧٧٥  | ٢٧٢٢٢ | ٥٣   | ٢٨               | ٠١               |
| ١١      | ٢٨٠٠  | ٢٧٢٢٢ | ٧٨   | ٦٠               | ٠٢               |
| ١٢      | ٢٥٠٠  | ٢٧٢٢٢ | -٢٢٢ | ٤٩٢              | ١٨               |
| المجموع | ٣٢٦٧٤ | ٣٢٦٧٤ |      | ٤٦٢٣             | ١٦٦              |

(٣) حساب قيمة كا<sup>٢</sup> الإحصائية للفئة الأولى ( المحاسبين القانونيين )  
نجدها = ٧٤٨ ، بينما للفئة الثانية نجدها = ١٦٦ .

(٤) تحديد قيمة كا<sup>٢</sup> الجدولية بمستوى معنوية ١% وتحت درجات حرية  
١١ فتكون مساوية ٢٧٥.١٧ .

(٥) القرار ، حيث أن الدرجات الإحصائية أقل من قيمة كا<sup>٢</sup> الجدولية مع العلم بأن أقصى قيمة للرأي ٥ وأدنى قيمة هي ١ ، فإن ذلك يعنى أن نسبة التكرارات متوافقة مع قيمة كا<sup>٢</sup> المحسوبة ، مما يعنى بأن لمعايير الخدمات الضريبية دور فعال ومؤثر فى تحسين جودة تحديد الوعاء الضريبي .

اختبار معنوية الاختلافات فى الآراء بين المحاسبين القانونيين وبين  
الفاحصين الضريبيين :

استخدم الباحث الأسلوب الإحصائي Mann-Whitney Test في اختبار الفرض الثاني ، ويستخدم هذا الأسلوب في اختبار الاختلافات بين عينيتين مستقلتين ولا يشترط تساوي حجم العينتين ، كما لا يشترط أيضا أن تكون البيانات موزعة توزيعا طبيعيا ، وهو ما يناسب طبيعة بيانات الدراسة الميدانية ، وجدير بالذكر فإن اختبار هذا الفرض قد تم على أساس مجموعة الأسئلة المطروحة في استمارة الاستقصاء وهم الأثنى عشر وليس على أساس كل بند على حده ، فمثلا البنود المتضمنة في السؤال الأول وعددها سبعة والمتعلقة بالخدمات الضريبية المؤثرة على جودة تحديد الوعاء الضريبي تم اختبارها كمجموعة واحدة تحت مجموعة الأسئلة رقم (١) وهكذا حتى آخر المجموعات الأثنى عشر التي تناولها الباحث في استمارة الاستقصاء .

ويمكن تحديد خطوات التوصل الى نتائج أسلوب Mann-Whitney على النحو التالي :

١ - تحديد قيمة الإجابات منسوبة ل تكراراتها طبقا لمقياس ليكرت ووسطها الحسابي وترتيبها وذلك تبعا للجدول التالي :

| الفاحصون الضريبيون |               |        | المحاسبون الفانونيون |               |        |                |
|--------------------|---------------|--------|----------------------|---------------|--------|----------------|
| الترتيب            | الوسط الحسابي | القيمة | الترتيب              | الوسط الحسابي | القيمة | مجموعة الأسئلة |
| ٧                  | ٣٠,٥٦         | ٩٧٨    | ٧                    | ٣١            | ١٦٧٤   | ١              |
| ١٢                 | ٩,٦٢          | ٣٠,٨   | ١٢                   | ٧,٠٢          | ٣٧٩    | ٢              |
| ٦                  | ٣٢,٠٣         | ١٠,٢٥  | ٥                    | ٣٢,١٨         | ١٧٣٨   | ٣              |
| ١٠                 | ١٩,٧٢         | ٦٣١    | ١٠                   | ١٩,٣٧         | ١٠,٤٦  | ٤              |
| ٣                  | ٣٧,٧٨         | ١٢,٠٩  | ١                    | ٣٩,١٣         | ٢١١٣   | ٥              |
| ١                  | ٣٨,٨١         | ١٢,٤٢  | ٢                    | ٣٨,٢٧         | ٢٠,٦٧  | ٦              |
| ٩                  | ٢٨,٦٨         | ٩١٨    | ٩                    | ٢٨,٧٠         | ١٥٥٠   | ٧              |
| ٤                  | ٣٤,٢٥         | ١٠,٩٦  | ٤                    | ٣٢,٩٤         | ١٧٧٩   | ٨              |
| ٨                  | ٢٨,٧٨         | ٩٢١    | ٨                    | ٢٩,١١         | ١٥٧٢   | ٩              |
| ١١                 | ١٩,٣١         | ٦١٨    | ١١                   | ١٨,٨٧         | ١٠,١٩  | ١٠             |
| ٢                  | ٣٨,٥٣         | ١٢,٣٣  | ٣                    | ٣٨,١٣         | ٢٠,٥٩  | ١١             |
| ٥                  | ٣٢,٤٧         | ١٠,٣٩  | ٦                    | ٣١,٤٨         | ١٧٠٠   | ١٢             |

وتوضح نتائج الجدول السابق وجود اختلافات في تقييم الإجابات بين آراء المستقصى آرائهم ، مما ترتب عليه أن تضمن الجدول على توضيح كامل للأهمية النسبية لكل أجابة ووضعها في الترتيب المسلسل من وجهة رأى كل فئة على حده ثم حساب الوسط الحسابي لتقيم تكرارات كل أجابة وذلك بهدف ترتيب الإجابات حسب الأهمية النسبية لكل فئة على حده ، كما يوضح الجدول السابق بأن قيم المتوسطات الحسابية لدرجات تقييم الإجابات تباينت بين الفئتين ، مما أدى الى وجود اختلافات في الأهمية النسبية لكل أجابة من أجابات مجموعات الأسئلة .

(٢) اختبار الفروق بين المتوسطات الحسابية لدرجات تقييم الأجابات :

| مجموعة الأسئلة | المحاسبون القانونيون | الفاحصون الضريبيون |         |         |
|----------------|----------------------|--------------------|---------|---------|
|                | الوسط الحسابي        | الوسط الحسابي      | الترتيب | الترتيب |
| ١              | ٣١                   | ٣٠ر٥٠              | ١٢      | ١١      |
| ٢              | ٧ر٠٢                 | ٩ر٦٢               | ١       | ٢       |
| ٣              | ٣٢ر١٨                | ٣٢ر٠٣              | ١٥      | ١٤      |
| ٤              | ١٩ر٣٧                | ١٩ر٧٢              | ٥       | ٦       |
| ٥              | ٣٩ر١٣                | ٣٧ر٧٨              | ٢٤      | ١٩      |
| ٦              | ٣٨ر٢٧                | ٣٨ر٨١              | ٢١      | ٢٣      |
| ٧              | ٢٨ر٧٠                | ٢٨ر٦٨              | ٨       | ٧       |
| ٨              | ٣٢ر٩٤                | ٣٤ر٢٥              | ١٧      | ١٨      |
| ٩              | ٢٩ر١١                | ٢٨ر٧٨              | ١٠      | ٩       |
| ١٠             | ٣ر٨٧                 | ١٩ر٣١              | ٣       | ٤       |
| ١١             | ٣٨ر١٣                | ٣٨ر٥٣              | ٢٠      | ٢٢      |
| ١٢             | ٣١ر٤٨                | ٣٢ر٤٧              | ١٣      | ١٦      |
| المجموع للرتب  |                      |                    | ١٦٩     | ١٥١     |

(٣) تحديد قيمة الدرجة المعيارية Z المحسوبة بناء على نتائج الجدول السابق :

$$Z = n_1 + n_2 + n_1 (n_1 + 1) / 2 - x_{@}$$

حيث تشير  $X_{@}$  إلى القيمة الأكبر المستخرجة من الجدول السابق ، وبناء عليه فإن قيمة Z المحسوبة = ٥٣ ، وبتحديد قيمة Z الجدولية بمستوى معنوية ١% ،  $n_1 = 12$  ،  $n_2 = 12$  فنجدها تقع بين ١٢٠ و١٣٠ ويقابلها ٣٠١١٩٤ ، وبين ١٣٠ و١٣٠ ويقابلها ٢٧٢٥٣٢ على التوالي ، وهي أقل من قيمة Z المحسوبة ، ولذلك لا توجد فروق جوهرية وأى فروق بين الفئتين ترجع للصدفة ولذلك يقبل الفرض العدمي الثاني بعدم وجود فروق معنوية في آراء كل من المحاسبين القانونيين والفاحصين الضريبيين بشأن تأثير معايير الخدمات الضريبية على جودة تحديد الوعاء الضريبي .

اختبار تأثير معايير الخدمات الضريبية على جودة تحديد الوعاء الضريبي باستخدام اختبار النسب في المجتمع :

حيث أن فرض العدم هو :

إذا كان رأى نصف مفردات عينة الدراسة على الأكثر يرون أن المعيار محل الاختبار يؤثر في جودة تحديد الوعاء الضريبي .

فإن الفرض البديل هو :

أن أكثر من نصف مفردات عينة الدراسة يرون أن المعيار محل الاختبار يؤثر في جودة تحديد الوعاء الضريبي .

وعلى ضوء المجموعة الخامسة من أسئلة استمارة الاستقصاء والتي تضم آراء المستقصين بشأن تأثير معايير الخدمات الضريبية على جودة تحديد الوعاء الضريبي ، أمكن حساب قيمة Z طبقاً للقانون التالي :

$$Z = \frac{q - q_0}{\sqrt{\frac{q_0(1 - q_0)}{n}}}$$

حيث تشير :

ق : نسبة الردود الفعلية عن المعيار المراد معرفة نسبته في العينة .

ق<sub>٥</sub> : نسبة المجتمع المقدره عند مستوى معنوية ٥% وهي تساوى ٥٥

وبناء على ذلك تم تحديد المخرجات في الجدول التالي :



جدول رقم ( ٥ )

قيمة Z المحسوبة لأراء كل من المحاسبين القانونيين

والفاحصين الضريبيين

| Z المحسوبة            |                         | المعيار |
|-----------------------|-------------------------|---------|
| الفاحصون<br>الضريبيون | المحاسبون<br>القانونيون |         |
| ٥                     | ٦٧٦                     | الأول   |
| ٥                     | ٧٠٥٩                    | الثاني  |
| ٥                     | ٧٠٥٩                    | الثالث  |
| ٤٦٦                   | ٧٠٥٩                    | الرابع  |
| ١١٣٦                  | ١٣٨٢                    | الخامس  |
| ٥٣٠                   | ٧٣٥                     | السادس  |
| ٣٤١                   | ٧٣٥                     | السابع  |
| ٤٦٦                   | ١٣٨٢                    | الثامن  |

وباعتبار ان Z الجدولية بمستوى معنوية ٥% = ١٩٦ ومستوى معنوية ١% = ٢٥٨ فإنه يرفض الفرض العدمي ويقبل الفرض البديل الذي يعنى بأن أكثر من ٥٠% من مفردات العينتين يرون أن معايير الخدمات الضريبية تؤثر على جودة تحديد الوعاء الضريبي ، ويتوافق ذلك ما سبق اثباته .

## خلاصة البحث والنتائج والتوصيات

أولا : الخلاصة :

يهدف هذا البحث الى دراسة تحليلية لقياس تأثير معايير الخدمات الضريبية على جودة تحديد الوعاء الضريبي ، وفي ضوء هذا الهدف تم تقسيمه الى ثلاثة مباحث على النحو التالي :

المبحث الأول : بعنوان ( ملامح الخدمات الضريبية ودور المحاسب القانوني فيها ) ، حيث تناول مفهوم الخدمات الضريبية وأنواعها المختلفة مع التركيز على خدمة أعداد الإقرار الضريبي ، مشيرا للدور الهام الذي يمكن أن يلعبه المحاسب القانوني في أداء تلك الخدمات ، وذلك باعتباره ممارسا مهنيا عليه مراعاة الالتزامات القانونية والمهنية والأخلاقية للمهنة ، مما يوضح أهمية الحاجة الى معايير للخدمات الضريبية ، كما تم تبين الدوافع والمبررات لمدى الحاجة لمعايير الخدمات الضريبية في بيئة العمل المهني .

المبحث الثاني : بعنوان ( عرض وتحليل لمعايير الخدمات الضريبية الأمريكية وأثرها على جودة تحديد الوعاء الضريبي ) ، حيث تم عرض للمعايير الثمانية للخدمات الضريبية الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والتي ألزم بها المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية ، كما أستعرض في متن المبحث ماهيتها وجنورها التاريخية ، اذ بناء على المعايير السابق عرضها فقد تم التوصل الى عدة خصائص يمكن الاسترشاد بها لقياس تأثير معايير الخدمات الضريبية على جودة تحديد الوعاء الضريبي ، مشيرا لأهمية الإفصاح التطوعي في ضوء تلك المعايير من قبل المحاسب القانوني بشأن الأقرار الضريبي

المبحث الثالث : بعنوان ( دراسة ميدانية لتأثير معايير الخدمات الضريبية على جودة تحديد الوعاء الضريبي ) ، حيث تم اختيار عينة من المحاسبين القانونيين وأخرى من الفاحصين الضريبيين على نطاق محافظات القناة واعدت استمارة الاستقصاء الموضحة فى ملحق الدراسة وقد تم تحليل نتائج الدراسة الميدانية بناء على ردود المستقصى منهم حيث ثبت صحة الفروض العدمية للدراسة .

### ثانيا : النتائج :

خلص البحث الى النتائج التالية :

- ١- تمثل الخدمات الضريبية التي يؤديها المحاسب القانوني وخاصة فيما يتعلق باعداد الأقرار الضريبي ، أهم تحد تواجه المهنة نظرا لعلاقتها بتحديد موارد الدولة من جهة وأكتساب الثقة فى العمل المحاسبى .
- ٢- على الرغم من ظهور معايير للخدمات الضريبية واعتبارها ملزمة فى بعض بلدان العالم ومنها الولايات المتحدة الأمريكية ، فما زالت غالبة عن التطبيق فى الممارسات المهنية فى مصر ، ويرجع ذلك الى وجود بعض معوقات الأخذ بها .
- ٣- أن هناك حاجة فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر الى استخدام معايير للخدمات الضريبية ، مما يترتب عليه الكثير من الإيجابيات وأهمها توافر الثقة بين طرفى العلاقة الضريبية .

### ثالثا : التوصيات :

- ١- ضرورة الإسراع فى تشكيل لجنة تختص بإصدار معايير للخدمات الضريبية فى مصر ، واعتبارها معايير إلزامية للممارسة المهنية بشأن الخدمات الضريبية .
- ٢- العمل على ضرورة الإفصاح التطوعي عن مضمون الأقرار الضريبي من قبل المحاسب القانوني ، مما يساعد على تحسين جودة تحديد الوعاء الضريبي .

٣- ضرورة اجتياز المحاسبين القانونيين لبرامج تأهيلية بشكل مستمر للتعرف على الإصدارات الجديدة من قبل المنظمات العلمية والمهنية بشأن الخدمات الضريبية .

## قائمة المراجع

أولا : باللغة العربية :

(١) الكتب :

- د. ابراهيم طه عبد الوهاب سالم ، " الفحص الضريبي والمنازعات الضريبية في مصر ، محاسبة وربط الضريبة الموحدة " ، دار النهضة العربية ، ١٩٩٥ .
- د. أمين السيد أحمد لطفى ، " مسئوليات وضوابط مهنية المراجعة والمحاسبة القانونية " ، دار النهضة العربية ، بدون سنة نشر .
- د. جلال الشافعي ، " كيف تعد وتقدم إقرارك الضريبي عن الضريبة الموحدة " ، مطبوعات أخبار اليوم ، قطاع الثقافة ، ١٩٩٨ .
- د. حسن محمد حسين أبو زيد ، " دراسات في المراجعة " ، دون ناشر ، ١٩٩٩ .
- د. عيسى محمد أبو طبل ، " دراسات في المراجعة والنقص " ، دار الثقافة العربية ، ١٩٨٥ .

(ب) الدوريات :

- د. أحمد عبد الكريم عبد الرحمن ، " دراسة اختبارية للعوامل والخواص المؤثرة في جودة عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين ومعدّي ومستخدمي القوائم المالية في جمهورية مصر العربية " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ملحق رقم ٤ ، ١٩٩٦ .
- " قياس جودة الخدمة في المنظمات الحكومية بالتطبيق على الخدمات الصحية بالمستشفيات الجامعية ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة بسوهاج ، جامعة جنوب الوادي ، العدد الأول ، المجلد الرابع عشر ، ٢٠٠٠ .
- د. أحمد عبد المولى الصباغ ، " مدخل مقترح لتطوير الفحص الضريبي " ، مجلة التكاليف ، الجمعية العربية

للتكاليف ، العدد الأول ، السنة الحادية والعشرين ، ١٩٩٢

- د. ابراهيم طه عبد الوهاب سالم ، " تدعيم جودة وقرارات المراجعة باستخدام نظرية القرارات الإحصائية " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة جامعة المنصورة ، العدد الرابع والأربعين ، المجلد التاسع عشر ، ١٩٩٥ .
- د. الفونس ميخائيل بسخرون ، " أثر مبادئ الإثبات في المراجعة على الفحص الضريبي " ، مجلة المحاسب ، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، العدد السابع يوليو ٢٠٠٠ .
- د. ثناء عطية فراج محمد ، د. أمال محمد كمال إبراهيم ، " نحو إطار لتحسين جودة الأداء المهني للمراجعة والرقابة عليها - دراسة تطبيقية " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة جامعة المنصورة ، المجلد الثامن عشر ، العدد الرابع ، ١٩٩٤ .
- د. ثناء عطية فراج محمد ، " تقييم برنامج رفع كفاءة جودة المراجعة " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة جامعة المنصورة ، المجلد التاسع عشر ، العدد الرابع ، ١٩٩٥ .
- د. حامد طلبه محمد ، " الخدمات الضريبية ومدى مسنولية المحاسب القانوني عنها " ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، السنة العاشرة ، العدد الأول ، ١٩٩٠ .
- د. طارق بدران عرفه ، " قرار شراء المنظمات للخدمات المتخصصة - دراسة تطبيقية على الخدمات الاستشارية الإدارية " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني ، ١٩٩٨ .
- طارق الخياط ، " متطلبات التوعية الضريبية ودعم ثقة الممول الضريبي " ، مجلة الأهرام الاقتصادية ، العدد رقم ١٥٢٩ ، أبريل ١٩٩٨ .
- د. سمير أبو الفتوح صالح ، " إطار مقترح لتطبيق مفاهيم الجودة الشاملة في قطاع الخدمات الصحية " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد السابع عشر

- ، العدد الثاني ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، ١٩٩٣ ،
- د. سناء محمد بدران ، " عناصر جودة المراجعة من وجهة نظر مديري الشركات المساهمة - دراسة تحليلية وتطبيقية " ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة حلوان ، السنة العاشرة ، ١٩٩٦ .
- د. صادق حامد مصطفى ، " دور خبراء الضرائب في أعداد الاقرارات الضريبية - نموذج مقترح " ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، جامعة القاهرة ، السنة العاشرة ، العدد الأربعون ، ١٩٩١ .
- " أثر سياسات الفحص الضريبي ومعدلات الضريبة وعدم التأكد على التزام الممول " ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، السنة العاشرة ، العدد الأربعون ، ١٩٩١ .
- د. عبد العزيز السيد مصطفى ، " المحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية - دراسة تحليلية مقارنة بالتطبيق على الشركات المساهمة العمانية الخاضعة لضريبة الدخل على الشركات " ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، السنة السابع والثلاثون ، العدد الواحد والخمسون ، ١٩٩٧ .
- د. عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد ، " خصائص جودة المراجعة المالية - دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية " ، مجلة الإدارة العامة ، مجلد الخامس والثلاثون العدد الثالث ، ١٩٩٥ .
- د. عبد الله التعاदلي ، " الحاجة آلي وجود معايير مهنية للاستشارات الضريبية " ، مجلة المحاسب ، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، العدد الثالث عشر ، يناير - مارس ٢٠٠٢ .
- د. محمد السعيد أبو العز ، " دور بحوث الحكم المهني في تطوير الجودة الأداء المهني للمراجع " ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، السنة السابعة عشر ، المجلد السابع عشر ، العدد الثاني ، ١٩٩٥ .
- د. محمد جلال صالح السيد ، " تأثير العولمة على نظم المعلومات المحاسبية " ، المجلة العلمية للاقتصاد

والتجارة ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، العدد الأول ،  
١٩٩٨ .

- د. محمد صبري إبراهيم ندا ، " أثر التطورات الاقتصادية  
الدولية والمحلية على تنظيم وتطوير مهنية المحاسبة  
والمراجعة بدولة الإمارات العربية المتحدة " ، المجلة  
العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الأول ، ١٩٩٥ .

- د. محمد عباس بدوي ، " دراسة تحليلية لنموذج  
تحديد عن الضريبة الموحدة على الدخل وموقف التشريع  
الضريبي المصري منه " مجلة كلية التجارة للبحوث  
العلمية ، جامعة الإسكندرية ، المجلد الثالث والثلاثون ،  
العدد الأول ، ١٩٩٦ .

- " العوامل المؤثرة في كفاءة أداء  
المحاسب كخبير ضرائب ، دراسة تحليلية ميدانية " ،  
المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة  
طنطا ، الملحق الثاني ، العدد الأول ، ١٩٩٤ .

- د. محمد حسنى عبد الجليل ، " مفهوم وخصائص جودة  
المراجعة المالية بجمهورية مصر العربية - دراسة نظرية  
وميدانية " ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية  
، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، جامعة حلوان ، السنة  
الحادية عشر ، العدد الأول ، ١٩٩٧ .

- د. محمد بكرى عبد العليم ، " قياس جودة الخدمات  
المهنية - دراسة تطبيقية لمفاهيم مقاييس جودة خدمة  
مراجعة الحسابات وأثرها على رضا العملاء " ، المجلة  
العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة جامعة عين  
شمس ، العدد الرابع والثلاثون ، ٢٠٠٠ .

- د. محمد عبد العزيز عبد الله ، " أثر اتباع معايير  
المحاسبة المصرية عند أعداد وعرض القوائم المالية في  
ترشيد تحديد الضريبي على أرباح شركات الأموال " ،  
مجلة آفاق جديدة ، السنة العاشرة ، العدد الثاني ، كلية  
التجارة ، جامعة المنوفية ، ١٩٩٨ .

- د. محمد محمد عبد القادر الديسطنى ، " مناهج قياس  
مستوى الفكر الأخلاقي في مجال المحاسبة - دراسة  
اختبارية " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، العدد  
الثاني ، المجلد الخامس والعشرين ، ٢٠٠١ .



- د. مختار إسماعيل أبو شعيشع ، " دراسة تحليلية لمعيار المراجعة الدولي رقم ( ٨٢ ) بشأن مسنولية المراجع عن الأخطاء والغش ومقترحات التطوير " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الأول ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، يناير ١٩٩٨ .
- د. محمد سامي راضي ، " الخصائص المحددة لجودة المراجعة - دراسة ميدانية للمحيط المهني في مصر " ، مجلة آفاق جديدة ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية ، العدد الثاني ، السنة العاشرة ، ١٩٩٨ .
- د. محمد نجيب زكي حمد ، " دلالة المحتوى الأخباري لقائمة التدفق النقدي وقائمة الدخل المحاسبي في تطوير الفحص الضريبي " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، ١٩٩٨ .
- د. مصطفى راشد مصطفى ، " مسنوليات المحاسب القانوني عن تقديم الخدمات الضريبية مع إشارة خاصة عن المسنوليات الجنائية - دراسة ميدانية " ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ببها ، جامعة الزقازيق ، السنة الحادية والعشرين ، العدد الأول ، ٢٠٠١ .
- د. محمد كمال الدين فتحي أبو عجوة ، " محددات الفحص الضريبي في إطار الفحص النافي للجهالة لأغراض التخصص في مصر مع دراسة تطبيقية " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، ٢٠٠٠ .

( ج ) المؤتمرات :

- ١- المؤتمر الضريبي السابع بعنوان ( تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء المتغيرات المعاصرة ) ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب - المكتب الاستشاري المصري للمحاسبة والمراجعة ، ٢٠٠٢ :
- د. أحمد سالم ، " تحقيق الجودة الشاملة في صناعة الخدمات مع التركيز على السلوكيات في أنشطة المحاسبة والمراجعة " .

- د. أسامة على عبد الخالق ، " دراسة تحليلية لمدى التوافق بين أحكام التشريع الضريبي المتعلقة بالضريبة على أرباح شركات الأموال والمعايير المحاسبية المتعلقة بالمحاسبة عن ضرائب الدخل - دراسة تطبيقية " .
- د. الرفاعي ابراهيم مبارك ، " الرقابة على جودة خدمات مهنية المحاسبة والمراجعة - مقارنة دولية ونموذج مقترح " .
- د. أمين السيد أحمد لطفى ، " دراسة تحليلية انتقادية لمشروع قانون ضرائب الدخل الجديد " .
- د. تهاني محمود عبد النشار ، " استخدام نظام إدارة تكاليف الجودة فى المنشأة الخدمية - نموذج محاسبي مقترح " .
- د. جلال الشافعي ، " إطار مقترح للمنظومة الضريبية لتحقيق أهداف الإصلاح الاقتصادي فى مصر " .
- د. حمدى عبد العظيم ، " أثر اتفاقية الجات على مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر " ، المؤتمر الضريبي السابع ، ٢٠٠٢ .
- سمير سعد مرقص ، " مستقبل أداء الاستشارات الضريبية فى مصر فى ظل اتفاقية الجات " ، المؤتمر الضريبي السابع ، ٢٠٠٢ .
- سلوى سعد مرقص ، نجاة نور الدين حسن ، " موقف مراقب الحسابات بالنسبة للإقرار الضريبي ( اعتماد وتقديم الاستشارات ) فى ضوء مبادئ واستشارات المنظمة المهنية " ، المؤتمر الضريبي السابع ، ٢٠٠٢ .
- د. على أحمد زين ، " بعض الأساليب المقترحة التى يمكن لمراقب الحسابات اقتراحها على العميل لخفض الالتزام الضريبي " ، المؤتمر الضريبي السابع ، ٢٠٠٢ .
- د. محمد سمير بلال ، " الرقابة على جودة المراجعة فى ظل مفهومها الشامل " .

(٢) ، المؤتمر العلمي السنوي الثالث ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، ١٩٩٩ .

- د. جمال مصطفى الدالي ، " نحو إطار مقترح للمحاسبة الضريبية للتجارة الإلكترونية " .

(٣) المؤتمر العلمي الخامس للمحاسبين المصريين ، بعنوان ( الدور المتوقع للمحاسب المصري في القرن الحادي والعشرين ، الجمعية العلمية للمحاسبة والنظم والمراجعة ، أبريل ١٩٩٨ ،

- د. محمود السيد الناعى ، " تحليل لطبيعة فجوة التوقع في ضرائب الدخل في مصر " .

( د ) الرسائل العلمية :

- د. حسام الدين حساتين ابراهيم ، " قياس اثر تقديم الخدمات الاستشارية للعملاء على زيادة منافع مهنة المراجعة " ، رسالة دكتوراه ، كلية التجارة جامعة قناة السويس ، ٢٠٠٢ .

( هـ ) أخرى :

- قرار وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ .
- قرار وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية رقم ٦٢٥ لسنة ٢٠٠٠ .
- القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وتعديلاته .
- قرار وزير المالية رقم ٨٩٨ لسنة ١٩٩٤ .
- مجلد الموازنة العامة للدولة لعام ٢٠٠١-٢٠٠٢ .

- الكتاب الدوري رقم ٧ لسنة ٢٠٠٢ - للإدارة العامة للضريبة على الدخل .
- تقرير بعثة ماليزيا لعام ٢٠٠٠ عن الإصلاح المالي والاقتصادي .

ثانيا : باللغة الأجنبية :

- Abdel-Kadir, S.L.,Abndullah,M., Agus,A., “ On Services Improvement capacity Index: A Case Study of The Public Service sector In Malaysia “, Total Quality Management, Vol.11,2000.

- Barry ,J.,Epstein , Abbas A.,M., ”Interpretation and Application of IAS “, John Willey & Sons ,New York ,1998.

-Blumenthal M., Stermrod ,J., “ The Compliance Cost of The Individual Income “ , National Tax Journal , Vol.45,1992.

-Bedhn,B.,K.,Carcello , J.V.,Hermanson, D.,R.,and Hermanson ,R.H.,” The Determinants of Audit Client Satisfaction Among Clients of Big Six Firms “, Accounting Horizons , March , 1997 .

- Copley , P.,A., Mary ,S.,D.,” The Impact of Competition The Quality of Governmental Audit “ , Auditing Journal of Practice & Theory , Spring 1993.

- Clarkson ,P.,& Simonic ,D., “ The Association Between Audit Quality Retained Ownership and Firm Specific Risk In U.S.A. Versus Canadian IPO Markets “, Journal of Accounting & Economic, Jan.1994.

- Carcello,J.,V., R.,M.,Hermanson , N.,T., Megrath “ Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit

Partners Prepares And Financial Statements Users “, *Auditing : A Journal of Practice & Theory* , Spring 1992.

- Cronin, J., Taylor, S., “ Server Versus Servqual : Reconciling Performance –Based and Perceptions – Minus- R., Expectations Measurement Of Service Quality “, *Journal of Marketing* , Vol.58, Jan.1994 .

- Defond, M.L., “ The Associate Between Changes In Client Firm Agency Costs And Auditor Switching “ *Auditing : A Journal of Practice & Theory* , 1992 .

- Davidson, R., A., & Ronald, D., “ Notes Of Association Between Audit firm Size and Audit Quality “ , *Contemporary Accounting Research* , Spring , 1993 .

- Frank, A., Ernest & Frank, J., Gaudio, “ Inventories Options To Incurability and Valuation Can result In Substantial Tax Savings “, *Taxation for Accountants* , Jan.1993 .

- Firth, D., A., “ Audit Risk In Client Portfolio Context “ , *Contemporary Accounting Research* , Vol, 201 , Spring 2002 .

- Gary, C., Biddle, and Kippmartin, R., “ Inflation Tares and Optional Inventory Policies”, *The International Journal of Accounting* , Vol.23, No.m Spring 1986.

- Glautier, M., W., & B, Unerdown, “ *Accounting Theory And Practice* “, Sixth Ed. , PITMN Publishing , London 1997.

- Halvey, J., and Barbara, M., “ *Information Technology Outsourcing Transactions Process* ”

**Strategies Contracts** “ , John Wily & Sons ,New York , 1997 .

-Hansen, D.,and Mowan M.,” **Cost Management** “ , Second Ed., Cincinnati, Ohio , South Western College Publising1997.

-John, J., Benedetto and Paulo,J.,S.,G.,Perreira , “ Modern Sampling Theory : Mathematics and applications :

-Knaap,M., ”Facts That Audit Committee Members Use As Surrogates For Audit Quality “ , **Auditing : A Journal of Practice and Theory** , Spring 1991.

- Knorath ,Larry , “ **Auditing Concepts and Applications : A Risk Analysis Approach** “. St.Paul University , West Publishing , 1989.

-Low & Owshi, “ Natbesty Masheting Ourselves And Our Services To Existing Clients “ , **Ohio, CPA Journal** , Vol.43,No.4,Winter 1986.

-Malona C.,F., & Robin W.,Robert ,” Factors Associated With Incidence Of Reduced Audit Quality Behaviors “ , **Auditing : A Journal Of Practice & Theory** , Fall 1996.

- Matzaid ,A. , ”Measuring and Monitoring Service Quality At Malaysia Airlines “ , **Managing Service Quality** , Vol.5,No.1,1995.

-Plamrose ,Z.V.,Litigation and Independent Auditor : The Role Of Business Factors and Management Fraud

“ Auditing: A Journal Of Practice & Theory , Spring 1987.

-Phailip , M., J .,Reckers ,D.,L., Sanders S.J,” The Influence Of Ethical Attitudes On Taxpayer Compliance “ , National Tax Journal, vol.14,1995.

-Samson R., and Parker , R., “ Service Quality the Gap in The Australian Consulting Engineering Industry “ , Industrial Journal Of Quality And Reliability Management , 1994.

-Schroeder ,M.L.,Solomon and D.Vickery, “ Audit Quality : The Perceptions of Audit Committee Chair Persons and Partners “ , Auditing : A Journal Of Practice & Theory , Spring 1986.

-Sultan , S.,G., & J. , C. , Lampe , “ A Framework For Evaluation Process Quality for Auditing Management “ , Accounting & Business Research , summer 1991 .

-Taylor, D.,& Glezen,G., “ Auditing “ An Assertions Approach “ Seventh Ed. , John Wiley & Sons Inc., New York,1997.

-Thorne , L.,and J., Hartwick, The Directional Effects Of Discussion On Auditors Moral Reasoning “ , Contemporary Accounting Research , Summer 2001.

-Zoe,Vonna,P., “ Public Accounting Firms Public and Closely – Held Companies “ , Auditing : A Journal Of Practice & Theory , 1988.

**Others :**

-International Accounting Standards Committee, IASS  
No.12,Accounting For Income Taxes , July 1979.

- Financial Accounting Standards Board ,” Statement  
Of Financial Accounting Standard No.96: Accounting  
for Income Taxes “, FASB, Dec.1987.

-----,”SFAS  
No.109 : Accounting For Income Taxes,Feb.1992.



## ملاحق البحث

### ملحق رقم (١)

#### استمارة الاستقصاء

السيد الأستاذ الفاضل /

تحية طيبة وبعد :

يقوم الباحث بأعداد دراسة اختباريه عن مدى تأثير معايير الخدمات الضريبية عند أعداد الإقرار الضريبي من قبل المحاسب القانوني على تقييم جودة تحديد الوعاء الضريبي ، ويأمل الباحث أن تحقق نتائج هذه الدراسة إضافة إيجابية تعود بالنفع على العلاقة بين الممول الضريبي والإدارة الضريبية وكافة الأطراف المستفيدة منها .

ونظرا لما تمثله هذه الدراسة من أهمية بالغة نحو البيئة الضريبية وتعزيز دور المحاسب القانوني في مصر ، نأمل أن تتكرموا بالتعاون مع الباحث والرد على كافة التساؤلات في قائمة الاستقصاء المرفقة ، علما بأن كافة إجاباتكم لا تستخدم الا لأغراض البحث العلمي فقط .

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام ،

الباحث

| العبارة   | يؤثر تماما | يؤثر بدرجة كبيرة | يؤثر ما | يؤثر ألي حد | لا يؤثر إطلاقا |
|---|------------|------------------|---------|-------------|----------------|
| يرجى التكرم بوضع علامة ( ) تحت كل إجابة يتم اختيارها من قائمة الأسئلة   |            |                  |         |             |                |
| السؤال الأول : من الخدمات الضريبية التي تؤثر على جودة تحديد الوعاء الضريبي :  |            |                  |         |             |                |
| ١- أعداد الإقرارات الضريبية .<br>٢- أعداد الدفاتر والسجلات المحاسبية والضريبية .<br>٣- التخطيط الضريبي .<br>٤- تمثيل المنشأة أمام الإدارة الضريبية .<br>٥- تحديد الموقف الضريبي .<br>٦- تقديم النصح والإرشاد بشأن الالتزام الضريبي .<br>٧- المساعدة فى تحقيق وفر ضريبي عن طريق وسائل مختلفة . |            |                  |         |             |                |
| السؤال الثاني : من الأفضل تقديم الخدمات الضريبية من المحاسب القانوني :  |            |                  |         |             |                |
| ٨- كصاحب مهنة حرة .<br>٩- كخبير منتدب بأعمال الخبرة أمام القضاء أو أمام مصلحة الضرائب أو أمام لجان المنازعات الضريبية .   |            |                  |         |             |                |
| السؤال الثالث : من القضايا التالية المتعلقة بمضمون الإقرار الضريبي وأعداده :  |            |                  |         |             |                |
| ١٠- طبقا لمصلحة الممول .<br>١١- فى إطار التشريع الضريبي والمبادئ المحاسبية .  |            |                  |         |             |                |

|  |  |  |  |   |
|--|--|--|--|---|
|  |  |  |  | <p>١٢ - عدم المبالاة بالمصلحة الذاتية وتوافر الحياد .</p> <p>١٣ - ان تكون مرجعيته السجلات والدفاتر والمحاسبية المنظمة .</p> <p>١٤ - الأتعاب وعلاقتها بموضوعية وعدالة الاقرار .</p> <p>١٥ - تغليظ العقوبة عند التقصير والإهمال في أعداد الإقرار .</p> <p>١٦ - دفع التعويضات اللازمة للأطراف الأخرى .</p> |
|  |  |  |  | <p>السؤال الرابع : آلي أي مدى يؤثر أعداد الإقرار الضريبي في تحقيق المزاي التالية :</p> <p>١٧ - تخفيض تكاليف الأعداد .</p> <p>١٨ - معالجة حالة عدم التأكد بشأن الالتزام الضريبي .</p> <p>١٩ - تجنب زيادة الضريبة والغرامات .</p> <p>٢٠ - تخفيض حجم المخاطرة للالتزام الضريبي .</p>                       |
|  |  |  |  | <p>السؤال الخامس : آلي أي مدى تؤثر المعايير المهنية التالية في جودة تحديد الوعاء الضريبي بشأن الإقرار الضريبي :</p> <p>٢١ - مضمون الإقرار الضريبي .</p> <p>٢٢ - إجابة الاستفسارات المرتبطة بالإقرارات .</p> <p>٢٣ - اتخاذ الإجراءات لأعداد الإقرارات</p>  |

|  |  |  |  |  |
|--|--|--|--|--|
|  |  |  |  | <p>الضريبية.</p> <p>٢٤ - استخدام التقديرات في أعداد الإقرارات .</p> <p>٢٥ - الانحراف عن الأحكام الضريبية السابقة .</p> <p>٢٦ - التعرف على أخطاء الإقرار الضريبي .</p> <p>٢٧ - التعرف على أخطاء الإجراءات الإدارية .</p> <p>٢٨ - شكل ومحتوى النصيحة والإرشاد .</p>  |
|  |  |  |  | <p>السؤال السادس : ألي مدى تؤثر المعايير الضريبية في تحقيق الإيجابيات التالية :</p> <p>٢٩ - ترشيد إجراءات تحديد الوعاء الضريبي .</p> <p>٣٠ - تقليص المنازعات الضريبية .</p> <p>٣١ - خفض تكلفة الجباية وزيادة صافي الحصيلة .</p> <p>٣٢ - اقتصادا في عمليات الفحص الحسابي والمستندى .</p> <p>٣٣ - التركيز على الفحص الانتقادي .</p> <p>٣٤ - إضفاء الثقة والمصدقية للإقرار الضريبي .</p> <p>٣٥ - القدرة على مواجهة المنافسة في أداء الخدمات الضريبية .</p> <p>٣٦ - تخفيض حجم المخاطرة للمسئولية المهنية .</p> |

|  |  |  |  |
|--|--|--|--|
|  |  |  | <p>السؤال السابع : للقبول والالتزام بالمعايير المهنية فى مجال الخدمات الضريبية ألى أى مدى ترى بأن المقومات التالية تؤثر على قبولها :</p> <p>٣٧- الالتزام بالموضوعية والعدالة .</p> <p>٣٨ الالتزام بالصدق والأمانة .</p> <p>٣٩- توخى السلوك المهني أو الوظيفي .</p> <p>٤٠- الألتزام بتحقيق سياسة الجواهر فوق الشكل .</p> <p>٤١- العمل ضمن فريق عمل متكامل .</p> <p>٤٢- المعرفة الكاملة ببيئة تحديد الوعاء الضريبي .</p>       |
|  |  |  | <p>السؤال الثامن : لتطبيق معايير الخدمات الضريبية هناك من المعوقات التي تواجهها ، فالى ألى مدى تؤثر تلك المعوقات التالية علي تطبيقها :</p> <p>٤٣- مسايرة العملاء فى إخفاء الحقائق .</p> <p>٤٤- الرغبة فى عدم تحمل الممول للالتزامات الضريبية .</p> <p>٤٥- مشاركة المحاسب القانوني فى نشاط الممول .</p> <p>٤٦- صعوبة الحصول على البيانات المؤيدة لمضمون الإقرار الضريبي .</p> <p>٤٧ - إخفاء الإقرارات الضريبية عن السنوات</p> |

|  |  |  |  |
|--|--|--|--|
|  |  |  | <p>السابقة .</p> <p>٤٨ - ضعف مصداقية الإبلاغ عن أية محاولات للتهرب الضريبي .</p> <p>٤٩ - ضعف المصداقية للإفصاح التطوعي عن الأخطاء بالإقرار الضريبي .</p>   |
|  |  |  | <p>السؤال التاسع : بشأن المخالفات الضريبية أي مدى تؤثر الحالات والقضايا التالية في جودة تحديد الوعاء الضريبي :</p> <p>٥٠ - جوازية الإبلاغ والكشف عن المخالفات .</p> <p>٥١ - عدم الإفشاء عن المخالفات نهائيا .</p> <p>٥٢ - الالتزام القانوني للكشف والإبلاغ عن المخالفات .</p> <p>٥٣ - بذل العناية المهنية الواجبة للكشف عن مثل هذه المخالفات .</p> <p>٥٤ - تقديم النصيحة والمشورة لتعديل محتوى الإقرار الضريبي طبقا للتشريع الضريبي .</p> <p>٥٥ - إمكانية الانسحاب من أعداد الإقرار الضريبي عند الإصرار على مثل تلك المخالفات الضريبية .</p> |
|  |  |  | <p>السؤال العاشر : فيما يتعلق بالإفصاح التطوعي ، فالى أي مدى يؤثر على جودة تحديد الوعاء الضريبي من خلال تحقيق :</p> <p>٥٦ - تكثيف لمصداقية وموضوعية الإقرار الضريبي .</p>  |

|  |  |  |   |
|--|--|--|---|
|  |  |  | <p>٥٧- تضيق فجوة الثقة بين الممول والفاحص الضريبي .</p> <p>٥٨- تأكيد مقبول لخلو الإقرار من أية مخالفات ضريبية .</p> <p>٥٩ - الإقرار بأن الضريبة المستحقة هي التي ينبغي سدادها من واقع الإقرار الضريبي .</p>   |
|  |  |  | <p>السؤال الحادي عشر: ما مدى الأهمية لتأثير الخصائص التالية على جودة تحديد الوعاء الضريبي :</p> <p>٦٠ - توافر الاقتناع بالإمكانية الواقعية لمضمون الإقرار الضريبي .</p> <p>٦١ - توافر الإيضاحات والاستفسارات للإقرار الضريبي .</p> <p>٦٢ - الاعتماد على الممول الآخر ( النظير ) .</p> <p>٦٣ - الإفصاح الحقيقي للتقديرات الخاصة ببنود الإقرار الضريبي .</p> <p>٦٤ - الإفصاح عن الظروف غير العادية ( وفاة ، مرض ، تلف سجلات ، حكم بالإفلاس ...).</p> <p>٦٥ - الإفصاح عن جميع الأخطاء والمخالفات بمحتوى الإقرار الضريبي .</p> <p>٦٦ - مدى المعرفة والإلمام بالمخالفات والأخطاء القضائية السابقة .</p> <p>٦٧ - الاستخدام للحكم المهني لتصحيح الأخطاء في إطار الجوهر فوق الشكل .</p> |
|  |  |  | <p>السؤال الثاني عشر : إذا كان هناك نية لإصدار معايير مهنية في مصر، فالى أى</p>   |

|  |  |  |  |  |
|--|--|--|--|--|
|  |  |  |  | <p>الجهات تؤثر على إصدارها :</p> <p>٦٨ - وزارة الاقتصاد والتجارة الخارجية.</p> <p>٦٩ - الحكومة .</p> <p>٧٠ - جمعية المحاسبين والمراجعين<br/>المصرية</p> <p>٧١ - المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين</p> <p>٧٢ - الجامعات والأكاديميات المتخصصة .</p> <p>٧٣ - وزارة المالية .</p> <p>٧٤ - لجنة جديدة بمسمى لجنة ممارسات<br/>الأداء المهني للخدمات الضريبية مكونة من<br/>الجهات السابقة .</p> |
|--|--|--|--|--|



ملحق رقم (٢)

جدول لأهمية النسبية لتكرارات

ردود المحاسبين القانونيين

| يؤثر تماما | يؤثر بدرجة كبيرة | يؤثر الى حد ما | لايؤثر اطلاقا |
|------------|------------------|----------------|---------------|
| ٥٦ر٢٦      | ٢٢ر٢٢            | ٧ر٤١           |               |
| ٥١ر٨٥      | ٢٢ر٢٢            | ٧ر٤١           |               |
| ٥٠         | ٢٧ر٧٨            | ٣ر٧٠           | ٣ر٧٠          |
| ٧٠ر٣٧      | ١٤ر٨١            | ٣ر٧            |               |
| ٠٧٧٤       | ٩ر٢٦             | ٣ر٧            | ١ر٨٥          |
| ٦٦ر٦٧      | ١٦ر٦٧            | ٣ر٧٠           |               |
| ٧٧ر٧٨      | ١٦ر٦٧            | ٥ر٥٦           |               |
| ٥٠         | ٢٧ر٧٨            | ٧ر٤١           | ٣ر٧           |
| ٨٨ر٨٩      | ١١ر١١            |                |               |
| ٥١ر٨٥      | ٢٧ر٧٨            | ٥ر٥٦           | ١٤ر٨١         |
| ٨٧ر٠٤      | ٧ر٤١             | ٣ر٧            | ١ر٨٥          |
| ٨٣ر٣٣      | ٩ر٢٦             | ٧ر٤١           |               |
| ٩٢ر٥٩      | ٣ر٧              | ٣ر٧            |               |
| ٣٧ر٠٤      | ٣٣ر٣٣            | ٢٢ر٢٢          | ٧ر٤١          |
| ٧٠ر٣٧      | ١٦ر٦٧            | ٣ر٧            | ٩ر٢٦          |
| ٤٦ر٣       | ٢٧ر٧٨            | ١٢ر٩٦          | ١١ر١١         |
| ٨٨ر٨٩      | ٧ر٤١             | ٣ر٧            |               |
| ٩٢ر٥٩      | ١ر٨٥             | ١ر٨٥           | ١ر٨٥          |
| ٩٠ر٧٤      | ٥ر٥٦             | ٣ر٧            |               |
| ٩٢ر٥٩      | ١ر٨٥             | ١ر٨٥           | ٢١            |
| ٣٩٢٧ر٥٩    | ٣ر٧              |                |               |
| ٨٨ر٨٩      | ٩ر٢٦             | ١ر٨٥           |               |
| ٩٠ر٤٧      | ٧ر٤١             | ١ر٨٥           |               |
| ٩٦ر٣       | ١ر٨٥             | ١ر٨٥           |               |
| ٨٨ر٨٩      | ٥ر٥٦             | ٣ر٧            | ١ر٨٥          |
| ٩٦ر٣       | ٣ر٧              |                |               |

|      |      |       |       |       |
|------|------|-------|-------|-------|
|      |      |       | ۵ر۵۶  | ۹۴ر۴۴ |
| ۱ر۸۵ | ۱ر۸۵ | ۱ر۸۵  | ۱ر۸۵  | ۹۲ر۵۹ |
| ۱ر۸۵ |      | ۵ر۵۶  | ۷ر۴۱  | ۸۵ر۱۹ |
|      |      | ۷ر۴۱  | ۲۴ر۰۷ | ۶۸ر۵۲ |
|      | ۳ر۷  | ۵ر۵۶  | ۹ر۲۶  | ۸۱ر۴۸ |
| ۱ر۸۵ | ۱ر۸۵ | ۳ر۷   | ۳ر۷   | ۸۸ر۸۹ |
| ۱ر۸۵ | ۱ر۸۵ | ۱ر۸۵  | ۳ر۷   | ۹۰ر۴۷ |
|      |      |       | ۷ر۴۱  | ۹۲ر۵۹ |
|      |      | ۱ر۸۵  | ۹ر۲۶  | ۸۸ر۸۹ |
|      |      | ۳ر۷   | ۳ر۷   | ۹۲ر۵۹ |
|      |      | ۳ر۷   | ۷ر۴۱  | ۸۸ر۸۹ |
|      | ۳ر۷  | ۱ر۸۵  | ۱ر۸۵  | ۹۲ر۵۹ |
| ۳ر۷  |      | ۳ر۷   | ۵ر۵۶  | ۸۷ر۰۴ |
|      | ۳ر۷  | ۳ر۷   | ۲۷ر۷۸ | ۶۴ر۸۱ |
|      |      | ۳ر۷   | ۵ر۵۶  | ۹۰ر۷۴ |
|      |      | ۳ر۷   | ۳ر۷   | ۹۲ر۵۹ |
|      | ۳ر۷  | ۱۱ر۱۱ | ۱۴ر۸۱ | ۷۰ر۳۷ |
|      |      | ۱ر۸۵  | ۹ر۲۶  | ۸۸ر۸۹ |
|      | ۳ر۷  | ۵ر۵۶  | ۷ر۴۱  | ۸۳ر۳۳ |
|      |      | ۳ر۷   | ۹ر۲۶  | ۸۷ر۰۴ |
| ۱ر۸۵ | ۳ر۳۷ | ۵ر۵۶  | ۱۱ر۱۱ | ۷۷ر۷۸ |
| ۳ر۷  | ۱ر۸۵ | ۱ر۸۵  | ۱ر۸۵  | ۹۰ر۴۷ |
|      | ۳ر۷  | ۳ر۷   | ۱۲ر۹۶ | ۷۹ر۶۳ |
|      |      | ۱ر۸۵  | ۹ر۲۶  | ۸۸ر۸۹ |
|      |      | ۳ر۷   | ۱۲ر۹۶ | ۸۳ر۳۳ |
|      |      | ۳ر۷   | ۳ر۷   | ۹۲ر۵۹ |
|      | ۱ر۸۵ | ۳ر۷   | ۷ر۴۱  | ۸۷ر۰۴ |
|      |      | ۳ر۷   | ۵ر۵۶  | ۹۰ر۷۴ |
|      |      | ۳ر۷   | ۳ر۷   | ۹۲ر۵۹ |
|      |      | ۷ر۴۱  | ۲۲ر۲۲ | ۷۰ر۳۷ |
|      | ۳ر۷  | ۷ر۴۱  | ۱۱ر۱۱ | ۷۷ر۷۸ |
| ۱ر۸۵ |      | ۵ر۵۶  | ۷ر۴۱  | ۸۵ر۱۹ |
|      |      | ۳ر۷   | ۵ر۵۶  | ۹۰ر۷۴ |
|      | ۱ر۸۵ | ۱ر۸۵  | ۱۴ر۸۱ | ۸۱ر۴۸ |

|     |     |      |      |       |
|-----|-----|------|------|-------|
|     | ۱۸۵ | ۳۷   | ۵۵۶  | ۸۸۸۹  |
| ۱۸۵ | ۱۸۵ | ۳۷   | ۷۴۱  | ۸۵۱۹  |
|     | ۳۷  | ۱۸۵  | ۱۶۶۷ | ۷۷۷۸  |
|     | ۳۷  | ۳۷   | ۱۸۵۲ | ۷۴۰۷  |
|     |     | ۵۵۶  | ۹۲۶  | ۸۵۱۹  |
|     |     | ۳۷   | ۵۵۶  | ۹۰۷۴  |
|     | ۳۷  |      | ۳۷   | ۹۲۵۹  |
| ۱۸۵ | ۷۴۱ | ۱۴۸۱ | ۱۱۱۱ | ۶۴۷۸۱ |
|     | ۱۸۵ | ۱۴۸۱ | ۱۶۶۷ | ۶۶۶۷  |
|     | ۷۴۱ | ۱۱۱۱ | ۲۲۲۲ | ۵۹۲۶  |
|     |     | ۱۱۱۱ | ۲۲۲۲ | ۶۶۶۷  |
|     | ۳۷  | ۷۴۱  | ۱۴۸۱ | ۷۴۰۷  |
| ۱۸۵ | ۳۷  | ۱۸۵  | ۲۰۳۷ | ۷۲۲۲  |
|     | ۳۷  | ۳۷   | ۱۶۶۷ | ۷۵۹۳  |

ملحق رقم (٣)

جدول الأهمية النسبية لتكرارات

ردود الفاحصين الضريبيين

| الأسئلة | يوثر<br>تماما | يوثر<br>بدرجة<br>كبيرة | يوثر | يوثر الى<br>حد ما | لا يوثر<br>إطلاقا |
|---------|---------------|------------------------|------|-------------------|-------------------|
| ١       | ٨٧٥           | ١٢٥                    |      |                   |                   |
| ٢       | ٦٨٧٥          | ٣١٢٥                   |      |                   |                   |
| ٣       |               |                        | ٦٢٥  | ٧٨١٣              | ١٥٦٢              |
| ٤       | ٨١٢٥          | ١٥٦٢                   | ٣١٣  |                   |                   |
| ٥       | ٧٥            | ٨٧٥                    | ٦٢٥  |                   |                   |
| ٦       | ٣٩٧٥          | ٦٢٥                    |      |                   |                   |
| ٧       | ٧٨١٣          | ١٢٥                    | ٩٣٨  |                   |                   |
| ٨       | ٨١٢٥          | ١٢٥                    |      | ٦٢٥               |                   |
| ٩       | ٩٣٧٥          | ٦٢٥                    |      |                   |                   |
| ١٠      | ٥٠٠٠          | ٢٥٠٠                   | ١٢٥  | ٦٢٥               | ٦٢٥               |
| ١١      | ٧٨١٣          | ١٨٧٥                   |      | ٣١٣               |                   |
| ١٢      | ٥٩٣٨          | ١٨٧٥                   | ١٢٥  | ٩٣٨               |                   |
| ١٣      | ٨٤٣٨          | ١٥٦٢                   |      |                   |                   |
| ١٤      | ٧١٨٨          | ٢٥                     | ٣١٣  |                   |                   |
| ١٥      | ٩٠٦٢          | ٩٣٨                    |      |                   |                   |
| ١٦      | ٥٣١٣          | ٤٦٨٨                   |      |                   |                   |
| ١٧      | ٨٧٥           | ٦٢٥                    | ٦٢٥  |                   |                   |
| ١٨      | ٧٨١٣          | ٩٣٨                    | ٦٢٥  | ٦٢٥               |                   |
| ١٩      | ٩٣٧٥          | ٣١٣                    | ٣١٣  |                   |                   |
| ٢٠      | ٨٤٣٨          | ٩٣٨                    | ٦٢٥  |                   |                   |
| ٢١      | ٨٧٥           | ٦٢٥                    | ٦٢٥  |                   |                   |
| ٢٢      | ٧٨١٣          | ١٥٦٢                   | ٦٢٥  |                   |                   |
| ٢٣      | ٨٤٣٨          | ٩٣٨                    | ٣١٣  |                   |                   |
| ٢٤      | ٦٨٧٥          | ٢١٨٨                   | ٩٣٨  |                   |                   |
| ٢٥      | ٩٣٧٥          | ٦٢٥                    |      |                   |                   |

|      |      |      |        |       |    |
|------|------|------|--------|-------|----|
|      |      | ۳ار۳ | ۱۵ر۶۲  | ۸۱ر۲۵ | ۲۶ |
|      | ۳ار۳ | ۹ر۳۸ | ۹ر۳۸   | ۷۸ار۳ | ۲۷ |
|      | ۳ار۳ | ۶ر۲۵ | ۱۸ر۷۵  | ۷۱ار۸ | ۲۸ |
|      | ۳ار۳ | ۶ر۲۵ |        | ۹۰ر۶۲ | ۲۹ |
|      |      |      | ۶ر۲۵   | ۹۳ر۷۵ | ۳۰ |
|      |      |      | ۹ر۳۸   | ۹۰ر۶۲ | ۳۱ |
| ۳ار۳ |      |      | ۳ار۳   | ۹۳ر۷۵ | ۳۲ |
|      |      |      | ۶ر۲۵   | ۹۳ر۷۵ | ۳۳ |
|      | ۳ار۳ | ۶ر۲۵ | ۶ر۲۵   | ۸۴ر۳۸ | ۳۴ |
|      |      | ۳ار۳ | ۳ار۳   | ۹۳ر۷۵ | ۳۵ |
|      | ۶ر۲۵ |      | ۹ر۳۸   | ۸۴ر۳۸ | ۳۶ |
|      |      | ۳ار۳ | ۳ار۳   | ۹۳ر۷۵ | ۳۷ |
|      |      | ۳ار۳ | ۶ر۲۵   | ۹۰ر۶۲ | ۳۸ |
|      |      |      | ۶ر۲۵   | ۹۳ر۷۵ | ۳۹ |
|      |      | ۶ر۲۵ | ۶ر۲۵   | ۸۷ر۵  | ۴۰ |
|      |      |      | ۱۵ر۶۲  | ۸۴ر۳۸ | ۴۱ |
|      | ۶ر۲۵ | ۱۲ر۵ | ۲۵     | ۵۶ر۲۵ | ۴۲ |
|      |      |      | ۹ر۳۸   | ۹۰ر۶۲ | ۴۳ |
|      |      |      | ۶ر۲۵   | ۹۳ر۷۵ | ۴۴ |
|      |      |      | ۳ار۳   | ۹۶ر۸۸ | ۴۵ |
|      |      |      | ۶ر۲۵   | ۹۳ر۷۵ | ۴۶ |
|      | ۶ر۲۵ | ۶ر۲۵ | ۹ر۳۸   | ۷۸ار۳ | ۴۷ |
|      |      |      | ۶ر۲۵   | ۹۳ر۷۵ | ۴۸ |
|      |      |      | ۳ار۳   | ۹۶ر۸۸ | ۴۹ |
|      |      | ۶ر۲۵ | ۱۵ار۱۲ | ۷۸ار۳ | ۵۰ |
|      |      | ۳ار۳ | ۹ر۳۸   | ۸۷ر۵  | ۵۱ |
|      |      | ۶ر۲۵ | ۶ر۲۵   | ۸۷ر۵  | ۵۲ |
|      |      | ۳ار۳ | ۶ر۲۵   | ۹۰ر۶۲ | ۵۳ |
|      |      | ۳ار۳ | ۶ر۲۵   | ۸۴ر۳۷ | ۵۴ |
|      |      |      | ۹ر۳۸   | ۹۰ر۶۲ | ۵۵ |
|      |      | ۳ار۳ | ۶ر۲۵   | ۹۰ر۶۲ | ۵۶ |
|      |      | ۳ار۳ | ۳ار۳   | ۹۳ر۷۵ | ۵۷ |
|      |      | ۳ار۳ | ۱۸ر۷۵  | ۷۸ار۳ | ۵۸ |
|      |      | ۶ر۲۵ | ۹ر۳۸   | ۸۴ر۳۸ | ۵۹ |

|      |      |      |      |      |    |
|------|------|------|------|------|----|
|      |      | ٣٠١٣ | ٦٢٥  | ٩٠٦٢ | ٦٠ |
|      |      | ٣٠١٣ | ٩٣٨  | ٨٧٥  | ٦١ |
|      | ٣٠١٣ | ٣٠١٣ | ٣٠١٣ | ٩٠٦٢ | ٦٢ |
|      |      | ٦٢٥  | ١٥٦٢ | ٧٨١٣ | ٦٣ |
|      | ٣٠١٣ | ٣٠١٣ | ١٢٥  | ٨١٢٥ | ٦٤ |
|      | ٣٠١٣ | ٣٠١٣ | ٣٠١٣ | ٩٠٦٢ | ٦٥ |
|      |      |      | ٦٢٥  | ٩٣٧٥ | ٦٦ |
|      |      | ٦٢٥  | ٦٢٥  | ٨٧٥  | ٦٧ |
| ٦٢٥  | ٦٢٥  | ٩٣٨  | ١٨٧٥ | ٥٩٣٨ | ٦٨ |
|      | ٣٠١٣ | ٦٢٥  | ١٢٥  | ٧٨١٣ | ٦٩ |
|      |      | ٣٠١٣ | ١٥٦٢ | ٨١٢٥ | ٧٠ |
|      | ٣٠١٣ | ٦٢٥  | ٦٢٥  | ٨٤٣٨ | ٧١ |
| ٣٠١٣ | ٣٠١٣ | ٣٠١٣ | ١٢٥  | ٧٨١٣ | ٧٢ |
|      |      | ٣٠١٣ | ١٥٦٢ | ٨١٢٥ | ٧٣ |
|      | ٣٠١٣ | ٣٠١٣ | ٩٣٨  | ٨٤٣٨ | ٧٤ |