

**تقييم معايير الخدمات الضريبية  
لخدمة معدي وفاحصي الإقرارات الضريبية في مصر**

**بحث مقدم من**

**محمود عادل التابعي الغزناوي**

## الملخص باللغة العربية:

تعد الخدمات الضريبية التي يقدمها المحاسب القانوني للمجتمع من أهم الخدمات المهنية وأوسعها إنتشارا إلا أنه لا توجد معايير تحكم الأداء المهني للمحاسب القانوني في تقديم الخدمات الضريبية في مصر ، خاصة فيما يتعلق بإعداد وتوقيع الإقرار الضريبي ، وذلك لغرض تحسين جودة الفحص من قبل الإدارة الضريبية ، ولذلك يهدف البحث الي توضيح دور معايير الخدمات الضريبية في مجال التحاسب الضريبي ، سواء للمحاسب القانوني معد الإقرارات الضريبية وكذلك للفاحص الضريبي وفقا لما تحدده من خصائص ومؤشرات يمكن إستخدامها في تحديد ورفع وتحسين جودة التحاسب الضريبي ، بالإضافة إلي إجراء دراسة ميدانية للتحقق من مدى قبول المعايير المقترحة للخدمات الضريبية بما يتفق مع البيئة المصرية.

## الملخص باللغة الإنجليزية:

The tax services provided by the Chartered Accountant are among the most important professional services, but there are no standards governing the professional performance of the legal accountant in the provision of tax services in Egypt, especially with respect to the preparation and signing of the tax return, The research aims at clarifying the role of tax services standards in the area of tax accounting, whether for the legal accountant preparing the tax returns as well as for the tax examination according to the characteristics and indicators that can be used in determining, raising and improving the quality of tax accounting, A field study to verify the acceptability of the proposed standards for tax services in accordance with the Egyptian environment.

## أولاً : المقدمة

تشكل الضريبة علي الدخل في العصر الحديث أهم مصادر الإيرادات في الموازنة العامة في كثير من الدول ومنها مصر ، والتي تخصص لتغطية أوجه الانفاق المتزايدة ، كما يعد النظام الضريبي أداة من أدوات السياسة المالية والتي من خلالها يتم تحقيق أهداف المجتمع ، وبناء علي ذلك فإن النظام الضريبي يقوم علي مرتكزات ودعائم إقتصادية معينة.

من إستعراض طبيعة التطور في النظام الضريبي المصري يتضح أنه قد مر بعدة مراحل بدءاً بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩م وتعديلاته ، مروراً بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١م وتعديله بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣م ، ثم صدور قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م ، وقد صاحب ذلك تطور في مهنة المحاسبة والمراجعة المصرية والتوسع في تقديم الخدمات المهنية وأهمها الخدمات الضريبية ، والتي تمثلت في صدور قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٣٠٠ لسنة ٢٠٠٨م بشأن إصدار المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى ، وايضا قرار وزير الأستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥م بشأن إصدار معايير المحاسبة المصرية .

وقد شمل تطوير النظام الضريبي المصري الإدارة الضريبية وهي الجهة المنوط بها القيام بعملية حصر الممولين الخاضعين للضريبة ، ثم الفحص الضريبي والربط ، ثم الحجز والتحصيل ، قد صاحب ذلك التوسع في تقديم الخدمات الضريبية من قبل المحاسبين القانونيين ، ومما هو جدير بالذكر أن إتساع المجتمع الضريبي في مصر نتيجة المتغيرات والمستجدات الحديثة للإصلاح الإقتصادي وما نجم عنه من أوعية ضريبية حديثة ، زادت من الطلب المستمر علي الخدمات الضريبية المقدمة من قبل المحاسبين القانونيين ولا سيما فيما يتعلق بإعداد وتوقيع الإقرارات الضريبية ، كذلك الخدمات الضريبية من قبل الإدارة الضريبية والمتمثلة في إجراءات عديدة ومن أهمها التحاسب الضريبي وغيرها ، كما أنه مع زيادة المشكلات الضريبية تعرضت تلك الإدارة إلي إنتقادات شديدة من قبل المجتمع ، بإعتبار أن هذه المشكلات تشير إلي قصور الإدارة الضريبية في أداء واجبها.

أن كلاهما يشتركان في تنفيذ عملية التحاسب الضريبي من خلال الإعداد للإقرار الضريبي ( من قبل المحاسب القانوني ) وإجراء التعديلات اللازمة علي الإقرار الضريبي ( من قبل الفاحص الضريبي ) عند إجراء التحاسب الضريبي .

## ثانياً : طبيعة المشكلة

للمحاسب القانوني دوراً جوهرياً وهاماً في تحسين جودة الفحص الضريبي وذلك بإعتباره حلقة الوصل بين الممول ( صاحب الإقرار الضريبي ) والإدارة الضريبية ( ممثلة في الفاحص الضريبي ) ، كما أنه يلعب ذات الدور في إستقرار 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 بإعتباره مشاركا مشاركة كاملة في المسؤولية لإعداد وتوقيع الإقرار الضريبي ، ليصبح في حاجة إلي معايير تحكم أداءه المهني في تقديم الخدمات الضريبية ، وخاصة خدمات إعداد وتوقيع الإقرار الضريبي وذلك لغرض تحسين جودة الفحص الضريبي ، حيث أن العلاقة بين تقديم الخدمات الضريبية من قبل المحاسب القانوني والإدارة الضريبية هي علاقة طردية نحو تحقيق الكفاءة والفعالية لمنظومة الضرائب في مصر .

وعلي ذلك تتمثل مشكلة الدراسة في عدم وجود معايير للأداء المهني للخدمات الضريبية في مصر يمكن الإستفادة منها لتحديد خصائص قياس وجودة التحاسب الضريبي ، وتحكم الأداء المهني للمحاسب القانوني خاصة فيما يتعلق بإعداد وتوقيع الإقرار الضريبي ، بالإضافة إلي حاجة الفكر المحاسبي وخاصة الضريبي إلي قواعد توضح العلاقة بين جودة الأداء المهني وجودة التحاسب الضريبي في ضوء معايير مهنية محددة .

### ثالثا : أهمية البحث

يكتسب البحث أهميته من مجموعة من الإعتبارات أهمها ما يلي :

١- أن البحث يتعرض لتحليل وتقييم المعايير التي صدرت عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بشأن الخدمات الضريبية والتي أصبحت ملزمة للمحاسبين القانونيين عند تأديتهم لهذه الخدمات وخاصة فيما يتعلق بإعداد وتوقيع الإقرارات الضريبية وذلك في الدول المتقدمة ، ويتعين الوقوف علي مدي توافقها مع البيئة الضريبية المصرية .

٢- أنه يناقش - وبشكل مستحدث - مدي تأثير تلك المعايير علي جودة الفحص الضريبي ومدي أهميتها لمعدي الإقرارات الضريبية والتوقيع عليها في البيئة المصرية .

٣- أن البحث يمثل إتجاها لصياغة معايير للخدمات الضريبية تتناسب مع طبيعة المجتمع الضريبي المصري وخاصة في غياب وعدم وجود أية معايير حالية تخدم هذا المجال سواء لمعدي الإقرارات الضريبية وكذلك للفاحص الضريبي لهذه الإقرارات ، بما ينعكس أثره علي جودة الفحص ، وإضفاء المزيد من الثقة لدي الإدارة الضريبية فيما يعده المحاسبين القانونيين من إقرارات يتحقق من خلالها الأداء الجيد لعملية التحاسب الضريبي وتحديد قيمة الضريبة .

### رابعا: أهداف البحث

في ضوء طبيعة مشكلة البحث وأهميته ، فيتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في تقييم معايير الخدمات الضريبية والتي صدرت عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ( AICPA ) ، وذلك وفقا لما تحدده من خصائص ومؤشرات يمكن الإستفادة منها في تقديم إطار مقترح لبعض معايير

- الخدمات الضريبية والتي يمكن ان تتناسب مع البيئة المصرية ، وذلك بهدف تحسين جودة التحاسب الضريبي في مصر ، ويتفرع من هذا الهدف عدة أهداف فرعية تتمثل في الآتي :
- 1- التعرف علي طبيعة وأهمية الخدمات الضريبية والتي يقدمها المحاسب القانوني .
  - 2- تحليل وتقييم للمعايير الخدمات الضريبية الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ( AICPA ) .
  - 3- إجراء دراسة ميدانية للتحقق من مدي قبول المعايير المقترحة للخدمات الضريبية بما يتفق مع البيئة المصرية .

### خامسا: فروض البحث

- تعتمد الدراسة التي ينطوي عليها البحث علي إختبار صحة أو خطأ الفروض الإحصائية (التي تعالجها الدراسة الميدانية للبحث ) وهي :
- 1- " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المحاسبين القانونيين (منشآت المراجعة) حول إستخدام المعايير الملزمة للخدمات الضريبية " .
  - 2- " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فاحصي الإقرارات الضريبية ( بمأمورية الضرائب) حول إستخدام معايير الخدمات الضريبية في تحسين جودة الفحص الضريبي " .
  - 3- " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المحاسبين القانونيين (منشآت المراجعة) وفاحصي الضرائب (بمأموريات الضرائب) ، علي أن معايير الخدمات الضريبية المقترحة تساعد كل من معدي الإقرارات الضريبية وفاحصيها معاً " .

### سادسا: حدود البحث

- باعتبار أن المعايير الصادرة عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين ( AICPA ) قد تناولت الخدمات الضريبية التي تتعلق بإعداد وتوقيع الإقرارات الضريبية دون غيرها علي أساس أن هذا هو الجانب الذي يوضح العلاقة بين المحاسب القانوني وبين الإدارة الضريبية وأثر ذلك علي جودة التحاسب الضريبي ، لذلك فسوف تقتصر الدراسة علي تلك الخدمات الضريبية المتعلقة بإعداد الإقرار الضريبي باعتبارها من أهم الخدمات التي تقدم بمعرفة المحاسبين القانونيين دون التعرض لباقي صور الخدمات الضريبية الأخرى التي يمكن أن تقدم بمعرفة مقدمي تلك الخدمات في مصر ، وبذلك يخرج عن نطاق البحث ما يلي :
- 1- حضور المحاسب أعمال الفحص الضريبي الخاص بالشركات .
  - 2- مراجعة كشوف التسوية السنوية للضريبة علي المرتبات .
  - 3- مساعدة الشركات في إسترداد ضريبة المبيعات طبقا لأحكام القانون .
  - 4- تصميم المجموعة الدفترية التي تفي بمتطلبات التشريع الضريبي والخدمات الضريبية الأخرى .

## سابعاً : منهج البحث

يقوم البحث بصفة أساسية علي منهجية علمية تجمع بين المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي وذلك علي النحو التالي :

حيث يتم إستعراض وتقييم الدراسات التي تناولها الأدب المحاسبي في مجال تقديم الخدمات الضريبية ، وإستقراء الإجراءات المرتبطة بموضوع الدراسة ، كما تم إستنباط القواعد الملزمة للموضوع محل الدراسة ، وإختبار صحة الفروض ، وذلك عن طريق إستخدام قوائم الإستقصاء كوسيلة أساسية لجمع البيانات ، ومن ثم إخضاع إجابات المستقصى منهم للتحليل الإحصائي باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة ، وإستنباط الخصائص والمؤشرات لقياس أثر الإطار المقترح لمعايير الخدمات الضريبية علي جودة التحاسب الضريبي في مصر .

## ثامناً : خطة البحث

في ضوء مشكلة البحث ، وأهميته ، وتحقيقاً لأهدافه ، وإختباراً لفروضه ، تم تناول الدراسة من خلال الفصول التالية :

الفصل الأول بعنوان : تحليل لطبيعة الإقرارات الضريبية ودور المحاسب القانوني في إعدادها ويتناول الباحث في هذا الفصل بالدراسة والتحليل طبيعة الإقرارات الضريبية بإعتبارها أحد أهم مظاهر الإلتزام الضريبي ، فيتناول المبحث الأول : طبيعة الإقرارات الضريبية وتطورها ، وفيه يتم تناول مضمون الإقرار الضريبي و الإلتزام الممول في إعداد الإقرار الضريبي ، والشروط الشكلية والموضوعية للإقرار الضريبي ، وأيضاً تطور الإقرار الضريبي في ظل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م ، بينما يتناول المبحث الثاني : طبيعة الخدمات الضريبية ودور المحاسب في تقديمها ، ويتناول ماهية الخدمات الضريبية ، و التشريع الضريبي الحالي ودور المحاسب في تقديم الخدمات الضريبية ، وأيضاً أسباب زيادة الطلب علي خدمات إعداد الإقرارات الضريبية .

أما الفصل الثاني بعنوان : تحليل وتقييم معايير أداء الخدمات الضريبية ويتناول الباحث في هذا الفصل تحليل وتقييم معايير أداء الخدمات الضريبية بإعتبارها القواعد والإرشادات التي يجب أن يلتزم بها المحاسب القانوني عند ممارسة الخدمات الضريبية ، فيتناول المبحث الأول : تحليل معايير الخدمات الضريبية الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ، وفيه يتم تناول أهمية الحاجة لمعايير الخدمات الضريبية ، وما صدر عن المنظمات المهنية والدولية من معايير محاسبية تتعلق بالجانب الضريبي ، وايضاً المعايير التي صدرت عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ، بينما يتناول المبحث الثاني : تقييم المعايير الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والأثر الإيجابي لتطبيقها في البيئة المصرية ، وفيه يتم تناول تقييماً للمعايير الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ، والأثر الإيجابي لتطبيق هذه المعايير في البيئة

المصرية علي كل من الممول والمجتمع ، وايضا الأثر علي المحاسب القانوني معد الإقرار الضريبي وعلي الفاحص و الإدارة الضريبية .

والفصل الثالث بعنوان : هيكل مقترح لمعايير أداء الخدمات الضريبية في مصر ويتناول الباحث في هذا الفصل بالدراسة عرض معايير مقترحة لأداء الخدمات الضريبية في مصر وذلك من خلال مبحثين ، المبحث الأول : الهيكل المقترح لمعايير الخدمات الضريبية في مصر وأهميتها لمعدي الإقرارات الضريبية ، وفيه يتم تناول محددات إعداد الهيكل المقترح ، وعناصر الهيكل المقترح لمعايير أداء الخدمات الضريبية المتعلقة بالإقرارات الضريبية ، وايضا متطلبات تطبيق الهيكل المقترح والأثر المتوقع من تطبيقه ، بينما يتناول المبحث الثاني : دراسة ميدانية لقياس مدى فعالية تطبيق المعايير المقترحة في مصر ، من خلال تحليل وتقييم آراء المستقيين المستنبطة من الإستقصاء المقدم إليهم ، من خلال دراسة ميدانية لإختبار مدى مناسبة المعايير المقترحة لأداء الخدمات الضريبية في مصر ، ومدى إيجابياتها في الواقع التطبيقي ، من خلال التعرف علي إطار الدراسة الميدانية ، والأساليب العلمية المستخدمة في إختبار إفتراضات هذه الدراسة ، وتحليل نتائجها .



## الفصل الأول تحليل لطبيعة الإقرارات الضريبية والخدمات الضريبية ودور المحاسب القانوني في تقديمها

المبحث الأول: طبيعة الإقرارات الضريبية وتطورها

أولاً: مضمون الإقرار والتزامات الممول في إعداد الإقرار الضريبي :

يعتبر الإقرار الضريبي أحد أهم مظاهر الإلتزام الضريبي ، والذي يقصد به قيام الممول بإعداد الإقرار المطلوب منه في الوقت المناسب ، وأن يفصح بصورة دقيقة عن مقدار الضريبة المستحقة بما يتفق مع القوانين الضريبية والقواعد والأحكام المطبقة في وقت إعداد الإقرار ، ولذلك يعد الإقرار الضريبي هو الإعتراف الصادر من الممول الذي يزاول أي نشاط تجاري أو صناعي أو مهني خاضع للضريبة ، ووكيله بشأن تحديد حجم إيراداته وأرباحه أو خسائره علي النموذج المعد لذلك من قبل مصلحة الضرائب ، وطبقاً لذلك فإن الممول يتعين عليه أن يلتزم بكافة البيانات الواردة بالإقرار.

ثانياً : الشروط الشكلية والموضوعية للإقرارات الضريبية :

١. أن يكون الإقرار مكتوباً وموقعاً من الممول أو من يمثله قانوناً ، أو من محاسب مستقل، أو من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين وذلك في حالات معينة .
٢. أن يكون الإقرار مقدماً في الميعاد القانوني .
٣. أن يكون الإقرار مقدماً الي جهة الإختصاص .

ثالثاً- تطور الإقرارات الضريبية في ظل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م والهدف منها:

- أ- من حيث شكل الإقرار
- ب- من حيث إعداد الإقرار
- ج- من حيث العقوبات المقررة بشأن الإقرارات
- د- من حيث عدد المواد التي خصصها المشرع لأحكام الإقرارات بصفة عامة

المبحث الثاني : طبيعة الخدمات الضريبية ودور المحاسب في تقديمها

أولاً: ماهية الخدمات الضريبية :

وتتمثل الخدمات الضريبية التي يقدمها المحاسب القانوني في إمساك الدفاتر والمستندات المحاسبية وغير المحاسبية ، وتحديد القيام بتنفيذ كافة الإلتزامات الضريبية المستحقة على المنشآت والممولين ، من حيث تقديم الإخطارات والطعون ، وتوريد ما يتعين توريده من ضرائب للمصلحة في المواعيد القانونية ، وتقديم التوصيات والإستشارات الضريبية المختلفة، فضلا عن تمثيل الممول أمام مصلحة الضرائب ومأمورياتها ، والحضور أمام اللجان بأنواعها المختلفة سواء اللجان الداخلية ، أو لجان الطعن ، أو لجان إعادة النظر في الربط النهائي وغيرها، وكذلك الحضور أمام مكاتب خبراء وزارة العدل حالة نظر المحاكم في النزاع بين الممول ومصلحة الضرائب.

ثانيا: التشريع الضريبي الحالي ودور المحاسب في تقديم الخدمات الضريبية :

- أ- حق اعتماد الإقرارات الضريبية
- ب- إنضمام وإشتراك المحاسبين ضمن تشكيل لجان الطعن
- ج- اعتماد الديون المعدومة حتي تعترف بها مصلحة الضرائب
- د- إنضمام وإشتراك المحاسبين في تشكيل المجلس الأعلى للضرائب

ثالثا : أسباب زيادة الطلب علي خدمات إعداد الإقرارات الضريبية :

- ١- إعداد إقرارات ضريبية أكثر دقة .
- ٢- تحقيق وفورات ضريبية.
- ٣- تخفيض إجراءات الفحص الضريبي.
- ٤- تجنب العقوبات المالية.
- ٥- تخفيض تكاليف الإلتزام الضريبي.

## الفصل الثاني

### تحليل وتقييم معايير أداء الخدمات الضريبية

المبحث الأول: تحليل معايير الخدمات الضريبية الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) .

أولا: أهمية الحاجة لمعايير الخدمات الضريبية :

يعتبر إصدار معايير للخدمات الضريبية من أهم مراحل التطوير المهني لأداء المحاسب القانوني ، ومن ثم يتوقع أن يكون لهذه المعايير أبعاد إيجابية في عدة مجالات وأهمها مجال التحاسب الضريبي والتي تظهر مدى الحاجة إلي إصدار تلك المعايير .

ثانيا: ما صدر عن المنظمات المهنية الدولية من معايير محاسبية تتعلق بالجانب الضريبي:

يؤكد الواقع العملي في هذا الإتجاه أن هناك العديد من المنظمات المهنية الدولية والمحلية قد أصدرت العديد من المعايير المحاسبية وكذلك معايير للمراجعة نذكر منها: معايير المحاسبة الدولية (IAS) الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية ، ومعايير المراجعة الدولية الصادرة عن اللجنة الدولية لممارسة مهنة المراجعة (IABC)، ومعايير المحاسبة المالية بالولايات المتحدة الأمريكية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ، ومعايير المحاسبة الإنجليزية التي أصدرتها لجنة توجيه المعايير المحاسبية (ASC) .

ثالثا : المعايير التي صدرت عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) :

- ١- مضمون الإقرار الضريبي .
- ٢- الإجابات عن التساؤلات والاستفسارات بالإقرارات الضريبية .
- ٣- الجوانب الإجرائية المتعلقة بإعداد الإقرارات .
- ٤- إستخدام التقديرات في إعداد الإقرار الضريبي .
- ٥- الإنحراف عن أحد المواقف التي تم الفصل فيه سابقا وفقا لإجراءات إدارية أو بحكم محكمة .
- ٦- التعرف على أخطاء إعداد الإقرارات الضريبية .
- ٧- شكل ومحتوي النصيحة المقدمة للممولين .

المبحث الثاني : تقييم المعايير الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والأثر الإيجابي لتطبيقها فى البيئة المصرية

- أولا : تقييم للمعايير الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) .
- ثانيا : الأثر الإيجابي لتطبيق المعايير الصادرة عن المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA) فى البيئة المصرية علي كل من الممول والمجتمع .
- ثالثا : الأثر على المحاسب القانونى معد الإقرار الضريبي وعلى الفاحص والإدارة الضريبية .

## الفصل الثالث

هيكل مقترح لمعايير أداء الخدمات الضريبية في مصر

المبحث الأول : الهيكل المقترح لمعايير الخدمات الضريبية في مصر وأهميتها لمعدى

وفاحصى الإقرارات الضريبية .

أولا : محددات إعداد الهيكل المقترح :

إن صياغة وإصدار هيكل مقترح لمعايير أداء الخدمات الضريبية في مصر، وخاصة ما يتعلق بإعداد وتوقيع الإقرار الضريبي يمكن أن يستند إلي المحددات التالية :

- ١ - البيئة الضريبية في مصر .
- ٢ - مستوى الوعي الضريبي لدي الممولين .
- ٣ - العبء الضريبي السنوي علي الممول.
- ٤ - هيكل النظام الضريبي من ضرائب مباشرة وغير مباشرة متعددة .
- ٥ - ضعف نظم المعلومات الضريبية وإستخدام الحاسب الآلي .
- ٦ - ضعف مستوى التأهيل العلمي والعملية لبعض الفاحصين .

ثانيا: عناصر الهيكل المقترح لمعايير أداء الخدمات الضريبية المتعلقة بالإقرارات الضريبية :

المعايير هي أساس أي مهنة ، وقد أوضح الباحث أهمية وجود معايير تحكم أداء الخدمات الضريبية لخدمة معدي الإقرارات الضريبية ، وكذلك لفاحصي تلك الإقرارات ، وعليه يقترح الباحث عرض مجموعة من المعايير للخدمات الضريبية مع الإستفادة من المعايير التي صدرت عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) وذلك بما يتناسب مع البيئة والمجتمع الضريبي المصري.

١- معيار السلوك المهني الضريبي للمحاسب القانوني ومسئوليته عن الممارسة المهنية في إعداد الإقرارات .

٢- معايير المسؤولية عن التخطيط الضريبي .

٣- معيار المسؤولية عن إعداد الإقرار .

٤- معيار تقديم المشورة لدافع الضريبة .

### ثالثاً : متطلبات تطبيق الهيكل المقترح والأثر المتوقع من تطبيقه :

يمكن للباحث أن يعرض فيما يلي بعض المتطلبات اللازمة للهيكل المقترح بشأن معايير الخدمات الضريبية التي يقوم بها المحاسب ، وخاصة فيما يتعلق بإعداد الإقرار الضريبي.

- ١- إنشاء لجنة تنفيذية عليا لصياغة المعايير .
- ٢- دور جمعيات الضرائب المصرية .
- ٣- لجان الخبراء المختصين بالشئون الضريبية .
- ٤- لجان للمراجعة الدورية للمعيار .

### المبحث الثاني : دراسة ميدانية لقياس مدي فعالية تطبيق المعايير المقترحة في مصر.

يتناول الباحث في هذا المبحث ( الدراسة الميدانية ) لموضوع الدراسة ، وقد قام الباحث بتقسيم هذا المبحث الى العناصر التالية :

- أولاً : أسلوب الدراسة الميدانية
- ثانياً : التحليل الإحصائي للبيانات
- ثالثاً : نتائج الدراسة

#### النتائج والتوصيات

#### أولاً : النتائج :

تبين من الموضوعات التي تناولها البحث بالدراسة النظرية والتحليلية و من خلال ما أوضحتها الدراسة الميدانية ، إنتهي الباحث الي النتائج التالية :

- ١- أهمية تقديم وأداء الخدمات الضريبية بمعرفة المحاسبين القانونيين لما لها من أبعاد إيجابية في علاقة الممولين مع الإدارات الضريبية .
- ٢- تعتبر خدمة إعداد وتوقيع الإقرار الضريبي من أهم الخدمات الضريبية التي تقدم بمعرفة المحاسبين القانونيين والأوسع إنتشاراً لما لها من تأثير بالغ في إكساب الثقة للمحاسبين القانونيين وفي تحسين جودة الفحص الضريبي .
- ٣- رغم صدور معايير للخدمات الضريبية وإعتبارها ملزمة في بعض الدول كالولايات المتحدة الأمريكية فمازالت الممارسة المهنية في مصر تفتقد إلي وجود مثل هذه المعايير.
- ٤- وجود معايير لأداء الخدمات الضريبية في مصر يمثل ضرورة لتحقيق التوازن بين مصلحة الممول ومصلحة المجتمع مما يحقق العدالة الضريبية ويحقق معه الإستقرار الإقتصادي والإجتماعي .

٥- رغم العديد من الآثار الإيجابية للمعايير الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين بشأن أداء الخدمات الضريبية وخاصة خدمات إعداد وتوقيع الإقرار الضريبي إلا أنه من الصعوبة بمكان تطبيقها في مصر للعديد من المعوقات التي تحول دون تطبيقها .

٦- هناك حاجة إلى إصدار معايير لأداء الخدمات الضريبية بمعرفة المحاسبين القانونيين خاصة خدمات إعداد الإقرار الضريبي في مصر لما يتحقق عنها من أبعاد إيجابية لكل من المحاسبين والفاحصين .

٧- إن إصدار معايير لأداء الخدمات الضريبية في مصر يستلزم الأمر الوقوف علي المحددات الأساسية اللازمة ، وتحديد المتطلبات الواجبة وتهيئة البيئة الضريبية لإمكان تطبيقها .

٨- من خلال الدراسة الميدانية توصل الباحث إلى أنه :

أ- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المحاسبين القانونيين (منشآت المراجعة) حول استخدام المعايير الملزمة للخدمات الضريبية.

ب- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فاحصي الإقرارات الضريبية (بمأموريات الضرائب) حول استخدام معايير الخدمات الضريبية في تحسين جودة الفحص الضريبي.

ج- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر المحاسبين (منشآت المراجعة) وفاحصي الإقرارات الضريبية (بمأموريات الضرائب) علي أن معايير الخدمات الضريبية المقترحة تساعد كلا من معدي الإقرارات الضريبية والفاحصين معا .

ثانياً : التوصيات :

١- العمل علي ضرورة إصدار معايير ملزمة لأداء الخدمات الضريبية في مصر والتي تقدم بمعرفة المحاسبين القانونيين وخاصة خدمات إعداد وتوقيع الإقرار الضريبي ، بما يحقق الإرتقاء بالعمل المحاسبي وخدمة فاحصي تلك الإقرارات .

٢- ضرورة الإهتمام بالعمل علي رفع كفاءة ومهارات وقدرات المحاسبين القانونيين من مقدمي الخدمات الضريبية وإكسابهم الخبرة لإمكان نجاح تطبيق معايير الخدمات الضريبية حالة إصدارها .

٣- ضرورة الإهتمام بالعمل علي رفع كفاءة ومهارات وقدرات مأموري الفحص الضريبي وإكسابهم الخبرة في مجال فحص الإقرارات الضريبية ، ومواكبة كل تطور في أنظمة المعلومات المالية لدي الكثير من المنشآت باستخدام البرامج المتطورة للحاسب الآلي .

٤- زيادة وتنمية الوعي الضريبي بنشر الثقافة الضريبية والعمل علي تعميق وترسيخ الفكر الضريبي لدي المجتمع من خلال وسائل الإعلام المقرؤة والمسموعة والمرئية .

٥- إعادة النظر في التأهيل اللازم لإعداد المحاسب القانوني مقدم الخدمات الضريبية ، وذلك بضرورة إجتياز المحاسب للبرامج التدريبية اللازمة ووضع الشروط المناسبة لمزاولة أداء تلك الخدمات ، وكذلك الأمر لمأموري الفحص الضريبي علي وجه الخصوص لضمان الإستفادة من الآثار الإيجابية لتطبيق معايير أداء للخدمات الضريبية خاصة فيما يتعلق بخدمات إعداد الإقرارات الضريبية والتوقيع عليها.

## قائمة مراجع البحث

### أولاً: المراجع العربي

#### أ- الكتب :

- ١- د.زين العابدين ناصر ، مبادئ المالية العامة ، والنظام الضريبي المصري ، دون ناشر، ١٩٩٣.
- ٢- د. محمد حمدي النشار ، الدفاتر المنتظمة من الوجهة الضريبية ، دار النهضة العربية بالقاهرة ، ١٩٥١.
- ٣- د. محمد نجيب حمد ، دراسات وبحوث في المحاسبة الضريبية ، ٢٠١٣.
- ٤- د. محمود السيد الناغي ، منهج المحاسبة عن الضريبة على الدخل التحليل وإطار التطبيق ، دار المغربي للطباعة ، ٢٠١٦.

#### ب- الدوريات :

- ٥- د. الفونس ميخائيل بسخرون " اثر مبادئ الإثبات في المراجعة علي الفحص الضريبي" ، مجلة المحاسب ، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، العدد السابع ، يوليو ٢٠٠٠ .
- ٦- د. صادق حامد مصطفى " دور خبراء الضرائب في إعداد الإقرارات الضريبية ، نموذج مقترح" ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، جامعة القاهرة ، السنة العاشرة ، العدد الرابعون ، ١٩٩٩.
- ٧- عبد الله العادلي " الحاجة الي وجود معايير مهنية للاستشارات الضريبية " مجلة المحاسب ، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، العدد (١٣) ، ٢٠٠٢.
- ٨- د. مصطفى راشد مصطفى " مسئوليات المحاسب القانوني عند تقديم الخدمات الضريبية مع إشارة خاصة عن المسئوليات الجنائية - دراسة ميدانية " ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة بينها ، جامعة الزقازيق ، السنة (٢١) ، العدد الأول ، ٢٠٠١.
- ٩- د.محمد عبد القادر الديسطي " مناهج قياس مستوى الفكر الأخلاقي في مجال المحاسبة (دراسة اختبارية)" ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، العدد الثاني ، المجلد (٢٥) ، ٢٠٠١.
- ١٠- د.محمد عباس بدوي " العوامل المؤثرة في كفاءة أداء المحاسب كخبير ضرائب دراسة تحليلية ميدانية " المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة - جامعة طنطا الملحق الثاني ، العدد الاول ١٩٩٤.
- ١١- د.نبيل عبد الرؤوف ابراهيم "بطاقة القياس المتوازن للأداء لتقويم أداء الخدمات الضريبية الالكترونية" مجلة الشروق للعلوم الالكترونية ، يونيو ٢٠١١.



#### ج - الرسائل العلمية :

١٢- إبراهيم أدهم سعد الدين "دراسة تحليلية لقياس دور معايير الخدمات الضريبية علي الأداء المهني للمحاسب القانوني بهدف زيادة كفاءة تحديد الوعاء الضريبي ، رسالة ماجستير، (بحث غير منشور)، كلية التجارة جامعة قناة السويس ، ٢٠٠٧ .

١٣- حسام الدين حسن ابراهيم"قياس أثر تقديم الخدمات الاستشارية للعملاء على زيادة منافع مهنة المراجعة" ، رسالة دكتوراه في المحاسبة ، (بحث غير منشور ) ، كلية التجارة جامعة قناة السويس ، ٢٠٠٢ .

١٤- د.سمير سعد مرقص" المنهج العلمي لزيادة كفاءة وفاعلية أداء مراقب الحسابات للاستشارات الضريبية "، رسالة دكتوراه في المحاسبة ، (بحث غير منشور ) ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، ٢٠٠٣ .

#### د- مراجع أخرى :

١٥- د.أسامة علي عبد الخالق"دراسة تحليلية لمدي التوافق بين أحكام التشريع الضريبي المتعلقة بالضريبة علي أرباح شركات الأموال والمعايير المحاسبية المتعلقة بالمحاسبة عن ضرائب الدخل - دراسة تطبيقية " المؤتمر الضريبي السابع بعنوان تطوير النظام الضريبي في ضوء المتغيرات المعاصرة ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب - المكتب الإستشاري المصري للمحاسبة والمراجعة ، ٢٠٠٢ .

١٦- د. سيد عطيطو محمد علي " أهم المقترحات لتعديل قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م لزيادة فعالية المحاسبة الضريبية "، المؤتمر الضريبي الرابع بعنوان دور التجارين في تنمية الإقتصاد المصري بعد ثورة يناير ، الجمعية المصرية للمحاسبين القانونيين وجمعية رجال أعمال اسكندرية ، وجامعة فاروس بالأسكندرية ومصلحة الضرائب المصرية ، ٢٠١٢ .

١٧- محمد ابراهيم غريب " المشكلات الضريبية من منظور إسلامي في ظل التحديات المعاصرة " المؤتمر الضريبي الثامن عشر بعنوان نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة ، الجمعية المصرية العامة للضرائب ، ٢٠١٢ .

١٨- د.محمد عباس بدوي، و د.ماجد محمد جزر " دراسة تحليلية لخدمات اعداد الإقرارات الضريبية ودورها في التأثير علي الالتزام الضريبي للموليين ، المؤتمر الضريبي الرابع " دور التجاريين في تنمية الإقتصاد المصري بعد ثورة يناير ، الجمعية المصرية للمحاسبين القانونيين ، الاسكندرية ٢٠١٢ .

١٩- محمد محمود النفراوى "الإقرار الضريبي وفقا لأحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، ولائحته التنفيذية" ، المؤتمر الضريبي الرابع عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، يونيو ٢٠٠٨ .

٢٠- "التعديلات المحاسبية المقترحة عن نماذج الاقرارات الضريبية على أرباح النشاط التجارى والصناعي لكل من الأشخاص الطبيعيين والأشخاص الاعتبارية" ، المؤتمر الضريبي السادس عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، يونيو ٢٠١٠ .

- ٢١- د. مجدي محمد على الخولى "جريمة عدم تقديم الإقرار الضريبي وأثارها السلبية على الإصلاح الإقتصادي، المؤتمر الضريبي الأول ، مصلحة الضرائب العامة ، ديسمبر ١٩٩٨ .
- ٢٢- المادة ٨٢ ، المادة ١٠٤ اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
- ٢٣- المادة (١٣٢) ، المادة (١٣٣) القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
- ٢٤- المادة (٨٧) مكرر والمستحدثة بمقتضى القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ المعدل للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

**(A)Book:**

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

27- Glautier, M., W & B., Underdown, Accounting Theory and Practice, Sixth Ed., PITMN Publishing, London, 2003.

28- Halvey, J. m and Barbara, M., Information Technology Outsourcing Transactions Process Strategies Contracts, John Wily & Sons, New York, 2000.

**(B)Periodicals:**

29- Arya, A., F. John, and M. Brian, "Make or Buy in the Presence of Uncertainty and Private Information", Journal of Accounting Education, Available on line at [www. Sciencedirect.com](http://www.Sciencedirect.com), 2005.

30- Andy Honter, " Saving penalties and interest is the ballgame " Certified Accountant, December1989.

31- Alba and Hutchinson, " Dimensions Consumer Expertise", Journal of Consumer Research, March, (2002).

32- Anderson, "Skill Acquisition: Compilation of Weak- Method Problem Solution", Psychological Review, 2001.

33- Bedard and Mock J., "Expert and Novice Problem Solving Behavior in Audit Planning, "Auditing: A Journal of Practice and Theory", Vol.11, (Supplement. 2002).

34- Bedard, "Expertise in Accounting: Muth or Reality?", Accounting, Organization and Society, (January, 2003).

35- Christensen, Al., "Evaluation of Tax Services: A Client and preparer Perspective" Journal of American taxation Association, (Fall, 1992).

36- Crinin, J., Taylor, S., "Server Versus Servqual: Reconciling Performance – Based and Perceptions – Minus - R., expectations Measurement of Service Quality", Journal of Marketing, Vol.58, (Jan. 2001).

- 37- Hite, P., J. Hasseldine A. Al-Koury, "Tax Practitioners and Tax Compliance", in A. Lymer and D. Salter (eds.), Contemporary Issues in Taxation Research, (Ashgate, Aldershot, 2003).
- 38- Davis and I.Soloman, "Expertise and Expert Performance Research in Public Accounting "Journal of Accounting Literature" , No.8,2001.
- 39- Defond, M. L., "The Associate Between Changes In Client Firm Agency Costs and Auditor Switching", Auditing A Journal of Practice & Theory, 2002.
- 40- Frank, A., Ernest & Frank, J., Gaudio, " Inventories Options to Incurability and Valuation Can result In substantial Tax Savings' , Taxation for Accountants. Jan. 2001.  
.www.youm7.com/story-2016/8/23.
- 41- Jackson B. R. and V. C. Million, "Tax Compliance Research Findings, Problems and Prospects" Journal of Accounting Literature, (Vol. 5, 1986).
- 42- Libby and H. Tan, "Modeling the Determinants of Audit Expertise", Accounting Organization and Society, 2003.
- 43- Tan, L. M., "Taxpayers' Preference for Type of Advice from Tax Practitioner: A Preliminary Examination" Journal of Economic Psychology, (Vol. 20, 1999).
- 44- Megee, R., "Ethical Issues in outsourcing Accounting and Tax Services", The Annual Meeting of the International Academy of business Disciplines, Pittsburgh ( April , 2005) , Available on Line at [www.srn.com](http://www.srn.com).
- 45- Richardson, M. and A. J. Sawyer, " A Taxonomy of the Tax Compliance Literature: Further Findings, Problems and Prospects", Australian Tax Forum, (Vol. 16, No. 2, 2001).
- 46- Reinganum J. F. and L.L. Wilde, "Equilibrium Enforcement Compliance in the Presence of Tax Practitioners", Journal of Law, Economic, and Organization, (No.7, 2000).

**(C) OTHERS:**

**47- American Institute Of Certified Public Accountants (AICPA), Statements on Standards for Services (SSTS) Nos.1-8 , The Tax Executive Committee, (AICPA , New York , NY, August 2000 ).**

**48- American Institute Of Certified Public Accountants (AICPA), Statements on Standards for Tax Services (SSTS) Nos. 1-7, The Tax Executive Committee, (AICPA , New York , NY, November 2009.**