



إطار مقترح لقياس أثر التخصص النوعي للمراجع الخارجي على جودة الفحص الضريبي وإنعكاس ذلك على إدارة الضريبة

د حسن رضوان محمد رضوان

مدرس محاسبة ومراجعة بمعهد العبور العالى للإدارة والحاسبات ونظم المعلومات

التوثيق المقترح وفقا لنظام APA

رضوان، حسن رضوان؛ (2020). إطار مقترح لقياس أثر التخصص النوعي للمراجع الخارجي على جودة الفحص الضريبي وإنعكاس ذلك على إدارة الضريبة. مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة - جامعة بورسعيد، 21(1)، 206-264.

رابط المجلة: <https://jsst.journals.ekb.eg/>



مقدمة :

ملخص البحث :

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على دور التخصص النوعى لمراجع الحسابات الخارجى فى الحد من قدرة إدارة الوحدة الاقتصادية على تبنى سياسة إدارة الضريبة **Tax Management** لتقليل التكاليف الضريبية التى تتحملها تلك الوحدة مما يحقق لها الوفر الضريبى الذى يكون له مردود إيجابى عليها وذلك نتيجة لاثـر إدارة الضريبة على الاداء المالى للشركات حيث ان كل أثر ضريبى يقابله أثر مالى وبالتالى التأثير على التوازن المالى والقرارات المالية وقيمة الشركة ويتم ذلك من خلال القيام بممارسات مالية ومحاسبية لمحاولة الاستفادة من جميع الامتيازات التى يمنحها قانون الضريبة على الدخل بالاضافة الى توضيح أهمية إدارة الضرائب وحدودها وأهم ألياتها ودور التخصص النوعى لمراجع الحسابات فى الحد من الاثار السلبية لها .

ولتحقيق أهداف الدراسة ثم تصميم استبانة قائمة إستقصاء مع متغيرات مشكلة الدراسة وفروضها ،حيث وزعت هذه الاستبانة على مكاتب المراجعة والتي بلغ عددها 80 استبانة ،. وكانت الردود 65 استبانة قابلة للتحليل ، وهي تمثل نسبة إرجاع قدرها % 81.2 .

وكانت أهم نتائج هذه الدراسة هى وجود علاقة عكسية بين التخصص النوعى لمراجع الحسابات الخارجى وقدرة الادارة على تبنى سياسة إدارة الضريبة فى الوحدة الاقتصادية وبالتالى يوجد مردود إيجابى على الوعاء الضريبى والاقرار الضريبى لهذه الوحدة الاقتصادية .

مشكلة البحث :

نظرا لما يشهده العالم من تغيرات اقتصادية واجتماعية وتكنولوجية متسارعة وتعقد العمليات الإنتاجية وكثرة القوانين الخاصة بها واللوائح التى تنظمها والتي أدت إلى صعوبة مواجهة المراجع لمشكلات المراجعة فى ظل اختلاف أنواع الصناعات التى ينتمى لها عميل مكتب المراجعة مما أدى الى زيادة تبنى إدارة الوحدات الاقتصادية لسياسة إدارة الضريبة وإختيار سياسات محاسبية تؤدى الى تخفيض الربح بهدف تجنب التكاليف التى تفرضها الدولة ومن أهمها ضريبة الدخل فى إطار الهامش الذى يسمح قانون الضرائب و فى حدود مبدأى عدم التعسف فى إستعمال الحق والتصرف الغير عادى فى إدارة الضريبة لذلك يثار سؤال أساسى فى هذا البحث ويعد بمنزلة مشكلة البحث وهو هل يؤدي التخصص النوعى للمراجع الخارجى إلى الحد من تبنى إدارة الوحدات الاقتصادية لسياسة إدارة الضريبة .



ومن هذا السؤال الرئيسي تتفرع الأسئلة التالية :-

- 1- هل يساهم التخصص النوعي للمراجع الخارجي في ضبط مخاطر المراجعة ؟
- 2- هل يساهم التخصص النوعي للمراجع الخارجي في الحد من إدارة الضريبة ؟
- 3- هل يساهم التخصص النوعي للمراجع الخارجي في تحسين جودة الاقرار الضريبي ؟

الدراسات السابقة :

يختص هذا القسم باستعراض أهم الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة، حيث قام الباحث بتقسيمها إلى دراسات عربية وأخرى أجنبية، وحرص على ترتيبها حسب تاريخ النشر، وقد تناول الباحث هذه الدراسات بما يفيد بحثه حيث تم تقسيم هذه الدراسات الى أربعة دراسات وهي كما يلي:-

المجموعة الاولى : المتعلقة بالتخصص النوعي للمراجع الخارجي وعلاقته بجودة عملية المراجعة.

1-دراسة (Almutairi 2006) (1)

عنوان الدراسة : " النتائج الاقتصادية لتخصص المراجعين "

هدف الدراسة : هدفت الدراسة إلى البحث في العلاقة بين استخدام مراجعين متخصصين في الصناعة ، ودرجة عدم تناسق المعلومات وتكلفة المديونية المستحقة للشركة على عملائها .

نتائج الدراسة : بينت الدراسة أن المراجعين المتخصصين يستطيعون زيادة الثقة والاعتمادية على القوائم المالية للشركات مقارنةً بغير المتخصصين ، وهذا من خلال تعزيز التزام الإدارة بتطبيق قواعد ومعايير المحاسبة في عرض القوائم المالية .

وهذا ينتج عنه افتراضات بان استخدام المراجعين المتخصصين في الصناعة سوف يحسن من جودة المراجعة وبالتالي جودة المعلومات المحاسبية ، وبالالتساق مع ذلك فان المراجعين المتخصصين يتوقع أن يحصلوا على فوائد اقتصادية جوهرية مقارنةً بغير المتخصصين وهذه الفروقات والميزات مبنية على أساس نظرية تميز المنتجات والخدمات بالاضافة الى ان هذه الدراسة تبين أن المراجعين المتخصصين صناعياً يعملون على تقليل عدم الاتساق في المعلومات وتقدير مستحقات الشركة على الغير بدرجة مناسبة ودقيقة .



2- دراسة معاذ (2009) (2)

عنوان الدراسة : التخصص الصناعي للمراجع وعلاقته بجودة الأداء

هدف البحث : وتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في الإجابة على سؤال أساسي هو هل التخصص الصناعي للمراجع يحسن من جودة الأداء النوعي في بيئة الأعمال الحديثة في مصر؟ ولتحقيق ذلك فقد تم وضع عدة أهداف فرعية تمثلت في: التعرف على مفهوم جودة الأداء النوعي، والعوامل المؤثرة فيها، وما إذا كان التخصص الصناعي للمراجع يعد احد تلك العوامل، ودراسة أهمية ذلك التخصص بالنسبة للمراجع، والعوامل المؤثرة على التخصص الصناعي للمراجع، كذلك التعرف على الأسباب التي تمنع المراجع من ممارسة المهنة وفقا للتخصص، وأخيرا استهدفت إجراء دراسة ميدانية في بيئة المرجعة مصرية بغرض التعرف على آراء عينة من الأطراف المهتمة بعملية المراجعة بشأن مدى مساهمة التخصص الصناعي في تحسين جودة الأداء المهني .

نتائج الدراسة : ولقد أوضحت نتائج الدراسة النظرية والميدانية أن التخصص الصناعي للمراجع يمثل عامل يمكن من خلاله الحكم على جودة الأداء النوعي للمراجع كما توصلت إلى أهمية التخصص الصناعي للمراجع وأن هناك مجموعة من العوامل المؤثرة في ذلك التخصص ومن جانب آخر توجد مجموعة من الأسباب التي تقف عائقاً أمام المراجع في عدم ممارسة المهنة وفقا للتخصص إلا أنه يمكن التغلب عليها بواسطة مجموعة من الإجراءات التي تم اقتراحه وأشارت النتائج أيضا إلى أن التخصص الصناعي للمراجع في الفترة الحالية والمستقبلية سوف يكون له آثارا إيجابية على تحسين جودة الأداء النوعي، وتأثير ذلك على كثير من أنشطة المراجع والإدارة على حد سواء من حيث أتعاب المراجعة، واستقلال المراجع، واستخدام الأساليب الحديثة في المراجعة، وتقديم الخدمات الاستشارية بخلاف المراجعة، وتخفيض مخاطر التقاضي ضد المراجعين .

3- دراسة هبة (2011) (3)

عنوان البحث : تأثير التخصص النوعي للمراجع على جودة الاداء المهني لعملية المراجعة

هدف البحث : هدفت الدراسة الى إجراء دراسة تحليلية للتعرف على طبيعة الدور الاستراتيجي للتخصص النوعي للمراجع الخارجى فى رفع درجة كفاءة الاداء المهني لمراجع الحسابات الخارجى حيث يعتبر الحكم الشخصى المهني مطلبا رئيسيا لكافة المراجعين النوعيين الاكفاء فى مزاوله عملية المراجعة وذلك للتعرف على مستوى أنشطة العميل بالشكل الذى سوف يمكنه من الحصول على فهم الاحداث والعمليات المالية والممارسات والتي فى رأيه يمكن أن تكون ذات تأثير جوهري فى القوائم المالية وكذلك يجب أن يقوم



المراجع بتخطيط عملية المراجعة بحيث يتم تقييد مخاطر المراجعة الى أدنى مستوى وذلك يتطلب تقدير دقيق للمخاطر الخاصة بعملية المراجعة سواء عند تخطيط عملية المراجعة أو عند تحديد إجراءات المراجعة أو عند تقييمه للدلالة وقرائن الاثبات فى المراجعة .

نتائج البحث : اثبتت الدراسة أن هناك تأثير إيجابى لاهمية إستراتيجية التخصص النوعى فى زيادة جودة الاداء المهني لعملية المراجعة وذلك من خلال تأثيره على بعض المحاور النوعية الهامة كدقة تقدير الخطر الحتمى لعمليات المراجعة ودرجة جودة قرارات تخطيط عمليات المراجعة وزيادة قدرات المراجع الخارجى على مواجهة الفساد المالى لادارات بعض منشآت الاعمال .

4-دراسة على (2013) (4)

عنوان البحث : " قياس التركيز في سوق خدمات المراجعة في مصر وأثره على جودة عملية المراجعة
هدف البحث : استهدفت الدراسة قياس درجة التركيز السوقي في سوق المراجعة في مصر واثره على جوده عملياته المراجعه وقد تناولت الدراسه العوامل المؤثره فى التركيز السوقي و التى تودى الى زيادة التركيز السوقي ومنها الاندماج بين مكاتب المراجعه واتباع استراتيجيه التخصص النوعى والطلب على جودة المراجعه والطلب على الخدمات غير التقليديه ،كما تعرضت للعوامل التى تودى الى انخفاض درجة التركيز السوقي ومنها تورط مراجعى الحسابات فى انهيار الشركات والغش والتواطىء والخوف من انتقال المعلومات الاستراتيجيه للمنافسين .

نتائج البحث : وقد توصل الباحث الي استنتاج مؤداه ان سوق المراجعه فى مصر يتصف بدرجة مرتفعه من التركيز اعلي من غيره من الاسواق المتقدمه نسبيا ، وقد توصلت الدراسة الي ان درجه التركيز الثنائيه فى السوق المصري تبلغ 98% وهي اعلي نسبه علي الاطلاق وهي تعني ان هناك مكتبين من مكاتب المراجعه فى مصر تسيطر علي 98% من السوق ولاتعتبر هذه النتيجة مشجعه علي الاطلاق لان ذلك معناه انه يمكن القول بأن السوق سوق احتكاري والدليل علي ذلك ان قيمه مؤشر الاحتكار فى السوق المصري يزيد بنسبه كبيره عن غيره من الاسواق المتقدمه.



المجموعة الثانية : المتعلقة بالتخصص النوعى للمراجع الخارجى وعلاقته بإدارة الأرباح.

1- دراسة (Hossain,et, al, ٢٠١٠) (5)

عنوان الدراسة : التخصص الصناعى وإدارة الأرباح فى الشركات نتيجة ضعف نظام الرقابة الداخلية

هدف الدراسة : هدفت الدراسة إلى فحص تأثير المراجعين المتخصصين فى صناعة محددة لإدارة الاستحقاق للشركات التى خضعت للمراجعة حيث أظهرت النتائج أن الرقابة الداخلية غير الفعاله والضعيفة تفشل فى منع أو اكتشاف الأخطار فى الوقت المناسب بشكل عام، مما يوفر فرصة أكبر لمديري الشركات على اتخاذ الخيارات التقديرية المحاسبية التى تزيد من إدارة الاستحقاق .

نتائج الدراسة : أظهرت النتائج أن المراجعين المتخصصين صناعيا لهم دور كبير بتخفيف وتقييد إدارة الاستحقاق حتى لو كانت الرقابة الداخلية غير فعالة من خلال خبرتهم العملية والعلمية يستطيعون اكتشاف التلاعب فى التقارير المالية وتحسين نظام الرقابة الداخلى .

2-دراسة (kajalainen ، 2011) (6)

بعنوان : التخصص الصناعى لشريك المراجعة وجودة الأرباح فى الشركات الفردية

هدف الدراسة : هدفت هذه الدراسة إلى فحص العلاقة بين التخصص النوعى الصناعى لشريك المراجعة بشكل فردى وجودة الأرباح المعلن عنها لشركات القطاع الخاص الفردية فى فنلندا، حيث القانون الفنلندي يسمح بأن الشركات سواء شركات المساهمة أو شركات القطاع الخاص الفردية بان يتم فحص حساباتها عن طريق شركة مراجعة .

نتائج الدراسة : حيث أظهرت النتائج إلى أنه يوجد ارتباط بين شريك مراجعة الحسابات المتخصص صناعيا بشكل إيجابى مع جودة الأرباح المعلنه من قبل الشركات الخاصة الفردية كما أشارت إلى أن التسويات الخاصة بالمستحقات التقديرية تكون فى أدنى مستوياتها مقارنة بالشركات الخاصة الفردية التى يتم مراجعتها من غير المراجعين المتخصصين .

3-دراسة: (Jagge, et ,al , ٢٠١٢) (7)

عنوان الدراسة : التخصص الصناعى لمراجع الحسابات والاقتصاد السياسى وجودة الأرباح .

هدف الدراسة : هدفت الدراسة إلى تقييم أثر حماية المستهلك على العلاقة بين جودة الأرباح والمراجعة بواسطة صناعة محددة.



نتائج الدراسة : حيث أظهرت النتائج وجود علاقة بين تخصص المراجعين في صناعة محددة وجودة الأرباح التي لها تأثير على النظام الانتخابي السياسي مما ينعكس على حقوق حماية المستهلك في البلد، كما أن الدراسة توصلت إلى أن المراجعة المتخصصة في صناعة معينة يكون لديها ارتباط إيجابي مع جودة الأرباح في البلدان التي يكون نظامها الانتخابي نسبي مما ينعكس على ضعف حماية المستهلك مع ضعف تطبيق القوانين، حيث إن النتائج تكون مختلفة في ظل وجود نظام انتخابي للبلدان التي تعتمد على النظام الانتخابي بالأغلبية، بالإضافة إلى أن الدراسة أشارت إلى توجه الدراسات المستقبلية إلى الأخذ بعين الاعتبار دراسة دور النظام الانتخابي النسبي في البلد في تقييم حوكمة الشركات، وقضايا إدارية ومحاسبية أخرى .

المجموعة الثالثة : المتعلقة بالتخصص النوعي للمراجع الخارجي وعلاقته بمخاطر المراجعة 0

1- دراسة : عزيز (2003) (8)

عنوان الدراسة : " أثر التخصص النوعي في الصناعة على تقليل خطر المراجع "

هدف الدراسة : تهدف الدراسة إلى بيان أثر التخصص النوعي لمراجعي الحسابات في الصناعة على تقليل مخاطر عملية المراجعة، وذلك من خلال استعراض أدبيات البحث السابقة، باستخدام المنهج الاستقرائي، حيث بينت الدراسة أن التخصص النوعي الصناعي للمراجع أصبح مثار جدل على مستوى مكاتب المحاسبة، وشركات المراجعة، حيث أشتمل أدب المهنة على عدد غير قليل من البحوث والدراسات التي اقتصت بتقصي ردود أفعال السوق ومدى تقبله للتخصص، والتعرف على مواقف وأحكام الأطراف ذات العلاقة

نتائج الدراسة : قد أكدت الدراسة ان التخصص النوعي الصناعي للمراجع في الصناعة لم ينل اهتمام الأبحاث في جمهورية مصر العربية حتى الآن، كما عرضت الدراسة أيضا مدى تقبل السوق المصري للتخصص النوعي في عمل المراجعة.

2- دراسة : أحمد حسين ذكي متولى (2006) (9)

عنوان الدراسة : نموذج مقترح لقياس العلاقة بين إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة .

هدف الدراسة : هدفت الدراسة إلى تقويم التخصص النوعي لمؤسسات المراجعة، ووضع إطار فكري لشرح المتغيرات المؤثرة في قياس دور التخصص النوعي للمراجع في إدارة مهام عملية المراجعة



وتفسيرها والمتمثلة بتأثير التخصص النوعي في تقويم المراجع للمخاطر ودور التخصص في زيادة جودة المراجعة، وعلاقة التخصص بتعديل التقرير وتناولت أيضاً التخصص النوعي للمراجع كأحد محددات أتعاب المراجعة الخارجية، فضلاً عن انعكاساته على إدارة جودة الأرباح المحاسبية، وتطوير أداء المراجع للخدمات التوكيدية من منظور التخصص النوعي.

نتائج الدراسة: وخلصت الدراسة إلى أن هناك دليلاً ميدانياً وتطبيقياً على أهمية التخصص النوعي للمراجع ووجود علاقة تأثيرية مختلفة لتطبيق التخصص النوعي للمراجع، من خلال توضيح دور التخصص النوعي في تقويم المخاطر بأنواعها المختلفة وتأثيره في زيادة جودة المراجع فضلاً عن أن التخصص النوعي للمراجع يسهم في القضاء على مخاطر الغش والاحتيال ويرقى بعملية المراجعة إلى الجودة المطلوبة، وكذلك يقضي على فجوة التوقعات ويزيد من درجة الاعتماد على الخدمات التأكيدية.

3- دراسة: المقطري (2011) (10)

عنوان الدراسة: بعنوان " أهمية التخصص النوعي الصناعي للمراجع في تحسين مخاطر المراجعة" دراسة ميدانية .

هدف الدراسة: هدفت الدراسة إلى التعرف على طبيعة التخصص النوعي الصناعي للمراجع ، ودراسة أهمية ذلك التخصص بالنسبة للمراجع، وهي دراسة ميدانية انصبت على بيئة الأعمال مصرية، وشملت عينة من المراجعين مكونة من 159 مراجعاً من المكاتب الخاصة ، 90 مراجعاً من الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة⁰

نتائج الدراسة: أهم نتائج الدراسة النظرية والميدانية أشارت إلى أهمية التخصص النوعي الصناعي للمراجع عموماً، فضلاً عن أنه يعمل على تحسين تقدير مخاطر المراجعة، عدم وجود اختلافات جوهرية بين المراجعين حول أهمية التخصص النوعي الصناعي للمراجع بالنسبة إلى عملية المراجعة، من خلال تحسين كفاءة تقدير مخاطر المراجعة، وتحسين قرارات تخطيط عملية المراجعة⁰

4- دراسة: العيد (2013) (11)

عنوان الدراسة: "مدى مساهمة عوامل جودة الاداء المهني على مراجعي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة"

هدف الدراسة: يهدف هذا البحث بصفة أساسية الى تحديد دور عوامل جودة الاداء المهني لمراجعي الحسابات في تقييم وضبط وتدنية مخاطر المراجعة ويتفرع من هذا الهدف العام مجموعة من الاهداف



الفرعية منها تحديد العوامل التي تؤثر في جودة الاداء المهني لمراجعي الحسابات مع تحليل وتفسير مخاطر المراجعة وطبيعتها ومستوياتها ومصادرها مع محاولة تحديد مدى تأثير جودة المراجعة في إكتشاف أعمال الغش والتزوير والتحريرات في القوائم المالية مع دراسة دور العوامل المؤثرة في جودة المراجعة من خلال المقارنة التي تعتمد على مخاطر المراجعة وبالتالي معرفة العوامل الاكثر قدرة في ضبط المخاطر وصولا الى أعلى مستوى لكفاءة مهنة المراجعة .

نتائج البحث : توصلت الدراسة الى مجموعة من التوصيات أهمها أنه يجب الاستعانة بمراجعين حسابات ممن تتوافر لهم درجة كافية من التأهيل والكفاءة ويجب متابعته من حيث الاشراف والتكوين المستمر علاوة على ضرورة تبني معايير المراجعة الدولية وتكييفها بما يتناسب مع البيئة المحلية بالاضافة الى أنه يجب الحد من المنافسة بينها وخاصة عدم تخفيض الاتعاب في محاولة لجذب العملاء كون ذلك يؤثر على جودة أعمال المراجعة مع إصدار قانون واضح لسلوك وأخلاق مراجعي الحسابات الخارجيين .

المجموعة الرابعة : المتعلقة بالتخصص النوعي للمراجع الخارجى وعلاقته بإدارة الضريبة

1-دراسة : (Andrew ٢٠١٢)(12)

عنوان الدراسة : هل يعتبر التخصص النوعي لمراجع الحسابات مؤشر يعتد به على إدارة الضريبة

هدف الدراسة : هدفت هذه الدراسة إختيار العلاقة بين أداء الخدمات الضريبية من خلال مراجع حسابات متخصص في قطاع الصناعة التي ينتمى اليها عميل المراجعة ومستوى إدارة الضريبة لدى هذا العميل وقد تم إستعراض أهم الاختلافات بين أثر المراجعين المتخصصين والمراجعين غير المتخصصين في إدارة الضريبة لدى عملاء المراجعة .

نتائج الدراسة : توصلت الدراسة الى أنه لاتوجد فروق متسقة بين عملاء المراجعة في إدارة الضريبة سواء كان المراجع الذى يقوم بأداء الخدمات الضريبية متخصص قطاعيا أو غير متخصص في مجال الصناعة التي ينتمى لها عملاء مكاتب المراجعة بالاضافة الى أنه قد تم إجراء عدد من الاختبارات الاضافية التي تؤكد مطابقة نتائج تحليل العينة الاحصائية محل الدراسة حيث ان هذه الدراسة تختبر انه بإسناد الخدمات الضريبية الى مراجع حسابات يتمتع بالخبرة اللازمة في مجال التخصص ومدى تأثيره على مستوى إدارة الضريبة لعميل المراجعة .



بالإضافة أنه قد تم تنفيذ عدد من الاختبارات الإضافية التي تؤكد النتائج التي توصلت لها تحليل عينة الدراسة مثل استخدام (FIN48) مثل الاحتياطات المرتبطة بإدارة الضريبة ويشمل الآثار الثابتة للعميل في النموذج الرئيسي للدراسة واستخدام التعريفات المختلفة لمستوى الخبرة في مكاتب المراجعة وفي النهاية تؤكد الدراسة أن الحصة السوقية لمكتب المراجعة لاتعد مؤشرا يعتمد عليه لإدارة الضريبي .

2- دراسة : (2012) Sean T. McGuire (13)

عنوان الدراسة : هل يحقق التخصص الصناعي للمراجع الخارجى الفرق فى التجنب الضريبي 0

هدف الدراسة : هدفت هذه الدراسة الى إختبار تأثير التخصص الصناعي للمراجع الخارجى فى الصناعة التى ينتمى لها عميل المراجعة على مستوى التجنب الضريبي وما هى طبيعة هذه العلاقة بينهما 0

نتائج الدراسة : توصلت الدراسة الى النتائج الناتجة الآتية : إن تعاقد إدارة الوحدة الاقتصادية مع مراجع حسابات خارجى متخصص فى الصناعة التى ينتمى لها عميل المراجعة على اداء الخدمات الضريبية داخل تلك الوحدة الاقتصادية يؤدي الى زيادة مستوى التجنب الضريبي داخل هذه الوحدة الاقتصادية وخاصة إذا كان هذا المراجع الخارجى يتمتع بتوافر الخبرة الضريبية لديه لان قد يستخدم مراجع الحسابات الخارجى خبرته فى المراجعة وفى الضرائب لتطویر الاستراتيجية الضريبية لعميل المراجعة بما يحقق له منافع ضريبية تتمثل فى زيادة الوفر الضريبي علاوة على الانعكاس على القوائم المالية المستقبلية 0

3- دراسة : (2013) Brant E. Christensen (14)

عنوان الدراسة : علاقة الخدمات الضريبية المؤداه بإدارة الأرباح باستخدام الحسابات الضريبية 0

هدف الدراسة : هدفت هذه الدراسة الى إختبار مدى قدرة شركات المراجعة ذات الخبرة على الحد من قدرة الإدارة على ممارسة إدارة الأرباح باستخدام الحسابات الضريبية حيث تعتبر العلاقة بين الضريبة و الحسابات علاقة معقدة وغالباً ما يتم استخدام هذه العلاقة فى إدارة الأرباح خاصة عند وضع للمسات الاخير لعملية إعداد التقارير المالية وبناء على ذلك قامت مكاتب وشركات المراجعة بتقديم مستوى على من الجودة فى الاداء المهني لعملية المراجعة مع توفير المراجعين الذين يتمتعون بالخبرة اللازمة والمتخصصة فى مجال الصناعة التى ينتمى لها عميل المراجعة لرفع مستوى الاداء المهني 0

نتائج الدراسة : إنتهت الدراسة الى تمتع مكاتب المراجعة ذات الخبرة المتخصصة فى مجال الصناعة التى ينتمى لها العميل بالقدرة على الحد من تبني إدارة الشركة على ممارسة إدارة الأرباح باستخدام الحسابات الضريبية بالإضافة الى تمتع فريق المراجعة بالمعارف والخبرات اللازمة للحد من هذا النموذج من إدارة الأرباح .



4-دراسة " Allison Koester, ٢٠١٤ (15)

عنوان البحث : هل يؤثر أداء المراجع للخدمات الضريبية سلباً على إستقلاله أم يزيد من معرفه لديه ؟
إعتماداً على جودة تحديد الاستحقاق الضريبي 0

هدف البحث : هدفت الدراسة الى إختبار العلاقة بين الخدمات الضريبية التي يقدمها المراجع الخارجي وجودة التقارير المالية لتحديد ما إذا كان إستقلال مراجع الحسابات والمعرفة والخبرة التراكمية له في الصناعة التي ينتمى إليها عميل المراجعة له تأثير سلبى أم إيجابى على جودة الإفصاح الضريبي وكذلك على جودة التقارير المالية 0

نتائج الدراسة : ولقد إنتهت الدراسة الى وجود علاقة سلبية بين جودة المستحقات الضريبية وتأدية مراجع الحسابات للخدمات الضريبية حيث ترى أن قيام مراجع الحسابات بأداء الخدمات الضريبية يمكن ان ينال من إستقلاله 0

التعليق على الدراسات السابقة :

في ضوء ما عرضه الباحث من دراسات يتبين أن هناك اهتماماً متزايداً من قبل الباحثين بدراسة أهمية التخصص النوعى للمراجع حتى يتمكن المستخدمون لمعلومات القوائم المالية من التأكيد المباشر لجودة هذه المعلومات وقد إتفقت هذه الدراسات فيما بينها في بعض النقاط واختلفت في البعض الآخر ويمكن تلخيص أهم موضوعات هذه الدراسات السابقة فى العلاقة بين التخصص النوعى لمراجع الحسابات الخارجى وجودة المراجعة ، ومخاطر المراجعة ، إدارة الارباح والمجموعة الرابعة والتي تبحث العلاقة بين التخصص النوعى لمراجع الحسابات الخارجى وإدارة الضريبة حيث :

ناقشت فيها الدراسة الاولى (Andrew ٢٠١٢) العلاقة بين الحصة السوقية لمكتب المراجعة المتخصص و التجنب الضريبي أما الدراسة الثانية (Sean T. McGuire ٢٠١٢) فقد ناقشت العلاقة قيام مراجع خارجى متخصص باداء الخدمات الضريبية و مستوى التجنب الضريبي داخل الوحدة الاقتصادية والدراسة الثالثة (Brant E ٢٠١٣) فقد ناقشت العلاقة بين الخدمات الضريبية التي يؤديها المراجع الخارجى وإدارة الارباح أما الدراسة الرابعة (Allison Koest, ٢٠١٤) فقد ناقشت العلاقة بين إداء المراجع الخارجى للخدمات الضريبية ومدى تأثيرها على إستقلال المراجع الخارجى 0

وما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة :



هو اختلاف بيئة التطبيق حيث تحاول الدراسة إظهار أثر التطبيق في البيئة المصرية التي تختلف عن معظم البيئات التي تمت فيها تلك الدراسات السابقة بالإضافة الى أن هذه الدراسة هي محاولة لإظهار الجانب الإيجابي للتخصص النوعي لمراجع الحسابات الخارجى الذى إذا تم توظيفه لدعم الإفصاح الضريبي والحد من قدرة إدارة الوحدة الاقتصادية على إدارة الضريبة مما يحقق جودة الأقرار الضريبي ويحاول الباحث إختبار هذه العلاقة من خلال الدراسة الميدانية .

ثانياً:- هدف البحث:

بناء على طبيعة مشكلة البحث وأهميته ، فإن هدف البحث الرئيسى هو بيان دور التخصص النوعي لمراجع الحسابات الخارجى فى الحد من قدرة إدارة الوحدة الاقتصادية على تبنى سياسة إدارة الضريبة Tax Management لتقليل التكاليف الضريبية التى تتحملها مما يحقق لها الوفرة الضريبى الذى يكون له مردود إيجابى عليها و من هذا الهدف العام ينبثق مجموعة من الأهداف الفرعية الآتية:

- 1- التعرف على دور التخصص النوعي للمراجع الخارجى فى ضبط مخاطر المراجعة .
- 2- التعرف على أثر التخصص النوعي للمراجع الخارجى فى الحد من إدارة الضريبة .
- 3- بيان اثر التخصص النوعي لمراجع الحسابات الخارجى على الأقرار الضريبي .

ثالثاً:- أهمية البحث:

من خلال العرض السابق لمشكلة البحث تتضح أهميته من أنه يتطرق لمجال بحثي جديد وهو التخصص النوعي للمراجع الخارجى وأثره فى الحد من تبنى إدارة الوحدة الاقتصادية لسياسة إدارة الضريبة وكذلك أثره على مستوى جودة الأقرار الضريبي المقدم من الممول الى مصلحة الضرائب المصرية فى ظل ما يشهده العالم من تغيرات اقتصادية واجتماعية تكنولوجية متسارعة وهو ما أدى إلى صعوبة إمام المراجع الخارجى بأمور النشاطات كلها ومقدرته على مواجهة مشكلات المراجعة فى ظل اختلاف أنواع تلك الصناعات أو حجمها.

فضلاً عن أن التخصص النوعي للمراجع الخارجى يعتبر مدخلاً معاصراً للتميز والتحسين المستمر فى جودة الخدمات الضريبية التي يقدمها المراجع والتي يكون لها مردود إيجابى على الإفصاح عن الموقف الضريبي للوحدة الاقتصادية وكذلك على جودة الأقرار الضريبي المقدم للمأمورية التابع لها الممول فى ضوء أحكام القانون رقم 91 لسنة 2005.



رابعاً: - فروض البحث:

في ضوء طبيعة مشكلة البحث وأهدافه يمكن صياغة الفرضين التاليين كما يأتي :

الفرض الأول: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص النوعي للمراجع الخارجى و إدارة الضريبة

الفرض الثاني: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص النوعي للمراجع الخارجى وجودة الاقرار الضريبى .

خامساً :- منهج البحث:

يعتمد الباحث على استخدام منهجين أساسين كما يأتي:

الدراسة النظرية : وتتضمن عرض ما ورد في الأدب المحاسبى من دراسات تتعلق بطبيعة التخصص النوعي للمراجع وأهميته بالنسبة إلى تحسين مستوى الخدمات الضريبية التي يقدمها الى العميل محل المراجعة ، فضلاً عن تحديد دور التخصص النوعي لمراجع الحسابات الخارجى فى الحد من قدرة الادارة على تبنى سياسة إدارة الضريبة لتخفيض الابعاء الضريبية على الوحدة الاقتصادية بالاضافة الى بيان اثره على جودة الاقرار الضريبى المقدم الى المأمورية التابعة لها و ما توصلت إليه جهود الباحثين في هذا الصدد وتحديد ما يمكن أن يناقشه البحث الحالي.

الدراسة الميدانية : والتي تجري باستخدام قوائم استقصاء توجه للمراجعين بهدف التعرف على آرائهم حول أهمية التخصص النوعي للمراجع الخارجى ودوره فى الحد من قدرة إدارة الوحدة الاقتصادية فى تبنى سياسة إدارة الضريبة علاوة على تحليل البيانات المجمعَة باستخدام الأساليب الإحصائية الملائمة لذلك .

سادساً :- خطة البحث

في إطار طبيعة البحث وتحقيقاً لأهدافه قام الباحث بتقسيمه إلى أربعة أقسام :

أولاً : دور التخصص النوعي لمراجع الحسابات الخارجى فى ضبط مخاطر المراجعة .

ثانياً : دور التخصص النوعي للمراجع الخارجى فى الحد من إدارة الضريبة .

ثالثاً : الدراسة الميدانية من حيث منهجية الدراسة الميدانية من حيث أهدافها، وفروضها، ومجتمع وعينة الدراسة، وأدوات جمع البيانات، والأساليب الإحصائية المستخدمة فى تحليلها، وفي اختبار الفروض، ومناقشة النتائج التي تم التوصل إليها.

رابعاً : أهم النتائج والتوصيات .



أولاً : دور التخصص النوعى لمراجع الحسابات الخارجى فى ضبط مخاطر المراجعة

مقدمة :

أثرت الاتجاهات الحديثة فى بيئة الاعمال وكذلك حقل العمل المهنى للمراجعة الخارجية عن وضع مهنة المراجعة الخارجية فى مفترق الطرق فإما أن تستعيد المهنة العريقة مقومات الثقة والجدارة وإما أن تتعرض للمزيد من وقائع رفع الدعاوى والمزيد من التدخل الحكومى والذى بدأ فى الولايات المتحدة الامريكية بقانون (Sarbanes Oxley) والذى أصدره مجلس الشيوخ الامريكى فى 2002/7/30 والذى نص صراحة على منع مراقبى الحسابات الخارجيين من القيام بتقديم أنواع محددة من الخدمات بخلاف المراجعة لعملاء المراجعة الخارجية بالإضافة الى العديد من المتطلبات الواجبة للحفاظ على إستقلاله وموضوعيته (16).

وقد تمثل أحد محاور التطوير المعنى فى إستراتيجية التخصص النوعى لمراجع الحسابات الخارجى بهدف تحقيق المزيد من دقة تقديرات المخاطر الحتمية لعمليات المراجعة الخارجية بما يعمل على الارتقاء بمستوى الاداء المهنى للمراجع الخارجى من جهة وكذلك الارتقاء بجودة قرارات تخطيط عمليات المراجعة الخارجية من جهة ثانية وقد تواترت معايير المراجعة الدولية والمحلية على التأكيد على أهمية قيام المراجع الخارجى بالامام والتفهم الجيد لطبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة وقد ترتب على ذلك إجماع معايير المراجعة الدولية والمحلية على ضرورة إعتبار تفهم المراجع الخارجى لطبيعة نشاط العميل بل والاستعانة بمساعدين ذوى خبرة ملائمة فى ذلك النشاط ركنا أساسيا من أركان تقدير الخطر الحتمى وكذلك فى تخطيط عمليات المراجعة وإتخاذ القرارات المتعلقة بها وبالتالي فإن أى نقص فى إلمام المراجع الخارجى بطبيعة نشاط العميل يعتبر ذا تأثير جوهري على مقدرة المراجع الخارجى وعلى الحصول على قناعة معقولة لتأييد رأيه (17).

(1) مفهوم التخصص النوعى للمراجع:

ينبغي أولاً التفرقة بين الخبرة بنوعيتها العام والنوعى والتخصص النوعى :
وتعرف الخبرة العامة : بأنها "طول المدة التي يقضيها شخص معين في وظيفة متخصصة أو في أداء مهمة محددة" (18) كما أن الخبرة العامة وإن كان يصعب وصفها في مجال المراجعة، لكن لها دلائل ومقاييس يمكن من خلالها تحديد مفهوم الخبرة عن طريق دراسة العوامل العقلية التي يستخدمها المراجعون، والتي تعمل على تحديد أبعاد اكتساب المعلومات واستخدامها، وتحديد عوامل ومعايير تقييم المعلومات والتي عن طريقها يتم تحديد الأنواع الخاصة من المعلومات ذات الاهتمام والتركيز من قبل المراجعين. ومن ثم يمكن استخدام مفهوم أو مضمون سنوات الممارسة لتحديد مفهوم الخبرة (19).



أما الخبرة النوعية فتعرف بأنها : " المقدره على الأداء الكفاء للمهام المعقدة غير الهيكلية بطريقة متميزة، اعتماداً على المعرفة المتراكمة في مجال معين، والإجراءات المحددة لأداء مثل تلك المهام (0) أما الخبرة المتخصصة فتعرف بأنها : " امتلاك مساحة عريضة من المعرفة والمهارة العلمية في مجال معين (20) ، أو "المعرفة التي يكتسبها المراجع نتيجة للتخصص في مراجعة العملاء المتخصصون في الصناعة تحديداً صناعة معينة أو أداء مهام محددة ويعرف بأنهم: "مراجعون متخصصون في مكاتبتهم، وتعد عملية تدريبهم وممارستهم للخبرة مقتصرة في صناعة معينة" (21). ويشار إلى تخصص المراجع أيضاً بأنه" قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة المستقلة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع أو نشاط صناعي واحد، بما يتضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشآت في القطاع نفسه، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات

وبالنظر إلى مفاهيم الخبرة العامة والخبرة النوعية والتخصص النوعي أعلاه يتضح أن الخبرة العامة عبارة عن المدة الطويلة التي يقضيها الفرد في وظيفة معينة أو في أداء مهمة محددة، في حين تعكس الخبرة النوعية المهارة في أداء مهمة في مجال معين ولا تقاس بعدد السنوات بشكل مطلق، وإنما ينبغي نسبتها إلى مهمة معينة، في حين يعني التخصص النوعي للمراجع المعرفة المتعمقة في نشاط اقتصادي معين (22).

(2) أهمية التخصص النوعي للمراجع الخارجي في ضوء معايير المراجعة الدولية والامريكية :

يعد التخصص النوعي للمراجع أحد الاتجاهات الحديثة في تطوير مهنة المراجعة، وأحد أبرز مداخل الاستمرارية في سوق المراجعة لمواجهة المنافسة المتزايدة في ظل العولمة وانفتاح الأسواق ومع ذلك لا يوجد معيار يدل صراحة على ضرورة التخصص النوعي للمراجع إلا أن هناك معايير تبين أن تفهم المراجع لطبيعة الصناعة التي ينتمي لها عميل المراجعة يعد ضرورة أولية لكي يؤدي عمله على أكمل وجه، ويساعده ذلك في معرفة مكامن وجود الأخطار في تلك الصناعات وتخطيط أفضل لعمليات المراجعة.

ومن أبرز تلك المعايير التي أدت إلى ظهور مفهوم التخصص النوعي كاستجابة لها، هي معايير المراجعة الأمريكية المتعارف عليها، ومعايير المراجعة الدولية والتي يمكن عرضها فيما يلي : -

- يقضي المعيار الأول من معايير العمل الميداني أن يتم التخطيط لعملية المراجعة على نحو مناسب، والجزء الرئيسي من هذا التخطيط هو فهم عمل العميل والنشاط الذي يعمل فيه. ويمثل حصول المراجع على المعرفة المتعلقة ببيئة نشاط العميل الإطار الذي من خلاله يمارس دوره في القيام بأعمال التخطيط الاستراتيجي للمراجعة ومن خلال فهم بيئة الأعمال المحيطة وفهم الأحداث والمعاملات داخل المنشأة و يمكن للمراجع تقييم المخاطر وتحديد الصعوبات التي تواجه تنفيذ عملية المراجعة (23) .



- وفيما يتعلق بمعايير المراجعة الدولية يقضي المعيار رقم (315) بضرورة حصول المراجع على المعرفة الكاملة بنشاط المنشأة وبيئتها قبل الموافقة على التكليف بعملية المراجعة وبعد قبول التكليف وفي هذه الحالة فإن الفهم لمنشأة العميل يعمل على زيادة درجة تخصص المراجعة في اتجاهين:
الاول : ويتمثل في الحصول على معرفة أولية عن القطاع الذي تنتمي إليه المنشأة، وكيفية عمل المنشأة المكلف بمراجعتها (24).

الثاني : فيدفع المراجع -حسب الظروف- بالحصول على المعرفة المطلوبة -معلومات أكثر تفصيلاً- في بداية التكليف. وهو ما يعني تقييم تلك المعلومات وتحديثها كلما تقدمت عملية المراجعة عن طريق الاتجاهين معاً.

- وتقضي الفقرة السادسة من معيار المراجعة الدولي رقم (550) بعنوان "الأطراف ذوو العلاقة" بأن المراجع يحتاج إلى مستوى من المعرفة بأعمال المنشأة والصناعة التي تنتمي إليها لمساعدته في تعرف الأحداث والمعاملات والممارسات التي قد يكون لها أثر جوهري في القوائم المالية. وعملياً فإنه من الصعب أن تتوافر للمراجع المعرفة الكافية بطبيعة النشاطات التي تتطلب خدمات المراجعة والتي تجعل منه مراجع لتلك النشاطات جميعها، وهو ما يضع المراجع أمام خيارين هما:

الاول : أن يكون لديه الإلمام الكافي بأمور الصناعات الموجودة بالبيئة المحيطة التي تتطلب خدماته، وهذا يتطلب منه تكاليف ضخمة في الحصول على تلك المعرفة وتكاليف عملية التدريب، مما يصعب على مكتب المراجعة تحمل تلك التكاليف، وفي أحيانٍ أخرى يكون من غير العملي الإلمام بكل تلك الصناعات.

الثاني : أو قبول المراجع لعمليات المراجعة في ظل عدم المعرفة الكافية والمتخصصة بطبيعة النشاطات في البيئة المحيطة وفي هذه الحالة قد تكون المنشأة التي يراجعها ضمن صناعات تتميز بمخاطر مرتفعة وهو ما يعرضه لمخاطر التقاضي إذا أخفق في عملية المراجعة سواء من جانب العميل أو من جهة الطرف الثالث، ومن ثم يتحمل المراجع دفع تعويضات قد تفوق إمكانياته، فضلاً عن فقدان الثقة من قبل الجمهور بالمراجع وبالمهنة عموماً (25)0

- فضلاً عما سبق يعد المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) مسألة التخصص في مهنة المراجعة أحد أبرز خمس قضايا تواجه المهنة في القرن الواحد والعشرين، وأن الطلب على خدمات المراجعة في المكاتب المتخصصة سوف يكون هو الطابع الغالب في هذه المدة وبالمقابل ينخفض الطلب على خدمات المراجعة في المكاتب الأخرى ومن هنا تفرض البيئة الاقتصادية الحالية على المراجع أن يتخصص في نشاط معين، وهو ما قد يؤدي إلى التخفيف من حالات إخفاق المراجعة (26).



- وتبرز أهمية التخصص النوعي للمراجع أيضاً في رغبته بتعزيز سمعته المرتبطة بتقديم خدمات ذات جودة عالية، حيث ينتج عن ذلك تقديم المكتب المتخصص لمستوى مرتفع من التأكيد مقارنة بعمليات المراجعة المقدمة من قبل مكاتب مراجعة غير متخصصة وبذلك أصبح التخصص النوعي للمراجع يمثل إحدى الاستراتيجيات التي يتبعها المراجع أو شركات المراجعة للمنافسة في سوق المهنة بدلاً عن الأتعاب وتظهر أهمية أخرى للتخصص النوعي تتمثل في مسألة تخفيض الاستعانة بالخبراء من قبل المراجع، فالعديد من الأعمال تحوي كثيراً من الغموض وتفاصيل أكثر للشيء محل المراجعة خاصة في ظل التوجه نحو مراجعة الأداء البيئي والاهتمام بكثير من القضايا الأخرى التي بدأت مهنة المراجعة الاهتمام بها وكانت من السابق خارج دائرة اهتمام المهنة، وهو ما أدى إلى طلب المراجع للنصح والمشورة حول تلك الأعمال.

- ويلجأ المراجع في الغالب في حال عدم تعاون الإدارة وعدم ثقة المراجع في بيانات الإدارة حول رقم ما إلى جهة حيادية ليطلب منها النصح والمشورة ويجب على المراجع في هذه الحالة أن يلم إماماً كافياً بأعمال العميل ليحدد مدى ضرورة الاستعانة بالخبير، كما يجب عليه أيضاً أن يقيم التأهيل النوعي للخبير، وأن يفهم أهداف ومجال عمل الخبير، فضلاً عن الأخذ بالحسبان علاقة الخبير بالعميل لتعرف الحالات التي يمكن أن تضعف من موضوعية الخبير، ومن ثم فإذا توافرت له المعرفة المتخصصة في ذلك النشاط فإنه قد يخفض من الاستعانة بالخبير إلى درجة كبيرة في حالات كثيرة.

- أما أهمية التخصص النوعي للمراجع في كشف حالات إدارة الأرباح المحاسبية فإن احتمالات حدوث احتيال مالي في التقارير المالية لمنشآت الأعمال، تقل في حالة تخصص المراجع في نشاط العميل نفسه، عكس ما هو عليه الحال في حالة عدم تخصص المراجع، إذ يعد التخصص النوعي في مهنة المراجعة من أهم العوامل التي يمكن الارتكاز عليها في مواجهة قيام منشآت الأعمال بإصدار تقارير مالية مضللة أو متضمنة احتيالياً مالياً وغالباً تلجأ منشآت الأعمال التي تتبع أساليب إدارة الأرباح، إلى اختيار مراجعين غير متخصصين في نفس مجال نشاطها، اعتقاداً منها أنه يمكنها إخفاء إدارة الربح المحاسبي عن مثل هؤلاء المراجعين (27).

وبناء على ما سبق يمكن القول، إنه في هذه الحالة توجد علاقة ارتباط عكسية بين التخصص النوعي للمراجعين وقيام منشآت الأعمال بإصدار تقارير مالية مضللة حيث يسهم تخصص المراجع في تدعيم قدرات المراجعين في اكتشاف وقائع قيام منشآت الأعمال باتباع أساليب إدارة الأرباح المحاسبية ومنعه، وهو ما ينعكس في النهاية على تدعيم الكفاءة النوعية للمراجع.

- فضلاً عن ذلك تظهر أهمية أخرى للتخصص النوعي للمراجع وهو الإسهام في تدعيم درجة استقلال المراجع، حيث يعمل ذلك على تقوية درجة احتفاظ المراجع الخارجي باستقلاله في مواجهة محاولات



بعض العملاء لمساومته على ذلك الاستقلال كما أن استقلال المراجع يمكن أن يتعرض للتهديد من خلال تخصص المراجع في صناعة معينة، ويظهر ذلك من خلال تزايد اعتماد شركات المراجعة النوعية على عملائها في نشاط اقتصادي معين، وكذلك ما قد يرتبط به من خدمات أخرى بخلاف مهام المراجعة الخارجية لهؤلاء العملاء أنفسهم. (28).

(3) دور المنظمات المهنية في تفعيل إستراتيجية التخصص النوعي لمراجع الحسابات الخارجي .

للمنظمات النوعية دوراً أساسياً في نشر ثقافة تخصص المراجع، بل أنها الجهة التي تستطيع تطبيق هذه الاتجاه، بما لديها من سلطة تستطيع من خلالها إلزام المراجعين الخارجيين بالتخصص في مراجعة نشاط معين، و إلزام منشآت الأعمال بالتعاون مع مراجع خارجي متخصص في نشاطها ويمكن تلخيص دور المنظمات النوعية في النقاط التالية:

- إصدار الإرشادات والتوصيات اللازمة لمكاتب المراجعة التي توضح مضمون التخصص و أهميته وكيفية تطبيقه والمقومات اللازمة له.
- توفير دليل إرشادي يتضمن أسماء مكاتب المراجعة ونوعية النشاط الذي تتخصص في مراجعته.
- إعداد دورات تدريبية لتدريب المراجعين الخارجيين على مراجعة أنشطة أو صناعات معينة.
- إلزام منشآت الأعمال كبيرة الحجم بالتعاقد مع مراجع خارجي متخصص.

(4) أهمية التخصص النوعي للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة :

تشير معايير المراجعة إلى أن عوامل الصناعة يجب أن تؤخذ في الحسبان عند تخطيط المراجعة وإجراءاتها فمثلاً معيار المراجعة الأمريكي رقم 47 (SAS Iss. 47) يشير إلى أن نظام الرقابة مصمم لمنع الأخطاء الجوهرية أو كشفها أو سوء التقدير في القوائم المالية وهكذا كلما كان هيكل الرقابة قوياً انخفض احتمال وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية. (29).

وتؤدي المعرفة بطبيعة أسباب الخطأ في صناعة ما أو فئة من الصناعات، إلى التأثير في تحديد الاستراتيجية المناسبة للمراجعة، فمثلاً اكتشاف الأخطاء الروتينية يحتاج إلى اختبار العمليات خلال السنة وفي نهايتها، الأخطاء غير الروتينية تُكتشف بالتركيز على العمليات غير المتكررة وتعديل القيود مثل التقديرات المحاسبية (30).

فضلاً عن ذلك، فإن التخصص النوعي يكسب المراجع خبرة عالية لتقييم الأخطاء المهمة، وإيجاد الحلول الممكنة لها ومن هنا يأتي دور المراجع المتخصص في تحسين تقدير خطر المراجعة وتقليلها.



ويكمن خطر المراجعة في إبداء رأي غير سليم عن التقارير والقوائم المالية التي تعدها إدارة المنشأة، بمعنى عدم اكتشاف أي تحريف مهم في تلك البيانات.

ونظراً إلى أن إعداد البيانات المالية يتم من قبل الإدارة، ومن ثم فالتحريف - إن وجد - يتم من جانب معد تلك البيانات سواء عن قصد أو غير قصد، وتتوقف درجة صعوبة تحريف البيانات المالية على نوع العمليات أو نوع الحساب، وفي ظل عدم وجود رقابة كافية عليها، فإن خطر التحريف في البيانات المالية يتمثل في الخطر الحتمي (الملازم) وخطر الرقابة (31).

ولا يستطيع المراجع التحكم أو السيطرة عليها إلا أن دوره ينحصر في تقييمها، وكلما كان هذا أقرب إلى الدقة أمكنه تقليل خطر الاكتشاف إلى أدنى حد ممكن. ويمكن معرفة دور التخصص النوعي للمراجع في تحسين تقييم خطر المراجعة من خلال الآتي :

أولاً: تقييم الخطر الحتمي:

الخطر الحتمي هو الملازم لطبيعة المنشأة أو الصناعة أو طبيعة الحساب، ويقوم المراجع بتصميم إجراءات التحقق التي تساعده في التوصل إلى حكم سليم عن الخطر الحتمي. وتبرز أهمية التخصص النوعي للمراجع في تصميم تلك الإجراءات، لأن معرفة المراجع بطبيعة الصناعة التي ينتمي إليها نشاط العميل، تمكنه من أن يكون على دراية بالقوانين واللوائح التي تنظمها والظروف الاقتصادية التي تمر بها والتي قد تشكل ضغوطاً عليها، وكذلك يكون على درجة عالية بفهم مؤشرات عدم الاستمرار في الصناعة والموقف الحالي لتلك الصناعة، والنظم الالكترونية والبرامج الأكثر شيوعاً في تلك الصناعة التي تؤدي إلى تصميم إجراءات التحقق السليم التي تؤدي إلى تقييم دقيق للخطر الحتمي.

ثانياً: تقييم مخاطر الرقابة:

يقوم المراجع بدراسة نظام الرقابة الداخلية المصمم، ومدى كفاءته وتحديد نقاط ضعفه من ناحية، والقيام باختبارات الالتزام من ناحية أخرى، للتأكد من مدى التزام التطبيق العملي لنظم الرقابة الداخلية الموضوعة التي يتم الحكم على مدى الاعتماد عليها. وتبرز أهمية التخصص النوعي للمراجع في تحديد اختبارات الالتزام، إذ إنها توفر للمراجع الدراية بأمكان الأخطاء غير المتعمدة وكذلك العناصر التي يسهل التلاعب فيها في تلك الصناعة، ويكون لديه صورة متكاملة عن نظام الرقابة الداخلية الأكثر أحكاماً في تلك الصناعة، وبذلك تكون اختبارات الالتزام التي يحددها المراجع أكثر كفاءة في الحكم على نظام الرقابة الداخلية.

ثالثاً: تقييم خطر الاكتشاف:

يمكن للمراجع التحكم في خطر الاكتشاف، إذ يستطيع بناء على تقييمه لخطر الرقابة والخطر الحتمي أن يخفض خطر الاكتشاف إلى أقل مستوى ممكن عن طريق قيامه بالفحص التحليلي واختبارات العينة، ويكمن



الخطر هنا في أن الاختبارات التحليلية تخفق في اكتشاف تحريف مهم، إذا ما اختير تحليل خطأ أو طُبّق بطريقة خطأ، أو إذا اختيرت عينة غير ملائمة أو غير كافية. وإذا ما كان المراجع متخصصاً في الصناعة فإنه يمكن من تقليل مخاطر عدم الاكتشاف إلى أدنى مستوى ممكن.

ومن ثم فإن التخصص النوعي للمراجع يصل بالمراجع إلى درجة الميكنة في معرفة المشكلات الكامنة في النشاط محل المراجعة والقدرة على تحليل تلك المشكلات، ويكون لديه استراتيجية واسعة للحلول المناسبة لها وقوة الملاحظة (32) 0

وبناء على ما سبق يمكن القول: إن التخصص يوفر رصيماً من المعرفة العميقة للمراجع بمشكلات الصناعة وظروفها، وهو ما ينعكس على مستوى أدائه، ويلبي احتياجات العملاء وعليه فإن هناك أهمية للتخصص النوعي للمراجع الخارجى وذلك لمساهمته في تحسين تقدير مخاطر المراجعة، وذلك بما يتناسب وبيئة المراجعة النوعية والقانونية .

ثانياً : دور التخصص النوعي للمراجع الخارجى في الحد من إدارة الضريبة

مقدمة :

تؤدي الضرائب دوراً اقتصادياً واجتماعياً وسياسياً مهماً في جميع بلاد العالم على اختلاف انظمتها، كما تستخدم كأداة مهمة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ويتوقف نجاح السياسة الضريبية على النظام الضريبي وسلامة مقوماته المختلفة ومن أجل إنجاز هذا الدور كان لابد من فرض نظام ضريبي يهدف إلى تحديد الدخل بشكل كامل ودقيق، من خلال إلزام الممولين بتقديم إقرار ضريبي (33)0

وتتوجه الانظمة الضريبية الحديثة نحو مبدأ الالتزام الطوعي والذي مفاده أن الممولين يؤدون ما عليهم من التزامات ضريبية بطريقة اختيارية وطوعية من خلال الربط الضريبي الذاتى وبتدخل محدود وبسيط من جانب الادارة الضريبية ومرد هذا التوجه الحديث للتقدير الذاتى أنه يحقق للفاحص الضريبي التفرغ والتركيز على بعض الممولين الذين يشكلون مصدر خطر على خزينة الدولة بسبب عدم قيامهم بالافصاح عن التزاماتهم الضريبية عند تقديم الاقرار الضريبي طوعا حيث ان غياب التقدير الذاتى يحول إجراءات التقدير الضريبي والدفع الضريبي الى عملية مرهقة قد تستغرق وقتاً طويلاً من جانب الفاحص الضريبي مما يؤدي الى انخفاض كفاءة الادارة الضريبية و يؤثر سلباً على الحصيلة الضريبية ويمكن تقسيم طرق تقدير الدخل في مصر إلى طريقتين أساسيتين وهما كالتالي (34) :



- طريقة الإقرار الضريبي في ظل نظام الربط الذاتي

- طريقة التقدير الجزافي

1- مفهوم إدارة الضريبة

تعرف إدارة الضرائب على أنه الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة في المنشأة من أجل تحقيق الأهداف المحددة وإدارة الضرائب هي مزيج بين السلوك القانوني والضريبي والإداري ويتعلق بإدارة المتغير الضريبي في المنشأة في جميع مراحل حياتها ولذا تسعى المنشأة الى تعظيمه بدون الخروج عن الاطار القانوني (35)

وبما أن كل أثر ضريبي يقابله أثر مالى فان إدارة الضريبة تعمل على تعزيز قدرة المنشأة في الحصول على التدفقات المالية من خلال التخفيض في التكاليف الضريبية وبالتالي الرفع من المردودية المالية للمساهمين كما أن لإدارة الضرائب أهمية بالغة على مستوى الاداء والقرارات المالية في مراحل نشاط المنشأة والتي تتمثل في الاستغلال ، التمويل ، الاستثمار لذلك تحاول إدارة الوحدة الاقتصادية معرفة هذه الاثار ومحاولة تعظيم الاستفادة منها في إطار ما يسمح به قانون الضرائب .

و تعرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إدارة الضريبة بأنها : ترتيب أمور الممول بما يمكنه من تخفيض الضريبة بصورة تتفق مع القانون ولكنها تتعارض مع قصد المشرع من تطبيق هذا القانون (36) كما يرى آخرون أن إدارة الضريبة يتحقق في مجال ضريبة الدخل عندما تؤدي الترتيبات التي يقوم بها الممول الى تخفيض التزامه الضريبي دون أن يحمله ذلك خسارة أو تكلفة (37) .

ويتضح مما سبق أن تعريف إدارة الضريبة هو :كل ميزة يحصل عليها الممول تؤدي الى إعفائه من الالتزام الضريبي أو تخفيضه دون أن يعد متهربا من الضريبة ، ويتضح من هذا التعريف بأنه يشمل كل من يتجنب الضريبة قاصدا الحصول على المزايا الضريبية فقط أو الاستفادة بالثغرات التي يوفرها القانون دون إعتباره متهربا .

2- مخاطر إدارة الضريبة

إن خطر إدارة الضريبة لايمكن تجاهله فهو يصيب النظام الضريبي في أهم أركانه وهو العدالة الضريبية حيث تتمكن مجموعة من الممولين من تخفيض أعبائهم الضريبية باتباع وسائل لايقصدها المشرع بينما



يتحمل باقى الممولون أعباءهم الضريبية مع أنهم متساوون فى المراكز القانونية وهذا يعبر عن نقص فى القيم الاخلاقية (38) .

ولقد قدرت بعض الدراسات أن إستراليا خسرت فى تسعينات القرن الماضى 4 مليار دولار قيمة إستخدام بعض الممولين لادارة الضريبة (39) ولقد قدرت مصلحة الضرائب البريطانية خسائرها من إدارة الضريبة والتهرب الضريبى خلال الاعوام 2007 ، 2008 ، 2009 بحوالى 7 مليار جنيه إسترليني وأن إدارة الضريبة يساهم وحده بحوالى 17.5% من إجمالى الفجوة الضريبية فى بريطانيا (40) كما يشكل هروب رأس المال من الدول النامية خطرا على أوضاعها الاقتصادية لانه يحرم هذه الدول من الاستفادة من هذه الاموال فى خططها التنموية .

3- مقومات إدارة الضريبة فى الوحدة الاقتصادية0

زاد الاهتمام بإدارة الضريبة إهتمام العديد من جانب المهتمين بالشأن الضريبى والذين يروا أن الوحدات الاقتصادية تلجأ الى إدارة الضريبة وإختيار سياسات محاسبية تهدف الى تخفيض الربح لتخفيض التكاليف التى تفرضها الدولة مثل الضريبة على الدخل وهناك تصورين (41) :

التصور الاول: ويرى أن إدارة الضريبة هى آلية لتقليل التكاليف الضريبية فى إطار الهامش الذى يسمح قانون الضرائب فى حدود مبدأى عدم التعسف فى إستعمال الحق والتصرف الغير عادى فى إدارة الضريبة وهذا التعريف يقتصر على التكاليف الضريبية وهو يهتم بتقديم التقارير لادارة الوحدة الاقتصادية من أجل تفادى الاخطار الضريبية الممكنة الوقوع (42) .

التصور الثانى : ويرى أن إدارة الضريبة تهتم بكل التكاليف بما فيها التكاليف الضريبية والاطراف المتعاقدة مثل حملة الاسهم (المساهمين) ، المديرين التنفيذيين ، المحللين الماليين ، مصلحة الضرائب ، المراجعين والمجتمع وغيرهم من الاطراف المعنية بالافصاح عن مبلغ الضريبة (أى أنه لايتعلق بالادارة فقط) بالإضافة الى أن له نظرة عالمية وذلك راجع الى طبيعة الشركات التى تنشط فى مثل هذه البيئة هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن إدارة الضريبة تهدف الى تعظيم أرباح المساهمين وذلك بالحفاظ على القيمة السوقية للشركة مرتفعة فى السوق المالى عن طريق ضمان تحمل الوحدة الاقتصادية لاقل ضريبة ممكنة وهذا ما يسمى " بالمساهمة فى خلق القيمة .



ونستنتج من ذلك أن إدارة الضريبة بالمفهوم الحديث لا ينظر فقط الى كيفية التحكم فى المتغير الضريبي داخل أنشطة الوحدة الاقتصادية بل يتعداه الى نظرة ابعد من ذلك وهى كيفية معالجة تأثير المتغير الضريبي على أصحاب المصلحة وقد إنعكس ذلك على بيئة الاعمال الدولية بحيث نجد أن الوحدات الاقتصادية قد توجهت نحو إستخدام لغة تقارير الاعمال الموسعة (XBRL) Extensible Business Reporting Language التى تعتبر أن النظام الذى يعتمد على شبكة الانترنت فى عرض وتصنيف المعلومات الموجودة فى ملفات الوحدة الاقتصادية بحيث يمكن تجميعها فى شرائح بعدة طرق تزيد من فعالية الافصاح الالكترونى للمعلومات المحاسبية والضريبية الخاصة بالوحدة الاقتصادية .

وبذلك أصبحت النظرة حول إدارة التقارير الضريبية والالتزام يرتكز على ضرورة إستخدام تكنولوجيا المعلومات (Tax Reporting Software) وقد أصدرت لجنة تداول الاوراق المالية بالولايات المتحدة الامريكية (SEC) فى يناير 2009 قواعد تلزم فيها الشركات المسجلة لديها بتطبيق نظام (XBRL) والتى تجعل الوظيفة الضريبية أكثر فعالية (43) .

من خلال هذه الاهمية لنظام المعلومات الضريبي فى الوحدة الاقتصادية أصبح للوظيفة الضريبية دور مهم ضمن الهيكل التنظيمى للوحدة الاقتصادية حيث أصبحت تتنافس الوظائف الاخرى خاصة فى المؤسسات كبيرة الحجم والكثيفة النشاط والتى لديها العديد من الفروع مثل الشركات متعددة الجنسيات

4- صور إدارة الضريبة

لقد بين جهاز المحاسبات الامريكى General Accounting Office أن مايقرب من ثلثى الشركات الامريكية لم تدفع ضريبة الدخل الفيدرالية فى الولايات المتحدة الامريكية خلال الفترة من 1996 حتى 2000 عن طريق نقل الارباح من الاقاليم ذات الضرائب المرتفعة الى الاقاليم التى ليس بها قانون ضريبي أو ذات الضرائب المنخفضة (44) ولقد وجهت الولايات المتحدة الامريكية تهمة إدارة الضريبة لاصحاب محرك بحث جوجل عن طريق نقل الارباح عبر ايرلندا وهولندا الى جزيرة برمودا مما مكن جوجل من تجنب ضريبة تقدر بحوالى 2.4% من إجمالي الضريبة المستحقة عليه فى الولايات المتحدة الامريكية وتأخذ إدارة الضريبة عدة صور أهمها : (45)



5/1 تفتيت الدخول

يلجأ الممول الى إدارة الضريبة عن طريق تفتيت الدخول أو الأرباح إما للاعفاء الكامل من الضريبة وذلك عندما يكون الدخل أو الربح أقل من الحد الأدنى الخاضع للضريبة أو لتفادي الاسعار الضريبية المرتفعة فى ظل الاخذ بالضرائب التصاعدية ويتم ذلك من خلال زيادة عدد الشركاء وإستغلال الاعفاءات الشخصية و تقليل وعاء الضريبة وذلك بخصم مايسمح به القانون من تكاليف (46)0

5/2 تحويل المعاملة الضريبية أو تجزئتها

وتتمثل فى تحويل أو تجزئة المعاملة الضريبية بشكل يجعل الناتج منها مفضلا ضريبيا وخاصة عندما تكون المعاملة الضريبية للأرباح أو الدخول الرأسمالية أقل عبئا من المعاملة الضريبية للدخل أو الربح العادى فإن تقسيم إحدى الشركات التابعة الى شركتين تحتفظ الاولى بالاسم المعروف قبل التقسيم وتأخذ الاخرى إسما آخر ويعنى ذلك أيلولة جزء من أموال الشركة المنقسمة الى الشركة الجديدة (47)0

5/3 تأجيل الضريبة

يمكن إدارة الضريبة عن طريق تأجيلها من خلال أحد أسلوبين الاول أن يؤجل الممول حصوله على الدخل أو الربح لسنوات تالية والثانى أن يعمل على زيادة معدلات إستهلاك الاصول الثابتة وخصم التكاليف الواجبة الخصم والتي وردت بنص القانون فيتحقق له تخفيضا فى السنوات الاولى مما يعد تأجيل دفع الضريبة لسنوات تالية ويفيد نظام تأجيل الضريبة الممول من خلال إستفادته من القيمة الزمنية للنقود حيث يكون للمول فرصة إستثمار مبلغ الضريبة الذى تأجل دفعه على أن يلتزم بعد ذلك بدفع هذا المبلغ بالقيمة التى تكون عليها النقود بعد ذلك (48).

5/4 إستغلال الفرص أو البدائل

أن يستغل الممول الفرص أو البدائل التى تتيحها القوانين ومنها تأخير أداء الضريبة وخاصة عندما تكون فوائد التأخير التى يتحملها الممول لا تتناسب مع عائد إستثمار مبلغ الضريبة فى الوقت الحالى وإستغلال الفن المحاسبى من خلال إستغلال المبادئ المحاسبية التى تسمح بتعديل السنة الضريبية .

5/5 إجراء الموازنات أو المراجحات الضريبية



وذلك عندما تكون العملية منفعة إقتصادية معينة لاختلاف بإختلاف المعالجات الضريبية لها ولكن ترجيح معالجة ضريبية على أخرى يحقق للمول مزايا ضريبية أكبر ومنها تفضيل القرض على التمويل الذاتى لان القرض تخصص عوائده من الارباح فيقل العبء الضريبي بينما لايستفيد من هذه الميزة الممول الذى يزيد رأسماله بالتمويل الذاتى ولقد حاول قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 الحد من إساءة إستخدام هذا النوع من المراجعة .

5/6 الاستفادة من الحوافز الضريبية

حيث يختار الممول النشاط أو الموقع الذى يمنحه المشرع حافزا ضريبيا لتجنب أداء الضريبة التى يجب عليه أداءها لو إختار نشاط أو موقع اخر ولكن قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ألغى معظم هذه الاعفاءات وقرر بدلا منها تخفيض سعر الضريبة من 40% الى 20% أى بواقع النصف كحد أقصى وذلك منعا لمشكلات التحايل على منح الاعفاءات وإساءة .

5/7 تكوين أشكال قانونية مستقلة

قد تتم إدارة الضريبة عن طريق إستغلال الاعتراف بالشخصية المستقلة للشخص الاعتبارى وذلك بتكوين شخصيات قانونية مستقلة منبثقة من الممول الاصلى أو الشركة الام يتم من خلالها نقل الاموال أو إجراء التصرفات التى من شأنها تأجيل الضريبة المستحقة على كل الشخصيات الداخلة فى مجموعة واحدة وتستخدم الشخصية القانونية المستقلة فى إبرام القروض فيما بين الاشخاص المرتبطة (49).

5/8 إستغلال العلاقات بين الاشخاص المرتبطة

تصدى قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 لمشكلة تحديد الايرادات والتكاليف التى تنتج من تعامل أشخاص مرتبطين تؤدى معاملاتهم الى ظهور أرباح غير حقيقية تؤثر على تحديد الوعاء الضريبي ومن ذلك قيام منشأتين مستقلتين قانونا ولكن يرتبطان فعلا بنفس الممول بإبرام عقود لشراء إحداها من الاخرى بضاعة بأقل من قيمتها حتى تحسب الايرادات فى حساب الشركة البائعة بأقل من قيمتها وتدفع عنها ضرائب أقل فى الواقع وخاصة إذا كانت المنشأة المشترية فى فترة الاعفاء وذلك فانه يسمح لمصلحة الضرائب أن تتدخل فى تحديد القيمة الحقيقية لتلك المعاملات وقد حددت اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل رقم 991 لسنة 2005 ثلاث طرق لتعيين السعر المحايد وهى طريقة السعر الحر المقارن ،



طريقة التكلفة الاجمالية مضافا اليها هامش ربح ،طريقة سعر إعادة البيع وقد قررت اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل الاولوية لطريقة السعر الحر المقارن .

5/9 تغيير الإقامة الجبرية

يعتبر نقل الممول لمحل إقامته من الدولة التي تفرض ضرائب ذات سعر مرتفع الى دولة أخرى لاتفرض ضرائب أو تفرض ضرائب بمعدلات منخفضة تشكل بالنسبة اليه ملاذا ضريبيا مثل موناكو ويعتبر ذلك صورة من صور إدارة الضريبة وتقوم بعض الشركات الدولية بنقل الارباح سوريا من المناطق المرتفعة ضريبيا الى المناطق الاقل ضريبيا وتخسر الخزنة العامة للولايات المتحدة الامريكية ما يقارب من مائة مليار دولار سنويا بسبب التحويل الصوري للارباح ولقد قام المشرع المصري بخطوة على الطريق لمعالجة هذا الوضع في قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 بتطبيق مبدأ عالمية الايراد على الاشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر على الايرادات التي تحققها في الخارج . (50)

5/10 التسويق عبر الاتفاقيات الضريبية

تستغل الشركات الاتفاقيات الضريبية لتجنب الازدواج الضريبي لانتقاء افضل النصوص وتكييف أوضاع الممول عليها للاستفادة من الاعفاءات أو التخفيضات المتاحة لتحقيق إدارة الضريبة.

6 - اساليب تحقيق إدارة الضريبة

تقوم الشركات بإدارة الضريبة وذلك لتحقيق الهدف الذي قامت من أجله وهو تحقيق أقصى ربح وبأقل التكاليف وأقل عبء ضريبي ممكن وهي تلجأ الى إدارة الضريبة للتقليل من هذا العبء بصفة جزئية أو التخلص منه كلية عن طريق مجموعة من الاساليب التي تتمثل فيما يلي :

- الملاذات الضريبية (الجناات الضريبية) Tax havens

- الاسعار القابلة للتحويل The Transfer Pricing

- المنشأة الثابتة Stablishing Stable

ففي دراسة أجريت في الصين عام 2003 توصلت الى أن حجم الخسارة التي تتكبدها الخزنة العامة سنويا بسبب الشركات الدولية قد بلغ 30 مليار يوان صيني أى ما يوازي 3.26 مليار دولار أمريكي وقد أكد مسئول مكتب الشؤون الضريبية الاجنبية التابع لمكتب الخزنة العامة في بكين في تقديراته أن 34% من مكاتب هذه الشركات وفروعها الموجودة في الصين لم تكن تدفع ضرائب عن إيراداتها بانتظام (51)



6/1 الملاذات (الجنات) الضريبية

وتعرف الملاذات الضريبية بأنها الدول أو المناطق التي تمنح إعفاءات أو تخفيضات ضريبية للأفراد والشركات لجذب الاموال والاستثمارات اليها وتتمثل خصائص الملاذات الضريبية (52) فى الاستقرار السياسى ، قطاع مصرفى متطور وذو كفاءة عالية ، غياب الرقابة على حركة رموس الاموال ، شبكة إتصالات وربط متطورة ، ومعدلات ضريبية منخفضة ومنعدمة فى بعض الحالات والسرية المصرفية المطلقة . (53)

6/2 أسعار التحويل

إن سعر التحويل هو السعر المحدد لتحويل السلع او بيعها بين الشركات المرتبطة ببعضها البعض أو بين الشركة الام وفروعها فى الاسواق الدولية أو الثمن المحدد لبيع السلع بين أعضاء عائلة الشركة الواحدة (54) وهى أسعار تتعلق بالسياسات الادارية المتعلقة بالعمليات التى تتم بين الشركة الام والفروع والتوابع لها أو بين الفروع والتوابع بعضها البعض والتى تتمثل فى تحويل المنتجات والتحويلات النقدية وغيرها وعند تحديد أسعار التحويل يكون بناء على عدة عوامل هى خطة تكلفة الانتاج بالشركة ، الهيكل التنظيمى ، ومجال العمليات الخارجية .

ويكون الهدف الاساسى من تحديد هذه الاسعار هو إتخاذ القرارات التى تساعد على التوزيع الامثل للموارد الاقتصادية مع محاولة القياس الدقيق لارباح هذه الفروع حتى يمكن التعامل مع القواعد الضريبية الخاصة بالضرائب على الدخل أو غيرها من الضرائب سواء المحلية أو الخارجية ومحاولة الاستفادة من المزايا الضريبية المتاحة وتكتسب أسعار اتحويل اهمية خاصة فى حالة ما إذا كانت تكلفة السلعة المحولة من الشركة الام الى فروعها تدخل كعنصر أساسى فى حساب تكلفة المنتج النهائى وإذا كان للربحية إعتبار هام فى تقييم اداء هذه الشركات التابعة .

6/3 المنشأة الثابتة

إستقر الفقه الضريبى الدولى على مبدأ هام وهو ألا تخضع أرباح الشركات الاجنبية للضريبة فى البلد المضيف إلا إذا كانت ناتجة عن تنظيم محدد يسمى بالمنشأة الثابتة وفى هذا المجال حاولت معظم المنظمات الدولية والاتفاقيات الضريبية الصادرة عن بعض الهيئات الدولية تبنى فكرة المنشأة الثابتة لمحاسبة الشركات متعددة الجنسيات (55) ولتعريف المقصود بالمنشأة الثابتة نجد أن هناك إتجاهين أساسيين فى هذا الصدد الإتجاه الاول وهو نظرية تحقق الدخل Theory Of Achievement of Revenue و تعرف المنشأة الثابتة بأنها تلك المنشأة التى تمارس نشاطا يسهم إسهاما مباشرا فى تحقيق الربح .



الاتجاه الثانى : نظرية التبعية الاقتصادية The Economic Theory Of Ownership يرتبط مفهوم المنشأة الثابتة بالمنشآت التى تعد جزء متكاملًا من إقتصاد الدولة بإعتبار أن الانشطة التى تزاولها تعد حيوية ومتكاملة مع النشاط الاقتصادى للدولة وحسب منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE يجب توافر ثلاثة شروط أساسية حتى نكون بصدد منشأة ثابتة وهى موقع مادي أو إقامة أعمال ، يجب أن تكون الإقامة ثابتة ، يجب أن تمارس المنشأة نشاطها بواسطة هذه الإقامة .

7- آليات التخصص النوعى لمراجع الحسابات الخارجى فى الحد من إدارة الضريبة

إن أهم الوسائل للحد من إدارة الضريبة هو من التعاقد مع مراجع حسابات مستقل متخصص نوعيا يضيف الثقة على الاقرارات الضريبية المقدمة من قبل الادارة نتيجة قدرة المراجع المتخصص نوعيا على إكتشاف الانحرافات والممارسات الهادفة الى إدارة الضريبة ومن ثم تعديل القوائم المالية بما يتناسب مع متطلبات المعايير مما يسهم فى رفع جودة الاقرار الضريبي .

ويحاول الباحث بيان دور آليات التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى الحد من قدرة إدارة هذه الشركات على تحقيق أهم دوافعها وهو تحقيق الوفر الضريبي من خلال ممارسة إدارة الضريبة وسوف نتناول تلك الآليات كما يلى :

7/1 دلالة التخصص النوعى لمراجع الحسابات الخارجى كمؤشر على جودة الاقرار الضريبي .

لقد قدمت عدد من الدراسات أدلة تطبيقية على أن الشركات التى تراجع بواسطة مكاتب المراجعة الكبرى المتخصصة نوعيا تظهر درجة أعلى لجودة الاقرار الضريبي فقد أظهرت دراسة حديثة شملت 42 دولة وجدت ان الشركات التى تراجع بواسطة المكاتب الكبرى المتخصصة نوعيا لديها عناصر إستحقاق أقل مما يشير الى تمتعها بجودة اعلى فى تحديد الوعاء الضريبي كما أظهرت دراسة اخرى أن ارباح الشركات التى تراجع من قبل المكاتب الكبرى تشهد حالات أقل من الاخطاء والانحرافات (56) .

7/2 يساهم التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى تفعيل دور الرقابة الداخلية الضريبية

لقد تنبتهت المنظمات المهنية من سنة 2002 الى وجود زيادة فى الفجوة بين الدخل المالى فى التقارير المالية والدخل الخاضع للضريبة فى التقارير الضريبية للوحدات الاقتصادية وهذا ما يسمى بعدوانية التقرير الضريبي والمالى (Tax and Financial Reporting aggressiveness) مما أدى بالحكومة الامريكية لمحاولة العمل على سد هذه الفجوة عن طريق إصدار قوانين تنظم آليات الرقابة الداخلية الضريبية فى الوحدة الاقتصادية وحيث اصدرت (Sarbanse Oxley) القانون رقم (404)



7/3 يساهم التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى تحسين الافصاح عن الموقف الضريبي فى التقارير المالية .

قامت الحكومة الامريكية إصدار القانون FIN^{٤٨} فى 15 ديسمبر 2006 من طرف FASB والذى يتعلق بأهمية الافصاح عن الموقف الضريبي فى التقارير المالية للشركات العالمية والشركات الكبيرة الحجم والنشاط وذلك لتحقيق الاستفادة القصوى من هذا الافصاح للمهتمين بمعرفة الضريبة التى سوف تتحملها الوحدة الاقتصادية وتأثيرها المالى عليها ويعتبر هذا القانون كأحد الاصلاحات المتعلقة بضرورة الالتزام بالافصاح عن المواقف الضريبية غير المؤكدة والمتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات المدفوعة فى القوائم المالية لأصحاب والحكومة فى المؤسسات الامريكية (Disclosure of uncertain income tax position) فى إطار تأمين الالتزام الضريبي للعمليات (Compliance Assurance Process) وتحقيق جودة فحص العمليات (Quality Examinatin Proces) .

7/4 يساهم التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى تفعيل دور الوظيفة الضريبية داخل الهيكل التنظيمى للوحدة الاقتصادية .

من أهم أليات تفعيل الرقابة الداخلية الضريبية فى الوحدة الاقتصادية التى أصدرتها الحكومة الامريكية إنشاء الوظيفة الضريبية داخل الهيكل التنظيمى للوحدة الاقتصادية وتنظيم عملها ولقد أصبح للوظيفة الضريبية دور مهم ضمن الهيكل التنظيمى للوحدة الاقتصادية حيث أصبحت تنافس الوظائف الاخرى خاصة فى المؤسسات كبيرة الحجم والكثيفة النشاط والتى لديها العديد من الفروع مثل الشركات متعددة الجنسيات

0

وقد قام مكتب المراجعة (Deloitte) سنة 2006 بدراسة تتمثل فى البحث عن الادوار الاساسية للوظيفة الضريبية فى الوحدات الاقتصادية الامريكية من خلال إستبيان الكترونى لعينة تتكون من 400 شركة تمثل شريحة واسعة من قطاعات الصناعة والخدمات المالية وقد إنتهى الاستبيان الى إن الدور الكبير للوظيفة الضريبية فى المؤسسات الامريكية يتمثل فى دعم المعاملات بنسبة 60% ودعم القرارات التشغيلية بنسبة 35% والمساهمة فى إدارة المخاطر الضريبية بنسبة 32% والمشاركة مع الوظائف الاخرى بنسبة 28% (57) .

وبالتالى يمكن القول أن الوظيفة الضريبية فى الوحدة الاقتصادية تتمثل فى (58) :

- الاستراتيجية الضريبية ومدى ربطها بالاهداف العليا للوحدة الاقتصادية
- الضرائب العملية (المرتبطة بالمرحلة التشغيلية) والمخاطر الضريبية المرتبطة بها والكفاءة للموارد المستعملة فى الوحدة الاقتصادية .



- المعالجة الضريبية (حساب الضريبة) والافصاح عنها والمرتبطة بالموثوقية فى تقارير الوحدة الاقتصادية .

- الالتزام الضريبي والمرتبب بمدى تطبيق الوحدة الاقتصادية للقوانين والاجراءات الضريبية .

7/5 يساعد التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى التحوط من المخاطر الضريبية المتعلقة بالتحويلات المالية .0

7/6 يقوم التخصص النوعى للمراجع الخارجى بتطوير العلاقات الضريبية من خلال إدخال الحلول التكنولوجية فى العلاقات الضريبية .

7/7 يساهم التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى التخفيف من حدة الاختلافات بين الدخل المالى والدخل الخاضع للضريبة فى الوحدات الاقتصادية .

7/8 يحد التخصص النوعى للمراجع الخارجى من قدرة إدارة الوحدة الاقتصادية على التحكم فى معدل الضريبة الفعلية (ETR) .

تهدف إدارة الضريبة على المستوى الدولى الى التخفيض فى معدل الضريبة الفعلية (ETR) الذى يعتبر معيار لقياس مدى التحكم فى المتغير الضريبي نظرا لتأثيره على أرباح الاسهم وعلى آراء المحللين المالىين والمساهمين وذلك خاصة مع التوجه نحو ضرورة إظهاره فى التقارير المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) والذى يحسب بالعلاقة التالية (59).

معدل الضريبة الفعلية = (التكاليف الضريبية الفعلية + الضرائب المؤجلة) / (الارباح قبل الضريبة)
7/9 إهتمام التخصص النوعى للمراجع الخارجى بالممامه بالتغيرات التى تؤثر على محيط الوحدة الاقتصادية

يساعد التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى الامام بجميع التغيرات التى تحدث فى البيئة المحيطة بالوحدة الاقتصادية خاصة فيما يتعلق بالقوانين الضريبية المعنية بالتغيير والرقابة الداخلية والاستراتيجية الضريبية والتكنولوجيا والهيكل التنظيمى والموارد البشرية والعمليات الصناعية مما يساهم فى الحد من قدرة ادارة الوحدة الاقتصادية على إدارة الضريبة .

7/10 يساعد التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى إدارة الخطر الضريبي .

يعتبر التوجه نحو إدارة الخطر الضريبي أحد التحديات التى يواجهها المراجع الخارجى والذى يعرفه مكتب المراجعة Ernst & Young بان الخطر الضريبي هو كل أعمال التراخى فى الاستراتيجية الضريبية والعمليات والتقارير المالية أو الالتزام والذى يؤثر سلبا على ضريبة الشركات أو الاهداف التجارية لها نتيجة أعمال غير مقبولة أو غير متوقعة مثل العقوبات والضرائب الاضافية والاضرار بالسمة والفرص



الضائعة وتحريف القوائم المالية والتقييمات غير الكافية للمخاطر ولذلك يجب على الوحدة الاقتصادية إدارة الخطر الضريبي بين المستوى الاستراتيجي والعملية .

7/11 يساهم التخصص النوعي للمراجع الخارجي في تطبيق وتفعيل دور الحوكمة الضريبية .

وقد عرفها البعض على أنها مجموعة قواعد وضوابط واجراءات تضمن سير العمل وتحقيق الاهداف وبالاخص توفير الشفافية وتعزيز المصادقية بين الوحدة الاقتصادية والاطراف المهتمة بالموقف الضريبي وهي عامل لجودة وأمن عملية الافصاح عن الموقف الضريبي في الوحدة الاقتصادية كما أن التوجه نحو الحوكمة الضريبية تعتبر أحد التحديات التي تواجه المراجع الخارجي والتي نجدها في تصورين :

الاول : حوكمة ضريبية في المحيط الداخلي للشركة تهتم بالاداء الامثل لتحديد الوعاء الضريبي .

الثاني : حوكمة ضريبية في المحيط الخارجي والذي تهتم بكيفية ايصال معلومات شفافة عن الموقف الضريبي لاصحاب المصلحة في إطار أن لديهم الحق في معرفته .

كما أن الحوكمة الضريبية في الوحدة الاقتصادية تعتمد على (60) :

- إنشاء الوظيفة الضريبية في الوحدة الاقتصادية
- مصادقية المعلومات الضريبية وذلك بوضع تقرير ضريبي يشارك فيه جميع أطراف الوظيفة الضريبية والمحاسبية من أجل المصادقة على معدل الضريبة الجارى ومعدل الضريبة الحقيقي للوحدة الاقتصادية .
- استخدام الافصاح الالكتروني من أجل تحليل وتخزين المعلومات الضريبية لحساب معدل الضريبة المؤجل ومعدل الضريبة الحقيقي .
- إدارة الخطر الضريبي كما ورد بالمعايير المحاسبية الدولية ٣٧ IAS (المخصصات والالتزامات الطارئة)
- وضع الضريبة على أولويات مجلس إدارة الوحدة الاقتصادية وذلك للتأكد من مصادقية المعلومات الضريبية المعلن عنها والتحكم في المخاطر الضريبية .



ثالثاً : الدراسة الميدانية ونتائج اختبار الفروض

تهدف الدراسة الميدانية ونتائج إختبار فروض البحث الى الوصول لاثر التخصص النوعى للمراجع الخارجى على إدارة الضريبة وكذلك على جودة الاقرار الضريبي من خلال تحديد عينة الدراسة ومصادر الحصول على البيانات والإحصاءات الوصفية للمتغيرات الخاضعة للدراسة الميدانية كما تم تحليل البيانات واختبار فروض البحث التي حددت مسبقا للوصول إلى نتائج البحث وذلك من خلال الاتى :

أولاً : عينة الدراسة ومصادر الحصول عليها:

حددت هذه العينة باستخدام المعادلة الاتية :

$$N = \frac{npQ}{(n-1)D + p}$$

إذ أن :

N = هو حجم العينة المطلوب

n = هو حجم المجتمع ويجب ان يكون محددًا

$$D = \frac{B^2}{Z^2}$$

B تقدر ب (5%) وهو الخطأ المسموح به فى البحوث الاجتماعية

Z ويمثل الاحداثى السينى لمنحنى التوزيع الطبيعى (وتساوى 1,96 عند درجة ثقة 95%)

P نسبة عدد المفردات فى المجتمع التى تتوافر فيها الخصائص موضوع الدراسة (وتساوى 50%)

Q النسبة المتممة لنسبة عدد المفردات وتساوى (1-p)

وقد تم توجيه الأستبيان الى فئتين هما (مراجعي الحسابات فى مكاتب المراجعة بالإضافة الى فاحصى مصلحة الضرائب) و قام الباحث فى البداية وقبل توزيع الاستبيانات بالاتصال بفئات المستقصى منهم لشرح أهداف الدراسة للحصول على موافقة الهيئات المعنية للاشتراك فى الدراسة من عدمه، وفي حالة الموافقة تم إرسال الاستبيانات بريدياً أو بالفاكس مرفقاً بالاستبيان خطاب يوضح الهدف من الدراسة كما تم توضيح أرقام الفاكس والبريد لأفراد العينة لإرسال الردود بالطريقة المناسبة لهم.

وقد قام الباحث بتوزيع 116 استمارة على فئتي الدراسة ، و استمرت عملية المتابعة ، وفي النهاية تم استرجاع 107 إستمارة استبيان، وتشكل ما نسبته 92.2% من الأستمارات الموزعة ، وهي نسبة مرتفعة



وقد تم استبعاد 9 استثمارات استبيان لوجود كثير من الأسئلة الهامة غير المجابة وبالتالي أصبح عدد الأستثمارات الصالحة للتحليل 98 استمارة ويوضح الجدول رقم (1) مجتمع الدراسة وعينتها ونسبة الردود

جدول رقم (1)

عينة الدراسة واستثمارات الأستبيان المستلمة

عدد الأستثمارات الموزعة	عدد الأستثمارات المستلمة	عدد استثمارات الأستبيان الصحيحة	نسبة الأستثمارات المستلمة إلى الموزعة	نسبة الأستثمارات الصحيحة من الموزعة
116	107	98	%92.24	76.7

و يوضح جدول (2) تقسيم عينة الدراسة حسب الفئات الوظيفية للمستقصى منهم

جدول رقم (2)

عينة الدراسة حسب الفئات الوظيفية

الوظيفة	العدد المستهدف	النسبة المئوية
مراجعي الحسابات	60	%61
مأمورى الضرائب	38	%39
المجموع	98	%100

ويوضح جدول رقم (3) الخصائص الديموجرافية لعينة الدراسة المستخدمة فى التحليل الأحصائى .



جدول رقم (3)

الخصائص الديموجرافية لعينة البحث

المستوى التعليمي			مستوى الخبرة			التخصص العلمي		
بيان	عدد	%	بيان	عدد	%	بيان	عدد	%
جامعي	83	84.7	5 سنوات فأقل	3	2.0	محاسبة	90	91.8
فوق الجامعي	15	15.3	5 - 10 سنوات	36	36.8	إدارة مالية	8	8.2
			أكثر من 10 سنوات	59	61.2			
الإجمالي	98	100		98	100		98	100

يتضح من الجدول (3) أن نسبة الحاصلين على بكالوريوس قد بلغت 84.7% من إجمالي عينة البحث ، أما المؤهل فوق الجامعي فقد بلغت نسبتها 15.3% ، لكل من الحاصلين على الماجستير و الدكتوراة ، ومن حيث سابقة الخبرة في مزاولة الوظيفة فالذين لهم سابقة خبرة 5 سنوات فأقل قد بلغت نسبتهم 2.0% من إجمالي عينة البحث ، أما الذين لهم فترة خبرة تتراوح ما بين 5 سنوات و 10 سنوات فقد بلغت نسبتهم 36.8% ، والذين تراوحت خبرتهم 10 فأكثر سنة فقد بلغت نسبتهم 61.2% ، اما من تراوحت خبرتهم 10 سنوات فأكثر فقد كانت نسبتهم 43.9% وبالنسبة للتخصص العلمي ، فقد تبين أن نسبة 91.8% من إجمالي عينة البحث كانوا من خريجي قسم المحاسبة و نسبة 8.2% (إدارة مالية) كما يتضح من الجدول السابق أن نسبة عينة البحث كبيرة ومتخصصة في مجال الدراسة يمكن الاعتماد على النتائج المتحصل عليها منها .

ثانيا : الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات (أدوات التحليل) :

إعتمد الباحث على بعض الأساليب الإحصائية الملائمة لطبيعة بيانات استمارة الاستقصاء وفيما يلي أهم الأساليب الإحصائية المستخدمة لتحقيق أهداف البحث، فقد تم تحليل البيانات التي تم جمعها من خلال أداة



الدراسة (الاستبيان) باستخدام الحاسب الآلي عن طريق برنامج الأساليب الإحصائية الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) من خلال الأساليب الإحصائية الأتية :

- مقاييس الاعتمادية والصلاحية : لاختبار صلاحية أسئلة قائمة الاستقصاء ومدى ملائمتها لأهداف البحث .

- التوزيع التكرارى لعبارات قائمة الاستقصاء : وذلك لمعرفة الأوزان النسبية لاستجابات عينة البحث فى عناصر الإستبيان المختلفة .

- تحليل الارتباط (Correlation) وتقدير المساهمة النسبية لدور التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى الحد من إدارة الضريبة .

- تحليل الأنحدار المرحلى (Stepwise regression) لتحديد نموذج تنبؤى من أهم العوامل المؤثرة للتخصص النوعى للمراجع الخارجى فى الحد من إدارة الضريبة .

- تحليل العامل (Factor analysis) وذلك بهدف تحديد أهم عوامل التخصص النوعى للمراجع الخارجى التى تعمل على الحد من إدارة الضريبة .

1- مقياس الثبات والصدق :

تم حساب معامل الثبات لأسئلة الاستقصاء (ما يسمى بمعامل الاعتمادية) وذلك لبحث مدى الاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي لقائمة الاستقصاء ومدى تعميم هذه النتائج على مجتمع الدراسة ، وذلك من خلال مقياس (ألفا) Gronbatch Alpha فإذا زاد هذا المقياس عن 0,60 أمكن الاعتماد على نتائج الدراسة وتعميمها على المجتمع ، ويتم حساب معامل الصلاحية عن طريق أخذ الجذر التربيعى لمعامل الثبات (قيمة ألفا).



جدول رقم (4)

مقاييس الإعتمادية (قيمة ألفا) والصلاحية كما جاءت من تحليل قائمة الاستقصاء

معامل الثبات والصدق	قيمة ألفا	عدد العبارات	أرقام العبارات	عناصر الاستقصاء
88.03	0.775	3	3-1	1- مفهوم بإدارة الضريبة
87.24	0.761	3	6-4	2- مقومات إدارة الضريبة
89.67	0.804	10	16-7	3- صور إدارة الضريبة
84.02	0.706	9	25-17	4- اليات التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى الحد من إدارة الضريبة
84.44	0.713	7	32-26	5 - دور التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى دعم جودة الاقرار الضريبي
92.57	0.857	6	38-33	6- أهمية التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى ضوء معايير المراجعة
78.80	0.621	4	42-39	7- أهمية التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى ضبط مخاطر المراجعة
90.10	0.812	4	46-43	8- دور المنظمات المهنية فى دعم التخصص التوعى للمراجع الخارجى
92.95	0.864	46	46-1	الأجمالى

و يوضح جدول (4) ان قيمة كل من معاملى الإعتمادية والصلاحية بلغت (86.4% و 92.9%) على الترتيب وهى نسبة عالية تقترب من الواحد الصحيح مما يؤكد أمكانية الإعتماد على نتائج التحليلات الإحصائية و إمكانية تطبيقها على مجتمع الدراسة .



2- عرض ومناقشة نتائج الدراسة :

نتائج التوزيع التكرارى لأراء فئات المستقصى منهم لعناصر الأستبيان حول دور التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى الحد من إدارة الضريبة .

اختبارات الفروض:

تم اختبار فروض الدراسة على النحو التالى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص النوعى للمراجع الخارجى و إدارة الضريبة .

إختبار مدى صحة الفرض الأول بالدراسة :

يلاحظ من نتائج التوزيع التكرارى انه يمكن قبول الفرض النظرى الأول : " يوجد شبه إجماع حول دور التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى الحد من إدارة الضريبة . وقد إستخدم الباحث أسلوب التوزيع التكرارى لتحديد الأوزان النسبية لأتجاهات إستجابات عينة البحث حول عبارات مجال بالأستقصاء و ذلك عن طريق تقدير نسبة الموافقة من المشاركين الذين جاءت استجاباتهم ("موافق تماما " ، "موافق") ، و فيما يلى توضيح نتائج هذا الأسلوب .

جدول (5)

التوزيع التكرارى لاراء المستقصى منهم حول المقصود بإدارة الضريبة كنسبة مئوية

العناصر	غير موافق مطلقا	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	أجمالي الموافقة %
1- هى مزيج بين السلوك القانونى والضريبي والادارى ويتعلق بإدارة المتغير الضريبي فى المنشأة فى جميع مراحل حياتها ولذا تسعى المنشأة الى تعظيمه بدون الخروج عن الاطار القانونى 0	--	10.2	23.5	57.1	9.2	66.30



63.30	8.2	55.1	30.6	6.1	--	2- ترتيب أمور الممول بما يمكنه من تخفيض الضريبة بصورة تتفق مع القانون ولكنها تتعارض مع قصد المشرع من تطبيق هذا القانون 0
94.00	35	59	4	--	--	3- إدارة الضريبة تتحقق في مجال ضريبة الدخل عندما تؤدي الترتيبات التي يقوم بها الممول الى تخفيض التزامه الضريبي دون أن يحمله ذلك خسارة أو تكلفة 0

ويوضح جدول (5) التوزيع التكرارى لآراء المستقصى منهم حول المقصود بإدارة الضريبة كنسبة مئوية ، و بفحص نتائج الجدول يتضح ان إدارة الضريبة تتحقق في مجال ضريبة الدخل عندما تؤدي الترتيبات التي يقوم بها الممول الى تخفيض التزامه الضريبي دون أن يحمله ذلك خسارة أو تكلفة كان اعلى نسبة موافقة بلغت 94% بينما جاء كل من كونها مزيج بين السلوك القانونى والضريبي والادارى ويتعلق بإدارة المتغير الضريبي فى المنشأة فى جميع مراحل حياتها ولذا تسعى المنشأة الى تعظيمه بدون الخروج عن الاطار القانونى ، ترتيب أمور الممول بما يمكنه من تخفيض الضريبة بصورة تتفق مع القانون ولكنها تتعارض مع قصد المشرع من تطبيق هذا القانون بنسب متقربة كانت (66.3% و 63.3%) على الترتيب.

جدول (6)

التوزيع التكرارى لآراء المستقصى منهم حول مقومات إدارة الضريبة كنسبة مئوية

العناصر	غير موافق مطلقا	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	أجمالي الموافقة %
1- أن إدارة الضريبة بالمفهوم الحديث لا ينظر فقط الى كيفية التحكم فى المتغير الضريبي داخل أنشطة الوحدة الاقتصادية بل يتعداه الى نظرة	--	6.1	42.9	42.9	8.2	51.10



						ابعد من ذلك وهى كيفية معالجة تأثير المتغير الضريبي على أصحاب المصلحة 0
52.00	11.2	40.8	43.9	4.1	--	2- أن النظام الذى يعتمد على شبكة الانترنت يزيد من فعالية الافصاح الالكتروني للمعلومات المحاسبية والضريبية الخاصة بالوحدة الاقتصادية
24.50	3.1	21.4	49.0	21.4	5.1	3- أصبح للوظيفة الضريبية دور مهم ضمن الهيكل التنظيمى للوحدة الاقتصادية حيث أصبحت تنافس الوظائف الاخرى 0

ويوضح الجدول رقم (6) التوزيع التكرارى لاراء المستقصى منهم حول أهم مقومات إدارة الضريبة كنسبة مئوية وبفحص الجدول السابق نلاحظ ان كل من المقوم الاول والمقوم الثانى جاءت بنسب موافقة متقاربة بلغت (51.2% و 52%) على الترتيب وهى نسبة يمكن ان نستنتج منها تساوى نسب أهمية كل من هذين المقومين ، اما المقوم الثالث فقد كانت أقل نسبة مئوية وصلت الى 24.5 و قد يرجع التباين فى مقومات ادارة الضريبة رغبات الوحدات الاقتصادية من تبنى سياسة ادارة الضريبة .

جدول (7)

التوزيع التكرارى لاراء المستقصى منهم حول صور إدارة الضريبة كنسبة مئوية

العناصر	غير موافق مطلقا	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	أجمالي الموافقة %
1- يلجأ الممول الى إدارة الضريبة عن طريق تفتيت الدخول أو الارباح	--	--	22.4	57.1	20.4	77.50
2- تحويل أو تجزئة المعاملة الضريبية بشكل يجعل الناتج منها مفضلا ضريبيا	1.0	2.0	31.6	56.1	9.2	65.30



74.50	23.5	51.0	21.4	4.1	--	3- يمكن إدارة الضريبة عن طريق تأجيلها
93.90	44.9	49.0	6.1	--	--	4- من صور إدارة الضريبة أيضا أن يستغل الممول الفرص أو البدائل التي تتيحها القوانين
83.70	19.4	64.3	16.3	--	--	5- إجراء الموازنات أو المراجعات الضريبية
76.50	26.5	50.0	23.5	--	--	6- الاستفادة من الحوافز الضريبية
68.30	21.4	46.9	31.6	--	--	7 تستغل الشركات الاتفاقيات الضريبية لانتقاء افضل النصوص وتكيف أوضاع الممول عليها
88.80	45.9	42.9	10.2	1.0	--	8- نقل الممول لمحل إقامته من الدولة التي تفرض ضرائب ذات سعر مرتفع الى دولة أخرى تفرض ضرائب بمعدلات منخفضة
98.00	54.1	43.9	2.0	--	--	9- يمكن أن يتحقق إدارة الضريبة عن طريق بتكوين شخصيات قانونية مستقلة منبثقة من الممول الاصلى
53.00	11.2	41.8	43.9	3.1	--	10- إستغلال العلاقات بين الاشخاص المرتبطة

وقد اوضح جدول (7) التوزيع التكرارى لاراء المستقصى منهم حول صور إدارة الضريبة كنسبة مئوية و بفحص نتائج الجدول يلاحظ ان صور إدارة الضريبة التي حصلت على نسب مئوية مرتفعة هي :

(1) يمكن أن يتحقق إدارة الضريبة عن طريق بتكوين شخصيات قانونية مستقلة منبثقة من الممول الاصلى بنسبة موافقة بلغت 98.0% .

(2) من صور إدارة الضريبة أيضا أن يستغل الممول الفرص أو البدائل التي تتيحها القوانين بنسبة موافقة بلغت 93.9%

(3) نقل الممول لمحل إقامته من الدولة التي تفرض ضرائب ذات سعر مرتفع الى دولة أخرى تفرض ضرائب بمعدلات منخفضة بنسبة موافقة بلغت 88.80%



(4) إجراء الموازنات أو المراجعات الضريبية 83.70%

جدول (8)

التوزيع التكرارى لآراء المستقصى منهم حول اليات التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى الحد من إدارة الضريبة

العناصر	غير موافق مطلقا	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	أجمالي الموافقة %
1. يساهم التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى تفعيل دور الوظيفة الضريبية داخل الهيكل التنظيمى للوحدة الاقتصادية.	--	6.1	43.9	37.8	12.2	50.00
2. يساعد التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى التحوط من المخاطر الضريبية المتعلقة بالتحويلات المالية .	--	1.0	13.3	41.8	43.9	85.70
3. يقوم التخصص النوعى للمراجع الخارجى بتطوير العلاقات الضريبية من خلال إدخال الحلول التكنولوجية فى العلاقات الضريبية .	--	--	8.2	53.1	38.8	91.90
4. يساهم التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى التخفيف من حدة الاختلافات بين الدخل المالى والدخل الخاضع للضريبة فى الوحدات الاقتصادية .	--	--	23.5	57.1	19.4	76.50
5. يحد التخصص النوعى للمراجع الخارجى من قدرة إدارة الوحدة الاقتصادية على التحكم فى معدل الضريبة الفعلى 0	--	1.0	54.1	34.7	10.2	44.90



66.30	21.4	44.9	33.7	--	--	6. يساعد التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى تفعيل دور الرقابة الداخلية الضريبية 0
98.00	68.4	29.6	2.0	--	--	7. يساهم التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى تحسين الافصاح عن الموقف الضريبى فى التقارير المالية 0
91.90	49.0	42.9	8.2	--	--	8. يساهم التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى المامه بالتغيرات التى تؤثر على محيط الوحدة الاقتصادية

فقد اوضحت نتائج جدول (8) اجماع آراء المستقصى على اربع أليات يجب الإهتمام بها وهى :

1. يساهم التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى تحسين الافصاح عن الموقف الضريبى فى التقارير المالية .
2. يقوم التخصص النوعى للمراجع الخارجى بتطوير العلاقات الضريبية من خلال إدخال الحلول التكنولوجية فى العلاقات الضريبية.
3. يساهم التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى المامه بالتغيرات التى تؤثر على محيط الوحدة الاقتصادية .
4. يساعد التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى التحوط من المخاطر الضريبية المتعلقة بالتحويلات المالية حيث بلغت نسب الموافقة (98.0% و 91.9% و 91.9% و 85.7%) على الترتيب.



جدول (9)

التوزيع التكرارى لآراء المستقضى منهم حول دور التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى دعم جودة الاقرار الضريبى كنسبة مئوية

العناصر	غير موافق مطلقا	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	أجمالي الموافقة %
التخصص النوعى للمراجع الخارجى يحد من قدرة الوحدة الاقتصادية على تفتيت الدخول الخاصة بها مما يؤدى الى جودة الاقرار الضريبى .	3.1	27.6	39.8	17.3	12.2	29.50
التخصص النوعى للمراجع الخارجى يحد من قدرة الوحدة الاقتصادية على إجراء الموازنات أو المراجحات الضريبية مما يحسن من مستوى الاقرار الضريبى 0	--	--	21.4	44.9	33.7	78.60
التخصص النوعى للمراجع الخارجى يحد من قدرة الوحدة الاقتصادية على سوء إستغلال الحوافز الضريبية مما يؤدى الى مردود ايجابى على الاقرارات الضريبية .	--	--	1.0	24.5	74.5	99.00
التخصص النوعى للمراجع الخارجى يحد من قدرة الوحدة الاقتصادية على إساءة إستخدام العلاقة مع الكيانات القانونية المرتبطة مما يحسن من مستوى الاقرارات الضريبية .	--	--	20.4	52.0	27.6	79.60
التخصص النوعى للمراجع الخارجى يحد من قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستفادة من تغيير الإقامة الى مايعرف بالجنات الضريبية ذات	--	2.0	16.3	51.0	30.6	81.60



						المعدل الضريبي المنخفض وهذا يزيد من مستوى جودة الاقرارات الضريبية .
94.90	63.3	31.6	4.1	1.0	--	التخصص النوعي للمراجع الخارجى يحد من قدرة الوحدة الاقتصادية على سوء إستخدام سعر التحويل لتحويل السلع او بيعها بين الشركات المرتبطة وهذا يؤدي الى تحسين جودة الاقرارات الضريبية .
95.90	67.3	28.6	3.1	1.0	--	التخصص النوعي للمراجع الخارجى يحد من قدرة الوحدة الاقتصادية على إجراء أى تحريفات أو غش متعمد فى البيانات المالية مما يؤدي الى زيادة مستوى جودة الاقرارات الضريبية .

فقد أوضحت نتائج جدول رقم (9) اتفاق عام بين فئات المستقصى منهم على أهمية كل من:

- التخصص النوعي للمراجع الخارجى يحد من قدرة الوحدة الاقتصادية على سوء إستغلال الحوافز الضريبية مما يؤدي الى مردود إيجابى على الاقرارات الضريبية بلغت 99.0% .
 - التخصص النوعي للمراجع الخارجى يحد من قدرة الوحدة الاقتصادية على إجراء أى تحريفات أو غش متعمد فى البيانات المالية مما يؤدي الى زيادة مستوى جودة الاقرارات الضريبية بلغت 95.9% .
 - التخصص النوعي للمراجع الخارجى يحد من قدرة الوحدة الاقتصادية على سوء إستخدام سعر التحويل لتحويل السلع او بيعها بين الشركات المرتبطة وهذا يؤدي الى تحسين جودة الاقرارات الضريبية بلغت 94.9% .
- وذلك على الترتيب مما يؤكد أهمية هذه العوامل فى دعم جودة الاقرار الضريبي .



جدول (10)

التوزيع التكرارى لاراء المستقصى منهم حول أهمية التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى ضوء معايير المراجعة كنسبة مئوية

العناصر	غير موافق مطلقا	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	أجمالي الموافقة %
1- من الاهمية أن يتم التخطيط لعملية المراجعة على نحو مناسب، والجزء الرئيسى من هذا التخطيط هو فهم عمل العميل والنشاط الذي يعمل فيه 0	--	--	18.4	49.0	32.7	81.70
2- بضرورة حصول المراجع على المعرفة الكاملة بنشاط المنشأة وبيئتها قبل الموافقة على التكاليف بعملية المراجعة 0	8.2	39.8	45.9	4.1	2.0	6.10
3- أن المراجع يحتاج إلى مستوى من المعرفة بأعمال المنشأة والصناعة التي تنتمي إليها لمساعدته في تعرف الأحداث والمعاملات والممارسات التي قد يكون لها أثر جوهري في القوائم المالية 0	--	5.1	14.3	54.1	26.5	80.60
4- وأن الطلب على خدمات المراجعة في المكاتب المتخصصة سوف يكون هو الطابع الغالب في هذه المدة وبالمقابل ينخفض الطلب على خدمات المراجعة في المكاتب الأخرى 0	--	18.4	67.3	11.2	3.1	14.30



70.40	14.3	56.1	27.6	2.0	--	5- أصبح التخصص النوعي للمراجع يمثل إحدى الاستراتيجيات التي يتبعها المراجع أو شركات المراجعة للمنافسة في سوق المهنة بدلاً عن الأتعاب 0
94.90	58.2	36.7	5.1	--	--	6- يساهم التخصص النوعي للمراجع الخارجي في تدعيم درجة استقلال المراجع 0

ويتضح من الجدول (10) و الخاص بالتوزيع التكراري لآراء المستقصى منهم حول أهمية التخصص النوعي للمراجع الخارجي في ضوء معايير المراجعة كنسبة مئوية أن هناك معايير قد أكد فئات المستقصى منهم على أهمية وجودها لتدعيم التخصص النوعي للمراجع الخارجي ، وقد جاءت مرتبة وفقاً لأهميتها كما يلي :

- 1- يساهم التخصص النوعي للمراجع الخارجي في تدعيم درجة استقلال المراجع حيث بلغت نسبة الموافقة 94.9%.
- 2- من الأهمية أن يتم التخطيط لعملية المراجعة على نحو مناسب، والجزء الرئيسي من هذا التخطيط هو فهم عمل العميل والنشاط الذي يعمل فيه حيث بلغت نسبة الموافقة 81.7%.
- 3- أن المراجع يحتاج إلى مستوى من المعرفة بأعمال المنشأة والصناعة التي تنتمي إليها لمساعدته في تعرف الأحداث والمعاملات والممارسات التي قد يكون لها أثر جوهري في القوائم المالية حيث بلغت نسبة الموافقة 80.6%.
- 4- أصبح التخصص النوعي للمراجع يمثل إحدى الاستراتيجيات التي يتبعها المراجع أو شركات المراجعة للمنافسة في سوق المهنة بدلاً عن الأتعاب حيث بلغت نسبة الموافقة 70.4%.



جدول (11)

التوزيع التكرارى لآراء المستقصى منهم حول أهمية التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى ضبط مخاطر المراجعة كنسبة مئوية

العناصر	غير موافق مطلقا	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	أجمالى الموافقة %
1- يؤدي التخصص النوعى للمراجع الخارجى الى زيادة المعرفة بطبيعة أسباب الخطأ فى صناعة ما أو فئة من الصناعات وبالتالي التأثير فى تحديد الاستراتيجية المناسبة للمراجعة.	--	1.0	12.2	53.1	33.7	86.80
2- التخصص النوعى يكسب المراجع الخارجى خبرة عالية لتقييم الأخطاء المهمة وإيجاد الحلول الممكنة لها 0	1.0	19.4	46.9	27.6	5.1	32.70
3- وتبرز أهمية التخصص النوعى للمراجع فى تصميم إجراءات التحقق التى تساعده فى التوصل إلى حكم سليم عن الخطر الحتمى.	1.0	35.7	51.0	11.2	1.0	12.20
4- التخصص النوعى يوفر للمراجع الدراية بأماكن الأخطاء غير المتعمدة وكذلك العناصر التى يسهل التلاعب فيها فى تلك الصناعة مما يساعده عند تحديد إختبارات الالتزام 0	--	--	18.4	72.4	9.2	81.60



ويوضح جدول (11) التوزيع التكرارى لآراء المستقصى منهم حول أهمية التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى ضبط مخاطر المراجعة كنسبة مئوية حيث أظهرت النتائج اتفاق آراء المستقصى منهم على أهمية كل من (يؤدى التخصص النوعى للمراجع الخارجى الى زيادة المعرفة بطبيعة أسباب الخطأ فى صناعة ما أو فئة من الصناعات وبالتالي التأثير فى تحديد الاستراتيجىة المناسبة للمراجعة.بالإضافة الى التخصص النوعى يوفر للمراجع الدراية بأماكن الأخطاء غير المتعمدة وكذلك العناصر التى يسهل التلاعب فيها فى تلك الصناعة مما يساعده عند تحديد إختبارات الالتزام) حيث بلغت نسبة اجمالى الموافقة الى (86.8% و 81.6%) على الترتيب .

جدول (12)

التوزيع التكرارى لآراء المستقصى منهم حول دور المنظمات المهنية فى دعم التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى الحد من إدارة الضريبة كنسبة مئوية

العناصر	غير موافق مطلقا	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	أجمالى الموافقة %
- إلزام المراجعين الخارجيين بالتخصص فى مراجعة نشاط معين، و إلزام منشآت الأعمال بالتعاون مع مراجع خارجي متخصص فى نشاطها 0	--	--	--	38.3	61.7	100
- إصدار الإرشادات والتوصيات اللازمة لمكاتب المراجعة التى توضح مضمون التخصص و أهميته وكيفية تطبيقه والمقومات اللازمة له.	--	1.7	26.7	25.0	46.7	71.7
- توفير دليل إرشادي يتضمن أسماء مكاتب المراجعة ونوعية النشاط الذى تتخصص فى مراجعته.	--	--	5.0	55.0	40.0	95.0



91.7	51.7	40.0	8.3	--	--	- إعداد دورات تدريبية لتدريب المراجعين الخارجيين على مراجعة أنشطة أوصناعات معينة.
------	------	------	-----	----	----	---

وقد تبين من نتائج الجدول رقم (12) أن من أهم الأدوار التي يمكن أن تقوم بها المنظمات المهنية في دعم التخصص النوعي لمراجع الحسابات الخارجي هي إلزام المراجعين الخارجيين بالتخصص في مراجعة نشاط معين و إلزام منشآت الأعمال بالتعاون مع مراجع خارجي متخصص في نشاطها حيث بلغت 100% ثم يليها توفير دليل إرشادي يتضمن أسماء مكاتب المراجعة ونوعية النشاط الذي تتخصص في مراجعته حيث بلغت 95% ثم يأتي بعد ذلك إعداد دورات تدريبية لتدريب المراجعين الخارجيين على مراجعة أنشطة أوصناعات معينة حيث بلغت 91.7 % .

ثالثا : عرض ومناقشة نتائج الدراسة :

في ضوء نتائج التوزيع التكراري لأراء فئات المستقصى منهم لعناصر الأستبيان حول أثر فجوة التوقعات في المراجعة على نجاح الفحص الضريبي الموضح أعلاه يمكن إجراء مايلي :

إختبار مدى صحة الفرض الأول بالدراسة :

يلاحظ من نتائج التوزيع التكراري انه يمكن قبول الفرض النظري الأول " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص النوعي للمراجع الخارجي و إدارة الضريبة " حيث إستخدم الباحث أسلوب التوزيع التكراري لتحديد الأوزان النسبية لأتجاهات إستجابات عينة البحث حول عبارات مجال الأستقصاء و ذلك عن طريق تقدير نسبة الموافقة من المشاركين الذين جاءت استجاباتهم ("موافق تماما " ، "موافق") ويؤكد ذلك نتائج تقدير معامل الارتباط و المساهمة النسبية التي جاءت بدرجة ثقة مرتفعة في الجدول التالي رقم (13) .

جدول (13)

نتائج تحليل الارتباط و تقدير المساهمة النسبية العوامل التي تؤدي الى تضيق فجوة التوقعات في المراجعة

المتغير	معامل الارتباط R	المساهمة النسبية R ²	المعنوية
1- يساهم التخصص النوعي للمراجع الخارجي في تفعيل دور الوظيفة الضريبية داخل الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية.	0.464	21.53	0.000



0.000	26.63	0.516	2-يساعد التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى التحوط من المخاطر الضريبية المتعلقة بالتحويلات المالية .
0.000	41.86	0.647	3-يقوم التخصص النوعى للمراجع الخارجى بتطوير العلاقات الضريبية من خلال إدخال الحلول التكنولوجية فى العلاقات الضريبية .
0.000	35.05	0.592	4-يساهم التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى التخفيف من حدة الاختلافات بين الدخل المالى والدخل الخاضع للضريبة فى الوحدات الاقتصادية .
0.000	36.84	0.607	5-يحد التخصص النوعى للمراجع الخارجى من قدرة إدارة الوحدة الاقتصادية على التحكم فى معدل الضريبة الفعلى .
0.000	39.69	0.630	6-يساعد التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى تفعيل دور الرقابة الداخلية الضريبية 0
0.000	37.45	0.612	7-يساهم التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى تحسين الافصاح عن الموقف الضريبى فى التقارير المالية .
0.000	31.92	0.565	8-يساهم التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى المامه بالتغيرات التى تؤثر على محيط الوحدة الاقتصادية

وقد أوضحت نتائج جدول (13) انه يمكن ان يحد التخصص النوعى للمراجع الخارجى من إدارة الضريبة من خلال الإهتمام بالاليات التالية نظرا لأرتفاع قيم معامل الإرتباط و المساهمة النسبية لها و هى :

1. يقوم التخصص النوعى للمراجع الخارجى بتطوير العلاقات الضريبية من خلال إدخال الحلول التكنولوجية فى العلاقات الضريبية .
2. يساهم التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى التخفيف من حدة الاختلافات بين الدخل المالى والدخل الخاضع للضريبة فى الوحدات الاقتصادية .
3. يحد التخصص النوعى للمراجع الخارجى من قدرة إدارة الوحدة الاقتصادية على التحكم فى معدل الضريبة الفعلى .
4. يساعد التخصص النوعى للمراجع الخارجى فى تفعيل دور الرقابة الداخلية الضريبية .



5. يساهم التخصص النوعي للمراجع الخارجى فى تحسين الافصاح عن الموقف الضريبي فى التقارير المالية .

حيث بلغت قيم معامل الارتباط لها (0.647 و 0.592 و 0.607 و 0.630 و 0.612) على الترتيب بينما بلغت قيم المساهمة النسبية لها فى تقليل الفجوة بمقدار (41.86% و 35.05% و 36.84% و 39.69% و 37.45%) على الترتيب .

اختبار مدى صحة الفرض الثانى بالدراسة "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص النوعي للمراجع الخارجى وجودة الاقرار الضريبي " ومن أجل إختبار الفرض الثانى استخدم الباحث تحليل الارتباط وتقدير المساهمة النسبية لتحديد قوة الارتباط بين المتغيرات المستقلة المؤثرة على إدارة الضريبة ومن المعلوم ان تحليل الارتباط و تقدير المساهمة النسبية يقوم باستبعاد أثر التحيز الشخصى فى اجابات المستقصى منهم و بالتالى قد تظهر النتائج أهمية متغيرات لم تحصل على نسب توزيع تكرارى مرتفعة , من هنا يمكن الاعتماد على نتائج تقدير معامل الارتباط و المساهمة النسبية بدرجة ثقة مرتفعة ويؤكد ذلك ما جاء فى الجدول رقم (14) .

جدول (14)

نتائج تحليل الارتباط و تقدير المساهمة النسبية لدور التخصص النوعي للمراجع الخارجى فى دعم جودة الاقرارات الضريبية

المتغير	معامل الارتباط R	المساهمة النسبية R ²	المعنوية
التخصص النوعي للمراجع الخارجى يحد من قدرة الوحدة الاقتصادية على تفتيت الدخول الخاصة بها مما يؤدي الى جودة الاقرار الضريبي .	0.618	38.19	0.000
التخصص النوعي للمراجع الخارجى يحد من قدرة الوحدة الاقتصادية على إجراء الموازنات أو المراجعات الضريبية مما يحسن من مستوى الاقرار الضريبي 0	0.713	50.84	0.000
التخصص النوعي للمراجع الخارجى يحد من قدرة الوحدة الاقتصادية على سوء إستغلال الحوافز الضريبية مما يؤدي الى مردود إيجابي على الاقرارات الضريبية .	0.583	33.99	0.000



0.000	50.69	0.712	التخصص النوعى للمراجع الخارجى يحد من قدرة الوحدة الاقتصادية على إساءة استخدام العلاقة مع الكيانات القانونية المرتبطة مما يحسن من مستوى الاقرارات الضريبية .
0.000	33.52	0.579	التخصص النوعى للمراجع الخارجى يحد من قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستفادة من تغيير الإقامة الى مايعرف بالجنات الضريبية ذات المعدل الضريبي المنخفض وهذا يزيد من مستوى جودة الاقرارات الضريبية .
0.000	28.73	0.536	التخصص النوعى للمراجع الخارجى يحد من قدرة الوحدة الاقتصادية على سوء استخدام سعر التحويل لتحويل السلع او بيعها بين الشركات المرتبطة وهذا يؤدي الى تحسين جودة الاقرارات الضريبية .
0.000	7.56	0.275	التخصص النوعى للمراجع الخارجى يحد من قدرة الوحدة الاقتصادية على إجراء أى تحريفات أو غش متعمد فى البيانات المالية مما يؤدي الى زيادة مستوى جودة الاقرارات الضريبية .

وقد أظهرت نتائج جدول (14) أهم العوامل المساعدة على تضييق فجوة التوقعات طبقاً لأهميتها و هى :

- 1- التخصص النوعى للمراجع الخارجى يحد من قدرة الوحدة الاقتصادية على إجراء الموازنات أو المراجحات الضريبية مما يحسن من مستوى الاقرار الضريبي .
- 2- التخصص النوعى للمراجع الخارجى يحد من قدرة الوحدة الاقتصادية على إساءة استخدام العلاقة مع الكيانات القانونية المرتبطة مما يحسن من مستوى الاقرارات الضريبية .
- 3- التخصص النوعى للمراجع الخارجى يحد من قدرة الوحدة الاقتصادية على تفتيت الدخل الخاصة بها مما يؤدي الى جودة الاقرار الضريبي .
- 4- التخصص النوعى للمراجع الخارجى يحد من قدرة الوحدة الاقتصادية على سوء إستغلال الحوافز الضريبية مما يؤدي الى مردود إيجابى على الاقرارات الضريبية .
- 5- التخصص النوعى للمراجع الخارجى يحد من قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستفادة من تغيير الإقامة الى مايعرف بالجنات الضريبية ذات المعدل الضريبي المنخفض وهذا يزيد من مستوى جودة الاقرارات الضريبية .



حيث بلغت قيم معاملات الارتباط لها (0.713 و 0.712 و 0.618 و 0.583 و 0.579) على الترتيب بينما بلغت قيم مساهمتها النسبية في المساعدة على تضييق فجوة التوقعات (50.84% و 50.69% و 38.19% و 33.99% و 33.52%) على الترتيب .

اختبار مدى صحة الفرض الثانى بالدراسة ويلاحظ من نتائج تحليل الارتباط و تقدير المساهمة النسبية السابقة أنه يمكن قبول الفرض النظرى "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص النوعى للمراجع الخارجى وجودة الأقرار الضريبي " .



المراجع

- 1- Ali R. AL Mutairi , " The economic consequences of auditor Industry Specialization " , Florida Atlantic University , ٢٠٠٦ , pg ١٤٦.
- 2- معاذ ظاهر صالح المقطري ، " التخصص الصناعي للمراجع وعلاقته بجودة الأداء - دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية " رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة أسيوط ، 2009.
- 3- محمد هبه عيد عطيه ، " تأثير التخصص القط اعى للمراجع على جودة الاداء المهني لعملية المراجعة " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة بنى سويف ، 2011.
- 4- علي سعد الدين جمعة ، " قياس التركيز في سوق خدمات المراجعة في مصر وأثره على جودة عملية المراجعة " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية ، 2013 .
- 5- Hussainey, K. (٢٠٠٩). The impact of audit quality on earnings predictability. Managerial Auditing Journal, ٢٤ (٤): ٣٤٠ - ٣٥١.
- 6- Karjalainen and other, (٢٠١١). " Audit Partner Industry Specialization and Earnings Quality of Privately-Held Companies" August.
- 7- Jaggi and other" Auditor Industry Specialization ,Political Economy and Quality Some Cross-Country Evidence ,Journal of International Financial Management and Accounting, vol.NO١, ٢٠١٢. Spring ٢٠١٢.
- 8- ليلي عزيز صليب، " أثر التخصص الصناعي للمراجع على تقليل خطر المراجعة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول، 2003 ، ص ص 369-416 .
- 9- أحمد زكي حسين متولي، " نموذج مقترح لقياس العلاقة بين إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، 2006 ، ص ص 165 - 237 .
- 10- معاذ ظاهر صالح أحمد المقطري ، " أهمية التخصص (المهني) الصناعي للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة - دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية ، المجلد 27 ، العدد الرابع ، 2011.
- 11- خيراني العيد ، " مدى مساهمة عوامل جودة الاداء المتميز لمحافظى الحسابات فى ضبط مخاطر المراجعة " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة قاصدى مرياح ، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية وعلوم التسيير ، 2013 .



- 12- Andrew M. Bauer, Miguel Minutti-Meza, Andrey Marie Silva, "Is the auditor's industry specialization a reliable indicator of tax avoidance?", University of Illinois at Urbana-Champaign, ٢٠١٢.
- 13- Sean T. McGuire, Thomas C. Omer, Dechun Wang, (٢٠١٢), Tax Avoidance: Does Tax-Specific Industry Expertise Make a Difference?", Texas A&M University.
- 14- Brant E. Christensen, Adam J. Olson, Thomas C. Omer, " Auditor-Provided Tax Services and Earnings Management through Tax Accounts", Texas A&M University, ٢٠١٣.
- 15- Allison Koester, Preeti Choudhary, Robert Pawlewicz, ٢٠١٤ , " Do Auditor-Provided Tax Services Impair Independence or Generate Knowledge Spillover? Evidence from Assessing Tax Accrual Quality , Georgetown University.
- 16- Munter, P., (٢٠٠٣), Evaluating Internal Controls and Auditor Independence Under Sarbanes - Oxley, Financial Executive, (Oct.), Vol. ٩, Iss. ٧, pp. ٢٦ - ٢٧.
- 17- Khurana, I. K. & Raman K. K., (٢٠٠٤), Litigation Risk and the Financial Reporting Credibility of Big ٤ Versus Non -Big ٤ Audits: Evidence From Anglo-American Countries, The Accounting Review, (Apr.), Vol. ٧٩, Iss. ٢, pp. ٤٧٣- ٤٩٥.
- 18- Bonner, Sarah E. and Lewis, Barry L., "Determinants of Auditor Expertise" Journal of Accounting Research, vol. ٢٨, (Supplement ١٩٩٠), p. ٢.
- 19- إبراهيم طه عبد الوهاب، " نظرية المراجعة 2"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثاني، 2000، ص 19 .
- 20- Bonner, Sarah E. and Lewis, Barry L., Op. Cit., p٢.
- 21- ليلى عزيز صليب، مرجع سبق ذكره، ص 379 .



- 22- أمال محمد محمد عوض، "دراسة واختبار اثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية"مجلة كلية التجارة للبحوث . العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، 2006، ص 68 .
- 23- محمد عبد الله محمد، " أثر الاختلافات في عوامل مخاطر العميل على عمليات قرار المراجعين في إطار التخطيط متعدد المراحل لعملية المراجعة:دراسة اختبارية على بيئة المراجعة في مصر"، مجلة الدراسات . والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الثاني، 2005، ص 149 .
- 24- الاتحاد الدولي للمحاسبين، " إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق، والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة"، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، 2005، ص ص 349-357 .
- 25- Dikolli, S. S., et al., (٢٠٠٤), **Audit -Planning Judgments and Client- Employee Compensation Contracts, Behavioural Research in Accounting, (Annual), Vol. ١٦, pp. ٤٥ - ٦١.**
- 26- American Institute Of Certified Public Accountants (AICPA), (٢٠٠٢), **Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit, Statement on Auditing Standards No. ٩٩, N.Y., AICPA.**
- 27- Dunn, K. A. & Brian W. M., (٢٠٠٤), **Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality, Review of Accounting Studies, (Mar.), Vol. 9, Iss. 1, pp. 35 - 57 .**
- 28- Vinciguerra, B. & Margaret O. A., (٢٠٠٤), **An Examination of Factors Influencing Managers' and Auditors' Assessments of the Appropriateness of an Accounting Treatment and Earnings Management Intentions, American Business Review, (Jan.), Vol. ٢٢, Iss.١, pp. ٧٨ - ٨٥.**
- 29- Maletta, Mario and Wright, Arnold, "Audit Evidence Planning: An Examination of Industry Error Characteristics", **Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. ١٥, Iss. ١, (Spring ١٩٩٦, p. ٧٤. As Cited By:**



American Institute of Certified Public Accountants, Statement on Auditing Standards, Iss. ٤٧, "Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit", (New York: AICPA, ١٩٨٣).

30- محمد نظمي عبد النبي بخيت، "قياس وتفسير البعد المعرفي للمراجع لزيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة: نموذج مقترح"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2004 ، ص 1070

31- ليلي عزيز صليب، مرجع سبق ذكره، ص 384 .

32- Lowensohn, Suzanne, Johnson, Laurence E., Elder, Randal J., and Davies, Stephen P., "Auditor Specialization, Perceived audit quality, and audit fees in the local government audit market", Journal of accounting and Public Policy, Vol. ٢٦, Iss. ٦, Nov ٢٠٠٧, pp. ٧٠٥-٧٣٢.

33- محمد بدوي، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، الإسكندرية: منشأة المعارف للنشر، 2000.

34- محمد بدوي، المحاسبة الضريبية بين النظرية والتطبيق، الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، 2005 .

35- Maurice Cozian, the big principles of the taxation of the firm, right LITEC, ٢eme edition, Paris, on ١٩٨٦, Postface of work.

36- Organization for Economic Co-operation and Development, International TaxTerms, p :// www.oecd.org/document/٢٩/٠, ٢٣٤٠, en_٢٦٤٩_٣٤٨٩٧_٣٣٩٣٣٨٥_٣_١_١_١_١, ٠٠.html>, (at ١٠ June ٢٠٠٦).

37- Challenge Corporation Ltd v. Commissioner of Inland Revenue [١٩٨٧] AC ١٥٥.

38- Phyllis lai Mo: Tax Avoidance and Anti-avoidance Measures in Major developing Economics , Greenwood Publishing group, USA, ٢٠٠٣, p١١.

39- K.Murphy : Procedural Justice and the Australian Tax Office : A Study of Schemes Investors Centers for Tax Integrity , Working Paper No. ٣٥, The Australian National University , Camberra, ٢٠٠٢.



- 40- H.M Reveue & Customs : Protecting Tax Revenues , 9 Dec 2009, pp. 3 and 13.
- 41- Nor Shaipah Abdul Wahab, Tax planning and corporate governance : Effects on Shareholders Valuation, Doctor of Philosophy, Sience management, University of Southampton, june 2010, p : 21.
- 42- جبر إبراهيم الداعور، محمد نواف عابد، أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مجلة الجامعة الإسلامية (فلسطين)، المجلد السابع عشر، العدد الأول، 2009، ص: 82
- 43- أسامة سعيد عبد الصادق، الإنعكاسات الدولية لإستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL على التصنيف المصري للمعلومات المحاسبية المنشورة إلكترونياً، مجلة آلية التجارة الإسكندرية (مصر)، العدد الثاني، المجلد 47، السنة 2010، ص: 7.
- 44- Tax justice Network: tax us if you can, September 2005.
- 45- The Huffington Post, Oct. 21, 2010.
- 46- احمد عزت لطفى الشريف : المعاملات الوهمية فى ظل القوانين الضريبية السارية المفعول فى فلسطين ، رسالة ماجستير ، جامعة النجاح ، فلسطين ، 2005
- 47- فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ، بتاريخ 2005/1/29 ، ملف رقم 640/2/37
- 48- الطعن رقم 490 لسنة 2007 ، الصادر عن اللجنة الاولى ، جلسة 2008/7/6 ، والمنشور بكتاب المبادئ القانونية التى قررتها لجنة الطعن ، من إصدارات وزارة المالية المصرية ، الجزء الثانى ، 2010 ، ص 97.
- 49- Jane G. Gravelle: Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion, Congressional Research Services, No. 7-5700. July 9, 2009 p. 12.
- 50- U.S. Senate Subcommittee on Investigations, Staff Report on Dividend Tax Abuse, September 11, 2008.
- 51- جميل عبد الرحمن، صابوني ، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات- دراسة مقارنة- ، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 2005، ص 259 .



- 52- Gilles Carrez, Rapport d'information déposé en application de l'article ١٤٥ du règlement, la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur l'application des mesures fiscales, p٥٥.
- 53- Jean pierre Brard, Rapport d'information sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, Assemblée Nationale, Avril ٢٠٠٨, p٥٢.
- 54- Czinkota, M.R, Ronkainen, I.A, and Mofler, International Business, Third Edition, The Dryden Press, ١٩٩٤.
- 55- ناشد سوزي عدلي، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008 . ص 101.
- 56- أمال عوض ، مرجع سبق ذكره، ص 231 .
- 57- Ken Leikam, Jacien L. Steele, Deloitte, Research report prepared by CFO and Tax Executives, what do companies Want from tax Function ,November ٢٠٠٦, p: ٠٣
- 58- Tony Elgood, Tax-risk Policy, PricewaterhouseCooper,International Tax Review, Tax management in Companies,٢٠٠٦ , N: ٢٩, p١٤.
- 59- www.PricewaterhouseCooper.com/la gestion du changement pour la fonction fiscale, Bulletin fiscal ٠٥-Aout ٢٠٠٩, p٠٢/٢٥-٠٢-٢٠١١.
- 60- Bernd Erle, Loughl G. Hicky, Ross H. Doherty ,Bruce P.,Tax in Boardroom A Discussion Paper, KPMG International, UK,٢٠٠٥, p : ١٠.