

## مؤشرات تقييم تنوع النظم المحاسبية الضريبية الدولية (دراسة ميدانية)

إعداد

هشام زكريا محمد

**المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية**

كلية التجارة وإدارة الأعمال – جامعة حلوان

المجلد الرابع والثلاثون – العدد الأول – مارس 2020



## مؤشرات تقييم أنواع النظم المحاسبية الضريبية الدولية (دراسة ميدانية)<sup>(1)</sup>

إعداد

هشام زكريا محمد

### ملخص البحث

يقدم البحث تطوير لمفهوم النظم الضريبية الدولية ليتلائم مع المتغيرات والمستجدات التي توجه بيئة الأعمال الضريبية ليس على المستوى المحلي، وتقييم التنوع بين النظم المحاسبية الضريبية دون الإقتصار الجانب القانوني والتشريعي فقط بل مراعاة دور الجانب المحاسبي، وهدف البحث إلى تحديد إعتبارات يمكن من خلالها تقييم التنوع بين النظم المحاسبية الضريبية الدولية بصور أخرى دون الإقتصار على الجانب القانوني والتشريعي، مع أخذ أراء الأطراف المعنية بالتعامل مع المنظومة الضريبية من خلال إجراء دراسة ميدانية للنظم الضريبية المصرية فى ضوء تلك الإعتبارات، وتوصل البحث إلى يعتبر التوافق بين النظم المحاسبية الضريبية بداية التغلب على تشوه النظام الضريبى المحلى من حدوث ازدواج ضريبي أو التهرب الضريبي أو قصور بالمعلومات المحاسبية الضريبية وإجراءات التحاسب الضريبي وتعقيد الإمتثال الضريبي من قبل الإدارة الضريبية، وبالتالي تهيئته إلى توحيد الإجراءات فى إطار علمى وعملى، وأوصى البحث بمراعاة الجانب المحاسبي الضريبي فى تطوير النظم الضريبية الدولية باعتباره نقطة إتفاق بين كافة النظم الضريبية الدولية.

### الكلمات الإفتاحية :

النظام الضريبي الدولي، المحاسبة الضريبية الدولية، التوافق الضريبي الدولي، التوحيد الضريبي الدولي، إعتبارات تقييم النظم المحاسبية الضريبية الدولية.

<sup>1</sup> - بحث مستخلص من رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة

## مقدمة

يعتبر التنوع بين النظم الضريبية نتيجة حتمية للاختلاف القوانين والتشريعات لكل نظام ضريبي عن الآخر، أدى إلى فجوة ضريبية بين الجانب المحاسبى والجانب القانونى، الأمر الذى دعى إلى ضرورة توافر اعتبارات تساعد فى تقييم النظم المحاسبية الضريبية الدولية دون الإتجاه إلى الجانب القانونى والتشريعى.

### أ- الدراسات السابقة

1. دراسة (Podvieszko, et. al, 2019)، تناولت الدراسة مقارنة بين الدول الجدد فى عضوية الاتحاد الأوروبى لبيان مستوى التنافس الضريبى وآثاره على الاقتصاد الكلى لكل دولة وما يرتبط بالاتحاد، كالانفاق الحكومى وعوامل جذب الاستثمارات وتحويل رؤوس الاموال بين الدول الاتحاد، وجوانب أخرى كالتوافق الضريبى الدولى بين الدول الأعضاء لتبادل المعلومات لأغراض الضريبية، واتباع معايير تدعم القدرة التنافسية الايجابية لاستيعاب أعضاء جدد بالاتحاد، وتوصلت الدراسة لعدة نتائج منها أن المنافسة الضريبية بين الدول يعتبر إرتباطا مباشرا بمثابة خريطة ضريبية توجه المستثمرين نحو النظم الضريبية ذات المعدلات المنخفضة، بما يساهم فى متابعة دول الاتحاد الأوروبى فى تقييم التنوع بين النظم الضريبية، وأن كانت الصعوبة الكبرى هى تحقيق التوافق فى ظل اختلاف وتنوع النظم الضريبية واهدافها.

2. دراسة (Tiutiuriukov, 2017)، تناولت الدراسة عرض للقضايا الدولية التى تواجه النظم الضريبية لعدة دول، والتى تتطلب إستمرار التعاون الاقتصادى بين تلك الدول وإقامة التكتلات الاقتصادية الإقليمية فيما بينها، بما يدعو إلى إجراء مقارنات بين النظم الضريبية للدول المختلفة لبيان أثر المنافسة الضريبية الدولية بينهم والعمل على تحقيق التوافق الضريبى للحد من التنوع بينهم وتقييمه لتحقيق التعاون الدولى فى مواجهة القضايا الضريبية، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة بين كل من أهمية التنافس الضريبى، والتوافق الضريبى، وجذب الاستثمارات كمؤشرات لتوحيد النظم الضريبية وتحقيق التعاون الاقتصادى بين الدول مع توحيد السياسات والأهداف

الضريبية كأحد متطلبات الوصول إلى نظام ضريبي موحد قادر على الحد من التنوع بين النظم الضريبية الدولية.

3. دراسة (R. Eccleston, Smith, 2016)، تناولت الدراسة التحديات والصعوبات التي تواجه إدارة الضرائب نتيجة التنوع بين النظم الضريبية الدولية، فكل دولة تسعى إلى التعاون الضريبي الدولي لتحقيق الإصلاح الضريبي والحد من الآثار السلبية للتنوع والتنافس الضريبي، ومواجهة صعوبة تعزيز التعاون الضريبي في ظل اختلاف القوانين الضريبية لكل دولة، والعمل على وضع نظم للحكومة الضريبية لتقييم النظم الضريبية الدولية، وتوصلت الدراسة إلى ضرورة تصميم نظام ضريبي يعتمد على مجموعة من المؤشرات لتعزيز التعاون الضريبي الدولي.

4. دراسة (Fenochietto, Pessino, 2014)، تناولت الدراسة نموذجاً لبيان القدرة الضريبية لعدد 113 دولة من خلال إجراء مقارنة للنظم الضريبية الدولية، وتحديد المتغيرات التي تؤثر في النظم الضريبية لتلك الدول وللوصول لحلول للقضايا الضريبية التي تواجهها النظم الضريبية الدولية، منها عدم التوافق الضريبي، والتهرب الضريبي، والازدواج الضريبي، وقصور المعلومات المحاسبية الضريبية، والآثار السلبية للمنافسة الضريبية وغيرها من القضايا الضريبية الدولية، وتوصلت الدراسة ضرورة وجود نظام ضريبي دولي موحد قادر على التكيف مع المتغيرات والظروف تلك الدول لمواجهة القضايا الضريبية الدولية، والتحديد الواضح للنظم الضريبية الدولية التي تتشابه في قدرتها الضريبية، وعدم الاقتصار على الجوانب القانونية والتشريعية، بل مراعاة جوانب أخرى كالجوانب الاقتصادية والمتطلبات الدولية لمواجهة القضايا الضريبية المعاصرة.

#### تقييم الدراسات السابقة والفجوة البحثية

تناولت الدراسات السابقة بيان التأثير أهمية المقارنة بين النظم الضريبية الدولية، لتحديد الاتجاهات الحديثة التي يعتمد عليها في تقييم النظم الضريبية الدولية، وبيان مدى الاتفاق والاختلاف بين النظم الضريبية، والتوصل إلى الحد من الاختلافات بين النظم الضريبية وتحديد الأهداف التي يبنى عليها النظام الضريبي بعيداً عن الاختلاف في القوانين والتشريع، التي تؤدي إلى صعوبة الدمج والربط بين النظم

الضريبية، وإن كانت أغلب تلك الدراسات قد تناولت المقارنة بين النظم الضريبية من أجل التنافس الضريبي فقط، دون العمل على توفير اعتبارات فى تقييم النظم الضريبية.

#### ب- مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث فى عدم ملائمة ومناسبة النظم المحاسبية الضريبية الحالية فى التعامل مع القضايا الضريبية الدولية، فى ظل استمرار الاعتماد على الجوانب التشريعية والقانونية فى تقييم النظم المحاسبية الضريبية لحرص كل من اختلاف وتنوع أهداف النظم الضريبية، بم يزيد من صعوبة إجراء المقارنة بين النظم الضريبية الدولية.

#### ج- أهداف البحث

يهدف إلى تحقيق الهدفين التاليين :-

1. تحديد مجموعة من الاعتبارات تعمل على تقييم تنوع النظم المحاسبية الضريبية الدولية بـ صور أخرى دون الاقتصار على الجانب القانونى والتشريعى.
2. العمل على إجراء دراسة ميدانية للنظم الضريبية المصرى فى ضوء تلك الاعتبارات، لبيان كيفية تحقيق تقييم التنوع بالنظم المحاسبية الضريبية الضريبي بين النظم الضريبية الدولية، والتبادل المعلومات للأغراض الضريبية الدولية.

#### د- فروض البحث

يسعى الدارس لاختبار صحة أو خطأ الفرضين التاليين :-

1. تحقق المقارنة الضريبية الدولية التوافق الضريبي والتوحيد الضريبي الدولى، كمطلب اساسى فى تقييم النظم المحاسبية الضريبية الدولية.
2. التوافق الضريبي يعمل على تطوير النظم المحاسبية الضريبية لتبنى البعد الدولى وتحقيق التوحيد المحاسبى الضريبي.

#### هـ- أهمية البحث

تتمثل فى بيان دور مهم فى كل من المجالين العلمى والعملى كما يلى :-  
- فمن الناحية العلمية (الأكاديمية)، يوجد تداخل بين المجال القانونى والتشريعى والمجال المحاسبى الضريبي، يؤثر على طبيعة المعلومات المحاسبية الضريبية عند

المقارنة مع نظم محاسبية ضريبية دولية أخرى، لذلك فإن البحث ذو أهمية خاصة لتحقيق الربط بين المجالين دون تجاهل أى منهما.

- فمن الناحية العملية (الميدانية)، تبدو أهمية البحث فى تقييم الآراء المختلفة حول دول المقارنة الضريبية فى توفير مؤشرات تعمل على تقييم المحاسبة الضريبية للترابط مع النظم المحاسبية الضريبية الدولية دون معوقات.

#### و- حدود الدراسة

فى سبيل التأكد من صحة تم التوصل إليه بالجانب النظرى، يقوم الدارس بإجراء دراسة ميدانية مع التطبيق على نظم الضريبية الدولية، حيث تمثلت تحليل آراء أطراف المنظومة الضريبية المصرية لبيان تنوع النظم المحاسبية الضريبية الدولية.

#### ز- منهجية البحث

يعتمد الدارس على كل من المنهجين التاليين :-

- المنهج الاستنباطى، يعتمد على تناول العديد من الدراسات العلمية التى يتضمنها الفكر المحاسبى الضريبى وتحليلها للتعرف على ماتوصل إليه البحث.

- المنهج الاستقرائى، يعتمد على محاولة الربط بطريقة منطقية بين الجوانب المختلفة التى يمكن تضمينها فى الاتجاهات الحديثة لتقييم النظم المحاسبية الضريبية الدولية، والربط بين النظم الضريبية الدولية.

#### ح- خطة البحث

يتناول البحث النقاط التالية :-

القسم الأول: النظام الضريبى الدولى.

القسم الثانى: تقييم لتنوع النظم الضريبية الدولية.

القسم الثالث: الدراسة الميدانية.

## القسم الأول النظام الضريبي الدولي

### مقدمة

تناولت العديد من الآراء مفهوم النظم الضريبية، إلا أن العديد من المتغيرات والعوامل ساهمت في تطويره ليصبح نظاما ضريبيا دوليا، كما يلي:-

#### 1. مفهوم النظام الضريبي الدولي

يعرف بأنه عبارة عن القوانين والتشريعات الموضوعة لتنظيم إجراءات الحساب الضريبي التي تتبعها الدولة في تحقيق أهداف مالية، واقتصادية، واجتماعية ( Dom & Miller, 2018, P10)، ونتيجة العديد من المتغيرات والعوامل تضمن أهداف أخرى كالهدف البيئي لتشجيع الممولين على الالتزام البيئي (Hu, et al., 2019, P3)، بالإضافة إلى الهدف السياسي الذي يراعى كل من المصالح السياسية والعلاقات بين الدول تطبيقا لمبدأ لمعاملة بالمثل (Fichtner, et al., 2019, P11)، إلا أنه على الرغم من تطور أهداف النظام الضريبي لم يستوعب الأهداف دولية، ومن ثم صعوبة الربط بين النظم الدولية، واستمرار قصور التعامل مع القضايا الضريبية الدولية.

لذا يرى الدارس أنه يجب إعادة صياغة مفهوم النظام الضريبي الدولي ليتمثل في هيكل علمي وعملي تسعى الدولة من خلاله لتحقيق أهداف مالية، واقتصادية، واجتماعية، وسياسية، وبيئية، ودولية، ليتلاءم مع المتغيرات، والتوافق مع النظم الضريبية الدولية وتحقيق البعد الدولي للنظام الضريبي، دون التأثير على أهداف النظام الضريبي للدولة.

#### 2. أهداف النظام الضريبي الدولي

يرى الدارس أنه يجب أن تعاد صياغة أهداف النظام الضريبي الحالي، ليحقق البعد الدولي والتعامل مع النظم والقضايا الضريبية الدولية، فتكون أهدافه كالاتي:-

- **أهداف مالية**، تتمثل في جباية الدولة لأكبر قدر من الموارد والإيرادات الضريبية التي يتم الحصول عليها من الممولين والمكلفين بأداء الضريبة وفقا لما يقره المشرع من قوانين وتشريعات، وتقوم به الإدارة الضريبية من ربط وتحصيل الضريبة.



- **أهداف اقتصادية**، تتمثل فى استخدام الضريبة لبناء مناخ اقتصادى يعمل على جذب الاستثمارات من خلال الحوافز الضريبية، بالإضافة إلى توجيه الاستثمارات نحو أنشطة معينة أو مناطق محددة، مع الحد من الواردات وتشجيع الصادرات.
- **أهداف اجتماعية**، تتمثل فى سعى النظام الضريبي فى مختلف دول العالم على تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال إخضاع الحد من تفاوت الدخل وعبء الضريبة.
- **أهداف سياسية**، يعتبر من سمات النظام الضريبي الحديث الأخذ بالاتجاهات السياسية بين الدول، وما يصاحب ذلك من تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل وإقامة تحالفات وتكتلات اقتصادية ينتج عنها ضرورة وجود أهداف سياسية بين الأطراف بالتكتل أو التحالف، ولعل ظهور كل من التوافق الضريبي الدولي، والتوحيد الضريبي الدولي، قد بدأ عند تحقيق التوافق والتوحيد فى الاتجاهات السياسية بين الدول.
- **أهداف دولية**، تتمثل فى سعى كافة الدول إلى ضرورة توفير معلومات للأغراض الضريبية الدولية للتعامل مع المتغيرات والعوامل الدولية، ومنها التهرب الضريبي الدولي، والازدواج الضريبي الدولي، وتحقيق متطلبات تطبيق معيار تبادل المعلومات للأغراض الضريبية ومايتبعه من مواجهة التهرب والازدواج الضريبي، بالإضافة إلى أن العديد من الاتجاهات العلمية والعملية تطالب بوجود معايير محاسبية ضريبية دولية لمواجهة فجوة الجانب المحاسبى والجانب الضريبي عند التحاسب الضريبي.
- **أهداف بيئية**، تتمثل فى أن النظام الضريبي لكل دولة يعتبر بمثابة أداة فعالة نحو مواجهة العديد من المظاهر السلبية، ومن ثم فإن هناك العديد من الآراء العلمية والعملية قد وجهت النظام الضريبي لمواجهة التلوث البيئي وتشجيع الالتزام بحماية البيئة من خلال فرض نوع من أنواع الضرائب، وهى الضريبة البيئية على الأنشطة ذات التأثير السلبي فى البيئة.

يرى الدارس من العرض السابق لأهداف النظام الضريبي الدولي أنه يأخذ جانبيين، الأول يتمثل فى الجانب التقليدى الذى يقتصر على تحقيق أهداف مالية، واقتصادية، واجتماعية تعوق تحقيق الترابط مع النظم الضريبية الدولية الأخرى، أما

الجانب الحديث والذى يتواكب مع المتغيرات البيئية المحيطة فإنه يتضمن استيعاب أهداف أخرى تضى على النظام الضريبي القدرة على التوافق والترابط مع النظم الضريبية الدولية الأخرى كالأهداف السياسية، والدولية، والبيئية، والإعلامية والتوعية، ويحقق هذا تطور النظام الضريبي فى حد ذاته دون تجاهل الأهداف التقليدية والحالية.

### 3. متطلبات تطوير النظام الضريبي الدولى

يواجه متطلبات تسعى كل دولة لتوفيرها لتحقيقه، وهى كالتى:-

- **نظام ضريبي حديث وكفاء**، يتضمن تحديد واضح ومحدد للإعفاءات والاستثناءات الضريبية، لتحقيق الشفافية والبساطة عند وضع السياسات الضريبية والقرارات لتحقيق بدورها أهداف النظام المستهدفه (KPMG, 2019, p3).
- **نظام ضريبي يقدم إطارا اقتصاديا فعالا**، بحيث لا تتجاوز التكلفة العائد أو المنفعة المتوقعة من النظام الضريبي، ووضع وتصميم للسياسة الضريبية وربطها بهيكل النظام الضريبي (Robertson, 2018, p7).
- **نظام ضريبي يعزز القدرة التنافسية**، من خلال العمل بصفة مستمرة على تقييم النظام مقارنة بالنظم الأخرى وتحديد الظروف، والعوامل والمتغيرات ذات التأثير فى مرونة النظام النظام الضريبي (European Commission, 2019, p1).
- **نظام ضريبي يحقق مرونة التطبيق والتطوير**، أن يتسم بمراعاة التجارب الدولية فى تحقيق الأهداف الحديثة للنظام الضريبي فى ظل المتغيرات والعوامل البيئية المحيطة بها عند التطبيق والتنفيذ (Blundell& Preston, 2019, p8).
- **التوزيع العادل للأعباء الضريبية**، للمحافظة على ثروات الممولين من التآكل، وعدم تجاوز الحد المسموح لفرض الضريبة (باجسير، أشرف، 2015، ص 24).
- **وضوح وفهم القوانين والتشريعات الضريبية**، يحقق نقاط التميز الأكثر أهمية للنظام الضريبي على المستوى المحلى والدولى لوضع أسس التحاسب الضريبي وعدم المغالاة فى فرض الضريبة (Bird& Nozemack, 2018, P1011).

- البساطة وعدم تعقيد الإجراءات، تعتبر من أهم جوانب إصلاح وتقييم أداء النظم الضريبية وبيان موقفه التنافسي بين النظم الضريبية على كل من المستوى المحلى والدولى لجذب الاستثمارات (Hammill& Pedrosa, 2018, p209).
  - المرونة فى مواكبة الظروف، ان يتوافر به القدرة على مواكبة الظروف المؤثرة فى طبيعة التحاسب الضريبى وفرض الضريبة لجعله أكثر مرونة مع المتغيرات (Orair& Gobetti, 2019, p5)، والوصول لنظام ضريبى مثالى يحقق المرونة والكفاءة.
  - الثبات والاستقرار، يقضى بأن يتوافر الثبات والاستقرار فى تحديد التحاسب الضريبى والجبابة والتنظم وغيرها لتجنب مشاكل التطبيق والتنفيذ (Bogoviz, et. al, 2019, p91)، فالسياسة الضريبية المتبعة تحقق العلاقة بين الاستقرار، والثبات، والشفافية.
  - توفير المعلومات للأغراض الضريبية المتنوعة المحلية والدولية، ومايرتبط بها من ظروف ومتغيرات مختلفة كالنمو الاقتصادى، وتحديد مستوى الدخل القومى وكيفية توزيعه، ومساهمة الضرائب فى نوع الاقتصاد، وحرية السوق (OECD, 2018, p14)، ومستوى التهرب الضريبى المحلى والدولى وغيرها من العوامل المحلية والدولية.
- يرى الدارس أن الاعتبارات السابقة تساهم فى تطوير المحاسبة الضريبية التقليدية وتوفير المعلومات اللازمة لتحقيق أهداف النظام الضريبى سواء كان دوليا أم محليا، والربط بين كل من مقومات وأهداف النظام الضريبى بما يساعد فى تحقيق التوافق الضريبى الدولى والاتجاه نحو توحيد الإجراءات بالنظم الضريبية الدولية، وأن الاختلاف بين النظم الضريبية يرجع لاختلاف طبيعة القوانين الضريبية السائدة بكل دولة، والتي على الرغم من أنه يمكن التغلب عليها من خلال الاتفاقيات والمعاهدات الضريبية المبرمة بين الدول، إلا أن هذا يؤدي إلى استمرار قصور الجانب المحاسبى الضريبى فى التعامل مع البعد الدولى.

## القسم الثانى

### التنوع بين النظم المحاسبية الضريبية الدولية

#### مقدمة

يعد تقييم التنوع بين النظم المحاسبية الضريبية اساس الوصول الى معلومات محاسبية ضريبية تحقق متطلبات معيار التبادل المعلومات الضريبية الدولى، ومن ثم تحقيق الربط بين النظم المحاسبية الضريبية محليا ودوليا، وهذا يدعو الى ايضاح اهمية تقييم التنوع بين النظم والمؤشرات التى يجب الاعتماد عليها وهو ما يوضحه الأتى.

#### 1. أهمية تقييم التنوع بين النظم المحاسبية الضريبية

تتمثل أهمية تقييم التنوع بين النظم المحاسبية الضريبية فى الآتى:-

- الوصول إلى النظام الضريبي المثالي، فكل دولة تسعى إلى تحقيق التوافق الضريبي مع نظم ضريبية أخرى ، وجعله نظاما ضريبيا مثاليا عند مقارنته بتلك النظم الضريبية الدولية(Sawyer, 2019, p6)، وتحقيق التقارب الأهداف على المستوى الدولى.
  - يعتبر مدخل لتطوير المحاسبة الضريبية فى تبنى البعد الدولى، ينظر إلى المحاسبة الضريبية الحالية بأنها تعاني من صعوبة مواكبة التغيرات الدولية، لاعتمادها على الجانب القانونى والتشريعى بدرجة أكبر من الجانب المحاسبى، وأن تطوير المحاسبة الضريبية يبدأ من بيان التنوع بين النظم المحاسبية ثم التوافق الضريبي.
  - تحقيق متطلبات تبادل المعلومات للأغراض الضريبية، يفتح المجال لتكوين نظام ضريبي دولى واحد مع توحيد الجهود الدولية لمواجهة القضايا الضريبية الدولية.
- يرى الدارس أن أهمية تقييم التنوع بين النظم المحاسبية الضريبية تعد النواة فى البدء نحو الربط بين كل من جوانب المقارنة بين النظم المحاسبية الضريبية والتوافق بينها، ويكتمل بيان أهمية التنوع بين النظم المحاسبية الضريبية الدولية فى توضيح المؤشرات التى يعتمد عليها فى التقييم، والتى تمثل بدورها الاتجاهات الحديثة فى تقييم النظم المحاسبية الضريبية الدولية، وهذا ما يوضحه الجانب التالى.

#### 2. مؤشرات تقييم التنوع بين النظم المحاسبية الضريبية الدولية

يتحقق التنوع بين النظم المحاسبية الضريبية من خلال كل من مدخل المقارنة والتوافق الضريبي والتوحيد الضريبي، كما توضحه المؤشرات التالية :-

- **مؤشرات تقييم جودة النظام الضريبي**، تعمل على قياس درجة جمود وعدم مرونة النظم الضريبية فى التعامل مع المتغيرات والعوامل البيئية المحيطة، وبقاء النظام الضريبي دون تطوير وتعديل (Umar, et. al, 2019, P345)، وبيان العلاقة بين وفاء الإمتثال الضريبي أو عدم الإمتثال فى ظل الحالة الاجتماعية والاقتصادية للدول.
- **مؤشرات قياس فاعلية النظام الضريبي الجيد**، تتمثل فى قياس الكفاءة فى التعامل مع القضايا الضريبية الدولية من خلال بيان درجة التركيز والتشتت بالنظام الضريبي، وبيان درجة التآكل وتأخر التحصيل (Martynenko, 2019, PP125-126).
- **مؤشرات قياس أداء الإدارة الضريبية والموارد البشرية**، يتمثل فى التعرف على أداء الإدارة الضريبية مع إجراءات التحاسب الضريبية وتهيئة الموارد البشرية للقيام بالرقابة الضريبية بالشكل الصحيح (OCED, 2019, P9).
- **مؤشرات قياس تنوع الأهداف الضريبية**، تتناول إعطاء نسبة مئوية لكل هدف من أهداف النظام الضريبي لكل دولة، وقسمته على إجمالى النسب لأهداف النظام الضريبي ككل، ومقارنة كل منها وفقا لما يحققه من أعلى درجات لكل هدف على حدة.
- **مؤشرات قياس الموارد الضريبية**، تتناول تحليل المؤشرات المحاسبية والرقابية بما يعكس بدوره ان ماتتبعه الجهة المنوط لها الرقابة لديها القدرة على حصر المعاملات الضريبية وبيان الأخطاء والانحرافات، مما يعمل بدوره على تقليل التهرب الضريبي.

يرى الدارس أن المؤشرات السابقة يمكن من خلالها تقييم التنوع بين النظم المحاسبية الضريبية الدولية، وتحليل المقومات الأساسية للنظام الضريبي الحالى، كأسس للمقارنة الضريبية الدولية، ومن ثم تحقيق توحيد الإجراءات التحاسب الضريبي بين النظم الضريبية المختلفة.

القسم الثالث  
الدراسة الميدانية

مقدمة

يتناول هذا الجانب إختبار فروض الدراسة دراسة تقييم تنوع النظم المحاسبية الضريبية الدولية والتعرف على إمكانية تطبيقها فى بيئة الأعمال المصرية.

أ. أهداف الدراسة الميدانية

تهدف الدراسة إلى إستطلاع الآراء حول تقييم التنوع بالنظم المحاسبية الضريبية الدولية، ودورها فى تقييم اعتبارات كل من المقارنة بين النظم الضريبية الدولية، وإمكانية تحقيق التقارب الضريبى الدولى لتوفير المعلومات للأغراض الضريبية المحلية والدولية.

ب. فروض الدراسة

يسعى الدارس إلى إختبار صحة أو خطأ الفروض التالية:-

1. **الفرض الأول:**تحقق المقارنة الضريبية الدولية الوصول إلى كل من التوافق الضريبى والتوحيد الضريبى الدولى، كمطلب اساسى فى تقييم النظم المحاسبية الضريبية الدولية.

2. **الفرض الثانى:** التوافق الضريبى يعمل على تطوير النظم المحاسبية الضريبية لتبنى البعد الدولى وتحقيق التوحيد المحاسبى الضريبى.

ج. مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة فى الأطراف المتعاملة مع النظام الضريبى المصرى، وقد قام الدارس بتوزيع 120 إستمارة على الأطراف الموضحة بالجدول التالى :-

جدول رقم (1)  
بيان توزيع عينة الدراسة على أطراف التعامل بالمنظومة الضريبية المصرية

البيان	الإستمارات الموزعة	الإستمارات الصحيحة	نسبة الاستجابة
الإدارات الضريبية	30	26	26,26%
مكاتب المحاسبة والمراجعة	30	27	27,27%
أعضاء بالجهاز المركزى للمحاسبات	30	24	24,24%
الأكاديمين تخصص محاسبة ضريبية ومالية عامة وقانون	30	22	22,22%
<b>الإجمالي</b>	<b>120</b>	<b>99</b>	<b>82,50%</b>

وكان عدد الإستمارات الصحيحة القابلة للتحليل عدد 99 إستمارة بنسبة إستجابة قدرها 82,50% وقد إعتبر الدارس هذه النسبة مقبولة.

#### د. الأساليب الإحصائية المستخدمة

قام الدارس بتفريغ وتحليل إستمارة الإستقصاء بالاستعانة برنامج التحليل الإحصائى الحقيبة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS, 25.0)، وقد تم إستخدام التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابى والمنوال.

#### هـ. تحليل البيانات وإختبارات الفروض

قام الدارس بحساب النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابى والمنوال لمعرفة آراء فئات الدراسة عن مؤشرات تقييم تنوع النظم المحاسبية الضريبية الدولية.

#### 1. تحليل البيانات المرتبطة بالفرض الأول وإختباره :

يختص هذا الفرض باختبار صحة أو خطأ أن تحقق المقارنة الضريبية الدولية التوافق الضريبى والتوحيد الضريبى الدولى، كمطلب أساسى فى تقييم النظم المحاسبية الضريبية الدولية، والجدول التالى يوضح التكرارات والمتوسط الحسابى والمنوال له.

#### جدول رقم (4)

#### التوصيف الإحصائى لدور المقارنة الضريبية فى تقييم النظم الضريبية الدولية

المقارنة الضريبية الدولية	النسب المئوية
٦	٣٩
٦	٦٠

مؤشرات تقييم النظم المحاسبية الضريبية الدولية (دراسة ميدانية)

		معتراض جدا	معتراض	محايد	موافق	موافق جدا	
5	4,48	-	%0,3	%3,2	%44,8	%51,7	تعتبر اولى خطوات الاتجاه نحو تقييم النظم الضريبية من البعد الدولي.
5	4,40	%0,3	%0,6	%7,9	%41,3	%49,9	تساعد على تقييم النظم الضريبية الدولية والتحليل المستمر لكفاءة النظام الضريبي من منظور دولي.
5	4,50	%0,3	-	%0,6	%47	%52,1	تحقق تقييم التنوع من حيث وضوح القوانين والتشريعات.
5	4,68	-	%0,3	%1,3	%28,4	%70	تحقق تقييم التنوع من حيث الثبات والاستقرار الضريبي والقوانين المنظمة له.
4	4,45	-	%0,3	%1,6	%50,5	%47,6	تحقق تقييم التنوع من حيث مؤشرات قياس فاعلية النظام الضريبي الجيد.
5	4,39	-	%4,4	%0,3	%47,3	%47,9	تحقق تقييم التنوع من حيث مؤشرات قياس أداء الإدارة الضريبية.
4	4,44	%0,3	-	%0,3	%54,3	%45,1	تحقق تقييم التنوع من حيث مؤشرات قياس الموارد الضريبية.

يوضح الجدول السابق الدور الفعال للمقارنة الضريبية في تقييم النظم المحاسبية الضريبية الدولية، وقد تراوحت درجة الأهمية من (1-5) بإعتبار ان الدرجة كبيرة (4)، (5)، ومتوسطة (3)، وضعيف وعديم (1، 2)، وبالتالي أفضلها عند مستوى (3-5). وتضح أهمية المقارنة الضريبية الدولية كخطوة اساسية في تبنى البعد الدولي والتعامل مع القضايا الضريبية الدولية بمستوى (5) ومتوسط 4,48، والتحليل المستمر للنظم الضريبية الدولية عند مستوى (5) ومتوسط 4,4، وتقييم التنوع بين النظم المحاسبية الضريبية بمستوى (5) ومتوسط 4,33، ووضوح القوانين والتشريعات بمستوى (5) ومتوسط 4,5، وعدم تعقيد الاجراءات الضريبية بمستوى (4) ومتوسط 4,36، والمرونة ومواكبة المتغيرات بمستوى (4) ومتوسط 4,45، والثبات والاستقرار بالتحاسب الضريبي والقوانين المنظمة له بمستوى (5) ومتوسط 4,68، وقياس فاعلية



النظام الضريبي عند مستوى (4) بمتوسط 4,45، وقياس اداء الإدارة الضريبية عند مستوى (5) بمتوسط 4,39، وقياس الموارد الضريبية عند مستوى (4) بمتوسط 4,44. من التحليل السابق يتضح ان المقارنة الضريبية الدولية تسهم فى تحقيق الوصول إلى التوافق الضريبي الدولي والتوحيد الضريبي الدولي باعتبارها الخطوة الاولى التى يعتمد عليها تحليل النظم المحاسبية الضريبية الدولية، ومن ثم تحقيق المطلب الاساسى لتقييم النظم المحاسبية الضريبية الدولية، ويتم قبول الفرض الاول.

## 2. تحليل البيانات المرتبطة بالفرض الثانى واختباره :

يختص باختبار صحة أو خطأ بأن التوافق الضريبي الدولي يعمل على تطوير النظم المحاسبية الضريبية لتبنى البعد الدولي وتحقيق التوحيد المحاسبى الضريبي، والجدول التالى يوضح التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابى والمنوال له.

### جدول رقم (5)

#### التوصيف الإحصائى لدور التوافق الضريبي فى تطوير النظم المحاسبية الضريبية

المنوال	المتوسط	النسب المئوية				التوافق الضريبي الدولي	
		معارض جدا	معارض	محايد	موافق		موافق جدا
5	4,54	%0,3	%0,6	%3,8	%35,3	%59,9	إختلاف القوانين الضريبية يحد تحقيقه.
5	4,49	%0,3	%0,3	%2,2	%44,8	%52,4	يتفق على متطلبات تعمل كمقومات للمحاسبة الضريبية الدولية.
4	3,96	%0,3	%8,2	%15,8	%46,4	%29,3	يعمل كمقياس لبيان درجة التنوع والتباين بين النظم الضريبية الدولية .
4	4,12	%6,6	%0,3	%8,2	%44,2	%40,7	يواجه صعوبات تحد من تحقيقه كقصور المحاسبة الضريبية الحالية، وعدم كفاءة الإدارة الضريبية.
5	4,65	%0,3	%0,3	%0,9	%31,2	%67,3	يحقق الوصول لنظام ضريبي مثالى لتعامل مع النظم الضريبية الدولية.
5	4,46	%0,3	%3,2	%1,3	%41	%54,3	يعتبر مدخل لتطوير المحاسبة الضريبية الحالية وتبنيها للبعد الدولي.
5	4,52	%0,6	%0,3	%8,8	%26,8	%63,4	يساعد على تحقيق الترابط

							بين الاقتصاديات المحلية والإقليمية والدولية.
--	--	--	--	--	--	--	--

يوضح الجدول السابق دور التوافق الضريبي الدولي على تطوير النظم المحاسبية الضريبية لتبنى البعد الدولي وتحقيق التوحيد المحاسبى الضريبي، وقد تراوحت الأهمية من (1،5)، فالعنصر عالى بدرجة كبيرة (4،5)، ومتوسط (3)، وضعيف وعديم (2،1)، وبالتالي الدور الفعال عند مستوى (3-5).

يواجه التوافق بين النظم المحاسبية الضريبية الدولية العديد من الجوانب كإختلاف القوانين الضريبية والتي تعد من صعوبات تحقيقه بمستوى (5) ومتوسط 4،54، ويتفق مع مقومات عمل المحاسبة الضريبة الدولية بمستوى (5) ومتوسط 4،49، ويعمل كمقاييس لبيان التنوع بين النظم الضريبية الدولية بمستوى (4) ومتوسط 3،96، ويواجه صعوبة فى تحقيقه كقصور المحاسبة الضريبية الحالية وعدم كفاءة الإدارة الضريبية بمستوى (4) ومتوسط 4،12، والوصول إلى نظام الضريبي المثالى التعامل مع النظم الضريبية الدولية بمستوى (5) ومتوسط 4،65، ومدخل لتطوير المحاسبة الضريبية الحالية لتبنى البعد الدولي بمستوى (5) ومتوسط 4،46، والربط بين الاقتصاديات المحلية والدولية بمستوى (5) ومتوسط 4،52، وتحقيق متطلبات معيار تبادل المعلومات للاغراض الضريبية بمستوى (4) ومتوسط 4،46، والإتجاه الحديث بالنظم الضريبية الدولية نحو نظام ضريبي دولى بمستوى (4) ومتوسط 4،37.

يتضح أن التوافق الضريبي الدولي قد ساهم فى تطوير النظم المحاسبية الضريبية لتبنى البعد الدولي وتحقيق التوحيد المحاسبى الضريبي، ويتم قبول الفرض الثانى.

## النتائج والتوصيات

### أ. نتائج الدراسة

- يعتبر التنوع بين النظم المحاسبية الضريبية الدولية مدخل للمحاسبة الضريبية الدولية لما يتضمنه من بيان وقياس جودة النظام الضريبي وفاعليته، وأداء الإدارة الضريبية والموارد البشرية، وتنوع الأهداف الضريبية، والتنازع والتوعية الضريبية.
- تعتبر المحاسبة الضريبية بصفة عامة نقطة إلتقاء العديد من العلوم، كعلم الاقتصاد، وعلم المحاسبة، وعلم القانون، وعلم المالية العامة، والتعامل مع كل علم منفرد يساهم فى صعوبة تحقيق أهداف المحاسبة الضريبية والنظام الضريبي معا، وان الاختصار على القوانين فقط يزيد جمود المحاسبة الضريبية فى التعامل مع القضايا الدولية.
- قبول الفرض القائل بأن التوافق الضريبي الدولي المقارنة الضريبية الدولية الوصول للتوافق الضريبي والتوحيد الضريبي الدولي، كمطلب أساسى فى تقييم النظم المحاسبية الضريبية الدولية.
- قبول الفرض القائل بأن التوافق الضريبي يعمل على تطوير مقومات وأهداف النظام الضريبي فى تبنى البعد الدولي وانعكاسه على تحقيق التوحيد المحاسبى الضريبي .

### ب. التوصيات

- تبنى الربط بين النظم الضريبية من الجانب القانوني والتشريعي غير كافى، بل يجب مراعاة الجانب المحاسبى الضريبي الذى يعد نقطة إنفاق بين كافة المجالات والنظم الضريبية الدولية لإتفاق القواعد والمبادئ والمفاهيم المحاسبية والاقتصادية وغيرها.
- ضرورة الاهتمام بالبعد التعليمي والتدريبي بالإدارة الضريبية فى التعامل مع القضايا الضريبية الدولية وتحديد ما يرتبط بكل من التهرب الضريبي والازدواج الضريبي والتبادل المعلومات للاغراض الضريبية والمعاملات الألكترونية والرقمية حيث يمثل هذا البعد نقطة بداية المجال المحاسبى الضريبي من حيث الفحص والربط والفحص واعداد المعلومات المحاسبية الضريبية.

## المراجع والمصادر

### أ. المراجع العربية

1. باجسير، على طه ، أشرف سالم، "أثر تطبيق نظام الحوكمة فى رفع كفاءة نظام الإدارة الضريبية وتحصيل الإيرادات"، مجلة جامعة سرت العلمية للعلوم الإنسانية، المجلد 5، العدد 1، جامعة سرت، ليبيا، 2015، متاح على الموقع الألكترونى: <https://search.mandumah.com>، 2018/8/25.

### ب. المراجع الأجنبية

1. Bird R., Nozemack K., "Tax Avoidance as a Sustainability Problem", Journal Of Business Ethics, September 2018, Vol151, Issue 4, pp 1009–1025, Available at: <https://link.springer.com/article/10.1007>, 10/7/2019.
2. Blundell R., Preston I., "Principles of Tax Design, Public Policy and Beyond: The Ideas of James Mirrlees,1936–2018", Fiscal Studies, vol.40, no.1, 2019, Available at: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs>, 10/7/2019.
3. Bogoviz, V., Tatyana A., Elena G., Anna I., Marina L., "Effective Tax Policy of the State: Conceptual Foundations and Methodology of Evaluation", Optimization of the Taxation System: Preconditions, Tendencies& Perspectives, 2019, Available at: <https://link.springer.com/chapter>, 10/11/2019
4. Dom R., Miller M., "Reforming Tax Systems In The Developing World What Can We Learn From The Past- What can we learn from the past?", Report, June, 2018, Available at: <https://www.odi.org/sites/odi.org.uk>, 28/6/2019.
5. Fenochetto R., Pessino C., "Understanding Countries' Tax Effort", IMF Working Paper No.13/244, 2014, Available at: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm>, 20/1/2019.
6. Fichtner J., Trinca J., "Tax Administration: Compliance, Complexity, and Capacity April 2019", Bipartisan Policy Center, 2019, Availabail at: <https://bipartisanpolicy.org/wp-content/uploads/2019/04>, 20/6/2019.
7. Hammill M., Pedrosa-Garcia JA., "Reforming Tax Systems: Key Policy Considerations from South and South-West Asia", International Conference on Economics and Finance, 2018: Current Issues in the Economy and Finance of India, Available at: <https://link.springer.com/content/pdf>, 10/7/2019
8. Hu X., Sun Y., Liu J., Meng J., Wang X., "The Impact Of Environmental Protection Tax On Sectoral And Spatial Distribution Of Air Pollution Emissions In China",

Environmental Research Letters, 2019, Available at: <https://www.researchgate>, 16/6/2019.

9. KPMG, “**KPMG's International Tax Reform Analyzer**”, Modeling the potential impact of tax reform, 2019, Available at: <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2019.pdf>, 20/6/2019.

10. Martynenko V., “**Assessment Of Favourableness For The Tax System Of Ukraine In The International Context**”, Baltic Journal of Economic Studies, Vol.5, No.2, 2019, Available at: <http://www.baltijapublishing.lv>, 20/7/2019

11. OCED, “**Tax Administration 2019**”, 2019, Available at: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2019>.

12. OECD, “**Automatic Exchange of Information Implementation Report 2018**”, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, 2018, Available at: <https://www.oecd.org/tax/transparency.pdf>, 2/2/2019.

13. Orair R., Gobetti S., “**Tax reform in Brazil: Guiding Principles and Proposals Under Debate**”, working paper number 182, may, 2019, ISSN 1812-108x, Available at: <https://ipcig.org/pub/eng/WP182.pdf>, 10/7/2019.

14. Podvieszko A., Parfenova L., Pugachev A., “**Tax Competitiveness of the New EU Member States**”, J. Risk Financial Manag, 12, 34, 2019, Available at: <https://www.mdpi.com/1911-8074/12/1/34/htm>, 20/6/2019

15. R.Eccleston, H. Smith, “**The G20, BEPS and the Future of International Tax Governance, Global Tax Governance: What is wrong with it and how to fix it**”, ECPR Press, P Dietsch and T Rixen (ed), United Kingdom, pp.175-198, 2016, Research Book Chapter, Available at: <http://ecite.utas.edu.au/104170>, 1/8/2018.

16. Robertson G., Nash S., “**Options for Taxing the Digital Economy**”, A Government Discussion Document, 2019, Available at: <http://taxpolicy.ird.govt.nz>, 14/6/2019.

17. Sawyer, Adrian, “**Principles and Frameworks for Evaluating Tax Systems: A New Zealand Perspective**”, Taxation Research Network Conference 2019, Available at: <https://ir.canterbury.ac.nz/bitstream/handle>, 23/2/2019

18. Tiutiuriukov V., “**Tax Systems in EAEU Region: Tax Harmonization, Tax Competition?**”, Dissertation, Faculty of Economics and Administration, Masaryk University, 2017, Available at: [https://is.muni.cz/th/429321/esf\\_d.pdf](https://is.muni.cz/th/429321/esf_d.pdf) <https://www.mdpi.com/2227-7072/6/1/6>, 7/1/2019

# Indicators for Assessing the Diversity of International Tax Accounting Systems

Prepare  
Hesham Zakaria Mohamad

## **Abstract:**

The research provides development for the concept of international tax systems to suit the variables and developments that direct the tax business environment not at the local level, to assess the diversity between tax accounting systems without limiting only the legal and legislative side, but also taking into account the role of the accounting side, The aim of the research is to define considerations through which to assess diversity Among the international tax accounting systems in other ways without limiting it to the legal and legislative side, while taking the views of the parties involved in dealing with the tax system through conducting a field study of the Egyptian tax systems in the light of these considerations. Research to consider compatibility between tax accounting systems is the beginning of overcoming distortions of the local tax system from the occurrence of double taxation or tax evasion or a lack of tax accounting information, tax accounting procedures and the complexity of tax compliance by the tax administration, thus preparing it to standardize procedures in a scientific, practical framework, The research recommended observance The tax accounting side in developing international tax systems as an agreement point among all international tax systems.

## **Key Words:**

The International Tax System, International Tax Accounting, International Tax Compatibility, International Tax Uniformity, Considerations for Assessing International Tax Accounting Systems.