



أثر التحسينات لمعايير المحاسبة الدولية على الوضع الضريبي للمنشآت
ماجدة عبد الهادي جبريل سالم^١، محمود سعد أبو سكين^٢، حافظ حسن شعيب^٢

١- معهد الدراسات والبحوث البيئية - جامعة مدينة السادات

٢- المعهد العالي للحاسب الآلي بأكتوبر

الملخص :

معايير المحاسبة الدولية أصبح مطلباً مهماً للمحاسبة كنظام للمعلومات، وذلك نتيجة للاتجاه المتزايد نحو توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي، الأمر الذي يتطلب إعداد قوائم مالية تتميز بالموثوقية، الملاءمة، خالية من الأخطاء الهامة والتحيز. أولت المعايير الدولية (IAS/IFRS) عناية كبيرة لاعتبارات الإفصاح وذلك بهدف زيادة جودة المعلومات المحاسبية، حيث يوجد أكثر من معيار يتناول الإفصاح المحاسبي وكيفية عرض القوائم المالية من حيث الشكل، المحتوى، الهيكل والسياسات المحاسبية. وتناولت تلك الدراسة الإجابة على التساؤل التالي: " ما هو أثر محددات التحسينات لمعايير المحاسبة الدولية على الوضع الضريبي للمنشآت؟ " وتوصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

١. هناك العديد من العوامل المسببة لنشأة الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية، وبين النظام الضريبي، ولهذا لا بد من القضاء عليها، أو العمل على تقليلها أو تفاديها على الأقل.
٢. يمكن تحقيق العديد من الأهداف لو حدث توافق بين المعايير المحاسبية الدولية، وبين النظام الضريبي، فلا بد من العمل على إحداث التوافق للتمكن من تحقيق هذه الأهداف، وللتمكن أيضاً من تحقيق الحوكمة الضريبية، والتقليل من عملية التهرب الضريبي.
٣. تؤثر التحسينات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية تأثيراً إيجابياً على المركز الضريبي للشركات الصناعية في مصر فالتحول لهذه المعايير يساهم في تحسين الأداء المالي للشركة. ٤-يؤثر التغيير في المراكز المالية تأثيراً إيجابياً على المركز الضريبي للمنشآت الصناعية في مصر، وتوصي الدراسة بضرورة اعتماد معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبة معتمدة لتحديد النتائج الصافية في النظام الضريبي بهدف زيادة العبء الضريبي وبالتالي زيادة فعالية النظام الضريبي.

الكلمات الدالة : معايير المحاسبة الدولية - الوضع الضريبي - القوائم المالية - الإفصاح المحاسبي.

Abstrac

International Accounting Standards has become an important requirement for accounting as an information system, as a result of the increasing trend towards standardizing accounting practices at the global level, which requires the preparation of financial statements characterized by reliability, relevance, free from significant errors and bias. International Standards (IAS/IFRS) paid great attention to disclosure considerations in order to increase the quality of accounting information, as there are more than one standard dealing with accounting disclosure and how to present financial statements in terms of form, content, structure and accounting policies. That study addressed the answer to the following question: "What is the impact of the determinants of improvements to international accounting standards on the tax status of enterprises?" **The study reached the following results:**

1. There are many factors that cause the difference between international accounting standards and the tax system, and that is why they must be eliminated, or at least reduced or avoided.

2. Many goals can be achieved if there is a compatibility between international accounting standards and the tax system. It is necessary to work to create compatibility in order to be able to achieve these goals, and also to be able to achieve tax governance, and reduce the process of tax evasion.

3. The improvements that have occurred in the international accounting standards have a positive impact on the tax position of industrial companies in Egypt. The transition to these standards contributes to improving the financial performance of the company. 4- The change in financial positions has a positive effect on the tax position of industrial establishments in Egypt. The study recommends the need to adopt international accounting standards as approved accounting rules to determine the net results in the tax system in order to increase the tax burden and thus increase the effectiveness of the tax system.

Keywords: international accounting standards - tax status - financial statements - accounting disclosure

المقدمة :

إن تحول الإهتمام من حل المشاكل التطبيقية للمحاسبة إلى البحث عن مقوماتها النظرية يجسد جدية الحاجة لتطوير إطار عام، يوفر مرجعية نظرية لتقييم سلامة الممارسات و تفسيرها و التنبؤ بها، لذلك بدل الكتاب الأفراد و الهيئات الرسمية جهودا معتبرة في سبيل تحديد أهداف و مبادئ و معايير المحاسبة، و قد برزت العديد من المحاولات خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية حيث تولت العديد من الهيئات مهمة تحديد إطار نظري للمحاسبة، و لعل أكثر هذه الهيئات سلطة و أهمية مجلس معايير المحاسبة المالية الذي كلف بمهمة إصدار معايير للمحاسبة، إستنادا إلى إطار نظري ثابت بدل تحديد المبادئ ذات القبول العام. و تؤدي معايير المحاسبة دورا بالغ الأهمية في توفير الإرشاد و التوجيه في قياس العمليات و الأحداث و عرضها، لذلك سارعت معظم دول العالم إلى تنظيم المحاسبة من خلال إصدار معاييرها، غير أن إصدار المعايير ليست عملية إجرائية بحثة و إنما تتوقف على عدة عوامل ذات أبعاد نظرية و تطبيقية تختلف من دولة لأخرى، فالمعايير القائمة تختلف بالضرورة كلما اختلفت تلك العوامل، و عموما تتحدد المعايير في دولة ما على أساس المدخل المتبع في إصدارها، و عليه ظهر على المستوى الدولي نموذجان محاسبيان رئيسيان أحدهم أنجلوسكسوني و الآخر أوروبي، و قد برزت آثار اختلاف المعايير المحاسبية بين الدول بشكل واضح خاصة على إثر التحولات الجوهرية التي شهدتها الإقتصاد العالمي في الآونة الأخيرة، و ما ترتب عنها من تعاضد في دور المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية على المستوى الدولي، ذلك ما فرض على المحاسبة ضرورة الإستجابة لهذه المتطلبات الجديدة من أجل الخروج من معالجة المشاكل المحاسبية على المستوى المحلي إلى معالجتها على نطاق دولي، و هو ما أدى إلى ظهور المحاسبة الدولية، و التي تتجسد في تحقيق قدر من التوافق فيما بين الممارسات المحاسبية لمختلف الدول، من خلال وضع مجموعة من المبادئ و المعايير المحاسبية النموذجية بحيث تصلح للتطبيق في مختلف دول العالم. (حسن، ٢٠١٢)

و هكذا جاءت فكرة معايير المحاسبة الدولية التي عرفت بدايتها الحقيقية على إثر تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1973، و قد بدأت اللجنة نشاطها بكيان محدود من حيث التكوين أو من حيث الهدف، أو من حيث السلطة في فرض تطبيق المعايير التي تقوم بإصدارها، لكن خلال السنوات اللاحقة لإنشائها و بفضل العلاقات التي أنشأتها مع مختلف الهيئات و المنظمات الدولية، إستطاعت أن تثبت وجودها في الساحة العالمية كمصدر أول للمعايير لاسيما بعد إعادة هيكلتها حيث عمدت مجموعة من الهيئات الدولية، و على رأسها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، إلى تفعيل الممارسة المحاسبية من خلال العمل على تكييف المعايير الدولية مع السياسات المحاسبية للدول، وحدث على استخدام المعايير المحاسبية الدولية كأساس لبناء المعايير الوطنية والسعي إلى القضاء على الفروق الجوهرية بين المعايير الوطنية والدولية، فضلا عن تطوير الأطر المرجعية للمحاسبة وتفعيلها بالاعتماد على منهجية البناء التنظيمي الفعال، ومن ثمة استصدار معايير ترقى إلى حد القبول العام ليعتمد عليها في بناء معالم الممارسة المحاسبية، وفق آليات التوحيد أو التوافق المحاسبي.

تعتمد معظم دول العالم في تحديدها للربح الضريبي على نتيجة الربح المحاسبي، وبالتالي فبعض هذه الدول التي طبقت المعايير المحاسبية الدولية، وجدت بعض المشكلات في عدم توافقها مع النظام الضريبي، الذي يتميز بخصوصيات القوانين المطبقة في كل بلد، وهذا ما دفع بعض المتخصصين في هذا المجال إلى اقتراح وضع لجنة خاصة، تتكفل بوضع قوانين وقواعد

ضريبية في شكل معايير موحدة تطبق عبر العالم، وإحداث ما يعرف بالحوكمة الضريبية. قامت هذه الدول بدراسة بعض قوانينها الضريبية الحالية بهدف تقليص الفجوة بينها، وبين المعايير المحاسبية الدولية .

١-١- مشكلة وتساؤلات الدراسة

تقرير أدبيات الفكر المحاسبي بان هناك قناعة كاملة من قبل المحاسبين الأكاديميين والمهنيين بأهمية المعايير المحاسبية الدولية وما يطرأ عليها من تحسينات وما يمكن أن يلعبه من دور كبير في التغيير التي يحدث في المراكز المالية في المنشآت وما يترتب عليه من تحقيق تحاسب ضريبي جيد في ضوء مصداقية المعلومات المحاسبية وقد تم إلى حد كبير ترجمة هذا الاقتناع في الفكر المحاسبي بل وفي الممارسات المهنية، سواء في مجال التقارير المالية كجزء من نظام المعلومات المحاسبي أو في التقارير غير المالية كمعلومات إضافية.

وباعتبار أن الفاحص الضريبي هو القائم بقياس وتحديد قيمة الوعاء الضريبي بناء على نتائج وظيفة الإفصاح والعرض المحاسبي للمعلومات المحاسبية من خلال التقارير والقوائم المالية فإنه يتضح دور وأهمية الإفصاح المحاسبي في تحديد الوعاء الضريبي في ظل قانون الضريبة رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والذي اشترط لمثل هذا التحديد أن يكون في إطار معايير المحاسبة الدولية، كل ذلك لغرض إضفاء مزيد من المصداقية على المعلومات المحاسبية لتعزيد العلاقة التحاسبية الضريبية بين الممول الضريبي والفاحص الضريبي.

وعلى الرغم من أهمية مصداقية ممولي الضريبة فقد تبين بأن الفكر المحاسبي الضريبي لم يتناولها من قبل، وتوظيفها لأغراض التحاسب الضريبي مما يمثل قصورًا محاسبيًا يعكس مدى الإخفاق المحاسبي في تعزيز وإضفاء الموضوعية على منظومة المحاسبة الضريبية الأمر الذي دفع الباحث إلى محاولة دراسة مصداقية ممولي الضريبة في ضوء المعايير المحاسبية المصرية ومتطلبات القانون الضريبي الجديد، ليكون مرشدًا للفاحص الضريبي عند اختياره للعينة الإحصائية محل الفحص المحاسبي الضريب، وعليه يمكن التعبير عن مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي: " ما هو أثر محددات التحسينات لمعايير المحاسبة الدولية على الوضع الضريبي للمنشآت ؟ "

ويتفرع من التساؤل الرئيسي عدة تساؤلات فرعية وهي كالتالي:

- ما هو واقع محددات التحسينات لمعايير المحاسبة الدولية؟
- ما مدى كفاءة محددات التحسينات لمعايير المحاسبة الدولية في إدارة الوضع الضريبي للمنشآت؟

٢-١- فروض الدراسة:

- **الفرض الأول:** لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محددات التحسينات لمعايير المحاسبة الدولية والمركز الضريبي للمنشآت .
- **الفرض الثاني:** لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغيير في المراكز المالية والمركز الضريبي للمنشآت .

من جهة أخرى، اهتم النظام المحاسبي المالي كذلك بمستخدمي المعلومات المالية، وهذا من خلال كمية المعلومات التي نص على ضرورة الإفصاح عنها في القوائم المالية وملحقاتها؛ بمعنى أن تطبيق النظام المحاسبي المالي أدى إلى إحداث تغييرات على محتوى وشكل القوائم المالية الأساسية وملحقاتها لتتوافق مع التغييرات المالية والمحاسبية الدولية، وجعل هذه القوائم تتوفر على الخصائص النوعية المفيدة لمستخدميها. كما إن التطور المتوقع في عملية التحاسب الضريبي والتي تعتمد على تطوير أسلوب الفحص الضريبي من خلال الانتقال من أسلوب الفحص الضريبي الشامل إلى أسلوب الفحص بالعينات، إنما نجاحه أصبح رهن إفصاح محاسبي لمعلومات محاسبية ذات مصداقية لتدعم الثقة بين الممول الضريبي والفاحص الضريبي. حيث إن مصداقية المعلومات المحاسبية تمثل مطلبًا هامًا وضروريًا لتواكب عملية التحول الكاملة نحو تطبيق نظام الضريبة الموحدة، فنجاح التشريع الضريبي رهن ثقة متبادلة بين الممول الضريبي والفاحص الضريبي.

٣-١- أهداف البحث:

- التعرف على معايير المحاسبة الدولية , واهم اسباب ظهورها , واهم التحسينات التي طرأت عليها .
- التعرف على محددات التحسينات لمعايير المحاسبة الدولية على المركز الضريبي للمنشآت

متغيرات الدراسة : المتغير المستقل : تبنى معايير المحاسبة الدولية

المتغير التابع : الوضع الضريبي للمنشآت

الوضع الضريبي للمنشآت

شكل رقم (١) نموذج الدراسة

المصدر : من أعداد الباحث

مصطلحات الدراسة

- **معايير المحاسبة الدولية** : المقياس أو النموذج الأساسي الذي من شأنه تحديد الطرق الصحيحة والدقيقة للإفصاح عن أو الاعتراف بالقوائم المالية الخاصة بمؤسسة أو منشأة معينة، مع ذكر تأثير كل من الظروف المحيطة بها سواء كانت سياسية أو اقتصادية وغيرها على إنتاجيتها.
- **القياس المحاسبي** : مقارنة الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية بناء على ملاحظات ماضية أو جارية بموجب قواعد محددة، وهي عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي.
- **النظام الضريبي** : مجموعة الضرائب المطبقة في إطار معين من استخدام الفن المالي في مجتمع معين وفي لحظة معينة بما يحتويه من قواعد قانونية وفنية للضرائب فضلا عن العناصر الأيدولوجية والمقومات الاقتصادية والإدارية التي تتفاعل معها تلك القواعد.

الدراسة:

تبنى معايير المحاسبة الدولية

حدود

- بالنسبة للحدود الخاصة بمجتمع الدراسة :- شملت الدراسة على جميع فئات العاملين في المنشآت الصناعية وذلك لأهمية دورهم في أداء المنشآت الصناعية .
 - بالنسبة للحدود الخاصة بموضوع الدراسة ، اقتصرت الدراسة على تناول مفهوم معايير المحاسبة الدولية , وأهم التحسينات التي طرأت عليها , ودورها في القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية, وتأثيرها على المركز الضريبي للمنشأة .
 - بالنسبة للحدود المكانية :- اقتصرت الدراسة الميدانية على المنشآت الصناعية
 - بالنسبة للحدود الزمانية : تم تجميع البيانات الأولية الخاصة بالدراسة الميدانية في فترة زمنية معينة
- تعتمد الدراسة الحالية على هي البيانات المنشورة في الكتب والأبحاث والدوريات والرسائل العلمية المتعلقة بموضوع الدراسة بالإضافة إلى خدمات الانترنت

٢- الدراسات السابقة:

١-دراسة حسين،(٢٠٠٦) :

تناولت الدراسة أثر الالتزام بمعيار الإفصاح واستخدام قرارات لجنة بازل (١)أو(٢) في تقديم كفاءة أداء المصارف السودانية وتمثلت مشكلة الدراسة في إظهار مدى التزام المصارف السودانية بمعيار الإفصاح في إعداد القوائم المالية وكيفية استخدام معيار الإنذار المبكر في الرقابة الاحترازية المتواصلة بواسطة البنك المركزي وداخل البنوك التجارية وفق نسب مقررات لجنة بازل(١) ، وتهدف الدراسة إلى التحقق من تطبيق معيار الإفصاح عند إعداد القوائم المالية بواسطة البنوك التجارية والطرق المتبعة في تقويم أداء المصارف عن جهة البنك المركزي ومن جهة الإدارة الداخلية للبنك، أتبعته الدراسة المنهج التحليلي عن طريق المسح الميداني لمجتمع العينة من خلال المقابلات والاستبيان. توصلت الدراسة إلى أن التطبيق الكامل لمعيار الإفصاح ومعياري مقررات لجنة بازل (١) و(٢) يؤدي إلى دقة قياس كفاءة الأداء المصرفي كما أن تحليل القوائم المالية باستخدام

معياري مقررات لجنة بازل يعتبر نظام إنذار مبكر للوضع المالي للمصرف في المستقبل ، وأن البنوك التجارية تستخدم الأساليب المحاسبية في ضبط الأداء الداخلي
٢-دراسة: الطيب،(٢٠٠٨)

تناولت الدراسة أثر إتباع منهج التوسع في الإفصاح المحاسبي علي عملية ترشيد التحاسب الضريبي بالسودان، وتمثلت مشكلة الدراسة في ما هو أثر اتباع منهج التوسع في الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية في ترشيد التحاسب الضريبي وهل الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الملائمة يساعد في ترشيد التحاسب الضريبي، هدفت الدراسة إلي معرفة أثر إتباع منهج التوسع في الإفصاح المحاسبي في ترشيد التحاسب الضريبي علي أرباح شركات الاموال ، ودراسة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي يمكن أن تقدمها القوائم المالية المنشورة لمستخدميها، اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي. توصلت الدراسة إلي أن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الملائمة يساعد في ترشيد التحاسب الضريبي كما أن الإفصاح عن المعلومات الملائمة يحقق العدالة الضريبية لكل من مصلحة الضرائب وممولي الضريبة، كما أن عدم اعتماد الحسابات المراجعة للممولين وتقدير الالتزام الضريبي بناءً عليها يرجع لعدم الثقة في صحة هذه الحسابات من قبل مصلحة الضرائب.

٣.دراسة : عبده، (٢٠٠٩)

هدفت الدراسة الى دراسة تحليل قواعد المحاسبة عن ضرائب الدخل طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والمعايير الامريكية ، ومدى امكانية تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٢ في المحاسبة عن ضرائب الدخل في الجمهورية اليمنية ، وذلك من خلال دراسة وتحليل طرق المحاسبة عن ضرائب الدخل ومدى توافق قانون ضريبة الدخل رقم ٣١ لسنة ١٩٩١ وتعديلاته مع المبادئ والفروض المحاسبية المتعارف عليها .

وقد توصلت الدراسة الى ضرورة العمل على إيجاد حلول للمشاكل المحاسبية والتشريعية والادارية والسلوكية التي يواجهها النظام الضريبي الحالي في الجمهورية اليمنية ، وتطوير مستوى التعاون والتنسيق بين مصلحة الضرائب وجمعية المحاسبين القانونيين وقيام السلطات الحكومية ومصلحة الضرائب باتباع سياسات وبرامج لدعم وتحفيز البحث العلمي في مجال الضريبة عموما وفي مجال تطوير مساهمة المحاسبة في معالجة المشاكل المحاسبية لاغناء وتطوير الفكر الضريبي وتطبيقاته.

٤. دراسة: الشاوي،(٢٠٠٩)

تمثلت مشكلة البحث في المنازعات المستمرة بين مصلحة الضرائب والممولين عند تحديد وعاء ضريبة الشركات، حيث أن تحديد الربح المحاسبي يرتبط بالالتزام بالمعايير المحاسبية المقبولة عموماً، وخاصة المرتبطة ببعض العناصر مثل طريقة تقويم المخزون السلعي وكيفية الإفصاح عنها وعن مشاكل الأصول الثابتة، يهدف البحث إلي مناقشة القوائم والمعايير المحاسبية التي تحكم معالجة بعض البنود الهامة والإفصاح عنها في القوائم المالية، وذلك لمحاولة الوصول إلي إفصاح ملائم أو يقلل من المنازعات التي تنشأ بين مصلحة الضرائب وممولي ضريبة الشركات، اعتمدت الدراسة علي المنهج التاريخي والمنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي. توصلت الدراسة إلي أنه يتوافر للإفصاح الشروط المنطقية التي تجعله أحد المعايير المحاسبية الهامة وأن معايير مبدأ الإفصاح تعني العناصر الواجب توافرها في القوائم المالية لكي توضح عن البيانات و المعلومات اللازمة ، وقد تكوف هناك وسائل أخرى تساعد علي تحقيق معيار الإفصاح في القوائم المالية.

٥-دراسة: محمد ، (٢٠١٢)

تناولت الدراسة القياس المحاسبي وأثرها علي الربح الضريبي علي القطاع الصناعي حيث تمثلت مشكلة البحث في تعدد طرق القياس والتقويم للأصول واحتساب الاهلاكات وتسعير المخزونات ونظريات تحميل التكاليف، ومعالجة المخصصات والاحتياطات وهيكل التمويل وقياس الربح المحاسبي والربح الضريبي وطرق تحديد الوعاء الضريبي رغم الاختلافات بين القوانين والتشريعات الضريبية بالتركيز علي قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٨٦م وتعديلاته.

هدفت الدراسة للتعرف على طرق القياس والتقويم المختلفة لعناصر القوائم المالية وقياس الارباح وتحديد الوعاء الضريبي وفقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية وقوانين الضرائب وابرار الاختلافات في طرق القياس والاثار والنتائج المترتبة عليها وطرق المعالجة المناسبة ، افترضت الدراسة أن هناك علاقة بين بدائل القياس المحاسبي واعتماد الاثار الضريبية الناتجة عن الاختلاف بين القياس المحاسبي والقياس الضريبي للدخل، وأن المشكلات الضريبية والمحاسبية الناتجة عن بدائل القياس المحاسبي تؤثر

علي الربح المحاسبي والضريبي وعلي قائمتي الدخل والمركز المالي للمنشأة. اتبع الباحث المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي، توصلت الدراسة الي أن تباين واختلاف طرق القياس والتقويم للوصول واحتساب الاهلاكات وتسعير المخزونات ونظريات تحميل التكاليف والارباح الرأسمالية والمخصصات والاحتياطيات تؤثر علي الربح المحاسبي والربح الضريبي وعلي قائمتي الدخل والمركز المالي وان الفكر المحاسبي اشمول وأكثر دقة وتحديداً من التشريع الضريبي في معالجة وتقويم وقياس العناصر التي تؤثر في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة كالإيرادات والنفقات والمكاسب والخسائر والاحتياطيات والاعفاء الضريبي.

٦. دراسة (حمد & ابو نصار ، ٢٠٢٠)

استهدفت الدراسة التعرف على أثر تمهيد الدخل على العوائد السوقية للشركات المدرجة ببورصة عمان للأوراق المالية، والأساليب المستخدمة في تمهيد الدخل والتي نبعت من المرونة المسموح بها من قبل المعايير المحاسبية للمعالجات المحاسبية لبعض بنود القوائم المالية . وقد خلصت الدراسة لوجود سلوك تمهيد الدخل من خلال الاعتماد على الاختيار ما بين السياسات المحاسبية البديلة الخاصة ببعض البنود، وقد كان هذا الحضور الجيد مرتبط بحجم المنشأة وطبيعة الصناعة التي تعمل بها.

٧. دراسة (Homes et al.,2020)

استهدفت الدراسة قضية أن محتوى المعلومات في الأرباح ربما يقدر للتأثير على أسعار السهم من خلال العديد من الممارسات المحاسبية. وقد خلصت الدراسة لوجود تأثير لتعدد بائل القياس المحاسبي لبعض بنود القوائم المالية مثل المخ زون على الأرباح المعلنة وعلى مدى استخدام المعلومات المحاسبية من قبل المستثمرين.

٨- دراسة (International Academic Workshop on Social Science,2020)

استهدفت الدراسة تحليل بدائل القياس المحاسبي لتسعير المخزون من البضائع بالاعتماد على معايير المحاسبة الجارية في الصين، مع الأخذ في الاعتبار أن الاختيار بين السياسات المحاسبية يرتبط بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية. وقد خلصت الدراسة إلى أن المعل ومات المحاسبية بين الشركات تكون مختلفة باختلاف السياسة أو الطريقة المتبعة في القياس المحاسبي لبعض البنود مثل المخزون، وهذا التعدد قد يقلل من إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات.

٩. دراسة (أحمد ، النجيب ، ٢٠٢١)

تناولت الدراسة بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية بالسودان، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية اختيار البديل الأفضل من بدائل القياس المحاسبي، ومدى تأثير ذلك البديل على إدارة الأرباح. وقد خلصت الدراسة إلى أن إدارة المنشآت الصناعية بالسودان قد تميل لاستخدام بدائل القياس المحاسبي لإهلاك الأصول الثابتة لتمهيد الدخل من منطلق فلسفة مؤداها البحث عن الاستقرار المالي وعدم ظهور تذبذب في الأرباح من فترة لأخرى كوسيلة للاطمئنان بالنسبة للمستثمرين. إلا أن هذا السلوك يؤثر بالسلب على منفعة المعلومات المحاسبية لمستخدميها.

ويمكن توضيح اختلاف هذا البحث عن تلك الدراسات السابقة المشار إليها بشكل مجمل، من خلال الإشارة إلي أن الدراسات السابقة انحصرت على الموضوعات التي لها علاقة بمتغيرات البحث، حيث تناولت القياس المحاسبي والإفصاح المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية، والنظام الضريبي، كما تناولت تطبيق وظيفتي القياس والإفصاح المحاسبي على الاصول المختلفة، ودراسات تبين العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية والإفصاح المحاسبي أو القياس المحاسبي، أو الاثنين معاً، وتختلف دراسة الباحث عن الدراسات السابقة من حيث الموضوع في أنها تتناول دور التحسينات في معايير المحاسبة الدولية واثرها في تقييم مشاكل القياس والإفصاح وجودة المحتوى المعلوماتي وانعكاسه على النظام الضريبي .

٣- التنظيم الفني للضريبة

يقصد بالتنظيم الفني للضريبة تحديد الأوضاع والإجراءات الفنية المتعلقة بفرض وجباية الضرائب، فكون النظام الضريبي يعكس صورة الضرائب التي تفرض على الوحدات الاقتصادية والأفراد في المجتمع، يتوجب على الدولة بعد تحديد سياستها الضريبية والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها أن تقوم بتحديد القواعد الفنية التي يبنى عليها النظام الضريبي. وينطوي التنظيم الفني إلى مجموعة من الإجراءات المتعلقة بتحديد مطرح الضريبة (الوعاء الضريبي) وتحقيق الضريبة وتحصيل الضريبة، وسوف نتناول كل مرحلة على النحو التالي: -

- مطرح (وعاء) الضريبة - معدل أو سعر الضريبة - تحقق وجباية الضريبة

١/٣. مطرح (وعاء) الضريبة

يقصد بمطرح الضريبة المادة الخاضعة للضريبة، وأول عمل يقوم به المشرع عند تنظيمه الضرائب هو اختيار الوعاء الضريبي، ونتيجة لزيادة اهتمام الدولة في الحياة الاقتصادية وزيادة الدور الذي تلعبه الضرائب في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والمالية تعدت المطارح الضريبية واختلفت صورها الفنية من مجتمع لآخر ومن فترة زمنية لأخرى. وسوف نتعرض فيما يلي الأنواع المختلفة للأوعية الضريبية كما يلي (بدوي، ٢٠٠٧) :-

١/١/٣- الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال يمكن تقسيم الضرائب وفقا لوعاء الضريبة إلى نوعين من الضرائب

أ- الضرائب على الأشخاص

ب- هي ضرائب تعتبر الشخص نفسه هو وعاء الضريبة بغض النظر عما يمتلكه من أموال ، فالوجود الإنساني هو أساس فرض الضريبة والمادة الخاضعة لها ويطلق على هذا النوع من الضرائب بضرائب الرؤوس والتي يلتزم في نطاقها كل فرد من أفراد المجتمع يدفع مبلغ معين من المال خلال فترات زمنية معينة نتيجة تواجده في دولة معينة و هم تقسيم الأفراد إلى مجموعات حسب مراكزهم الاجتماعية والاقتصادية بحيث يدفع كل فرد في كل مجموعة مبلغا يختلف عن الفرد في المجموعة الأخرى ولا يستطيع المكلف في هذا النوع من الضرائب أن يتجنب دفع الضرائب على العكس من ضرائب الأموال التي يستطيع المكلف أن يتهرب من دفعها من خلال تجنب الواقعة المنشأة لها. بالضرائب على الأموال هي ضرائب تعزز صائل الشخص (نخل أو ثروة) هو وعاء الضريبة، دون أخذ شخصه في الاعتبار حيث تقطع الضريبة على أساس ما يملكه من أموال أو ما يكسبه من دخل تكاد تختفي تماما ضريبة الرؤوس في النظم الضريبية المعاصرة السائدة ويرجع ذلك للأسباب التالية - صاحب تطور الدولة في النشاط الاقتصادي وزيادة الأعباء الملقاة على عاتقها أن أصبحت ضريبة الرؤوس غير قادرة على الوفاء بمتطلبات الإنفاق الحكومي في الدول المعاصرة وبالتالي أصبحت هذه الضريبة غير قادرة على تحقيق الهدف المالي للنظام الضريبي.

ت- أتيت تطور الأسس العلمية للضريبة أن ضريبة الرؤوس تمتلك من المساوي ما لا تمتلكه أي ضريبة أخرى من ناحية البعد عن العدالة الضريبية والاجتماعية حيث من الصعب الظروف الشخصية للمكلف في الحساب. كما من الصعب الاعتماد عليها بفعالية في تحقيق الأهداف المختلفة للمجتمع وخاصة مع تطور دور الضريبة حيث أصبحت إحدى الأدوات الرئيسية في تحقيق النمو الاقتصادي والاستقرار والعدالة.

ث- مع تطور المجتمعات وتغيرها اختلفت النظرة إلى الفرد. فلم يعد ينظر إلى الفرد على أنه عادة خاضعة للضريبة. بل أصبح هو الذي يقود المجتمع إلى التقدم والرفق. كما أن كافة النظم الاقتصادية والاجتماعية خر لخدمته والبحث عن وسائل سعاده وزقيه.

٢/١/٣- : **الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة** يستند تقسيم الضرائب إلى الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة إلى مجموعة من المعايير مثل طريقة التحصيل ومعيار تظل العبء الضريبي ومعيار طريقة الوصول إلى الوعاء، وانطلاقا من هذه المعايير يمكن تعريف كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة كما يلي: -

أ- **الضرائب المباشرة** هي الاقتطاعات المباشرة من الدخل أو رأس المال وتعرض على العناصر التي تتمتع بالاستمرار والاستقرار، وتستقر على المكلف ولا يمكن نقل عينها. ويتم تحققها بشكل اسمي من خلال جداول تحقق ق بالمكلفين وتتمتع الضرائب المباشرة بعدد من المزايا ولعل أبرز هذه المزايا اعتمادها على مفهوم القدرة التكليفية للمكلف. كما أن حصيلتها ثابتة بالمقارنة مع الضرائب غير المباشرة، ويعود ذلك إلى ثبات الوعاء الذي تفرض عليه الضريبة. وتتميز الضرائب المباشرة بسهولة التحصيل والملائمة المكلفين لإمكانية حجز الضريبة عن المنيع، كما تعتبر أكثر عدالة بالمقارنة مع الضرائب غير المباشرة حيث تأخذ بالحسبان الظروف الشخصية للمكلف عند فرض الضريبة. كما يواجه العديد من الانتقادات إلى نظام الضرائب المباشرة حيث إنها تتطلب إدارة تنفيذية على قدر كبير من الكفاءة والفعالية لمنع التهرب الضريبي وتستهلك وجود فترة زمنية بين تاريخ فرض الضريبة على المادة الخاضعة للضريبة وبين تاريخ التحصيل حتى يمكن تحديدها بدقة مما يؤثر على تنفق الموارد المالية للخزينة. بالإضافة إلى تعقيد وطول الإجراءات الخاصة بحصر وربط وتحصيل الأعباء الضريبية

ب- **الضرائب غير المباشرة** هي الضرائب التي تفرض على السلع والخدمات إما عن إنتاجها أو بيعها أو تداولها أو استهلاكها أو عن استيرادها أو تصديرها، والتي يمكن نقل عنها إلى شخص آخر. وتفرض على واقعة معينة دون إمكانية تحديد المكلف، وتتميز الضرائب غير المباشرة بأن إجراءات الربط والتحويل تكون أكثر سهولة وأقل تعقيدا وحيث لا تتطلب كفاءة في الجهاز الضريبي، وإنما يتم تحصيلها عند بيع السلعة أو استيرادها أو تصديرها. وبالتالي تعتبر سهلة التحصيل نسبيا، كما تدمج قيمة الضرائب غير المباشرة في قيمة السلع والخدمات مما يجعل غالبية المستهلكين لا يشعرون بعينها مما يقلل محاولة التهرب الضريبي، بالإضافة إلى وفرة حصيلتها وتزداد أهميتها باعتبارها وسيلة ملائمة لتحقيق الهدف المالي في تحقيق النفقات العامة للدولة. (لطفى، ٢٠٠٧)

كما يوجه العديد من الانتقادات إلى نظام الضرائب غير المباشرة حيث تتناقض مع مبادئ العدالة الضريبية، حيث أنها لا تراعي الظروف الشخصية المكلف، كما يؤدي زيادة الضرائب غير المباشرة إلى إحداث ظلم للمكلفين ذوي المقدرة التكلفة الضعيفة، كما أن فرض الضرائب غير المباشرة يؤدي إلى إدراك وتغيير النشاط الاقتصادي نتيجة لإحداثها آثار تضخمية وانخفاض الطلب وبالتالي هبوط دخل الوحدة الاقتصادية ورغم أهمية ذلك التصنيف إلا أن هناك جدلا كبيرا حول المعيار الذي يميز بين الضرائب حيث تعتبر الضريبة مباشرة إذا تم تحصيلها وفقا لكشوف اسمية توضح أسماء المكلفين بالضريبة وطبيعة المادة الخاضعة للضريبة، ومقار ومواعيد سدادها، وبالتالي فهي تصب على مكلف معين تخاطبه باسمه. بينما تعتبر الضرائب غير مباشرة عندما لا تتوافر مثل هذه المباشرة والضرائب غير المباشرة، ويمكن إبراز ذلك على النحو التالي: -

- **المعيار الإداري** ويؤخذ على هذا المعيار عدم استفادة إلى الأساس العلمي واعتماده على طريقة التحصيل والتي تعتبر وسيلة تنظيمية وإدارية بحتة، كما لا يتعلق بطبيعة الضريبة بل بالإجراءات التي يحددها المشرع.
- **معيار راجع الضريبة أو معيار تحمل عبء الضريبة** حيث يتم التمييز على مدى استقرار الضريبة على المكلف بها أو انتقال عنها إلى شخص آخر غيره يتحملها بصفة نهائية، فتكون الضريبة مباشرة إذا تحمل عنها الشخص الذي دفعها إلى خزنة الدولة دون أن يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر في حين تعتبر الضريبة غير مباشرة إذا استطاع دافعها أن ينقل عبئها إلى شخص آخر. ويؤخذ على هذا المعيار أن نقل العبء الضريبي يتسم بالتعقيد لخضوعه للعديد من العوامل والمتغيرات الاقتصادية. (عبد الخالق، ٢٠١٥)

٣/١/٣ - الضريبة الموحدة والضرائب المتعددة

يمكن تقسيم الضرائب وفقا لمعيار العناصر الخاضعة للضريبة إلى: -

١. **الضرائب الوحيدة**: وهي الضريبة التي تفرض على عصر واحد فقط من العناصر المحتمل أن تخضع للضريبة .
٢. **الضرائب المتعددة**: هي الضرائب التي يتم من خلالها فرض أكثر من ضريبة أساسية واحدة على أنواع متعددة من الدخل والأموال، وكلما زادت حاجة الدولة إلى المال تزداد أنواع الضرائب المفروضة.

ويمكن التفريق بين الضرائب الوحيدة والضرائب المتعددة كما يلي (عبد الفتاح، ٢٠١٧): -

- **من ناحية العدالة الاجتماعية**: تعتبر الضرائب الوحيدة غير عادلة كونها لا تأخذ بالاعتبار قدرة المكلف على الدفع، بحيث تصيب مادة واحدة يمكن استخدامها من قبل الأغنياء والفقراء.
- **من ناحية نفقات الضريبة**: تعتبر الضريبة الوحيدة قليلة النفقات كونها ضريبة بسيطة وسهلة التنظيم وقلل إزعاجا للمكلف.
- **من ناحية التهرب الضريبي**: تد الضرائب المتعددة من ظاهرة التهرب الضريبي. حيث إن هناك بعض الضرائب غير قابلة للتهرب بسهولة.
- **من ناحية الأهداف**: تعتبر الضرائب المتعددة مرنة وتناسب المفهوم العصري، والذي جعل الضريبة تهدف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية على عكس الضريبة الوحيدة والتي لا تحقق إلا الهدف المالي.

٣/١/٤ - الضرائب على الدخل

هي ضرائب تعرض على دخل الأشخاص سواء الطبيعيين أو الاعتباريين بين بحيث تفرض على دخول الأشخاص الطبيعيين. وتفرض على أرباح الأشخاص الاعتبارية تعتبر الضريبة على الدخل هي النوع العام من الضرائب في الوقت الحالي، حيث يجمع مفكرو المالية العامة على أن الضريبة يجب أن تفرض على الدخل، ويعود ذلك إلى عدة اعتبارات أهمها، بما أن الضريبة

اقتطاع مالي متجدد ومتكرر يجب أن تفرض على مادة متجددة ومتكررة أيضا أي على الدخل، إذا فرضت الضريبة على رأس المال بحيث ستوفي من رأس المال نفسه. فإن هذا من شأنه أن يقضي على رأس المال نفسه، وهذا يؤدي إلى القضاء على مطرح الضريبة المفروضة عليه. نتيجة تطور الحياة الاقتصادية وازدياد أهمية النشاط التجاري والصناعي والمهن الحرة والعمل بحيث أصبحت لا تقل في أهميتها على الثروة العقارية، فقد أصبح ينظر إلى الدخل على أنه أكثر تعبيراً عن المقدرة التكاليفية للمكلف. أساليب فرض ضريبة الدخل (النظم الضريبية) تعتبر الضرائب على الدخل من أهم أنواع الضرائب المفروضة في جميع النظم الضريبية ويعود السبب في ذلك إلى مواردها الكبيرة كما يعتبر الدخل أفضل مقياس لقدرة المكلف على دفع الضريبة، بما يحقق العدالة وفرة الحصيلة الضريبية. ويمكن تحديد أسلوبان لفرض الضريبة على الدخل كما يلي (حوسو، ٢٠١٥):

١. **نظام الضرائب النوعية** وفقا لنظام الضرائب النوعية يتم التمييز بين أنواع الدخول وفقا لمصدرها ويتم إخضاع كل مصدر من مصادر الدخل إلى ضريبة نوعية مستقلة حيث يتم فرض ضريبة الرواتب والأجور على الدخل الناتج عن العمل فقط وتفرض ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة على الدخل الناتج عن استثمار رأس المال فقط أما ضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية فتفرض على الدخل الناتج عن تضافر العمل ورأس المال معا، وللضرائب النوعية عدة مزايا منها:

- أ. اختلاف المعاملة الضريبية لكل نوع من أنواع الدخول يؤدي إلى تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين بكل ضريبة.
- ب. تبسيط إجراءات تحديد الوعاء لكل نوع من أنواع الدخول.
- ت. يتم تحديد كل نوع من أنواع الضرائب في مواعيد محددة تتلاءم مع طبيعة الدخل مما يجعلها أكثر ملائمة وقبولا لدى المكلفين.
- ث. المساهمة في توجيه النشاط الاقتصادي نحو فروع معينة دون أخرى.

وبالمقابل وجهت إلى نظام الضرائب النوعية العديد من الانتقادات من أهمها (عبد القادر، ٢٠١٥):

- أ. اختلاف المعدلات الضريبية: حيث يوجد أنواع عديدة من الضرائب على الدخل لكل منها معتل أو معدلات خاصة بها فهناك معدلات ضريبية على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية وهناك معدلات ضريبية على الرواتب والأجور وهناك مدل ثابت يطبق على ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة.
- ب. كثرة الإجراءات: حيث يجب على المكلف أن يقدم إلى الدوائر المالية أكثر من تصريح ويخضع لأكثر من فحص وتدقيق وهذا له انعكاسات سلبية على المكلف ما يدفعه نحو التهرب الضريبي.
- ت. عدم تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين بصورة عامة وتحقيقها بين المكلفين على مستوى كل سطر حضريني عدالة نوعية.
- ث. عدم إخضاع بعض الإيرادات الضريبية في حالة إغفال بعض الأنشطة وتم حصرها.

٢- نظام الضرائب على الدخل العام

وفقا لهذا النظام فإن الضريبة تصيب مجموع الدخل الذي يحققه الشخص، وبالتالي فهي ضريبة تركيبية بحيث تصب جميع إيرادات الكلف من مصادر مختلفة في وعاء ضريبي واحد، وتفرض على هذا الوعاء ضريبة إيراد عام. وتعتبر ضريبة الإيراد العام من أفضل أنواع الضرائب المباشرة على الدخل. وذلك للأسباب التالية (عبد الحليم، ٢٠١٢) :-

- إن مجموع الدخل هو مقياس لقدرات المكلف على الدفع.
- تساعد في تطبيق مبدأ شخصية الضريبة من خلال تحتي الأعباء الشخصية والعائلية والمالية المكلف. تساعد في تطبيق التصاعد الضريبي، بحيث تفرض الضريبة على الإيرادات المختلفة المجتمعة في وعاء واحد وكلما كبر هذا الوعاء اتسعت الشرائح العليا الخاضعة الضريبة.
- تمتاز بوحدة التكليف، أي أن الإجراءات التي تطبق متعلقة بمصادر الدخل كافة وبالتالي فلا تسبب ازعاج للمكلف والدوائر المالية.

وبالرغم من المحاسن المذكورة إلا أن ضريبة الإيراد العام مجموعة من العيوب منها:

- أ- صعوبة تحديد مطرح واحد للضريبة الوحيدة
- ب- صعوبة تصحيح ظلم يقع على طبقة أو فئة معينة نتيجة استخدام الضريبة الموحدة.
- ت- اعتماد الدولة على ضريبة وحيدة لست جميع نفقاتها يجعل هذه الضريبة تنقل كاهل المكلف وتقعته إلى التهرب.

ث- تعتبر الضريبة الوحيدة قليلة الموارد المالية وبالتالي لا تكفي لسد نفقات الدولة.
ج- لا تعتبر الضريبة الوحيدة أداة لتحقيق أغراض الدولة الاقتصادية والاجتماعية بالشكل المطلوب من السياسة المالية الحديثة.

٥/١/٣ - الضرائب على رأس المال

هي ضرائب تفرض على مجموع الأموال التي يمتلكها الفرد في وقت معين سواء كانت هذه الأموال منتجة لدخل نقدي أو عيني أو لخدمات أم غير منتجة لأي دخل، سواء كانت عقار أو منقول، وهذا يعني أنها لا تفرق بين رأس المال بالمعنى الدقيق وبين الثروة، وتمتاز بشيء من الثبات النسبي سواء كانت مخصصة للاستثمار أو للاستهلاك أو لمجرد الادخار. فالضريبة على رأس المال تفرض على المال سواء أكان إنتاجه مستمرا أو طارئا، ويمكن أن تفرض على رأس المال وتقتطع من دخله إذا كان معدلها خفيفا، كما يمكن أن تفرض على رأس المال وتقتطع منه إذا كان معدلها عاليا، وقد أخذت الضريبة على رأس المال طريقها إلى التطبيق في الكثير من الدول المتطورة في السنوات الأخيرة. ويمكن تقسيم الضرائب على رأس المال إلى (محمد، ٢٠١٦):

١. الضرائب الدورية على رأس المال:

هي ضرائب تفرض بأسعار منخفضة حتى يتمكن المكلف من دفعها من رأس المال وليس من أصل رأس المال، فهي ضريبة إضافية على الدخل تفرض بشكل دوري، والهدف منها هو الحد من تجميد الأموال دون استثمار.

٢. الضرائب العرضية على رأس المال

هي ضرائب تفرض بأسعار مرتفعة حيث لا يكفي دخل رأس المال لسدادها، وهنا يقتطع المكلف جزء من رأس المال للسداد، لذلك فهي لا تفرض بشكل دوري وإلا أدت إلى فناء رأس المال، وهي تشمل ثلاثة أنواع:

أ. **ضرائب استثنائية:** والتي تفرض على رؤوس الأموال التي تتكون في الظروف الاستثنائية كالحروب أو الكوارث، والهدف منها مد الخزينة العامة للدولة بالأموال في هذه الظروف القاهرة، وتقليل الفوارق بين الأغنياء والفقراء التي تكونت ثروتهم نتيجة هذه الظروف.

ب. **الضريبة على زيادة قيمة رأس المال:** وتفرض على أي زيادة في أصول المكلف بسبب الظروف الاقتصادية ولا دخل للمكلف فيها.

ت. **الضريبة على التركات:** وهي تفرض على صافي تركة المورث أي على مجموع التركة قبل توزيعها على الورثة وبعد خصم الديون المستحقة عليها. (مصطفى، ٢٠١٣)

٣. الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية

يمكن التفريق بين الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية بالنظر إلى معدل الضريبة حيث تعرف وفقا للتالي:

أ - **الضريبة النسبية** هي الضريبة التي يكون معدلها ثابتا أيا كان مطرح الضريبة، ولا يتغير مهما تغير قيمة هذا مطرح، فالضريبة تدفع بالمعدل نفسه سواء أكان مطرح الضريبي كبيرا أم صغيرا وسواء كان المكلف فقيرا أم غنيا، وتزداد حصيلته الضريبة بنفس نسبة زيادة مطرحها.

ب - **الضريبة التصاعدية:** هي الضريبة التي يتغير سعرها بتغير مطرح الضريبة، بحيث يرتفع معدلها كلما زادت قيمة مطرحها، معدل الضريبة يختلف تبعا لمطرح الضريبة، وتزداد حصيلته الضريبة بنسبة أكثر من نسبة تزايد قيمة مطرح الضريبة. (كمال، محمد، ٢٠١٢)

١/٣/٣. تقدير الوعاء الضريبي

تعتبر عملية تحديد الوعاء الضريبي الأكثر دقة في عملية تحقق الضريبة، كونها تتطلب العديد من عمليات المراقبة من قبل الإدارة الضريبية، ومن أجل تحديد المادة الخاضعة للضريبة ويوجد طريقتان من أجل الوصول إلى تحديد الوعاء الضريبي وهي (Bushman, Smith, 2013):

أولاً: قيام الدوائر المالية نفسها بتحديد الوعاء الضريبي

تعتبر هذه الطرق من أكثر الطرق المتبعة في النظم الضريبية الحديثة، ويمكن أن تتم بإحدى الطرق التالية:

١. أسلوب التقدير المباشر تلجأ الإدارة المالية إلى هذه الطريقة عندما يمتنع المكلف عن تقديم التصريح عن مقدار دخله خلال الفترة القانونية المحددة، ووفقاً لهذه الطريقة تقوم الإدارة المالية بتقدير وعاء الضريبة إما بطريقة التقدير الحر بحيث تحدد الدوائر المالية المادة الخاضعة للضريبة دون أن تكون ملزمة بأية قواعد معينة مسبقاً، أو بطريقة التقدير المقيد بحيث تبحث الدوائر المالية عن العناصر الخاضعة للضريبة وفقاً للنصوص القانونية، ويتم تحديد الضريبة وفقاً لقواعد ثابتة قانونية. ورغم أن هذه الطريقة تتميز بعدالتها ووفرة حصيلتها، فإنه يعاب عليها ما يلي: -

أ- لا تحدد دخل المكلف الحقيقي تحديداً صحيحاً.

ب- تدخل في شؤون المكلف الخاصة وتثير الشكوك حوله وحول مركزه المالي وقد تؤدي إلى ضرر مباشر له.

ت- تحكم الدوائر الضريبية في تقدير دخل المكلف.

٢. أسلوب التقدير على المظاهر الخارجية وفقاً لهذه الطريقة تقوم الإدارة المالية بتحديد مطرح الضريبة بالاعتماد على مجموعة من المظاهر أو العلامات الخارجية يحددها القانون باعتبارها دليل على دخل المكلف ومن هذه المظاهر: القيمة التأجيرية للعقار الذي يزاول به المكلف نشاطه، عدد العاملين في المنشأة نوع التجارة التي يمارسها، موقع العقار، ولكن هناك العديد من الميزات لهذه الطريقة منها:

أ. البساطة والسهولة في تحديد المال الخاضع للضريبة، ولا تسبب الكثير من المشاكل بين المكلف والدوائر المالية.

ب. تجعل المكلف في وضع آمن من تدخل الدوائر المالية وتحكمها في شؤونه. ولكن تعتبر هذه الطريقة معيبة من عدة نواح

أهمها (عبد الحلیم، ٢٠١٢):-

أ. الكثير من المظاهر الخارجية خادع ولا تمت إلى الحقيقة بصلة.

ب. لا يمكن الاعتماد على هذه الطريقة في تقدير بعض الدخول التي لا يوجد لها مظاهر خارجية.

ت. استعمال هذه الطريقة يؤدي إلى جمود الإيرادات الضريبية.

ث. لا تحقق العدالة، كما أنها لا تأخذ الظروف الاجتماعية للمكلف بعين الاعتبار.

٣. أسلوب التقدير المقطوع وفقاً لهذه الطريقة تقوم الإدارة المالية بتقدير مطرح الضريبة بشكل إجمالي وتقريبي. بالاعتماد على قرائن موضوعية يحددها المشرع وتفرض هذه الطريقة على المكلفين الذين لا يستطيعون مسك دفاتر محاسبية، حيث وجدت لمواجهة الظروف الخاصة لبعض المكلفين بضريبة الأرباح وتتميز هذه الطريقة ببساطتها وسهولة تطبيقها، حيث يتم تقدير مطرح الضريبة بطريقة تقريبية، كما يجد المكلف فيها السهولة من ناحية الالتزامات الضريبية، أما مساوئ هذه الطريقة غالباً ما تكون تقريبياً لكونه يقوم على تقدير المادة الضريبية بشكل أقل من الواقع وبالتالي يؤثر سلباً على العائدات الضريبية. بالإضافة إلى أنها تحرم المكلف من مسك دفاتر محاسبية منتظمة، وبالتالي تؤثر على إدارة المشروع وتوجيهه.

٥- فعالية النظام الضريبي: تعددت الآراء حول شكل النظام الضريبي الفعال بشكل أكثر تحديداً الاقتصاديون حول المعايير

التي يجب أن تستعمل لتقييم حسنات وسيئات نظام ضريبي معين أو سياسة ضريبية معينة، حيث يوجد عدة معايير تستعمل لتقييم النظام الضريبي. وغالباً ما تتعارض هذه المعايير مع بعضها البعض، كما يوجد تفاوت للاعتبارات بين المعايير عندما يتم تقييم ضريبة معينة، فبعض المعايير مثل العدالة والشفافية أكثر شخصية بينما معايير أخرى يمكن أن تتصف بالموضوعية مثل الفعالية الاقتصادية، كما يمكن أن يختلف المكلفون حول الأهمية النسبية للمعايير، ولذلك من المحتمل أن تتعدد الآراء حول شكل النظام الضريبي المثالي. وفيما يلي تحديد لمفهوم ومؤشرات فعالية النظام الضريبي وشرح لمجموعة المبادئ التي تستخدم في تقييم فعالية النظام الضريبي، والتي تساعد على إصلاح النظام الضريبي من خلال: (١) مفهوم مؤشرات فعالية النظام الضريبي (٢) مبادئ فعالية النظام الضريبي.

*مفهوم مؤشرات فعالية النظام الضريبي

تعتبر فعالية النظام الضريبي أحد أكثر الاهتمامات لدى صانعي القرار في السياسة الاقتصادية، حيث بقدر ما يكون النظام الضريبي فعالاً بقدر ما تكون الانعكاسات ايجابية على الاقتصاد الوطني. (Kong, et al 2013)

وتحدد فعالية النظام الضريبي بقدرته النظام الضريبي على تحقيق الأهداف المالية، الاقتصادية والاجتماعية بشكل متناسق، لأن هذه الأهداف قد تتعارض فيما بينها، ونتيجة تعارض هذه الأهداف يجب على المشرع الضريبي ان يراعي كل من مصلحة الدولة ومصلحة المكلف ومصلحة المجتمع على النحو التالي:

١. **مصلحة الدولة:** تحقق مصلحة الدولة بما توفره الضريبة من أموال للخرينة العامة للدولة وتساهم في تغطية النفقات العامة، وبالقدر الذي يساعدها على تحقيق سياساتها الاقتصادية والاجتماعية.

٢. **مصلحة المكلف:** تتحقق مصلحة المكلف من فرض الضريبة بالقدر الذي لا تكون فيه الضريبة عائقا أمام طموحاته والعوائد التي حققها من استثماراته كما تتحقق مصلحة المكلف من خلال ما يوفره فرض الضريبة من مساعد للمكلف على تأدية أعماله عن طريق حمايته من المنافسة الخارجية.

٣. **مصلحة المجتمع:** تتحقق مصلحة المجتمع من خلال الآثار الايجابية التي تترتب على فرض الضريبة مثل استخدام حصيلة الضريبة في تحسين الخدمات المجانية التي تقوم الدولة بتقديمها للمجتمع مثل المرافق العامة والصحة والتعليم وتحقيق رفاهية المجتمع إلى الحد من بعض العادات الاجتماعية غير المرغوب فيها.

وقد قامت العديد من الدراسات بتحديد ملامح النظام الضريبي الجيد. وقد تم اختيار مؤشرات vito tanzi للنظام الضريبي الجيد على النحو التالي (Cuzdriorean and Matis, 2012):

١. **مؤشر التركيز والمقصود** بمؤشر التركيز ان يتركز جزء كبير من إجمالي الحصيلة الضريبية على عدد قليل نسبيا من الضرائب، لأن ذلك من شأنه أن يساهم في تخفيض التكاليف الإدارية والتنفيذية فتجنب وجود عدد كبير من الضرائب وجدول المعدلات الضريبية يمكن أن يؤدي الي تسهيل تقييم آثار تغيرات السياسة الضريبية وتفادي خلق الانطباع بأن الضرائب مفرطة.

٢. **مؤشر التشتت:** يتعلق هذا المؤشر بالضرائب قليلة الإيراد، وضرورة التخلص من هذا النوع من الضرائب سعيا لتبسيط النظام الضريبي دون أن يكون له أثر على الحصيلة الضريبية.

٣. **مؤشر التآكل** أي أن تكون الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة، لأن إشباع الوعاء الضريبي يمكن أن يتم من خلال زيادة الإيرادات رغم اعتماد معدلات منخفضة نسبيا، وفي حال ابتعدت الضريبة الفعلية عن الممكنة بفعل الإفراط فيمنح الإعفاءات والأنشطة والقطاعات فإن ذلك يؤدي الى تآكل الوعاء الضريبي، وبالتالي اللجوء إلى رفع المعدلات الضريبية لتعويض النقص الحاصل في الحصيلة الضريبية.

٤. **مؤشرات تأخر التحصيل:** تتعلق بتحديد أوقات تحصيل الضريبة بحيث تمكن المكلف يزمن دفع المستحقات الضريبية في اجالها لأن التأخر يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الضريبية بفعل التضخم، وبالتالي لا بد أن يتضمن النظام الضريبي عقوبات صارمة تحد من الميل الى التأخر في دفع المستحقات.

٥. **مؤشر التحديد:** يعني هذا المؤشر اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة، وهذا لا يمنع إمكانية استبدال بعض الضرائب بآخرى، فمثلا يمكن استبدال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل بضريبة واحدة علي كامل الثروات ذات المعدل منخفض.

٦. **مؤشر الموضوعي:** يعني هذا المؤشر ضرورة تحصيل الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعية، بما يضمن للمكلفين التقدير الواضح للالتزامهم الضريبي على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها، ويصب هذا ضمن مبدأ اليقين الذي يعني وفقا لأدم سميث بان يكون المكلف قادرا على تقييم الضريبة المترتبة عليه.

٧. **مؤشر التنفيذ:** ويتعلق بمد تنفيذ النظام الضريبي بالكامل بفعالية، وهذا يتعلق أيضا بمدى سلامة التقديرات والتنبؤات ومستوي تأهيل الإدارة الضريبية لأنها القائم الأساسي على التنفيذ، فضلا عن معقولية التشريعات وقابلية للتنفيذ في ضوء الواقع الاجتماعي والاقتصادي.

٨. **مؤشر تكلفة التحصيل:** وهو مؤشر مشتق من المبدأ الاقتصادي للضرائب وهذا يجعل تكلفة تحصيل الضرائب ينعكس ذلك سلبا على مستوى الحصيلة الضريبية.

٥/٣- مبادئ فعالية النظام الضريبي

يوجد عدة مبادئ تستخدم لتقييم النظام الضريبي، وسوف نتعرض لمجموعة من المبادئ التي تستخدم في تقييم فعالية النظام الضريبي (Kong et al., 2013) :-

١- العدالة

حدد فعالية النظام الضريبي بعدد من المبادئ العامة، من بين هذه المبادئ العامة المعترف بها مبدأ العدالة أو المساواة ، والذي يقوم على فكرة أن يلتزم كل فرد من أفراد المجتمع بدفع حصته من الضريبة حسب قدرته التكبيلية، على أن تتحدد هذه المقدرة بشكل عادل، بحيث يساهم في تحمل الأعباء العامة حتى تتمكن الدولة من القيام بواجبها، وقد ذهب آدم سميث إلى أنه يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقا لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان أي بنسبة الدخل الذي يتمتع به كل منهم في حماية الدولة، وبحسب رأيه فإن الضريبة النسبية هي التي تحقق العدالة الضريبية، بينما اتجه الكتاب في العصر الحديث إلى رأي معارض لآدم سميث واعتبروا أن الضريبة التصاعدية أكثر تحقيقا لعدالة، وبحسب رأي Thomas Nagel فإن مبدأ "العدالة" يجب أن يكون متبعا في قواعد المحاسبة الضريبية أيضا ، وبالنسبة للمشرع الضريبي فإن مبدأ العدالة يتضمن مطلب عام بأن يكون العبء الضريبي موزع بشكل عادل قدر الإمكان ، حيث أن إحدى الأسباب الأكثر شيوعا لعدم الالتزام بدفع الضريبة هو إدراك أن المكلف لا يعامل بعدالة، وهذا يحدث عندما يستخدم النظام الضريبي لإنجاز أهداف أخرى غير زيادة الحصيلة الضريبية مثل الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، مثل استثناء بعض أنواع الصناعات من الضرائب، فعلى سبيل المثال قد يقرر النظام الضريبي أن الصناعات التي يكون للاستثمار الأجنبي نسبة أكثر من ٣٠ % منها يجب أن تعفي من الضرائب، نتيجة لذلك أنواع الصناعات الأخرى التي لم تعفي بشكل مماثل سيشعرون أن الأعضاء المعفون منحوا امتياز تنافسي غير عادل.

كما تتضمن عدالة النظام الضريبي مجموعة من المبادئ منها (Bushman ,Smith, 2013):

- **القدرة على الدفع:** يقر مبدأ القدرة على الدفع بأن المكلفين القادرين على تحمل العبء الضريبي الأكبر يجب أن يدفعوا ضرائب أكثر من المكلفين الأقل قدرة على الدفع، ويرتبط مبدأ القدرة على الدفع بحسب نوع الضريبة المدفوعة، مثل ضرائب الدخل، ضرائب الثروة أو ضرائب الاستهلاك، أي أن القدرة على الدفع تختلف تبعا للمقياس المستخدم، وبالتالي فإن النظام الضريبي يجب أن يقيس قدرة المكلف على الدفع، في القوة الاقتصادية المكلف الضريبي كما يجب أن يؤكد أن الطرق المختلفة في تقييم العمليات استخدمت بعدالة في تعريف الدخل ، بحيث أن الخلافات حول مصدر الدخل، والشكل القانوني للمشروع أو طبيعة أصول والتزامات المكلفين يجب أن لا يؤدي إلى أعباء ضريبية مختلفة كما أن البدائل والخيارات التي منح لمجموعة من المكلفين لا تشكل انتهاكا لمبدأ المساواة في نهاية المطاف.
- **العدالة الأفقية والعدالة العمودية:** يعتمد مفهوم العدالة الأفقية والعدالة العمودية على مبدأ القدرة على الدفع وتعني العدالة الأفقية أن المكلفين الذين يملكون نفس القدرة على الدفع تفرض عليهم نفس الضريبة، وبالتالي فإن النظام الضريبي الموجه يمكن أن يؤثر على العدالة الأفقية، لأنه قد يؤدي إلى تفضيل أنواع معينة من السلوك الاقتصادي أكثر من الأخرى بالنسبة للمكلفين المتماثلين بالقدرة على الدفع. بينما تعني العدالة العمودية بأن عبء الضريبة يجب أن يكون مستند على الاختلافات في القدرة على الدفع، والذي يعني أن المكلف الذي يملك القدرة الأكبر على الدفع يجب أن يدفع ضريبة أكبر، وهنا يطرح السؤال حول كم مبلغ الزيادة التي يجب أن يدفعها المكلف، وهذا ما أدى إلى إيجاد نسب الضريبة التصاعدية، والإعفاءات الضريبية التي تؤدي إلى مستويات مختلفة من الضريبة في النظام الضريبي.
- **مبدأ استرداد المنافع:** يقوم هذا المبدأ على أن الضرائب يجب أن تكون مرتبطة بشكل مباشر مع المنافع المقدمة من الحكومة، أي أن يقوم كل فرد من أفراد المجتمع بدفع مبلغ من الضريبة يتناسب مع مقدار ما يستفيد من الخدمات العامة، وهذا ما يطلق عليه بالنظرية التعاقدية، والتي تقوم على أساس أن هناك عقد بيع بين الدولة والمواطن، بحيث تلتزم الدولة بتقديم الخدمات العامة مقابل أجر معين وهو الضريبة وهذا ما يجعل مبدأ استرداد المنافع عادة غير قابل للتطبيق عندما يؤخذ بالاعتبار البرامج الحكومية المتجهة نحو تزويد البرامج الاجتماعية أو إعادة توزيع الثروة.

١. الشفافية

أحد أهم مبادئ النظام الضريبي الجيد هو الشفافية والوضوح، بحيث يكون المكلف الضريبي قادرا على فهمة والفكرة الأساسية من الشفافية هي أن يعرف المكلف الضريبي أن الضريبة موجودة، وأن يكون قادرا على تحديد مقدار الضريبة ومتى تفرض الضريبة، وهذا ما يؤدي إلى زيادة الثقة بين المكلف والدوائر الضريبية كما تساهم في مصداقية النظام الضريبي، بحيث يتمكن المكلف من تحديد الالتزامات الضريبية المستقبلية بدقة، والتأكد بان المكلفين الآخرين يلتزمون بدفع الضريبة ويتحملون عبء ضريبي م مائل. والنظام الضريبي الشفاف هو النظام الذي يتيح للمكلف الضريبي ما يلي (محمد ، ٢٠١١) :

- **يمكن للمكلف الضريبي حساب التزاماته الضريبية بسهولة:** أي أن يكون المكلف الضريبي قادرا على تحديد نسبة الضريبة وتحديد قاعدته الضريبية، نسبة الضريبة الهامشية، والتزاماته الضريبية للحكومة.

- **درك المكلف الضريبي الغاية من القوانين الضريبية:** بحيث يمكن للمكلف النظر إلى صيغة الضريبة أو جداول النسب الضريبية وفهم تفكير المشرعين، على سبيل المثال: يمكن للمكلفين أن يكونوا قادرين على فهم الغاية وراء جداول نسب الضريبة التصاعديّة.
- **إدراك المكلف الضريبي مدى الالتزام من قبل الآخرين:** أي أن يستطيع المكلفين تحديد المدى الذي تفرض فيه القوانين الضريبية، وبالتالي معرفة مدى التزام المنافسين والأصدقاء بدفع التزاماتهم الضريبية.
- **يخفض من تكاليف الالتزام المباشرة وغير المباشرة لكل من المكلف والإدارة الضريبية.**
- **يخفض من نسب التهرب الضريبي، كما يقلل الحافز لاستعمال التقنيات غير المشروعة التهرب من الضريبة.**
- **يزيد من الكفاءة الاقتصادية للنظام الضريبي بحيث يساعد المكلف الضريبي في اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بنوع الاستثمار بالاعتماد على النظام الضريبي، مما يزيد من التنمية الاقتصادية.**

في حين أن غياب الشفافية عن النظام الضريبي (صبحى، ٢٠١٢) يؤدي إلى:

- غياب العدالة عن النظام الضريبي.
- يضعف قدرة الحكومة على إدارة النظام الضريبي بشكل فعال.
- يزيد من فرص التهرب الضريبي المشروع وتقنيات التهرب الضريبي غير المشروعة.
- إحباط المكلفين الضريبيين والمستشارين الضريبيين عندما يحاولون تخطيط الصفقات ويلتزمون بالقانون الضريبي.
- تضليل غير مقصود في القوائم المالية.
- التأثير السلبي على الكفاءة الاقتصادية بحيث يعرقل قرارات المكلفين ويعيق التنمية الاقتصادية.
- زيادة تكاليف الالتزام على كل من المكلفين، المستشارين الضريبيين، والإدارة الضريبية.

كما تؤثر الشفافية على كل من يتعامل مع النظام الضريبي (العلی، ٢٠٠٧)

- **مكلفي الضريبة:** المكلفين بكل مستوياتهم العلمية والاقتصادية يجب أن يكونوا قادرين على فهم كل من محل الضريبة (الكمية التي ستدفع الضريبة عنها)، ونسبة الضريبة التي ستفرض، بحيث يكونوا قادرين على تحديد الأعباء الضريبية بالشكل الأمثل.
- **المستشارين الضريبيين:** يتطلب اتخاذ القرارات الملائمة أن يكون المستشارين قادرين على إيجاد مقاربة معقولة لنتائج الضريبة، وقادرين على تحديد التكاليف الحقيقية للصفقات، بحيث يسمح لهم تخطيط أفضل لقراراتهم حول التوظيف والاستثمار والاستهلاك.
- **الإدارة الضريبية:** يجب أن يكون المدراء قادرين على فهم النظام الضريبي لكي يكونوا قادرين على تقديم معلومات ملائمة إلى المكلفين ومستشاريهم. كما أن يكونوا قادرين على فرض القانون والتشجيع على الالتزام، حيث إن النظام الضريبي الأكثر تعقيداً يكون أقل شفافية، بحيث يحجب كم ومتى وعلى من تفرض الضريبة، وهذا ما يسبب انخفاض بنسبة الالتزام.
- **المحللون:** يجب أن يكون المحللين قادرين على تحديد كمية الضريبة، وعلى من تفرض الضرائب المختلفة، ومع من تتعامل القوانين، والحصيلة المتولد من تطبيق القانون، لتقييم مدى عدالة النظام الضريبي.

٢. اليقين

يعمل النظام الضريبي على نقل الثروات الفردية لخزانة الدولة العامة، وهنا ينشأ السؤال فيما إذا كانت الأحداث الخاضعة للضريبة، وقيمة الضريبة التي يجب أن تدفع لهما أهمية بالنسبة لكل من المكلف الضريبي والإدارة الضريبية، وبالتالي فإن كلا الطرفين لهذه العلاقة القانونية بحاجة إلى القاعدة الضريبية التي تساعد على التأكد من أن النظام الضريبي لا يدع مجالاً للشك، وهذا ما جعل مبدأ اليقين (الوضوح) من مبادئ النظام الضريبي الجيد.

وحيث إن المصطلحات القانونية الغامضة تسمح بالتأويل في التفسير وتعرض وضوحاً لنظام الضريبي للخطر وتكمن الأهمية لهذا بالنسبة للنظام الضريبي أن الالتزامات المفروضة من قبل الحكومة لا يمكن أن تراقب بشكل كاف إذا لم يتم التعريف الواضح للأحداث الخاضعة للضريبة، في حين أنه من غير الممكن أن يستثنى بشكل كامل كل المصطلحات القانونية غير المحددة من النظام الضريبي، والتي لن تسمح للوصول إلى مبدأ اليقين، وبالتالي سوف ينتقل إلى مستوى آخر من تعريف الأحداث الضريبية التي عرضت في القانون كالموضوعية والقابلية للإثبات. وبالتالي الوضوح في النظام الضريبي لا يخدم المكلف فقط

إنما يخدم أيضا الخزانة العامة للدولة في تقدير إيراداتها العامة وتوفير النفقات والجهود في النزاعات والدعاوى الضريبية المبنيّة على اختلاف التقاسير بسبب الغموض في القوانين الضريبية. (محمد ، ٢٠١٥).

٣. البساطة

يجب أن يكون النظام الضريبي بسيطاً وسهلاً وواضحاً المعالم، وأن يكون خالٍ من التعقيدات مع الأخذ بعين الاعتبار عدم الإخلال بالمبادئ العامة والأهداف التي وضع من أجلها، وعدم ضياع حق الخزانة العامة للدولة، بحيث يقوم المكلف الضريبي بالتحديد الأولي للضرائب المترتبة عليه من خلال قيامه بصفحة ما، أي أن النظام الضريبي الأكثر بساطة وأكثر فهماً هو النظام الأكثر احتمالاً بأن المكلف سوف يصل إلى العبء الضريبي العادل، ويعتبر توحيد المعايير أحد أهم أدوات المستخدمة للتبسيط لهذا أصبح من الضروري أن تكون التكاليف الإدارية الناتجة عن هذا التوحيد نسب معقولة من دخل الضريبة إلا أن توحيد المعايير قد يؤدي إلى التهرب الضريبي من خلال التخطيط الضريبي، وهذا قد يؤدي فعالية الاقتصاد ويؤدي إلى ارتفاع تكاليف التخطيط بالنسبة لكل من المكلف والمشرع. ووفقاً AICPA فإن مجموعة من المبادئ يجب أن تستعمل في تطوير النظام الضريبي الأبسط وهي:

- **جعل البساطة أولوية:** يجب أن ينظر إلى التبسيط كهدف أولي للسياسة الضريبية، وأن يؤخذ بالاعتبار عند تطوير القوانين التشريعية والإدارية.
- **اعتماد مداخل أبسط:** عندما يضع مشروع الضريبة أهداف السياسة الضريبية، يجب أن يتم اختيار المداخل الأبسط والأكثر شفافية.
- **تخفيض أعباء الالتزام:** أن خفض تكاليف الالتزام من ناحية الوقت والمال، بحيث تحقق العدالة بين الموارد وقدرة المكلفين على الدفع.
- **عدم تغيير القانون الضريبي:** التغيير المستمر في القانون الضريبي يزيد تعقيداً في المدى القريب، حتى لو حققت تبسيطاً على المدى الطويل، كما أن القوانين الضريبية يجب أن تتغير فقط لمجاورات التغيير في حاجات الدخل، لإجراء تعديلات مهمة في السياسة الضريبية، أو لتخفيف التعقيدات والتضاربات الموجودة.
- **استخدام مفاهيم واضحة:** يجب إزالة التضاربات في المفاهيم والتعاريف القانونية من القوانين الحالية، ويجب أن تتفادى من القوانين الجديدة.
- **الأعباء الإدارية يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار:** يجب الأخذ بالاعتبار قدرة الإدارة الضريبية على فرض القانون وتقديم التوجيه للمكلفين عند تطوير القوانين التشريعية والإدارية.

٤. الملائمة

يجب أن تنظم القوانين الضريبية بما يتلاءم مع أحوال المكلفين وبما ييسر عليهم دفع الضريبة، وبالتالي يجب أن تجبي الضريبة في أوقات ملائمة للمكلف الضريبي. أي يجب أن تكون الضريبة مستحقة في وقت أو في أسلوب بحيث تكون سهلة الدفع للمكلف الضريبي، كما يجب أن تفرض الضريبة في الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله والذي يعتبر من أفضل الأوقات ملائمة لدفع الضريبة، بحيث تجبي ضريبة الرواتب والأجور عند استلام الأجور، وتجبي ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية عند تحقيق الأرباح. كما أن الملائمة في دفع الضريبة تساعد في ضمان الالتزام، حيث تعتمد آلية الملائمة في الدفع على كمية الالتزامات وعلى صعوبة أو سهولة حساب الضريبة، كما أن مناقشة هذا المبدأ في تصميم القاعدة أو النظام الضريبي سيركز على تحديد أهمية جمع الضريبة من المنتج التاجر البائع. (عبد الحليم ، ٢٠١٢)

أولاً: العوامل المسببة لنشأة الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي :

١. **اختلاف التوقيت الخاص بإصدار كل من القوانين الضريبية والمعايير المحاسبية:** يعد هذا العامل مهم نسبياً، ولا يمكن تجاهله، فقد تصدر معايير محاسبية دولية قبل صدور القانون الضريبي والعكس صحيح، وقد يكون هناك بعض المتغيرات الاقتصادية المهمة التي قد تقع في الفترة الزمنية بين صدور معايير المحاسبة وصدور القانون الضريبي وبالتالي فقد يؤخذ في الاعتبار هذه المتغيرات محاسبية دون الأخذ بها ضريبياً، أو العكس حيث يؤخذ بها ضريبية دون الأخذ بها محاسبية. وفي ضوء ذلك نجد أن اختلاف التوقيت الخاص بهما قد يعمل على الأخذ ببعض المتغيرات الاقتصادية

من جانب أحدهما، وعدم الأخذ بها من الجانب الآخر، مما يؤدي إلى وجود اختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي. (صقر، ٢٠١٦)

٢. **اختلاف الأهداف الضريبية والأهداف المحاسبية:** تختلف القوانين الضريبية عن مفاهيم المعايير المحاسبية الدولية وقواعدها من حيث الأهداف، حيث توجد بعض القواعد الضريبية التي تسعى لتعظيم الإيرادات ضريبياً، كما أنها تتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، فهي تعد وسيلة للاقتصاد السياسي والاجتماعي للدولة (تحفيز الاستثمار، وتحسين الشروط الاجتماعية للعمال..). ما يجعل القواعد الضريبية تتجه نحو تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية للدولة، ومساعدة مصلحة الضرائب على تحديد الوعاء الضريبي، في حين أن المعايير المحاسبية الدولية تسعى إلى تعزيز الشفافية والمصادقية في عرض القوائم المالية مع اتباع حيادية تامة، والإفصاح عن المعلومات المالية للشركة. ومما سبق نرى أن اختلاف الأهداف يؤدي في النهاية إلى إصدار القوانين الضريبية والمعايير المحاسبية الدولية في ضوء الأهداف المرجوة لكل منهما، مما يعمل على وجود التضارب بينهما، ويؤدي إلى وجود اختلاف بين النظام الضريبي المعايير المحاسبية الدولية.

٣. **السياسات المحاسبية الناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح:** تعمل إدارة الأرباح دائماً على محاولة تعظيم الإيرادات، وتضخيم الربح المحاسبي، وذلك في محاولة لتحسين الوضع المالي للشركة التي تعمل بها، وفي ضوء ذلك قد تلجأ إلى تطبيق بعض السياسات المحاسبية التي تخفض من الربح الضريبي، وبهذا ستنتهج السياسات المحاسبية المتعارضة ما جاء به النظام الضريبي وبالتالي سيؤدي إلى اختلاف أو ظهور فجوة بين الربحين، وهي أحد العوامل المؤدية لاختلاف المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي. (الرطام، ٢٠١٦)

٤. **اختلاف توقيت الاعتراف ببعض عناصر المصروفات والإيرادات** قد يتطلب في كثير من الأحيان الاعتراف ببعض عناصر الإيرادات محاسبياً في توقيت يختلف عن توقيت الاعتراف به ضريبياً. وكذلك على عناصر المصروفات، وبالتالي فإن اختلاف توقيت الاعتراف في هذه الحالة يؤدي إلى حدوث اختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي.

٥. وجود الإعفاءات الضريبية

المقصود بالإعفاءات الضريبية الاقتطاع الإجباري من الربح المحاسبي للمكلف بالضريبة وهي تمثل تنازل الدولة عن بعض حقوقها في الخزنة العامة كأداة من أدوات الحوافز الضريبية، والتي تهدف إلى تشجيع الاستثمارات، وفي ضوء ما سبق يتضح أن الإعفاءات الضريبية تعد إحدى الأسباب لوجود الاختلاف بين الربح الضريبي (النظام الضريبي)، والربح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية.

ثانياً: أهمية التوافق بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي : تظهر هذه الأهمية خاصة في عدة نواحي منها (شتيوي، ٢٠١٦):

- صياغة النظام الضريبي بناء على أساس علمي سليم، وهو العمل بما جاء في معايير المحاسبية الدولية.
- إمكانية العمل على جذب المزيد من الاستثمارات الأجنبية في الدول النامية.
- والتقليل من التهرب الضريبي والنزاعات الضريبية ذلك لوجود الوضوح في نصوص القانون الضريبي.
- والأخذ بما تنتهجه الدول المتقدمة في جعل المعايير المحاسبية الدولية الأساس الذي يقوم عليه القانون الضريبي.
- والتحسين المستمر للنظام الضريبي، وأداء المنظومة الضريبية ككل.

٣ أثر اختلاف قواعد المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي على التهرب الضريبي

أثبتت كثير من الدراسات أن الفضائح المالية لشركة انرون قد تمت اعتماداً على كل من التقرير الضريبي والتقرير المالي، وكذلك على الفجوة الموجودة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، فقد اتضح أن هذه الشركة قامت بالتضليل في التقرير الضريبي عن طريق التضليل في الأرقام الحقيقية لبعض الإيرادات المعفاة ضريبياً وكذلك التضليل في قيمة المصروفات أو الخسائر التي يجوز خصمها في قانون الضرائب، وبالتالي تخفيض قيمة الضرائب، أو عدم دفع ضرائب نهائياً والقصد من هذا كله هو التهرب الضريبي، يتضح لنا أن هناك علاقة طردية بين الغش في التقارير المالية، وكذلك الغش في التقارير الضريبية، وهو الأمر الذي نتج عنه ازدياد الفجوة بين الربح المحاسبي والضريبي. ولهذا فإن التوافق والتطابق بين الربح المحاسبي والضريبي من شأنه العمل على اختفاء هذه الفجوة، والتقليل من نية التهرب الضريبي، وذلك من خلال أخذ النظام الضريبي بمبادئ المعايير المحاسبية الدولية.

١. أثر توافق المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي على الحصيلة الضريبية

تطبيق المعايير المحاسبية الضريبية يؤدي إلى حزمة من الآثار السلبية على الحصيلة الضريبية، لكن في الأجل المتوسط والأجل الطويل سيعوض هذا الكلام، فهناك مكاسب كثيرة سوف تتحقق منها الأثر النفسي والسلوكي الذي سوف يكون إيجابياً بشكل كبير جداً على المكلف بالضريبة ومراقبي الحسابات، نتيجة إحساسهم بضالة الفجوة بينهم، وبين مصلحة إدارة الضرائب. وشيء آخر هو. خفض حجم التهرب الضريبي الحالي ليس فقط التوافق النفسي الذي يحدث، بل لأنه سوف يكون هناك إلزام إضافي للتشريع الضريبي لتطبيق هذه المعايير، وهذا سوف يؤدي إلى نوع من الرقابة المزدوجة، مع حدوث تنمية القدرات البشرية للعاملين في مصلحة إدارة الضرائب، وهذا شيء طبيعي جداً ما دمنا سوف نطبق المعايير المحاسبية ضريبياً، وسوف يحدث تدريب العاملين في مصلحة الضرائب على كل هذه الجوانب، الشيء الأخير التكاليف عندما نعتمدها ضريبياً، ومنها التكاليف المتعلقة بالبحوث والتطوير، سوف تؤدي إلى زيادة قدرات الشركات على المنافسة وأرباحها تتصاعد وعائدها الضريبي يزيد وبالتالي الحصيلة الضريبية سوف تزيد. (بدوي، ٢٠١٧)

٣/٥. متطلبات تكيف المعايير المحاسبية الدولية مع النظام الضريبي: إن تحقيق عملية التكيف يتطلب الأخذ بالمعطيات التالية: (كامل، ٢٠١٤)

١. إصدار كلا من المعايير المحاسبية الدولية وقانون الضرائب في آن واحد وذلك لأنه من الممكن في أثناء صدور أحدهما قبل الآخر أن تظهر بعض الأحداث والمعالجات التي تؤخذ في الاعتبار من أحدهما دون الآخر. في حال حدوث أي تعديل من جانب المعايير المحاسبية الدولية، يجب أن يأخذ بها القانون الضريبي في الحال.
٢. محاولة توحيد الأهداف بين المعايير المحاسبية الدولية وبين النظام الضريبي ويقصد بذلك توحيد الإطار الفكري أو النظري لمعايير المحاسبة الدولية والنظام الضريبي. ويتطلب هذا الأمر ضرورة التنسيق بينهما، ويجب أن يكون النظام الضريبي ملماً بجميع المبادئ والقروض والأهداف التي تبنى عليها معايير المحاسبة الدولية. نذكر على سبيل المثال. من بين أهداف المعايير المحاسبية الدولية المعروفة المستثمر ومساعدته على اتخاذ قراراته فيما يتعلق بتفضيل الاستثمار في شركة معينة بينما تنظر الضرائب إلى هذا المستثمر من زاوية واحدة وهي تشجيعه على الاستثمار في هذه الدولة، وبالتالي يجب على النظام الضريبي العمل على توحيد الرؤى والأهداف، والنظر إلى المستثمر بنظرة المعايير المحاسبية الدولية نفسها.
٣. عمل دراسة تحليلية من جانب إدارة الضرائب لأهم الشركات التي سبق انهيارها، وذلك لمحاولة فهم أهم البنود التي يمكن التلاعب بها تقوم إدارة الضرائب في هذه الحالة بإبرام اتفاقيات تسمح لها بالحصول على نسخ القوائم والتقارير المالية الخاصة بأهم الشركات التي سبق انهيارها وكذلك الحصول على نسخ من القرارات الضريبية الخاصة بها، لأن ذلك من شأنه أيضاً التعرف على كيفية وسائل التلاعب في هذه القوائم، وكذلك معرفة أهم البنود التي يمكن التلاعب بها، خاصة عندما تكون من بين هذه الشركات شركات متعددة الجنسيات والقوانين الضريبية مختلفة فإن الهدف من القيام بذلك هو اكتساب المزيد من الخبرة.
٤. تقويم النظام الضريبي بصورة دورية للوقوف على مدى أخذه لما جاء في معايير المحاسبة الدولية، يجب إجراء هذا التقويم لمعرفة مدى اتباع النظام الضريبي للمعايير المحاسبية الدولية، وإذا كان النظام الضريبي الحالي يأخذ بجميع ما جاء في المعايير المحاسبية الدولية، ومعرفة أي من المعالجات المحاسبية الواردة بهذه المعايير لم تتبع، وكذلك معرفة إذا كان يتم تدريب العاملين بإدارة الضرائب، وكذلك المكلفين على كيفية فهم هذه المعايير وتطبيقها.
٥. وضع قواعد للفحص الضريبي على أساس المعايير المحاسبية الدولية تطبيق التشريع الضريبي لما جاء في هذه المعايير المحاسبية الدولية، يؤدي إلى دعم الثقة وزيادتها بين المكلف وبين مصلحة الضرائب لوضوح الأساس المتبع في عملية الفحص الضريبي، وكذلك إلى تخفيض معدلات النزاعات الضريبية.

٦- الدراسة الميدانية :

١/٦- المنهجية والإجراءات : وفيها تم العرض للمنهجية والإجراءات التي اتبعها الباحث في تنفيذ الدراسة الميدانية، وذلك بهدف التعرف على تأثير محددات التحسينات لمعايير المحاسبة الدولية على الوضع الضريبي للمنشآت، وكما يتناول هذا المبحث بالتحليل شرحاً لمنهج الدراسة، ووصفاً لمجتمع وعينة الدراسة، وإعداد الأداة الرئيسية (قائمة الاستقصاء)، وفحص مصداقيتها وثباتها، وبيان الأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة النتائج.

أولاً: منهجية الدراسة: من أجل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي وهو أحد أشكال التحليل والتفسير العلمي المنظم لوصف ظاهرة أو مشكلة محددة.

لذا فإن الباحث سيعتمد على هذا المنهج للوصول إلى المعرفة الدقيقة والتفصيلية حول مشكلة الدراسة ولتحقيق تصور أفضل وأدق للظاهرة موضع الدراسة.

ثانياً: طرق جمع البيانات: تمثلت مصادر البيانات المتعلقة الدراسة بالمصادر التالية:

- ١- المصادر الثانوية: والتي تمثلت في الكتب ذات العلاقة والدوريات والمجلات العلمية والمواقع الإلكترونية ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وأية مراجع قد يري الباحث أنها تسهم في إثراء الدراسة بشكل عملي.
- ٢- المصادر الأولية: والتي تمثلت في استخدام قائمة الاستقصاء كأداة رئيسية لجمع البيانات المتعلقة بآراء واتجاهات المستجيبين الذين مثلوا عينة الدراسة، وتم تفرغ وتحليل البيانات باستخدام برنامج (SPSS) الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

ثالثاً: مجتمع وعينة الدراسة : تمثل مجتمع هذه الدراسة في جميع المنشآت الصناعية في مصر والكويت والبالغ عددها حسب إحصائيات الجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء المصري ٧٦٣١ منشأة لعام ٢٠١٦م، أما عينة الدراسة فقد كانت عينة عشوائية بلغت ١٠٧ مستجيباً من المحاسبين بالأقسام المالية والمهنيين والأكاديميين، حيث تم توزيع ١١٥ استبانة عاد منها ١٠٧ استبانة أي بنسبة ٩٣٪ من الاستبانات الموزعة.

رابعاً: أداة الدراسة الرئيسية: استخدم الباحث قائمة الاستقصاء كأداة رئيسية في الدراسة الميدانية وذلك لما للقائمة من أهمية في توفير الوقت والجهد، وتم ارسالها من خلال برنامج Google Forms الى المستقصين وذلك بعد مراجعة الأدبيات والدراسات والبحوث المتعلقة بموضوع الدراسة، وقد تكونت قائمة الاستقصاء من قسمين الأول يتعلق بالبيانات الديموغرافية للمستقصي منهم، (الجنس، المؤهل العلمي، المنصب الوظيفي، عدد سنوات الخدمة، مكان العمل)، أما القسم الثاني فقد تكون من ثلاث محاور وهم كالتالي:

جدول (٤) : عدد فقرات كل محور

المحور	عدد الفقرات
محددات التحسينات لمعايير المحاسبة الدولية	٩
التغيير في المراكز المالية	٨
المركز الضريبي	٨
إجمالي عدد الفقرات	٢٥

وتتم الإجابة على فقرات القسم الثاني وفق مقياس ليكرت التدرجي المكون من خمس نقاط تتراوح بين (١) غير موافق بشدة، حتى (٥) أوافق بشدة وتم تحديد فئات المقياس من خلال الخطوات التالية:

١- حساب مدي المقياس

$$\text{مدي المقياس} = \text{الحد الأعلى للمقياس} - \text{الحد الأدنى للمقياس} = ٥ - ١ = ٤$$

٢- حساب مدي الفئة

$$\text{مدي الفئة} = \text{مدي المقياس} / \text{عدد درجات المقياس} = ٤ \div ٥ = ٠,٨٠$$

وفي ضوء هذه النتيجة تم تحديد قيمة فئات المقياس الخماسي المتدرج كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (٥) : درجات المقياس

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	الاستجابة
١	٢	٣	٤	٥	الوزن النسبي
٪٢٠	٪٤٠	٪٦٠	٪٨٠	٪١٠٠	الوزن المنوي

وفي ضوء المراجعة الشاملة للدراسات النظرية والعملية السابقة التي تناولت محددات التحسينات لمعايير المحاسبة الدولية على التغيير في المراكز المالية والوضع الضريبي للمنشآت وبعد استطلاع رأي عدد من المتخصصين في المجال الضريبي والمتخصصين في مجال الإحصاء تم بناء وتطوير القائمة حسب الخطوات التالية:

- ١ - تحديد الأبعاد الرئيسية التي ستشملها قائمة الاستقصاء. ٢ - صياغة الفقرات التي يتضمنها كل محور من محاور الدراسة.
- ٣ - مراعاة أن تكون الأسئلة متنوع ويسهل الإجابة عليها بسرعة من قبل المستقيين.
- ٤ - إعداد قائمة الاستقصاء في صورتها الأولية. ٥ - تحكيم قائمة الاستقصاء واختبار صدقها.
- ٦ - إخراج قائمة الاستقصاء في صورتها النهائية كما يوضحه ملحق رقم (١).
- ٧ - توزيع العينة الاختبارية وفحص الثبات. ٨ - إجراء التعديلات النهائية والتنسيقات.
- ٩ - توزيع قائمة الاستقصاء على عينة الدراسة. ١٠ - جمع قائمة الاستقصاء وتحليلها

خامساً : صدق قائمة الاستقصاء وثباتها

١- صدق قائمة الاستقصاء : لقد تحقق الباحث من صدق قائمة الاستقصاء بعدة طرق كما يلي:

أ- صدق المحكمين:

حيث تم عرض قائمة الاستقصاء في مرحلة الإعداد على مجموعة من المحكمين المتخصصين للتحقق من مصداقيتها وأن الفقرات التي تتضمنها تقيس الأفكار التي صممت من أجلها، حيث تكونت لجنة التحكيم من مجموعتين، تمثلت المجموعة الأولى من نخبة من الأساتذة الأكاديميين المتخصصين في مجالات المحاسبة والاقتصاد في الجامعات المصرية بلغ عددهم (٢)، أما المجموعة الثانية فكانت من ذوي الخبرة والاختصاص في المجال الضريبي والمالي في المنشآت الصناعية وبلغ عددهم (٣) ليصبح عدد المحكمين (٥) حيث طلب إليهم إبداء وجهة نظرهم في القائمة من حيث أهدافها ومجالاتها وفقراته، وإدخال التعديلات التي يرونها مناسبة وفي ضوء آرائهم تم تعديل بعض الفقرات، ودمج وحذف بعض الفقرات الأخرى، وقد كان عدد فقرات قائمة الاستقصاء قبل التحكيم ٣٢ فقرة وبعد التعديلات وصل عدد الفقرات في قائمة الاستقصاء (٢٥) فقرة. كما قام الباحث بإجراء اختبار تمهيدي وذلك بتطبيق قائمة الاستقصاء على عينة استطلاعية، مكونة من (٢٠) من محاسب بالاقسام المالية، حيث وجدت بعض الفقرات بحاجة إلى تعديل والبعض الآخر بحاجة إلى حذف، وأجريت التعديلات اللازمة وتم معالجة النواقص، وتم إخراج قائمة الاستقصاء في صورتها النهائية كما هي موضحة بالملحق رقم (١).

ب- صدق الاتساق الداخلي:

قام الباحث بتطبيق قائمة الاستقصاء على عينة استطلاعية مكونة من ٢٠ محاسب بالاقسام المالية تم اختيارهم من عينة الدراسة البالغ عدد مفرداتها ١١٥ موظف، ثم قسم الباحث قائمة الاستقصاء إلى ثلاث مجالات منفصلين نظراً لتنوع القيم التي أعطيت للإجابات.

سادساً: أساليب التحليل الإحصائي

تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية في تحليل بيانات الدراسة واختبار الفروض حسب برنامج التحليل الإحصائي (SPSS):

١- اختبار ثبات أداة القياس (المصدقية)

استخدم الباحثون اختبار (كرونباخ ألفا) لقياس درجة الثبات الداخلي لفقرات قائمة الاستقصاء، والاتساق الداخلي بين ردود فعل المستجيبين، حيث بلغت لقائمة الاستقصاء ككل ٩٣٪ وتعتبر هذه النسبة ممتازة مع النسبة المقبولة احصائياً وهي ٦٠٪. كما يبين الجدول رقم (٣) معاملات ألفا كرونباخ لجميع محاور قائمة الاستقصاء.

جدول رقم (٦) قيم معاملات اتساق الداخلي باستخدام اختبار كرونباخ ألفا

معامل الثبات (a)	المحور
٠,٩٤	المحور الأول: محددات التحسينات لمعايير المحاسبة الدولية
٠,٩٣	المحور الثاني: التغيير في المراكز المالية
٠,٩٢	المحور الثالث: المركز الضريبي
٠,٩٣	الإجمالي

وبذلك تبين أن معامل ألفا كرونباخ يساوي (٠,٩٣) وهو معامل قوي في مثل هذه الدراسات.

اختبار التوزيع الطبيعي

يبين اختبار التوزيع الطبيعي مدى اتباع بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي، وبعد اجراء التحليل الإحصائي اللازم للبيانات تبين أنها تتبع التوزيع الطبيعي، حيث بلغت Z المعنوية لكافة الفرضيات أكبر من مستوي الدلالة ٥٪، كما يبين الجدول التالي:

جدول رقم (٧) اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

الفرض	الأول	الثاني	الثالث
المعنوية Z	١,٤٤٢	١,٩٥٤	١,٧٧٢
Sig	٠,٠٠١	٠,٠٠٣	٠,٠٤٢

سابعاً: خصائص عينة الدراسة وفقاً للبيانات الديموغرافية

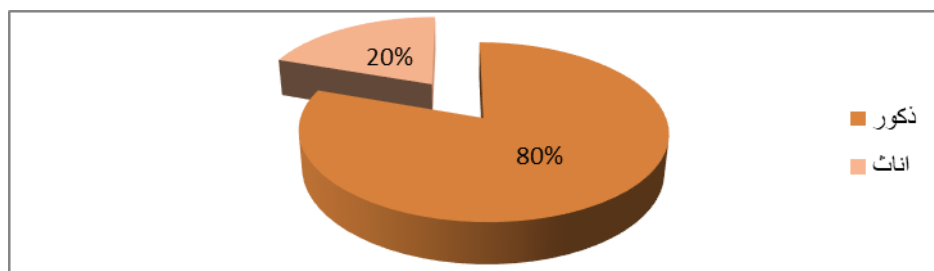
يهدف التعرف على خصائص عينة الدراسة، قام الباحث بتحليل بيانات المعلومات العامة من قائمة الاستقصاء والذي تضمن بيان الجنس، والمؤهل العلمي بالإضافة إلى عدد سنوات الخبرة، وكانت النتائج على النحو التالي:

١- الجنس : ويتبين من الجدول رقم (٨) أن نسبة الذكور بلغت ٨٠,٤٪ ونسب الاناث بلغت ١٩,٦٪ كما هو

موضح كالتالي: جدول (٨) الجنس :

الوصف	العدد	النسبة
ذكر	٨٦	٨٠,٤٪
انثي	٢١	١٩,٦٪
المجموع	١٠٧	١٠٠٪

وتؤكد البيانات الواردة بحسب طبيعة الجنس أن غالبية عينة الدراسة من الذكور، وهذا يظهر أن غالبية المحاسبين في المجتمع المصري والكويتي من فئة الذكور.



شكل رقم (٣): الجنس

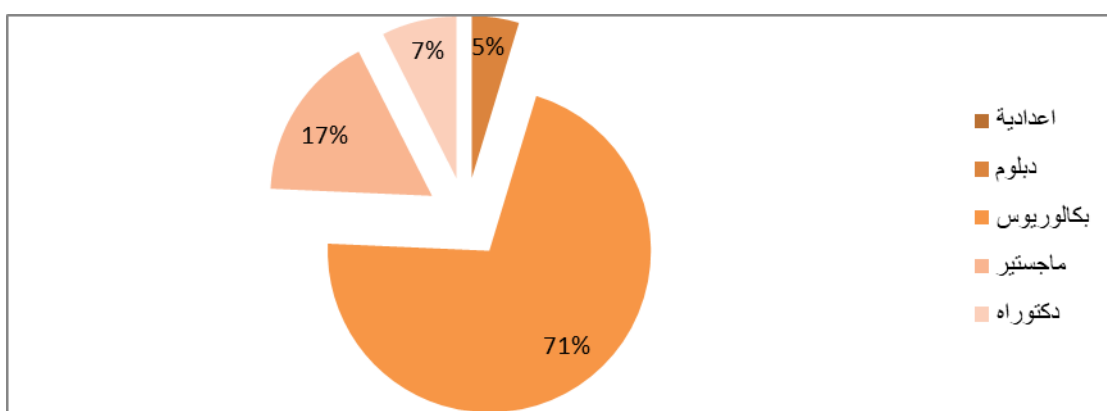
٢- المؤهل العلمي

ويتبين من جدول رقم (٩) أن هناك نسبة عالية من حملة البكالوريوس حيث بلغت ٧٦ مفردة، وما نسبته ٧١٪ من حملة المؤهل العلمي من عينة الدراسة.

جدول (٩) المؤهل العلمي

الوصف	العدد	النسبة
اعدادية	٠	٠
دبلوم	٥	٤,٧٪
بكالوريوس	٧٦	٧١٪
ماجستير	١٨	١٦,٨٪
دكتوراه	٨	٧,٥٪
المجموع	١٠٧	١٠٠٪

وتؤكد البيانات الواردة بحسب المؤهل العلمي أن غالبية عينة الدراسة من حملة البكالوريوس بنسبة ٧١٪، وإن هذه النسبة تدل على المستوى الأكاديمي الجيد للمحاسبين في المنشآت الصناعية.



شكل رقم (٤): المؤهل العلمي

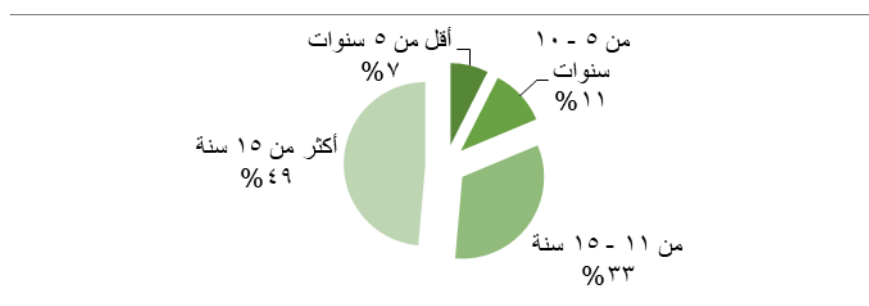
٣- عدد سنوات الخبرة

ويتبين من جدول رقم (١٠) أنه حسب عدد سنوات الخبرة غالبية العينة من أشخاص لديهم خبره أكثر من ١٥ سنة، ثم يأتي في المركز الثاني من حيث الخبرة من ١١ - ١٥ سنة، ثم من ٥ - ١٠ سنوات، ثم أقل من ٥ سنوات.

جدول (١٠) عدد سنوات الخبرة

الوصف	العدد	النسبة
أقل من ٥ سنوات	٨	٧,٤٨%
من ٥ - ١٠ سنوات	١٢	١١,٢٢%
من ١١ - ١٥ سنة	٣٥	٣٢,٧%
أكثر من ١٥ سنة	٥٢	٤٨,٦%
المجموع	١٠٧	١٠٠%

وتؤكد البيانات الواردة بحسب عدد سنوات الخبرة أن غالبية عينة الدراسة من ذوي الخبرة لأكثر من ١٥ سنة بنسبة ٤٨,٦%، وإن هذه النسبة تدلل على مستوى الخبرة الجيد للمحاسبين في معايير إداد القوائم المالية الدولية في المنشآت الصناعية.



شكل رقم (٥) : عدد سنوات الخبرة

ثامناً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

لتحليل قائمة الاستقصاء والإجابة علي تساؤلات الدراسة تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- ١- النسب المئوية والتكرارات: تم استخدامها لوصف عينة الدراسة.
- ٢- المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي: تم استخدامه للتعرف علي مستوي كل محور من محاور الدراسة.
- ٣- اختبار ألفا كرونباخ: لحساب ثبات قائمة الاستقصاء.
- ٤- معامل الارتباط بيرسون: تم استخدامه في حساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي للقائمة.

٢/٦ - تحليل ومناقشة البيانات

يعرض هذا المبحث تحليل ومناقشة البيانات واختبار فرضيات الدراسة والنتائج والتفسيرات وذلك من خلال الإجابة على أسئلة الدراسة وتحليل فقراتها واستعراض أبرز نتائج الاستبانة والتي تم التوصل إليها، بالإضافة إلي التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة.

أولاً: التحليل الوصفي لمحاور الدراسة.

- المحور الأول: محددات التحسينات لمعايير المحاسبة الدولية: التساؤل الأول: ما هو واقع محددات التحسينات لمعايير المحاسبة الدولية؟

وللإجابة على ذلك التساؤل تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي للفقرات والدرجة الكلية، والجدول رقم (١١) يوضح النتائج.

جدول رقم (٥): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاهمية النسبية للفقرات والنتيجة الكلية لواقع محددات التحسينات لمعايير المحاسبة الدولية

رقم الفقرة	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	الأهمية النسبية
١	يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية زيادة في شفافية الحسابات وقابلية القوائم المالية للمقارنة بالنسبة للأطراف التي تستعملها.	٤,٢٥	١,١٥	أوافق بشدة	١
٢	يساعد تطبيق معايير المحاسبة الدولية على تحسين عملية اعداد وعرض القوائم المالية.	٤,١٨	١,١١	أوافق بشدة	٣
٣	إن تبنى معايير المحاسبة الدولية يساهم في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية بحيث تعكس حقيقة الواقع الاقتصادي للمنشآت.	٤,١٠	١,١٩	أوافق بشدة	٤
٤	تُمكن معايير المحاسبة الدولية من تحسين جودة الاداء المحاسبي مما يوفر معلومات ذات خصائص نوعية اكثر جودة مثل (الملائمة والثقة والقابلية للمقارنة)	٤,١٩	١,٠٥	أوافق بشدة	٢
٥	توفر معايير المحاسبة الدولية قراءة موحدة للقوائم المالية مما يضمن المصداقية على المعلومات المحاسبية.	٤,٠٨	١,١٢	أوافق بشدة	٥
٦	يترتب على معايير المحاسبة الدولية التوسع في متطلبات الافصاح من المعلومات المالية وغير المالية مما يقدم افصاحات اضافية توفر معلومات اكثر لأصحاب المصلحة.	٤	١,٢٠	أوافق	٦
٧	تطبيق معايير المحاسبة الدولية على استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يوفر معلومات ذات ثقة عالية.	٣,٧٦	١,٠٧	أوافق	٧
٨	تزداد قيمة الشركات المطبقة لمعايير المحاسبة الدولية وبالتالي زيادة الاقبال على الاستثمار فيها.	٣,٦٤	١,١٨	أوافق	٨
٩	تساهم معايير المحاسبة الدولية في تحقيق عدم تماثل المعلومات الموجودة لدى اصحاب المصلحة المختلفين	٣,٠٧	١,٣٨	أوافق	٩

				في الشركة.
	أوافق	١,١٦	٤	الدرجة الكلية

يتبين من جدول رقم (١١) النتائج التالية:

١- أخذت الفقرة رقم (١٢) والتي تنص علي " يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية زيادة في شفافية الحسابات وقابلية القوائم المالية للمقارنة بالنسبة للأطراف التي تستعملها " الترتيب الأول بين فقرات محور محددات التحسينات لمعايير المحاسبة الدولية بالأهمية النسبية الاولي، بينما الفقرة رقم (٩) والتي تنص علي " تساهم معايير المحاسبة الدولية في تحقيق عدم تماثل المعلومات الموجودة لدى اصحاب المصلحة المختلفين في الشركة " أخذت الترتيب الأخير بالأهمية النسبية الاخيرة بين الفقرات، ويرى الباحث تلك النتيجة طبيعية وذلك لأن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يضمن إعداد القوائم المالية بشكل أكثر شفافية وموضوعية بالنسبة للأطراف التي تستعملها، بينما الفقرة رقم (٩) ان تطبيق معايير المحاسبة الدولية يضمن زيادة في شفافية الحسابات وقابلية القوائم المالية للمقارنة بالنسبة للأطراف التي تستعملها وتحقيق تماثل للمعلومات الموجودة لدي أصحاب المصلحة المختلفين في الشركة.

١- كما تتفق هذه النتائج مع أهداف مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية كما جاء في دستورها أن معايير المحاسبة الدولية تتطلب وجود معلومات ذات جودة عالية وشفافة وقابلة للمقارنة في البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية والمستخدمين الآخرين في صنع القرارات الاقتصادية (مجلس معايير المحاسبة الدولية، ٢٠١٢).

أ- المحور الثاني: المركز الضريبي:

التساؤل الثالثي: ما مدي كفاءة محددات التحسينات لمعايير المحاسبة الدولية في إدارة الوضع الضريبي للمنشآت؟

وللإجابة علي ذلك التساؤل تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي للفقرات والدرجة الكلية، والجدول رقم (١٣) يوضح النتائج.

جدول رقم (١٣): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاهمية النسبية للفقرات والنتيجة الكلية لمدي كفاءة محددات التحسينات لمعايير المحاسبة الدولية في إدارة الوضع الضريبي للمنشآت.

رقم الفقرة	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	الاهمية النسبية
١	يتأثر المركز الضريبي بمجموعة من المحددات مثل النظام الاقتصادي، والنظام السياسي، ومستوى التقدم الاقتصادي، والهيكل الاقتصادي، والعوامل الاجتماعية.	٣,٨٨	١,١٢	أوافق	٦
٢	تعمل الدولة على التنظيم الفني للضريبة وفقا لما يحقق اهدافها المالية والاجتماعية والاقتصادية ، وذلك من خلال مطرح الضريبة ، وتحديد الوعاء الضريبي، وتحقيق وجباية الضريبة.	٣,٨٤	١,٠٦	أوافق	٧
٣	يؤدي تطبيق معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبة معتمدة لتحديد النتائج الصافية الي زيادة فعالية النظام الضريبي من خلال فعالية معدل العبء الضريبي.	٤,٠٧	١,٠٦	أوافق بشدة	١
٤	يؤدي تطبيق معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبة معتمدة لتحديد النتائج الصافية الي زيادة فعالية النظام	٣,٨٩	١,٠٥	أوافق	٤

				الضريبي من خلال زيادة الإيرادات.	
٥	٣	أوافق	١,١٨	٣,٩٥	يؤدي تطبيق معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبة معتمدة لتحديد النتائج الصافية الي زيادة فعالية النظام الضريبي من خلال عدالة النظام الضريبي.
٦	٢	أوافق بشدة	١,٠٦	٤,٠٦	التزام الشركات بتطبيق معايير المحاسبة الدولية يحقق حصيلة اكبر عند تحديد الوعاء الضريبي.
٧	٥	أوافق	١,٠٨	٣,٨٩	تقويم النظام الضريبي بصورة دورية للوقوف على مدى أخذه لما جاء في معايير المحاسبة الدولية.
٨	٨	أوافق	١,٢٦	٣,٧٩	صياغة النظام الضريبي بناءً على اساس علمي سليم وهو العمل على ما جاء في المعايير المحاسبة الدولية.
		أوافق	١,١١	٣,٩٢	الدرجة الكلية

يُبين من جدول رقم (١٣) النتائج التالية:

- أخذت الفقرة رقم (٣) والتي تنص علي " يؤدي تطبيق معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبة معتمدة لتحديد النتائج الصافية الي زيادة فعالية النظام الضريبي من خلال فعالية معدل العبء الضريبي " الترتيب الأول بين فقرات محور المركز الضريبي ، بينما الفقرة رقم (٨) والتي تنص علي" صياغة النظام الضريبي بناءً على اساس علمي سليم وهو العمل على ما جاء في المعايير المحاسبة الدولية " أخذت الترتيب الأخير بين فقرات المحور، وتؤكد النتائج علي أن القواعد المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية في غالبية المنشآت الصناعية المصرية لا تتفق مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها عالمياً والتي تتعلق بالمحاسبة علي الضرائب علي الدخل في القوائم المالية وهو ما يتفق مع دراسة (عبد العزيز السيد مصطفى، ١٩٩٧).
- كما بينت دراسة (محمد عباس بدوي، ٢٠٠٧) علي أن هناك فروقا بين المعالجة المحاسبية والمعاملة الضريبية لإهلاك الأصول الرأسمالية وأثر ذلك علي القياس والإفصاح المحاسبي، وما يترتب عنه فروق ضريبية مؤقتة تؤدي إلي اختلاف قيمة مصروف ضريبة الدخل عن ضريبة الدخل الواجبة السداد، وظهر مشكلة تخصيص ضريبة الدخل بين الفترات وهو الامر الذي يخالف ما جاء بمعايير المحاسبة الدولية. وبالتالي يري الباحث أن مشاكل تطبيق معايير المحاسبة المصرية في صياغة النظام الضريبي للمنشآت الصناعية، لا يرجع سببها في التقارب أو التباعد ما بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، حيث إن المشرع الضريبي له أهداف يسعى لتحقيقها من التشريع، ومن حقه أن يستخدم السياسات والمفاهيم التي تحقق له أهدافه، وقد تختلف أو تتفق هذه السياسات والمفاهيم مع معايير المحاسبة الدولية، وهذا أمر طبيعي ومقبول وسائد بجميع دول العالم.

ثانياً: اختبار الفروض:

ولاختبار الفروض قام الباحث باستخدام معامل ارتباط بيرسون (Person Correlation) لقياس العلاقة بين متغيرات الدراسة، محدّدات التحسينات لمعايير المحاسبة الدولية، التغيير في المراكز المالية، المركز الضريبي، وفيما يلي عرض النتائج:

١- الفرض الأول : لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محدّدات التحسينات لمعايير المحاسبة الدولية والوضع الضريبي للمنشآت.

ولاختبار الفرض الثاني نقوم باختبار الارتباطات (ارتباط بيرسون) للعلاقة بين محدّدات التحسينات لمعايير المحاسبة الدولية والمركز الضريبي للمنشآت، فكانت النتائج كما يظهر في جدول رقم (٥٢).

جدول رقم (١٥): نتائج اختبار الفرض الأول

محددات التحسينات لمعايير المحاسبة الدولية		المتغير المستقل
		المتغير التابع
مستوي الدلالة Sig	معامل الارتباط	المركز الضريبي للمنشآت
.01	.734**	

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي.

ومن خلال نتائج الجدول السابق تبين وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين محددات التحسينات لمعايير المحاسبة الدولية والمركز الضريبي للمنشآت من وجهة نظر المستقيين، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط بـ 0.734** بمستوي دلالة 0.01، وهي أقل من مستوي الدلالة 0.05 وبالتالي يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص علي وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين محددات التحسينات لمعايير المحاسبة الدولية والمركز الضريبي للمنشآت.

ونستنتج من تلك العلاقة أن تبني محددات معايير المحاسبة الدولية يساهم بدرجة كبيرة في تولد الثقة لدي المستثمرين إذ يمكنها من دخول الأسواق الخارجية والمنافسة الدولية بسبب تحقيق المزيد من الملائمة والعدالة الضريبية من خلال قابلية القوائم المالية للفهم كونها واكبت التطورات والتغيرات البيئية الدولية وتجنب التهرب الضريبي وبالتالي تحسين العلاقة بين المكلف والسلطة الضريبية.

٧- النتائج والتوصيات

تم التوصل إلى مجموعة من النتائج والتوصيات من خلال دراسة موضوع " أثر التحسينات لمعايير المحاسبة الدولية على الوضع الضريبي للمنشآت. نعرضها فيما يلي:

أولاً: النتائج النظرية :

٤. تعبر معايير المحاسبة عن مبادئ وإرشادات ضرورية لتوحيد الممارسة العملية، وتتولى جهات معينة بإصدارها وإلزامها على مختلف الكيانات لتحقيق الغرض من وجودها.
٥. ان النظام المحاسبي المالي الجديد أعطى دفعة جديدة في مخرجات النظام المحاسبي بعد تبنيها للمعايير المحاسبية الدولية.
٦. هناك العديد من العوامل المسببة لنشأة الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية، وبين النظام الضريبي، ولهذا لا بد من القضاء عليها، أو العمل على تقليلها أو تفاديها على الأقل.
٧. يمكن تحقيق العديد من الأهداف لو حدث توافق بين المعايير المحاسبية الدولية، وبين النظام الضريبي، فلا بد من العمل على إحداث التوافق للتمكن من تحقيق هذه الأهداف، وللتمكن أيضا من تحقيق الحوكمة الضريبية، والتقليل من عملية التهرب الضريبي.

ثانياً: نتائج الدراسة الميدانية

١. تعدد الآثار الإيجابية المترتبة على التحسينات في معايير المحاسبة الدولية، ومن أهمها: تخفيض الاختلافات بين هذه المعايير في الدول المختلفة، وتدعيم قابلية المعلومات المالية للمقارنة، وتحسين قدرتها التفسيرية كمؤشر لإداء الشركة، وتخفيض تكلفتها وتحسين الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات، وزيادة جودة التقارير المالية، كما تعطي الإدارة فرصة كبيرة للحد من ممارسات إدارة الأرباح وعمليات العش المرتبطة بالتنبؤات.
٢. يعكس مفهوم جودة المعلومات المحاسبية ما تتمتع به هذه المعلومات من خصائص (أساسية أو معززة) ومدي مصداقيتها وقدرتها على تحقيق احتياجات مستخدميها.
٣. تؤثر التحسينات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية تأثيرا إيجابيا على المركز الضريبي للشركات الصناعية في مصر فالتحول لهذه المعايير يساهم في تحسين الأداء المالي للشركة، كما كانت قيمة (P.Value) أقل من مستوى المعنوية (٠,٠٥) وهو ما يثبت صحة الفرض الأول يؤثر التغيير في المراكز المالية تأثيرا إيجابيا على المركز الضريبي للمنشآت

الصناعية في مصر ، فقد أكدت عينة الدراسة على أن القياس والافصاح المحاسبي يساهم في تحسين جودة القوائم المالية بمتوسط حسابي (3.7254) وزيادة قيمة الشركة بمتوسط حسابي (3.7400) والوضوح والشفافية في الإجراءات المحاسبية بمتوسط حسابي (3.6071) مما يحسن من مركزها الضريبي ، وهو ما يثبت صحة الفرض الثاني.

ثالثاً : التوصيات :

1. ضرورة زيادة الاهتمام بالإفصاح عن البيانات غير المالية والتوسع في ذلك من خلال إصدارها بتقرير منفصلة عن التقارير المالية الختامية.
2. ضرورة اعتماد معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبة معتمدة لتحديد النتائج الصافية في النظام الضريبي بهدف زيادة العبء الضريبي وبالتالي زيادة فعالية النظام الضريبي.
3. ضرورة نشر التقارير المالية السنوية الكاملة مرفقا جميع الإيضاحات دون حذف أي منها لأنها تعتبر جزءا لا يتجزأ من التقارير المالية، و كذلك لاحتوائها على جميع بنود المعلومات التي تحتاجها الفئات المختلفة.

٧- قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

١. الكتب

- خليفة ، محمد عبد العزيز (٢٠١٣) - ، "الأثار الضريبية لمعايير المحاسبة المصرية فى ضوء أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥" ، بدون ناشر، القاهرة .
- الدهراوي ، كمال الدين مصطفى، (٢٠١٢)، المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر.
- رضوان حلوة ، حنان، (٢٠١٦) ، النموذج المحاسبي المعاصر، (من المبادئ إلى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة) ، الطبعة ٢، دار وائل عمان ، الأردن.
- روبرت، ميجز، جان، وليامز، (٢٠١٥)، ترجمة باسيلي، مكرم عبد المسيح، الديسطنى، محمد عبد القادر، المحاسبة أساس لقرارات الأعمال، دار المريخ، المملكة العربية السعودية.
- الشيرازي ، عباس مهدي (٢٠١١)، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت .
- عبد الفتاح ، على فتحي (٢٠١٧) " -شرح معايير المحاسبة المصرية وانعكاساتها على الجانب الضريبي " ، دار النهضة العربية، القاهرة .
- عبد القادر، مصطفى محمود ، (٢٠١٥) "الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي بين دخل الأشخاص الطبيعيين وأرباح الأشخاص الاعتبارية فى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مع التطبيق على معايير المحاسبة المصرية" ، دار المعارف، القاهرة.
- كمال ، حسن محمد ، محمد ، سعيد عبد المنعم ، (٢٠١٢)، "الضريبة العامة على المبيعات" (تأصيل علمي وعملي) ، بدون ناشر.
- محمد ، محمد الفيومى (٢٠١٤)، أصول محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية.
- مرعي ، عبد الحى عبد الحى ، محرم ، زينات (٢٠١٢)، محاسبة التكاليف المتقدمة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية .
- الرطام ، عامر محمد على محمد (٢٠١٦)، "متطلبات الإفصاح عن ربحية السهم وتأثيرها على قرارات المستثمرين فى ضوء المعايير المحاسبية الدولية - دراسة تطبيقية على سوق الأوراق المالية بدولة الكويت"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس .
- سالم ، فضل كمال، (٢٠١٨)، مدي أهمية ألقاس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة المواد البشرية و أثره علي اتخاذ القرارات المالية ، رسالة ماجستير ،الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين.
- سبتي ،إسماعيل ،(٢٠١٦)، أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة - دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول -، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة.

- صالح، محمد عبدالمطلب يس، (٢٠١٣)، أثر الإفصاح عن المعلومات المحاسبية على تكوّن المحافظ الاستثمارية في سوق الأوراق المالية، رسالة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- صقر، السيد محمود محمد عبد الله (٢٠١٦)، مشكلات المحاسبة عن ضريبة المبيعات في قطاع المقاولات ومقترحات علاجها، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس .
- الضواها، حسن بلال البشّر، (٢٠١٦)، تقويم متطلبات الإفصاح عن القوائم المالية من وجه نظر مراجعي الحسابات، رسالة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- عبد الخالق، أسامة على (٢٠١٧)، " القياس والإفصاح المحاسبي للوفورات الضريبية للأصول الرأسمالية- دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس
- عبد الخالق، أسامة، (٢٠١٥)، "الضريبة العامة على المبيعات في ضوء أحدث التعديلات"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس .
- العلول، عبد المنعم عطا، (٢٠٢٠)، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة و المساءلة، مذكرة ماجستير، جامعة غزة، فلسطين.
- لايقة، رولا كاسر، (٢٠١٩)، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار، رسالة ماجستير، جامعة تشرين سوريا.
- المجهلي، ناصر محمد علي، (٢٠١٨)، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، جامعة باتنة .
- محمد، السمّان أبو عيّدة حاج أحمد، (٢٠١٢)، "بدائل القياس المحاسبي وأثرها في الربح الضريبي للقطاع الصناعي في السودان- دراسة تحليلية ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- المناصير، عمر عيس فلاح، (٢٠١٥)، "أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات المساهمة على أداء شركات الخدمات المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، الجامعة الهاشمية، الأردن، ص ص ٢٥-٤٥.
- وادي، مدحت فوزي عليان، (٢٠١٦)، أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية، رسالة دكتوراه غير منشورة، الجامعة الإسلامية، فلسطين.

المقالات والأبحاث

- إبراهيم، فريد محرم فريد، (٢٠١٣)، " أثر الالتزام بقياس القيمة العادلة وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة (IFRS, IAS) على الخصائص الموضوعية النوعية للمعلومات المحاسبية بهدف تحسين جودة التقارير المالية" - دراسة ميدانية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، السنة الثالثة والثلاثون، العدد الأول، ص ص ٢٩٩-٣٥٧.
- إبراهيم، محمد زيدان (٢٠١١)، المحاسبة عن القيمة العادلة لأغراض تنظيم عوائد الدمج المصري في إطار المعايير المحاسبية: بالتطبيق على البنوك التجارية في مصر، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني .
- أبو الخير، مدثر طه، (٢٠١٧)، "أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة القوائم المالية: دراسة ميدانية عن تطبيق معيار الانخفاض في قيمة الأصول"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، المجلة العلمية للتجارة، العدد الأول، ص ص ١-٦٠.
- احمد، حمد معتصم، النجيب، اسماعيل محمد، (٢٠٢١)، " بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية بالتطبيق على المنطقة الصناعية الخرطوم بحري، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد ١، ص ص: ١٤٠:١٣٩.
- أحمد، عادل حسين ثابت، (٢٠١٥)، "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) (ولغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL) (والأثر على الإفصاح المحاسبي والشفافية وقرارات المستثمرين"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعة عين شمس، الجزء الأول، السنة السابعة عشر، أكتوبر، ص ص ١٦٩-١٨٩

- أحمد، ولاء ربيع عبد العظيم ، (٢٠١٧)، " التجارب الدولية لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في ضوء النشر الإلكتروني للقوائم المالية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعة عين شمس، الجزء الأول، السنة السابعة عشر، أكتوبر، ص ص ١٢٥-١٦٥.
- الجرف، ياسر أحمد السيد، (٢٠١٤)، "أهمية توافق معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية مع معايير المحاسبة الدولية" -إطار مقترح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد التاسع والأربعون، يوليو، ص ص ١٩٩-٢٤٣.
- حسن، ليلي لطفى (٢٠١٣)- المعايير المحاسبية ومشاكل القياس والإفصاح الخاصة فى أوراق مالية - دراسة تحليلية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني.
- زغدار، احمد، اسفير، محمد، (٢٠١٩)، خيار الجزائر مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، العدد (٧)، ص ص ٨٤-١١٩.
- الزمر، عماد سعيد، (٢٠١٤)، " دراسة تطبيقية لأثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة التقارير المالية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الرابع، المجلد الثالث، أكتوبر، ص ص ١٢٢٩-١٢٨٢.
- زيود، لطيف، حسان قيطيم، نغم مكية، (٢٠١٧)، دور الإفصاح المحاسبي في الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد ٢٩، العدد ١.
- السعيد، معتز أمين، العيس، محمد سليم، الصمادي، محمد نور حسن، (٢٠١٧)، " أثر تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات الاستثمارية المدرجة في سوق عمان المالي"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد الخمسون، يناير، ص ص ٢٥-٥٥.
- سلامة، صلاح حسن على (٢٠١٣)- المشكلات التطبيقية للمحاسبة الضريبية فى صناعة الطباعة ومقترحات علاجها فى مصر- دراسة ميدانية - مجلة كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول.
- السهلي، محمد بن سلطان القباني، (٢٠١٩)، "التحفظ المحاسبي عند إعداد التقارير المالية للشركات المساهمة السعودية" دراسة تطبيقية، المجلة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الكويت، الكويت، العدد الأول، ص ص ٢٥-٥٧.
- السيد، صفاء محمود، (٢٠١٢)، دوافع القرار المحاسبي بشأن الانخفاض فى قيمة الأصول الثابتة- دراسة تحليلية - مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، العدد الثاني ديسمبر.
- سيد، عبد الفتاح صالح حسن، (٢٠١١)، تحليل أثر اختلاف مستويات الإفصاح المحاسبي القطاعي على القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، المجلة العربية للإدارة، جامعة قناة السويس، مصر.
- شتوي، أيمن أحمد، (٢٠١٦)، " دراسة ميدانية مقارنة للعلاقة بين جودة التقارير المالية والتوافق المحاسبي الدولي بالتطبيق على الشركات المقيدة في أسواق المال العربية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة جامعة طنطا، العدد الثالث، ص ص ٢٥-٧٥.
- شحاته، أحمد بسيوني محمد، (٢٠١٥)، "مدخل مقترح لتكييف معايير التقرير المالي الدولية وفقاً لمقومات بيئة التقرير المالي في الدول العربية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد الخمسون، يناير، ص ص ١-٢٤.
- صالح، محمد جلال (٢٠١٥)، تقييم الطرق المحاسبية لقياس نتيجة النشاط في منشآت المقاولات، مجلة الاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الأول.
- الصياد، علي محمد علي، (٢٠١٦)، " أثر تطبيق معايير القيمة العادلة على جودة التقرير المالي وعلى أسعار الأسهم في البورصة المصرية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة جامعة طنطا، العدد الرابع، المجلد الثاني، ص ص ٢٨٣-٣٣٣.
- عطوة، الشحات محمد، (٢٠١٤) "مدى تطبيق معايير الإفصاح المحاسبي فى القوائم المالية لوحدة قطاع الأعمال العام"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني.

- عوض ، أمال محمد محمد، (٢٠١٣)، "تحليل العلاقة بين محاسبة القيمة العادلة والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في إطار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، كلية التجارة جامعة بني سويف، ص ص ١٦٠-١٨٠.
- عوض ، أمال محمد محمد، (٢٠١٤)، "دراسة واختبار مدي تأثير التحفظ المحاسبي في معايير المحاسبة المصرية على جودة التقارير المالية للشركات المسجلة بالبورصة المصرية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الثاني، أبريل، ص ص ٩١-١٤٥.
- الغامدي، سالم علي، (٢٠١٤)، "ملاءمة معايير التقارير المالية الدولية للأسواق الناشئة : حالة المملكة العربية السعودية"، مجلة العلوم الإدارية، الكويت، العدد الأول، ص ص ٥٠-٨٠.
- كساب، ياسر السيد، (٢٠١٢)، "العوامل المؤثرة في التحفظ المحاسبي دراسة ميدانية على الشركات المساهمة السعودية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة- جامعة طنطا، العدد ١٥، ص ص ٢٩٨-٣٢٠.
- محاريق، هاني أحمد ، (٢٠١٣)، "أثر تطوير المحاسبة للأدوات المالية على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية" -دراسة نظرية وميدانية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الثاني، ص ص ١-٤٤.
- محمود، عبد الحميد أحمد، (٢٠١٦) "أثر متغيرات السوق على كثافة الإفصاح في التقارير المالية- دراسة اختبارية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج-جامعة جنوب الوادي، المجلد الثالث عشر، العدد الأول، يونيو.
- مشعان، عبدالله شعيل، (٢٠١٨) ، "ممارسات معايير المحاسبة وحوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية دراسة تجريبية" ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، مجلد 25، عدد 2 .
- ٢. المؤتمرات
- بدوي، محمد عباس (٢٠١٧)، الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون ضريبة الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥، مؤتمر ضريبي، دار الضيافة جامع عين شمس كلية التجارة، مايو .
- حميداتو، صالح، (٢٠١٧)، "دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) في تحسين المعلومات المحاسبية"، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر . يومي . ٣٠، ٢٩.
- السعدني ، مصطفى حسن بسيوني، (٢٠١٧)، مدى ارتباط الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات، المؤتمر الدولي (مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة)، دولة الإمارات العربية المتحدة، ٤/٥ ديسمبر ٢٠١٧.
- عبيد، إبراهيم السيد، (٢٠١٥)، " دور الاستثمار المؤسسي في زيادة درجة التحفظ في القوائم المالية المنشورة دراسة نظرية وميدانية على الشركات المقيدة في السوق المالية السعودية"، الندوة الثانية عشر لتطوير مهنة المحاسبة بالمملكة العربية السعودية ، كلية إدارة الأعمال جامعة الملك سعود، ص ص ٥٥-٨٥.
- كامل، عاطف إبراهيم (٢٠١٤)- دراسة تشخيصية لمشاكل الضريبة على أرباح شركات الأموال (المؤتمر الضريبي التاسع- "الإصلاح الضريبي الشامل)، دار الدفاع الجوي، القاهرة
- محمد ، سيد عطيتو (٢٠١٤) ، " الاستثمارات في شركات شقيقة بين معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب على الدخل" ، المؤتمر الضريبي التاسع، الإصلاح الضريبي الشامل ، دار الدفاع الجوي، القاهرة ، المدة من ١٥ - ١٢ سبتمبر.
- مطر، محمد، (٢٠١٣)، دور الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في تعزيز وتفعيل التحكيم المؤسسي، المؤتمر العلمي المهني الخامس، جامعة البتراء، عمان، الأردن، ٢٤/٢٥ ديسمبر ٢٠١٣.
- نصر الدين، بن نذير، عمار بوشناف، (٢٠١٩)، جدول تدفقات الخزينة، بحث في إطار الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه، جامعة سعد دحلب، البليدة، ١٢ / ١٣ / أكتوبر / ٢٠١٩.
- هيبه ، حمدي محمد (٢٠١٤)، مدى الالتزام بمعايير المحاسبة عند إجراء المحاسبة الضريبية للشركات والمنشآت، المؤتمر الضريبي التاسع دار الدفاع الجوي، القاهرة ، المدة من ١٢ - ١٥ سبتمبر.

- الياس ، فضالى ، (٢٠١٠)، عرض القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، الملتقى الوطني حول المحاسبة الدولية و المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ،متطلبات التوافق والتطبيق ، المركز الجامعي سوق أهراس ، يومي ٢٦-٢٥ مايو ٢٠١٠.

٣. قوانين وتقارير

- قانون الضريبة العامة على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية، وزارة المالية، المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٦.
- قرار وزير الاستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ ، إصدار معايير المحاسبة المصرية، الهيئة العامة للمطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٦.

ثانياً: المراجع باللغة الاجنبية

1. Books.

- Al Ehrbar, A. (2012). "Stern Stewart's EVA: The real key to creating wealth". First edition. John Wiley & Sons. New York. USA ,pp20-24.
- Bruce Pounder, (2019), Convergence Guidebook for Corporate Financial Reporting, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey.
- Christopher Nobes, Robert Parker,(2018), Comparative International Accounting, Prentice Hall,10th Edition.
- Clare Roberts, (2015), International Financial Reporting: A Comparative Approach, Prentice Hall, 3rd Edition.
- Donald E. Kieso ,(2012), Intermediate Accounting, John Wiley & Sons, Inc, Hoboken, 14th edition.
- Frederick D. S. Choi, Gary K. Meek,(2017). International Accounting, Prentice Hall, New Jersey, 7th Edition.
- Pascale Delvaile, (2017), Information Financière en IFRS, Lexis Nexis, Paris.
- Timothy Douppnik, Hector Perera,(2012), International Accounting, Business and Economics, 3rd Edition.

2. Periodicals and scientific letters:

- Al Mutawaa, Abdullah and Hewaidy, Aly M,(2016), **"Disclosure Level And Compliance With IFRSs: An Empirical Investigation Of Kuwaiti Companies "** , **International Business & Economics Research Journal, Vol.9, No.5.**
- Ali, M.J., Kamran, A., and Darren, H.,(2017), " Harmonization of Accounting Measurement Practices in South Asia ", Advances in International Accounting, Vol .19.
- Al-jabali, Mah'd and Bni Ata, Haider Mohammad Ali. (2014). "Problems of Disclosure of Accounting Information in the Lists : Financial Speculation in Companies". International Journal of Economics and Finance. Vol 6. No. 3. Published by Canadian Center of Science and Education.
- Aljifri, K, Alzarouni A., Ng C. and Tahir I.M. (2014)."The Association Between Firm Characteristics And Corporate Financial Disclosure: Evidence From U.A.E. Companies". The International Journal of Business and Finance Research. Vol & No. 2. pp. 101-123.

- **Andreas, Hellmann, (2017) "Contextual issues of the convergence of International Financial Reporting Standards: The case of Germany", Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, No.26.**
- **Barth, M., Landsman, W. and Lang, M. (2018), 'International Accounting Standards and Accounting Quality', Journal of Accounting Research, 46 (3): 467–498.**
- Beller, Alan L. (2017). "STATE OF DISCLOSURE REPORT 2017: An analysis of the effectiveness of sustainability disclosure in SEC filings". Sustainability Accounting Standards Board.
- .
- **Bilal, Omar and Jon ,Simon,(2015), "Corporate aggregate disclosure practices in Jordan ",Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, No.27.**
- Campbell , John.(2017)." The Effect of Mandatory Disclosure on Market Inefficiencies Evidence from Statement of Financial Accounting Standard Number 161" (**Unpublished master thesis**). Tull School of Accounting, Terry College of Business, University of Georgia.
- Chandra, Kanodia. Haresh,Sapra .(2016). "A Real Effects Perspective to Accounting Measurement and Disclosure". **Journal of Accounting Research** , Vol 54, Issue2, p p 623-676.
- **Chiha, H., Trabelsi, N.S., & Hamza, S.E. (2013) The effect of IFRS on earnings quality in a European stock market: Evidence from France. Interdisciplinary Journal of Research in Business, 2 (12), 35-47.**
- Choi, F. D. S. (2011). "Financial disclosure and entry to the European capital market". **Journal of Accounting Research**. 11: 159-175.
- David Hirshleifer, Siew Hong Teoh. (2013)."Limited attention, information disclosure. and financial reporting". **Journal of Accounting and Economics**. Volume 36. Issues 1-3, December 2003. Pages 337-386.
- **Deloitte, (2016). "International financial reporting standards", (On Line) available: The #1 Website for Global Accounting News.**
- Dima, Bogdan , Stefana, Dima .(2013). "Effects of Financial and NonFinancial Information Disclosure on Prices Mechanism for Emergent Markets the Case of Romanian Bucharest Stock Exchange" **Accounting and Management Information Systems** Vol. 12. No. 1. pp. 76–100,UNIVERSITY OF TIMISOARA, ROMANIA.
- Fathi, J. (2013). "Corporate Governance and The level of Financial Disclosure by Tunisian Firm". **Journal of Business Studies Quarterly**. Vol.4. No.3.pp.95-111.
- **Garcia, J.C.N., & Guijarro, A.M. " The influence of improvements in accounting standards on earnings management: The case of IFRS", Australian Accounting Review, 69, (24), p154-170.**
- George Iatridis, Styliani Valahi. (2016). "Voluntary IAS 1 accounting disclosures prior to official IAS adoption: An empirical investigation of UK firms". **Research in International Business and Finance**, Volume 24. Issue 1. Pages 1-14.

- Gurama, Zakariya'u (2015) Tax evasion determinants: Evidence from Nigeria. **Masters thesis**, Universiti Utara Malaysia.
- Hajjan , M .(2014) ." Examining the effect of financial disclosure on firm analyses " , A research note. **Journal of Business Finance & Accounting** 27(3/4): pp.302-322 .
- Haron, H., S. Yahya, A. Chambers, S. Manasseh, and I. Ismail. (2014), Level of corporate social disclosure in Malaysia. Fourth Asia Pacific Interdisciplinary **Research in Accounting Conference**, 4-6 July, Singapore.
- Homes, R., Denise, D., Ruth, O.,(2020)" New evidence on the incremental information content of earnings reported using the LIFO inventory method",
- **Houqe, M., Monem, R., Tareq, R., & Zajil, T. (2015) 'Secrecy and mandatory IFRS adoption on earnings quality'. Wellington, New Zealand: center for Accounting, Governance and Taxation Research.**
- International Academic Workshop on Social Science, Jiangxi University of Finance and Economics, Nanchang, China, (2020). www.atlantispres.com/php/download_paper.php?id.
- **Jaweher, B., & Mounira, B. (2014) The effects Of mandatory IAS/IFRS regulation on the properties of earnings quality in Australia and Europe. European Journal of Business and Management. 6 (3), 2222-2839.**
- Khanagha, Jamal.(2017)." Examining the Impact of Information Disclosure Quality and Conservatism on Accounting Information of Companies Listed on the Tehran Stock Exchange ". **International Journal of Economics and Financial Issues. 7(5), 225-232.**
- Laurence Lescourret, Christian Y. Robert (2011) —Transparency rules: Price formation in the presence of order referencing —**Journal of Financial Markets**, Vol 14, Issue 2, p-p 227-258.
- Leong, K. Pagani, M. & Zaima, J. (۲۰۱۹). "Portfolio strategies using EVA, earnings ratio or book-to-market: Is one best?" **Review of Accounting and Finance**. Issue 1. pp. 76-86.
- Man, Chi Keung.(2013). Succinct Survey of Financial and Nonfinancial Disclosure Quality: Definition, Classification and Analysis ".**University of Aberdeen, Aberdeen, United Kingdom.**
- Mariana BALAN & Corina Maria ENE & Carmen Marilena UZLAU , (2011). "Tax Evasion - Between Legal And Illegal Mechanisms Of The Underground Economy," **Internal Auditing and Risk Management, Athenaeum University of Bucharest**, vol. 24(4), pages 12-20,
- **Mary E. Barth,(2018), "Are IFRS-based and USGAAP-based accounting amounts comparable?", Journal of accounting and Economics, No.54.**
- **Michael E. Bradbury, and Laura B. Schröder,(2012), M2 The content of accounting standards: Principles versus rules22, The British Accounting Review, No.44.**
- Miller, GREGORY, Skinner, DOUGLAS .(2015). "The Evolving Disclosure :How Changes in Technology, the Media, and Capital Markets Are Affecting Disclosure". **Journal of Accounting Research**, Vol. 53 No. 2, USA.

- **Mohammad Faiz Azmi, Andi Faizal,(2011), "Accounting Standardisation Issues in Islamic Finance",5th International Accounting Conference: The impact of IFRS Adoption on Islamic Financial Institutions, Kuala Lumpur, 12- 13 July 2011.**
- **Mohammad Faiz Azmi,(2020), "The Effects of Shariah Principles on Accounting Methods for Islamic Banks " , World Congress of Accountants, Kuala Lumpur.**
- Omar, Bilal and Simon, Jon (2011) Corporate aggregate disclosure practices in Jordan . *Advances in Accounting , incorporating Advances in International Accounting* 27 (2011)page 166-186.
- **Parmod Chand and Chris Patel, (2018), "Convergence and harmonization of accounting standards in the South Pacific region", *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, No.24.***
- SAIDU, SANI, and UMAR DAUDA. (2014): "Tax Evasion and Governance Challenges in the Nigerian Informal Sector." *Journal of Finance and Economics* vol. 2(5) pages 156-161.
- Velazquez, M., Callen, Y., Fernandez, B.,& Uribe, M.(2019),Impact of Disclosure of Financial Information in Latin-American Companies. **Global Conference on Business and Finance Proceedings** ,vol. 8(1),771-781.
- Yeonhee, park. Inman,Song. Dong-Hoon ,Yang. Mahmud,Hossain. JeongHo, Koo. (2017)." The Effect of fair disclosure regulation on timeliness and in formativeness of earnings announcements". **China Journal of Accounting Research**. N 6. P P 35–49.
- **Zhu, J. (2014).** "Quantitative models for performance evaluation and benchmarking: data envelopment analysis with spreadsheets".