**بحث بعنوان[1]**

# أثر الخدمات الضريبية على جودة التقارير المالية

**أ.د منصور حامد محمود**
**استاذ المحاسبة الخاصة**
**كلية التجارة–جامعة القاهرة**

**د/ هشام محمد الحموي**
**مدرس المحاسبة**
**كلية التجارة–جامعة القاهرة**

**أحمد كمال الطيار**
**مدرس مساعد**
**كلية التجارة–جامعة القاهرة**

**مستخلص:**

تزايد الإهتمام في الأونة الأخيرة بشأن تقديم المراجع للخدمات الضريبية لعميل المراجعة وأثرها على استقلالية المراجع ومن ثم جودة التقارير المالية، حيث انقسمت الأراء إلى رأيين متناقضين بشأن تقديم المراجع لتلك الخدمات، فالرأي الأول يرى ضرورة إعادة النظر في تقديم المراجع للخدمات الضريبية حيث أنها قد تضعف استقلالية المراجع، ويكون لها تأثير سلبي على جودة التقارير المالية، بينما أتجه الرأي الثاني إلى أن قيام المراجع بتقديم تلك الخدمات لنفس عميل المراجعة قد يكون له تأثير إيجابي على جودة التقارير المالية نتيجة زيادة واتساع معرفة المراجع بعمليات المنشأة وآثارها الضريبية. يهدف البحث إلى دراسة أثر تقديم المراجع للخدمات الضريبية على استقلالية المراجع وجودة التقارير المالية، وقد خلص البحث إلى أن تقديم المراجع لهذه الخدمات بشكل متزامن مع خدمات المراجعة لنفس العميل قد يؤثر سلباً على استقلال المراجع ومن ثم جودة المعلومات الورادة بالتقارير المالية بإعتبار أن تقديم المراجع لهذه الخدمات لعملاء المراجعة قد يحد من قدرة المراجع على التقرير عن ممارسات التخطيط الضريبي المتعسفة او العدوانية التي اتباعتها الإدارة، ومن ثم انخفاض جودة الدخل المحاسبي بهدف تخفيض الالتزامات الضريبية للمنشأة، كما خلص إلى أن اتباع المنشأة ممارسات التخطيط الضريبي المتعسف قد يترتب عليها انتهاك لمبادئ الحوكمة وخاصة مبدأ الإفصاح والشفافية ومبدأ حماية حقوق أصحاب المصالح، حيث ينتج عنها زيادة مستوى الغموض والتعتيم لإخفاء تلك الممارسات عن أعين السلطات الضريبية ومن ثم انخفاض مستوى الشفافية بالتقارير المالية.

**كلمات الفهرسه:** الخدمات الضريبية، استقلالية المراجع، التخطيط الضريبي، جودة التقارير المالية.

[1] **ـ هذا البحث استكمالاً لمتطلبات مناقشة رسالة دكتور الفلسفة في المحاسبة بعنوان "دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة في جودة الأداء المهني للمراجع الضريبي في ظل مبادئ الحوكمة وانعكاس ذلك على جودة التقارير المالية"، كلية التجارة، جامعة القاهرة.**

**طبيعة المشكلة**

تعتبر التقارير المالية بما تتضمنه من محتوى معلوماتي أحد المصادر الرئيسية للمعلومات والتي يهتم بها قطاع عريض من متخذي القرارات، إلا أنه في كثير من الأحيان قد يحدث تعارض في المصالح بين معدي التقارير المالية ومستخدميها، ويعزو هذا التعارض إلى القصور في الجانب الأخلاقي لدى إدارة بعض المنشآت، والذي يؤدي إلى تغليبها لمصالحها الذاتية على مصالح المساهمين أوالأطراف الاخرى (إبراهيم، ٢٠١١، ص ٦٦١).

ونتيجة لأهمية الدور الذي تلعبه المعلومات في دعم القرارات التي يتخذها أصحاب المصالح في بيئة الأعمال فإن الأنظار في معظم دول العالم اتجهت نحو قضية جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، وتعد قضية الثقة في ذلك المحتوى أحد أهم القضايا التي شغلت الباحثين في الأونة الأخيرة، وخاصة بعد ظهور العديد من المشاكل المالية في العديد من كبريات منشأت الأعمال على مستوى العالم، الأمر الذي أثار العديد من الشكوك حول مصداقية وجودة التقارير المالية وبالتبعية عمل المراجع الخارجي (خليل، ٢٠٠٥)

هذا، وقد ظهرت حوكمة الشركات في أعقاب العديد من الانهيارات الاقتصادية لمنشآت الأعمال في العديد من الدول المتقدمة، وتزامن مع ظهورها إصدار العديد من القوانين منها قانون Sarbanes Oxley في عام ٢٠٠٢ والذي وصف حين صدوره بأنه أكثر التشريعات أهمية وتأثيراً في حوكمة الشركات ، الإفصاح المالي ، وممارسات مهنة المراجعة.

كما تم إصدار العديد من التعليمات والقواعد من هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) وكان من أهم ما جاءت به تلك القوانين والقواعد هو حظر تقديم المراجع للخدمات بخلاف المراجعة، وأستهدفت كل هذه القواعد والقوانين دعم استقلال المراجع الخارجي، وكذلك توفير إطار لحماية أصحاب المصالح في المنشآت الأقتصادية من خلال توفير قدر كافي وملائم من الإفصاح المحاسبي الموثوق فيه يساهم في تقليص حدة المشاكل المترتبة على عدم تماثل المعلومات، والتي تتمثل في تعظيم منافع إدارة

المنشأة بما يضر بمصالح المساهمين ، أو مصالح الأطراف الأخرى أصحاب المصلحة في المنشأة.

إلا أن قانون Serbanes Oxley قد استثنى الخدمات الضريبية من هذا الحظر، على إعتبار أن تقديم المراجع لمثل هذه الخدمات يحقق فوائد غير مباشرة لجودة التقارير المالية تفوق مشاكل الاستقلالية المرتبطة بها، ومن ثم وجود علاقة ايجابية بين تقديم المراجع للخدمات الضريبية وجودة التقارير المالية (Gleason and Mills, 2011; Krishnan et al. 2013; Noh, 2014). كما يرى البعض الأخر أن تقديم المراجع الخارجي لتلك الخدمات لعملاء المراجعة من شأنه أن يضعف من استقلالية المراجع ويكون له أثر سلبي على جودة التقارير المالية ( Dilehi, 2012; Chong et al. 2014). ومن ثم تتمثل مشكلة البحث في دراسة أثر تقديم المراجع للخدمات الضريبية على جودة التقارير المالية.

**الأسئلة البحثية**

في ضوء طبيعة المشكلة البحثية، تتمثل الأسئلة البحثية فيما يلي:

- هل توجد علاقة بين تقديم المراجع للخدمات الضريبية لعميل المراجعة واستقلالية المراجع.
- هل توجد علاقة بين بين تقديم المراجع للخدمات الضريبية وجودة التقارير المالية.

**أهداف البحث:**

يتمثل الهدف الرئيس للبحث في دراسة العلاقة بين تقديم المراجع للخدمات الضريبية وجودة التقارير المالية، وينبثق من هذا الهدف مجموعة أهداف فرعية تتمثل فيما يلي:

- تحديد العلاقة بين تقديم المراجع للخدمات الضريبية لعميل المراجعة واستقلالية المراجع.
- تحديد العلاقة بين تقديم المراجع للخدمات الضريبية وجودة التقارير المالية.

**منهجية البحث:**

يشير مصطلح منهج البحث (Research Methodology) إلى المنهجية العامة والفلسفة التي يتبعها الباحث للإجابة على التساؤلات البحثية، واختبار الفروض. وبعبارة أخرى، يوضح مصطلح منهج البحث كيفية استخدام الباحث للأدوات والتقنيات المتاحة لجمع وتحليل الأدلة الملاءمة للمساهمة في الإجابة على اسئلة البحث، والتوصل إلى نتائج واختبار فروض البحث (راضي، ٢٠١٣). وبناءاً على ذلك، اعتمد الباحث على المنهج الإستقرائي، حيث يتم الإستدلال المنطقي من خلال الدراسة والتحليل لتساؤلات البحث بهدف اشتقاق نتيجة عامة.

**خطة البحث:**

يشتمل البحث في الأجزاء التالية على عدة نقاط تتمثل في أهمية دور المراجع الخارجي في حوكمة الشركات ، الخدمات الضريبية (مفهومها، أنواعها، الآثار المترتبة على هذه الخدمات)، العلاقة بين تقديم المراجع للخدمات الضريبية وجودة التقارير المالية، وخلاصة البحث. وفيما يلي يتم تناول كل جزء من الأجزاء السابقة حسب ترتيبها:

**١/ دور المراجع الخارجي في حوكمة الشركات:**

يعتبر المراجع الخارجي أحد آليات حوكمة الشركات الهامة نظرا للدور المتخصص المحايد المستقل الذي يقوم به، عن طريق إبداء الرأي في التقارير المالية التي تم إعدادها من قبل الإدارة، بالإضافة إلى توفير المعلومات اللازمة إلى لجنة المراجعة لمساعدتها في تقييم نظام الرقابة الداخلية في الشركة محل المراجعة. وقد تضمنت مبادئ حوكمة الشركات عدة اشتراطات من شأنها حماية استقلال مراجع الحسابات الخارجي من أهمها (يوسف، ٢٠١٧، ص١٠):

أ- يقوم مجلس الإدارة بناء على توصية لجنة المراجعة بترشيح مراجع الحسابات ممن تتوافر فيهم الكفاءة والسمعة والخبرة الكافية لأداء مهامه، بحيث تكون خبرته وكفاءة وقدراته متناسبة مع حجم وطبيعة نشاط الشركة.

ب-لا يجوز التعاقد مع مراجع حسابات الشركة لأداء أية أعمال اضافية للشركة إلا بعد موافقة لجنة المراجعة وفي الحدود التي تصرح بها القوانين واللوائح

السارية بذلك، وفي جميع الأحوال لا يجوز أن يكون هذا العمل الاضافي من الأعمال التي تخضع لتقييم أو ابداء رأي نفس المراجع عند مراجعته لحسابات الشركة وقوائمها المالية.

ج-كما يجب أن تتناسب أتعاب اداء الأعمال الاضافية مع طبيعة العميل المطلوب والا تصل قيمتها بالنسبة لأتعاب مراجع الحسابات إلى الحد الذي يهدد استقلاليته في اداء عمله.

مما سبق يتضح أن المراجع الخارجي من حقه اتخاذ كل ما هو ضروري ولازم من أجل حماية المساهمين والمستثمرين والمجتمع وكل الأطراف ذوي المصلحة. كما أن التطبيق السليم لحوكمة الشركات من شأنه تدعيم وتعزيز إستقلالية المراجع الخارجي. كما يعتمد تفعيل مبادئ حوكمة الشركات على استقلالية المراجع الخارجي وهذا الاستقلال يتضمن التكامل بين بعدين هما (نور، ٢٠٠٧، ص ٢٩):

**البعد الاول:** استقلال ظاهري: يقصد به الابتعاد عن الوقائع والظروف التي قد يستخلص منها طرف خارجي أنه قد تم التأثير على نزاهة وموضوعية الشك المهني لمراجع الحسابات عند تقديم خدمات المراجعة.

**البعد الثاني:** استقلال حقيقي: يقصد به حالة من صفاء الذهن التي تسمح للمراجع الخارجي بإبداء رأي بدون أي ضغوط قد تؤثر على حكمه المهني وتسمح له بالعمل بنزاهه وموضوعية وممارسة الشك المهني.

ونتيجة للفشل الذي لحق بالعديد من الشركات في الفترة من ٢٠٠٠ إلى ٢٠٠٢ فقد صدر قانون Sarbanes – Oxley والذي أكد على استقلالية المراجع الخارجي وذلك في المواد من ٢٠١: ٢٠٩، كما الزم هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) بالولايات المتحدة الأمريكية بضرورة فرض قواعد صارمة للإستقلالية تقضي بمنع المراجع الخارجي من القيام بخدمات لا تتعلق بالمراجعة للشركة التي يقوم بمراجعتها، حيث أن تلك الخدمات قد تضعف من الموضوعية والإستقلالية التي يجب أن يتمتع بها المراجع الخارجي (عبد المجيد، ٢٠١٢).

هذا، وقد حددت مجموعة من الخدمات التي يعتبر تقديمها محظوراً بالنسبة لنفس الشركات التي يتم مراجعتها من قبل منشأة المراجعة، وتتمثل هذه الخدمات في إمساك

الدفاتر والخدمات المحاسبية الأخرى، تصميم وتطبيق نظم المعلومات المالية، خدمات التقييم، الخدمات الاكتوارية، القيام بوظيفة المراجعة الداخلية، وظائف الإدارة أو الموارد البشرية، العمل في مجال السمسرة أو مستشار استثماري، الخدمات القانونية وخدمات الخبرة غير المرتبطة بعملية المراجعة، أي خدمات أخرى يحددها مجلس الإشراف والرقابة على منشآت المراجعة ويعتبرها محظورة (عيد، صالح سليمان، ٢٠٠٩، ص٩، Arens et al. 2012, p.135).

ويرجع هذا الحظر إلى أن تقديم المراجع لمثل هذه الخدمات لذات العميل بشكل متزامن مع عملية المراجعة قد ينشأ عنه تأثيراً سلبياً على إستقلال المراجع وحياده، ويكون هذا الأثر السلبي نتيجة لتعرض المراجع خلال تقديمه لهذه الخدمات لمجموعة من التهديدات يراها البعض قادرة على العصف بإستقلال المراجع في نظر مستخدمي القوائم المالية ومن ثم فقد المهنة لأهم الدعائم المُبررة لوجودها (سليم، ٢٠١٤).

في ضوء ما تقدم يتضح للباحث أن قانون Sarbanes Oxley قد استثنى الخدمات الضريبية من الحظر الذي فرضه على الخدمات بخلاف المراجعة التي يقدمها المراجع بشرط ضرورة الحصول على موافقة لجنة المراجعة على جميع الخدمات الضريبية التي تسند اليه. ولكن القانون لم يتضمن أية إرشادات تعتمد عليها لجنة المراجعة عند القيام بذلك، وبالرغم من أن القانون ارجع ذلك الى أن تقديم المراجع لمثل هذه الخدمات يحقق فوائد غير مباشرة لجودة التقارير المالية تفوق مشاكل الاستقلالية المرتبطة بها، إلا أن حظر الخدمات بخلاف المراجعة الأخرى قد ينتج عنه تحول خطر عدم استقلال المراجع من تلك الخدمات الى الخدمات الضريبية، ومن ثم انخفاض استقلالية المراجع ، مما ينعكس سلباً على جودة مراجعة التقارير المالية من ناحية، وإهدار ايرادات الدولة من ناحية أخرى، وهذا ما سيقوم الباحث ببيانه فيما يلي.

**٢/ الخدمات الضريبية:**

تعتبر الخدمات الضريبية التي يقدمها مراجع الحسابات لأفراد المجتمع من أهم الخدمات المهنية وأوسعها انتشاراً وخاصة ما يتعلق منها بمراجعة وإعتماد الإقرار الضريبي، حيث أنها تجمع بين البعد المحاسبي والبعد التشريعي، وتعد هذه الخدمات

ذات درجة عالية من الحساسية بإعتبارها مثاراً للمشكلات التي قد تؤدي إلى فقد الثقة بين الممول الضريبي والإدارة الضريبية، زيادة المتأخرات الضريبية، إنخفاض الحصيلة الضريبية، بالإضافة إلى تهديد استقلال المراجع مما قد ينعكس على جودة التقارير المالية (ذكي، ٢٠٠٣ ;Chong et al. 2014; Seetharaman et al. 2011). مما يلقي بالضوء على ضرورة أن تحظى تلك الخدمات الضريبية بمستوى أداء مهني مقبول في البيئة الضريبية، وخاصة أن تلك الخدمات ترقى إلى مستوى المهنة بإعتبارها عملاً فنياً يقدم للعملاء (الممولين).

كما يرى الباحث أن قيام المراجع بإعداد الاقرار الضريبي واعتماده يمثل اعترافاً منه بأن ما تضمنه الاقرار الضريبي يعبر عن حقيقة الربح الخاضع للضريبة، وهذا يتطلب من المراجع القيام بعدة إجراءات تتضمن فحص الدفاتر والمستندات المؤيدة لمحتوى الإقرار الضريبي، بالإضافة الى الإطلاع على الإقرارات السابقة للاسترشاد بها عند اعتماد الإقرار الضريبي، وبناء عليه فإن خدمات إعداد واعتماد الاقرارات الضريبية التي يقدمها المراجع تعتبر عملا مهنيا يؤدى لتحديد الوعاء الخاضع للضريبية.

بالتالي اصبح مصطلح الأداء المهني مفروضاً على البيئة الضريبية فيما يخص هذا النوع من الخدمات الضريبية طالما توافرت فيها مقومات المهنة، ومن ثم فإن زيادة مقدار الثقة في عمل المراجع عند قيامة بمراجعة واعتماد الاقرار الضريبي يرتكز على مجموعة من العوامل التي تحكم جودة أداءه المهني ، وهذا ما سيقوم الباحث ببيانه في الاجزاء التالية من هذا البحث.

**١/٢ أسباب تزايد الطلب على الخدمات الضريبية:**

يلجأ العملاء إلى مراجعي الحسابات المتخصصيين في الضرائب ، والاستعانة بهم في كثير من المهام المتعلقة بالمسائل الضريبية والتي قد تتمثل في خدمات التخطيط الضريبي، مراجعة واعتماد الإقرارات الضريبية، الإستعانة بهم أمام السلطات الضريبية في المنازعات التي تثأر بين العملاء كممولين ومصلحة الضرائب ، وغيرها من الخدمات الضريبية الأخرى، ويرجع ذلك إلى العديد من الأسباب والتي من أهمها (مرقص، ٢٠٠٥، ص ٣٠؛ بدوي، ٢٠١١، ص ٣٠؛ نجم، ٢٠١٤، ص ١٧٤):

١. ما تنص عليه التشريعات الضريبية من ضرورة اعتماد الإقرار الضريبي من محاسب قانوني.
٢. صعوبة فهم نصوص بعض التشريعات الضريبية والتي قد تتصف بالغموض وتباين التفسيرات في النص الواحد.
٣. عدم توافر الخبرة الضريبية لدى الإدارات المالية ، أو إدارة الضرائب الداخلية بالمنشأه ، بالنسبة للتعامل مع المشاكل الضريبية المختلفة ، أو الخبرة في التعامل مع مصلحة الضرائب وخبراء وزارة العدل والقضاء عند نظر المنازعات الضريبية.
٤. تمثيل المنشآت والشركات أمام مصلحة الضرائب، والجهات القضائية في المنازعات الضريبية بين الجهات التي يمثلها ومصلحة الضرائب.
٥. تقديم المشورة للعملاء من أجل الحصول على الحوافز الضريبية وتعظيم الإستفادة منها دون مخالفة القانون.
٦. نقل الخبرات والمهارات الضريبية إلى إدارة الضرائب الداخلية بالمنشأة عن طريق اكتساب المهارات من المستشار الضريبي ، وبالتالي تنمية قدرتها على تخطيط الوعاء الضريبي بشكل أفضل.
٧. مساعدة العميل في إعداد الاقرار الضريبي والوصول للربح الخاضع للضريبية في ظل التشريعات الضريبية وتطبيق أحكامها، وكذلك إعداد وتجهيز الكشوف والبيانات التي يتطلبها الفحص الضريبي لتسهيل مهمة الفاحص الضريبي ومعاونته في أداء مهمته.

**٢/٢ أنواع الخدمات الضريبية:**

تتعدد صور وأنواع الخدمات الضريبية التي يمكن أن يقدمها المراجع الخارجي للعملاء (الممولين)، وخاصة مع تعدد التشريعات الضريبية وما يرتبط بها من لوائح تنفيذية وتعليمات تفسيرية تصدرها مصلحة الضرائب، ومن ثم يمكن تصنيف تلك الخدمات الى ثلاثة أنواع رئيسية تتمثل فيما يلي (بدوي،١٩٩٤، ص٢٨؛ العادلي، ٢٠٠٢، ص١٠؛ مرقص، ٢٠٠٥، ص٣٢):

- خدمات اعداد واعتماد الاقرار الضريبي.

- خدمات التخطيط الضريبي.
- خدمات تمثيل الممول في المنازعات الضريبية.

**١/٢/٢ خدمات اعداد واعتماد الإقرار الضريبي**

يأخذ قانون الضرائب بمبدأ الإقرار ولا يعتمد على المظاهر الخارجية أو تقدير ضريبة مقطوعة إلا في حالات نادرة حددها المشرع في صلب القانون، وذلك تفادياً لصعوبة التقدير، أو طبيعة النشاط. حيث الزم المشرع الممول بأن يقدم إقراراً سنوياً عن نتيجة عملياته من خلال السنة المالية التي إنقضت، على أن يدفع الضريبية من واقع هذا الإقرار، وذلك كخطوة أساسية في تحديد الضريبية المستحقة على الممول اعتماداً على البيانات التي يقدمها إلى الإدارة الضريبية وبناءاً على دفاتر ومستندات المنشأة، وهذا ما جاء بنص المادة رقم (٨٢) من قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ " *بأن يلتزم كل ممول بتقديمه إلى مأمورية الضرائب المختصة إقراراً ضريبياً سنويا على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون، مصحوبا بالمستندات التي تحددها اللائحة، ويسري حكم الفقرة السابقة على الممول خلال فترة إعفائة من الضريبية، ويعتبر تقديم الإقرار لأول مرة إخطارا بمزاولة النشاط*".

وقد عرف (مرقص، ٢٠٠٥، ص ٣٢) الإقرار الضريبي بأنه بيان يقدمه الممول عن دخله الخاضع للضريبة الى السلطة الضريبية المختصة متضمناً ما ينص عليه القانون من قوائم وبيانات وملخصات لتوضيح ما ورد به. كما عرفه (صديق، ٢٠١٧، ص ٦٢٠) بأنه بيان مكتوب يتعهد به الممول أو الملتزم به قانوناً في الميعاد المحدد موضحاً به نتيجة أعماله الخاضعة للضريبة خلال فترة زمنية بالشكل والأوضاع المنصوص عليها في القانون واللوائح والتعليمات الخاصة بذلك.

كما يرى (مرقص، ٢٠٠٣، ص ٥٤) أنه من الضروري أن نعترف بأن هناك حاجة إلى الدقة في إعداد الإقرارات الضريبية مع رغبة الممولين لكي يكون الإقرار مرضياً، وأنه من الأفضل أن يلتزم الممولون بذلك نظراً لأن دقة الإقرارات تحقق لهم الوفورات كما تحقق لهم تفادي العقوبات.

وهذا يستلزم الاستعانة بالمراجع الخارجي كخبير ضرائب لمساعدة الممولين في إعداد إقراراتهم الضريبية من أجل الوفاء بالتزاماتهم الفعلية تفادياً لوقوع غرامات عليهم

في حالة إخفاء معلومات من شأنها تضليل مصلحة الضرائب، أومحاولة تخفيض التزاماتهم الضريبية.

**كما** نصت المادة (٨٣) من قانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على "*ضرورة اعتماد الاقرار الضريبي السنوي لكل من شركات الأموال والجمعيات التعاونية، كذلك شركات الأشخاص والاشخاص الطبيعيون اذا تجاوز رقم الأعمال لاي منهم مليوني جنية سنوياً*". ومن ثم يعتبر اعتماد المراجع الخارجي للإقرار الضريبي إقرارا منه بأن صافي الربح الخاضع للضريبة (أو صافي الخسارة) كما ورد بالإقرار المقدم من المنشأة قد تم حسابه طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومتفقاً مع تطبيق أحكام قانون الضرائب على الدخل ولائحته التنفيذيه، كما روعيت أسس تحديد صافي الربح وذلك باشتمال الحسابات المقدمة على سائر الإيرادات المكونه للوعاء الإجمالي واستبعاد المصروفات التي لا يقرها قانون الضرائب، وفي حالة وجود مخالفات جوهرية لاحكام قانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ترقى إلى مستوى الغش ، أو التهرب الضريبي فيجب أن تشمل الشهادة أو التقرير المقدم من المراجع بياناً بهذه المخالفات.

وعلى هذا يجب أن يتحقق المراجع عند اعتماد الإقرار الضريبي من إدراج الممول لجميع ما حققه من إيرادات في الإقرار المقدم منه دون إسقاط أو تخفيض لبعض هذه الإيرادات ، وأن الممول قد خصم من هذه الإيرادات الأعباء والتكاليف اللازمة للحصول على هذه الإيرادات دون مبالغة وألا تكون صورية.

وقد تضمنت نماذج الإقرارات الضريبية جميعها إقراراً يوقعه كلاً من الممول أو ممثله القانوني والمحاسب الذي أعد التقرير، ونصه كالاتي:

"أنا الموقع أدناه أقر بأن البيانات الواردة بالإقرار الضريبي صادقة وأمينة وطبقاً لحجم الأعمال والإيرادات المحققة خلال العام ومن واقع الدفاتر والمستندات المؤيدة . كما أقر بعلمي التام بالجزاءات والعقوبات الواردة بالقانون في حالة مخالفة بيانات الإقرار الضريبي المقدم للحقيقة وأقر أن الإقرار الضريبي تم إعداده وفقاً لأحكام قانون الضرائب على الدخل ولائحته التنفيذية."

**وينطوي هذا الإقرار على ثلاثة أمور هى:**

١. الإقرار بأن البيانات الواردة بالإقرار الضريبي صادقة وأمينة طبقاً لحجم الأعمال والإيرادات المحققة خلال العام من واقع الدفاتر والمستندات المؤيدة لذلك.
٢. الإقرار بالعلم التام بالجزاءات والعقوبات الواردة بالقانون في حالة مخالفة بيانات الإقرار الضريبي المقدم للحقيقة، حيث يعاقب المراجع بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تتجاوز مائة ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين إذا ارتكب أحد الأفعال الآتية ( مادة ١٣٢ ) من قانون الضرائب ٩١ لسنة ٢٠٠٥: إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها المستندات التي شهد بصحتها متى كان الكشف عن الوقائع أمراً ضرورياً لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول، إخفاء الوقائع التي علمها أثناء تأدية مهمته عن أي تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات وكان من شأن هذا التعديل أو التغيير أن يؤدي إلى تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر.
٣. الإقرار بأن الإقرار الضريبي تم إعداده وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل ولائحته التنفيذية طبقاً لما نصت عليه المادة ( ١٠٥ ) من اللائحة التنفيذية والتي تنص على أنه "يعتبر إعتماد الإقرار من أحد المحاسبين المقيدين بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين إقراراً بأن صافي الربح الخاضع للضريبة أو الخسارة كما ورد بالإقرار قد أعد وفقاً لأحكام القانون ولائحته التنفيذية."

مما سبق يتضح أنه بالرغم من أن قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ نص في المادة رقم (٨٤) على أن تلتزم المصلحة بقبول الإقرار الضريبي على مسئولية الممول إلا أنه نصت المادة رقم (١٣٢) من نفس القانون على عقوبة مغلظة للمراجع وذلك في الحالات التي تم بيانها سابقا، ومن ثم أصبح المراجع مسئولاً بالتضامن مع الممول عما ورد بالإقرار مما يلقي على عاتقة العبء في التأكد من صحة ما ورد بالإقرار حتى ينأى بنفسه عن التعرض للمسئولية القانونية التي نص عليها القانون، من خلال قيام المراجع الذي يعتمد الإقرار الضريبي بالالتزام بالضوابط

التي تضمنتها التعليمات العامة رقم (١) لسنة ٢٠٠٦ والتي اصدرها وزير المالية على النحو التالي:

أ- الحصول من الشركة على البيانات والمعلومات والاطلاع على الدفاتر والمستندات التي يرى المراجع ضرورتها لمراجعة الإقرار واعتماده.

ب-التحقق من مطابقة البيانات الواردة بالإقرار الضريبي مع ما ورد بالدفاتر والمستندات والقوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات عليها.

ج- أن تتم مراجعة الإقرار الضريبي وفقاً لمعايير المراجعة المصرية والتي تنص على فحص اختباري للمستندات المؤيدة.

د- الالتزام عند مراجع الإقرار واعتماده بما ينص عليه قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية.

هـ-علم المراجع التام بالجزاءات والعقوبات الورادة بقانون الضريبة على الدخل المشار اليه.

**٢/٢/٢ خدمات التخطيط الضريبي:**

يعتبر التخطيط الضريبي من الوسائل التي تستعملها المنشآت للإستفادة من المزايا والتغيرات القانونية التي تساعدها في إتباع سياسة استثمارية مفيدة تؤدي إلى تخفيض الإلتزام الضريبي أو حتى تجنب الضريبة بأكملها، و تعدد التعريفات الورادة في الفكر المحاسبي بشأن التخطيط الضريبي، فالبعض تناول ذلك المفهوم من المنظور الضيق والذي يقتصر على التصرفات والممارسات والإجراءات والأنشطة القانونية التي تتبعها المنشأة عند قيامها بممارسات التخطيط الضريبي، للإستفادة مما تتيحة القوانين الضريبية ولوائحها التنفيذية والتعليمات التفسيرية والمنشورات التي تصدرها الإدارة الضريبية بهدف تخفيض العبء الضريبي وتحقيق مزايا ضريبية (عبد اللطيف، ٢٠١٥، ص٢٩؛ Knuutinen, 2013).

في حين تناول البعض الأخر التخطيط الضريبي بمفهوم أوسع نطاقاً والذي يتضمن جميع الأنشطة التي تقوم بها المنشأة لتحقيق منافع ضريبية، بغض النظر عن قانونية أو عدم قانونية تلك الأنشطة (Abdel Wahab and Holand, 2012, p.112; Dyreng et al., 2010, p.1164)، إلا أن الباحث يرى أن هذا المفهوم

قد خلط بين مفهوم التخطيط الضريبي والتهرب الضريبي، حيث يختلف التخطيط الضريبي عن التهرب الضريبي، فالتخطيط الضريبي يقوم على فهم صحيح للنصوص التشريعية وكيفية تطبيقها واستغلال ما تتيحه التشريعات من مزايا أو تناقضات ، أو ثغرات بطريقة مشروعة. أما التهرب الضريبي فيقوم على التخلص من الضريبة بطرق احتيالية غير مشروعة لاتتماشى مع نصوص القانون والتفسيرات الواردة بشأنه بهدف إخفاء الحقائق ويعتبر جريمة يعاقب عليها القانون، وقد عرفه (محمود، ٢٠١٧، ص٣٠٩) بأنه تصرف أو سلوك أو عمل مخالف للقانون الضريبي، ويقوم على تقديم بيانات غير صحيحة لغرض التهرب من دفع الضريبة بما يعرض من يمارسه في حالة اكتشافة إلى عقوبات مالية وأحياناً جنائية.

كما يختلف مفهوم التخطيط الضريبي عن التجنب الضريبي، فالتخطيط الضريبي يهدف إلى تخفيض قيمة الضريبة المستحقة ، أو عدم استحقاقها وهو بذلك يقترب من التجنب الضريبي مما قد يؤدي الى الخلط بينهما في كثير من الاحيان، إلا أنه يمكن النظر إلى التخطيط الضريبي على أنه الوسيلة بينما التجنب يعتبر أحد أهدافه. فإذا كان تجنب الضريبية هو الهدف الوحيد من التخطيط اعتبر من التخطيط المتعسف (العدواني) Aggressive Tax Planning (مرقص، ٢٠١١، ص٥٦).

هذا ويرى (محمود، ٢٠١٧؛ صديق، ٢٠١١، ص ٣٦) أنه بالرغم من أن كليهما يؤدي الى تخفيض الأعباء الضريبية بالإستفادة من أحكام القوانين دون الاحتيال عليها، إلا أن التخطيط الضريبي ينظم أوضاع الممول على المدى الطويل، من خلال استراتيجيات بعيدة المدى تهدف إلى تحقيق مزايا ووفورات ضريبية غير عادية، أما التجنب الضريبي يتضمن استخدام الممول لأساليب مشروعة قانوناً بهدف تخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليه دون الإلتجاء لآية عمليات مخططة، حيث يتضمن تخفيض الأعباء الضريبية للممول على المدى القصير. كما أوضحا أنه لا ضرر من أن يخطط الممول ضريبياً على نطاق واسع وللمدى الطويل في نطاق التشريع الضريبي، وانما يكون التحذير من التخطيط المتعمد خارج نطاق التشريع الضريبي الذي يضر بالخزانه العامة للدولة ويهدف بشكل أساسي الى تجنب دفع الضريبه

والذي يسمى بالتخطيط الضريبي المتعسف (العدواني) Aggressive Tax Planning.

فالتخطيط الضريبي المتعسف يعتبر من قبيل التجنب الضريبي أساساً ولكنه يقترب من التهرب الضريبي حيث يتفق ظاهرياً مع متطلبات القانون، ولكنه يختلف واقعياً مع ذلك، ومن أمثلة ذلك: تعمد انشاء كيانات أو معاملات لاتهدف إلى تحقيق مصالح تجارية بقدر ما تهدف إلى التخلص من الضريبية أو تعمد تجنبها، إخفاء الممول وحذف مبالغ من إيراداته في الإقرار الضريبي، اتباع أساليب مخادعة أو وهمية لإخفاء التزاماته الضريبية، وقد عرفه (Elchinger, 2016) بأنه ممارسات تنشأ من الإستفادة من النظام الضريبي أو عدم التطابق بين نظامين ضريبيين أو أكثر، بهدف تخفيض الالتزام الضريبي وذلك من خلال ترتيبات قانونية تتعارض مع الهدف من القانون الضريبي.

ولقد تدخل المشرع الضريبي للحد من التخطيط الضريبي المتعسف (العدواني) من خلال إجراء تعديلات على القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وذلك بإضافة المادة رقم ٩٢ مكرر والتي تنص على ".... لايعتد بالأثر الضريبي لأية معاملة يكون الغرض الرئيسي من إتمامها أو أحد الأغراض الرئيسية تجنب الضريبة بالتخلص منها أو تأجيلها أو الاعفاء منها عن طريق الإستفادة من الخيارات القانونية المتاحة سواء كان ذلك بشكل صريح أو ضمني، يستوي في ذلك أن تتم المعاملة على شكل صفقة أو اتفاق أو وعد أو غير ذلك، وأن يتم على مرحلة واحدة أو على مراحل، وتكون العبرة لدى ربط الضريبة بالجوهر الاقتصادي الحقيقي للمعاملة..." يتضح من النص أن التخطيط الضريبي لايعتد به ضريبيا ويعد تخطيطاً ضريبياً غير مشروع اذا كان الغرض منه فقط (الشيخ، ٢٠١٦، ص٩٢٧):

- التخلص من الضريبة أو تخفيضها.
- تأجيل الضريبة.
- الاعفاء من الضريبة.

مما سبق يتضح للباحث أن المشرع الضريبي انتبه مؤخراً الى الاثار السلبية للممارسات التي قد يتبعها الممول لتخفيض التزاماته الضريبية، ومن ثم حاول في

التعديلات الاخيرة الحد من تلك الممارسات (التخطيط الضريبي المتعسف أوالعدواني) مما له أثار سلبية على موارد الدولة من ناحية وجودة التقارير المالية من ناحية أخرى.

ويعتبر التخطيط الضريبي أحد مجالات الخدمات الضريبية التي يقدمها المراجع الخارجى بهدف تحسين الوضع الضريبي للعميل (الممول) على المدى الطويل من خلال توظيف المزايا التي يتيحها التشريع الضريبي لصالح المنشأة والاستفادة منها في تخفيض الالتزامات الضريبية وجعلها عند أدنى حد ممكن، بالاضافة الى الإرتقاء بالأداء الضريبي للعميل وتحاشي الوقوع في الجزاءات والعقوبات(مرقص، ٢٠١١، ص ٧٩ ).

إستناداً الى ما سبق يرى الباحث أن مهمة التخطيط الضريبي تتطلب توافر كلاً من المعرفة والمهارة العامة إلي جانب الخبرة الضريبية والفهم الصحيح للنصوص التشريعية وكيفية تطبيقها واستغلال ما تتيحه التشريعات من مزايا أو تناقضات ، أو ثغرات بطريقة مشروعة، بالإضافة إلى التعرف على المشاكل الضريبية التي تواجه العميل والفرص الضريبية المرتبطة به، وبالتالي يمكنه تحديد البدائل الممكنة ومقارنة المنافع المتوقعة من كل بديل مع تكلفته الضريبية. هذا، وترتبط المعرفة والخبرة الضريبية للمراجع ايجابياً بعدد الفرص التي يمكن تحديدها مما يساعد في أداء التخطيط الضريبي للعميل بجودة.

**٣/٢/٢ خدمات مرتبطة بتمثيل الممول في المنازعات الضريبية :**

تناول قانون ضرائب الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المراحل التي يتم من خلالها الاتفاق بين كل من مصلحة الضرائب والممول، حيث يتبع في شأن ربط الضريبة الإجراءات التالية:

أ- إذا تم الربط من واقع إقرار الممول تكون الضريبة واجبة الأداء.

ب-إذا تم الربط على مقتضى تصحيح إقرار الممول، أو تقدير المصلحة في حالة عدم قيام الممول بتقديم إقرار، أو عدم تقديمه للبيانات والمستندات المؤيدة للإقرار الضريبي – فتقوم المأمورية بإخطار الممول بعناصر ربط الضريبة

ولا يجوز للمصلحة إجراء أو تعديل الربط خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانونا لتقديم الإقرار الضريبي، وقد كفل القانون للممول الحق في

أن يوكل مهمة تمثيله في كل مرحلة من المراحل السابقة إلى أحد المراجعين الخارجيين ، ولذلك يمكن للمراجع الضريبي تمثيل عميله بالحضور أمام الجهات الآتية:

**١/٣/٢/٢ الحضور أمام اللجان الداخلية:**

تتم هذه المرحلة بناء على الاعتراض المقدم خلال المواعيد القانونية وعلى الأسس التي استندت إليها مأمورية الضرائب التابع لها الممول.

**٢/٣/٢/٢ الحضور أمام لجان الطعن:**

يقوم المراجع الضريبى كوكيل عن الممول بطلب إحالة الخلاف إلى لجنة الطعن وذلك إذا تقاعست المأمورية في إرسال النزاع إلى هذه اللجنة . وقد نصت كلاً من المادتين(١٢١، ١٢٢ ) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن تشكل لجان الطعن بقرار من الوزير بحيث تتضمن رئيس من غير العاملين بالمصلحة، وعضوية اثنين من موظفي المصلحة يختارهما الوزير، واثنين من ذوي الخبرة يختارهما الاتحاد العام للغرف التجارية بالاشتراك مع اتحاد الصناعات المصرية من بين المحاسبين المقيدين في جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة، وتخطر اللجنة كلاً من الممول والمصلحة بميعاد جلسة نظر الطعن قبل انعقادها بعشرة أيام على الأقل وذلك بكتاب موصى عليه بعلم الوصول ولها أن تطلب من كل من المصلحة والممول تقديم ما تراه ضرورياً من البيانات والأوراق، وعلى الممول الحضور أمام اللجنة بنفسه أو بوكيل عنه، وإلا فصلت اللجنة في الطعن في ضوء المستندات المقدمة. وتصدر اللجنة قراراها في حدود تقدير المصلحة وطلبات الممول، ويعدل ربط الضريبة وفقاً لقرار اللجنة فإذا لم تكن الضريبة قد حصلت فيكون تحصيلها بمقتضى هذا القرار.

**٣/٣/٢/٢ الحضور أمام المحاكم بدرجاتها المختلفة:**

يقوم المراجع الضريبى بتمثيل الممول أمام المحاكم الابتدائية والاستئناف، حيث يمكنه الطعن في قرار لجنة الطعن أمام المحكمة الابتدائية، وذلك في حالة عدم الاتفاق بين كلاً من الممول ولجنة الطعن، وكذلك الطعن في حكم المحكمة الابتدائية

عن طريق الاستئناف. وهنا يظهر أثر الخبرة الضريبية للمراجع الضريبى في تحقيق المواءمة بين الممول والإدارة الضريبية.

مما تقدم يتبين أهمية الدور الذي يمكن أن يؤدية المراجع كحلقة وصل بين المجتمع الضريبي والإدارة الضريبية من خلال ما يقدمه من خدمات متنوعة في المجال الضريبي والتي لو أنجزها المراجع بمستوى منخفض من الكفاءة والفعالية لأدى ذلك إلى الإضرار بالمجتمع الضريبي والإدارة الضريبية. ومن ثم كلما كان الأداء المهني للمراجع يتميز بالجودة والكفاءة كلما أدى إلى زيادة مستوى الثقة لدى الإدارة الضريبية في الإقرارات الضريبية المعتمدة من المراجع الخارجي كأساس لربط الضريبة. وعلى الرغم من أهمية تلك الخدمات في بيئة الاعمال من ناحية، وأثرها على استقلال المراجع ودرجة الثقة في خدمات المراجعة من ناحية أخرى، إلا أنها لم تحظى بإهتمام المنظمات المهنية بنفس القدر الذي حظى به النشاط الأساسي للمراجعة من حيث وضع معايير ملزمة للمراجع عند تقديمه لتلك الخدمات بما يدرأ عنه التعرض للمسئولية القانونية التي نص عليها قانون الضرائب.

**٣/٢ خصائص الخدمات الضريبية:**

تتميز الخدمات الضريبية التي يمكن أن يقدمها المراجع الخارجي لعميل المراجعة بمجموعة من الخصائص التي قد تؤثر – من وجهة نظر الباحث – على جودة الأداء المهني للمراجع في هذا المجال، ويمكن بيان أهم هذه الخصائص فيما يلي:

١. يظهر المراجع الضريبي في كثير من الخدمات الضريبية بمثابة الممثل القانوني للممول، وهذا بخلاف الخدمات المهنية الأخرى، مما قد يهدد استقلال المراجع ويخرج به من مجرد تقديم النصيحة والإرشاد والاستشارة إلى حيز متخذ القرار.

٢. قد تتحدد أتعاب المراجع عند تقديم بعض الخدمات الضريبية بنسبة من الوفر الضريبي، مما قد يجعل مصلحته– في نظر البعض– متعارضة مع مصلحة الخزانة العامة للدولة وهو ما قد يجعله يحاول تخفيض الضريبة المستحقة على الممول بدون وجه حق لزيادة أتعابه الأمر قد يعرضه للعقوبات التي نص عليها قانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٣. تتداخل قوانين كثيرة في تحديد وعاء الضريبة وقيمتها، حيث قد يتم تحديد وعاء الضريبة في ضوء قانون الضرائب المصري وتعديلاته ولائحته التنفيذية، والقوانين التي تقرر أعفاءات ضريبية خاصة مثل ضمانات وحوافز الاستثمار، بالإضافة إلى القرارات الجمهورية وقرارات مجلس الوزراء وحالات المثل باللجان الداخلية بالمأموريات ولجان الطعن وأحكام المحاكم، وهذا يستلزم – في راي الباحث– التأهيل والخبرة الجيدة بالتشريع الضريبي وما يرتبط به بالإضافة إلى التأهيل المحاسبي بحيث يكون قادراً على تقديم خدماته في هذا المجال بدرجة معقولة من الكفاءة والدقة،

٤. اختلاف صافي الربح المحاسبي المحدد في ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها عن الربح الضريبي الذي يتحدد على أساس نصوص القانون الضريبي، مع مطالبة المحاسب القانوني بحصر أوجه الإختلاف بينهما في الإقرار الضريبي بحيث يتطابق صافي الربح المحاسبي مع صافي الربح الضريبي، مما يتطلب من المراجع أن يكون على وعي تام بأوجه هذه الاختلافات وتكيفها الضريبي والمحاسبي.

**٣/أثر تقديم الخدمات الضريبية على استقلال المراجع الخارجي:**

تباينت الآراء العلمية المفسرة لطبيعة العلاقة بين تقديم المراجع للخدمات الضريبية لنفس عميل المراجعة واستقلالية المراجع، ويمكن بيان ذلك كما يلي:

**٣/١الاثر الإيجابي للخدمات الضريبية على استقلال المراجع الخارجي:**

تشير العديد من الدراسات إلى وجود أثر إيجابي لتقديم المراجع للخدمات الضريبية على استقلاليته، حيث أشارت بعض الدراسات ( Robinson, 2008; Gleason and Mills, 2011) إلى أن التكامل أو الدمج بين الخدمات الضريبية وخدمات المراجعة من شأنه تحسين جودة مراجعة التقارير المالية من خلال زيادة واتساع المعرفة لدى المراجع بنشاط المنشأة، ولا سيما أنه يحتاج نفس المعلومات والمؤهلات المهنية التي يحتاج اليه ايضاً عند أداء تلك الخدمات. ومن ثم فإن زيادة المعلومات واتساع المعرفة لدى المراجع بطبيعة وعمليات المنشأة من شأنه أن يدعم استقلال المراجع عند اداء مهامه، وهذا ما أكد عليه ( Noh, 2014; Krishnan et al.

2013) أن تقديم المراجع للخدمات الضريبية لا يعد تهديداً لاستقلال المراجع، بل يزيد من معرفته بنشاط العميل والتعرف بسهولة على نقاط الضعف داخل المنشأة مما يحسن من فعالية عملية المراجعة من خلال الربط بين المراجعة والضرائب. كما أن تقديم المراجع للخدمات الضريبية لنفس عميل المراجعة يساعد ذلك في الحد من عدم تماثل المعلومات بالنسبة للمراجع حيث أن المراجع في هذه الحالة يكون ملماً بكل الاحداث المالية وآثارها الضريبية.

**٢/٣ الأثر السلبي للخدمات الضريبية على استقلال المراجع الخارجي:**

يقابل الآراء المؤيدة للدور الايجابي لتقديم المراجع للخدمات الضريبية على استقلاله آراء أخرى تتبنى وجهة نظر معارضة ومؤكدة لوجود تأثير سلبي لتقديم المراجع لتلك الخدمات على استقلال المراجع (Choudhary et al.2014)، وتتمثل أهم الآثار السلبية التي ترتبط بتقديم المراجع للخدمات الضريبية فيما يلي (مرقص، ٢٠٠٥، ص ٢٨):

أ- قد يؤدي تقديم المراجع للخدمات الضريبية بشكل متزامن مع خدمات المراجعة المالية الى ضعف استقلالية المراجع، بإعتبار أن المراجعة المالية تهدف أساسا إلى مراقبة أعمال الإدارة وأن تقديم المراجع للخدمات الضريبية لنفس العميل قد ينشأ عنه تعارض في المصالح حيث أن المراجع في هذه الحالة يقوم جزئياً ببعض ادوار الإدارة مما يجعله في موقف حرج عند تقييمه لعمل الإدارة التي قد تنسب أخطاؤها إلى الخدمات التي قدمها المراجع الخارجي ويظهر ذلك بشكل واضح عند قيامه بتقديم خدمات التخطيط الضريبي للعميل.

ب-ضغوط العملاء على المراجع في حالة قيامه بأعمال المراجعة مع الخدمات الضريبية وخشية فقد هؤلاء العملاء لو أبرز سلبيات الإدارة أو المنشأة (ممارسات التخطيط الضريبي المتعسف والتي قد ترقى الى مستوى التهرب الضريبي في بعض الاحيان) أو على الأقل فقد تلك الخدمات، كما يزداد التأثير على الاستقلال في حالة ما إذا كان العائد من تلك الخدمات كبيرا أو

ربط عائد تلك الخدمات كنسبة من مقدار التخفيض في الالتزامات الضريبية للعميل.

**٣/٣ عدم وجود تأثير للخدمات الضريبية على استقلال المراجع:**

خلافاً مع الآراء الداعمة لكل من الأثر الايجابي أو الأثر السلبي لتقديم المراجع للخدمات الضريبية فإن ثمة آراء مؤيدة لعدم وجود تأثير لتقديم المراجع لهذه الخدمات على استقلاليته، ويُرجع أصحاب وجهة النظر هذه ذلك إلى افتراض توافر الثقة في المراجع والتي تجعله قادراً دوماً على حماية استقلاله (Bugeja, 2011; Seetharaman et al. 2011).

**٤/ أثر الخدمات الضريبية على جودة التقارير المالية:**

يلعب المراجع الخارجي دوراً هاماً في تأكيد جودة التقارير المالية، حيث يعتبر شخصاً مستقلاً من خارج المنشأة يتم تعيينه للتأكد من مصداقية وإضفاء الثقة في القوائم المالية بصورة مستقلة، وبالتالي يعتبر استقلال المراجع الخارجي العمود الفقري لمهنة المراجعة، وأحد الجوانب الاساسية التي تجعل مهنة المراجعة ذات قيمة للمجتمع.

ونتيجة لآثار كارثة أنرون وولدكوم وحالات الفشل المالي الأخرى، أقرت هيئة تداول الأوراق المالية الامريكية قواعد جديدة لاستقلال المراجع والتي نص عليها قانون Sarbanes Oxley 2002 حيث تمنع هذه القواعد مكاتب المراجعة من تزويد عملاء المراجعة بخدمات بخلاف خدمات المراجعة، والتي تعتقد هيئة تداول الأوراق المالية الامريكية أنها تهدد أستقلالية وموضوعية المراجعين وتعرضها للشك، في حين أنه لم يحظر تقديم خدمات ضريبية لعملاء المراجعة، إلا أنه مؤخرا قامت لجنة البنوك المُشكلة من مجلس الشيوخ الامريكي (U.S. Senate Committee on Banking) بدراسة الحاجة إلى منع مكاتب المراجعة من تقديم خدمات ضريبية لشركات المساهمة التي يقومون بمراجعتها. وقد اتخذت العديد من الشركات الكبرى خطوات جادة لفصل بعض الخدمات الضريبية عن خدمات المراجعة من أجل تجنب بروز التعارض في المصالح بين الأطراف المعنية بعملية المراجعة الخارجية، حيث أنه قد ينتج عن ذلك تعارض في المصالح مما قد يفقد المراجع الخارجي موضوعيته

واستقلاله عند الجمع بين هذه الخدمات لذات عميل المراجعة (حسانين، ٢٠١٣، ص ١٣٣).

هذا، وقد أقر مجلس الاشراف والرقابة على مكاتب المراجعة ( Public Company Accounting Oversight Board) قواعد جديدة للاستقلال واخلاقيات المهنة، تحظر على المراجع تقديم خدمات ضريبية إلى عملاء المراجعة، نظراً لأن المراجعين بعد ذلك سيبدون آرائهم عن الاستراتيجيات الضريبية التي اتبعتها الشركة وأثارها على القوائم المالية، فكيف يتسنى للمراجع القيام بذلك عندما يكون قد اشترك مع الإدارة في وضع تلك الاستراتيجيات.

وجاء هذا الحظر نتيجة لتورط العديد من مكاتب المراجعة بشكل كبير في تقديم خدمات ضريبية تعسفية أو عدوانية Tax Planning Aggressive لعملاء المراجعة والتي تكون ضارة بالاقتصاد القومي من وجهة نظر الإدارة الضريبية عندما يترتب عليها الإضرار بالخزانه العامة للدولة، لما يترتب عليه من ضياع جزء من الحصيلة الضريبية والتي كان من الممكن تحقيقها في حالة عدم اتباع مثل هذه الاساليب، ومن أمثلة ذلك المعاملات التي تتم بين الأطراف ذوي العلاقة حيث يترتب عليها تخفيض في الالتزامات الضريبيه بالرغم من أنها ليست لها قيمة اقتصادية.

على الجانب الاكاديمي اختلف الباحثون فيما بينهم بشأن تلك العلاقة، فالبعض توصل الى وجود علاقة ايجابية بين تقديم المراجع للخدمات الضريبية لعملاء المراجعة وجودة التقارير المالية، حيث أشار ( Krishnan and Visvanathan, 2011) إلى وجود علاقة عكسية بين ممارسات التطويع المصطنع للأرباح والاتعاب الضريبية التي يحصل عليها المراجع الخارجي، وهو ما أكدته دراستى ( Dilehl, 2012; Chong et al. 2014) حيث توصلت إلى أن الخدمات الضريبية التي يقدمها المراجع لعملاء المراجعة تؤدي إلى زيادة جودة التقارير المالية إلا أن هذه النتيجة مشروطة بوجود ضوابط رقابية لمثل هذه الخدمات تتمثل في وجود حوكمة شركات قوية، والتزام المراجع بالمعايير الأخلاقية.

وقد ارجعت تلك الدراسات ذلك إلى أن تقديم المراجع للخدمات الضريبية يحقق فوائد غير مباشرة تتمثل في زيادة واتساع المعرفة للمراجع بطبيعة ، وعمليات المنشأة

، والاستراتيجيات الضريبية التي تتبعها ، ومن ثم زيادة القدرة على تقييم تلك الاستراتيجيات، ومدى اتفاقها مع التشريعات الضريبية ، بالإضافة إلى تأثيرها على القوائم المالية وجودة المعلومات الورادة بها من حيث مستوى الشفافية والمصداقية لهذه المعلومات، وبالتالي تحقيق لأحد المبادئ الهامة لحوكمة الشركات وهو مبدأ الأفصاح والشفافية.

أما البعض الآخر، يرى أن تقديم المراجع للخدمات الضريبية بشكل متزامن مع عملية المراجعة لنفس العميل يؤثر سلباً على جودة التقارير المالية، وهذا ما أشارت اليه دراستى (Seetharaman et al. 2011; Choudhary et al. 2014) من أن تقديم المراجع للخدمات الضريبية يرتبط عكسياً مع جودة الاستحقاق الضريبي ومن ثم جودة التقارير المالية، حيث أن تقديم الخدمات الضريبية لعملاء المراجعة قد تضعف من استقلال المراجع مما يحد من قدرته على اكتشاف والتقرير عن التخطيط الضريبي المتعسف من قبل الإدارة والذي ينعكس على جودة التقارير المالية من خلال زيادة مستوى الغموض، وانخفاض مستوى الشفافية لإخفاء ممارسات التخطيط الضريبي المتعسف، وقد ارجعت ذلك إلى أن تقديم المراجع للخدمات الضريبية لعملاء المراجعة من شأنه أن يؤدي إلى انخفاض جودة الدخل المحاسبي بهدف تخفيض الالتزمات الضريبية للمنشأة لأدنى حد ممكن.

هذا، ويتفق الباحث مع وجهة النظر الثانية حيث أن الدمج بين المراجعة المالية والخدمات الضريبية بشكل متزامن ولنفس العميل من شأنه أن يؤدي إلى انخفاض جودة الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة نظرا لوجود تعارض في المصالح، حيث أن التقرير عن حقيقية المركز المالي للمنشأة والدخل المحاسبي الحقيقي لها قد يترتب عليه قيام المنشأة بدفع ضرائب مرتفعة وهذا قد يكون من وجهة نظر الإدارة والمساهمين في غير صالحهم. في حين أن المراجع قد يشترك أو يتورط مع العميل في ممارسات تخطيط ضريبي متعسفه أو عدوانية من أجل التقرير عن دخل ضريبي منخفض اعتقاداً منه أنه يدافع عن مصلحة عميله، الامر الذي قد يدفع الإدارة إلى التلاعب في البيانات المالية من أجل اخفاء هذه الممارسات المتعسفة مما ينعكس سلباً على جودة التقارير المالية.

**خلاصة البحث:**

تناول الباحث العلاقة بين تقديم المراجع للخدمات الضريبية وجودة التقارير المالية، وقد خلص البحث إلى أن تقديم المراجع لهذه الخدمات بشكل متزامن مع خدمات المراجعة لنفس العميل قد يؤثر سلبا على استقلال المراجع ومن ثم جودة المعلومات الورادة بالتقارير المالية بإعتبار أن المراجعة المالية تهدف إلى مراقبة أعمال الإدارة وأن تقديم المراجع لهذه الخدمات لعميل المراجعة قد ينشأ عنه تعارض في المصالح حيث أن المراجع في هذه الحالة يقوم جزئياً ببعض أدوار الإدارة مما يجعله في موقف حرج عند تقييمه لعمل الإدارة التي قد تنسب اخطاؤها إلى الخدمات التي قدمها، بالإضافة إلى خشية المراجع من فقد هؤلاء العملاء لو أظهر ممارسات الإدارة التي اتباعتها (ممارسات التخطيط الضريبي المتعسف والتي قد ترقى إلى مستوى التهرب الضريبي في بعض الاحيان) لتخفيض الالتزامات الضريبية للمنشأة، كما يزداد الأمر سوءاً على استقلال المراجع إذا ما تم ربط أتعاب تلك الخدمات كنسبة من مقدار التخفيض في الالتزامات الضريبية للعميل، وبالتالي فان تقديم المراجع لهذه الخدمات لعملاء المراجعة قد يحد من قدرة المراجع على التقرير عن ممارسات التخطيط الضريبي المتعسفة او العدوانية التي اتباعتها الإدارة، ومن ثم انخفاض جودة الدخل المحاسبي بهدف تخفيض الالتزامات الضريبية للمنشأة. كما خلص الباحث إلى أن اتباع المنشأة ممارسات التخطيط الضريبي المتعسف قد يترتب عليها انتهاك لمبادئ الحوكمة وخاصة مبدأ الإفصاح والشفافية، حيث ينتج عنها زيادة مستوى الغموض والتعتيم لإخفاء تلك الممارسات عن أعين السلطات الضريبية ومن ثم انخفاض مستوى الشفافية بالتقارير المالية.

**مراجع البحث:**

❖ **مراجع عربية:**


- إبراهيم، أحمد كمال مطاوع، ٢٠١١، حقيقة العلاقة بين حوكمة الشركات وترشيد قرار إختيار مراقب الحسابات: دراسة ميدانية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الرابع.
- الشيخ، هدى حسين، ٢٠١٦، "إطار مقترح للحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي في مشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص: دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني ٩١١ – ٩٧٢.
- العادلي، عبدالله، ٢٠٠٢، "الحاجه إلى وجود معايير مهنية للاستشارات الضريبية"، مجلة المحاسب، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، العدد الثالث عشر.
- المطيري، بدر حجر، ٢٠١٣، دور المراجعة في تفعيل منظومة حوكمة الشركات، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، العدد الثاني، المجلد الثالث.
- بدوي، محمد عباس، ١٩٩٤، "العوامل المؤثرة في كفاءة أداءالمحاسب كخبير ضرائب"، دراسة تحليلية ميدانية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، الملحق الثاني، العدد الأول.
- ـــ، ٢٠١١، دراسة تحليلية لخدمات إعداد الإقرارات الضريبية ودورها في التأثير على الالتزام الضريبي للممولين، مجلة الاقتصاد والمحاسبة، العدد ٦٤٠.
- حسانين، صادق حامد مصطفى، ٢٠١٣، تأثير تقديم خدمات الزكاة والضرائب على تقدير المراجعين لمخاطر الغش بالقوائم المالية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والادارة، المملكة العربية السعودية، العدد الاول، ص ١٣١-١٦٥.

- خليل، محمد أحمد إبراهيم، ٢٠٠٥، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية: دراسة تظرية تطبيقية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول.
- ذكي، محمد نجيب، ٢٠٠٣، "قياس تأثير معايير الخدمات الضريبية للأداء المهني للمحاسب القانوني على جودة تحديد الوعاء الضريبي: دراسة نظرية ميدانية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول.
- راضي، محمد سامي، ٢٠١٣، منهج البحث العلمي في المجال الإداري كيفية إعداد رسائل الماجستير والدكتوراة، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية.
- سليم. أحمد سليم محمد. ٢٠١٤. نموذج مقترح لتفسير العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة وجودة مراجعة القوائم المالية: دراسة ميدانية. رسالة دكتوراه. كلية التجارة. جامعة عين شمس.
- صديق، رمضان، ٢٠١١، التخطيط الضريبي الضار، مجلة البحوث المالية والضريبية – الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، العدد ٦٩
- ـــ، ٢٠١٧، قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وفقاً لأخر التعديلات وأحدث أراء الفقه وفتاوي مجلس الدولة واحكام القضاء والتعليمات الإدارية، كلية الحقوق، جامعة حلوان، الطبعة الأولى.
- عبد اللطيف، عارف محمد، ٢٠١٥، العلاقة بين الضريبية المؤجلة والتخطيط الضريبي وأثر الحوكمة الضريبية عليهما، المؤتمر الضريبي الثاني والعشرين– تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء متطلبات الاستثمار والتنمية– الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مصر.
- عبد المجيد، محمد محمود، ٢٠١٢، مؤشر مقترح لتقييم دور المراجعين ولجان المراجعة في تحقيق فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في الشركات المصرية،

مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ٢٩-٥٤.

- عيد، صالح سليمان، ٢٠٠٩، الخدمات الاخرى بخلاف خدمات المراجعة، مجلة المحاسبة، المملكة العربية السعودية، العدد ٤٩.
- محمود، عمرو السيد زكي، ٢٠١٧، دراسة العلاقة بين المسئولية الإجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية في مصر، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ص ٣٠٧-٣٦١.
- مرقص، سمير سعد، ٢٠٠٣، المنهج العلمي لزيادة كفاءة وفعالية أداء مراقب الحسابات للإستشارات الضريبية، رسالة دكتوراة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس.
- ـــ، ٢٠٠٥، نطاق ومحددات أداء مراقب الحسابات للاستشارات الضريبية، مجلة المال والتجارة، العدد ٤٣٣.
- ـــ، ٢٠١١، التخطيط الضريبي وأثره على وعاء الضريبة، نشرة جمعية الضرائب المصرية، العدد ٨٣
- نجم، سماح محمد على، ٢٠١٤، التحليل المحاسبي لإنعكاسات المنظومة الضريبية الجديدة وأثرها على مسئولية مراقب الحسابات- مدخل مقترح، رسالة دكتوراة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس.
- نور، احمد محمد ، ٢٠٠٧، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، جمهورية مصر العربية.
- يوسف، محمد طارق، ٢٠١٧، حوكمة الشركات والمخاطر- بين النظرية والتطبيق، الجزء الثاني، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.

❖ **المراجع الأجنبية:**

- Arens, Alvin, Randal Elder and Marks Beasley, 2012, Auditing and Assurance Services: An integrated Approach, Boston: Pearson, 14th Edition, p. 135.

- Bugeja, M., 2011, Takeover Premiums and the Perception of Reputation The Independence and Auditor British Accounting Review, Vol. 43, p. 290.
- Chong, H. G., E. K. Laitinen and E. R. Myllymäki, 2014, Incumbent Audit Firm-Provided Tax Services and Clients with Low Financial Reporting Quality. Universitat Autònoma de Barcelona, Working Paper, Available online at SSRN: https://ssrn.com/abstract=2539018.
- Choudhary, P. and Koester, Allison and Pawlewicz, Robert J., 2017, Auditor-Provided Tax Services and Income Tax Estimation Error. Available at ssrn: https://ssrn.com/abstract=2320479.
- Dilehi, K. A, 2012, why higher levels of auditor- provided tax services lower the likelihood of Restatements, Accounting and Taxation, Vol.4, No.2, pp. 13-30.
- Eichinger, C., 2016, Corporate Social Responsibility and Corporate Tax Strategies: Contradiction or Complementarity?, Available online at http://www.icij.org/project/luxembourg-leaks.
- Gleason, C. A., & L. F Mills, 2011, Do auditor-provided tax services improve the estimate of tax reserves? *Contemporary Accounting Research*, Vol. *28*, No.5,pp. 1484-1509.
- Krishnan, G. V. and G. Visvanathan, 2011, Is There an Association Between Earnings Management and Auditor-

Provided Tax Services?, Journal of American Taxation Association, Vol. 33, No. 2, pp. 111-135.

- Krishnan, G. V., G. Visvanathan, and W. Yu, 2013, Do Auditor-Provided Tax Services Enhance or Impair the Value Relevance of Earnings?, Vol. 35, No. 1, pp. 1-19.
- Knuutinen, R., 2013, International Tax Planning, Tax Avoidance and Corporate Social Responsibility, Interdisciplinary Studies Journal, Vol. 3, No. 1, pp.73-84.
- Noh, M. , , D. Moon and A. Guiral, 2014, Auditor Provided Tax Services and Aggressive Reporting, International Information Institute (Tokyo). Vol. 17, No.10, pp. 4739-4749.
- Robinson, D., 2008, Auditor Independence andAuditor Provided Tax Service: Evidence from Going-Concern Audit Opinions Prior to Bankruptcy Filings, Auditing: A Journal of Practice &Theory, Vol. 27, No. 2, pp. 54-31.
- Seetharaman, A., Y. Sun, and W. Wang, 2011, Tax-Related Financial Statement Restatements and Auditor-Provided Tax Services, Journal of Accounting, Auditing & Finance, Vol. 26, No.4, pp. 677-698