



جامعة بورسعيد
كلية التجارة
قسم المحاسبة والمراجعة

مدخل محاسبي مقترح لتطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية

بغرض تحقيق الاتساق لعناصر الوعاء الضريبي

رسالة للحصول علي

درجة دكتور الفلسفة في المحاسبة

مقدمة من / الباحث

(إياز فوزي) إياز أمرفايل

محكم تجاري بوزارة المالية – مصلحة الضرائب العامة

تمه اشرايف

دكتور

نورهان علي المر

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة جامعة بورسعيد

الأستاذ الدكتور

محمد عبد الرحمن العايدى

أستاذ المحاسبة والمراجعة المتفرغ والعميد

الأسبق لكلية التجارة جامعة بورسعيد

سنة ٢٠١٨



جامعة بورسعيد
كلية التجارة
قسم المحاسبة المراجعة

قرار لجنة المناقشة والمحكم على الرسالة:

تم بحمد الله مناقشة رسالة الدكتوراه في المحاسبة المقدمة من الباحث/ الباز فوزي الباز أحمد قابيل، محاضر ومحكم تجاري بمصلحة الضرائب المصرية وموضوعها:

مدخل محاسبي مقترح لتطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية

بفرض تحقيق الانساق لعناصر الوعاء الضريبي

وذلك في تمام الساعة ٢ ظهراً من يوم الأربعاء الموافق ٢٠١٨/٧/١١ بمبنى كلية التجارة ببورفؤاد، وقررت اللجنة قبول الرسالة واقتراح منح الباحث / الباز فوزي الباز أحمد قابيل درجة دكتور الفلسفة في المحاسبة

أعضاء لجنة المناقشة والمحكم على الرسالة

(رئيساً ومشرفاً)

الأستاذ الدكتور/ محمد عبد الرحمن العايدي
أستاذ المحاسبة والمراجعة المتفرغ
بكلية التجارة جامعة بورسعيد.

(مناقشاً)

الأستاذ الدكتور/ غريب جبر حبر غنام
أستاذ المراجعة بالمعهد العالي
للدراسات التعاونية والإدارية بالقاهرة.

(مناقشاً)

الأستاذ الدكتور/ محمد الصادق محمد سلامة
أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد والمتفرغ
بكلية التجارة جامعة بورسعيد.

عميد الكلية

وكيل الكلية

لشئون الدراسات العليا والبحوث

أ.د. أحمد السيد ناصف

أ.م.د. / أحمد محمد العايدي

لجنة المناقشة والحكم علي الرسالة

تتكون لجنة المناقشة والحكم من السادة الأساتذة:

(1) الأستاذ الدكتور / محمد عبد الرحمن العايدى رئيساً ومشرفاً

أستاذ المحاسبة والمراجعة المتفرغ – العميد الأسبق
لكلية التجارة - جامعة بورسعيد.

(2) الأستاذ الدكتور /خريبج جبر جبر خنار مناقشاً

أستاذ المراجعة بالمعهد العالي للدراسات التعاونية
والإدارية - بالقاهرة.

(3) الأستاذ الدكتور محمد الصادق محمد سلامة مناقشاً

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد والمتفرغ
بكلية التجارة - جامعة بورسعيد.



وَدَاوُدَ وَسُلَيْمَانَ إِذْ يَحْكُمَانِ فِي الْحَرْثِ إِذْ نَفَسَتْ فِيهِ غَنَمُ
الْقَوْمِ وَكُنَّا لِحُكْمِهِمْ شَاهِدِينَ [الأنبياء آية: (٧٨)]

الله في سائر

لا يمكن أن تكتمل أبداً أي فرحة
في غياب ذلك القنديل الذي أثار حياتي دائماً.. إنها

أيام

فقد اختارها الله سبحانه وتعالى التي جوارها قبل أيام من الحكم علي هذا
البعد ووقف الباحث يتيماً من وجودها

أيام في رواق أيام
أيام في رواق أيام

عملي المتواضع هذا فقد كانت رحمة الله النور المستمد والركن الركين للباحث
في كل حركاته وسكناته

والله في رواق أيام
أيام في رواق أيام

أن يرحمها ويسكنها فسيح جناته
ويرزقها صحة نبينا محمد صل الله عليه وسلم

شكر وإقمار

الحمد لله رب العالمين، وأشهد أن لا إله إلا الله وحده لا شريك له الذي أمر نبيه محمد ﷺ بطلب الزيادة من العلم ولم يأمره بطلب الزيادة من شيء غيره؛ فقال تعالى: (وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا)، وأشهد أن سيدنا محمداً رسول الله ﷺ خير من تعلم العلم وعلمه؛ حيث قال ﷺ تعلموا العلم وتعلموا للعلم السكينة والوقار وتواضعوا لمن تعلمون منه... وبعد،،،

يسجد الباحث لله العظيم، راجياً رضائه، طامعاً في رحمته، خاشعاً لجلال وجهه الكريم، شاكراً لفضله القويم، مقراً بنعمه التي لا تعد ولا تحصى، حامداً إياه علي التوفيق في إتمام هذا البحث راجياً بهذا العمل وجهه الكريم.

ويتقدم الباحث بخالص الشكر والتقدير والاحترام إلي الأستاذ الدكتور / محمد عبد الرحمن العايطي أستاذ المحاسبة والمراجعة المتفرغ - العميد الأسبق لكلية التجارة جامعة بورسعيد، لما أولاه للباحث من تشجيع ورعاية طوال فترة البحث والدراسة وتفضله بالموافقة وقبول الإشراف علي هذا البحث، ومعاونته الصادقة للباحث، وتوجيهاته السديدة، ونصائحه المستمرة وسعة صدره، مما كان له عظيم الأثر في إتمام هذا العمل علي هذه الصورة، ويدعو الباحث ربه عز وجل أن يمن عليه بموفور الصحة والعافية ليظل دائماً خير مرشد ومعلم لكل طالب علم.

كما يتقدم الباحث بالشكر والتقدير والاحترام إلي الدكتورة / نورهان علي المر المدرس بقسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة جامعة بورسعيد، بتفضل سيادتها بقبول الإشراف علي هذا البحث، ومساعدة الباحث بتوجيهاتها المهمة؛ مما كان له عظيم الأثر في إتمام هذا البحث علي هذه الصورة. فيدعو الباحث لها بدوام الصحة والعافية.

ولا يفوت الباحث أن يتقدم بالشكر والتقدير إلي روح الأستاذ الدكتور / محمد نجيب زكي أستاذ المحاسبة الخاصة والضرائب بكلية التجارة جامعة بورسعيد، لما أولاه للباحث من جهد في بداية الإشراف علي هذا البحث، رحمه الله، وتجاوز عنه، وأسكنه فسيح جناته.

وكذلك يتقدم الباحث بعظيم الشكر وخالص التقدير إلي الأستاذ الدكتور / حريص جبر جبر نعام أستاذ المراجعة بالمعهد العالي للدراسات التعاونية والإدارية

بالقاهرة، وذلك لقبوله الموافقة علي الاشتراك بلجنة المناقشة والحكم علي هذا البحث، وهو ما يزيد البحث قيمة وتقديراً، ويزيد المناقشة أهمية وإثراء، وذلك ما يعتبره الباحث شرفاً له، وإضافة للبحث ، حيث يدعو الباحث الله سبحانه وتعالى أن يديم عليه نعمة الصحة والعافية ، وأن يجعله الله دائماً خير مرشد لكل متعلم.

كما يتقدم الباحث بعظيم الشكر والاحترام إلي الأستاذ الدكتور / محمد الصادق محمد سلامة أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد والمتفرغ بكلية التجارة جامعة بورسعيد، وذلك لقبوله الموافقة علي الاشتراك في لجنة المناقشة والحكم علي هذا البحث وهو ما يزيد البحث قيمة وتقديراً، وما يعتبره الباحث شرفاً له وإضافة للبحث، ويدعو الباحث الله العلي القدير أن يمن عليه بالصحة والعافية ويجعله دائماً خير مرشد ومعين لكافة الباحثين.

والشكر موصول الي موظفي كلية التجارة بجامعة بورسعيد، والي السادة أمناء المكتبات الجامعية بكليات التجارة في جامعات بورسعيد، وقناة السويس، والقاهرة؛ حيث يدعو الباحث ربه سبحانه وتعالى أن يجعل ذلك الجهد في ميزان حسناتهم، وأن يمن عليهم بالصحة والعافية.

وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين.

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
	الإطار العام للبحث
٣٤-١	أولاً : مقدمة البحث
٣-٢	ثانياً : مشكلة البحث
٧-٣	ثالثاً : أهمية البحث
٨-٧	رابعاً : أهداف البحث
٨	خامساً : مفاهيم عنوان البحث
١٠-٩	سادساً : مجال وحدود البحث
١٠	سابعاً : افتراضات البحث
١٢	ثامناً : منهج البحث
١٣-١٢	تاسعاً : خطة البحث
٣٤-١٣	عاشراً : البحوث والدراسات السابقة
١١٧-٣٥	الفصل الأول : دراسة انتقادية للمحاسبة الضريبية عن الأنشطة العقارية
٥٤-٣٧	المبحث الأول: دراسة تحليلية للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية
٤٠-٣٧	الفرع الأول : تعريف الأنشطة العقارية وطبيعة الضريبة الخاضعة لها
٣٩-٣٨	المطلب الأول: مفهوم الأنشطة العقارية في القوانين والتشريعات المصرية
٤٠-٣٩	المطلب الثاني : مفهوم الأنشطة العقارية في المحاسبة
٤٤ - ٤٠	الفرع الثاني : التكيف المحاسبي الضريبي لأنشطة التصرفات العقارية الوحيدة والمتعددة
٤٣-٤٠	المطلب الأول : نشاط شراء أو بناء وتشديد العقارات المبنية بقصد بيعها
٤٤-٤٣	المطلب الثاني : نشاط التصرف الوحيد في العقارات
٥٤-٤٥	الفرع الثالث: التكيف المحاسبي الضريبي لأنشطة عقارية متنوعة
٤٦ - ٤٥	المطلب الأول: نشاط التأجير التشغيلي - العقار بالتبعية - العقار بالتخصيص
٤٧-٤٦	المطلب الثاني : عقود إنشاء العقارات طويلة الأجل لصالح الغير
٤٨-٤٧	المطلب الثالث : نشاط تقسيم العقارات المعدة للبناء عليها والتصرف فيها
٤٨	المطلب الرابع : نشاط الاستثمار العقاري
٤٩	المطلب الخامس أنشطة عقارية بصيغة التأجير التمويلي
٥٢-٤٩	المطلب السادس : نشاط التمويل العقاري
٥٣-٥٢	المطلب السابع : نشاط التسويق العقاري
٥٤-٥٣	المطلب الثامن : نشاط العقارات المبنية
٨٨ - ٥٥	المبحث الثاني: تقييم المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية من منظور علم المحاسبة
٦٦-٥٦	الفرع الأول : المعالجات الضريبية للأنشطة العقارية في ضوء نظرية المحاسبة
٥٩-٥٦	المطلب الأول : المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية ومفاهيم علم المحاسبة
٦٢-٥٩	المطلب الثاني : المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية وفروض علم المحاسبة
٦٦-٦٢	المطلب الثالث : المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية ومبادئ علم المحاسبة
٧٣-٦٧	الفرع الثاني : المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية في ضوء منهجية علم المحاسبة

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
٦٩-٦٧	المطلب الأول : المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية في ظل المدرسة الكلاسيكية
٧١-٧٠	المطلب الثاني: المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية في ظل المدرسة التفسيرية
٧٣-٧٢	المطلب الثالث : المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية في ظل المدرسة السلوكية
٧٤-	الفرع الثالث : المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية في ضوء وظائف علم المحاسبة
٧٩-٧٤	المطلب الأول : المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية ووظيفة القياس المحاسبي
٨٠-٧٩	المطلب الثاني: المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية ووظيفة التوصيل المحاسبي
٨٨ -٨١	الفرع الرابع: مدي اتفاق المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية مع معايير المحاسبة
٨٢ -٨١	المطلب الأول: المعالجة الضريبية لنشاط شراء أو بناء وتشديد العقارات بقصد بيعها
٨٤ -٨٢	المطلب الثاني : المعالجة الضريبية لنشاط العقود العقارية طويلة الأجل لصالح الغير
٨٨ -٨٤	المطلب الثالث : تقييم المحاسبة الضريبية لنشاط التمويل العقاري
١١٥ -٨٩	المبحث الثالث: تقييم المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية من منظور علم المحاسبة الضريبية
٩٥ -٨٩	الفرع الأول: المعالجة الضريبية لأنشطة التصرفات العقارية المعتادة والعارضة
٩٣ -٩٠	المطلب الأول : نشاط شراء أو تشديد العقارات بقصد بيعها علي وجهه الاحتراف
٩٥ -٩٣	المطلب الثاني: نشاط شراء أو تشديد العقارات بقصد بيعها علي غير وجهه الاحتراف
١١٠-٩٥	الفرع الثاني : المعالجة الضريبية لأنشطة عقارية متنوعة
٩٦ -٩٥	المطلب الأول: نشاط التأجير العقاري
٩٨ -٩٦	المطلب الثاني: نشاط العقار بالتبعية والتخصيص
١٠١ -٩٨	المطلب الثالث: نشاط العقود العقارية طويلة الأجل لصالح الغير
١٠٣-١٠١	المطلب الرابع: نشاط تقسيم العقارات المعدة للبناء عليها والتصرف فيها
١٠٧-١٠٣	المطلب الخامس: نشاط العقار المؤجر بصيغة التأجير التمويلي
١٠٨-١٠٧	المطلب السادس: نشاط التمويل العقاري
١١٠-١٠٨	المطلب السابع: الضريبة علي العقارات المبنية
١١٢-١١٠	الفرع الثالث : المعالجة الضريبية للاستثمار العقاري وطرق إهلاكه
١١٢-١١١	المطلب الأول : نشاط الاستثمار العقاري
١١٢	المطلب الثاني : الإهلاك الضريبي للأصول العقارية
١١٥-١١٣	الفرع الرابع : بانوراما لأهم السلبيات والتحديات للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية في علمي المحاسبة والمحاسبة الضريبية
١١٤-١١٣	المطلب الأول: السلبيات والتحديات المتعلقة بالفحص الضريبي للأنشطة العقارية
١١٥-١١٤	المطلب الثاني: السلبيات والتحديات المتعلقة بالفحص الضريبي للأنشطة العقارية
١١٧-١١٦	خلاصة الفصل الأول
١٨٣-١١٨	الفصل الثاني: عناصر المدخل المحاسبي المقترح لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية
١٢٥-١١٩	المقدمة والتأصيل العلمي لنظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي
١٤٠-١٢٦	المبحث الأول: أهداف ومتطلبات المدخل المحاسبي المقترح لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية
١٢٩-١٢٧	الفرع الأول: المبادئ العامة التي تحكم المتطلبات الفنية والإدارية للاتساق في وعاء الضريبة

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
١٣٣-١٢٩	الفرع الثاني : المتطلبات الفنية لتحقيق الاتساق في وعاء الضريبة
١٣٥-١٣٣	الفرع الثالث : المتطلبات الإدارية لتحقيق الاتساق في وعاء الضريبة
١٣٨-١٣٥	الفرع الرابع : أهداف تطبيق المدخل المحاسبي المقترح
١٤٠-١٣٨	الفرع الخامس : دوافع تطبيق المدخل المحاسبي المقترح في ضوء نظرية الانتشار الابتكاري
١٦٠-١٤٠	المبحث الثاني: الهيكل الفكري للمدخل المحاسبي المقترح لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية
١٤٨-١٤١	الفرع الأول : مفاهيم الهيكل الفكري للمدخل المحاسبي المقترح
١٤٦-١٤٢	المطلب الأول: مفاهيم متعلقة بنظرية الانتشار الابتكاري
١٤٨-١٤٦	المطلب الثاني : مفاهيم متعلقة بالمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية
١٥٥-١٤٩	الفرع الثاني : فروض الهيكل الفكري للمدخل المحاسبي المقترح
١٦٠-١٥٥	الفرع الثالث : مبادئ الهيكل الفكري للمدخل المحاسبي المقترح
١٨٣-١٦١	المبحث الثالث: الهيكل التطبيقي المقترح لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية
١٧٢-١٦١	الفرع الأول : معايير الهيكل التطبيقي للمدخل المحاسبي المقترح
١٦٦-١٦٢	المطلب الأول: معايير توحيد طرق تقييم العقارات لغرض حساب الضريبة
١٦٨-١٦٦	المطلب الثاني : معايير القياس الضريبي لإيرادات الأنشطة العقارية
١٧٠-١٦٨	المطلب الثالث: معايير المعالجة الضريبية لأرباح وخسائر إعادة التقييم والإهلاك الضريبي
١٧١-١٧٠	المطلب الرابع: معيار المعالجة الضريبية للوعاء الضريبي المقدر
١٧٢-١٧١	المطلب الخامس:معايير تقرير الفحص الضريبي للأنشطة العقارية
١٧٤-١٧٢	الفرع الثاني : أساليب وأدوات الهيكل التطبيقي للمدخل المحاسبي المقترح
١٧٤-١٧٣	المطلب الأول: أساليب وأدوات خاصة بمراقبة الأداء الفني للفاحص الضريبي
١٧٤-١٧٤	المطلب الثاني : أساليب وأدوات خاصة بمراقبة الأداء الإداري للفحص الضريبي
١٨٢-١٧٥	الفرع الثالث : إجراءات الهيكل التطبيقي للمدخل المحاسبي المقترح وميكانيكته
١٧٧-١٧٥	المطلب الأول : الإجراءات المتعلقة بجودة الأداء للفاحص الضريبي
١٧٨-١٧٧	المطلب الثاني: الإجراءات المتعلقة بجودة أعمال الفحص الضريبي
١٨٢-١٧٨	المطلب الثالث: آلية تطبيق المدخل المحاسبي المقترح
١٨٣	خلاصة الفصل الثاني
٢٦٩-١٨٤	الفصل الثالث: دراسة اختبارية لتطبيق المدخل المحاسبي المقترح لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية
١٩٧-١٨٦	المبحث الأول : بانوراما عن الدراسة الاختبارية
١٩٣-١٨٧	الفرع الأول: هدف ومجتمع وعينة وسائل جمع البيانات للدراسة الاختبارية
١٨٧	المطلب الأول: هدف الدراسة الاختبارية
١٩٠-١٨٧	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة الاختبارية
١٩٣-١٩٠	المطلب الثالث: وسائل جمع البيانات
١٩٥-١٩٣	الفرع الثاني: طبيعة رد المبحوثين وتحقق الثبات والثقة فيه
١٩٤-١٩٣	المطلب الأول : طبيعة رد المستقيين
١٩٥-١٩٤	المطلب الثاني: اختبار الثبات والثقة في ردود المستقيين
١٩٧-١٩٥	الفرع الثالث : افتراضات الدراسة الاختبارية والأساليب الإحصائية المستخدمة

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
١٩٦-١٩٥	المطلب الأول: افتراضات الدراسة الاختبارية
١٩٧-١٩٧	المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة
٢٤٩-١٩٨	المبحث الثاني : نتائج الدراسة الاختبارية
٢٠٢-١٩٩	الفرع الأول: التحليل الإحصائي للبيانات الديمجرافية
٢٠٩-٢٠٢	الفرع الثاني: ترتيب الأهمية النسبية لمبادئ تحقيق الاتساق في وعاء الضريبة للأنشطة العقارية
٢٢٣-٢٠٩	الفرع الثالث: ترتيب الأهمية النسبية للمتطلبات الفنية والإدارية لتحقيق الاتساق في وعاء الضريبة للأنشطة العقارية
٢٣٥-٢٢٣	الفرع الرابع: ترتيب الأهمية النسبية لعناصر المدخل المحاسبي المقترح وفقاً لخصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي
٢٤٤-٢٣٦	الفرع الخامس: ترتيب عناصر الهيكل الفكري للمدخل المحاسبي المقترح
٢٤٠-٢٣٦	المطلب الأول: ترتيب أهداف المدخل المحاسبي المقترح
٢٤١-٢٤٠	المطلب الثاني: ترتيب دوافع المدخل المحاسبي المقترح
٢٤٢-٢٤١	المطلب الثالث: ترتيب فروض المدخل المحاسبي المقترح
٢٤٤-٢٤٣	المطلب الرابع: ترتيب مبادئ المدخل المحاسبي المقترح
٢٤٩-٢٤٤	الفرع السادس: ترتيب عناصر الهيكل التطبيقي للمدخل المحاسبي المقترح
٢٤٦-٢٤٤	المطلب الأول: ترتيب معايير المدخل المحاسبي المقترح
٢٤٨-٢٤٦	المطلب الثاني: ترتيب أساليب تطبيق المدخل المحاسبي المقترح
٢٤٩-٢٤٨	المطلب الثالث: ترتيب إجراءات تطبيق المدخل المحاسبي المقترح
٢٦٨-٢٥٠	المبحث الثالث: تعليق الباحث علي نتائج الدراسة الاختبارية
٢٥٢-٢٥٠	الفرع الأول: نتائج اختبار مدي صحة الافتراض الأول
٢٦٧-٢٥٢	الفرع الثاني: نتائج اختبار مدي صحة الافتراض الثاني
٢٦٨-٢٦٧	الفرع الثالث: نتائج اختبار مدي صحة الافتراض الثالث
٢٦٩	خلاصة الفصل الثالث
٢٨١-٢٧٠	النتائج والتوصيات
٢٧٩-٢٧١	رلاً: النتائج
٢٨١-٢٨٠	ثانياً: التوصيات
٣٠٢-٢٨٢	قائمة مراجع البحث
٢٩٦-٢٨٣	رلاً: المراجع العربية
٣٠٢-٢٩٧	ثانياً: المراجع الأجنبية
٥٤-١	ملاحق البحث

قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنوان	رقم الصفحة
١-٢	شكل - الربط بين الفروض المقترحة وخصائص نظرية الانتشار الابتكاري	١٥٤
٢-٢	شكل - اشتقاق مبادئ المدخل المحاسبي المقترح	١٦٠
٣-٢	شكل - عناصر المدخل المحاسبي المقترح	١٨٢

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	رقم الصفحة
١-٢	العناصر المقترحة لنظام خبرة للتقييم العقاري	١٦٣
١-٣	نصيب كل فئة من الاستبيانات الموزعة	١٨٩
٢-٣	توزيع المبحوثين	١٩٠
٣-٣	حركة قائمة الاستبيان	١٩٣
٤-٣	اختبار الثبات والثقة (معامل الفا كرونباخ)	١٩٤
٥-٣	متغيرات الافتراضات الإحصائية	١٩٦
٦-٣	التوزيع التكراري لوظيفة المبحوثين	١٩٩
٧-٣	التوزيع التكراري لسنوات الخبرة للمبحوثين	٢٠٠
٨-٣	التوزيع التكراري للمؤهل التعليمي للمبحوثين	٢٠١
٩-٣	ترتيب الأهمية النسبية لقواعد تحقيق الاتساق في الوعاء الضريبي	٢٠٤
١٠-٣	ترتيب الأهمية لعناصر مبدأ الحد من التباين في المحاسبة الضريبية	٢٠٦
١١-٣	ترتيب الأهمية النسبية للمبادئ المتعلقة بكفاءة التشريع الضريبي	٢٠٨
١٢-٣	ترتيب الأهمية النسبية للمتطلبات الإدارية الخاصة بتحقيق الاتساق	٢١١
١٣-٣	ترتيب الأهمية النسبية للمتطلبات الخاصة بالفحص الضريبي	٢١٣
١٤-٣	ترتيب الأهمية النسبية للمتطلبات الخاصة بالفحص الضريبي	٢١٦
١٥-٣	ترتيب الأهمية النسبية للمتطلبات الخاصة بتقييم العقارات	٢١٨
١٦-٣	ترتيب الأهمية النسبية للمتطلبات الخاصة بتقرير الفحص الضريبي	٢٢٠-٢٢١
١٧-٣	ترتيب عناصر المدخل المقترح المتعلق بخاصية المزايا النسبية	٢٢٤
١٨-٣	ترتيب عناصر المدخل المقترح المتعلق بخاصية إمكانية الاعتماد	٢٢٦-٢٢٧
١٩-٣	ترتيب عناصر المدخل المقترح المتعلق بخاصية إمكانية المطابقة	٢٣٠
٢٠-٣	ترتيب عناصر المدخل المقترح المتعلق بخاصية القابلية للفهم	٢٣٣
٢١-٣	ترتيب عناصر المدخل المقترح المتعلق بخاصية التطور والملائمة	٢٣٥
٢٢-٣	ترتيب الأهمية للأهداف الإدارية للمدخل المحاسبي المقترح	٢٣٧
٢٣-٣	ترتيب الأهمية للأهداف الفنية للمدخل المحاسبي المقترح	٢٣٨-٢٣٩
٢٤-٣	ترتيب دوافع المدخل المحاسبي المقترح	٢٤٠
٢٥-٣	ترتيب فروض المدخل المحاسبي المقترح	٢٤١
٢٦-٣	ترتيب مبادئ المدخل المحاسبي المقترح	٢٤٣
٢٧-٣	ترتيب معايير المدخل المحاسبي المقترح	٢٤٥
٢٨-٣	ترتيب أساليب المدخل المحاسبي المقترح	٢٤٧

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
٢٤٨	ترتيب إجراءات تطبيق المدخل المحاسبي المقترح	٢٩-٣
٢٥١	تحليل الانحدار المتعدد لاختبار صحة الافتراض الأول	٣٠-٣
٢٥٢	بيان القوة التفسيرية لمتغيرات الافتراض الأول	٣١-٣
٢٥٣	تحليل (ك ^١) لاختبار الافتراض الثاني بشأن التحقق من الميزة النسبية	٣٢-٣
٢٥٦	تحليل (ك ^٢) لاختبار الافتراض الثاني بشأن التحقق من إمكانية الاعتماد	٣٣-٣
٢٦١	تحليل (ك ^٣) لاختبار الافتراض الثاني بشأن التحقق من المطابقة	٣٤-٣
٢٦٢	تحليل (ك ^٤) لاختبار الافتراض الثاني بشأن التحقق من القابلية للفهم	٣٥-٣
٢٦٤	تحليل (ك ^٥) لاختبار الافتراض الثاني بشأن التحقق من الملائمة	٣٦-٣
٢٦٦	تحليل (ك ^٦) لاختبار الافتراض الثاني بشأن التحقق من الاتفاق مع السياسات والإجراءات المحاسبية	٣٧-٣
٢٦٧	تحليل الانحدار البسيط للتحقق من مدي صحة الافتراض الثالث	٣٨-٣
٢٦٨	بيان القوة التفسيرية لمتغيرات الافتراض الثالث	٣٩-٣
٢٦٩	تلخيص نتائج اختبار افتراضات الدراسة	٤٠-٣

قائمة المصطلحات

شرح المصطلح	المصطلح	الاسم
صيغة محددة للتطبيق العملي تعتبر تطبيق إجرائي للمنهج فهي أداة تطبيقية في الواقع المحاسبي.	<i>Accounting Approach</i>	مدخل محاسبي
الابتكار هو فكرة أو تطبيق أو ظاهرة تطرأ في المجال المحاسبي لم تكن معروفة من قبل.	<i>Innovation Accounting</i>	الابتكار المحاسبي
قدرات خلاقة يقوم بها من يمارس مهنة المحاسبة مستندا فيها الى جهد عقلي متميز يعظّم الاستفادة من مبادئ ومعايير وإجراءات المحاسبة بهدف حل مشكلة في الواقع.	<i>Creative Accounting</i>	الإبداع المحاسبي
الإجراءات والوقت الذي يحتاجه الابتكار لكي ينتشر في المجال العلمي باستخدام قنوات الاتصال المختلفة.	<i>Diffusion of Innovations</i>	الانتشار الابتكاري
مباشرة وتحقيق عملية التحاسب الضريبي وتحليل الأسس التي يركز عليها من خلال تحديد الواقعة المنشئة للضريبة وسند المحاسبة القانوني.	<i>Tax treatment</i>	المعالجة الضريبية
نظام لإنتاج المعلومات المحاسبية في المجال الضريبي يهدف الى قياس الوعاء الضريبي الخاضع ومراجعة الإقرار الضريبي المقدم ، ومن ثم توصيل نتيجة القياس الى المستخدمين ومن أهمهم المكلفين بأداء الضريبة.	<i>Tax accounting</i>	المحاسبة الضريبية
عمليات الضبط الضريبي للأوعية المختلفة وبيان سبل محاسبتها في ضوء التشريعات واللوائح الضريبية .	<i>Tax Adjustment</i>	التكيف الضريبي
تقدير القيمة السوقية للعقار بدلالة مجموعة متغيرات هندسية ومالية وديمجرافية وجغرافية.	<i>Real Estate Appraisal</i>	التقييم العقاري
ذلك الجهد الذي يعتبر العقار جزءاً فيه أو بسببه مثل أنشطة البناء والتشييد للعقارات والتصرف فيها	<i>Real Estate Activities</i>	الأنشطة العقارية
الاختلاف والتنوع في الطرق والأساليب والإجراءات والتنوع في استخدام المعايير المحاسبية من محاسب الى آخر.	<i>Accounting Variance</i>	التباين المحاسبي

شرح المصطلح	المصطلح	الاسم
الحد من التباين والاختلاف بين المعايير، والسياسات والإجراءات، والأساليب، المحاسبية المستخدمة في المعالجة الضريبية	<i>Tax consistency</i>	الاتساق الضريبي
هي الضريبة على إيرادات المرتبات والأجور والضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي، وعلى إيرادات نشاط المهن غير التجارية وغيرها من الدخول الخاضعة بموجب نص تشريعي سواء كانت لشخص طبيعي أو لشخص اعتباري.	<i>Income tax</i>	الضريبة على الدخل
هي تلك الضريبة التي تفرض بموجب نص تشريعي على الأموال المنقولة العقارية والمادية والمعنوية والتي يمتلكها شخص طبيعي أو اعتباري أو يتصرف فيها في وقت معين .	<i>Capital tax</i>	الضريبة على رأس المال
هي الضريبة التي تفرض على العقارات المبنية أو الزراعية وتفرض على مالكي العقارات أو مستأجريها على أساس قيمة العقارات أو القيمة الإيجارية الفعلية أو الحكومية لها	<i>Real estate tax</i>	الضريبة على العقارات
الفرق بين توقعات الدولة من الربط والتحصيل الضريبي وبين ما يتم أدائه فعلياً من ضريبة فهي فجوة الالتزامات الضريبية	<i>Tax gap</i>	الفجوة الضريبية
الجهد البشري الذي يقوم به مأموري الضرائب ومن عalahم من المراجعين ورؤساء الوحدات الضريبية ، بما في ذلك جهد الإدارات الإشرافية والتنفيذية والعليا المعاونة لذلك الجهد.	<i>Tax performance</i>	الأداء الضريبي
عملية الفحص الضريبي التي يقوم بها شخص متعدد (لجنة المراجعة) من خلال إبداء الرأي الفني المحايد في مدي صحة الإقرارات الضريبية المقدمة من الممولين والمكلفين.	<i>Tax Audit</i>	المراجعة الضريبية

الإطار العام للبحث

أولاً: المقدمة:

تتمثل الأنشطة العقارية في كافة الأنشطة التي تتصل بالعقار سواء من خلال الشركات العقارية أو المنشآت العقارية، والتي تشمل العديد من الأنشطة وأهمها الاستثمار العقاري، والرهن العقاري، وعمليات التوريق العقاري، وتداول العقارات من خلال أنشطة البناء والتشييد والتصرف فيها، أو التأجير سواء كان التأجير التشغيلي أو التأجير التمويلي، وغيرها من الأنشطة المرتبطة بالعقار. سواء بالتخصيص، أو التبعية، حيث تحتل هذه الأنشطة المركز الثاني في مجال حركة الأموال المستثمرة بعد حركة الأوراق المالية علي المستوى العالمي.

وتهتم المحاسبة الضريبية بتوفير معلومات مناسبة تستخدم لتحديد الوعاء الضريبي الخاضع في ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية؛ وذلك بتحديد قيمة الربح المحاسبي الذي يتم إدخال التعديلات التشريعية عليه بغرض الوصول إلي الوعاء الضريبي، وكذلك تشمل المحاسبة الضريبية عمليات تطوير أداء الفاحص الضريبي من الناحية الفنية؛ بما يمكنه من الحكم علي سلامة وصحة الإقرارات الضريبية المقدمة من الممولين.*

وفي ظل كثير من المستجدات المعاصرة ظهر العديد من الممارسات المحاسبية المتباينة لعمليات بناء وتشديد العقارات والتصرف فيها، وأنشطة الاستثمار العقاري والرهن العقاري، وغيرها من عمليات التأجير التمويلي والتشغيلي للعقارات؛ وجميعها أنشطة تخضع للضريبة يتأثر فيها الربح الضريبي بالممارسات المحاسبية والتشريعات المتعددة في

(*من المتعارف عليه علمياً وفقهياً أن تطوير أداء الفاحص الضريبي والأداء الضريبي يعتبر أحد مخرجات نظام المحاسبة الإدارية في مصلحة الضرائب كونها وحدة إدارية حكومية، وهو ما يمثل الشق الفني في عملية التحاسب الضريبي، بخلاف معالجة الشق الإداري الذي تعالجه مخرجات النظام المحاسبي الضريبي، ويمكن الرجوع الى : أ- علياء عبد اللطيف عابد، (٢٠١٧) " تطوير أداء الفاحص الضريبي لتحسين الكفاءة والفاعلية عند التصدي للمشكلات الضريبية في مصر " مجلة مركز صالح عبد الله ، جامعة الأزهر ، القاهرة ، مجلد (٢١)، العدد (٦١) ، ابريل ، ص ص ٤٣١-٥٣٣.

ب- Sharon Bruns , Diana Falsetta , Timothy J. Rupert,(2015) "Integrating Tax and Financial Accounting: Three Exercises for Use in Tax and Financial Accounting Classes" *In Advances in Accounting Education*. Published online: 12 Mar; 151-187.

المجال الضريبي، والتشريعات الأخرى ذات الصلة التي أوجب المشرع الضريبي الالتزام بها عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة.

وكان ذلك مبرر لظهور الحاجة لدعم ونشر الابتكارات في المعالجات الضريبية للأنشطة العقارية كسبيل لتطوير المحاسبة الضريبية عن طريق الحد من التباين بين المعايير، والسياسات، والإجراءات، والطرق، والأساليب المحاسبية. بغرض إحداث التغيير الايجابي الملائم في تحديد الوعاء الضريبي الخاضع لتحقيق الاتساق في الوعاء عند مباشرة عمليات الفحص والمراجعة الضريبية.

ثانياً : مشكلة البحث :

تمثل المحاسبة الضريبية المرحلة الأساسية والفضية لمراحل عمل النظام الضريبي من خلال عملية التحقق من سلامة الربح المحاسبي المعد علي أساس معايير ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ثم تنفيذ أحكام التشريع الضريبي بإدخال التعديلات اللازمة على ذلك الربح للوصول للوعاء الخاضع للضريبة.^(١)

وأن المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية تحتاج إلي أدوات للتحقق، والضبط والتي تتعلق بتطوير آليات التحاسب الضريبي، بجانب تطوير الكفاءة الفنية للفاحص الضريبي وتتمثل ذلك فيما يلي:^(٢)

١- استخدام الطرق والأساليب المحاسبية التي يمكن من خلالها تطوير علم المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية فيما يعتبر أحد أشكال الابتكار المحاسبي الضريبي في شقه الإداري.

(١) غادة أحمد نبيل، (٢٠١٤) " تحليل لأسباب الفجوة الضريبية بين الربح المحاسبي والربح الضريبي بهدف تذييه الفجوة وزيادة فعالية التحاسب الضريبي " *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة* ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، ص ص ٤١-١١٣.

(٢) تطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية في كلاً من الشق الإداري، والشق الفني يعود الى تقسيم نوعية الابتكارات ضمن مبادئ نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي التي تناولت تطوير الابتكارات المحاسبية في المجالين الإداري والفني، للمزيد يمكن الرجوع الى ما يلي:

أ- Silvana Revellino, Jan Mouritsen, (2017) "Ex-Citable Accounting and the Development of Pervasive Innovation", *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol. 14 Issue: 4, pp.448-466.
ب- Johnny Lind, (2017) "The Role of Accounting for Managing Innovation Processes When Relationships Matter", *IMP Journal*, Vol. 11 Issue: 1, pp.7-24.

٢- استخدام سبل ومتطلبات الأداء الفني للفاحص الضريبي - القائم بأعمال المحاسبة الضريبية - فيما يعتبر أحد وسائل الابتكار الفني.

وبما أن الأنشطة العقارية تمثل قطاع عريض من الأنشطة الخاضعة للضريبة في مصر تحتاج إلى الاهتمام بعملية المحاسبة الضريبية لها؛ نظرا لما تمثله من أهمية اقتصادية ومصدر هام من موارد الخزنة العامة للدولة، فقد تبنت الجهات الأكاديمية والرسمية في بعض الدول دعم عمليات المحاسبة الضريبية من جهة التنظير العلمي، أو التطبيق العملي. بوضع أسس محددة يتم من خلالها تحقيق الاتساق والحد من التباين وزيادة فعالية الفحص الضريبي لهذه الأنشطة.^(١)

إلا أن المشكلات التطبيقية التي ظهرت عند القيام بالمحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية علي اختلاف أنواعها في واقع الأمر تمثل عائقاً حقيقياً أمام تحديد الوعاء الضريبي الخاضع، ومن ثم عدم الاتساق في عناصره؛ نظراً لوجود كثير من التباينات والاختلافات تؤثر في تحديد الربح الخاضع للضريبة، وتحد من الوصول إلى الوعاء العادل لهذه الأنشطة، ويمكن تحديد هذه المشكلات في الآتي:^(٢)

(١) Joshua Biliwi Mabe Elias Danyi Kuusaana , (2016), " Property Taxation and Its Revenue Utilisation for Urban Infrastructure and Services in Ghana Evidence from Sekondi-Takoradi Metropolis ", *Property Management*, Vol. 34 Iss 4 pp. 297 – 315.

(٢) يرجع في تحديد مشكلات المعالجة الضريبية لأنشطة العقارية إلى ما يلي :

أ- د. صبري عبد الحميد السجيني، (٢٠١٢) " تحليل لأحكام أساليب المحاسبة لتحديد الوعاء الضريبي في قانون الضريبة علي العقارات المبنية" *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة المنصورة ، المجلد (٣٦)، العدد الرابع، ص ص ١-٢١.

ب- د. محمد عبد العزيز خليفة وحميد الهاجري ، (٢٠١٦) " المشكلات الضريبية لعمليات إحلال وتجديد وتبادل الأصول " *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة* ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني ، ص ص ٢٢٩-٢٤٣.

ج- صلاح الدين عبد المنعم، (٢٠١٢) " مشكلات المعالجة الضريبية لنشاط المقاولات في ظل قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ " *المؤتمر الضريبي الثامن عشر* ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة ، المجلد الرابع ، القاهرة ، ص ص ١-٢٨.

د- د. محمد عبد العزيز خليفة، (٢٠١٢) " المشكلات الضريبية التي تنشأ نتيجة استخدام نموذج التكلفة التاريخية ودور التشريعات في مواجهتها " *مجلة البحوث المالية والضريبية* ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، العدد (٨٣) ، نوفمبر ، ص ص ١٣١-١٤٧.

- ١- تباين المعالجة المحاسبية الضريبية سواء الناتجة عن إعادة التقييم، أو التحولات بين الأنشطة العقارية المختلفة.
- ٢- تعدد بدائل القياس المحاسبي الضريبي المبدئي، واللاحق ما بين نموذج التكلفة التاريخية، أو نموذج القيمة العادلة، أو النموذج المختلط.
- ٣- تحديد أرباح وخسائر إعادة التقييم، وتكييفها محاسبياً، والاعتراف بها عند المحاسبة الضريبية.
- ٤- المعالجة الضريبية المختلفة لأصول العقارية المحتفظ بها؛ سواء كانت متاحة للبيع، أو لغرض المتاجرة.
- ٥- القياس المحاسبي للإيراد العقاري، وتوقيت الاعتراف به بين المعايير المحاسبية، والتشريع الضريبي.
- ٦- التباين بين معايير المحاسبة، والتشريعات الضريبية بالنسبة لتأجير العقار بصيغة التأجير التمويلي.
- ٧- الإهلاك المحاسبي للعقارات المستخدمة في أصول الشركات وفقاً لمعايير المحاسبة، وبين الإهلاك الضريبي وفقاً للتشريعات الضريبية والتشريعات ذات الصلة.

ونظراً لارتباط هذه المشكلات الضريبية بعمليات القياس والاعتراف الضريبي، وكذلك ارتباطها بالأداء الفني للفاحص الضريبي ذاته؛ يتم استخدام نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي كأداة في تحقيق مزايا تطويرية لعمليات المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية؛ حيث تؤدي إلى تحسين الأداء الضريبي من جهة، وتعمل على زيادة جودة الوعاء الضريبي وضمان الاتساق فيه وتحقيق العدالة الضريبية من جهة أخرى.

وترتكز نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي علي خصائص الابتكار في المجال المحاسبي الذي يتميز بالخصائص التالية : (*)

- ١- ضرورة تحقيق المزايا النسبية: بالنسبة لإجراءات المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية حتى الوصول الى الوعاء الخاضع للضريبة بطريقة دقيقة وعادلة.
- ٢- زيادة درجة الملائمة: التي تتمثل في الاعتقاد بأن اقتراح التطوير يزيد من قيمة مصلحة الضرائب بدعم المعالجة الضريبية من جهة، وتحسين أداء الفاحص الضريبي من جهة أخرى، مما ينعكس أثره علي ممولي الضريبة.
- ٣- تحقيق مدي إمكانية الاعتماد: ويقصد بذلك الخلو من عناصر التشويش وعدم الوضوح عند التطبيق العملي للمحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية، بما يعكس الوضوح والشفافية في عملية التحاسب الضريبي.

(*) يقصد بنظرية الانتشار المحاسبي الابتكاري، استخدام الابتكار المحاسبي في تطوير المعايير والأساليب والإجراءات الخاصة بالمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية، وذلك هو الابتكار الإداري، وكذلك تطوير الأداء الفني للفاحص الضريبي وهو ما يمثل تطوير الابتكار المحاسبي الفني ويرجع في ذلك الى :

- أ- Isabelle Nicolai, Sylvie Fauchoux, (2015) "Business Models and The Diffusion of Eco-Innovations in the EcoMobility Sector", *Society and Business Review*, Vol. 10 Issue: 3, pp.203-222.
- ب- Mattia Bianchi, Anthony Di Benedetto, Simone Franzò, Federico Frattini, (2017) "Selecting Early Adopters to Foster the Diffusion of Innovations in Industrial Markets: Evidence From a Multiple Case Study", *European Journal of Innovation Management*, pp.1-36.
- ج- Audrey Jackson, Irvine Lapsley, (2003) "The Diffusion of Accounting Practices in The New" Managerial Public Sector ", *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 16 Issue 5, pp. 359-372
- د- Hsiu-Hua Cheng, (2017) "The Antecedents of Creative Article Diffusion on blogs: Integrating Innovation Diffusion Theory and Social Network Theory", *Online Information Review*, Vol. 41 Issue: 1, pp.70-84.

٤- المطابقة: ويقصد بها مدي موثمة اقتراح التطوير للقيم المحاسبية السائدة والخبرات السابقة للفحص الضريبي؛ عند التحول إلى تطوير القياس والاعتراف الضريبي للأنشطة العقارية.

٥- القابلية للفهم: ويهدف إلى تحقيق مدي سهولة وفهم وتوصيف اقتراح التطوير لمن يقوم باستخدامه داخل مصلحة الضرائب.

٦- طبيعة التغير الناتج عن استخدام اقتراح التطوير: والذي يوضح مدي التحسن في عملية المحاسبة الضريبية عند تطبيقه لإنجاز خطط الفحص والربط للأنشطة العقارية، ورفع أداء القائم بها بما يحقق معايير الاتساق والعدالة والدقة.

وبناء علي ما تقدم تتحدد المشكلة البحثية في وجود تباين في عملية القياس والاعتراف الضريبي عند معالجة الأنشطة العقارية، نتيجة تعدد السياسات والإجراءات والقوانين والتعليمات واللوائح الضريبية، وكذلك المعايير والمبادئ المحاسبية ذات الصلة؛ مما أدى إلي تعدد الأوعية الضريبية للنشاط العقاري الواحد، فكانت الحاجة لمعالجة المشكلات التطبيقية التي نتجت عن ذلك في ضوء خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي؛ بالعمل علي تطوير المنظور الفني، والمنظور الإداري للمحاسبة الضريبية بما يحقق الاتساق المطلوب في وعاء الضريبة.

ثالثاً: أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث فيما يمكن أن يقدمه في المجال العلمي والأكاديمي كإضافة لعلم المحاسبة الضريبية، وكذلك ما يمكن أن يقدمه في المجال التطبيقي؛ بما يضمن التغلب علي مشكلات المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية، وتشمل الأهمية ما يلي:

- أ- الأهمية العلمية : تتلخص فيما يلي:
 - التأصيل العلمي للمحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية.
 - التعريف بالأوعية الضريبية العقارية الخاضعة للمحاسبة الضريبية.
 - معالجة المشكلات المحاسبية والضريبية المتداخلة في ظل تعدد المعالجة الضريبية للنشاط الواحد.

ب- الأهمية العملية: وتتركز هذه الأهمية فيما يلي:

- مدي حاجة الإدارة الضريبية إلى مدخل متطور يجمع الأنشطة العقارية في قالب واحد.
- تقديم صيغة للمحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية يمكن من خلالها التغلب على مشكلات الوضع القائم بضرائب الدخل، والضريبة على العقارات المبنية في مصر.

رابعاً: أهداف البحث:

في ضوء طبيعة مشكلة البحث، والتعريف بمشكلات المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية، وفي ظل التعريف بأهمية البحث، يتمثل الهدف الرئيسي في تقديم مدخل مقترح لتطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية؛ يعمل على تحقيق الاتساق في وعاء الضريبة، وينقسم هذا الهدف الرئيسي إلى الأهداف الفرعية الآتية:

- ١- دراسة انتقادية للمحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية.
- ٢- تبيان عناصر المدخل المحاسبي المقترح للمحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية.
- ٣- دراسة اختبارية للمدخل المحاسبي المقترح للمحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية، وتمثل أهداف الدراسة الاختبارية فيما يلي:
 - أ- بيان الأهمية النسبية لمجموعة مبادئ تحقيق الاتساق في وعاء الضريبة على الأنشطة العقارية.
 - ب- بيان الأهمية النسبية للمتطلبات الفنية والإدارية لتحقيق الاتساق في وعاء الضريبة على الأنشطة العقارية.
 - ج- ترتيب الأهمية النسبية لعناصر المدخل المحاسبي المقترح للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية.
 - د- اختبار افتراضات البحث وتحليل النتائج الإحصائية.

خامساً: مفاهيم عنوان البحث :

في ضوء مشكلة البحث وأهميته وأهدافه تتمثل مفاهيم عنوان البحث فيما يلي:

- ١- **مدخل محاسبي:** ويمثل صيغة محددة للتطبيق العملي، ويعتبر تطبيق إجرائي للمنهج، ويمثل الأداة التطبيقية في واقع المحاسبة الضريبية التي تساعد في تحقيق الهدف العام للبحث، وهو تطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية.^(١)
- ٢- **مقترح:** ويقصد به تقديم فكرة جديدة يمكن أن تساعد في حل مشكلة قائمة، والمقصود هو اقتراح مدخل محاسبي يفيد في حل مشكلات التطبيق العملي بمصلحة الضرائب.^(٢)
- ٣- **تطوير:** ويقصد به العدول عن الوضع الحالي، ومحاولة الوصول الى أفضل منه، والقصد تطوير الوضع القائم للمحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية.^(٣)
- ٤- **المحاسبة الضريبية:** ويقصد بها عملية التحاسب الضريبي في ضرائب الدخل، والضرائب علي العقارات المبنية؛ وتشمل عملية الوصول الى الوعاء الضريبي العادل وهو ذات شقين، الشق الأول متعلق بالفحص الضريبي ذاته، ويمثل المنظور الفني، و الشق الثاني عملية الفحص الضريبي وتمثل المنظور الإداري للمحاسبة الضريبية.
- ٥- **الأنشطة العقارية:** ويقصد بها كافة الأنشطة التي يمثل العقار جزء منها، أو بسببه؛ ومنها أنشطة بناء وتشديد العقارات والتصرف فيها لأغراض متعددة، وكذلك نشاط الاستثمار العقاري، والتسويق العقاري، والرهن العقاري وغيره....^(٤)
- ٦- **غرض:** ويقصد به المبرر والهدف؛ ويعني مبرر وجود المدخل المقترح وهو تحقيق الاتساق في وعاء الضريبة للأنشطة العقارية.^(٥)

(١) د. محمد عبد الرحمن العايدي، (٢٠١٢) " مجموعة محاضرات تأهيلي دكتوراه محاسبة ، المداخل النظرية لعلم المحاسبة ، كلية التجارة ، جامعة بورسعيد .

(٢) معجم المعاني متاح علي الموقع : <https://www.almaany.com>

(٣) المرجع السابق.

(٤) المادة ٨٢ من القانون المدني المصري رقم ١٣١ لسنة ١٩٤٨ وتعديلاته .

(٥) معجم المعاني متاح علي الموقع : <https://www.almaany.com>

٧- تحقيق الاتساق: يشتمل علي الحد من التباين والاختلاف بين المعايير، والسياسات والإجراءات، والأساليب، المحاسبية المستخدمة في المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية.^(١)

٨- عناصر الوعاء الضريبي: ويقصد به مجموعة الأسس والبنود التي يتحدد بها الدخل الضريبي؛ وتشمل الإيرادات، والمشتريات، والمصروفات، وغيرها من نسب مجمل الربح، ونسب التشغيل والاستغلال، والإهلاك، وغير ذلك...^(٢)

سادساً: مجال وحدود البحث :

في ضوء مشكلة البحث وأهميته وأهدافه، وفي ظل مفاهيم عنوان البحث يتحدد مجال وحدود البحث من خلال ما يلي:

(أ) مجال البحث: ويشتمل علي الآتي:

- ١- التركيز علي دراسة التباين في المعالجات المحاسبية والضريبية للأنشطة العقارية بضرائب الدخل والضريبة علي العقارات المبنية في مصر وفقاً للمعايير والمبادئ المحاسبية، وفي ظل التشريعات الضريبية لتلك الأنشطة.
- ٢- عرض مستوي الإفادة من خصائص الابتكار المحاسبي والضريبي للأنشطة العقارية في تقديم مقترح تطويري للقياس، والاعتراف الضريبي لهذه الأنشطة بغرض تحقيق الاتساق في عناصر الوعاء الضريبي.

(ب) حدود البحث: يخرج عن مجال هذا البحث ما يلي:

١. معالجة المشكلات الضريبية للأنشطة العقارية المتعلقة بضرائب القيمة المضافة، أو الضرائب والرسوم غير المباشرة .
٢. المعالجة الضريبية المرتبطة بالحجز علي العقار بهدف استيفاء أموال ضريبية.
٣. أي مشكلات قانونية مرتبطة بالعقارات ليس من مضمونها الاختلاف علي طريقة المحاسبة الضريبية وتحديد الوعاء الخاضع للضريبة.

(١) المرجع السابق .

(٢) القانون الضريبي رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته.

سابعاً : افتراضات البحث :

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه، وفي ظل مجال البحث وحدوده تتمثل افتراضات البحث في الآتي :

- (أ) الافتراض الأول : حيث يتم صياغته إلي افتراض عدمي، وافتراض بديل كما يلي :
- 1- الافتراض الصفري (العدمي) (H0) : ينص علي الآتي: لا يوجد تباين في سياسات وإجراءات المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية في الوضع الحالي مما يتوافر معه وجود اتساق في عناصر وعاء الضريبة لهذه الأنشطة.
 - 2- الافتراض البديل (H1) : ينص علي الآتي: يوجد تباين في سياسات وإجراءات المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية في الوضع الحالي مما ينعدم معه وجود اتساق في عناصر وعاء الضريبة لهذه الأنشطة.
- (ب) الافتراض الثاني: حيث يتم صياغته إلي افتراض عدمي، وافتراض بديل كما يلي:
- 1- الافتراض الصفري (العدمي) (H0): ينص علي أنه : لا يحقق المدخل المحاسبي المقترح لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي
 - 2- الافتراض البديل(H1): والذي ينص علي أنه: يحقق المدخل المحاسبي المقترح لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي.
- (ج) الافتراض الثالث: حيث يتم صياغته إلي افتراض عدمي، وافتراض بديل كما يلي:
- 1- الافتراض الصفري (العدمي) (H0): ينص علي أنه: لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لعناصر المدخل المحاسبي المقترح لتطوير المعالجة الضريبية في تحقيق الاتساق لعناصر الوعاء الضريبي للأنشطة العقارية.
 - 2- الافتراض البديل (H1): حيث ينص علي أنه: " يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لعناصر المدخل المحاسبي المقترح لتطوير المعالجة الضريبية في تحقيق الاتساق لعناصر الوعاء الضريبي للأنشطة العقارية"

ثامناً : منهج البحث :

في ضوء تحقيق أهداف البحث واختباراً لفرضياته، وحلاً لمشكلته، يتم استخدام المنهج العلمي المعاصر بشقيه الاستقرائي الاستنباطي، وذلك بإتباع الخطوات الرئيسية المحددة وفقاً لذلك المنهج والمتمثلة فيما يلي:

- ١- دراسة أوجه التباين والاختلاف في السياسات والإجراءات المحاسبية والضريبية للأنشطة العقارية ومدى أثره على الاتساق في الوعاء الضريبي لهذه الأنشطة.
- ٢- تكوين الهيكل الفكري والتطبيقي للمدخل المقترح وأهدافه ومتطلبات تطبيقه، وذلك بالاستفادة من خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي عند صياغة المدخل المقترح لتطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية.
- ٣- إجراء الاختبارات والتحليلات الإحصائية المناسبة حتى استخلاص النتائج، والتي تعتبر دليلاً إيجابياً في تقديم المدخل المقترح لتطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية في مصر.

تاسعاً: خطة البحث:

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه وأهميته وافتراضاته تشمل خطة البحث ما يلي:

الفصل الأول بعنوان دراسة انتقادية للمحاسبة الضريبية عن الأنشطة العقارية، حيث يتناول تحليل المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية، ومن ثم تقييم هذه المعالجات لبيان عناصر التباين في القياس والاعتراف الضريبي، ومدى التوافق مع الإطار العام لنظرية المحاسبة، ومنهجيتها ومعاييرها، وكذلك تحديد نقاط عدم الاتساق في الوعاء الضريبي بناء على ذلك.

أما الفصل الثاني فبعنوان عناصر المدخل المحاسبي المقترح لتطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية، ويشتمل على مبررات وأهداف، ودوافع المدخل المحاسبي المقترح، وكذلك تصميم الهيكل الفكري والهيكل التطبيقي له في ظل خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي .

وأما الفصل الثالث بعنوان دراسة اختبارية لتطبيق المدخل المحاسبي المقترح لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية، وتضمن تحليل النتائج الإحصائية الوصفية

لدراسة الاختبارية بتوضيح الأهمية النسبية لمتغيرات المدخل المحاسبي المقترح ، واختبار فرضيات البحث وتحليل نتائج الدراسة.

عاشراً : البحوث والدراسات السابقة:

تم تقسيم هذه البحوث والدراسات السابقة إلى مجموعتين من البحوث والدراسات؛ تختص المجموعة الأولى منها بالبحوث والدراسات المتعلقة بنظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي ومجالات وخصائص تطبيقها كأداة لتطوير المحاسبة؛ لغرض بيان مدى استخدامها في تطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية.

كما تتناول المجموعة الثانية من البحوث والدراسات السابقة التي تتعلق ببعض مشكلات المحاسبة الضريبية، وما تناوله الأدب المحاسبي بشأن عرض الحلول لها، ويمكن تبويب هذه البحوث والدراسات الى مجموعتين وفقاً لما يلي:

(أ) مجموعة البحوث والدراسات المتعلقة باستخدام نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي:

وتتمثل هذه البحوث والدراسات في الآتي:

أهم النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها	عنوان البحث أو الدراسة	اسم القائم بالبحث أو الدراسة	السنة	مسلسل
أن هناك دور كبير لنظرية الانتشار الابتكاري في تجميع حالات المثل للممول النظير واختيار أفضلها لاستفادة ممولين آخرين مما استقر عليه الوضع في إدارة الضرائب، وأنه يمكن تنمية عناصر الاستفادة من بيانات الممول النظير في الحد من عمليات التهرب وتجنب ودعم فض المنازعات الضريبية.	Diffusion of Tax Innovation and Post-Audit Settlement	Sungsoo Yoon, Seung Won Yoo ⁽¹⁾	٢٠٠٧	١
وجوب دعم تنمية أساليب المحاسبة الإدارية في اتجاه تبني نهج النظم المستندة علي نوعيات من المحاسبة الإدارية التشغيلية والمتعلقة بأداء الموظفين والمتعلقة بتطوير	Extent and scope of diffusion and adoption	Seleshi Sisaye Jacob Birnberg ^(٢)	٢٠١٠	٢

- Sungsoo Yoon, Seung Won Yoo, (2007) "Diffusion of Tax Innovation and Post-Audit Settlement", *Accounting Research Journal*, Vol. 20 Issue: 2, pp.89-95. (١)

- Seleshi Sisaye Jacob Birnberg, (2010), "Extent and Scope of Diffusion and Adoption of Process Innovations in Management Accounting Systems", *International Journal of Accounting & Information Management*, Vol. 18 Iss 2 pp. 118 – 139. (٢)

مسلسل	السنة	اسم القائم بالبحث أو الدراسة	عنوان البحث أو الدراسة	أهم النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها
			of process innovations in management accounting systems	التنظيم ذاته من خلال اختيار أفضل البدائل عن طريق نظرية الانتشار الابتكاري، ضرورة غرس النظرية الاجتماعية السلوكية في علم المحاسبة الإدارية عن طريق الاستفادة من نظرية الانتشار الابتكاري لتكوين إطار عام لهذا التطور المهم.
٣	٢٠١٠	Hassan Yazdifar & Davood Askarany. ⁽¹⁾	A comparative investigation into the diffusion of management accounting innovations in the UK, Australia and New Zealand	إن التزام الإدارة العليا بتطبيق خصائص الانتشار الابتكاري يعتبر العامل المهم في دعم تطوير المحاسبة الإدارية داخل منظمات الأعمال، مع تركيز الانتباه نحو أهمية استخدام نظرية الانتشار الابتكاري في دعم تطوير الموارد البشرية كعنصر مهم يعتبر من أهم أركان المحاسبة الإدارية.

- Askarany, Davood and Yazdifar, Hassan, (2010) " A Comparative Investigation into the Diffusion of Management Accounting Innovations in the UK, Australia and New Zealand " *Research Executives Summaries Series*, Vol. 5, No. 9. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1548036>, pp. 1-11.

مسلسل	السنة	اسم القائم بالبحث أو الدراسة	عنوان البحث أو الدراسة	أهم النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها
٤	٢٠١٠	سهام محمد ^(١)	استخدام نظرية الابتكارات في تحديث النظام المحاسبي الحكومي بمؤسسات التعليم العالي	أن هناك علاقة معنوية بين استخدام مبادئ نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي وبين تحديث وتجديد النظام المحاسبي الحكومي بغرض تحديد تكلفة العملية التعليمية وأوصت بضرورة الاهتمام بنظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي بجانبها الفني والإداري في التطوير المحاسبي بصفة عامة والحكومي بصفة خاصة
٥	٢٠١٢	Benjamin T. Hazen, & et., al. ^(٢)	Supply chain innovation diffusion: going beyond adoption	يمكن تنمية الجهود البحثية لطريقة نظرية الانتشار الابتكاري في تطوير سلسلة التوريد عن طريق ضبط عمليات استقراء الأدب السابق في هذا المجال، وأن هناك

(١) د. سهام محمد علي حسن. (٢٠١٠) " استخدام نظرية الابتكارات في تحديث النظام المحاسبي الحكومي بمؤسسات التعليم العالي الرسمية لبناء ميزة تنافسية – دراسة تحليلية " المؤتمر العربي الثالث – الجامعات العربية للتحديات والآفاق ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة . ص ص ٦٠١-٦٣٤.

(٢) - Benjamin T. Hazen, Robert E. Overstreet, Casey G. Cegielski, (2012) "Supply Chain Innovation Diffusion: Going Beyond Adoption", *The International Journal of Logistics Management*, Vol. 23 Issue: 1, pp.119-134.

أهم النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها	عنوان البحث أو الدراسة	اسم القائم بالبحث أو الدراسة	السنة	مسلسل
مبررات قوية للاستفادة من نظرية الانتشار الابتكاري في كافة المجالات الأكاديمية والتطبيقية لضمان اختيار البدائل الأمثل من بين مجموعات متعددة الخصائص				
أن هناك ضرورة لتحمل تكاليف تطبيق نظرية الانتشار الابتكاري في تقييم إمكانات السوق الرائدة وهذا يختلف وفقا لحجم الشركة وحجم الصناعة، وأنه يمكن الاستفادة من خصائص نظرية الانتشار الابتكاري في اختيار البديل الأقل تكلفة والأكثر جودة المؤثر في أسواق جديدة رائدة لمنتجات الشركة.	Assessing India's lead market potential for costeffective innovations	Rajnish Tiwari, and Cornelius Herstatt ⁽¹⁾	٢٠١٢	٦

⁽¹⁾ -Rajnish Tiwari, and Cornelius Herstatt, (2012) "Assessing India's Lead Market Potential for Costeffective Innovations", *Journal of Indian Business Research*, Vol. 4 Issue: 2, pp.97-115.

أهم النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها	عنوان البحث أو الدراسة	اسم القائم بالبحث أو الدراسة	السنة	مسلسل
أن هناك حاجة الى عوامل الشفافية في البيانات المالية من خلال موائمة الانتشار الابتكاري للمتطلبات المالية لمستخدمي الموازنة داخل بريطانيا واسكتلندا، ولا بد من محاولة الاستفادة بنظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي في تطوير مجالات التخطيط والرقابة علي بنود الموازنة من خلال استخدامات كافة عوامل الشفافية المالية.	Reforming Central Government :Anevaluation of An Accounting Innovation. ÅgeJohnsen, Oslo and Akerhus University College of Applied Sciences Irvine Lapsley	Mahmoud Ezzamel ⁽¹⁾	٢٠١٢	٧

(2) - Mahmoud Ezzamel, (٢٠١٢) "Reforming Central Government :Anevaluation of An Accounting Innovation. ÅgeJohnsen, Oslo and Akerhus University College of Applied Sciences Irvine Lapsley", *The University of Edinburgh Version* .٢٠١٢/٧/٥٣, pp . 1-97., *On line* https://oda.hio.no/jspui/bitstream/10642/1993/1/1017885_post.pdf .

مستخلص	السنة	اسم القائم بالبحث أو الدراسة	عنوان البحث أو الدراسة	أهم النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها
٨	٢٠١٣	Sylvaine Castellano & et.,al ⁽¹⁾	Back to the future: adoption and diffusion of innovation in retro-industries	يمكن الاستفادة من البيانات الصناعية التاريخية في استقراء المستقبل الجيد للمنشآت لصناعية وإدارة التحديات التي تواجهها، وأوصت بضرورة تحليل المشكلات التي تواجه القطاع الصناعي من خلال نظرية الانتشار الابتكاري لغرض بيان الحلول للمشكلات المستقبلية.
٩	٢٠١٣	Jyoti Choudrie, Nigel Culkin ⁽²⁾	A qualitative study of innovation diffusion: the novel case of a small firm and KTP	يمكن الاختيار من بين مجموعة النظريات القديمة باستخدام خصائص الانتشار الابتكاري في دعم اتجاه تحديد الإجراء الأمثل لتنمية المشروعات الصغيرة الناجحة، وأوصت بتوفير صورة واضحة لفهم تدخلات

(¹) - Sylvaine Castellano, Olga Ivanova, Maâlaoui Adnane, Imen Safraou, Francesco Schiavone, (2013) "Back to the Future: Adoption and Diffusion of Innovation in Retro-Industries", *European Journal of Innovation Management*, Vol. 16 Issue: 4, pp.385-404.

(²) - Jyoti Choudrie, Nigel Culkin, (2013) "A qualitative Study of Innovation Diffusion: the Novel Case of a Small Firm and KTP", *Journal of Small Business and Enterprise Development*, Vol. 20 Issue: 4, pp.889-912.

مسلسل	السنة	اسم القائم بالبحث أو الدراسة	عنوان البحث أو الدراسة	أهم النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها
				الحكومة في دعم أو تقويض المشروعات الصغيرة من خلال استخدام نظرية الابتكارات.
١٠	٢٠١٤	Namwoon Kim, Jae H. Pae ^(١)	Does intra-firm diffusion of innovation lead to inter-firm relationship benefits? The cases of innovation providers and adopters	أن هناك دور لاستخدام خصائص الانتشار الابتكاري في اختيار أفضل الاستراتيجيات التي يمكن التحالف معها لتطوير الأداء في منظمات الأعمال، مع التوصية بالاهتمام بالابتكار التنظيمي في دعم تطوير المنشآت من خلال أفضل استراتيجيات التحالف الاستراتيجي والعلاقات بين الشركات.
١١	٢٠١٤	فضال عمر عبد المعطي	العوامل المؤثرة في الابتكار في الشركات الصناعية والخدمية والمساهمة العامة	أن مبدأ التحفظ المحاسبي وجودة التقارير المالية له أثر سلبي علي انتشار الابتكارات في حين أن حجم الشركة والرفع المالي لهم أثر ايجابي علي ذلك، ولابد من ترسيخ

(١) - Namwoon Kim, Jae H. Pae, (2014) "Does Intra-Firm Diffusion of Innovation Lead to Inter-Firm Relationship Benefits? The Cases of Innovation Providers and Adopters", *Journal of Business & Industrial Marketing*, Vol. 29 Issue: 6, pp.514-524.

مسلسل	السنة	اسم القائم بالبحث أو الدراسة	عنوان البحث أو الدراسة	أهم النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها
		(١)	– وجهة نظر محاسبية	قاعدة الإبداع والانتشار الابتكاري وبالرغم من وجود مخاطر فلا داعي من تحمل الخوف من تحقيق مخاطر تتعلق بالإبداع.
١٢	٢٠١٥	Nicolai & Faucheux ^(٢)	Business models and the diffusion of eco-innovations in the eco-mobility sector	توصلت الدراسة إلي أنه لا بد من استخدام الابتكار التكاملي لحركة البيئة من خلال أساليب المحاسبة الإدارية متكاملة مع الإبعاد الاقتصادية والمؤسسية لمنظمات الأعمال، و يوجد هناك مجالات متعددة لتطوير أساليب المحاسبة الإدارية من خلال نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي.
١٣	٢٠١٦		The relationship between business ethics diffusion,	أن هناك ضرورة لتطوير بيئات الأعمال من خلال دعم الانتشار الابتكاري لأخلاقيات العمل بما يعزز قدرة

(١) نضال عمر عبد المعطي، (٢٠١٤) " العوامل المؤثرة في الابتكار في الشركات الصناعية والخدمية والمساهمة العامة – وجهة نظر محاسبية " مجلة دراسات للعلوم الإدارية ، الأردن ، المجلد (٤١)، العدد الثاني ، ص ص ٣٧٥-٣٨٧.

(٢) - Isabelle Nicolai, Sylvie Faucheux, *Op. Cit.*, pp.203-222.

أهم النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها	عنوان البحث أو الدراسة	اسم القائم بالبحث أو الدراسة	السنة	مسلسل
المنشآت علي الابتكار في تقديم خدمات مميزة، والتوصية بدعم المحاسبة الإدارية في مجال ربط الأداء بأخلاقيات العمل.	knowledge sharing and service innovation	Chen-fong Wu ^(١)		
توصلت الدراسة الى أهمية استخدام نظرية الانتشار الابتكاري في دعم عمليات البناء الفكري للمحاسبة الإدارية في دولة بنجلادش بما تتماشى مع تقييم الحاجة إليها من خلال مخرجات النظام المالي والرقابي وحاجة التقارير المحاسبية الى وجودها ومن ثم ضمان التحسين المستمر في أساليبها يوم من وقت الى آخر.	Diffusion of Management Accounting Practices in Bangladesh: Practitioners' Satisfaction towards Sophistication	Nikhil Chandra Shi ^(٢)	٢٠١٧	١٤

- Chen-fong Wu, (2016) "The Relationship Between Business Ethics Diffusion, Knowledge Sharing and Service Innovation", *Management Decision*, Vol. 54 Issue: 6, pp.1343-1358. ^(١)

- Nikhil Chandra Shil,(2017)" Diffusion of Management Accounting Practices in Bangladesh: Practitioners' Satisfaction Towards Sophistication " A Thesis Submitted to the University of Dhaka in Fulfillment of the Requirements for The Degree of Doctor of Philosophy,pp.1-294. ^(٢)

(ب) مجموعة البحوث والدراسات السابقة المتعلقة بالمحاسبة الضريبية لبعض الأنشطة العقارية: وتتمثل هذه البحوث والدراسات فيما يلي:

مسلسل	السنة	اسم القائم بالبحث أو الدراسة	عنوان البحث أو الدراسة	أهم النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها
١	٢٠١٠	مصطفى شاهين ^(١)	الأثار الضريبية للمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي	تقديم إطار مقترح بحيث يتناول في مضمونه المعالجة الضريبية في البيئة المصرية بهدف الحد من التباين في المعالجات المحاسبية والضريبية لخيارات التأجير التمويلي، ونقل الملكية وحساب الإهلاك، وحساب القيمة الحالية للمدفوعات الإيجارية، وأوصت الدراسة بتعديل المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٠) بالأخذ بالإطار المقترح الذي تبنته الدراسة.
٢	٢٠١١	الهام محمد الصحابي ^(٢)	القياس المحاسبي والضريبي لأرباح عقود	وجود علاقة ارتباط موجبة بين الطرق المستخدمة في الاعتراف بالإيرادات لعقود المقاولات طويلة الأجل في تحديد

(١) د. مصطفى عبد العزيز شاهين، (٢٠١٠). " الأثار الضريبية للمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي " مجلة المال والتجارة، القاهرة، العدد ٤٩٧، ص ٢٣-٤.

(٢) الهام محمد الصحابي عبد الغفار (٢٠١١) " القياس المحاسبي والضريبي لأرباح عقود المقاولات طويلة الأجل " رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة جامعة عين شمس. ص ص ١-١٩٢.

مسلسل	السنة	اسم القائم بالبحث أو الدراسة	عنوان البحث أو الدراسة	أهم النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها
			المقاولات طويلة الأجل	الدخل الخاضع للضريبة لذلك يتأثر الدخل الخاضع للضريبة بطريقة المستخلصات، وطريقة العقود التامة، وطريقة نسبة الإتمام في الإنشاءات العقارية، وأن هناك حاجة لتطوير القياس الضريبي ليتواءم مع القياس المحاسبي بغرض تقليل الفجوة والتباين عند حساب الإيراد الخاضع للضريبة.
٣	٢٠١١	محمود سيد أبو حمادة ^(١)	مشكلات التحاسب الضريبي للعقارات المبنية في مصر	يمكن تقديم مجموعة من الحلول مستندة إلى معايير المحاسبة الدولية وأسس ومعايير التقييم العقاري الدولي لعلاج مشكلات المحاسبة الضريبية، كما أوصت بضرورة إيجاد وسيلة لتطوير المحاسبة الضريبية علي العقارات تساعد علي تلافي مشكلات لجان التقييم وحساب تكاليف الصيانة.

(١) محمود سيد أبو حمادة، (٢٠١١) " مشكلات التحاسب الضريبي للعقارات المبنية في مصر " *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية*، مصر ، السنة ٢٥ ، العدد ٤٤ . ص ص ٢٥٥-٢٨٨.

مسلسل	السنة	اسم القائم بالبحث أو الدراسة	عنوان البحث أو الدراسة	أهم النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها
٤	٢٠١٢	محمد خليفة ^(١)	المشكلات الضريبية التي تنشأ نتيجة استخدام نموذج التكلفة التاريخية ودور التشريعات الضريبية في مواجهتها	أن هناك كثير من التباين في المعالجات المحاسبية الضريبية في الدول المقارنة وهي الولايات المتحدة الأمريكية وإنجلترا، مصر؛ وحددت مقدار الاختلافات في بيان الحد الفاصل بين الربح المحاسبي والربح الضريبي للأنشطة العقارية وغيرها المتأثرة بنموذج التكلفة التاريخية، وأن هناك حاجة لتطوير المعالجة المحاسبية للأنشطة العقارية بما يتماشى مع نظم المعالجة في الدول المقارنة الولايات المتحدة وإنجلترا.
٥	٢٠١٢	سلمان مهنا ^(٢)	المشكلات المحاسبية الضريبية للمحاسبة عن الاستثمار العقاري	توصلت الى قبول الفرض الصفري القائل " بأنه لا يوجد تأثير معنوي حول تطبيق نموذج القيمة العادلة في تقييم الاستثمار العقاري علي تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة، وأوصت بضرورة محاولة اكتشاف الطريقة

(١) د. محمد عبد العزيز خليفة، (٢٠١٢). " المشكلات الضريبية التي تنشأ نتيجة استخدام نموذج التكلفة التاريخية ودور التشريعات الضريبية في مواجهتها "مرجع سبق ذكره ، ص ص ١-١٦.

(٢) محمد خالد سلمان مهنا، (٢٠١٢). " المشكلات المحاسبية الضريبية للمحاسبة عن الاستثمار العقاري " مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث. ص ص ٦٥-٨٧.

مسلسل	السنة	اسم القائم بالبحث أو الدراسة	عنوان البحث أو الدراسة	أهم النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها
				المناسبة لإدخال تحسينات علي القياس المحاسبي الضريبي لأنشطة الاستثمار العقاري والعمل علي تلافي المشكلات الضريبية التي تنشأ عند الأخذ بنموذج القيمة العادلة.
٦	٢٠١٣	جلال الشافعي ^(١)	إطار مقترح لتطوير النظام الضريبي المصري ليتواءم مع الحالة الاقتصادية الراهنة.	ضرورة الاستناد إلي معايير المحاسبة المصرية في تحديد صافي الربح التجاري الخاضع للضريبة من خلال قائمة دخل متخصصة بالمحاسبة الضريبية، وضرورة وضع قواعد ثابتة لإعداد الإقرار الضريبي حتى يمكن تشجيع مبدأ التقدير الذاتي للضريبة.
٧	٢٠١٥	سليمان محمد مصطفى وصالح الدين	دراسة تحليلية لمشكلات المعالجة الضريبية للأنشطة خارج الميزانية في ظل معايير	يمكن تقديم معالجة ضريبية مقترحة لعمليات التأجير التمويلي تحقق العدالة والكفاءة وسهولة التطبيق تجمع بين المعيار الدولي وقانون التأجير التمويلي المصري، وأوصت بضرورة ضبط التشريعات الضريبية للحد من الاختلاف بين

(١) د. جلال الشافعي (٢٠١٣) " إطار مقترح لتطوير النظام الضريبي المصري ليتواءم مع الحالة الاقتصادية الراهنة " مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، العدد ٨٢، ص ص ١-٣٨.

مسلسل	السنة	اسم القائم بالبحث أو الدراسة	عنوان البحث أو الدراسة	أهم النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها
		عبد العليم ^(١)	المحاسبة المصرية وأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥	المعايير ونصوص القانون عند المعالجة الضريبية للأنشطة بصفة عامة.
٨	٢٠١٦	محمد بدوي (٢)	نموذج مقترح للتحاسب الضريبي لتحفيز تمويل التنمية بنظام B.O.T	أن هناك أثر للمعالجة الضريبية لكل من الاستهلاك المالي والإهلاك الصناعي ذات التأثير علي الوعاء الخاضع للضريبة وما يستتبعه من عبء ضريبي يؤثر علي صافي العائد علي رأس المال كمعالجة بديلة للإعفاءات الضريبية في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وأن سلامة المعالجة الضريبية يجعلها وسيلة تتفوق في مجال جذب الاستثمار والتمويل والتنمية بنظام B.O.T عن الوسائل البديلة الأخرى

(١) سليمان محمد مصطفى و صلاح الدين عبد العليم، (٢٠١٥) " دراسة تحليلية لمشكلات المعالجة الضريبية للأنشطة خارج الميزانية في ظل معايير المحاسبة المصرية وأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ " مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية والضرائب، القاهرة، العدد (٩٧)، إبريل، ص ص ٣٩-٥٠.

(٢) محمد عباس بدوي. (٢٠١٦) " نموذج مقترح للتحاسب الضريبي لتحفيز تمويل التنمية بنظام B.O.T " مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (٢٠)، العدد الثاني، ص ص ٣١٣-٣٥٨.

مسلسل	السنة	اسم القائم بالبحث أو الدراسة	عنوان البحث أو الدراسة	أهم النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها
٩	٢٠١٦	أحمد علي غازي صقر: (١)	أثر إدارة الأرباح علي تحديد الوعاء الضريبي في شركات الاستثمار العقاري : دراسة تطبيقية	أن هناك علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين وعاء ضريبة الدخل وعمليات إدارة الأرباح في مجال المحاسبة عن الاستثمارات العقارية، والتوصية بوجود مراعاة البعد الأخلاقي كمدخل محاسبي عند تحديد تناول عمليات الفحص الضريبي بخاصة للأنشطة متغيرة القيمة مثل الأنشطة العقارية.
١٠	٢٠١٦	أسامة علي عبد الخالق (٢)	التكامل بين نهجي الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات كمدخل للاطلاع	أن الأخذ بمفاهيم الحوكمة الضريبية يؤدي الى دعم العمل بحوكمة الشركات والعكس في إطار علاقة تأثيرية متبادلة بينهما مما يؤدي لإصلاح مسار منظومة العمل المحاسبي والضريبي، مع ضرورة الاستفادة من التأثيرات المتبادلة والمتكاملة لكل من الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات

(١) أحمد علي غازي صقر ،(٢٠١٦) " أثر إدارة الأرباح علي تحديد الوعاء الضريبي في شركات الاستثمار العقاري : دراسة تطبيقية " *المجلة المصرية للدراسات التجارية* ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد (٤٠)، العدد الأول ، ص ص ١٩٣-٢٣٢.

(٢) أسامة علي عبد الخالق،(٢٠١٦) " التكامل بين نهجي الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات كمدخل للاطلاع المحاسبي والضريبي " *مجلة الفكر المحاسبي* ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد (٢٠)، العدد الأول ، ابريل ، ص ص ٦٤٩-٧٨٦..

مسلسل	السنة	اسم القائم بالبحث أو الدراسة	عنوان البحث أو الدراسة	أهم النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها
			المحاسبي والضريبي	في إحداث تطوير منظومة العمل المحاسبية والضريبية علي حد سواء والتوصل للإصلاح الضريبي الشامل.
١١	٢٠١٦	مصطفى فتحي زكي سليم ^(١)	أثر الاختلاف بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية للأصول الثابتة وإهلاكها في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون ضريبة الدخل	أن هناك تناقض كبير في المعالجة الضريبية بين المعيار المحاسبي وبين التشريع الضريبي مع التباين بشأن معالجة الشهرة فيما يتعلق بالمعالجة الضريبية، مع التوصية ضرورة تبني المشرع الضريبي للمعالجة المحاسبية للشهرة وفقا لما جاء بمعايير المحاسبة المصرية بإهلاكها بعد إجراء اختبار الاضمحلال اللازم.
١٢	٢٠١٦		إعادة هيكلة النظام الضريبي للتوافق مع محاور إستراتيجية	يمكن صياغة خريطة طريق مقترحة لصياغة نظام ضريبي ملائم يحقق جودة التحاسب الضريبي بالأخذ في الاعتبار متطلبات التنمية المستدامة، كما يمكن توظيف التشريعات

(١) مصطفى فتحي زكي سليم، (٢٠١٦) " أثر الاختلاف بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية للأصول الثابتة وإهلاكها في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة علي الدخل" مجلة البحوث المالية والضريبية - الجمعية المصرية للمالية والضرائب - القاهرة ، العدد (١٠٧) ، ديسمبر ، ص ص ١٠-٨١.

مسلسل	السنة	اسم القائم بالبحث أو الدراسة	عنوان البحث أو الدراسة	أهم النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها
		محمود السيد الناعي ^(١)	التنمية المستدامة مصر ٢٠٣٠	الضريبية لحل مشكلات التحاسب الضريبي والعمل علي تدريب مأمور الضرائب للبعد عن التطبيق الباهت للتشريع.
١٣	٢٠١٦	إبراهيم طه أحمد ^(٢)	الضريبة علي التصرف العقاري بين النظرية والتطبيق ،	أن حل مشكلات الضريبة علي التصرفات الوحيدة لابد من تقديم مقترح لإعادة صياغة النص التشريعي بما يتغلب علي هذه المشكلات، وكذلك لابد من تعديل التشريع والكتب الدورية بما يتفق مع واقع ضريبة التصرف العقاري الوحيد .
١٤	٢٠١٦	فارس محمد زناتي ^(٣)	استخدام الأساليب الحديثة في تطوير	هناك حاجة ماسة لتطوير أساليب الفحص والمحاسبة الضريبية للتماشي مع المستجدات والمتغيرات المعاصرة،

(١) محمود السيد الناعي، (٢٠١٦) " إعادة هيكلة النظام الضريبي للتوافق مع محاور إستراتيجية التنمية المستدامة مصر ٢٠٣٠ " المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين – دور الضرائب في تحقيق إستراتيجية ٢٠٣٠ ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، القاهرة ، المجلد الأول ، مايو ، ص ص ١-٢٧.

(٢) إبراهيم طه أحمد الشحات، (٢٠١٦) " الضريبة علي التصرف العقاري بين النظرية والتطبيق " المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين – دور الضرائب في تحقيق إستراتيجية ٢٠٣٠ ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، القاهرة ، المجلد الثاني ، مايو ، ص ص ١-٢٩.

(٣) فارس محمد زناتي، (٢٠١٦) " استخدام الأساليب الحديثة في تطوير الفحص الضريبي " المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين – دور الضرائب في تحقيق إستراتيجية ٢٠٣٠ ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، القاهرة ، المجلد الثالث ، مايو ، ص ص ١-٢٨.

مسلسل	السنة	اسم القائم بالبحث أو الدراسة	عنوان البحث أو الدراسة	أهم النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها
			الفحص الضريبي	ويجب أن تأخذ مصلحة الضرائب بأسلوب الفحص الجماعي بدلا من أسلوب الفحص المنفرد مع تطوير أساليب التحليل المالي والفحص الانتقادي.
١٠	٢٠١٧	علياء عبد اللطيف عابد (١)	تطوير أداء الفاحص الضريبي لتحسين الكفاءة والفاعلية عند التصدي للمشكلات الضريبية في مصر	هناك حاجة ماسة لوجود التقنيات المتطورة عند القيام بحل المشكلات الضريبية تتضح من خلال إبراز كفاءة وفاعلية إدارة مصلحة الضرائب وتطبيق الجودة الشاملة والتحسين المستمر ولا بد من إشراك الفاحص الضريبي فيها، مع التوصية بضرورة البدء بتطوير وتحديث دور الفاحص الضريبي علي متطلبات الجودة الشاملة والتحسين المستمر.

(١) علياء عبد اللطيف أحمد عابد ، مرجع سبق ذكره، ص ص ٤٣١-٥٣٣ ..

تعليق الباحث علي البحوث والدراسات السابقة:

في ضوء مشكلة هذا البحث وأهدافه ، وفي ظل العرض السابق للبحوث والدراسات يتم تناول نواحي الاتفاق والاختلاف بين تلك البحوث والدراسات وبين هذا البحث فيما يلي:

أولاً: نواحي الاتفاق بين البحوث والدراسات السابقة وبين هذا البحث: وهي تتمثل فيما يلي :

- ١- إمكانية غرس نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي داخل علم المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية بغية التطوير الإداري والفني لها.
- ٢- استخدام الإطار الفكري لنظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي والذي يتوزع بين تطوير الجانب الفني، وبين الجانب الإداري فيما يمكن الاستفادة منها في تطوير الجانب الفني للمحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية، والذي يتمثل في تطوير أداء الفاحص الضريبي لهذه الأنشطة، وكذلك تطوير الجانب الإداري للمحاسبة الضريبية، والذي يتمثل في المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية.
- ٣- تناول جوانب من المعالجة الضريبية، لبعض الأنشطة العقارية؛ مما تعتبر نقطة بحثية هامة للتطوير المقترح لهذه المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية.
- ٤- عرض مجموعة من مشكلات المحاسبة الضريبية لبعض الأنشطة العقارية، و هذا يستوجب إجراء عملية تقييم علمي رشيد وتحليل متعمق لهذه المشكلات ضمن المدخل المقترح لتطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية في ضوء نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي.

ثانياً: نواحي الاختلاف بين البحوث والدراسات السابقة وهذا البحث: وهي تتمثل فيما يلي :

- ١- تناولت البحوث والدراسات السابقة استخدام نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي في تطوير أدوات المحاسبة الإدارية علي وجه الخصوص، وفي البحث

الحالي يتم الاستفادة من خصائص هذه النظرية في تطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية في جانبها الفني والإداري .

٢- استخدمت البحوث والدراسات السابقة نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي في تطوير الجانب الإداري للمحاسبة الإدارية وهذا يختلف مع البحث الحالي الذي يهدف الى استخدام هذه النظرية في تطوير الجانب الفني للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية، والتي تتمثل في تطوير أداء الفاحص الضريبي ذاته، وكذلك الجانب الإداري الذي يتمثل في المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية.

٣- اشتملت البحوث والدراسات السابقة علي نماذج انفرادية لتطوير المحاسبة الضريبية، وبعض الأنشطة العقارية، وهذا يختلف عن البحث الحالي في وضع مدخل محاسبي مقترح لتطوير المحاسبة الضريبية لمجموعة الأنشطة العقارية مجتمعة سواء بضرائب الدخل، أو بالضرائب علي العقارات المبنية.

٤- هدفت البحوث والدراسات السابقة الى حصر مشكلات المحاسبة الضريبية لبعض الأنشطة العقارية، وهذا يختلف عن البحث الحالي الذي يهدف تحقيق الاتساق والعدالة في الوعاء الضريبي.

٥- تختلف الأدوات المحاسبية المقترحة في الدراسات والبحوث السابقة عن هذا البحث؛ من حيث أن البحث الحالي يتبنى الابتكار سبيل للتطوير في ضوء مستجدات ومتغيرات معاصرة أثرت علي الاتساق والعدالة في الأوعية الضريبية للأنشطة العقارية.

وبناء علي ما تقدم فإن الفجوة البحثية تتحدد في الحاجة الى الابتكار المحاسبي لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية، لغرض الحد من عوامل التباين والاختلاف في المعالجة الضريبية لهذه الأنشطة، والذي أحدث كثير من المشكلات التطبيقية نتيجة تعدد وتنوع معايير، وأساليب، وإجراءات القياس والاعتراف الضريبي لعناصر الأوعية الضريبية لهذه الأنشطة العقارية.

وبالتالي فإن هذا البحث يتعلق بمحاولة غرس الإطار الفكري، والإطار التطبيقي لنظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي داخل علم المحاسبة الضريبية من خلال دعم عوامل الاستفادة من خصائص هذه النظرية بهدف تحقيق الاتساق والعدالة في الوعاء الضريبي بتطوير الجانب الفني المتعلق بالفاحص الضريبي للأنشطة العقارية، وكذلك تطوير عملية القياس الضريبي لهذه الأنشطة، وعلي ذلك يناقش هذا البحث ما يلي:

١- تقييم المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية؛ لاسيما الأنشطة المتعلقة بالعقود طويلة الأجل، أو المشكلات المحاسبية الضريبية لعقود التأجير التمويلي، أو مشكلات المحاسبة الضريبية للعقارات المبنية والاستثمار فيها، وما يتعلق في الأساس بنموذج التكلفة التاريخية، وسلامة الاعتراف الضريبي، وغيرها من الأنشطة.

٢- تحديد أوجه التباين والاختلاف في المعالجة الضريبية نتيجة تعدد القياس والاعتراف الضريبي، وبيان أهم التحديات والصعوبات التي تحد من اتساق الوعاء الضريبي.

٣- استخدام خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي في إيجاد تأصيل علمي للمشكلات العديدة التي تواجه المعالجة الضريبية لكافة الأنشطة العقارية من المنظور الفني والإداري، ومن ثم العمل على تطويرها من خلال المدخل المحاسبي المقترح، لتحقيق الاتساق المطلوب في عناصر وعاء الضريبة.

٤- تصميم هيكل فكري، وهيكل تطبيقي للمدخل المحاسبي المقترح يستخدم في تطوير البناء الفكري للمحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية، وكذلك صياغة معايير وأساليب وإجراءات للمحاسبة الضريبية تعمل على ترشيد التطبيق العملي للمدخل المحاسبي المقترح.

الفصل الأول
دراسة انتقادية للمحاسبة الضريبية
عن الأنشطة العقارية

المقدمة :

تتنوع الأنشطة العقارية وتتباين فيما بين بعضها البعض، وبين الأنشطة الأخرى الخاضعة للضريبة علي الدخل، أو الضريبة علي رأس المال مع ضرورة الاتفاق في منهجية القياس الضريبي الذي لابد أن يكون قياس موضوعي يتسم بالشمول والمعيارية الموحدة، بحيث أنه إذا تم مباشرة المعالجة الضريبية من أكثر من فاحص أو لجنة مراجعة ضريبية يكون الوعاء الخاضع متقارب وفقا لقاعدة عامة مهمة تتمثل في "لا ضريبة إلا بنص قانوني، كما لا إعفاء إلا بنص من القانون" .

ويهدف هذا الفصل الى عرض وتحليل وتقييم المعالجة الضريبية المطبقة للأنشطة العقارية، ومن ثم نقد عمليات القياس والاعتراف الضريبي لهذه الأنشطة من الوجهة المحاسبية والضريبية؛ بغية تبيان الإيجابيات والسلبيات وأوجه التباين والتضارب والصحة في تلك المعالجات، وتقييمها من منظور علم المحاسبة، ثم من منظور علم المحاسبة الضريبية؛ بهدف الوصول الى النواحي السلبية التي تتطلب معالجتها من خلال المدخل المقترح لهذا البحث.

وتأسيساً علي ما تقدم، تم تقسيم هذا الفصل إلي المباحث التالية:

المبحث الأول: دراسة تحليلية للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية.

المبحث الثاني: تقييم المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية من منظور علم المحاسبة.

المبحث الثالث: تقييم المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية من منظور علم المحاسبة الضريبية.

المبحث الأول

دراسة تحليلية للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية

تمهيد :

إن المعالجة الضريبية لأي نشاط خاضع للضريبة تتضمن المراجعة المالية بغرض الوصول إلى سلامة الربح المحاسبي، فإذا ما تم التيقن من سلامة ذلك الربح في ظل معايير المحاسبة المصرية والدولية، تكون المرحلة الثانية تعديل هذا الربح وفقاً لنصوص القانون للوصول إلى الربح الضريبي، أو صافي الوعاء الذي يتقرر علي أساسه الضريبة الواجبة الأداء، فإن أساس المعالجة الضريبية هو التعريف الكامل بطبيعة النشاط وفلسفته، ثم بيان التكييف المحاسبي الضريبي له، ولذا تم تقسيم هذا المبحث إلى الفروع الثلاثة الآتية:

الفرع الأول : تعريف الأنشطة العقارية وطبيعة الضريبة الخاضعة لها.

الفرع الثاني: التكييف المحاسبي الضريبي لأنشطة التصرفات العقارية الوحيدة والمتعددة.

الفرع الثالث: التكييف المحاسبي الضريبي لأنشطة عقارية متنوعة.

الفرع الأول

تعريف الأنشطة العقارية وطبيعة الضريبة الخاضعة لها

يقصد بالنشاط العقاري كل نشاط جاري، أو استثماري يكون العقار طرفاً فيه سواء بالبيع، أو الشراء، أو الاحتفاظ به كأصل من الأصول. ولقد تنوعت تعريفات الأنشطة العقارية بين القوانين المصرية، وبين معايير المحاسبة، وتم تناولها من خلال المطالب التالية.

الفصل الثاني

**عناصر المدخل المحاسبي المقترح لتطوير
المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية**

مقدمة :

يهدف هذا الفصل الى تقديم مدخل محاسبي مقترح لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية، مرتكزا علي نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي، ومحققاً لخصائصها، بغرض التوصل الى إطار فكري ملائم للمحاسبة الضريبية يحد من التباين في عمليات القياس والاعتراف، ويعظم من عمليات الاتساق في الوعاء الضريبي.

حيث تناول الباحث في هذا الفصل مجموعة الأهداف والمتطلبات الخاصة بالمدخل المحاسبي المقترح، ثم بيان المفاهيم والفروض والمبادئ التي يتكون منها الهيكل الفكري له، وكذلك بيان المعايير والإجراءات والأساليب التي يركز عليها الهيكل التطبيقي، منتهياً بألية تطبيق المدخل المحاسبي المقترح وبيان ميكانيزمته.

ونظراً لارتكاز المدخل المحاسبي المقترح علي نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي كأداة لتطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية يضمن من خلالها تحقيق الاتساق في وعاء الضريبة، قام الباحث بالتأصيل العلمي لهذه النظرية من خلال الآتي:

أولاً: نشأة نظرية الانتشار الابتكاري:

يعود أصول نظرية انتشار المبتكرات (الانتشار الابتكاري) إلى دراسات متفرقة قام بها الباحثون الاجتماعيون في عدة حقول بحثية مثل الانتربولوجيا، والتربية، والزراعة لمعرفة كيفية تبني المزارعين للأفكار الجديدة المتعلقة بأساليب الزراعة الحديثة علي يد العلم روجرز، وفي مجال التربية من خلال محاولة نشر طرق التدريس الجديدة، واستخدمت بغرض التحديث والتطوير للنظام القائم.^(١)

(١) يرجع في ذلك الي :

- أ- Everett M. Rogers.(1961)" *Diffusion of Innovations*" on line <https://teddy.kw2.files.wordpress.com>.
- ب- Yancy Toh, Wei Loong David Hung, Paul Meng-Huat Chua, Sujin He, Azilawati Jamaludin, (2016) "Pedagogical Reforms Within a Centralized Decentralised System: A Singapore's Perspective to Diffuse 21st Century Learning Innovations", *International Journal of Educational Management*, -Vol. 30 Issue: 7, pp.1247-1267.

ثانياً: الخصائص الأساسية لنظرية الانتشار الابتكاري:

قام العالمان Moore & Benbasat بتنقيح الخصائص الأساسية لنظرية الانتشار الابتكاري التي حددها روجرز مسبقاً والتوسع فيها إلي أن تم الاستقرار علي الخصائص الآتية:^(١)

١. الميزة النسبية: ويقصد بالميزة النسبية عادة مدى الفائدة الاقتصادية التي تعود على الشخص الذي يتبنى الفكرة أو الأسلوب الجديد؛ فالمتحدث أو المبتكر قد يكون شيء مشابه لشيء آخر موجود مسبقاً، لكن المهم هو مدى إدراك الفرد للمزايا النسبية للفكرة الجديدة سواء من الناحية الاقتصادية أو الاجتماعية.
٢. درجة التعقيد: أي مدى إدراك الفرد للمبتكر أو المتحدث على انه سهل الفهم والاستخدام، وتختلف المستخدمات في مدى سهولة فهمها والتعامل معها؛ فكلما كانت الفكرة الجديدة سهلة التعامل والفهم زادت سرعة انتشارها.
٣. الملائمة: أي كلما أدرك الفرد أن هذه المبتكرات تتفق مع قيمته واجتماعاته وخبراته السابقة زادت سرعة انتشارها.
٤. القابلية للتجريب: وتعني مدى قدرة الفرد على تجربة المبتكر على نطاق محدد وقبل أن يتخذ القرار النهائي بشأنه، فكلما كان الفرد على تجربة المتحدث زادت فرصة التنبيه له بحيث يمكن أن يتعرف على المزايا النسبية للمتحدث / المبتكر من خلال هذه المعاينة.
٥. قبول النتيجة: أي مدى وضوح استخدام أو تبني المبتكر؛ فسهولة ملاحظة الفرد والجماعة لنتائج تبني المبتكر تزيد من إمكانية انتشاره وتتيح هذه الخاصية للفرد أن يتحدث عن المبتكر مع الآخرين مما قد يزيد من قناعاتهم الخاصة بفوائده.

(١) يرجع في ذلك الى :

- أ- L. Davidoff, B. H. Kleiner, (1991) "New Developments in Innovation Diffusion", *Work Study*, Vol. 40 Issue: 6, pp.6-9,
- ب- Joseph T, Gilbert,(1994) " Choosing an Innovation Strategy: Theory and Practice" *Business Horizons*, Volume 37, Issue 6, November–December 1994, Pages 16-22.

ثالثاً: الفرضية الأساسية لنظرية الانتشار الابتكاري:

تقوم هذه النظرية على افتراض " أن قنوات الاتصال تكون أكثر فعالية في زيادة المعرفة حول المبتكرات حيث تكون قنوات الاتصال الشخصي أكثر فعالية في تشكيل المواقف حول المبتكرات الجديدة.

ويرتكز الأساسي النظري الذي تبناه روجرز على اختيار سلوكيات الأفراد تجاه المستجدات التي تطرأ في بيئتهم، وقياس الوقت والدرجة التي يحتاجها ذلك الابتكار ليكون ظاهرة مألوفة؛ فيعرف الابتكار بأنه أي فكرة أو تطبيق أو ظاهرة تطرأ في المجتمع ولم تكن معروفة من قبل ، ويقصد بالانتشار الإجراءات والوقت الذي يحتاجه ذلك الابتكار لكي ينتشر في المجتمع باستخدام قنوات الاتصال لمختلفة ، وتتمثل إجراءات وآليات نظرية الانتشار الابتكاري: فيما يلي: ^(١)

١. المعرفة knowledge : تظهر عند معرفة الفرد بوجود الابتكار ومحاولة رسم تصور واضح حول طبيعته وأجزائه وكيفية تطبيقه.
٢. الاقتناع Persuasion حيث تتشكل قناعة الفرد نحو أهمية الاستخدام، أو عدم جدوى التطبيق بناء على مجموعة من التصورات والخصائص التي سبق وأن درسها الفرد .
٣. القرار Decision: حيث يتم اتخاذ قرار تبني استخدام الابتكار، أو رفضه بناء على المعلومات التي تم جمعها من خلال الخطوات السابقة.
٤. التطبيق Implementation ويتم ذلك بعد القناعة بأهمية الابتكار واتخاذ القرار حول جدوى تطبيقه للهدف الذي جلب من أجله ليكون واقعاً ملموساً.

(١) يرجع في ذلك الى :

- أ- Everett M. Rogers (1983) " *Diffusion of Innovations* " , New York, Fourth Edition, P P 204-250.
- ب- Louise Manning, (2013) "A knowledge Exchange and Diffusion of Innovation (KEDI) Model for Primary Production", *British Food Journal*, 'Vol. 115 Issue: 4, pp.614-631.

٥. التّدعيم Confirmation ويكون عند السعي نحو تدعيم القرار بمزيد من المعلومات سواء بالرفض أو التّبني ويظهر عند التعامل بالفعل مع الابتكار واستخدامه.

رابعاً: استخدام نظرية الانتشار الابتكاري في علوم المحاسبة:

استندت الكتابات الخاصة باستخدام نظرية الانتشار الابتكاري في علوم المحاسبة إلى الحاجة لتبني استخدام فكرة جديدة بغرض التغلب على ما يعرف بفجوة الأداء؛ وهي الفرق بين الأداء الحالي، والأداء الأفضل مستخدماً التطور في مجال أساليب المحاسبة الإدارية والطرق الخاصة بقياس الأداء، وحتى تبني معايير محاسبية تساعد على الحد من تلك الفجوات بين المستخدمين للبيانات المحاسبية والمعدّين لها، أو لدعم وسائل تحسين الأداء في منشآت الأعمال.^(١)

ولهذا استخدمت نظرية الانتشار الابتكاري في مجال المحاسبة الإدارية في التعرف على استدامة مشروعات النقل بالقطارات؛ بحيث تتوافق مع متطلبات البيئة والتنمية المستدامة، و في مجال تقييم إمكانيات الأسواق الرائدة من خلال مدخل

(١) يرجع في ذلك إلى :

- أ- Peter J. CLlarke, Ancy Thorley Hill & Kevin Stevens(1999) "Activity-based Costing in Ireland Barriers to and Opportunities for Change" *Critical Perspectives on Accounting*, Volume 10, Issue 4, August, Pages ,p445.
- ب- Seleshi Sisaye,(1999) " An Organizational Approach for the Study of The Diffusion of Process Innovation Strategies in Internal Auditing and Control Systems" *International Journal of Applied Quality Management*, Volume 2, Issue 2, 1999, ,p.289.
- ج- James O. Hicks, Jr,(1978)" An Examination of Accounting Interest Groups' Differential Perceptions of Innovations" *The Accounting Review* Vol. Liii, No. 2 April.
- د- Seleshi Sisaye, Jacob Birnberg, (2010) "Extent and Scope of diffusion and Adoption of Process Innovations in Management Accounting Systems", *International Journal of Accounting & Information Management*, Vol. 18 Issue: 2, pp.118-139.

وفورات التكلفة، كما استخدمت في دعم الانتشار النسبي لمتطلبات الجودة الشاملة.^(١)

ومن أهم المجالات التي استخدمت فيها النظرية في المجال المحاسبي عملية دعم التنبؤ بالاتجاه المستقبلي للتوسع في عمليات التصنيع بمعلومية البيانات التاريخية، وكذلك دعم اختيار جوانب بطاقة القياس المتوازن بحيث يتم اختيار الجوانب التي تحقق الفاعلية المطلوب للربط بين الأداء التنفيذي والأداء الاستراتيجي.^(٢)

وكذلك تم تبني استخدام نظرية الانتشار الابتكاري في مجال المحاسبة المالية من خلال تكييف نظام محاسبي للمنشآت الصغيرة، و معرفة مدي استخدام طرق محددة لتسعير المخزون السلعي، وفي عملية إعداد معايير المحاسبة المالية ومعرفة مدي الانتشار لها بخاصة في فترات اختبار المعيار وغير ذلك من المجالات المحاسبية.^(٣)

(١) للمزيد في ذلك يرجع الي:

- أ- Isabelle Nicolai, Sylvie Fauchoux, (2015) "Business Models and the Diffusion of Eco Innovations in the Eco-Mobility Sector", *Society and Business Review*, Vol. 10 Issue: 3, pp.203-222.
- ب- Benjamin Osayawe Ehigie, Elizabeth B. McAndrew, (2005) "Innovation, Diffusion and Adoption of Total Quality Management (TQM)", *Management Decision*, Vol. 43 Issue: 6, pp.925-940.

(٢) يرجع في ذلك الي :

- أ- Rajnish Tiwari, and Cornelius Herstatt, (2012) "Assessing India's Lead Market Potential for Costeffective Innovations", *Journal of Indian Business Research*, Vol. 4 Issue: 2, pp.97-115.
- ب- Sylvaine Castellano, Olga Ivanova, Maâlaoui Adnane, Imen Safraou, Francesco Schiavone, (2013) "Back to the Future: Adoption and Diffusion of Innovation in Retro Industries", *European Journal of Innovation Management*, Vol. 16 Issue: 4, pp.385-404.

(٣) للمزيد عن ذلك يرجع الي :

- أ- Mohamed Elmutassim Hussein (1981) " The Innovative Process in Financial Accounting Standards Setting " *Accounting, Organizations and Society*. Vol, 6, No. 1, pp. 27-37.
- ب- Manzurul Alam Ruvendra Nandan, (2010), "Organisational Change and Innovation in Small Accounting Practices: Evidence From the Field", *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 6 Iss 4 pp. 460 – 476.

خامساً: تطويع خصائص ومحددات نظرية الانتشار الابتكاري لغرض خدمة علم المحاسبة الضريبية:

كانت الحاجة الى استخدام نظرية الانتشار الابتكاري، وتطوير الأساليب المحاسبية لغرض دعم فاعلية التفاوض، التي تعتبر محاولة البحث عن حل وسط باستخدام الأرقام المحاسبية، وهذا ما يراه الباحث أساس عملية المحاسبة الضريبية. إذ أن المقصد هو الوصول الى الربح الضريبي الذي يحقق الاتفاق الطوعي والرضا الى حد كبير عن الضريبة المسددة، وتتمثل هذه المتطلبات فيما يلي^(١).

١- استخدام إطار توافقي للمعايير المتباينة يصلح للتطبيق في البيئة المصرية في المجال الضريبي بصفة عامة، وفي مجال المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية بصفة خاصة.

٢- الحاجة الى تطوير أساليب المحاسبة الضريبية استجابةً للتطورات الحادثة في الأنشطة العقارية بدخول أعمال التأجير التمويلي، والرهن العقاري والتوريق العقاري، وأنظمة السداد المختلفة والمتنوعة للإيرادات العقارية، والتغير المستمر في القيمة السوقية للعقارات نتيجة عوامل سياسية واقتصادية.

٣- هناك حاجة ضرورية لتطوير المعالجة الضريبية لها من خلال الارتكاز على مفاهيم الانتشار الابتكاري.

٤- الحاجة الى نشر الابتكارات والتطورات في أساليب المحاسبة الضريبية وتعميمها على الوحدات الضريبية المختلفة ولجان الفصل والتصالح الضريبي وغيرها من الإدارات.

(١) - Johnny Lind , (2017)," The Role of Accounting for Managing Innovation Processes When Relationships Matter ", *IMP Journal*, Vol. 11 Iss 1 pp.11-47

و بناء علي ما سبق يعالج هذا الفصل بعرض عناصر المدخل المحاسبي المقترح في ظل خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي، ومن ثم قسم الباحث هذا الفصل إلي ما يلي:

المبحث الأول: أهداف ومتطلبات المدخل المحاسبي المقترح لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية .

المبحث الثاني: الهيكل الفكري للمدخل المحاسبي المقترح لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية.

المبحث الثالث: الهيكل التطبيقي المقترح لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية.

المبحث الأول

أهداف ومتطلبات المدخل المحاسبي المقترح لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية

تمهيد:

يلقي هذا المبحث الضوء علي مجموعة المتطلبات الفنية والإدارية اللازمة لتحقيق الاتساق في عناصر الوعاء الضريبي للأنشطة العقارية، والتي من خلالها يتحقق الهدف العام لهذا البحث بالحد من التباين في القياس والاعتراف الضريبي عند إجراء المعالجة الضريبية لهذه الأنشطة، ويقسم هذا المبحث إلي الفروع الآتية :

الفرع الأول المبادئ العامة التي تحكم المتطلبات الفنية والإدارية للاتساق في الوعاء الضريبي.

الفرع الثاني المتطلبات الفنية لتحقيق الاتساق في الوعاء الضريبي.

الفرع الثالث المتطلبات الإدارية لتحقيق الاتساق في عناصر الوعاء الضريبي.

الفرع الرابع أهداف تطبيق المدخل المحاسبي المقترح.

الفرع الخامس دوافع تطبيق المدخل المحاسبي المقترح في ضوء نظرية الانتشار الابتكاري.

الفرع الأول

المبادئ العامة التي تحكم المتطلبات الفنية

والإدارية للاتساق في الوعاء الضريبي

تتضمن مجموعة المبادئ العامة التي تحكم المتطلبات الفنية: لغرض تحقيق الاتساق في عناصر الوعاء الضريبي وتمثل في ما يلي:⁽¹⁾

(أ) مبادئ متعلقة بالقواعد العامة الضريبية: التي تعزز من الالتزام الضريبي وتنمي الشعور الذاتي بوجود الضريبة في حالة تحقق شروط المساواة وعدم الإرهاق المالي، وتمثل تلك المبادئ في تحقيق القواعد الهامة التالية:

١- العدالة: حيث تحدد الضريبة المستحقة على الممول بما يتناسب وقدرته على الدفع.

٢- الملائمة: بحيث يلاءم التشريع الضريبي الأهداف التي تسعى الضريبة لتحقيقها بصور متوازنة.

٣- الدقة: في تحديد الطاقة الضريبية للمجتمع، وفي تقدير الدخل الواقعي لكل فئة من الممولين تقديراً دقيقاً.

٤- الثقة: بحيث يتمتع التشريع الضريبي بالوضوح في الصياغة والدقة في التعبير.

(ب) مبادئ متعلقة بالحد من التباين في المعالجة الضريبية: وذلك من خلال التالي:

١- استخدام طريقة القياس الفعلي عند تحديد وعاء الضريبة: بتوحيد طريقة

القياس للدخل على مستوى مصدر الدخل الواحد، أو مستوى المصادر

المتعددة للدخل.

⁽¹⁾ يرجع في ذلك الى :

أ- د. محمود السيد الناغي، (٢٠٠٦) " تحليل كلي لقانون الضريبة على الدخل في إطار المبادئ الضريبية والمعايير المحاسبية " مجلة البحوث المالية والضريبية ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، العدد ٣٩ ، ص ص ١٣٧-١٥٦ .

ب- Adela Deaconu, Dan Dacian Cuzdriorean, (2016) "On the Tax-Accounting Linkage in the European Emerging Context ", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 6 Issue: 3, pp.206-231.

٢- مقابلة الإيرادات الفعلية بالتكاليف الفعلية: وهذا يتوافق مع القاعدة الهامة الغنم بالغرم.

٣- مراعاة عدم تجاوز مبلغ الضريبة الطاقة الضريبية للممول: التي تعني القدر الذي يستقطع من دخل الممول الكلي من كل المصادر دون تأثير علي الطاقة الإنتاجية.

٤- التعرف علي مجالات الاختلاف بين الريح المحاسبي والريح الضريبي: والتقليل من آثار هذه المجالات عن طريق التقارب بين الدخلين سواء المحاسبي والضريبي.

٥- ربط الضريبة: حيث يتم تعيين المكلف بالضريبة والإعفاءات التي تمنح له نظير اعتبارات شخصية، وتستبعد تلك الإعفاءات من الدخل الخاضع توصلاً إلي الوعاء الذي تحسب علي أساسه الضريبة بالسعر الذي يحدده القانون.

٦- تحصيل الضريبة: حيث يتم اتخاذ إجراءات استيفاء دين الضريبة بالطرق التفاوضية، أو القانونية.

(ح) مبادئ متعلقة بفاعلية التشريع الضريبي: حيث يجب أن يؤخذ في الاعتبار تزكية الامتثال الضريبي الطوعي، وضبط العلاقة بين الممولين ومصلحة الضرائب من خلال دعم النصوص التشريعية التي تعمل علي ترشيد تسويات الضريبة، وتدعم عمليات التفاوض علي دين الضريبة، ويرى الباحث أن أهم تلك المبادئ ما يلي :

(١) معالجة التشريع لكل الثغرات والرد علي كل الاستفسارات والاختلافات.

(٢) توفير التشريع لإطار محدد للوصول إلي الوعاء الضريبي الخاضع بسهولة.

(٣) دعم التشريع بعدد من إجراءات التطبيق، والتعليمات التفسيرية والتنفيذية لما أستقر عليه الوضع في الأمور التي اختلف عليها سابقاً.

(٤) أن يأخذ التشريع متغيرات البيئة الضريبية المصرية في الحسبان، وطبيعة وحجم الأنشطة التي يتناولها.

ه) تحقيق العدالة والتوازن بين الأوعية الضريبية، وبين الممولين ذات النشاط الواحد.

الفرع الثاني

المتطلبات الفنية لتحقيق الاتساق في وعاء الضريبة

تشتمل المتطلبات الفنية لتحقيق الاتساق في وعاء الضريبة علي ما يتعلق بالفاحص الضريبي وتنمية قدراته الفنية والعلمية وتمثل في المتطلبات الآتية:

أولاً: متطلبات خاصة بالفاحص الضريبي: وتشمل دعم الهيكل المعرفي والتكنولوجي للفاحص الضريبي، والتي يقصد بها كم المعلومات التي يجب أن تتوافر لدي الفاحص حتى يمكن القيام بعمله علي الوجه المطلوب، وكذلك التطبيقات التكنولوجية لتطوير أعماله في ظل الحكومة الالكترونية ويرى الباحث أنها تتضمن مجموعة المتطلبات الآتية:

(١) المعرفة الخاصة بعلم المحاسبة والمراجعة: من حيث مراحل الإثبات المحاسبي وإعداد القوائم المالية والمبادئ المحاسبية في تقييم الأصول والحقوق، إلي جانب الإلمام بمعايير المحاسبة المصرية والدولية، وكذلك المعرفة بعلم المراجعة والذي يشتمل علي عمليات المراجعة وتوفير أدلة الإثبات، ومدى ملائمتها للمهام المختلفة إلي جانب معايير وإرشادات المراجعة المصرية والدولية.

(٢) التأهيل والتدريب العملي: من حيث دعم الكفاءة الفنية، ومهارات التفاوض، والاتصال، والقياس المحاسبي الفعلي، والبعد عن الشطط والجزافية، وتنمية مهارات المعرفة بالتشريعات واللوائح والقوانين ذات الصلة، وتنمية مهارات التقييم والتحليل والانتقاد، والاستفادة من الدليل المنطقي، وتحليل النظم والفحص الالكتروني، ومهارة الحكم واستخلاص النتائج وإنهاء المنازعات.

(٣) الاستقلالية: فيجب أن يتمتع الفاحص الضريبي بالاستقلالية الفنية في اتخاذ القرار وربط الضريبة دون التأثير الإداري في إعادة توجيه الخطأ نحو التحيز سواء لمصلحة الدولة أو لمصلحة الممول.

وأن عدم توافر التأهيل والتدريب اللازم يؤثر علي الحيادية والاستقلال، كما يؤثر علي تكوين الرأي الفني، ويعتبر من أهم الأسباب المؤثرة علي عملية الاستقلالية ما يلي :

- أ- نقص الحماية والحصانة للفاحص الضريبي.
- ب- تأثير جماعات الضغط والمصالح علي الاستقلال والحيادية.
- ج- الضغوط الوظيفية وارتفاع معدلات الأداء وعدم تناسبها مع الدخل.
- د- تضارب التشريعات واللوائح والقوانين فيما بينها.

ويتفق الباحث مع رأي بعض الكتاب بأهمية الاستعانة بالنظم الحديثة في بناء قواعد المعرفة الضريبية، وضمان الاستقلالية لدي الفاحص الضريبي، ومن ثم تتحقق الكفاءة المهنية المطلوبة؛ لاسيما الاستعانة بالنظم الخبيرة، وبرامج المراجعة الالكترونية، والاستفادة من الربط الشبكي لقواعد البيانات ودعم مصادر المعلومات بالطرق الإلكترونية الحديثة^(١)

ثانياً: متطلبات خاصة بالفحص الضريبي: وتتمثل في ضمان سلامة الرقابة الداخلية وتوفير أدلة الإثبات: ويتضمن الالتزام الفني بالرقابة الداخلية وتتضمن مجموعة من القواعد تشمل ما يلي:^(٢)

١. تثبت المراجع الضريبي من قيام المنشأة تحت الفحص بإتباع الأساليب الفعالة للمحافظة علي سلامة عملياتها وحقوقها وممتلكاتها.
٢. تثبت المراجع الضريبي من التحديد الواضح للسلطة والمسئولية.

(١) يرجع في ذلك الى :

أ- د. سمير سعد مرقص، (٢٠١٠). " استخدام الذكاء الاصطناعي ونظم الخبرة في بناء قاعدة المعرفة الضريبية وتطوير أداء مأمور الضرائب"، مجلة الاقتصاد والمحاسبة، القاهرة، العدد (٦٣٢)، ابريل، ص ص ١٤-١٧.

ب- د. محمد محمود خورشيد، (٢٠٠٨) " مقترحات تطوير الإدارة الضريبية باستخدام الأعمال الالكترونية الحديثة " المؤتمر الضريبي الرابع عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، يونيه، ص ص ١-٢٠.

(٢) مصلحة الضرائب المصرية (١٩٩٧)، " التعليمات التنفيذية للفحص الضريبي رقم ١٨ بشأن أسس الفحص الضريبي للملفات المستندة الى حسابات منتظمة، ص ص ١-٧.

٣. التثبت من تمام الفصل بين أداء الأعمال وتسجيلها في الدفاتر.
٤. التثبت من أهمية استغلال المنشأة محل الفحص للأصول المبوبة ودورها في المساهمة في تحقق الإيراد الخاضع.
٥. الأخذ في الاعتبار حجم المنشأة وطبيعة عملها عند فحص نظام الرقابة الداخلي وتقييمه.
٦. التثبت من موضوعية وسلامة الحسابات الشخصية، ومدى ارتباطها بالنشاط الجاري، ويتم قياس نسبة الخطأ بحجم البند الذي يتم مراجعته وفحصه.
٧. استخدام أساليب المراجعة الانتقادية والتحليلية للوصول إلى الرأي السليم في مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلي من خلال بيانات الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة، والبيانات الواردة من سجلات التعاقدات، وما يرد إلى الملف الضريبي من تعاملات ومعاملات.
٨. تتبع الدورة المستندية مقترناً مع معرفة فلسفة النشاط كدليل على صحة وسلامة نظام الرقابة الداخلي.
٩. التحقق من محتوى ومضمون لجان الجرد ومناقشتها بشأن أعمال جرد المخزون السلي من حيث الكمية، والقيمة، وكذلك الصندوق والحسابات النقدية.
١٠. التأكد من وجود دفتر صنف ومدى سلامته كسند لتقييم نظام الرقابة الداخلية في منشآت الموزعين والوكلاء وتجارة الجملة.
١١. يعتبر من الأسباب الكافية لعدم الاعتماد بالدفاتر واللجوء للتقدير؛ عدم وجود حساب تشغيل، أو خروج حساب الصندوق دائن بأي حال من الأحوال، أو ثبوت عدم القيد في دفتر الصندوق يوم بيوم.

ويري الباحث أن هذه القواعد كافية لمراجعة الملفات الضريبية إذا تم تطبيقها في مستوى ملائم من الشفافية، وفي حالة عدم تعمد إخفاء أي دفاتر أو مستندات حقيقية يتم التثبت والتحقق من خلالها .

ثالثاً: متطلبات تقييم العقارات كأساس لتحقيق الاتساق في وعاء الضريبة علي الأنشطة العقارية:

يري الباحث أنه لا يوجد بمصر نظام موحد لتقنين وضع مهنة التقييم العقاري، والتي مارسها العديد من المهندسين، أو المثمنين لمساعدة البنوك التي كانت تقدم قروض لعملائها، أو من خلال خبراء المحاكم والذين أحتاج لهم النظام القضائي في المنازعات حول الأمور المتعلقة بالعقارات، وأن هناك حاجة لبرنامج علمي موحد يجمع أسس هذه المهنة.

ولقد صدرت المعايير المصرية للتقييم العقاري في عام ٢٠١٥^(١)، تستند الى الاشتراطات الدولية للتقييم العقاري، ويمكن أن تعتبر مصدر مهم للوصول الى القيمة السوقية للعقارات التي تتخذ أساس لحساب الضريبة، وأن تلك المعايير جاءت لتحد من عمليات، الاجتهاد الفردي والخبرة الشخصية، وبالرغم من ذلك؛ فإنه لم يتم تعديل طرق التقييم العقاري في التشريعات الضريبية بما يناسب ما جاء في هذه المعايير؛ فكان الاختلاف حتى على تعريف " القيمة السوقية للعقارات "، مما ابقى علي التباين والتعدد في المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية بمجال كبير.

ويري الباحث ضرورة التمسك بالاشتراطات والمتطلبات الدولية والمصرية لعملية التقييم، والتي يجب أن تكون ضمن المنظومة الفعالة والكفؤة للفحص والمراجعة الضريبية؛ فيجب أن يتحلي بها الفاحص الضريبي، وأن تكون موحدة لكل العقارات التي تتخذ أساسا لربط الضريبة، حيث صدرت هذه الاشتراطات لتخدم خبراء التقييم العقاري، ومستخدمي أعمال التقييم، وكذلك للحفاظ على ثقة الرأي العام في تقدير قيمة العقار، وأن هذه الاشتراطات ملزمة لخبراء التقييم.

(١) مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية " معايير التقييم العقاري المصري " ، قرار ٣٩ لسنة ٢٠١٥، جريدة الواقع المصرية، العدد(١٣٠) ص ص ١-٩٨،

وكون الفاحص الضريبي يقوم بدور المقيم العقاري في حالات متعددة للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية؛ فهناك ضرورة من التمسك باشتراطات موحدة لتقييم هذه العقارات، وذلك للحد من التباين في القيمة السوقية والرأسمالية والإيجازية للعقارات المتخذة أساس لربط الضريبة .

الفرع الثالث

المتطلبات الإدارية لتحقيق الاتساق

في عناصر الوعاء الضريبي

تعتبر المشكلات المتعلقة بالإدارة الضريبية من أهم المشكلات التي تصادف المحاسبة الضريبية، وأنها تفوق في أهميتها المشكلات الخاصة بالأوعية الضريبية، وأن التنظيم السيئ يؤدي إلى تعقيد وطول الإجراءات، كما يؤدي إلى زيادة المشكلات والشكاوي، ويفتح باب التهرب وتجنب الضريبة، ويؤيد الباحث ما ذهب إليه أحد الباحثين من أن هناك كثير من المتطلبات الإدارية والتنظيمية اللازمة لتحقيق الاتساق في وعاء الضريبة تتمثل فيما يلي:^(١)

أولاً: متطلبات خاصة بنظام وقواعد المعلومات الضريبية: وتتمثل في الآتي:

- ١- توافر المعلومات الكافية عما يفكر فيه الممولين: وطبيعة ما لديهم من آراء يمكن الأخذ بها في تطوير النظام الإداري، وما يتوافر من ردود أفعال حول الأداء الضريبي باعتبارهم شركاء في النظام الضريبي.
- ٢- معالجة القصور في سياسات وإجراءات الفحص الضريبي: باعتبار الفحص المرحلة الأساسية والفنية من مراحل عمل الإدارة الضريبية؛ لذلك فإن الاهتمام بهذه المرحلة وحسن تنفيذها يؤدي إلى علاج العديد من المشكلات وحل كثير من الصعوبات.

١- يوحنا نصحي عطية، (٢٠٠٨). "استخدام نظرية المعلومات المحاسبية في القضاء علي مشكلات التحاسب الضريبي" المؤتمر الضريبي الرابع عشر: التشريع ومشكلات التحاسب الضريبي، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، دار الدفاع الجوي، القاهرة، يونيو، ص ص ١١-١٧.

٣- معالجة القصور في سياسات وإجراءات المعلومات والتحصيل: ومنها عدم التزام عدد كبير من الممولين بتقديم إقراراتهم الضريبية؛ حيث تفقد مصلحة الضرائب مصدراً هاماً من مصادر المعلومات التي يمكن الاستناد إليها عند إقرار الوعاء الضريبي السليم.

٤- معالجة القصور في نظام الربط الشبكي وتجميع البيانات: لاسيما شعب الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة، والربط بين المصالح الإيرادية، ومصادر المعلومات، وعدم اكتمال عمليات الدمج بين الأوعية الضريبية المختلفة؛ حيث هناك حاجة الى أنظمة فعالة لتجميع وتخزين البيانات المتعلقة بالأنشطة لاسيما الأنشطة العقارية، وأن الركيزة الأساسية لمصلحة الضرائب في الوقت الراهن تتمثل في الارتكاز علي النظام اليدوي وتجميع البيانات بالجهد الشخصي للفاحص الضريبي.

ثانياً: متطلبات تحقيق الاتساق بين النصوص القانونية، والمعايير المحاسبية: وذلك من خلال استقراء نصوص القانون واللوائح التنفيذية له وما أقره التشريع من الأخذ بالربح المحاسبي المستند إلي معايير المحاسبة المصرية كأساس لتحديد الربح الضريبي؛ يتضح عدم الاتساق في فيما يلي:^(١)

١- بشأن نص المادة (١٩) من القانون في البند (٧) الخاصة بأرباح مزاوله نشاط تشييد أو شراء العقارات بغرض بيعها علي وجه الاحتراف، ففي الوقت الذي صدر فيه القرار الوزاري رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨٢ ينظم المحاسبة الضريبية لهذا النشاط في ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ لم يصدر قرار مماثل له عند صدور القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يعالج الاختلافات والتغيرات البيئية والتشريعية للقانون الجديد.

(١) د. محمود السيد الناغي، (٢٠٠٧). "مدي الاتساق في تحديد عناصر الوعاء الضريبي علي الأشخاص الاعتبارية بن النصوص القانونية والمعايير المحاسبية والإقرارات الضريبية مرجع سبق ذكره، ص ٩-١٥.

٢- بشأن المادة (٢٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لم توضح اللائحة التنفيذية أثر التسويات التي تتم بين البنوك وعملائها المتعثرين عن السداد خصوصاً في القروض بضمان أنشطة عقارية.

٣- بشأن المادة (٥٢) قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الخاصة بالعناصر التي لا تعد من التكاليف واجبة الخصم، حيث يوجد بعض البنود لم ترد في شأنها أحكام في اللائحة التنفيذية، مثل ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة من مكافآت العضوية وبدلاتها هل هم من المساهمين أو من غير المساهمين.

٤- استحداث اللائحة التنفيذية للقانون أحكام لم ترد في صلب القانون ومن أمثلة ذلك ما يلي:

▪ المادة (٢٨) من اللائحة الخاصة بتحديد نسبة ٢٠٪ للوقود والتأمين والصيانة .

▪ المادة (٥٦) من اللائحة الخاصة ببدء مزاولة النشاط في مجال الاستصلاح أو الاستزراع لحساب الغير.

٥- بشأن الفقرة رقم (٣٥) من المعيار رقم (٨) الخاص بعقود الإنشاء لم يشير إليها القانون الضريبي بشأن احتمال زيادة التكاليف المتوقعة للعقد عن إجمالي الإيرادات المتوقعة منه، حيث يجب إثبات الخسارة المتوقعة كمصروف فوراً.

ويري الباحث أهمية هذه المتطلبات لغرض ضبط الأداء الضريبي وتحقيق الاتساق فيه وتوفير نظام فعال لمعلومات المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية، وكذلك تحقيق التوافق بين النصوص القانونية وتعليمات مصلحة الضرائب من جهة، وبين المعايير المحاسبية من جهة أخرى.

الفرع الرابع

أهداف تطبيق المدخل المحاسبي المقترح

يهدف الباحث من تطبيق المدخل المحاسبي المقترح إلي نوعين من الأهداف والدوافع تتمثلان فيما يلي

أولاً: الأهداف الإدارية: وهي تركز علي استخدام سياسات جديدة للمحاسبة الضريبية، أو معيار مقترح، أو تبني إستراتيجية جديدة؛ تتمثل في تحديث إجراءات وطرق الفحص للأنشطة العقارية يمكن من خلالها حل مجموعة من المشكلات المشتركة التي تواجه عمليات الفحص الضريبي للأنشطة العقارية، وتتمثل فيما يلي:

١- مشكلة تباين المعالجة المحاسبية الضريبية سواء الناتجة عن إعادة التقييم، أو التحولات بين الأنشطة العقارية المختلفة وبخاصة في أنشطة الاستثمار العقاري والضريبة علي العقارات المبنية.

٢- مشكلة تعدد بدائل القياس المحاسبي الضريبي المبدئي واللاحق ما بين نموذج التكلفة التاريخية، أو نموذج القيمة العادلة، أو النموذج المختلط، ويظهر ذلك في نشاط الاستثمار العقاري، وعند التحول في الاعتراف المحاسبي للأصول العقارية الثابتة وغير المتداولة.

٣- مشكلات تحديد أرباح وخسائر إعادة التقييم وتكييفها محاسبياً والاعتراف بها عند المحاسبة الضريبية، ويظهر ذلك نتيجة عشوائية الحكم الشخصي في عمليات التقييم، أو في تقدير وقت التصرف، أو عند تقسيم العقارات بغرض البيع.

٤- مشكلات المعالجة الضريبية المختلفة للأصول العقارية المحتفظ بها سواء متاحة للبيع أو لغرض المتاجرة، كما هو الحال في عمليات التخلص من الاستثمار العقاري بالبيع.

٥- مشكلات القياس المحاسبي للإيراد العقاري وتوقيت الاعتراف به بين المعايير المحاسبية، والتشريع الضريبي، بالنسبة لشراء أو بناء وتشبيد العقارات بغرض بيعها والتصرف فيها علي وجه الاحتراف، أو التصرفات الوحيدة للعقارات، أو حالة تحديد الإيراد الحكمي للعقارات.

٦- مشكلات التباين بين معايير المحاسبة، والتشريعات الضريبية بالنسبة لتأجير العقار بصيغة التأجير التمويلي، ووجود بعض المعالجات لم يتطرق إليها التشريع الضريبي ولا المعيار المحاسبي كعمليات البيع مع إعادة الاستئجار تمويلياً.

٧- مشكلات الإهلاك المحاسبي للعقارات المستخدمة في أصول الشركات وفقاً لمعايير المحاسبة، وبين الإهلاك وفقاً للتشريعات الضريبية والتشريعات ذات الصلة، بالنسبة للأصول العقارية والتحول في الاعتراف لنشاط الاستثمار العقاري.

(أ) الأهداف الفنية: وهي تتعلق بتطوير الأداء الحالي للفاحص الضريبي مع تطوير إجراءات وطرق عمليات الفحص ذاته للأنشطة العقارية: وتتمثل في الآتي :

١- إحداث التأثير الإيجابي في سلوكيات الفاحص الضريبي للأنشطة العقارية، وفريق المراجعة الضريبية المصاحبة لتنفيذ المدخل المقترح لتطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية.

٢- استخدام التأهيل العلمي في رصد الحالة الذهنية للممولين حتي يمكن تفهم فلسفة النشاط التي تعتبر نقطة الانطلاق لخطة المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية.

٣- إعادة التأهيل النفسي للفاحص الضريبي للوصول إلي مرحلة عالية من التفاوض، في ضوء تحقيق رضا كامل من ممولي الأنشطة العقارية عن الضرائب المقررة.

٤- زيادة القدرة علي التعلم المستمر واستيعاب التشريعات واللوائح الضريبية، والقوانين المرتبطة، ومهارات التقييم العقاري؛ بما يحقق كفاءة وفاعلية المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية.

٥- تحقيق الربط الاستراتيجي بين الخطة العامة لانجاز ملفات الأنشطة العقارية، وبين المنفذ منها من خلال المحاسبة والفحص الضريبي.

الفرع الخامس

دوافع تطبيق المدخل المحاسبي المقترح في ضوء نظرية الانتشار الابتكاري

تتمثل في الحاجة الى ربط استخدام المدخل المقترح بمزايا الإطار الفكري لنظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي، وذلك لغرض تحقيق الدوافع الآتية: ^(١)
أولاً: الدوافع الابتكارية لتطبيق المدخل المحاسبي المقترح: حيث تنطلق هذه الدوافع من صلب نظرية الانتشار الابتكاري التي تهتم باستخدام الأساليب المحاسبية في دعم فاعلية التفاوض، التي تعتبر محاولة البحث عن حل وسط باستخدام الأرقام المحاسبية، وهذا ما يراه الباحث أساس عملية المحاسبة الضريبية. إذ أن الغاية من هذا التفاوض المتوازن للوصول الى الربح الضريبي الذي يحقق الاتفاق الطوعي والرضا الي حد كبير عن الضريبة المسددة. ^(٢)، وتتمثل هذه الدوافع فيما يلي:

- ١- الرغبة في استخدام معيار محاسبي، أو استخدام إطار توافقي للمعايير المتباينة يصلح لتطبيق في البيئة المصرية في المجال الضريبي، و خصوصاً في مجال المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية.
- ٢- هناك حاجة إلي استخدام سياسة محاسبية معينة، أو إجراءات، أو تطوير الأساليب، أو النظم المحاسبية الضريبية المطبقة حالياً؛ استجابةً للتطورات الحادثة في الأنشطة العقارية بدخول أعمال التأجير التمويلي، والرهن العقاري، وأنظمة السداد المختلفة والمتنوعة للإيرادات العقارية والتغير المستمر في القيمة السوقية للعقارات نتيجة عوامل سياسية واقتصادية، واجتماعية.

- Abernethy, M.A. and Bouwens, J. (2014), “*Determinants of Accounting Innovation implementation*”, Abacus, Vol. 41 No. 3, pp. 217-222 (١)

- Johnny Lind, Op.Cit., pp.11-47. (٢)

٣- وجود كثير من التباين في عمليات المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية بين المعايير، والمبادئ المحاسبية، والتشريعات ذات الصلة؛ وبالتالي فإن هناك حاجة ضرورية لتطوير المحاسبة الضريبية من خلال الارتكاز علي مفاهيم الابتكار والتجديد وتحقيق المزايا النسبية.

ثانياً: الاستفادة من خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي: حيث يتم تطويع الخصائص العامة لنظرية الانتشار الابتكاري بما يخدم دوافع تطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية استنادا إلي بعض الكتابات التي طوعت هذه الخصائص لأعمال مماثلة؛ حيث تم استخدام هذه الخصائص في نطاق تطوير علمي المحاسبة المالية، و المحاسبة الإدارية، وتتمثل خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي لهدف تطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية فيما يلي :

١- المزايا النسبية: تتمثل في الاقتراح بتطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية بحيث تؤدي إلي تحقيق تقدم في عملية الفحص الضريبي لهذه الأنشطة ذات الأهمية الضريبية.

٢- الملائمة: ويقصد بها أن المقترح التطويري يحقق تحسين الأداء للفاحص الضريبي الذي يباشر المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية، وزيادة قيمة المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية بالوصول إلي الوعاء الضريبي الحقيقي والعاقل.

٣- مدي إمكانية الاعتماد: وذلك يعني أن يكون هذا المقترح لتطوير المحاسبة الضريبية خالي من عناصر التشويش، أو الضبابية، ويتمتع بالوضوح الكافي عند مباشرة متطلبات المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية.

٤- المطابقة: بمعنى ضرورة توافق المقترح التطويري مع الخبرات السابقة في البيئة الضريبية والتي تتمثل في حالات المثل، والأساليب المحاسبية الضريبية المستقرة، والتاريخ المحاسبي للملف الضريبي، والخبرات الذاتية للفاحص الضريبي.

٥- قابلية الاقتراح للفهم: توافر سهولة فهم وتوصيف الاقتراح التطويري للمحاسبة الضريبية لمن يقوم بتطبيقه.

٦- طبيعة التغير الناتج عن الاستخدام: ويقصد به بيان مدي التناقض بين متطلبات استخدام الاقتراح التطويري، والممارسات والإجراءات السائدة من تطبيق نظام المحاسبة الضريبية الحالي.

وفي سبيل تقديم مدخل مقترح يطور من عمليات القياس الضريبي ويحد من التباين، ويحقق متطلبات الاتساق في الوعاء الضريبي، يتناول المبحث التالي الدعائم الأساسية التي يركز عليها هذا المدخل المحاسبي المقترح، والذي يتمثل في الهيكل الفكري للمدخل المحاسبي المقترح.

المبحث الثاني

الهيكل الفكري للمدخل المحاسبي المقترح

لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية

تمهيد :

يتناول هذا المبحث عناصر الهيكل الفكري للمدخل المحاسبي المقترح لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية؛ حيث يتم تناول المفاهيم العامة للهيكل الفكري للمدخل المحاسبي المقترح، ثم عرض فروض ومبادئ الهيكل الفكري لهذا المدخل، وذلك في إطار دوافع وأهداف تحقيق الاتساق في وعاء الضريبية، وفي ضوء خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي التي تعتبر الأداة الهيكلية لعملية تطوير المحاسبية الضريبية للأنشطة العقارية، وتم تقسيم هذا المبحث إلى الفروع الآتية :

الفرع الأول : مفاهيم الهيكل الفكري للمدخل المحاسبي المقترح.

الفرع الثاني : فروض الهيكل الفكري للمدخل المحاسبي المقترح.

الفرع الثالث : مبادئ الهيكل الفكري للمدخل المقترح.

الفرع الأول

مفاهيم الهيكل الفكري للمدخل المحاسبي المقترح

يعبر المفهوم عن مجموعة أفكار مجردة ناتجة من الخبرة والملاحظة، تحدد طبيعة العنصر ودلالته، أو تبين ماهية الظاهرة محل الدراسة، فهو ادراك ذهني لذلك العنصر، أو تلك الظاهرة؛ ويحدد هذا الإدراك ماهية باقي عناصر الهيكل الفكري من فروض ومبادئ، وأن الهدف من تحديد المفهوم إرساء المعنى وتوضيح المقصود به، ويجب أن يتميز المفهوم بخاصيتين أساسيتين، وهما: أن يكون المفهوم قابل للقياس، وأن يكون إجرائي بمعنى أنه يشتمل علي إجراءات تحديده^(١)

- Alan Coad, Lisa Jack, Ahmed Kholeif, (2016) "Strong Structuration Theory (١) in Accounting Research", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 29 Issue: 7, pp.1138-1144

وعلي ذلك تتحدد المفاهيم الخاصة بالهيكل الفكري للمدخل المحاسبي المقترح لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية في الآتي:

المطلب الأول

مفاهيم متعلقة بنظرية الانتشار الابتكاري:

في ضوء الإطار العام لنظرية الانتشار الابتكاري وخصائصها، ومجالات تطبيقها: تتحدد المفاهيم الخاصة بها، والتي يمكن الاستفادة منها في الهيكل الفكري للمدخل المحاسبي المقترح فيما يلي :

(١) مفهوم نظرية الانتشار الابتكاري: إطار فكري وتطبيقي يعمل علي الربط والتكامل بين أكثر من جانب؛ لتحقيق التطوير والتحسين من خلال ابتكار وسيلة، أو طريقة جديدة ؛ بحيث تعتبر خصائص هذه النظرية هي الجسر الذي تمر عليه عمليات التكامل وتجديد الاستفادة في خلق خدمات، أو منتجات جديدة مبتكرة والعمل علي انتشارها.

ويري الباحث أن مفهوم نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي تعني إدخال أساليب، ومعايير، وسياسات، وإجراءات محاسبية جديدة يمكن من خلالها ضبط التطبيق العملي للحلول المحاسبية، وتستخدم في تنقية المعايير المحاسبية الحالية، وكذلك يستخدمها الباحث في تطوير علم المحاسبة الضريبية بما يتضمنه من مفاهيم وفروض ومبادئ ومعايير، وسياسات تفيد في تحقيق الاتساق في الوعاء الضريبي؛ بخاصة فيما يتعلق بالمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية.

(٢) مفهوم الابتكار: حيث يعرف الابتكار بأنه فكرة جديدة أو إعادة استخدام فكرة قائمة ومتداولة بشكل مستحدث، حيث يتحدد معناه فيما يلي:^(١)

أ- مفهوم حداثة الابتكار: يعتبر مفهوم نسبي يتوقف علي نمط السلوك الابتكاري لمجموعة الأفراد والمنظمات التي تسعى لاستخدام الابتكار.

(١) - Chang, Xin (Simba) and Hilary, Gilles and Kang , Jun-Koo and Zhang, Wenrui,(2015)" Innovation, Managerial Myopia, and Financial Reporting", *INSEAD* Working Paper No. 2013/35/AC. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2189938> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2189938>

ب- مفهوم متطلبات الابتكار: لفرد معين، أو لمجموعة معينة، حيث يتوقف علي خصائص هذا الفرد، أو تلك المجموعة ورغبتهم في تشكيل مناخ ابتكاري يحفز علي استخدام الفكرة المستحدثة.. بالتالي فإن ما يعد ابتكار لفرد ما، قد لا يعد كذلك لفرد آخر، فمن هذا المنطلق فإن الابتكار قد يكون فكرة متاحة ومتداولة، لكنه يمثل إضافة جديدة لدي الفرد أو الجماعة، أو المنظمة الذين يسعون إلي استخدامه.

ويري الباحث أن الابتكار المقصود في هذا المدخل هو استحداث أو تطوير فكرة قائمة للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية، واشتقاقها من علوم المحاسبة (معايير للمحاسبة الضريبية)؛ يمكن استخدامها لتقريب مساحات الاختلاف في أنماط المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية، بحيث توحد المعالجة لضمان عدم التضارب في تحديد الوعاء الضريبي، أو الاضطراب فيه، ويستفيد الباحث بتكامل الفكر المحاسبي بقبول المساندة من النظريات الأخرى كنظرية الانتشار الابتكاري؛ للوصول للتطور المنشود في التنظير والتطبيق المحاسبي الضريبي.

(٣) مفهوم الابتكار الإداري: ويتضمن استخدام سياسة جديدة، أو تبني إستراتيجية مستحدثة، أو السعي نحو استخدام أسلوب متطور لتخصيص الموارد النادرة، وتتمثل أحد أشكال الابتكار الإداري للمحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية في القواعد، والطرق، والمعايير، والإجراءات المحاسبية التي تعد من أشكال الإجراءات الإدارية، والسياسات التنظيمية التي تهدف إلي الرقابة علي أنشطة وعمليات الفحص الضريبي، وكذلك مهام الفاحصين المستخدمة في إنجاز ذلك.

ويري الباحث أنه إذا ما استخدم معياراً، أو أسلوباً خاصة بتطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية؛ فإن الإجراءات الإدارية التي تلزم عمليات تطبيق هذا المعيار داخل وحدات مصلحة الضرائب لا بد أن تكون إجراءات مستحدثة ومبتكرة تحقق أهداف تطبيق المعيار وتضمن نجاحه، ويمكن أن تكون تلك الإجراءات عبارة عن تعليمات تنفيذية، أو كتب دورية تصدر من السلطة التنفيذية بمصلحة

الضرائب. تكون مرتبطة بالمعيار المقترح، أو أداة تنفيذ المدخل المقترح لتطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية.

(٤) **مفهوم الابتكار الفني:** ويقصد به استحداث عملية إنتاجية جديدة، أو تطوير منتج جديد، أو تقديم خدمة بشكل مبرر للعميل^(١) وهو تطوير في نظام الفحص الضريبي الحالي من خلال الأدوات الفنية المنفذة له، وأهمها الفاحص، أو المراجع الضريبي بما يضمن تنفيذ الإستراتيجية المحددة لإنجاز أعمال الفحص من بداية خطة الفحص وحتى كتابة تقريره وأخطار الممول به.

ويري الباحث أن عملية القيام بالفحص الضريبي لأي نشاط وبخاصة النشاط العقاري أحد إشكال الابتكار الإداري مما يكون من خلال اختيار الطريقة، أو الأسلوب، أو الإجراء الذي يمكن من خلاله الوصول الى الوعاء العادل للضريبة، والذي تتنوع طرق الوصول اليه بتنوع النشاط العقاري واختلافه، وأما عملية تطوير الفاحص ذاته من حيث التأهيل العلمي والعملي وتطوير أدائه تعتبر أحد أشكال الابتكار الفني.

(٥) **مفهوم المزايا النسبية:** تعني درجة ادراك المستخدم لنتائج الابتكار وفاعليته بالمقارنة مع مثيله المطبق حالياً، وعند ذلك يتقرر الاستمرار فيه، وأن الاقتراح المبتكر سوف يؤدي الى تحقيق المزايا النسبية عند استخدامه عن غيره، أو أن استخدامه يحقق أفضلية من البقاء علي الوضع الحالي^(٢).

ويري الباحث أن هذا المفهوم يؤدي الى تحقيق تقدم في عمليات المراجعة والفحص الضريبي للأنشطة العقارية، وكذلك يعمل علي التحول الى الوضع

- Taegu Kim, Jungsik Hong, Hoonyoung Koo, (2013) "Forecasting Diffusion^(١) of Innovative Technology at Pre-Launch: A Survey-Based Method", *Industrial Management & Data Systems*, Vol. 113 Issue: 6, pp.800-816.

Mattia Bianchi, Anthony Di Benedetto, Simone Franzò, Federico Frattini,^(٢) (2017) "Selecting early adopters to foster the diffusion of innovations in industrial markets: Evidence from a multiple case study", *European Journal of Innovation Management*, Vol. 20 Issue: 4, pp.620-644.

الأفضل بالنسبة لأداء الفاحص الضريبي عند مباشرته لعمليات المحاسبة الضريبية
للأنشطة العقارية علي وجه الخصوص.

(٦) مفهوم الملائمة والتوافق: وتعني مدي توافق الابتكار مع قيم المجتمع والخبرات
السابقة وحاجة المستخدمين المتوقعين، وأن ذلك المقترح سوف يؤدي الى تحقيق
عمليات تحسين الأداء وزيادة القيمة المنشودة للوضع القائم^(١).

ويري الباحث أن هذا المفهوم بالنسبة للمحاسبة الضريبية يعني زيادة درجة تحسين
وقيمة المعالجة الضريبية وتوافقها مع طبيعة الأنشطة المتباينة والمتعددة؛ بغرض
الوصول الى العدالة النسبية والاتساق المطلوب في الوعاء الضريبي.

(٧) مفهوم إمكانية الاعتماد: ويعني أن المقترح المبتكريكون خالي من عناصر التشويش
والضبابية؛ مثل عدم الوضوح والبعد عن الأهداف المحددة للاستخدام، وأن يتحقق
الوضوح لنتائج تطبيق الابتكار وبروزها بشكل يخدم المستخدمين الحاليين
والمحتملين^(٢).

ويري الباحث أن هذا المفهوم بالنسبة للمحاسبة الضريبية يعني عدم ترك
مساحة للمنازعات الضريبية؛ بل يقضي بالوضوح التام للمعالجة الضريبية للأنشطة
العقارية فلا تختلف بين الفاحصين لهذه الأنشطة، بل تتسم بالاتساق الكامل مع
التشريعات والمعايير ذات الصلة.

(٨) مفهوم المطابقة: ويعني مدي توافق المقترح والابتكار مع القيم السائدة والخبرات
المتركمة والمكتسبة، ويعكس مدي السمعة والمكانة الاجتماعية التي يحققها
استخدام الابتكار بالنسبة لموضوع الاستخدام، وبالنسبة للشخص المستخدم له^(٣).

ويري الباحث أن هذا المفهوم يستخدم بالنسبة للمحاسبة الضريبية بأن يتم
التوافق بين المدخل المقترح، وبين ما أستقر عليه الوضع لسنوات طويلة في الخبرات

(١) - OpEd.

(٢) - Hsiu-Hua Cheng, (2017) "The Antecedents of Creative Article Diffusion Integrating Innovation Diffusion Theory and Social Network Theory" on Blogs
'Online Information Review', Vol. 41 Issue: 1, pp.70-84.

(٣) - Mattia Bianchi, & et.al., Op. Cit, PP75-76.

الضريبية وأحكام المحاكم والتشريعات وأسس فض المنازعات الضريبية، وتاريخ الملف الضريبي والخبرات الذاتية والشخصية للفاحص الضريبي.

(٩) مفهوم القابلية للفهم: ويعني الانطباع الذي يرسمه المستخدم تجاه الابتكار من حيث سهولة الاستخدام، وخلوه من الصعوبات التي تعيق الاستفادة منه، وكذلك مدي سهولة وتوصيفه للتطبيق العملي.^(١)

ويري الباحث أن هذا المفهوم بالنسبة للمحاسبة الضريبية يعني توافر سهولة تنفيذ هذا المدخل عند القيام بالمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية، وكذلك يحتوي على الإجراءات، والأدوات، والأساليب الضريبية، التي تؤدي إلى تحقيق الفهم الكامل له، وتفهمه.

(١٠) مفهوم: طبيعة التغير الناتج عن الاستخدام: ويعني بيان مدي التناقض بين متطلبات استخدام الاقتراح الجديد والممارسات، والإجراءات السائدة، وحتى يمكن اعتماد التجديد والتحديث ابتكاراً؛ فلا بد من إحلال القيم والمعتقدات المفاهيم الجديدة محل المفاهيم والمعتقدات والقيم السائدة^(٢)

ويري الباحث أن هذا المفهوم يعني أن يؤدي المدخل المحاسبي المقترح إلى درجة الاتساق الكامل في الوعاء الضريبي للأنشطة العقارية، فيما يشعر به الفاحص الضريبي بالتحسين في سبل التطبيق، ويشعر به المكلف الضريبي في تحقيق العدالة الضريبية.

المطلب الثاني

مفاهيم متعلقة بالمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية

في إطار المحاسبة الضريبية يشير الباحث إلى مجموعة من المفاهيم التي تتعلق بالمعالجة الضريبية للأنشطة العلمية، تم تناولها من خلال ما يلي:

(١) مفاهيم عامة تتعلق بالمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية : وتتمثل فيما يلي:

- Taegu Kim & et al., *op cit* , pp. 800-808. (١)

-Chang, Xin (Simba)& et.al, *Op. Cit.* pp.18-22. (٢)

أ) مفهوم ضرائب الدخل للنشاط العقاري: تشمل علي جميع الضرائب المصرية المفروضة علي الأرباح التجارية والصناعية، أو يكون النشاط العقاري محددًا للوعاء الضريبي بأي بطريقة مباشرة، أو بالتخصيص أو بالتبعية، أو بالارتباط المسبب، وتختص بنظرها مصلحة الضرائب علي الدخل.

ب) مفهوم الضريبة علي العقارات: يقصد به جميع الضرائب المفروضة علي العقارات المبنية والزراعية بطريقة مباشرة، والتي تختص بنظرها مصلحة الضرائب العقارية، وهي تختلف عن ضريبة الدخل التي تباشر تطبيقها مصلحة ضرائب الدخل.

ج) مفهوم الأنشطة العقارية: يعني به كل نشاط يكون العقار طرف فيه بذاته، أو بالتخصيص، أو بالاستثمار، أو بالتبعية، أو بالارتباط بأي علاقة سببية مثل أنشطة شراء وتشديد العقارات بقصد بيعها، والتصرفات العقارية، وتقسيمات الأراضي والتصرف فيها، والتمويل والرهن العقاري، والتسويق والتأجير التشغيلي والتمويلي للعقارات.... وغيرها .

د) مفهوم الدخل المحاسبي للنشاط العقاري: يعني صافي الربح أو الخسارة للنشاط العقاري الخاصة بالفترة قبل خصم الضريبة المستحقة والمفصح عنه بالقوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية.

ه) مفهوم الدخل الضريبي للنشاط العقاري: يمثل صافي الربح أو الخسارة للنشاط العقاري لفترة معينة وفقاً للقواعد الضريبية المقررة في التشريعات واللوائح الضريبية والتي تنص علي إدخال تعديلات علي الدخل المحاسبي.

و) مفهوم الأنشطة العقارية الحكمية: هي التي تخضع للربط الحكمي ومنها الضريبة علي العقارات الزراعية، أو العقارات المبنية التي ترتبط بالقيمة الإيجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة.

ز) مفهوم الأنشطة العقارية التي تخضع للربط القطعي: وهي التي تخضع للضريبة دون أي تخفيض مقابل التكاليف ومنها أنشطة التصرفات العقارية الوحيدة وأنشطة السمسرة والتسويق العقاري العارض.

٢- مفاهيم تتعلق بأسلوب المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية : وتتمثل في المفاهيم الآتية:

أ) مفهوم الربط الحكمي: هو مقدار الضريبة التي تربط علي العقارات بناء علي القيم الإيجابية المقدرة، أو الحقيقة المتخذة أساس لربط الضريبة.

ب) مفهوم الضريبة القطعية: تعني الضريبة التي يكون العقار طرفاً فيها محددة السعر تفرض علي قيمة التصرف العقاري، أو وعاء النشاط دون أي تخفيض مقابل التكاليف.

ج) مفهوم المعالجة الضريبية المستندة الي دفاتر: حيث يقوم ممولين الأنشطة العقارية بإمسك دفاتر وحسابات منتظمة تخضع للمراجعة والاعتماد من مراجع الحسابات الخارجي؛ سواء كانت مؤسسات فردية، أو أشخاص اعتبارية (شركات أموال وشركات أشخاص وشركات واقع)، ومن أهمها أنشطة شراء وتشبيد العقارات بغرض بيعها، وأنشطة العقود العقارية طويلة الأجل أو قصيرة الأجل، وأنشطة التمويل والرهن العقاري، والتصرفات العقارية غير العارضة، وتتم المعالجة الضريبية وفقاً لنتيجة أعمال المراجعة الضريبية .

د) مفهوم الربط التقديري للأنشطة العقارية : وتشمل الأنشطة العقارية التي تحاسب بطريقة التقدير وهي خلاف الأنشطة السابقة والتي لا يقوم أصحابها بإمسك دفاتر نظامية، ويلجأ الفاحص والمراجع الضريبي إلي استخدام الحكم الشخصي وتحديد الضريبة بطريقة التقدير.

الفرع الثاني

فروض الهيكل الفكري للمدخل المحاسبي المقترح

يعتبر الفرض قضية جدلية تحتمل الصواب والخطأ، تستخدم داخل الهيكل الفكري لوضع حلول مؤقتة، ويتحققها تصبح حلول نهائية وتصير مبدأ عاماً إذا ما ثبت صحتها؛ حيث تعتبر قوانين للحالات الجزئية التي احتوتها، وأن عملية الربط بين القوانين، أو المبادئ تلك يضبط حالة التطبيق العملي، فالفروض وسيلة التنبؤ بالحل أو نتائج العلم.^(١)

وتثبت الفروض عن طريق بيان اتساقها المنطقي وفقاً لطبيعة المنهج العلمي المستخدم، سواء كان المنهج المعياري (الاستنباطي)، أو المنهج الإيجابي (الاستقرائي) أو غير ذلك من المناهج المتعددة .

ويري الباحث أن ارتكاز تلك الفروض على نظرية المحاسبة التي تنبثق من مجالات محاسبية مستجدة؛ تحقق الاختيارات نحو الأفضل والتحسين والابتكار وقواعد التفاوض التي تعتبر بنظر الباحث أساس نظرية المحاسبة الضريبية، ويستعرض الباحث الفروض العلمية الخاصة بالهيكل الفكري للمدخل المحاسبي المقترح لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية في الآتي:

١- الفرض الأول : إمكانية تحقيق الأفضلية في المعالجة والمحاسبة الضريبية:

حيث ينص على أن المدخل المقترح لتطوير المحاسبة الضريبية يحقق الميزة النسبية عند استخدامه في محاسبة الأنشطة العقارية بصورة أفضل من الوضع الحالي، وأنه يقلل التباين والاختلاف في القياس الضريبي للأوعية الضريبية للأنشطة العقارية.

وأن هذا الفرض يرتبط بخاصية الميزة النسبية في نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي ؛ التي تعني أن الاقتراح بالتجديد، والتحديث يحقق الأفضلية عن الوضع الكائن.

(١) - Alan Coad Lisa Jack Ahmed Kholeif, *Op.Cit.*, Pp. 1138 – 1144.

٢- **الفرض الثاني : فرض التوافق مع التراكم المعرفي الضريبي :** حيث ينص هذا الفرض علي " أن المدخل المقترح لتطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية لا يلغي التراكم المعرفي للأفكار القديمة، ولا يدحض الخبرات السابقة، بل يمثل نقطة تطوير وتحسين لها، ويحافظ علي القيم الأساسية في عمليات المحاسبة الضريبية.

ويشتق هذا الفرض من خاصية المطابقة في نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي والتي تعني مواءمة المدخل المقترح للقيم السائدة، والخبرات السابقة، والأوضاع التاريخية المستقرة في الوحدة الضريبية التي تتجه نحو عمليات التطوير باستخدام هذا المقترح.

٣- **الفرض الثالث: فرض تعظيم نتائج الفحص الضريبي للأنشطة العقارية :** حيث ينص علي " أن المدخل المقترح لتطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية يعمل علي زيادة فاعلية عمليات الفحص والمراجعة الضريبية؛ بما يضمن تعظيم نتائج هذا الفحص الضريبي ويزيد من قيمه تلك الأنشطة ضريبياً، ويعمل علي تحقيق الإستراتيجية العامة للوحدة الضريبية" .

ويرتبط هذا بخاصية الملائمة في نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي، والتي تعني الاعتقاد بأن الاقتراح الجديد المبتكر يعلي من قيمة مصلحة الضرائب ويحسن من أداء الفاحصين والمراجعين للأنشطة العقارية.

٤- **الفرض الرابع : فرض الالتزام بالاشتراطات الدولية وأحكام المعايير المصرية والدولية للتقييم العقاري :** بما يضمن عدالة التقييم العقاري بالنسبة للعقارات المتخذة أساس في حساب الضريبة حيث ينص هذا الفرض علي أنه " يعتبر الالتزام بالاشتراطات الدولية وأحكام المعايير المصرية والدولية للتقييم العقاري الأساس السليم في تحديد القيمة السوقية والعدالة للعقارات الضريبية.

ويعمل هذا الفرض علي توحيد أسس القياس السليم للإيرادات العقارية، أو تحديد قيمة العقار لغرض احتساب الإهلاك، أو حساب الضريبة علي الأرباح الرأسمالية

للاستثمارات العقارية، ويرتبط هذا الفرض بخصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي " إمكانية الاعتماد " تحقيقا لعدم التباين في طرق حساب القيمة السوقية والرأسمالية للعقارات الضريبية في التشريعات المختلفة.

٥- الفرض الخامس: إمكانية توحيد طريقة القياس المحاسبي الضريبي للأنشطة العقارية بين المصالح الضريبية والوحدات ذات الصلة: وتشمل هذه الوحدات مصلحة ضرائب الدخل، والقيمة المضافة، والضرائب العقارية؛ وقد يمتد توحيد القياس الى الوحدات السيادية ذات الصلة بربط الضريبة علي العقارات، وهي الهيئة العامة للتمويل العقاري، ووزارة التخطيط والإسكان والمجتمعات العمرانية وغيرها.

وينص هذا الفرض علي أن تتحقق فاعلية القياس المحاسبي والضريبي للإيرادات والتكاليف، وكذلك الضريبة القطعية علي الأنشطة العقارية في المصالح الإيرادية نتيجة توحيد أسس وعناصر التقييم العقاري فيها، وذلك لارتباط قيمة التقييم العقاري ارتباطاً مباشراً بقياس الضريبة علي الأنشطة العقارية .

ويرتبط هذا الفرض بخاصية الانتشار المحاسبي الابتكاري " طبيعة التغير الناتج عن الاستخدام " بما يحد من التناقض بين متطلبات المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية في المصالح المختلفة وبين الممارسات والإجراءات السائدة في واقع المعالجة الضريبية التي تباشرها مصلحة ضرائب الدخل، ومصلحة الضرائب العقارية الناتجة عن اختلاف أسس القياس الضريبي للعقارات في كلاهما .

٦- الفرض السادس: إمكانية تطبيق اشتراطات الاعتراف بالإيراد العقاري لتحقيق العدالة: حيث يتم تطبيق اشتراطات الاعتراف بالإيراد العقاري كأساس لتحقيق العدالة في تحديد نقطة الاعتراف.

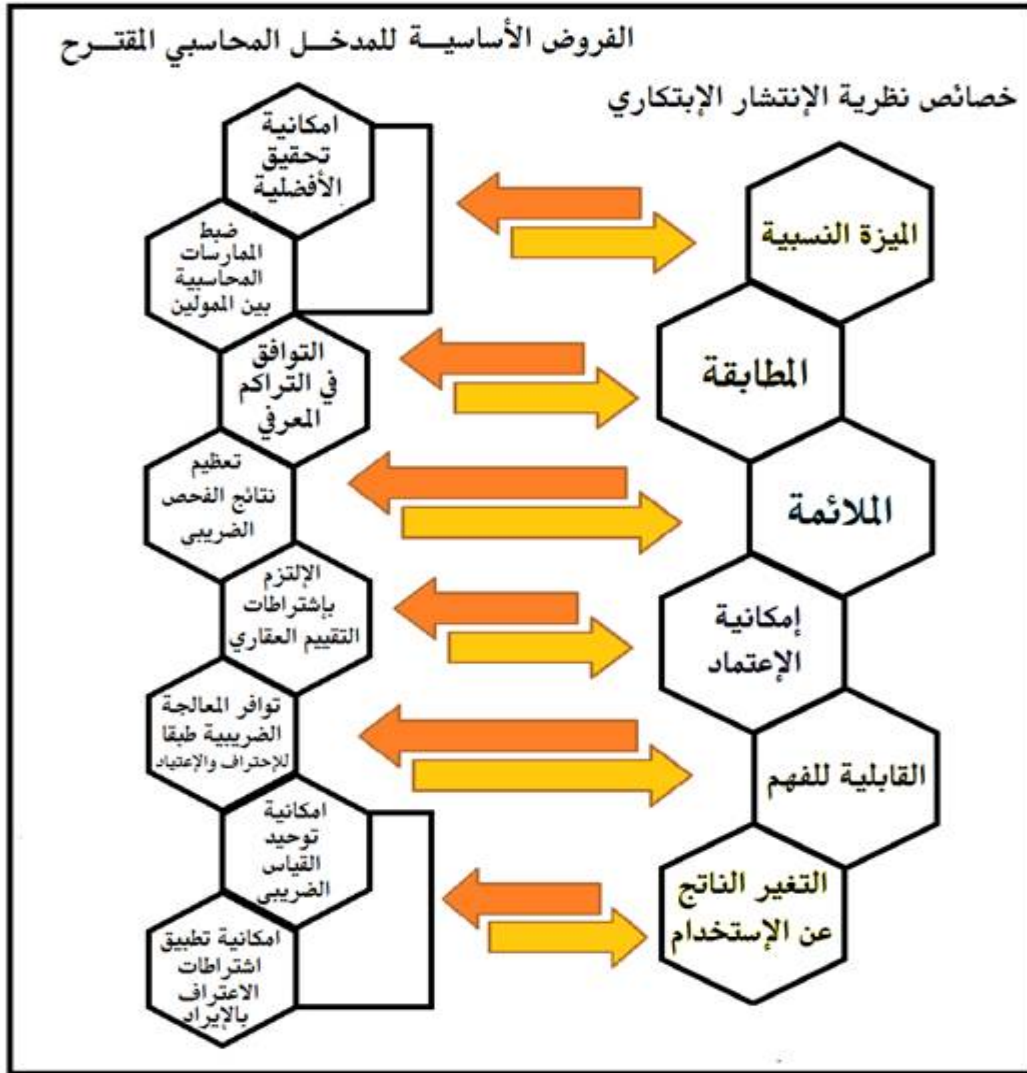
وينص هذا الفرض علي وجود شروط في عقد البيع العقاري يستلزم انتهاج معالجة ضريبية ملائمة لهذه الشروط ولا بد من اختلاف المعالجة الضريبية تبعاً لتنوع هذه الشروط، ويقصد بهذه الشروط تدخل البائع أو سيطرته كلياً أو جزئياً علي العقار المتصرف فيه، والتي تحد من نقل مخاطر السلعة المباعة الى المتصرف اليه فعند ذلك تتقرر المعالجة الضريبية الملائمة لكل شرط من هذه الشروط ويشتق هذا الفرض من خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي وهي المزايا النسبية، والتي تعني تحقيق التقدم في المعالجة الضريبية بما يتوافق مع كل شروط عمليات البيع العقاري والتصرف فيه،

٧- الفرض السابع : توافر المعالجة الضريبية طبقاً لاحتراف واعتياد النشاط العقاري؛ وينص الفرض علي اعتبار وجه الاحتراف والاعتیاد أساس التفرقة بين المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية ذات الأغراض المحاسبية المتعددة، ويرتبط هذا الفرض بنظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي وهي القابلية للفهم، بحيث يتم توفير السهولة في المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية في قائمة الدخل الضريبي كضريبة علي الدخل، أو كضريبة قطعية دون أي تخفيض في حالة عدم الاعتياد أو الاحتراف للنشاط العقاري، ويقضي هذا الفرض علي عمليات التباين في المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية نتيجة تعدد المفاهيم المحاسبية للاستثمار العقاري بين محتفظ به لغرض البيع، أو كأصل من الأصول الثابتة، أو لغرض المتاجرة.

٨- الفرض الثامن: اشتراطات حالات المثل المتشابهة: يختص هذا الفرض بضبط المعالجة المحاسبية التقديرية في حالة عدم وجود دفاتر أو مستندات يمكن حساب الوعاء الضريبي علي أساسها وعندها يتم تقدير إيرادات وتكاليف النشاط العقاري، أو يتم تقدير قيمة الأصل العقاري المتصرف فيه وينص هذا الفرض علي أن هناك علاقة ارتباط بين قيمة التصرفات العقارية

وتكلفتها، وبين البيئة الجغرافية وشروط التصرفات المماثلة في ذات المناطق المتصرف فيها، بحيث يوجب هذا الفرض بالاسترشاد بحالات المثل عند تحديد الإيراد، أو تكلفة النشاط العقاري، ويرتبط بخصائص نظرية الانتشار الابتكاري وهي طبيعة التغير الناتج عن الاستخدام، بشأن ضبط الممارسات المحاسبية للنشاط الواحد والاسترشاد بممولي نفس النشاط في منطقة العقار.

ويعين الباحث من خلال الشكل التالي رقم (٢ - ١) مخطط لمدي ارتباط الفروض المقترحة بخصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي.



شكل رقم (٢-١) (*)
الربط بين الفروض المقترحة
وخصائص نظرية الانتشار الابتكاري

يبين الشكل السابق مدى الارتباط بين خاصية نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي المتعلقة بالميزة النسبية، وبين فروض المدخل المحاسبي المقترح للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية المتعلق بفرض تحقيق الأفضلية في المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية، وفرض إمكانية تطبيق اشتراطات الاعتراف بالإيراد، وكذلك الارتباط بين خاصية التغير الناتج من الاستخدام، وبين كلاً من فرض توحيد

(*) من إعداد الباحث.

القياس الضريبي، وفرض اشتراطات حالات الممولين المشابهة في حالة المعالجة الضريبية التقديرية، وهكذا بين سائر الفروض المقترحة وخصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي.

الفرع الثالث

مبادئ الهيكل الفكري للمدخل المقترح

تُعرّف المبادئ، بأنها المدركات التي تعبر عن سياسة، أو نمط يضبط التطبيق العملي، ويحدد اتجاهه، وتشتق المبادئ من الفروض بعد إثباتها وتحقيقها، ويعتبر المبدأ أنه دليلاً إرشادياً للتطبيق العملي فقد يرقى إلي الضابط العام، أو صلب وهيكل المعيار، أو القانون العام الموجب للتطبيق، وفي الواقع العملي تشتق وتصاغ مبادئ المدخل المحاسبي المقترح كمصدر مهم ارتكازاً علي خصائص المنهج النفعي، فإن كانت المبادئ تشتق من الفروض نظرياً، إلا أنها تولد من الواقع العملي، ويكون مرجعيتها في هذا المدخل المقترح إلي واقع المعالجة الضريبية حيث يتم صياغتها^(١)، وتتمثل مبادئ الهيكل الفكري للمدخل المحاسبي المقترح فيما يلي:

١ - المبدأ الأول : وضوح المعالجة الضريبية المحاسبية للأنشطة العقارية: وهو ما يفسر استقامة المدخل المقترح كمعيار للتطبيق، ينفي التضارب عند تناول الممارسة الفعلية للمحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية، فيجب أن يكون المدخل المقترح خالي من تفسير الرأيين، ومن وجود التناقضات، أو تنوع القياسات الضريبية، محددًا للحالة التي تتناول علاجها، موضحاً للهدف الذي يسعى المدخل المحاسبي المقترح إلي تحقيقه".

ويشتق هذا المبدأ ويرتبط بقدر كبير بفرض تحقيق الأفضلية في المعالجة المحاسبية الضريبية للأنشطة العقارية؛ الذي يستهدف تقليل التشتت والتباين والاختلاف في القياس الضريبي، وكذلك مرتبط بخاصية إمكانية الاعتماد في

(١) يرجع في ذلك الى :

أ- D. Coetsee, *Op. Cit.*, pp. 1 – 16.

ب- د. أيمن عامر ، (٢٠٠٧) ، التفكير التحليلي (القدرة والمهارة والأسلوب) ، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث ، جامعة القاهرة ، ص.ص:٧-٤٧.

خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي ؛ بما يعني ضرورة صياغة هيكل واضح للمسئولية ومحدد لها، ويكون خالياً تماماً من عناصر التشويش والاضطراب، ويكون له هدف محدد وهو العمل علي تطوير المحاسبة الضريبية لكل الأنشطة العقارية المعنية.

٢- المبدأ الثاني: مبدأ السهولة والبساطة في التطبيق المحاسبي الضريبي للأنشطة العقارية: ويعني سهولة الاستيعاب من الفاحص الضريبي، أو المنفذ لعمليات المحاسبة الضريبية، وأن يكون بعيد عن الأسلوب المعقد الذي يتطلب تفسيرات جديدة مرتبطت بالخبرات السابقة وآليات العمل الحالية، وليس فقط يطورها، بل ويسهل طرق التنفيذ.

ويشتق هذا المبدأ ويرتبط بفرض التوافق مع التراكم المعرفي الضريبي، ويسعى الى تثبيت أركان دعم الخبرات، وحالات المثل المستقرة وآلية العمل الحالية، فهو يدعم القيم الموروثة في العمل الضريبي المشتقة من تراكم المعرفة، والتي استقرت عليها حالات المثل، وقرارات لجان الطعن وأحكام المحاكم، وكذلك يتعلق هذا المبدأ بخاصية القابلية للفهم أحد الخواص المهمة لنظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي، والتي تعني مدي سهولة تفهم وتوصيف المدخل المقترح لمن يقوم باستخدامه.

٣- المبدأ الثالث : مبدأ عدم التناقض: ويعني عدم التناقض مع الأسس والممارسات المقبولة والسائدة والمستقرة للمحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية التي تتنوع بين الربط الحكمي، وبين الضريبة القطعية، والوعاء الخاضع الناتج من إيرادات بعد خصم التكاليف واجبة الخصم، وأن يكون غير متناقض مع معايير المحاسبة المصرية التي اعتبرها التشريع الضريبي أساساً مقبولاً للوصول الى الوعاء الضريبي الخاضع.

ويشتق هذا المبدأ ويرتبط بالفرض الخاص بتعظيم نتائج الفحص الضريبي للأنشطة العقارية، بما يعني التركيز علي عملية التحسين للأداء الحالي كهدف أساسي يزيد من فاعلية وكفاءة الفحص الضريبي للأنشطة العقارية وفاعليته وجدواه.

ويرتبط كذلك بخاصية طبيعة التغير الناتج أحد خواص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي، بما يعني عدم التناقض بين متطلبات المدخل المقترح، وبين الممارسات المحاسبية الضريبية المقبولة والسائدة علي مستوى الفحص الضريبي أو مستوى الفاحص ذاته باعتباره أداة التنفيذ.

٤- **المبدأ الرابع: موضوعية القياس والتقييم العقاري :** ويتعلق هذا المبدأ بالتأكيد علي مصدر المعلومات التي يتم استخدامها في عمليات التقييم العقاري وينص هذا المبدأ علي تأثر القيمة السوقية والعدالة للعقارات بالعوامل الهندسية والسكانية والمالية تأثيراً يحد من المعالجات العشوائية في وعاء الضريبة علي الأنشطة العقارية .

وأن هذا المبدأ يرتبط بخاصية نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي المتعلقة بإمكانية الاعتماد بما يعني خلو المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية من عوامل التشويش والاضطراب، ويوفر هذا المبدأ المساحة المناسبة من الوضوح والشفافية، كما يرتبط هذا المبدأ بفرض الالتزام بالاشتراطات الدولية وأحكام المعايير المصرية والدولية للتقييم العقاري؛ بما يساعد في توحيد أسس وعناصر القياس الضريبي للعقارات المتخذة أساس في حساب وربط الضريبة.

٥- **المبدأ الخامس: موضوعية الاعتراف بالإيراد العقاري "** حيث يؤكد هذا المبدأ علي نقطة الاعتراف بالإيراد العقاري عند حساب الضريبة في كافة الأنشطة العقارية وينص هذا المبدأ علي تحقق الإيراد العقاري لغرض حساب الضريبة عند تحرير العقد، أو إصدار الفاتورة، ولا عبرة بكونه مشهر أو غير مشهر مقبوض الثمن أو مؤجل باعتباره أداة موضوعية تمكن الفاحص الضريبي من عدالة قياس الدخل الخاضع للضريبة.

وهذا المبدأ ينهي النزاعات الضريبية والاختلافات حول نقطة تحديد الإيراد وتأجيل الأرباح وغير ذلك، ويشتق هذا المبدأ من إمكانية توحيد طريقة القياس المحاسبي الضريبي للأنشطة العقارية، كما يشتق هذا المبدأ من فرض إمكانية

تطبيق اشتراطات الاعتراف بالإيراد العقاري لتحقيق العدالة ، ويؤكد علي الأخذ في الاعتبار أي شروط علي عمليات البيع عند المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية، ويرتبط بخصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي وهي الملائمة والتي تعني تحقق الواقعة المنشئة للضريبة عند تحرير عقد البيع بصرف النظر عن أي اعتبار آخر يتعلق بالسداد يمكن أن يتم معالجته ضريبيا وقت حدوثه .

٦- المبدأ السادس: مبدأ تعدد وشمولية الدخل الضريبي علي الأنشطة العقارية:

ويهتم هذا المبدأ بالوعاء الضريبي الموحد، وينفي تعدد الملفات الضريبية للشخص الواحد سواء كان شخص اعتباري أو شخص طبيعي ، وينص علي توحيد ملفات الممولين على أساس حساب الضريبة الموحدة علي الأنشطة العقارية المتعددة ، ويفيد هذا المبدأ في السيطرة علي عناصر الأمر المقضي فيه بأن تتضمن ملفات الممولين كافة الأنشطة العقارية.

ويضمن هذا المبدأ المحاسبة الضريبية علي كافة الأوعية والمصادر ذات الارتباط بالعقار، أو بعمليات السداد النقدي والأجل أو فوائد البيع بالتقسيط، ويشتق هذا المبدأ من فرض إمكانية توحيد طريقة القياس المحاسبي الضريبي للأنشطة العقارية بين المصالح والوحدات الضريبية المختلفة، فيما يرتبط بمركز الممول القانوني، ويرتبط بخصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي وهي إمكانية الاعتماد، حيث وجوب توافر الوضوح الكامل في محاسبة الأنشطة العقارية متباينة الدخول ومتعددة المصادر.

٧- المبدأ السابع: عدالة حساب الضريبة علي الأنشطة العقارية: ويختص هذا

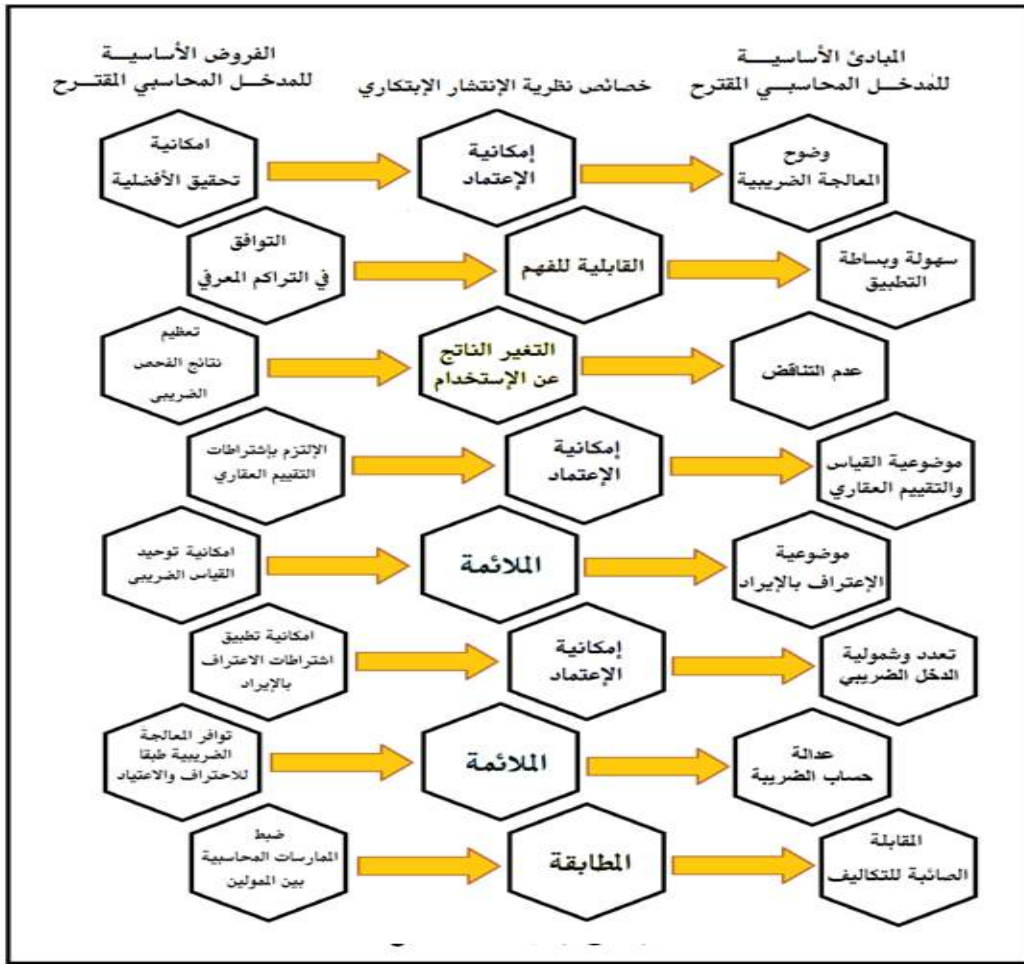
الفرض بضبط المعالجة الضريبية لسلبات الاعتماد علي نقطة تحقق الإيراد والتي تظهر في التباين الكبير في تحصيل الإيرادات علي مدد طويلة، فلا تتحقق عدالة حساب الضريبة علي إيرادات لم تحصل بعد، وينص هذا المبدأ علي وجوب الفصل بين حساب الضريبة المرتبط بأساس الاستحقاق، وتحصيل الضريبة الذي

يجب أن يرتبط بالأساس النقدي ويرتبط بوجه الاحتراف و الاعتياد لممارسة النشاط العقاري.

ويشتق هذا المبدأ من مبدأ موضوعية الاعتراف بالإيراد العقاري، فقد اشترط هذا المبدأ الاعتراف بكامل الإيرادات الحالية والمؤجلة عند حساب الضريبة، لهذا يقرر المبدأ الحالي تأجيل تحصيل الضريبة، حيث ترتبط بطريقة ومدد سداد الأقساط، كما يرتبط هذا المبدأ بفرض المعالجة الضريبية تبعاً لأساس الاحتراف والاعتياد، لضمان عدالة حساب الضريبة سواء ضريبة علي الدخل أو ضريبة علي رأس المال العقاري، ويرتبط هذا المبدأ بخصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي وهي الملائمة، حيث يجب أن تلاءم المعالجات الضريبية للأنشطة العقارية أنظمة السداد وتحصيل الإيراد العقاري.

٨- المبدأ الثامن: المقابلة الصائبة للتكاليف: وهو يعني أن يتم استنزال التكاليف الخاصة بالنشاط العقاري في حدود ما يقابلها من إيراد تتم المحاسبة عنه، وينص هذا المبدأ علي اعتبار التكاليف واجبة الخصم متي ما كانت سبباً في تحقق الإيراد من الأنشطة العقارية، ويتعلق هذا المبدأ بنظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي وهي المطابقة، التي تضمن تحقيق عدالة الوعاء الضريبي بخصم التكاليف الفعلية من الإيراد الفعلي، ويرتبط هذا المبدأ بفرض امكانية تطبيق اشتراطات الاعتراف بالإيراد العقاري لتحقيق العدالة، حيث تستنزل كافة التكاليف والمصروفات التي يتكبدها النشاط لضمان المقابلة بين الإيرادات والتكاليف، وكذلك يشتق من مبدأ عدالة حساب الضريبة وفقاً لقاعدة الغنم بالغرم .

ويبين الشكل التوضيحي رقم (٢ - ٢) مبادئ المدخل المحاسبي المقترح والفروض المشتقة منها، وكذلك مدي الارتباط بنظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي.



شكل رقم (٢-٢) (*)
اشتقاق مبادئ المدخل المقترح

حيث يبين الشكل السابق طريقة اشتقاق مبادئ المدخل المحاسبي المقترح من الفروض المقترحة مرتبطة بخصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي ليكتمل بذلك الهيكل الفكري المقترح للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية.

وفي المبحث التالي يتم تناول الهيكل التطبيقي للمدخل المحاسبي المقترح للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية، والذي يشكل الأساس العملي لتنفيذ عملية التطوير للمحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية، مشتقاً من صلب الهيكل الفكري والمعرفي، ومرتبطة بالبيئة المصرية وبالخصوصية التي تمثلها الأنشطة العقارية.

(*) من إعداد الباحث.

المبحث الثالث

الهيكل التطبيقي للمدخل المحاسبي المقترح للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية

تمهيد :

يهدف هذا المبحث إلي تناول الهيكل التطبيقي للمدخل المحاسبي المقترح للمحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية وفقاً لعناصر الهيكل الفكري، ومرتكزا علي خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي، حيث يمكن الاستفادة منه في ضبط التطبيق العملي من الناحية الإدارية التي تعني تحسين إجراءات وأساليب الفحص والمراجعة الضريبية، وكذلك من خلال تحسين الأداء الفني للفاحص الضريبي. لذا يُقسم هذا المبحث الى الفروع الآتية:

الفرع الأول : معايير الهيكل التطبيقي للمدخل المحاسبي المقترح.

الفرع الثاني: أساليب وأدوات الهيكل التطبيقي للمدخل المحاسبي المقترح.

الفرع الثالث : إجراءات الهيكل التطبيقي للمدخل المحاسبي المقترح

الفرع الأول

معايير الهيكل التطبيقي للمدخل المحاسبي المقترح

يهدف هذا الفرع الى عرض هيكل المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل والضريبة علي العقارات فيما يتعلق بالأنشطة العقارية، أيا كان الشكل الذي تتخذه مع توضيح كيفية الإفصاح عن أسس وطريقة المحاسبة في تقرير الفحص المعد من قبل مصلحة الضرائب المختصة؛ حيث يقترح الباحث مجموعة من المعايير التي يتم الاسترشاد بها عند إجراء المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية، وتستند هذه المعايير المقترحة الى مجموعة المفاهيم والفروض والمبادئ التي سبق تناولها في الهيكل الفكري للمدخل المحاسبي المقترح في ظل خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي، وتم تقسيم هذا الفرع الى المطالب التالية:

المطلب الأول

معايير توحيد طرق تقييم العقارات لغرض حساب الضريبة:

يتناول هذا المطلب معايير الهيكل التطبيقي المقترحة، والتي تعمل علي توحيد طريق تقييم العقارات لغرض حساب الضريبة، ويشتمل علي ما يلي:

١- المعيار الأول : وجوب التقييم العقاري الصائب لغرض حساب وربط الضريبة علي

الأنشطة العقارية:

ويقصد بهذا المعيار إتباع الأسس العلمية لتقييم العقارات المبنية المتخذة أساساً في حساب وربط الضريبة علي الأنشطة العقارية بالاستفادة بما ورد بالاشتراطات المصرية، والدولية لتقييم العقارات.

ويهدف هذا المعيار الى خفض التباين من عمليات القياس الضريبي اللاحق للأصول العقارية المتخذة أساساً لربط وحساب الضريبة، حيث تتحدد قيمة العقارات في تاريخ سابق لتاريخ الاعتراف الأولي وفقاً للاشتراطات الدولية للتقييم العقاري ومعايير التقييم العقاري المصرية.

٢- المعيار الثاني، يتم تقييم العقارات لغرض الضريبة من خلال نظام خبرة معتمد، حيث ضبط قاعدة بيانات مناسبة عن العوامل المؤثرة في أسعار العقارات وتحديد قيمتها الملائمة لربط وحساب الضريبة.

ويقصد بهذا المعيار تبني نظام خبرة يحدد من خلاله الأهمية النسبية لكل عامل مؤثر في قيمة العقارات وتسعير قيمة كل عامل وفقاً للعقارات المباعة في منطقة العقار المستهدف، ومعرفة القيمة الملائمة لذلك العقار ابتداءً، ويشير الجدول التالي رقم (٢ - ١) الى بعض العناصر المقترحة لنظام خبرة ملائم للتقييم العقاري.

جدول رقم (٢- ١)

العناصر المقترحة لنظام خبرة مقترح للتقييم العقاري (*)

م	المقياس	الأهمية النسبية	م	المقياس	الأهمية النسبية
١	نسبة الانتفاع العام		٢١	نسبة السكان الأجانب	
٢	نسبة الانتفاع العام		٢٢	معدل ملكية السيارات لكل اسرة	
٣	نسبة الانتفاع الخاص		٢٣	معدل ملكية السيارات الفاخرة	
٤	عرض الشارع		٢٤	المستوى الضوى للسكان	
٥	أهمية المسار		٢٥	سهولة الوصول بالمترو	
٦	كثافة مرور السيارات		٢٦	عامل استثمار الارض	
٧	كثافة مرور المشاة		٢٧	عرض واجهات الشارع	
٨	نسبة الاستعمال السكنى		٢٨	تأثير المحيط الحيوى	
٩	نسبة الاستعمال الإداري		٢٩	الرؤية	
١٠	القرب من المستشفى العام		٣٠	المطل	
١١	القرب من المستشفى الخاص		٣١	مستوي التشطيب	
١٢	القرب من المدارس الحكومية		٣٢	عمر المبني	
١٣	القرب من مدارس اللغات		٣٣	الواجه الخارجية	
١٤	الكثافة البنائية الصافية للمنطقة		٣٤	المدخل الرئيسي	
١٥	الكثافة البنائية الكلية للمنطقة		٣٥	عدد حارات الانتظار	
١٦	متوسط ارتفاع الأدوار للمنطقة		٣٦	عدد حارات الخدمة	
١٧	عدد الحضانات بنطاق ٢٥٠ م		٣٧	التلوث الهوائى	
١٨	المدارس الاساسية بنطاق ١.٥ م		٣٨	المستوى البصرى للرؤية	
١٩	عدد المدارس الأساسية		٣٩	الكثافة السكانية الصافية	
٢٠	عدد خطوط النقل		٤٠	متوسط حجم الاسرة	

(*) يقترح الباحث العوامل المؤثرة علي القيمة الملائمة للعقار، والتي تشكل نظام الخبرة المقترح، ويمكن أن يضاف إليها عوامل جديدة، أو يحذف منها عوامل معينة حسب طبيعة العقار، وأن الأهمية النسبية في الجدول السابق متروك تحديدها وفقاً للقيمة التي يقدرها الفاحص الضريبي حسب موقع العقار وطبيعته ونوعية نشاطه.

٣- المعيار الثالث : ضرورة شمول المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية علي

نموذج موحد في جميع المصالح الإيرادية الضريبية.

ويقصد بالمعيار توحيد أساس المعالجة الضريبية المستندة الى عمليات تقييم العقارات، حيث أن اختلاف نماذج التقييم بين مصلحة إيرادية وغيرها من المصالح يعمل علي تباين في وعاء الضريبة، ومن ثم يؤثر ذلك علي الاتساق فيه، ويرى الباحث أن وجود هذا المعيار يعتبر مفيد في المعالجات الضريبية الآتية

أ- حالة تقييم الأراضي المعدة للبناء عليها في نشاط شراء وتشديد العقارات بغرض بيعها حيث أن حساب تكلفة البناء يستلزم حساب تكلفة الأرض، ويستخدم التقييم في حساب تكلفة الأرض إذا كانت الأرض مصدرها ميراث أو هبة أو مشتراة من فترة كبيرة ضمن أصول الشخص الطبيعي أو الاعتباري.

ب- حالة تقييم مخزون آخر المدة للعقارات غير المباعة في شركات تشيد وبناء العقارات بغرض بيعها حيث يعاد التقييم إذا كانت المنشأة تستخدم سعر السوق في تقييم بضاعة آخر المدة.

ج- تقييم الأصل العقاري المتداول (بضاعة) في منشآت بناء وتشيد العقارات إذا ما قررت الشركة تحويل الاعتراف به إلي أصل ثابت كمن يستغل أحد العقارات المعروضة للبيع لشغله لفرع من فروع المنشأة أو أحد مبانيها، وعليه يلزم معرفة القيمة القابلة للإهلاك، كما يستخدم التقييم في الحالة العكسية، عند تحويل الاعتراف للعقار من أصل ثابت الي أصل متداول (بضاعة) في نفس المنشآت العقارية.

- د- تقييم العقارات بغرض التحقق من قيمة الإيراد للعقارات المباعة بعقود غير مشهورة، وإدراج قيمة البيع بأقل من القيمة الحقيقية للعقار، حيث يلزم الفاحص الضريبي التثبت من رقم الإيراد المستند إلي (عقد عريفي).
- هـ- تقييم العقارات في نشاط التصرف العقاري في حالة تقديم العقار كحصة عينية في رأس مال شخص اعتباري (شركة مساهمة مثلاً).
- و- تقييم العقارات في حالة التأجير التشغيلي لمدة تزيد عن ٥٠ سنة إذ أن المعالجة الضريبية عندها تعتبرها واقعة تصرف تخضع لضريبة قطعية. إذا كانت علي غير وجه الاحتراف، أو تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية إذا كانت علي وجه الاحتراف والاعتیاد.
- ز- تقييم العقارات المباعة ناتج التقسيم مختلفة المساحات والامتيازات حسب المطلات البحرية والقبلية، حيث يتخذ التقسيم أساساً لتحديد قيمة الإيراد، أو قيمة التصرف العقاري لنشاط التقسيم.
- ح- تقييم العقارات المبنية والزراعية في حالة تحديد القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة علي العقارات.
- ط- تقييم الاستثمارات العقارية المحتفظ بها بغرض البيع تقيماً لاحقاً حيث يتم الاعتراف بالفرق بين القيمة الأولية والقيمة العادلة المقيمة له ضمن بنود قائمة الدخل.^(١)
- ي- تقييم الاستثمار أو الأصل العقاري الثابت في حالة تكوينه ذاتياً بمعرفة المنشأة، أو تطويره حيث يدرج بالقيمة العادلة (المقيم بها)، ويعترف بالفرق بين التقييم السابق، وتلك القيمة في قائمة الدخل.^(٢)

(١) قرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥، معيار المحاسبة المصري رقم ٣٦ - الاستثمارات العقارية.
(٢) المرجع السابق.

- ك- تقييم الاستثمار العقاري عند استبعاده وسحبه نهائياً من الاستخدام لعدم وجود منافع اقتصادية متوقعة من التصرف فيه، حيث تعالج بمقتضى ذلك الأرباح والخسائر الناتجة عن التوقف عن الاستخدام في قائمة الدخل.
- ل- تقييم العقار المؤجر تأجيراً تمويلياً في نهاية عقد التأجير حيث أيلولته تصير الى المستأجر، وبالتالي فلا بد من تحديد القيمة التي عندها يبدأ الاعتراف بالأصل العقاري ضمن أصول المستأجر حيث تتحدد بذلك القيمة القابلة للإهلاك.
- م- تقييم الأصل العقاري الضامن للرهن العقاري تقييماً لاحقاً للتقييم الأولي حيث لا يمكن السماح بالتضارب بين أسس مختلفة للتقييم يختلف من خلالها تحديد قيمة التغطية لأعمال التوريق التي تصدر أوراق مالية بضمان ذلك العقار المرهون.

المطلب الثاني

معايير القياس الضريبي لإيرادات الأنشطة العقارية

- يختص هذا المطلب بمجموعة معايير الهيكل التطبيقي المقترحة والمتعلقة بعمليات المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية وتقسم الى المعايير الآتية :
- ١- المعيار الأول: القياس الضريبي للإيرادات العقارية استناداً الى واقعة التحقق الفعلي وفقاً لأساس الاستحقاق:

ويقصد بهذا المعيار الاعتراف بالإيراد العقاري وفقاً للعقد أو الفاتورة بغض النظر عن واقعة التسليم الفعلي، وبغض النظر عما إذا كان العقد مشهراً أو غير مشهراً، وفقاً لأساس الاستحقاق سواء تم قبض الثمن أو تأجيل كله أو جزء منه.

ويلزم لتطبيق هذا المعيار ضرورة تحقق شروط ثلاثة لقياس الإيراد الضريبي
للأنشطة العقارية تتمثل فيما يلي :

أ- قيام البائع بنقل أو تحويل مخاطر السلعة (العقار) للمشتري بإتمام العقد
وشروطه.

ب- عدم الاحتفاظ بأي تدخل من البائع، أو سيطرة فعلية علي العقار المباع أو
المتصرف فيه .

ج- عدم وجود أي شروط علي عملية البيع مثل حالة التأخر في سداد الأقساط
يكون البيع لاغي، أو الاحتفاظ بحق الملكية إلي أن يتم السداد لكافة الأقساط.

ويفيد هذا المعيار في اعتبار الإيراد الضريبي الخاضع في شركات المقاولات
وأنشطة العقود طويلة الأجل، أو قصيرة الأجل ، هو مبلغ القيمة التعاقدية المدونة
بالعقد مضاف إليها أي امتيازات، أو فروق أسعار أخرى، أو تعويضات عن أي تصرفات
سلبية متعلقة بتلك العقود.

كما يعتبر هذا المعيار القيمة البيعية للأصول العقارية المباعة مع إعادة
استجارتها بنظام التأجير التمويلي إيراداً في تاريخ إتمام التعاقد، وأن يتم معالجة
عملية التأجير التمويلي وفقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم (٢٠) فيما عدا ذلك،
ويتم تسويه القيمة البيعية بالقيمة الدفترية في تاريخ البيع، وتحسب الأرباح أو
الخسائر الرأسمالية وتضاف أو تخصم من الوعاء الضريبي.

٢- المعيار الثاني : المعالجة الضريبية الرشيدة للدخل العقاري الشامل : ويقصد
بهذا المعيار اشمال الوعاء الضريبي علي كافة الإيرادات العقارية سواء المبلغ
الحالي، أو المؤجل وكذلك الفائدة علي المبالغ المؤجلة حالة البيع بالتقسيط، أو
اشتماله علي أي فائدة إضافية، أو غرامات تأخير، أو غير ذلك .

ويلزم لتطبيق هذا المعيار المقترح بشأن المعالجة الضريبية للعقارات المباعة بنظام
التقسيط علي مدد كبيرة اعتبار كل الثمن المدون بالعقد إيراداً ضريبياً يدخل في

وعاء الضريبة في سنة تحقق عملية التعاقد، ويتم تعويض الممول بتأجيل جزء من الضريبة المستحقة أي بتقسيطها بنفس نسب الأقساط المستحقة من عملية البيع الآجل.

ويفيد هذا المعيار في قياس قيمة عقود التمويل العقاري بالقيمة التعاقدية للقرض، ويعتبر الإيراد هو قيمة الفائدة أو العائد الذي يحصل عليه من المستثمر، والذي ينتج من عملية التمويل العقاري بالنسبة للشركات الممولة.

٣- المعيار الثالث : أن تكون واقعة الاحتراف والاعتیاد أساس تنوع نوع الضريبة : ويقصد بهذا المعيار تحديد مدي خضوع الإيراد العقاري لضريبة الأرباح التجارية والصناعية وعندها يحاسب كإيراد يقابل تكلفة وهذا يتم في حالة احتراف الممول النشاط العقاري ، وبين خضوع الإيراد العقاري الى ضريبة قطعية تكون في حالة عدم الاحتراف والاعتیاد

ويفيد هذا المعيار في الحد من التباين في المعالجة الضريبية للتصرفات العقارية وعدم التفرقة بين التصرف بالبيع للاستثمار العقاري علي أساس كونه أصل محتفظ به لغرض البيع، أو كأصل محتفظ به لغرض المتاجرة، وإنما الفاصل بين اعتباره نشاط مستمر أو نشاط عرضي يخضع لضريبة قطعية أو غير ذلك هو وجود عملية الاحتراف أو الاعتیاد من عدمه.

المطلب الثالث

معايير المعالجة الضريبية لأرباح وخسائر إعادة التقييم

والإهلاك الضريبي

يهدف هذا المطلب الى إقرار أساس موحد لحل المنازعات الضريبية بشأن المعالجة الضريبية لأرباح وخسائر إعادة التقييم والاعتراف بها كأحد محددات الربح الضريبي للنشاط العقاري وكذلك ما يتعلق بالإهلاك الضريبي وطرق معالجته، وتتمثل هذه المعايير فيما يلي :

١- المعيار الأول : اشتمال قائمة الدخل الضريبية علي أرباح وخسائر عملية التقييم العقاري نتيجة تغيير الاعتراف للأصل العقاري بين الأصول الثابتة، أو غير المتداولة، أو الأصول المتداولة والعكس.

ويقصد من هذا المعيار إضافة فروق إعادة التقييم الناتجة عن تغيير الاعتراف بالأصل العقاري عند تحقق أرباح إعادة تقييم، أو خصماً من الوعاء في حالة تحقق خسائر إعادة التقييم.

ويفيد هذا المعيار في معالجة الأصول العقارية التي يتم إعادة تقييمها بغرض تغيير الشكل القانوني ما لم ينص التشريع الضريبي علي ما يخالف ذلك^(١)

كما يفيد هذا المعيار في معالجة فروق التقييم بين القيمة العادلة، والقيمة الدفترية للاستثمار العقاري المبني ذاتياً، أو المطور بمعرفة المنشأة ضمن قائمة الدخل الضريبية إضافة إلي الوعاء الضريبي، أو خصماً منه، كما تعالج فروق التقييم بين القيمة الدفترية والقيمة المقدرة للأصول المرهونة مقابل قرض عقاري ضمن حقوق الملكية إضافة أو خصماً منها مراعاةً لظروف العقار الضامن.

ويعمل هذا المعيار علي التأكيد علي حساب الإهلاك للأصول العقارية المحول الاعتراف بها إلي أصول ثابتة من تاريخ التقييم، وتعتبر القيمة السوقية أو الملائمة بحسب الأحوال للتقييم العقاري هي أساس حساب الإهلاك.

ومن منطلق هذا المعيار تعالج القيمة العادلة للأصول العقارية المستأجرة تمويلياً في نهاية عقد التأجير والتي تؤول إلي المنشأة كأرباح ضريبية تضاف إلي الوعاء الضريبي، وتعتبر نقطة لحساب الإهلاك باعتبارها أصلاً يخص المنشأة .

وأخيراً وفقاً لهذا المعيار لا يتم التفرقة في المعالجة الضريبية بين الأصول العقارية المحتفظ بها سواء متاحة للبيع أو لغرض المتاجرة. وكل الفروق بين التقييم المبدئي واللاحق تعالج ضمن قائمة الدخل إضافة للربح الضريبي أو خصماً منه.

(١) التشريع الضريبي ٩١ لسنة ٢٠٠٥ " ينص في مادة (٥٣) علي معالجة مزدوجة لأرباح وخسائر إعادة التقييم ويخير الممول بين تعجيل الاعتراف بها أو تأجيل الاعتراف " .

٢- المعيار الثاني : سريان شروط الإهلاك المحاسبي الواردة في المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) فيما لا يوجد نص يناقض ذلك في التشريع الضريبي.

ويقصد من تطبيق هذا المعيار الرجوع الى معيار المحاسبة المصرية بشأن إهلاك الأصول الثابتة، ويتم اعتماد النسب والطرق التي يحددها فيما لا يوجد نص قانوني يحدد طريقة معينة ونسب ملزمة لحساب الإهلاك الضريبي

ويفيد هذا المعيار التأكيد علي البدء في حساب الإهلاك للأصول العقارية للمنشأة بعد اعتبار الأصل صالح للاستعمال وهي نقطة تحديد القيمة القابلة للإهلاك وبعدها تتوقف عملية الرسملة.

٣- المعيار الثالث : إمكانية حساب إهلاك للأراضي كأصل عقاري؛ ويقصد بهذا المعيار مراعاة إهلاك الأراضي ذات النقص التدريجي في قيمتها مثل الأراضي المألحة والتي تحتاج إلي معالجات مستمرة في الشركات الزراعية، أو الأراضي المطلة علي الأنهار والبحار، أو الأراضي التي تتعرض لظروف مناخية تغير من طبيعتها كأحد الأصول العقارية الاستثمارية.

٤- المعيار الرابع: الاعتراف بخسائر الاضمحلال ضريبيا ضمن قائمة الدخل الضريبية؛ ويقصد بهذا المعيار خصم خسائر الاضمحلال من الوعاء الضريبي بمجرد تحققها ووفقا لاختبارات وقياسات الاضمحلال المناسبة، وذلك خروجاً علي ما قررته مصلحة الضرائب من عدم الاعتراف بذلك .

المطلب الرابع

معيار المعالجة الضريبية للوعاء الضريبي المقدر

يؤخذ بهذا المعيار بشأن الحالات الضريبية غير المستندة إلي دفاتر منتظمة، والتي يتم اللجوء إليها في تعديل الدفاتر أو طرحها ، ويتمثل هذا المعيار في موضوعية المعالجة التقديرية للأنشطة العقارية؛ يقصد بهذا المعيار عدم التحيز في تقدير الإيرادات والتكاليف للأنشطة العقارية، ويتم التمسك بتعليمات مصلحة الضرائب

التي تشترط وجود قرائن قوية يتم علي أساسها التقدير، وعلي أساس أنه يجب علي الدائن أن يقيم الدليل علي دينه .

وتطبيقاً لهذا المعيار تلتزم مصلحة الضرائب بإعداد قاعدة معلومات لحالات المثل المستقرة وأحكام المحاكم وقرارات لجان الطعن التي أقرت مبدأ قانوني في عمليات تقدير الإيرادات والتكاليف الخاضعة للضريبة علي الأنشطة العقارية.

ويفيد هذا المعيار بعدم دحض أي مستند رسمي، أو غير رسمي يحدد تكلفة أو يقر إيراداً إلا من خلال توافر قرائن قوية تبرر اللجوء للتقدير الشخصي الذي يجب أن يكون معتدلاً وفقاً لحالات المثل المستقرة ووفقاً لما استقر عليه الممول النظير لنفس النشاط، وبناء علي هذا المعيار يتم الاسترشاد في تقدير أرباح العقود طويلة الأجل بالمستخلصات التي يتم صرفها من جهات التعاقد وإجراء المقارنات مع العقد الأساسي والتكميلي في نهاية مدة التشغيل مع الاعتراف بالتعويضات ضمن الإيرادات الضريبية، وخصم الغرامات التي تقع علي الممول المؤيدة بمستندات بشأن نشاط العقود العقارية .

المطلب الخامس

معايير تقرير الفحص الضريبي للأنشطة العقارية

تهدف هذه المعايير الى توحيد محتوى تقرير الفحص للنشاط العقاري بحيث يشتمل علي عناصر الإفصاح عن أسس المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية، والتي تبرر الأرقام المحاسبية الواردة في الإخطارات التي تقوم بها مصلحة الضرائب بتوجيهها الى الممولين وتشتمل معايير التقرير المقترحة علي ما يلي :

١- المعيار الأول : تضمين تقرير الفحص الأسس العلمية والاشتراطات والمتغيرات التي تم أخذها في الاعتبار عند القيام بعمليات التقييم العقاري لغرض لحساب الضريبة : ويقصد من هذا المعيار الإفصاح للممول عن الطريقة التي تم بها تقييم العقارات التي تعتبر الأساس في حساب الضريبة، لاسيما وأن هذه الأسس ربما تكون محل اعتراض وطعن من الممول العقاري وبالتالي لابد من توضيحها في محتوى تقرير الفحص الضريبي للأنشطة العقارية.

- ٢- المعيار الثاني : تضمين تقرير الفحص الضريبي كافة المعلومات، والبيانات والأدلة والقرائن التي بناء عليها الوصول إلي الربح الضريبي، ويقصد من هذا المعيار دعم الاتساق في وعاء الضريبة وتحديد قيمته لاسيما فيما يلي:
- (أ) تضمين تقرير الفحص بيانات الإقرارات الضريبية المقدمة وطبيعة الشكل القانوني للممول.
- (ب) تضمين تقرير الفحص البيانات التمهيدية للفحص مثل تحديد طبيعة النشاط بوضوح، وبيان فلسفته، والأدلة القانونية التي تستوجب خضوع هذا النشاط للضريبة من عدمه، وتحدد طريقة حساب الضريبة ونوعية الضرائب.
- (ج) تضمين تقرير الفحص الرأي في الدفاتر، ومدى إمكانية الاعتماد عليها في التقرير، أو التعديل عليها، أو طرحها واللجوء الى تقدير الضريبة.
- (د) تضمين تقرير الفحص الأدلة، والقرائن، والمناقشات، والمعاينات، وملخص محاضر الأعمال، وناتج التقييم، والنصوص القانونية، والتعليمات، والإجراءات، وحالات المثل التي يبني عليها تحديد الوعاء الضريبي.
- (هـ) وجوب الإفصاح في تقرير الفحص عن قائمة الدخل الضريبي، والتي بمقتضاها يتم تعديل الربح المحاسبي، مع إتباعها بإيضاحات متممة لهذه القائمة عن الاشتراطات والقرائن القانونية والمحاسبية التي تم الاستناد اليها في الوصول إلي الوعاء الضريبي.
- (و) الإفصاح عن قائمة بالأرصدة الضريبية المؤجلة والتي تؤجل معالجتها لأي سبب قانوني، أو محاسبي، وتعالج ضمن الضرائب المؤجلة.

الفرع الثاني

أساليب وأدوات الهيكل التطبيقي

للمدخل المحاسبي المقترح

تعتبر هذه الأساليب والأدوات ضرورية لتسهيل تطبيق المدخل المقترح، وتنقسم الى أساليب وأدوات خاصة بمراقبة الأداء الفني للفاحص الضريبي وتحسينه، وأساليب وأدوات أخرى خاصة بمتابعة الأداء الإداري بتطبيق اللوائح والمعايير المحاسبية،

ونصوص التشريع ومعايير المدخل المحاسبي المقترحة ، ويتم تناولها من خلال المطالب الآتية:

المطلب الأول

أساليب وأدوات خاصة بمراقبة الأداء الفني للفاحص الضريبي

يقترح الباحث استخدام مجموعة من الأساليب المتطورة للمحاسبة الإدارية التي من خلالها يمكن قياس وتقييم الأداء وتحسينه في ظل وجود إستراتيجية عامة بمصلحة الضرائب، والتي ثبت فاعليتها في مراقبة الأداء الفني للفاحص الضريبي، و تتمثل هذه الأساليب فيما يلي:^(١)

(١) أسلوب القياس المرجعي: حيث يتم تحديث نظام المعلومات وعمليات تدريب الفاحصين وقياس الأداء ومهارات الاتصال والتفاوض؛ بما يحقق الالتزام الضريبي الطوعي، وتحقيق الحصيلة الضريبة المخططة من الأنشطة العقارية.^(٢)

(٢) أسلوب بطاقة الأداء المتوازن: وتعتبر هذه التقنية أحد الأساليب المستحدثة التي تشير إلى الابتكار في قياس الأداء عن طريق تجزئة الأهداف الإستراتيجية الى مجموعة من الجوانب بحيث يتم قياس كل جانب بمجموعة مقاييس تعبر عنه.^(٣)

ويري الباحث ضرورة قياس جهد الفاحص الضريبي للنشاط العقاري من خلال مجموعة من الجوانب يمثل فيها الممول جانب العميل، ويمثل الجانب المالي بالحصيلة الضريبية، ويمثل جانب التشغيل الداخلي بتطوير أساليب التحاسب

- Fourie Ina , (2013), " All about Information – Balancing ICT, IRS, Users and Making a Difference ", *Library Hi Tech*, Vol. 31 Iss 3 pp. 554 – 561 (١)

- Arif Syed Kali Kalirajan, (2000), "Benchmarking Tax Compliance Efficiency (Risk) at the Business Entity Level", *Benchmarking: An International Journal*, Vol. 7 Iss 3 pp. 206 – 222. (٢)

- Maurice Gosselin, (2011), "Contextual Factors Affecting the Deployment of Innovative Performance Measurement Systems", *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 12 Iss 3 pp. 260 – 277. (٣)

الضريبي للأنشطة العقارية، وتطوير العمليات الفنية للفحص بجانب التشغيل، وجانب التعلم والنمو والابتكار يشير إلى الاهتمام بالرضا الوظيفي للفاحص الضريبي، مع ضرورة إدخال التحسين المستمر من خلال جانب فاقد الأداء أو التغذية العكسية؛ بحيث يعكس كل جانب مجموعة من المؤشرات تقيس وتحسن الأداء في اتجاه رضا الممول، ورضا العامل وتطوير الأساليب والإجراءات الفنية.

(٣) أسلوب نظم الخبرة ودعم القرار: وهذا بلا شك مهم في زيادة الربط الشبكي لمتطلبات المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية، لاسيما نظام مبسط لتقييم العقارات علي النحو الذي أشارت إليه المعايير المقترحة.

المطلب الثاني

أساليب وأدوات خاصة بمراقبة الأداء الإداري للفحص الضريبي

ويتضمن هذا المطلب أساليب وأدوات دعم عمليات المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية: ويشتمل علي الآتي :

(١) تفعيل آليات إدارة المخاطر الضريبية: وذلك بتقديم الدعم المستمر لأعمال الفحص والعمل علي تنفيذ المدخل المقترح، ومراقبة الأداء المؤسسي واختيار عينات الفحص، وتجميع البيانات والمعلومات اللازمة للملف الضريبي الخاص بالنشاط العقاري علي وجهه الخصوص، لاسيما تلك المعلومات التي تساهم في تقييم العقارات المبنية.

(٢) إصدار التعليمات التنفيذية والتفسيرية والكتب الدورية: التي يمكن من خلالها الحد من عمليات التباين بين إجراءات، ومعايير، وأساليب الفحص الضريبي للأنشطة العقارية بما يوفر قاعدة بيانات يمكن الاستفادة منها؛ لاسيما في عمليات المحاسبة التقديرية بما تحتاجه من حالات مثل، وبيانات عن الإيرادات المقدره، والتكاليف التي تخص أنشطة مماثلة؛ حتى يمكن تقليل الفجوة بين أداء الفاحص الضريبي، وبين الإقرارات الضريبية للأنشطة العقارية غير المستندة الى حسابات.

الفرع الثالث

إجراءات الهيكل التطبيقي للمدخل المحاسبي المقترح وميكانيكيته

تشمل هذه إجراءات وميكانيكية الهيكل التطبيقي لعمليات إبداء الرأي الفني المحايد عن صحة الحسابات المالية المقدمة من ممولين الأنشطة العقارية، وأن ملفات فحص هذه الأنشطة ذات خصوصية فنية، وذلك لارتباطها بعمليات تقييم العقارات، وتطلبها الإلمام بمجموعة الإجراءات التي تزيد من القدرة والقيمة الفنية للفحص والفاحص الضريبي للأنشطة العقارية، ويمكن تبين هذه الإجراءات من خلال المطالب الآتية :

المطلب الأول

الإجراءات المتعلقة بجودة الأداء للفاحص الضريبي

ويعتبر من أهم إجراءات تحقيق جودة الأداء للفاحص الضريبي مجموعة الإجراءات المتعلقة بالدخول في عملية الفحص والإجراءات العامة التي يستوجب الالتزام بها ضمان جودة أداء الفاحص الضريبي للأنشطة العقارية، وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

١- الإجراءات الأولى : ضرورة صدور التكاليف بفحص الملفات: وينص علي " ينبغي أن تقوم الجهة الإدارية (مصلحة الضرائب) بإصدار أمر تكليف بمهمة الفحص للنشاط العقاري محدد به سنوات الفحص، وأجل الانتهاء من أعماله بكتابة تقرير الفحص، وبيان الرأي الفني في مدي صحة الاقرار الضريبي المقدم منه .

ويري الباحث أن مباشرة أعمال الفحص الضريبي لأي نشاط عقاري أو تجاري آخر لابد وان يتم من خلال تكاليف السلطة المختصة بناء علي قرار إداري محدد المدة وإلا تعرض للبطلان لمخالفته نص صريح في التشريع الضريبي.^(١)

(١) توجب نص المادة ٩٤ من القانون الضريبي ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ألا يتم فحص الملفات الضريبية إلا من خلال عينة تصدر سنوياً

٢- **الإجراء الثاني :** ربط أداء الفاحص بالحافز الوظيفي الملائم؛ وينص علي ضرورة تقدير الجهد المبذول في أعمال الفحص بصورة عادلة، وبقيمة توازي الجهد المبذول حسب طبيعة ونوع المهمة المتعلقة بالمحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية، ومدى تعدد الفروع والأنشطة، وحجم الأعمال ومدى القدرة علي التفاوض وتحصيل دين الضريبة ويشير الباحث الى أن هذا الإجراء يدعم جوانب الأداء في للفاحص الضريبي، ويعمل علي انجاز الملفات الضريبية علي أساس الكيف وليس أساس الكم " وتستيف" الأعمال دون النظر الى فعالية النتائج، وبالتالي فهناك حاجة الى تنمية الدوافع المادية والأدبية لفحص الملفات الضريبية ذات الأثر في الحصيلة الضريبية وبذل العناية اللازمة في ذلك.

٣- **الإجراء الثالث: التوازن والتكافؤ ورعاية المصالح :** وينص علي ضرورة توافر مستويات المهارة والخبرة لانجاز مهمة الفحص بموضوعية مراعية لمصالح الدولة والممول في آن واحد، ومحققة للتكافؤ المطلوب، بحيث يراعي الحالة الاقتصادية وظروف تحقق الإيراد ومدى استغلال مساحات التقدير الشخصي.

ويري الباحث أن هذا الإجراء مهم لتحقيق العدالة الضريبية من خلال عمليات الفحص الضريبية بالسعي نحن تحقيق التوازن والمعاملة العادلة للممولين من نفس النشاط العقاري في مختلف الوحدات الضريبية .

٤- **الإجراء الرابع: بذل العناية المهنية الملائمة؛** حيث ينص هذا الإجراء علي ضرورة بذل العناية المهنية الملائمة كمبرر لسلامة الرأي الفني المحايد والتقدير السليم والوصول الى وعاء ضريبي عادل.

ويري الباحث أن الاهتمام بالعناية المهنية بشأن أعمال الفاحص الضريبي كافة وضرورة التركيز المهني علي توسيع مجال الفحص والمراجعة لمواضيع أخري تدعم العناية المهنية؛ فيما يتعلق باكتشاف الغش، وتقييم الرقابة الداخلية، وتقييم مدى قدرة الشركة العقارية على الاستمرار بغرض ضمان الموقف الضريبي السليم، ويمكن

الاستفادة بتجارب الآخرين في هذا المجال بدعم تطبيق القياس المقارن فيما يتعلق بمتطلبات العناية المهنية الواجبة.^(١)

المطلب الثاني

الإجراءات المتعلقة بجودة أعمال الفحص الضريبي

يهدف هذا المطلب الى بيان الإجراءات المتعلقة بجودة الفحص الميداني للأنشطة العقارية، والتي يسترشد الباحث بإجراءات الرقابة والفحص التي تقرها المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية (الانتوساي)^(٢)، وتتمثل الإجراءات المقترحة المتعلقة بجودة أعمال الفحص الضريبي للأنشطة العقارية من خلال ما يلي :

١- ضرورة التخطيط لأعمال الفحص الضريبي للأنشطة العقارية وتحقيق الرقابة الملائمة؛ ذلك لضمان إجرائه بطريقة فعالة واقتصادية وكفاء، وفي وقت مناسب، ويعتبر التخطيط من أهم الإجراءات التي تتطلبها عمليات الفحص الضريبي لأي نشاط سواء عقاري أو غير عقاري.

٢- الإشراف والمراجعة الجيدة لكل مرحلة من مراحل الفحص الضريبي للنشاط العقاري؛ علي أن تتم المراجعة من خلال فريق مراجعة متعدد المستويات الإدارية، يكون في حقيقته لجنة المراجعة المشتركة.

٣- مراجعة ودراسة وتقييم مصداقية نظام المراقبة الداخلية: قبل السير في إجراء عمليات الفحص الضريبي للإقرارات الضريبية المستندة الى حسابات وفاتر نظامية عند تحديد مدي ونطاق عملية الفحص الضريبي للأنشطة العقارية.

٤- الحصول علي أدلة إثبات قوية وذات صلة بفحص النشاط العقاري؛ وذلك لدعم تقرير الفحص واستنتاجاته، وذلك بتحليل البيانات للتأكد من تطابقها للمعايير

- John P. Moriarty, (2011), "A theory of benchmarking", Benchmarking: *An International Journal*, Vol. 18 Iss 4 pp. 588 – 611.

(٢) تم تأسيس الانتوساي عام ١٩٥٣ ويبلغ عدد الدول الأعضاء بها ١٨٠ دولة ممثلة في أجهزتها الرقابية وينبثق منها تقرير إجراءات الفحص الضريبي والرقابة عليه .

المقبولة وبالدرجة التي تكون أساساً معقولاً لإبداء الرأي في الإقرارات الضريبية المقدمة.

٥- تحديد أهداف الفحص الضريبي للنشاط العقاري، وكذلك تحديد الرقابة والاختبارات الضرورية لتحقيق هذه الأهداف، ويتم ذلك بالتعرف على الأنظمة المحاسبية المطبقة في حسابات ممولي النشاط العقاري؛ للتعرف على نقاط القوة والضعف، وبالتالي تحديد أفضل نهج للفحص والذي يحقق الجودة المطلوبة.

٦- سلامة أساس جميع التقييمات والاستنتاجات المدعومة بإثباتات رقابية ذات الصلة، والكافية لبناء الرأي النهائي فيها، والتقرير الفني لفحص النشاط العقاري بوضع جميع المعلومات في الاعتبار والتأكيد بصحتها ومصداقيتها وفهم التقنيات والإجراءات فهما سليما، وأن يكون التوثيق كاف لدعم الفحص وتكون إثباتات العمل كمرجع للفحص المستقبلي.

٧- قناعة الفاحص والمراجع الضريبي للنشاط العقاري بأنه يعكس محتوى التقرير درجة الكفاءة المهنية والخبرة العملية ما يوجب التحقق من إعداد الكشوف المالية وفقاً لمعايير محاسبية، وكذا تحليل كاف للعناصر المختلفة المكونة للكشوف المالية مع تقديم قياس وتقييم لهذه العناصر.

المطلب الثالث

آلية (ميكانيكية) تطبيق المدخل المحاسبي المقترح

يتناول هذا المطلب آلية تطبيق المدخل المحاسبي المقترح من خلال بيان ميكانيكية استخدام الإطار التطبيقي للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية ويتم تناول ذلك من خلال ما يلي:

١- التخطيط لعملية المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية: ويشمل إعداد خارطة الطريق لتنفيذ عمليات المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية؛ من بداية صدور أمر التكليف من السلطة المختصة بالقيام بأعمال الفحص المختصة وحتى كتابة

تقرير الفحص، ويشمل ذلك تحديد أدلة الإثبات، وتجميع المعلومات اللازمة، واختيار المساعدين.

٢- اختيار فريق المراجعة الضريبية: حيث يتحدد حجم فريق المراجعة الضريبية تبعاً لحجم وطبيعة النشاط العقاري، وذلك من خلال أسلوب المراجعة الضريبية المشتركة، والتي يصدر بناء عليها تقرير الفحص المشترك الذي ينتهي بقرار قبول الإقرار المقدم من الممول، أو التعديل عليه.

٣- التعرف علي طبيعة النشاط العقاري وتصنيفه: ويتطلب ذلك بيان اتجاه المحاسبة الضريبية علي النحو التالي:

أ- تصنيف النشاط العقاري في ضوء فرض توافر المعالجة الضريبية طبقاً للاعتراف و الاعتياد علي ممارسة النشاط، وهذا يحدد اتجاه المعالجة الضريبية في المحاسبة علي صافي إيراد عقاري بعد خصم التكاليف واجبة الخصم، فيكون نشاط أرباح تجارية وصناعية، أو انه نشاط عرضي يتعلق بتصرف عقاري تم لمرة واحدة؛ فيحاسب عند ذلك علي ضريبة قطعية علي الوجه الذي يقرره القانون.

ب- التعرف علي الإيراد العقاري في ظل فرض إمكانية تطبيق اشتراطات الاعتراف بالإيراد العقاري، وكذلك في ضوء مبدأ وضوح المعالجة المحاسبية الضريبية للأنشطة العقارية؛ من خلال فحص أي شروط علي عقد البيع سواء تم بيعه نقداً، أو بنظام البيع بالتقسيط.

ج- التعرف علي طبيعة النشاط العقاري بيان علاقة هذا النشاط بالأصول الثابتة، أو الأصول غير المتداولة، ومدى وجود تحول في الاعتراف به من عدمه؛ وبيان القيمة الملائمة العادلة التي يتقرر عندها حساب الإهلاك في

حالة تحول الاستثمار العقاري الى أصل ثابت، أو في حالة بيان القيمة الرأسمالية التي تفرض علي أساسها الضريبة علي العقارات المبنية.

د- بيان مجال تطبيق فرض ضبط الممارسات المحاسبية للأنشطة العقارية بين ممولي الضرائب المسكين بحسابات ودفاتر منتظمة، أو الذين يتم محاسبتهم بطريقة التقدير.

٤- اختيار الأساس العلمي للمعالجة الضريبية لهذا النشاط: وتأتي تلك الخطوة بعد التعرف علي طبيعة النشاط العقاري ، فعند ذلك يتقرر الأساس العلمي للمعالجة الضريبية، وذلك باستيعاب الفاحص الضريبي لأسس المعالجة الضريبية، وهنا لابد من التمسك بتطبيق مبدأ السهولة والبساطة في التطبيق المحاسبي الضريبي للأنشطة العقارية، في ظل توافق كامل مع التراكم المعرفي الضريبي كأحد الفروض الهامة.

٥- القيام بعمليات الفحص الميداني: وتأتي هذه الخطوة عند تنفيذ عملية المراجعة الضريبية ، حيث يتم ذلك من خلال اختيار فريق العمل والمساعدين بلجنة الفحص والمراجعة الضريبية، علي أن يبدأ الأمر بالتخطيط لإجراء عمليات الفحص الميداني، وتحديد العينة من خلال دفاتر وحسابات الممولين، ويكون ذلك بتحديد أدلة الإثبات والتأكيد علي مصدر المعلومات التي يتم استخدامها في عمليات الفحص الميداني وأهمها ما يلي :

أ- التمسك بمبدأ موضوعية القياس والتقييم العقاري، بما يقرره من عدم التحيز وضمان وعاء ضريبي عادل يعكس القياس الضريبي السليم.

ب- إثبات مدي صحة وسلامة نظام الرقابة الداخلي كمدخل مهم لبيان عينة الفحص الميداني ومقدار التوسع في أعمال الفحص، وذلك لغرض

بلوغ درجة الاطمئنان التي عندها يتقرر اخذ القرار باعتماد الإقرار الضريبي، أو التعديل علي بياناته.

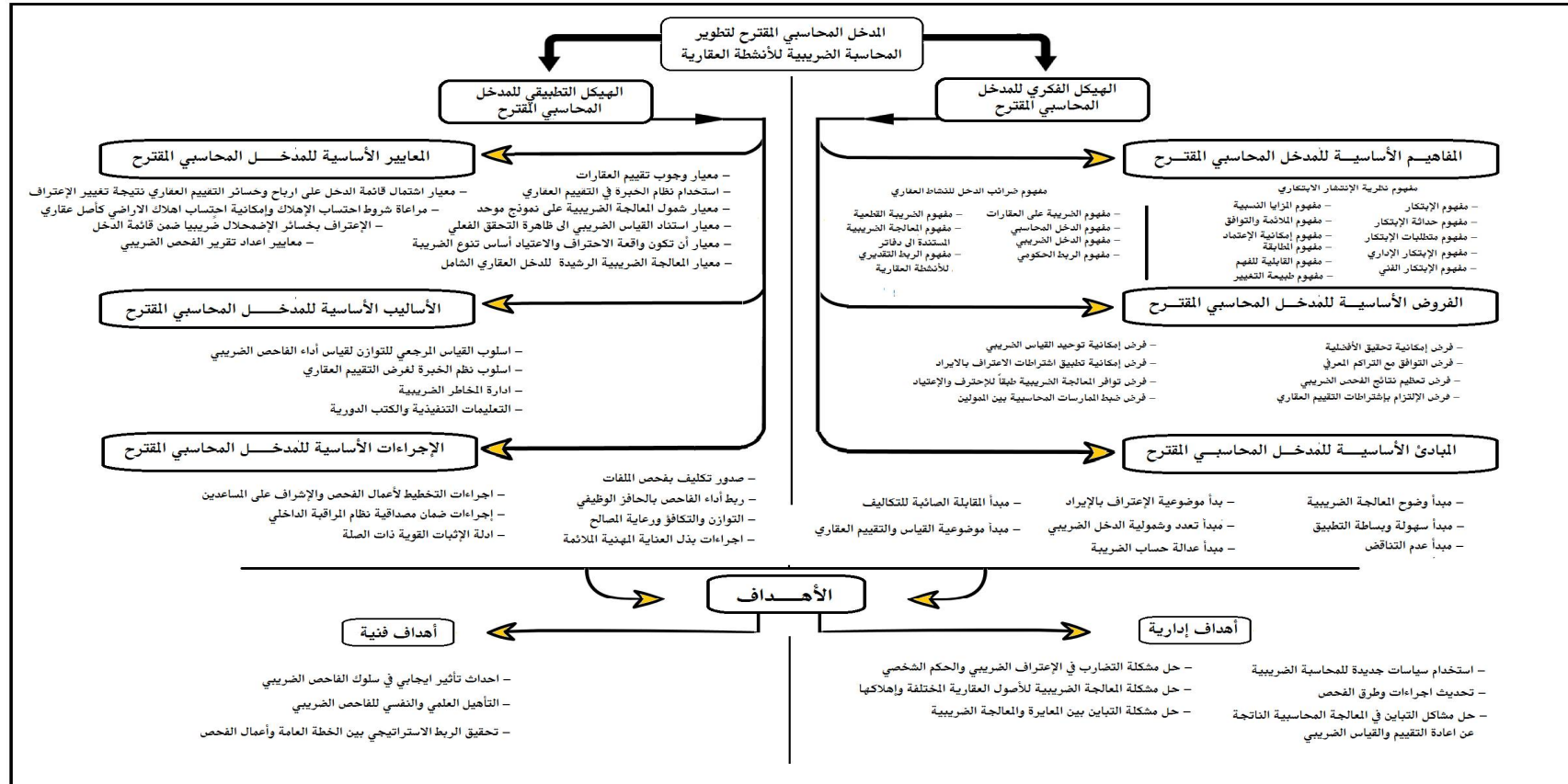
ج- التأكيد علي مبدأ تعدد وشمولية الدخل الضريبي بتجميع أنشطة الممول في وعاء ضريبي موحد، حتى يكون القرار بربط الضريبة علي كافة أنشطة الممول ومطالبته بضريبة موحدة علي كل أنشطته.

د- التأكيد علي مبدأ عدالة حساب الضريبة علي الأنشطة العقارية بالفصل بين قيمة الضريبة وفقاً لأساس الاستحقاق أيا كانت شروط البيع، واختيار تأجيل عمليات سداد الضريبة تبعاً للمبالغ المؤجلة من تلك الإيرادات العقارية في ظل مبدأ المقابلة الصائبة للتكاليف مع تلك الإيرادات.

٦- كتابة تقرير الفحص: من خلال التمسك بالاشتراطات الشكلية والموضوعية لتقرير الفحص للأنشطة العقارية؛ بأن يتضمن المعلومات الكافية لإقرار الضريبة، وكذلك يتضمن ملخص لمحاضر أعمال الفحص الميداني، كما يجب تضمين التقرير عرض لأدلة الإثبات التي يتقرر من خلالها حجم وعاء الضريبة والإفصاح المحاسبي الضريبي عن طرق التقييم العقاري، والقياس المحاسبي الضريبي المعتمد والدلائل القانونية والمحاسبية لذلك.

٧- قياس أداء الفاحص الضريبي: حيث يتم الاستفادة بمقاييس الأداء الإستراتيجية لتحقيق فاعلية الأداء، وضمان جودته وان ذلك الأداء يحقق الإستراتيجية العامة لمصلحة الضرائب وخطة الفحص للأنشطة العقارية، وهنا يؤكد الباحث علي التخلي عن مقاييس الأداء التقليدية وتبني مقاييس الأداء البعد الاستراتيجي.

ويمكن للباحث تبين عناصر المدخل المحاسبي المقترح وأهدافه، ودوافعه، ومتطلباته علي النحو التالي وفقاً للشكل (٢- ٣):



شكل رقم (٢-٣) (*)
عناصر المدخل المحاسبي المقترح لتطوير
المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية

(*) من إعداد الباحث.

خلاصة الفصل الثاني :

هدف هذا الفصل الى بيان المدخل المحاسبي المقترح للمحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية؛ حيث تناول بالعرض والتحليل للهدف من هذا المدخل المحاسبي المقترح، وكذا دوافع ومتطلبات ومبررات وجوده، ثم تناول عناصر الهيكل الفكري لذلك المدخل المحاسبي المقترح مستنداً الى البناء الفكري لنظرية المحاسبة المالية والضريبية من مفاهيم وفروض ومبادئ مرتبطة بخصائص نظرية الانتشار الابتكاري.

وتناول المبحث الثالث تصميم الهيكل التطبيقي وميكانيكته، والذي يتمثل في ضبط التطبيق الإجرائي للمحاسبة الضريبية من خلال مجموعة المعايير المقترحة للهيكل التطبيقي للمحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية، ثم تصميم مجموعة إجراءات تتعلق بضبط الأداء الفني للفاحص الضريبي تعمل علي ضبط الأداء، وتحقيق الحيادية والكفاءة الفاعلية المطلوبة منتهياً بمجموعة من أساليب وأدوات وإجراءات وآليات التطبيق العملي، وضمان ضبط جودة الفحص الضريبي للأنشطة العقارية.

ويمكن تقديم هذا المدخل المقترح بشقيه الفكري والتطبيقي الى مصلحة الضرائب المصرية، ومصلحة الضرائب العقارية للاستفادة منه في ترشيد المعالجات الضريبية للأنشطة العقارية عند التخطيط الضريبي لمحاسبة هذه الأنشطة وفي التطبيق العملي^(*)

وفي الفصل التالي يقدم الباحث دراسة اختبارية متكاملة عن مدي معنوية المدخل المقترح بشقيه الإداري والفني التي تتضمن تحقيق افتراضات البحث ونتائج.

(*) يمكن الرجوع الى الملحق رقم (٣) من ملاحق البحث.

الفصل الثالث

دراسة اختبارية لتطبيق المدخل المحاسبي

المقترح لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية

مقدمة :

يهدف هذا الفصل إلى تقديم دراسة اختبارية لتطبيق المدخل المحاسبي المقترح لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية؛ بغرض بيان مدى تحقيقه لغرض اتساق عناصر وعاء الضريبة، وذلك من خلال تناول منهج وإطار هذه الدراسة، ثم إجراء التحليل الإحصائي الوصفي والاستدلالي لاختبار فرضيات هذا البحث، وقسم هذا الفصل إلى الآتي:

المبحث الأول : بانوراما عن الدراسة الاختبارية.

المبحث الثاني : نتائج الدراسة الاختبارية.

المبحث الثالث: تعليق الباحث علي نتائج الدراسة الاختبارية.

المبحث الأول بانوراما عن الدراسة الاختبارية

تمهيد :

يهدف هذا المبحث إلي عرض للإطار العام للدراسة الاختبارية من خلال مجموعة من الفروع تتناول هدف الدراسة الاختبارية، وبيان مجتمع وعينة الدراسة، وتوضيح وسيلة جمع البيانات، ومدى الثبات والثقة في إجابات المبحوثين مع عرض للأساليب الإحصائية المستخدمة، ومبرر استخدامها، وتم تقسيم هذا المبحث إلي الفروع الآتية:

الفرع الأول: هدف ومجتمع وعينة ووسائل جمع البيانات للدراسة الاختبارية.

الفرع الثاني: طبيعة رد المبحوثين وتحقيق الثبات والثقة فيه.

الفرع الثالث: افتراضات الدراسة الاختبارية والأساليب الإحصائية المستخدمة.

الفرع الأول

هدف ومجتمع وعينة ووسائل جمع

البيانات للدراسة الاختبارية

يتضمن هذا الفرع هدف الدراسة الاختبارية، وكذلك بيان مجتمع وعينة الدراسة مع توضيح وسائل جمع البيانات، وتم تناول ذلك من خلال المطالب الآتية:

المطلب الأول

هدف الدراسة الاختبارية

يتمثل الهدف الرئيسي من إجراء الدراسة الاختبارية في إقامة الدليل العملي والبرهان علي مدي فاعلية المدخل المحاسبي المقترح لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية في تحقيق الاتساق في وعاء الضريبة، وينقسم هذا الهدف الرئيسي الى مجموعة الأهداف الفرعية الآتية:

- أ- ترتيب الأهمية النسبية لمجموعة لمبادئ تحقيق الاتساق في وعاء الضريبة علي الأنشطة العقارية.
- ب- ترتيب الأهمية النسبية للمتطلبات الفنية والإدارية لتحقيق الاتساق في وعاء الضريبة علي الأنشطة العقارية.
- ج- ترتيب الأهمية النسبية لعناصر المدخل المحاسبي المقترح للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية.
- د- اختبار افتراضات البحث وتحليل النتائج الإحصائية.

المطلب الثاني

مجتمع وعينة الدراسة الاختبارية

حيث يتحدد مجتمع وعينة الدراسة الاختبارية من خلال ما يلي:

- (أ) مجتمع الدراسة: يتمثل هذا المجتمع في كافة الوحدات الضريبية من مأموريات الضرائب العامة علي الدخل، وكذلك مأموريات الضرائب العقارية في مصر، وكافة الوحدات الإدارية الإشرافية والعليا التي تنظم أعمال المحاسبة الضريبية

لأي نشاط عقاري سواء كانت محاسبة حكومية، أو تقديرية، أو مستندة إلى دفاتر نظامية، كما يشتمل مجتمع الدراسة على الممولين، وكذلك المحاسبين والمراجعين القانونيين الوكلاء عن الممولين أمام مصلحة الضرائب العامة ومصلحة الضرائب العقارية.

(ب) عينة الدراسة: وهي في العينة الطبقية العشوائية^(١) المسحوبة من كافة الوحدات الضريبية التي تمثل مجتمع البحث في أقسام الفحص والربط والتحصيل للضريبة على النشاط العقاري على وجه الخصوص، وكذا الإدارات الإشرافية على هذه الوحدات، لاسيما الإدارات المركزية للفحص والربط، وتطوير البرامج والبحوث الضريبية بمصلحة الضرائب المصرية، ومصلحة الضرائب العقارية، وكذلك عينة من الممولين العقاريين، والمحاسبين القانونيين المهنيين وكلاء الممولين أمام مصلحة الضرائب ولجانها وإداراتها، ويتحدد حجم العينة بصفة عشوائية المبحوثة بتطبيق المعادلة الآتية :

$$n = \frac{(Z_{\alpha})^2 * (S)^2}{(d)^2}$$

حيث أن:

- (S) : تمثل الانحراف المعياري وقد حدد الباحث مستواه في حدود (٠.٣٠) بناء على الدراسات السابقة وطبيعة الاختبار المراد إجرائه من مقارنة الوضع الحالي للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية بالوضع بعد إدخال التحسينات بناء على المدخل المحاسبي المقترح.^(٢)

- [Z α] : تمثل قيمة ١.٩٦ عند مستوي معنوية ٠.٠٥ ودرجة ثقة ٩٥%

(١) يرجع في ذلك الى :

أ- المعهد العربي للتخطيط (٢٠١٣) " المعاينة واختيار العينة " الكويت ، ص ص ٢٥-٣٠.
ب- مركز الإحصاء العام (٢٠١٥) " دليل المعاينة الإحصائية - أدلة المنهجية والجودة " ، دليل رقم (١) ، ص ص ١٢-١٥ متاح على : www.scad.ae

(٢) يعد الانحراف المعياري من أكثر مقاييس التشتت لضبط حجم العينة بالنسبة للمجتمع، وقد تم اختيار قيمة الانحراف المعياري (٠.٣) وفقا لطبيعة مجتمع البحث وطبقاته على اعتبار معقولية التباين الذي يساوي مربع الانحراف المعياري وهذا متوسط ما استقرت عليه الدراسات السابقة والمتوافقة مع العينة الاستطلاعية التي اختبرها الباحث قبل إجراء التحليل الكلي للبيانات، ويرجع في ذلك الى المرجع السابق.

- d : تمثل الحد الأدنى من فروق التحسين الذي يريد الباحث قياسه بين الوضع الحالي للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية، وبين الوضع المراد تطويره بالمدخل المحاسبي المقترح وهو يساوي ٥% علي الأقل درجة تطوير فيه.

وبتطبيق المعادلة السابقة يكون حجم العينة المناسبة للاختبارات = $(1.96)^2 \times (30) / (5)^2 = 103$ مفردة وبالتالي يختار الباحث توزيع عدد ١٢٥ استبيان تتوزع بين المبحوثين وفقاً للجدول (١-٣) الموضح فيما يلي:

جدول رقم (١-٣)

نصيب كل فئة من الاستبيانات الموزعة

العدد	الفئة
15	لجان فض المنازعات الضريبية
20	شعب الفحص بالضرائب العامة
10	لجان الطعن الضريبي
30	شعب الفحص بالضرائب العقارية
10	الإدارة العامة للفحص الضريبي
25	ممولين الأنشطة العقارية
15	المحاسبون الوكلاء عن الممولين
125	إجمالي الاستبيانات الموزعة

حيث روعي في توزيع عدد الاستبيانات طبيعة مجتمع البحث، ومن ذلك فئة لجان فض المنازعات، ولجان الطعن الضريبي، والإدارات العامة للفحص الضريبي، ومن خلال تحليل التوزيع التكراري لفئات المبحوثين ، يتبين أن مختلف الفئات كما يوضحها الجدول التالي رقم (٣ - ٢).

جدول (٢-٣)
توزيع فئات الدراسة

جهة عمل المبحوثين	Frequency التكرار المطلق	Percent التكرار النسبي	Valid Percent التكرار النسبي الصحيح	Cumulative Percent المجموع التكراري
لجنة فصل في المنازعات	14	13.3	13.3	13.3
مأمورية ضرائب عامة	16	15.2	15.2	28.6
لجنة طعن ضريبي	10	9.5	9.5	38.1
مأمورية ضرائب عقارية	28	26.7	26.7	64.8
إدارة التخطيط والمتابعة	6	5.7	5.7	70.5
إدارة عامة للفحص الضريبي	10	9.5	9.5	80.0
ممول ومحاسب قانوني	21	20.0	20.0	100.0
الإجمالي	105	100.0	100.0	

ويتميز الجدول السابق بتنوع جهات عمل المبحوثين؛ موزعة علي الوحدات الضريبية المختلفة، والإدارات العامة، و الممولين العقاريين والمحاسبين القانونيين وكلاء البعض منهم، وتتمثل كل فئة بنسبة قاعدتها في مجتمع البحث، إذ أن أعلى نسبة من المبحوثين تكمن في مأموريات الضرائب العقارية والعامة، ولجان الفصل في المنازعات، والممولين والمحاسبين الوكلاء عن الممولين .

المطلب الثالث

وسائل جمع البيانات

استخدم الباحث قائمة استبيان كوسيلة لجمع البيانات من المبحوثين المشمولين لعينة البحث المختارة؛ حيث يحتوي الاستبيان علي مجموعة من الأسئلة والفقرات الآتية:

- (أ) مجموعة البيانات الشخصية : والتي تشمل علي أسم ووظيفة المبحوث، وجهة عمله وسنوات الخبرة، والمؤهل التعليمي له .
- (ب) مجموعة الأسئلة المتعلقة بمبادئ تحقيق الاتساق في عناصر الوعاء الضريبي للأنشطة العقارية : وتشمل المبادئ الآتية :

١) مبادئ الجمع بين القواعد الضريبية المتعلقة بالعدالة، والملائمة، والدقة، والثقة.

٢) مبادئ الحد من التباين في عمليات المحاسبة الضريبية، وتشمل عمليات الاعتراف والقياس الضريبي، وإجراءات الربط، والتحصيل الضريبية.

٣) مبادئ تحقيق كفاءة التشريع الضريبي، من حيث معالجة الثغرات التشريعية، والرد على الاستفسارات، وتحقيق التوازن بين الأوعية الضريبية، وكيفية التوصل إلى وعاء الضريبة بسهولة ويسر.

(ح) مجموعة الأسئلة المتعلقة بالمتطلبات الفنية والإدارية لتحقيق الاتساق في عناصر الوعاء الضريبي للأنشطة العقارية، وتتمثل هذه الأسئلة في الآتي:

١- المتطلبات الإدارية لتحقيق الاتساق في الوعاء الضريبي.

٢- المتطلبات الخاصة بالفحص الضريبي.

٣- المتطلبات الخاصة بالفحص الضريبي.

٤- المتطلبات المتعلقة بتقييم العقارات المتخذة أساساً للمحاسبة الضريبية.

٥- المتطلبات الخاصة بتقرير الفحص الضريبي.

(د) مجموعة الأسئلة المتعلقة بأداة المدخل المحاسبي المقترح موزعة حسب خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي: وتشتمل على المجموعات الآتية:

١- مجموعة الأسئلة المتعلقة بمبدأ المزايا النسبية: وتشمل توحيد طرق التقييم للعقارات، ومتابعة السوق العقاري، وبيان القيمة الملائمة، وتحديد أهم العوامل المؤثرة فيه.

٢- مجموعة الأسئلة المتعلقة بمبدأ إمكانية الاعتماد: وتشمل القياس الضريبي للإيراد العقاري، والتكاليف واجبة الخصم، وشروط ومشكلات الاعتراف بذلك.

٣- مجموعة الأسئلة المتعلقة بمبدأ التطوير وتحقيق المطابقة: وتشمل المعالجة الضريبية لأرباح وخسائر عمليات التقييم، ومدى تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، ومعالجة إهلاك الأصول المحول الاعتراف بها.

- ٤- مجموعة الأسئلة المتعلقة بمبدأ التطوير، وتحقيق القابلية للفهم؛ وتشمل مدي تحقيق الموضوعية، وتوفير التغذية العكسية وتجهيز أدلة وقرائن الإثبات.
- ٥- مجموعة الأسئلة المتعلقة بمبدأ التطوير وتحقيق الملائمة؛ وتتضمن مدي تحسين القدرة العلمية والفنية للفاحص، وضمان التحسين في تكوين الرأي الفني المحايد، وتوحيد أسس القياس الضريبي والتقييم العقاري.
- (د) مجموعة الأسئلة المتعلقة بالهيكل الفكري والتطبيقي للمدخل المحاسبي المقترح وتشتمل علي المجموعات الآتية:
١. مجموعة الأسئلة المتعلقة بأهداف المدخل المحاسبي المقترح؛ وتشتمل علي مجموعة الأهداف الإدارية والفنية التي يسعى المدخل المحاسبي المقترح الى تحقيقها بشأن تطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية.
 ٢. مجموعة الأسئلة المتعلقة بدوافع المدخل المحاسبي المقترح؛ وتختص بطلب الإجابة عن مدي ملائمة أهمية الدوافع في تطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية.
 ٣. مجموعة الأسئلة المتعلقة بمدي ملائمة الفروض المقترحة؛ وتشمل علي مجموعة الفروض التي تمثل الهيكل الفكري للمدخل المحاسبي المقترح لتطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية .
 ٤. مجموعة الأسئلة المتعلقة بمدي ملائمة المبادئ المقترحة؛ وتشمل علي مجموعة المبادئ التي تمثل الهيكل الفكري للمدخل المحاسبي المقترح لتطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية .
 ٥. مجموعة الأسئلة المتعلقة بمدي ملائمة المعايير المقترحة؛ وتشمل علي مجموعة المعايير التي تمثل الهيكل التطبيقي للمدخل المحاسبي المقترح لتطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية.
 ٦. مجموعة الأسئلة المتعلقة بمدي ملائمة الأساليب المقترحة؛ وتشمل علي مجموعة الأساليب التي تمثل الهيكل التطبيقي للمدخل المحاسبي المقترح لتطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية .

٧. مجموعة الأسئلة المتعلقة بمدي ملائمة الإجراءات المقترحة: وتشمل علي مجموعة الإجراءات التي تمثل الهيكل التطبيقي للمدخل المحاسبي المقترح لتطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية.

هذا وقد طلب الباحث الإجابة علي هذه الأسئلة وفقاً للمقياس المتدرج "ليكرت" الثنائي وفق إجابة تحتمل (الملائمة)، أو (عدم الملائمة)، وذلك نظراً لطبيعة الأسئلة وتعلقها بمواقف قانونية، ومعيارية محددة لا تحتمل التدرج الخماسي، أو غير ذلك لكل فقرات "ليكرت" الإحصائية. وان درجات المقياس تختلف من مجال علمي الى آخر وفقاً لمساحة الرد بالموافقة أو الرفض، وأن ما يعيب المقياس مدي التجانس والاعتدالية في إجابات المبحوثين.

الفرع الثاني

طبيعة رد المبحوثين وتحقق الثبات والثقة فيها

يهدف هذا الفرع الى تناول حركة قائمة الاستبيان وردود المبحوثين، وكذلك بيان مستويات الثبات والثقة والاتساق الداخلي في هذه الردود، وتم تناول هذا الفرع من خلال المطالب الآتية:

المطلب الأول

طبيعة ردود المستقيين (المبحوثين)

يوضح الجدول رقم (٣ - ٣) حركة ردود قائمة الاستبيان على الأسئلة المتعلقة بها علي النحو التالي:

جدول رقم (٣-٣)
حركة قائمة الاستبيان

البيان	الردود	نسبة الردود
الاستمارات الموزعة	١٢٥	%١٠٠
الاستمارات المجاب عليها	١١٢	%٨٩.٦
الاستمارات غير صالحة	٧	%٥.٦

البيان	الردود	نسبة الردود
الاستمارات الصالحة للتحليل	١٠٥	%٨٤
النسبة المئوية	%٨٤	

ويبين الجدول السابق أن نسبة الاستمارات القابلة للتحليل في العينة المختارة تمثل ٨٤% من جملة الاستمارات الموزعة، وهي ما تعتبر مناسبة لإجراء التحليل الإحصائي وتعميم النتائج.^(١)

المطلب الثاني

اختبار الثبات والثقة في ردود المستقيين

تم استخدام البرنامج الإحصائي (spss.v25) لبيان اختبار "ألفا كرونباخ" بغرض تحديد مدي الثبات، والثقة، والاتساق الداخلي في إجابات المبحوثين، وهذا ما يتضح من خلال الجدول التالي رقم (٣- ٤)

جدول رقم (٣-٤)

اختبار الثبات والثقة معامل "ألفا كرونباخ"

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha معامل ألفا كرونباخ	N of Items عدد العناصر
.982	71

ويبين الجدول السابق أن نسبة معامل ألفا كرونباخ ٩٨.٢%، وهي نسبة تشير إلى درجة الثبات والثقة المطلوبة في ردود المبحوثين، وحيث درجة الصدق تعادل الجذر

(١) من المعلوم أن حجم العينة المدروسة يعتمد على حجم المجتمع الإحصائي الأصلي الذي تنتمي إليه هذه العينة ، وبالتالي فإن أكثر من ١٠٠ مفردة تبدو الحد الأدنى المطلق (لأنه يزيد عن ٣٠) الذي يمكن اعتماده لإجراء تحليل إحصائي للبيانات وتعميم النتائج ويرجع في ذلك إلى:

- Uma Sekaran, Roger Bougie (2016) " Research Methods For Business: A Skill Building Approach " , 7th Edition, John Wiley and Sons , InC,pp. 230-239.

التربيعي لمعامل الثبات حيث تبلغ ٩٩٪ تدل على درجة الصدق والاتساق الداخلي في تلك الإجابات بما يمكن الاعتماد عليها في تحليل واختبار نتائج الدراسة.^(١)

الفرع الثالث

افتراضات الدراسة الاختبارية

والأساليب الإحصائية المستخدمة

يتناول هذا الفرع إعادة صياغة افتراضات البحث الى افتراضات صفيرية وافتراضات أخرى بديلة، وكذلك تناول الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة الاختبارية، وعلى ذلك تم تقسيم هذا الفرع الى المطالب الآتية:

المطلب الأول

افتراضات الدراسة الاختبارية

حيث تتمثل الصياغة الإحصائية لافتراضات البحث الى افتراضات صفيرية وافتراضات بديلة تتمثل في ما يلي:

(أ) الافتراض الأول : حيث يتم صياغته إلى افتراض عدمي، وافتراض بديل كما يلي :

١- الافتراض الصفيري (العدمي) (H0) : ينص على الآتي: لا يوجد تباين في سياسات وإجراءات المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية في الوضع الحالي مما يتوافر معه وجود اتساق في عناصر وعاء الضريبة لهذه الأنشطة.

٢- الافتراض البديل (H1) : ينص على الآتي: يوجد تباين في سياسات وإجراءات المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية في الوضع الحالي مما ينعلم معه وجود اتساق في عناصر وعاء الضريبة لهذه الأنشطة.

(ب) الافتراض الثاني: حيث يتم صياغته إلى افتراض عدمي، وافتراض بديل كما يلي:

(١) د. عماد أحمد حسن علي، (٢٠١٣). " الممارسات الإحصائية الخاطئة في حساب صدق وثبات الأدوات في الرسائل العلمية " المجلة العلمية، كلية التربية، جامعة أسيوط، المجلد (٢٩)، العدد (٣)، ص ص ٢٦-١.

١- الافتراض الصفري (العدمي) (H0): ينص علي أنه : لا يحقق المدخل المحاسبي المقترح لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي

٢- الافتراض البديل (H1): والذي ينص علي أنه: يحقق المدخل المحاسبي المقترح لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي.

(ح) الافتراض الثالث: حيث يتم صياغته إلي افتراض عدمي، وافتراض بديل كما يلي:

١- الافتراض الصفري (العدمي) (H0): ينص علي أنه: لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لعناصر المدخل المحاسبي المقترح لتطوير المعالجة الضريبية في تحقيق الاتساق لعناصر الوعاء الضريبي للأنشطة العقارية.

٢- الافتراض البديل (H1): حيث ينص علي أنه: " يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لعناصر المدخل المحاسبي المقترح لتطوير المعالجة الضريبية في تحقيق الاتساق لعناصر الوعاء الضريبي للأنشطة العقارية"

ويوضح الجدول رقم (٣- ٥) متغيرات الاختبار علي النحو التالي :

جدول رقم (٣-٥)
متغيرات الافتراضات الإحصائية

الافتراض	المتغيرات المستقلة	المتغير التابع
الأول	سياسات وإجراءات المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية في الوضع الحالي	الاتساق في عناصر الوعاء الضريبي للأنشطة العقارية
الثاني	الهيكل الإداري والفني للمدخل المحاسبي المقترح لتطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية	خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي
الثالث	عناصر المدخل المقترح بشقة الإداري والفني موزع وفقاً لمبادئ نظرية الانتشار المحاسبي الابتكاري	الاتساق في عناصر الوعاء الضريبي للأنشطة العقارية

يبين الجدول السابق المتغيرات المستقلة، والمتغير التابع لكل افتراض من افتراضات البحث، حيث تمثل خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي متغيرات وسيطة يقوم الباحث بقياس مدي اتساقها مع عناصر المدخل المقترح إداريا وفنياً في وقت متزامن.

المطلب الثاني الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية الوصفية والاستدلالية التي يمكن من خلالها تحليل نتائج هذه الدراسة؛ مستنداً إلى مخرجات البرنامج الإحصائي "Statistical Package for Social Sciences" (SPSS.25) وتمثل تلك الأساليب فيما يلي: ^(١)

١- اختبار "ألفا كرونباخ" لبيان الثبات والثقة والاتساق الداخلي في إجابات المبحوثين.

٢- جداول التوزيع التكراري لبيان الأهمية النسبية لمجموعات الإجابات.

٣- اختبار الإشارة واختبار لنظرية ذات الحدين لمعرفة الاتجاه نحو الحد الأقصى، أو الاتجاه نحو الحد الأدنى من مقياس ليكرت داخل عينة الدراسة.

٤- اختبار (ت) لعينة واحدة لبيان الأهمية الترتيبية لعناصر المدخل المحاسبي المقترح.

٥- تحليل الانحدار المتعدد بمعلومية قيمة (ف) لبيان مدي معنوية فرضيات البحث.

٦- تحليل الارتباط ومعاملات التفسير (R^2) لبيان القوة التفسيرية للمتغيرات المستقلة في المتغير التابع.

٧- اختبار (كا^٢) لاختبار العلاقات بين القيم الفعلية والقيم المتوقعة من إجابات المبحوثين.

ويتعرض المبحث التالي الى تحليل وتفسير نتائج الدراسة الاختبارية من خلال بيان نتائج الإحصاء الوصفي والاستدلالي؛ حيث يتم اختبار افتراضات البحث، وتحليل النتائج الإحصائية، المستخرجة من البرنامج الإحصائي المستخدم.

(١) يرجع استخدام الأساليب الإحصائية بما يتلاءم مع طبيعة البيانات الرئية والمخرجات المطلوبة للبحث، يمكن الرجوع الى : هشام بشري بركات، (٢٠٠٧) " استخدام برنامج الحزم الإحصائية في العلوم التطبيقية " دار كتب العربية للنشر والتوزيع ، القاهرة ، ص ص ٨-١٢.

المبحث الثاني نتائج الدراسة الاختبارية

تمهيد :

يهدف هذا المبحث إلى تحليل نتائج الدراسة الاختبارية.. استناداً إلى نتائج الإحصاء الوصفي، من خلال استخدام مقاييس التوزيع التكراري للبيانات، وتحديد الأهمية النسبية لمجموعات الأسئلة التي تمثل متغيرات الدراسة، وتم حساب الأهمية النسبية لكل عبارة من عبارات الاستبيان من خلال المعادلة الآتية:^(١)

الأهمية النسبية = مج (ت و) ÷ ن * حيث أن :

ت = التكرار المقابل لكل إجابة.

و = الدرجة المقابلة لكل إجابة وفقاً لمقياس "ليكرت" الثاني.

و* = أكبر درجة إجابة وفقاً لمقياس "ليكرت" وهي الدرجة (٢)

ن = إجمالي عينة البحث.

وتم تقسيم هذا المبحث إلى الفروع الآتية:

الفرع الأول: التحليل الإحصائي للبيانات الديموجرافية.

الفرع الثاني: ترتيب الأهمية النسبية لمبادئ تحقيق الاتساق في وعاء الضريبة للأنشطة العقارية.

الفرع الثالث: ترتيب الأهمية النسبية للمتطلبات الفنية والإدارية لتحقيق الاتساق في وعاء الضريبة للأنشطة العقارية.

الفرع الرابع: ترتيب الأهمية النسبية لعناصر المدخل المحاسبي المقترح وفقاً لخصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي.

(١) أشتق الباحث هذه المعادلة بدلالة المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان النسبية وقام بتنفيذها من خلال استخدام البرنامج الإحصائي spss.22 ويرجع في ذلك إلى المصادر الآتية :

أ- عزام عبد الرحمن صبري، (٢٠١٥) " الإحصاء التطبيقي باستخدام spss " الدار المنهجية للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن.ص ص ٣٧-٤١.
ب- هشام بشري بركات ، مرجع سبق ذكره، ، ص ص ٢٠-٤٥.

الفرع الخامس : ترتيب عناصر الهيكل الفكري للمدخل المحاسبي المقترح.

الفرع السادس : ترتيب عناصر الهيكل التطبيقي للمدخل المحاسبي المقترح.

الفرع الأول

التحليل الإحصائي للبيانات الديموجرافية

تم استخدام جداول التوزيع التكراري للبيانات المتعلقة بالأسئلة الشخصية كما يتضح فيما يلي: ^(١)

(أ) التوزيع التكراري للإجابات عن وظيفة الباحثين : يوضح الجدول التالي رقم

(٦ - ٣) المجمع التكراري لإجابات المستقضي منهم فيما يتعلق بوظيفتهم.

جدول رقم (٦-٣)

التوزيع التكراري لوظيفة الباحثين

الوظيفة

وظيفة الباحثين		Frequency التكرار المطلق	Percent التكرار النسبي	Valid Percent التكرار النسبي الصحيح	Cumulative Percent المجمع التكراري
مجال التكرار	مأمور ضرائب فاحص	26	24.8	24.8	24.8
	مراجع ضريبي	35	33.3	33.3	58.1
	مدير شئون فحص	22	21.0	21.0	79.0
	ممول ومحاسب قانوني	22	21.0	21.0	100.0
	الاجمالي	105	100.0	100.0	

ويبين الجدول السابق أن أكبر نسبة من عمل الباحثين يتركز في وظيفة مراجع ضريبي ، وهو الشخص المشرف علي عدد ثلاثة من مأموري الفحص، حيث تبلغ نسبتهم ٣٣,٣%، يلي ذلك نسبة الباحثين الذين يشغلون وظيفة مأمور فاحص، حيث تبلغ نسبتهم ٢٤,٨%، يليهم الممولين العقاريين ومن يعمل في وظيفة محاسب قانوني وهو

^١ - د. عبد الحميد عبد المجيد البلداري، (٢٠٠٧) " أساليب البحث العلمي والتحليل الإحصائي " دار الشروق للنشر والتوزيع ، الأردن ، ص ص ٨٤-٩٧

وكيل الممول والحاضر عنه أمام مصلحة الضرائب و تبلغ نسبتهم في عينة البحث ٢١٪، ونفس النسبة لمن يعمل في وظيفة مدير شئون الفحص وهو الشخص المشرف علي عدد من المراجعين.

ومن الجدير بالذكر أنه بمقارنة عدد الممولين ومن يعمل في وظيفة محاسب قانوني في توزيع عينة البحث الموضحة بالجدول رقم (٣ - ٣) وجد أن عددهم ٢١ محاسب قانوني في حين أن عددهم في الجدول السابق (٢٢) محاسب، وبالتحري من قبل الباحث عن سبب ذلك أتضح أن أحد المحاسبين القانونيين يشغل وظيفة عضو لجنة طعن حيث اشترط القانون الضريبي أن يكون من ضمن عضويتها عدد اثنين من المحاسبين القانونيين تحت رئاسة فنية تتبع وزارة المالية.

ويشير الباحث أن هذه النتائج تؤكد علي تمثيل عينة الدراسة لمجتمع البحث تمثيلاً كاملاً؛ حيث اشتملت العينة علي عناصر هذا المجتمع بنسب معقولة، إذ أنها احتوت علي القائمين بعمليات الفحص، وممولين الأنشطة العقارية ووكلائهم، وكذلك أعضاء لجان الفصل في النزاعات الضريبية .

(ب) التوزيع التكراري لإجابات المبحوثين عن سنوات الخبرة : ويوضح الجدول التالي رقم (٣ - ٧) المجمع التكراري لإجابات المستقصي منهم فيما يتعلق بسنوات الخبرة لهم.

جدول رقم (٣-٧)
التوزيع التكراري لسنوات الخبرة للمبحوثين

سنوات الخبرة		Frequency التكرار المطلق	Valid Percent التكرار النسبي الصحيح	Cumulative Percent المجمع التكراري
مجال التكرار	أقل من خمس سنوات	28	29.5	29.5
	من ٥ الي اقل من ١٠ سنة	21	21.1	51.6
	أكثر من ١٠ سنوات	46	48.4	100.0
	إجمالي	95	100.0	

ويتبين من هذا الجدول أن التوزيع التكراري لإجابات المبحوثين بشأن سنوات الخبرة في مجال المحاسبة الضريبية، حيث أضح أن غالبية المبحوثين خبرتهم أكثر من عشر سنوات بنسبة قدرها ٤٨,٦% من إجمالي عينة البحث، يليهم المبحوثين في مستوى الخبرة أقل من خمس سنوات حيث كانت نسبتهم في عينة البحث ٢٩,٥%، يلي ذلك بنسبة متقاربة لمبحوثين ذوي الخبرة من خمس إلى عشر سنوات، حيث أن نسبتهم في عينة البحث تبلغ ٢٢% تقريبا، ويشير إلى أهمية ارتفاع نسبة المبحوثين ذو الخبرة المتوسطة والكبيرة حيث تصل إلى أكثر من ٧٠% من عينة البحث.

وتؤكد هذه التكرارات علي تضمين عينة البحث مجموعة متنوعة من الخبرات العملية للقائمين بعملية التحاسب الضريبي للأنشطة العقارية من موظفين مصلحة الضرائب ومعهم المحاسبين القانونيين وكلاء الممولين؛ فإن ارتفاع مستوى الخبرة العملية في هذا المجال يعطي لعينة الدراسة القوة في تمثيل مجتمع البحث.

(ح) التوزيع التكراري لإجابات المبحوثين عن المؤهل التعليمي: ويبين الجدول التالي رقم (٣- ٨) المجمع التكراري لإجابات المستقضي منهم فيما يتعلق بالمؤهل التعليمي .

جدول رقم (٣-٨)
التوزيع التكراري لمؤهل المبحوثين التعليمي

المؤهل العلمي للمبحوثين	Frequency التكرار المطلق	Valid Percent التكرار النسبي الصحيح	Cumulative Percent المجمع التكراري
مؤهل عالي بكالوريوس أو ليسانس	66	69.5	69.5
ماجستير	20	21.0	90.5
دكتوراه	9	9.5	100.0
المجموع	95	100.0	

ويوضح الجدول السابق أن نسبة الحاصلين علي مؤهل أعلى من الدرجة الجامعية الأولى تبلغ ٣٠,٥ ٪، وهي تشكل نسبة عالية تضمن إضافة المعرفة الأكاديمية بجانب المعرفة التطبيقية لعينة البحث، مما تزيد من المصداقية والاتساق في إجابات المبحوثين. ومما سبق فقد تم تناول التوزيع التكراري للمتغيرات الديموجرافية، والتي تشير الى ترتيب البيانات العامة للمبحوثين من حيث أعمارهم وخبرتهم العملية ووظائفهم ومؤهلاتهم التعليمية .

الفرع الثاني

ترتيب الأهمية النسبية لمبادئ تحقيق

الاتساق في وعاء الضريبة للأنشطة العقارية

تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي، وتحليل الإشارة^(١)؛ لبيان ترتيب الأهمية المدعومة بالوزن النسبي لإجابات المبحوثين عن مبادئ تحقيق الاتساق في وعاء الضريبة للأنشطة العقارية، ويتم تناول ذلك وفقاً لكل مجموعة من المبادئ منفصلة تتضح من خلال الجدول التالي رقم (٣ - ٩). وأن هذه المبادئ تتمثل فيما يلي:

(أ) ترتيب مجموعة المبادئ المتعلقة بالقواعد الهامة لتحقيق الاتساق في وعاء الضريبة: وتتمثل القواعد الهامة لتحقيق الاتساق في الضريبة للأنشطة العقارية فيما يلي:

١- تحقيق العدالة: وتعني مدي تناسب الضريبة علي الأنشطة العقارية مع قدرات الممول علي السداد.

٢- الملائمة: وتعني مدي ملائمة التشريع الضريبي للأهداف التي تسعى الإدارة الضريبية لتحقيقها.

(١) يستخدم تحليل الإشارة لبيان مدي معنوية ومستوي الدلالة لاتجاه إجابات المبحوثين نحو الملائمة الكاملة ، أو عدم الملائمة لدرجة تحقيق الاتساق في وعاء الضريبة ويرجع في ذلك :

أ- Robert M. Gray ,Lee D. Davisson(2011) "*An Introduction to Statistical Signal Processing*" Cambridge University, on line: [https:// ee. stanford.edu/~gray/ sp.pdf](https://ee.stanford.edu/~gray/sp.pdf).

ب- Robert Dahl Jacobsen, Jesper Møller(2017) "*Frequentist and Bayesian Inference for Gaussian-log-Gaussian Wavelet Trees and Statistical Signal processing applications*" Department of Mathematical Sciences, Aalborg University, Skjernvej Aalborg East, <http://on line : library.wiley.com>

- ٣- الدقة: في تحديد الطاقة الضريبية للمجتمع، وفي تقدير الدخل الواقعي لكل فئة من فئات الضريبة علي كل نشاط عقاري.
- ٤- الثقة: وتعني وضوح الصياغة والتعبير في النص التشريعي فلا يبقى اي مجال للنزاعات الضريبية.

جدول رقم (٣-٩)
ترتيب الأهمية النسبية لقواعد تحقيق الاتساق في الوعاء الضريبي

العنصر	البيان الإحصائي	مهم	غير مهم	إجمالي التكرارات	الأهمية النسبية (%)	المتوسط المرجح	اختبار الإشارة	اتجاه ليكرت	درجة الأهمية ليكرت
									1
A1	التكرار	75	30	105	85.7	1.7	0.00	مهم	
	النسبة المئوية	71.4	28.6	100					تحقيق العدالة
A2	التكرار	80	25	105	88.1	1.8	0.00	مهم	
	النسبة المئوية	76.2	23.8	100					الملائمة
A3	التكرار	74	31	105	85.2	1.7	0.00	مهم	
	النسبة المئوية	70.5	29.5	100					الدقة
A4	التكرار	65	40	105	81.0	1.6	0.00	مهم	
	النسبة المئوية	61.9	38.1	100					الثقة

ومن خلال الجدول السابق يتضح أن أهم قواعد تحقيق الاتساق في الوعاء الضريبي يتمثل في قاعدة الملائمة لكل ما يتعلق بالضريبة علي النشاط العقاري، وظروف تطبيقها وطبيعة الواقعة المنشئة لها؛ حيث كانت الأهمية النسبية لإجابات المستقضي منهم ٨٨٪ بمتوسط مرجح (١,٨) علي مقياس "ليكرت" عند مستوى معنوي لاختبار الإشارة، يلي ذلك من حيث الأهمية النسبية كلاً من قاعدة تحقيق العدالة الضريبية بأهمية نسبية ٨٥,٧٪، وقاعدة الدقة بأهمية نسبية معنوية قدرها ٨٥,٢٪.

وتأتي قاعدة الثقة أحد قواعد تحقيق الاتساق في الوعاء الضريبي عند الأهمية الترتيبية الأقل بنسبة ٨١٪، وإن كانت عند مستوى معنوي من اختبار الإشارة.

(ب) ترتيب مجموعة المبادئ المتعلقة بالحد من التباين في عمليات المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية : حيث يتضح ذلك من خلال الجدول التالي رقم (٣ - ١٠).

ويبين التحليل أن أهم المبادئ التي تحقق الاتساق في عناصر الوعاء الضريبي للأنشطة العقارية مبدأ وضوح إجراءات الربط والتحصيل للضريبة؛ كأهم مبادئ الحد من التباين في عمليات المعالجة الضريبية بأهمية نسبية مدعومة بالوزن النسبي قدرها ٨٢,٤٪ يكون اتجاه الإجابات فيها نحو المهم بمتوسط مرجح علي مقياس ليكرت قدره (١,٦)، وعند مستوى معنوية لاختبار الإشارة، ومعه عند نفس الأهمية المبدأ المتعلق بضرورة أن تكون الضريبة في حدود الطاقة الضريبية للممول بنفس النسبة في الاتجاه المهم من الايجابيات.

ويلي ذلك المبدأ المتعلق بإجراءات تحصيل الضريبة بما يقارب نسبة ٨١,٩٪ ليؤكد أن ربط الضريبة لابد له من إجراءات تحصيل والا فلا قيمة له، ويلي ذلك المبدأ الضريبي الهام بضرورة مقابلة الإيرادات بالتكاليف الفعلية كأحد المبادئ المهمة للحد من عمليات التباين في وعاء الضريبة عند نسبة ٨١٪ في مستوى الأهمية النسبية.

جدول رقم (٣-١٠)
ترتيب الأهمية النسبية لعناصر مبدأ الحد من التباين في عمليات المعالجة الضريبية

العنصر	البيان الإحصائي	مهم	غير مهم	إجمالي التكرارات	الأهمية النسبية (%)	المتوسط المرجح	اختبار الإشارة	اتجاه ليكرت	درجة الأهمية ليكرت
									1
F1	التكرار	52	53	105	74.8	1.5	0.000	مهم	
	استخدام القياس الفعلي	49.5	50.5	100.0					
F2	التكرار	65	40	105	81.0	1.6	0.000	مهم	
	مقابلة الإيراد الفعلي بالتكاليف الفعلية	61.9	38.1	100.0					
F3	التكرار	68	37	105	82.4	1.6	0.000	مهم	
	مبلغ الضريبة في حدود الطاقة الضريبية	64.8	35.2	100					
F4	التكرار	60	45	105	78.6	1.6	0.000	مهم	
	التقارب بين الربح المحاسبي و الربح الضريبي	57.1	42.9	100					
F5	التكرار	68	37	105	82.4	1.6	0.000	مهم	
	إجراءات ربط الضريبة	64.8	35.2	100					
F6	التكرار	67	38	105	81.9	1.6	0.000	مهم	
	إجراءات تحصيل الضريبة	63.8	36.2	100					

وأوضح من هذا الجدول أن مبدأ ضرورة التقارب بين الربح المحاسبي والربح الضريبي مهم في الحد من تباين المحاسبة الضريبية، حيث يشكل المستوي متأخر قليلاً من الأهمية الترتيبية عند نسبة قدرها ٧٨,٦٪ في اتجاه الإجابات التي تقاس بالمهم أيضاً علي مقياس "ليكرت" عند مستوى إشارة معنوي، مما يشير في رأي الباحث إلي أن هناك اعتبارات أخري اقتصادية واجتماعية تبرر التقارب أو التباعد بين الربح المحاسبي والربح الضريبي وأن هذه الاعترافات لا تؤثر كثيراً علي التباين أو التوافق في عمليات المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية لتعلقها بأمر تشريعية واجبة الإلزام .

(ح) ترتيب مجموعة المبادئ المتعلقة بكفاءة التشريع الضريبي : حيث يتضح ذلك من خلال الجدول التالي رقم (٣ - ١١).

حيث أضح أن مجموعة المبادئ المتعلقة بتحقيق الاتساق في الوعاء الضريبي، والمختصة بضرورة توافر الكفاءة الكاملة في التشريع الضريبي تركز في مبدئين اثنين يتمتعان بالأهمية في هذا الاتجاه، أولهما والأكثر أهمية ضرورة تحقيق التوازن بين الأوعية الضريبية للنشاط العقاري الواحد، ويكون التشريع موحد التطبيق علي الجميع، ويظهر ذلك في أنشطة التصرفات العقارية علي الوجه العارض، أو علي وجه الاحتراف والاعتیاد، حيث صعوبة الفصل بين الحد الفاصل للنشطين الذي يتمتع أحدهما بالضريبة القطعية دون خصم أي تكاليف، والثاني بالضريبة الناتجة من وعاء مرده الإيراد مخصوم منه التكاليف الواجبة.

وأن ذلك المبدأ قد حقق ترتيباً متقدماً بين إجابات الباحثين بنسبة قدرها ٨٧,٦٪ علي مقياس الأهمية النسبية المدعمة بالوزن النسبي عند مستوى معنوي يقترب من الصفر، وهو أقل من مستوي ٠,٠٥ لاختبار الإشارة في اتجاه الإجابات المهمة من مقياس "ليكرت" الثنائي.

جدول رقم (١١-٣)
ترتيب الأهمية النسبية للمبادئ المتعلقة بكفاءة التشريع الضريبي

اتجاه ليكرت	اختبار الإشارة	المتوسط المرجح	الأهمية النسبية (%)	إجمالي التكرارات	غير مهم	مهم	البيان الإحصائي	العنصر
					1	2		درجة الأهمية ليكرت
مهم	0.000	1.8	87.6	105	26	79	التكرار	G1
				100	24.8	75.2	النسبة المئوية	معالجة الثغرات و الرد علي الاستفسارات
مهم	0.000	1.5	74.8	105	53	52	التكرار	G2
				100	50.5	49.5	النسبة المئوية	الوصول للوعاء الضريبي بسهولة وييسر
مهم	0.000	1.6	77.6	105	47	58	التكرار	G3
				100	44.8	55.2	النسبة المئوية	الأخذ في الاعتبار حالات المثل للممول
مهم	0.000	1.6	77.6	105	47	58	التكرار	G4
				100	44.8	55.2	النسبة المئوية	مراعاة ظروف البيئة الضريبية المصري
مهم	0.000	1.8	87.6	105	26	79	التكرار	G5
				100	24.8	75.2	النسبة المئوية	التوازن بين الأوعية الضريبية للنشاط الواحد

وأما المبدأ الثاني فإنه يأتي علي نفس درجة الأهمية مبدأ التأكيد علي معالجة الثغرات القانونية، والرد علي الاستفسارات عند أهمية نسبية ٨٧,٦٪، تشير إلي وجوب الاهتمام بإصدار التعليمات التفسيرية والكتب الدورية التي تعالج هذه الثغرات في سبيل تحقيق الاتساق في وعاء الضريبة للأنشطة العقارية.

وأشار الجدول أيضا إلي أن باقي المبادئ مهمة الى حد ما، ومنها مبدأ مراعاة ظروف البيئة الضريبية المصرية وملائمة التشريع لها (٧٧,٦٪)، وبنفس الدرجة مبدأ الأخذ في الاعتبار حالات المثل للأنشطة العقارية المشابهة و حالات المثل للممولين (٧٧,٦٪)، ثم مبدأ سهولة الوصول إلي الوعاء الضريبي (٧٤,٨٪) حسب ترتيب الأهمية.

الفرع الثالث

ترتيب الأهمية النسبية للمتطلبات الفنية والإدارية لتحقيق الاتساق في وعاء الضريبة

تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي وتحليل الإشارة لبيان الأهمية النسبية الترتيبية المدعمة بالوزن النسبي لإجابات المبحوثين عن المتطلبات الفنية والإدارية الواجبة لتحقيق الاتساق في وعاء الضريبة، ويتم تناول ذلك وفقاً لكل مجموعة من المتطلبات منفصلة تتضح فيما يلي:^(١)

(أ) ترتيب المتطلبات الإدارية الواجبة لتحقيق الاتساق في وعاء الضريبة: وتتمثل هذه المتطلبات فيما يلي :

(١) يقصد بالإحصاء الوصفي أساليب النزعة المركزية والمتوسط الحسابي في بيان اتجاه الإشارة، والذي يعني اتجاه إجابات المبحوثين نحو درجة الملائمة الأعلى أو الأدنى، ويتكون الإحصاء الوصفي من مجموعة الأساليب التي تعنى بجمع مفردات الدراسة الإحصائية و تنظيمها وتلخيصها و من ثم عرضها بطريقة واضحة عادة ما تكون على شكل جداول أو أشكال بيانية: ويرجع في ذلك الى :

أ- عاصم عبد الفتاح ثروت (٢٠١١) "مقدمة في الإحصاء" مؤتمر التخطيط الاستراتيجي للتفوق والتميز في المنظمات ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة ، ص ص ٦-١٠

ب- Henrik Horn , Petros C. Mavroidis,(2015) "Chapter 1 The WTO Dispute Settlement System 1995–2006: Some Descriptive Statistics" In Trade Disputes and The Dispute Settlement Understanding of the WTO: An Interdisciplinary Assessment. Published *online*: 09.pp; 3-31.

١ - سلامة وكفاءة نظام المعلومات: ويعني نظام وقواعد المعلومات الضريبية ونظام متابعة الممولين ونظام الربط الشبكي.

٢ - الاتساق بين النصوص القانونية من جهة وبين المعايير المحاسبية والتعليمات التنفيذية واللوائح الضريبية من جهة أخرى.

ويتضح ترتيب الأهمية لذلك بناء على إجابات المبحوثين في الجدول التالي رقم (٣ - ١٢). ويبين الجدول الأهمية الترتيبية للمتطلبات الإدارية اللازمة لتحقيق الاتساق في وعاء الضريبة للأنشطة العقارية، إذ أن عملية الاتساق بين النصوص التشريعية لأبد وأن تسير في اتجاه متوافق مع المعايير المحاسبية، والتعليمات التفسيرية والتنفيذية، وكذا اللوائح الضريبية بحيث يفسر بعضها بعضاً بدلاً من التعارض الملاحظ بينهم، ويشير إلى هذه الأهمية عند مستوى مرتفع يصل إلى ٨٧,٦٪ تقريباً على مستوى الأهمية في اتجاه إجابات المبحوثين التي تشير إلى اتجاه مهم جداً على مقياس "ليكرت" يدل على اختبار الإشارة عند مستوى معنوي يقترب بشدة من الصفر أقل من مستوى معنوي قدره ٠,٠٥.

كما أن الجدول يشير إلى الأهمية الترتيبية للمتطلبات الإدارية في تحقيق الاتساق في عناصر الوعاء الضريبي، والتي تتمثل في سلامة وكفاءة نظام قواعد المعلومات، ومتابعة الممولين، ونظام الربط الشبكي.

جدول رقم (٣-١٢)
ترتيب الأهمية النسبية للمتطلبات الإدارية لتحقيق
الاتساق في الوعاء الضريبي للأنشطة العقارية

العنصر	البيان الإحصائي	مهم	غير مهم	إجمالي التكرارات	الأهمية النسبية (%)	المتوسط المرجح	اختبار الإشارة	اتجاه ليكرت	درجة الأهمية ليكرت
									1
H1	التكرار	68	37	105	82.4	1.6	0.000	مهم	سلامة وكفاءة نظام وقواعد المعلومات الضريبية ونظام متابعة الممولين والربط الشبكي
	النسبة المئوية	64.8	35.2	100					
		2	1						
H2	التكرار	79	26	105	87.6	1.8	0.000	مهم	ضرورة الاتساق بين النصوص القانونية والمعايير المحاسبية والتعليمات واللوائح الضريبية
	النسبة المئوية	75.2	24.8	100					

وأوضح من هذا الجدول أن اتجاه الإشارة يشير الى الأهمية سلامة وكفاءة نظام وقواعد المعلومات الضريبية، ونظم متابعة الممولين والربط الشبكي كأهم المتطلبات الإدارية الضرورية لتحقيق الاتساق في الوعاء الضريبي عند نسبة قدرها ٨٢,٤٪ ومستوي معنوي أقل من مستوي ٠,٠٥ في اتجاه "ليكرت"، كما يبين الجدول أهمية الاتساق بين النصوص القانونية والمعايير المحاسبية والتعليمات واللوائح الضريبية كأحد المتطلبات الإدارية لتحقيق الاتساق في الوعاء الضريبي عند مستوي من الأهمية النسبية قدره ٨٧,٦٪ في اتجاه "ليكرت".

(ب) ترتيب المتطلبات الخاصة بالفاحص الضريبي اللازمة لتحقيق الاتساق في وعاء

الضريبة علي الأنشطة العقارية: وتشمل هذه المتطلبات ما يلي:

- ١- المعرفة الخاصة بعلم المراجعة والعلوم المعرفية الأخرى.
- ٢- التأهيل والتدريب العملي من خلال دعم مهارات التفاوض والاتصال والقياس المحاسبي والضريبي السليم.
- ٣- الاستقلالية الفنية وتكوين الرأي الفني المحايد عند التقرير عن مدي سلامة حسابات الممولين من وجهة النظر الضريبية.

واتضحت هذه الأهمية الترتيبية بين هذه العناصر من خلال الجدول التالي رقم (٣- ١٣)، الذي يبين الأهمية الترتيبية للمتطلبات الخاصة بالفاحص الضريبي والتي يجب الالتزام بها إذا ما أريد تحقيق الاتساق في عناصر الوعاء الضريبي للأنشطة العقارية؛ حيث يأتي في مقدمة هذه المتطلبات إمام الفاحص الضريبي بالإطار المعرفي الكامل لعلم المحاسبة والمراجعة والعلوم المعرفية الأخرى عند نسبة من الأهمية قدرها ٨٢,٩٪ علي المقياس المرجح بالأوزان النسبية، بحيث يشير إلي اتجاه الإشارة نحو مهم علي مقياس "ليكرت" عند مستوي معنوي يقترب من الصفر وهو أقل من مستوي معنوي قدره ٠,٠٥

جدول رقم (٣-١٣)
ترتيب الأهمية النسبية للمتطلبات الخاصة بالفاحص الضريبي لتحقيق
الاتساق في الوعاء الضريبي للأنشطة العقارية

اتجاه ليكرت	اختبار الإشارة	المتوسط المرجح	الأهمية النسبية (%)	إجمالي التكرارات	غير مهم	مهم	البيان الإحصائي	العنصر
					1	2		درجة الأهمية ليكرت
مهم	0.000	1.7	82.9	105	36	69	التكرار	J1
				100	34.3	65.7		المعرفة الخاصة بعلم المحاسبة والمراجعة والعلوم المعرفية الأخرى
					1	2		
مهم	0.000	1.6	81.9	105	38	67	التكرار	J2
				100.0	36.2	63.8		التأهيل والتدريب العملي من خلال دعم مهارات التفاوض والاتصال والقياس المحاسبي والضريبي السليم
					1	2		
مهم	0.000	1.6	82.4	105	37	68	التكرار	J3
				100.0	35.2	64.8		الاستقلالية الفنية وتكوين الرأي الفني المحايد

ويؤيد الباحث ذلك لاسيما في ملفات الأنشطة العقارية المستندة إلى دفاتر منتظمة، والتي يتطلب مراجعتها الإلمام بمعايير المراجعة المالية، ومبادئها باعتبار الفحص الضريبي مراجعة لغرض خاص يستوجب التثبيت أولاً من سلامة الرأي الفني لمراقب الحسابات في صحة رقم الربح المحاسبي، ثم بعد ذلك التثبيت من سلامة الربح الضريبي الوارد في إقرار الممول.

كما يتضح من الجدول السابق أن المتطلب الذي يحتل مستوى الأهمية الثاني يتمثل في الاستقلالية في الرأي الفني عند مستوى أهمية قدرها ٨٢,٤٪ عند اتجاه إشارة يشير إلى "المهم" عند مستوى معنوي اقل من مستوى معنوية ٠,٠٥، ويرى الباحث في أن متطلب الاستقلالية مهم في تحقيق الاتساق في وعاء الضريبة، كون الفاحص الضريبي شخص متعدد يتكون من مأمور ومراجع ومدير فحص لهم جميعاً الرأي المتعدد المتفق عليه في اعتماد تقرير المحاسبة الضريبية لأي نشاط سواء عقاري أو غير عقاري.

ويتبين من الجدول السابق أن عملية التأهيل والتدريب العملي للفاحص الضريبي يعتبر متطلباً تالياً عند نسبة أهمية متقاربة للمتطلب الأول تمثل ٨١,٩٪ على اتجاه الإشارة المهم وفقاً لمقياس "ليكرت" عند مستوى معنوي يقترب من الصفر، وهو اقل من مستوى ٠,٠٥، ويرى الباحث أن الأهمية الموضوعية لهذا المتطلب ترفع كفاءة أعمال الفحص الضريبي للأنشطة العقارية بما يواكب التغيرات في بيئة العقار وأساليب الفحص الدفترية والتقديرية.

(ح) ترتيب المتطلبات الخاصة بعملية الفحص الضريبي اللازمة لتحقيق الاتساق في وعاء الضريبة على الأنشطة العقارية: وتتمثل هذه المتطلبات في الآتي:

- ١- التخطيط لعملية الفحص الضريبي.
- ٢- تحديد فريق المراجعة الضريبية والإشراف عليهم.
- ٣- ضمان سلامة نظام الرقابة الداخلية وتوفير أدلة الإثبات.
- ٤- مراعاة اعتبارات وأصول الربط التقديرية والبعد عن التحيز والتقدير الجزائي.

ويوضح الجدول التالي رقم (٣- ١٤) ترتيب هذه المتطلبات بناء علي إجابات المبحوثين. حيث يبين الأهمية الترتيبية للمتطلبات الخاصة بالفحص الضريبي للأنشطة العقارية والتي تحقق الاتساق في وعاء الضريبة، حيث يأتي في أعلي تلك الأهمية تخطيط عملية الفحص الضريبي كنقطة هامة للانطلاق نحو تحقيق الاتساق في الوعاء الضريبي عند نسبة أهمية مرجحة قدرها ٨٢,٩% تقريبا عند اتجاه الإشارة الموجب الذي يشير الى الإجابات المهمة علي مقياس " ليكرت" وعند مستوي معنوي يقترب بشدة من الصفر وهو أقل من مستوي ٠,٠٥.

ويري الباحث أن سبب تراجع أهمية هذا المتطلب دون الأهمية القصوي؛ حيث وجود بعض الملفات التي لا يوجد لها تخطيط في عملية الفحص الضريبي، وهي ملفات الأنشطة العقارية الحكومية والملفات ذات المحاسبة التقديرية التي تستند إلي رؤية الفاحص ومستوي الحكم الشخصي له.

ويأتي في المرتبة الثانية للأهمية النسبية أحد المتطلبات ذات الأهمية الكبيرة في تحقيق الاتساق للوعاء الضريبي؛ وهو تحديد فريق المراجعة الضريبية المناسب، وبيان كيفية الإشراف عليه؛ ويعتبر ذات أهمية علي اعتبار الفاحص أو المراجع الضريبي شخص متعدد، حيث يشمل تقرير الفحص توقيع واعتماد مأمور الضرائب ومن علاه من المناصب الإشرافية، وتشير إجابات المبحوثين إلي أهمية هذا المتطلب عند نسبة ٨٢,٥% بمستوي إشارة مهم عند سنوي معنوي يقترب من الصفر وهو أقل من مستوي ٠,٠٥

جدول رقم (٣-١٤)
ترتيب الأهمية النسبية للمتطلبات الخاصة بالفحص الضريبي لتحقيق
الاتساق في الوعاء الضريبي للأنشطة العقارية

العنصر	البيان الإحصائي	مهم	غير مهم	إجمالي التكرارات	الأهمية النسبية (%)	المتوسط المرجح	اختبار الإشارة	اتجاه ليكرت
K1	التكرار	69	36	105	82.9	1.7	0.000	مهم
	تخطيط عملية الفحص الضريبي	65.7	34.3	100				
		2	1					
K2	التكرار	69	37	106	82.5	1.7	0.000	مهم
	تحديد فريق المراجعة الضريبي والإشراف عليهم	65.1	34.9	100				
		2	1					
K3	التكرار	57	48	105	77.1	1.5	0.000	مهم
	ضمان سلامة الرقابة الداخلية وتوفير أدلة الإثبات	54.3	45.7	100				
		2	1					
K4	التكرار	67	38	105	81.9	1.6	0.000	مهم
	مراعاة اعتبارات وأصول الربط التقديري والبعد عن التحيز والتقدير الجزافي	63.8	36.2	100				

ويأتي في المرتبة الثالثة أهمية مراعاة اعتبارات وأصول الربط التقديري العادل؛ بما يضمن البعد عن التحيز والتقدير الجزائي عند نسبة من الأهمية تبلغ ٨١,٩٪ بمستوي إشارة مهم وفقاً لمقياس "ليكرت" ومستوي معنوي أقل من مستوي ٠,٠٥

وجاء في المرتبة الرابعة من حيث الأهمية النسبية ذلك المتطلب الذي يعمل علي سلامة الرقابة الداخلية، وتوفير أدلة الإثبات حيث مستوي الأهمية ٧٧٪ ولكن اعتبره الباحثين "مهم الى حد ما" عند مستوي معنوي اقل من مستوي ٠,٠٥، فيما يري الباحث أن ذلك المتطلب مشترك بين أعمال الفحص الميداني، وبين متطلبات الفاحص الذي لا بد أن يقرر أولاً سلامة نظام الرقابة الداخلية لحسابات الممولين قبل تحديد عينة الفحص، وكذلك الأمر بالنسبة لأدلة الإثبات التي لا بد وأن تكون أداء مهمة في يد الفاحص قبل أن تكون أحد متطلبات الفحص الضريبي.

(د) ترتيب المتطلبات الخاصة بتقييم العقارات المتخذة أساساً للمعالجة الضريبية لغرض تحقيق الاتساق في وعاء الضريبة علي الأنشطة العقارية؛ وأتضح من الجدول رقم (٣ - ١٥). حيث بين هذا الجدول ترتيب المتطلبات الخاصة بتقييم العقارات المتخذة أساساً للمعالجة الضريبية.

فقد أوضحت إجابات الباحثين عدم الأخذ بعمليات التقييم العقاري عند الفحص الضريبي للأنشطة العقارية، حيث كان مستوي ليكرت (١,٦) من مستوي الأهمية (٢)، وهذا ما يراه الباحث يطابق الواقع العملي بسبب تعدد القوانين والتشريعات التي تحدد طرق تقييم العقارات بنحو متضارب فيما بينها، دون تحديد أساس علمي موحد لعمليات التقييم العقاري، فأعتبر التقدير الشخصي لقيمة العقار في ضوء أفضل استخدام له الأساس الذي تتخذه المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية، وهذا ما أفادت به إجابات الباحثين حيث حصل ذلك المتطلب علي نسبة قدرها ٨٣,٨٪ من مستوي الأهمية.

جدول رقم (٣-١٥)

ترتيب الأهمية النسبية للمتطلبات الخاصة
بتقييم العقارات المتخذة أساساً المعالجة الضريبية

العنصر	البيان الإحصائي	مهم	غير مهم	إجمالي التكرارات	الأهمية النسبية (%)	المتوسط المرجح	اختبار الإشارة	اتجاه ليكرت
L1	التكرار	58	47	105	77.6	1.6	0.000	مهم
	النسبة المئوية	55.2	44.8	100				
		2	1					
L2	التكرار	60	45	105	78.6	1.6	0.000	مهم
	النسبة المئوية	57.1	42.9	100				
		2	1					
L3	التكرار	71	34	105	83.8	1.7	0.000	مهم
	النسبة المئوية	67.6	32.4	100				

ومن خلال الجدول السابق أضح أن باقي المتطلبات حصلت علي مستوي معنوي في اتجاه الأهمية، ولكن يمكن ترتيبها حسب إجابات المبحوثين ووفقا لما يلي:

١- تصميم نموذج خبرة يساعد الفاحص في تقييم العقارات ذو أساس موحد للتقييم عند نسبة ٧٨,٦٪ علي مقياس الأهمية.

٢- عملية دعم وجود اشتراطات ومعايير موحدة لتقييم العقارات عند نسبة قدرها ٧٧,٦٪ علي مستوي الأهمية.

وبالتالي كان هناك مبرر لتضمين المدخل المحاسبي المقترح استخدام الأسس العلمية لتقييم العقارات لأهميتها في استقامة المعالجة الضريبية والتعويل عليها في اتساق الوعاء الضريبي.

(هـ) ترتيب المتطلبات الخاصة بتقرير الفحص لغرض تحقيق الاتساق في وعاء الضريبة علي الأنشطة العقارية: اتضحت الأهمية الترتيبية لتلك المتطلبات من خلال الجدول رقم (٣- ١٦)، وتتمثل هذه المتطلبات فيما يلي:

- ١- التحديد الدقيق لطبيعة النشاط وبيانات الممول الأساسية.
- ٢- إدراج ملخص لمحتوي الإقرارات الضريبية والأسس التي استند اليها الممول في إعداد الإقرار.
- ٣- الإفصاح عن الأسس التي استندت اليها المأمورية في إعداد التقرير وحساب الضريبة، وبيان الرأي صراحة في مدي سلامة الدفاتر والمستندات الخاصة بالمول، وكذلك التقرير عن مدي سلامة نظام الرقابة الداخلية للممول.
- ٤- بيان مدي سلامة وموضوعية الربح المحاسبي من جهة ارتباطه بمعايير المحاسبة المصرية
- ٥- بيان التعديلات التي أدخلت علي الربح المحاسبي للوصول للربح الضريبي والسند التشريعي في ذلك
- ٦- بيان أسباب اللجوء الى الربط التقديري وتوضيح أدلة الإثبات التي يستند عليها.

جدول رقم (٣-١٦)
ترتيب الأهمية النسبية للمتطلبات الخاصة
بتقرير الفحص الضريبي

اتجاه ليكرت	اختبار الإشارة	المتوسط المرجح	الأهمية النسبية (%)	إجمالي التكرارات	غير مهم	مهم	البيان الإحصائي	العنصر
					1	2		درجة الأهمية ليكرت
مهم	0.000	1.7	84.8	105	32	73	التكرار	M1
				100	30.5	69.5	النسبة المئوية	التحديد الدقيق لطبيعة النشاط وبيانات الممول الأساسية
					1	2		
مهم	0.000	1.6	82.4	105	37	68	التكرار	M2
				100	35.2	64.8	النسبة المئوية	إدراج ملخص لمحتوى الإقرارات الضريبية والأسس التي استند إليها الممول في إعداد الإقرار
					1	2		
مهم	0.000	1.6	78.6	105	45	60	التكرار	M3
				100	42.9	57.1	النسبة المئوية	الإفصاح عن الأسس التي استندت إليها المأمورية في إعداد التقرير وحساب الضريبة
					1	2		
مهم	0.000	1.7	84.8	105	32	73	التكرار	M4
				100	30.5	69.5	النسبة المئوية	بيان الرأي صراحة في مدى سلامة الدفاتر والمستندات الخاصة بالمول

اتجاه ليكتر	اختبار الإشارة	المتوسط المرجح	الأهمية النسبية (%)	إجمالي التكرارات	غير مهم	مهم	البيان الإحصائي	العنصر
					1	2		درجة الأهمية ليكتر
مهم	0.000	1.5	75.2	105	52	53	التكرار	M5
				100	49.5	50.5	النسبة المئوية	التقرير عن مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية للممول
					1	2		
مهم	0.000	1.4	72.4	105	58	47	التكرار	M6
				100.0	55.2	44.8	النسبة المئوية	بيان مدى سلامة وموضوعية الربح المحاسبي من جهة ارتباطه بمعايير المحاسبة المصرية
					1	2		
مهم	0.000	1.5	76.7	105	49	56	التكرار	M7
				100.0	46.7	53.3	النسبة المئوية	بيان التعديلات التي أدخلت على الربح الحاسبي للوصول للربح الضريبي والسند التشريعي في ذلك
					1	2		
مهم	0.000	1.5	75.2	105	52	53	التكرار	M8
				100	49.5	50.5	النسبة المئوية	في حالة الربط التقديري بيان أسباب اللجوء إلى ذلك وتوضيح أدلة الإثبات التي يستند عليها

ويتضح من هذا الجدول أن المتطلبات الخاصة بتقرير الفحص الضريبي للأنشطة العقارية والذي يعكس مخرجات عملية المعالجة الضريبية وسندها القانوني والمحاسبي، والتي يعتبرها الباحث مهمة لإثبات الاتساق الكامل في الواقع التطبيقي من عدمه؛ حيث تشير إجابات المبحوثين إلي أن هناك بعض السلبيات في تقرير الفاحص الضريبي، مما ينعكس بدرجات الكفاءة الأقل علي عملية الاتساق في الوعاء الضريبي، إذ أن المبحوثين أجابوا بما يمثل الواقع العملي للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية، وباستقراء نتائج التحليل السابق لردود المبحوثين يتبين ما يلي:

١- تركيز التقرير الحالي للفاحص الضريبي المتخذ وعاء للمعالجة الضريبية علي النواحي الشكلية بشكل كبير حيث إشارات إجابات المبحوثين إلي الاهتمام بالتحديد الدقيق لطبيعة النشاط وبيانات الممول الأساسية، وكذلك إدراج ملخص لمحتوي الإقرارات الضريبية والأسس التي يستند عليها الممول في إعداد الإقرار، حيث اعتبرت إجابات المبحوثين أن ذلك الأمر مهم بمعنوية عالية وبأهمية تتخطى ٨٤,٨% إلى ٨٢,٤% علي مقياس الأهمية.

٢- أشارت إجابات المبحوثين إلي أن متطلبات تقرير الفاحص الضريبي الأخرى توضح مستوى من الأهمية تشير إلي حد ما علي مقياس "ليكرت" بمستوي إشارة معنوي يمكن ترتيبها كما يلي :

- تضمين تقرير الفاحص الضريبي إشارة إلي الرأي في مدي سلامة نظام الرقابة الداخلية لحسابات الممول عند مستوى أهمية ٧٥,٢% تقريبا.
- تضمين تقرير الفاحص الضريبي متطلبات الإفصاح عن الأسس التي استندت إليها المأمورية في إعداد التقرير وحساب الضريبة عند مستوى أهمية ٧٨,٦%.
- تضمين التقرير بيان بالتعديلات التي أدخلت علي الربح المحاسبي للوصول الي الربح الضريبي وذكر السند التشريعي لذلك عند مستوى أهمية ٧٦,٧%.

- تضمن التقرير بيان أسباب اللجوء إلى التقدير، وتوضيح أدلة الإثبات في ذلك عند مستوى أهمية ٧٥,٢٪.
- تضمن التقرير مدي سلامة وموضوعية الربح المحاسبي من جهة ارتباطه بمعايير المحاسبة المصرية عند مستوى أهمية ٧٢,٤٪.

ويري الباحث أن إجابات المبحوثين السابقة تعكس الوضع الحالي لتقرير الفحص الضريبي، والذي يشير الى تراجع مضمون التقرير بشأن المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية، بما ينعكس بالسلب علي عملية الاتساق وعاء الضريبة؛ وهذا مما دعي الباحث الى تناول متطلبات تقرير الفحص الضريبي ضمن عناصر المدخل المحاسبي المقترح.

الفرع الرابع

ترتيب الأهمية النسبية لعناصر المدخل المحاسبي المقترح وفقاً لخصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي

تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي، واختبار الإشارة لبيان الأهمية النسبية الترتيبية المدعمة بالوزن النسبي لإجابات المبحوثين عن الرأي في بنود وعناصر المدخل المحاسبي المقترح لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية في ضوء نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي وجاءت ردود المستقصين (المبحوثين) علي النحو التالي:

(أ) ترتيب العناصر المقترحة لتحقيق المزايا النسبية كمبدأ لنظرية الانتشار الابتكاري: ويتضح ذلك من خلال الجدول رقم (٣ - ١٧)

جدول رقم (٣-١٧)

ترتيب الأهمية النسبية لعناصر المدخل المقترح

لمدي تحقيق المزايا النسبية (نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي)

اتجاه ليكرت	اختبار الإشارة	المتوسط المرجح	الأهمية النسبية (%)	إجمالي التكرارات	مهم		البيان الإحصائي	العنصر
					غير مهم 1	مهم 2		
مهم	0.000	1.5	74.3	105	54	51	التكرار	X1
				100	51.4	48.6	النسبة المئوية	توحيد طرق تقييم العقارات المبنية
					1	2		
مهم	0.000	1.6	79.5	105	43	62	التكرار	X2
				100	41.0	59.0	النسبة المئوية	نظام معلومات متقدم لمتابعة سوق العقارات وبيان القيم الملائمة حسب ظروف كل عقار
					1	2		
مهم	0.000	1.5	76.2	105	50	55	التكرار	X3
				100	47.6	52.4	النسبة المئوية	تحديد أهم العوامل المؤثرة في سوق العقارات وفقاً للتوزيع الجغرافي

وجاء ترتيب إجابات المبحوثين بشأن عناصر المدخل المقترح والتي تتوافق مع خصائص المزايا النسبية لنظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي، حيث يأتي في أعلى الأهمية العنصر المقترح المتعلق بتوافر نظام معلومات متقدم لمتابعة سوق العقارات، وبيان القيم الملائمة للمحاسبة الضريبية حسب ظروف كل عقار وذلك بأهمية نسبية في درجة ٧٩,٥٪، ويأتي ذلك وجوب تحديد أهم العوامل المؤثرة في سوق العقارات وفقاً للتوزيع الجغرافي لكل عقار بنسبة أهمية ٧٦,٢٪، ثم يأتي بعد ذلك العنصر المتعلق بضرورة العمل على توحيد طرق تقييم العقارات المبنية بدرجة أهمية نسبية ٧٤,٣٪.

(ب) ترتيب العناصر المقترحة لتحقيق خاصية إمكانية الاعتماد كمبدأ لنظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي: ويتضح ذلك من خلال الجدول رقم (٣ - ١٨).

جدول رقم (٣-١٨)

ترتيب الأهمية النسبية لعناصر المدخل المقترح

مدي تحقيق خاصية إمكانية الاعتماد (نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي)

اتجاه ليكرت	اختبار الإشارة	المتوسط المرجح	الأهمية النسبية (%)	إجمالي التكرارات	غير مهم	مهم	البيان الإحصائي	العنصر
					1	2		درجة الأهمية ليكرت
مهم	0.000	1.5	75.7	105	51	54	التكرار	Q1
				100	48.6	51.4	النسبة المئوية	اعتماد واقعة تحقق الإيراد العقاري واقع البيع (التعاقد) أو واقع التأجير بغض النظر عن واقعة التسليم الفعلي أو مدي رسمية العقد وشهره وفقا لأساس الاستحقاق
مهم	0.000	1.5	75.2	105	52	53	التكرار	Q2
				100	49.5	50.5	النسبة المئوية	حقق شروط ثلاثة لقياس الإيراد العقاري وهي (تحويل مخاطر السلعة للمشتري - عدم تدخل البائع أو سيطرته علي العقار - عدم وجود شروط علي عملية البيع
مهم	0.000	1.6	77.6	105	47	58	التكرار	Q3
				100	44.8	55.2	النسبة المئوية	كل ما يغله العقار من ثمن بيع أو فوائد تقسيط أو غرامات تأخير في السداد إيرادا خاضعا للضريبة
مهم	0.000	1.6	78.6	105	45	60	التكرار	Q4
				100	42.9	57.1	النسبة المئوية	تأجيل جزء من الضريبة نظير الاعتراف بالإيرادات البيع بالأجل علي مدد كبيرة في السنة البيع
مهم	0.000	1.6	78.5	105	44	61	التكرار	Q5
				100	41.9	58.1	النسبة المئوية	أن يكون شرط الاعتراف بالإيراد الضريبي للعقار فقط كونه نشاط مستمر أو نشاط عرضي وتحديد سعر الضريبة لكل
مهم	0.000	1.6	81.9	105	38	67	التكرار	Q6

جدول رقم (٣-١٨)

ترتيب الأهمية النسبية لعناصر المدخل المقترح

مدي تحقيق خاصية إمكانية الاعتماد (نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي)

اتجاه ليكرت	اختبار الإشارة	المتوسط المرجح	الأهمية النسبية (%)	إجمالي التكرارات	مهم		البيان الإحصائي	العنصر
					غير مهم	مهم		
					1	2		درجة الأهمية ليكرت
				100	36.2	63.8	النسبة المئوية	اعتبار القيمة البيعية للأصول ثم إعادة تأجيرها تمويلًا إيرادا في التاريخ إتمام التعاقد
مهم	0.000	1.6	77.6	105	47	58	التكرار	Q7
				100	44.8	55.2	النسبة المئوية	تقاس قيمة عقد التمويل العقاري بالقيمة التعاقدية للقرض ويعتبر الإيراد هو قيمة الفائدة أو العائد الذي يحصل عليه المستثمر
مهم	0.000	1.5	76.7	105	49	56	التكرار	Q8
				100	46.7	53.3	النسبة المئوية	استنزال كافة التكاليف والمصروفات التي يتكبدها النشاط العقاري وتكون عبء علي الإيراد المعترف به
مهم	0.000	1.7	83.8	105	34	71	التكرار	Q9
				100.0	32.4	67.6	النسبة المئوية	في حالة انصب التصرف بالبيع علي جزء من العقار تحسب التكاليف علي ما يوازي ذلك الجزء المتصرف فيه منسوبا إلي العقار أو المساحة المتصرف فيها
مهم	0.000	1.6	81.4	105	39	66	التكرار	Q10
				100.0	37.1	62.9	النسبة المئوية	يستمر في حسب التكلفة والمصروفات والغرامات حتى يصبح العقار صالح للبيع أو الاستعمال وبعد ذلك يتم رسملة أي تكاليف أخرى
مهم	0.000	1.7	84.8	105	32	73	التكرار	Q11
				100	30.5	69.5	النسبة المئوية	بالنسبة لتكاليف العقود العقارية طويلة الأجل تعالج ضمن العيار المحاسبي المصري (٨) عقود الإنشاء

وباستقراء الجدول السابق يتبين أن إجابات المبحوثين ترجح مجموعة العناصر التي تحقق أعلى أهمية نسبية (تتخطي نسبة ٨٠٪) من مقياس الأهمية المرجح بالأوزان النسبية وتمثل فيما يلي :

١- بالنسبة لتكاليف العقود العقارية طويلة الأجل تعالج ضمن المعيار المحاسبي المصري رقم (٨- عقود الإنشاء) خروجاً عن النص القانوني في المادة ٢١ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٩، وذلك عند مقياس أهمية نسبية ٨٤.٨٪.

٢- في حالة انصب التصرف بالبيع علي جزء من العقار تحسب التكاليف علي ما يوازي ذلك الجزء المتصرف فيه منسوباً إلي العقار أو المساحة المتصرف فيها وذلك عند مقياس أهمية نسبية ٨٣.٨٪.

٣- اعتبار القيمة البيعية للأصول التي يتم بيعها مع إعادة التأجير بنظام التأجير التمويلي اعتبارها إيرادا في تاريخ إتمام التعاقد، وذلك عند مقياس أهمية نسبية ٨١.٩٪

٤- الاستمرار في حساب التكاليف والمصروفات والغرامات حتى يصبح العقار(أساس الضريبة) صالح للبيع، أو الاستعمال بحسب الأحوال، وبعد هذه النقطة يتم رسملة أي تكاليف أخرى تستهلك مع الأصل العقاري بدرجة أهمية نسبية ٨١.٤٪.

كما يبين الجدول السابق أن اقل أهمية نسبية تتمثل في العناصر المقترحة التي تحقق خاصية إمكانية الاعتماد من خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي، وتمثل نسب الأهمية عند مستوي أقل من نسبة ٨٠٪ والتي تشير إليها فيما يلي :

١- تأجيل جزء من الضريبة نظير الاعتراف بإيرادات البيع الآجل علي مدد كبيرة وذلك في السنة التي تم فيها البيع، وذلك عند مستوي من الأهمية النسبية يبلغ ٧٨.٦٪.

٢- أن يكون شرط الاعتراف بالإيراد الضريبي لعقار فقط كونه نشاط مستمر، أو كونه نشاط عرضي، وتحديد سعر الضريبة لكل نشاط عند مقياس أهمية نسبية ٧٨.٥٪.

- ٣- اعتبار كل ما يغله العقار من ثمن بيع، أو فوائد البيع تقسيط، أو غرامات تأخير مع سداد الأقساط؛ إيرادا خاضعاً للضريبة، وذلك خروجاً علي نص المعيار المصري للإيراد عند مستوي أهمية نسبية ٧٧,٦٪.
- ٤- قياس قيمة عقود التمويل العقاري بالقيمة التعاقدية للقرض ويعتبر الإيراد قيمة الفائدة أو العائد الذي يحصل عليه الممول عند أهمية نسبية ٧٧,٦٪
- ٥- استنزال كافة التكاليف والمصروفات التي يتكبدها النشاط العقاري وتكون عبء علي الإيراد المعترف به عند أهمية نسبية تبلغ ٧٦,٧٪.
- ٦- شرط اعتماد واقعة تحقق الإيراد العقاري عند واقعة التعاقد، أو واقعة التأجير، بغض النظر عن واقعة التسليم الفعلي للعقار أو مدي رسمية العقد وشهره وفقاً لأساس الاستحقاق وذلك عند مستوي أهمية قدره ٧٥,٧٪.
- ٧- وجوب تحقيق شروط ثلاثة لقياس الإيراد العقاري وهي تحويل مخاطر العقار للمشتري - عدم تدخل البائع أو سيطرته علي العقار وعدم وجود شروط علي عملية التصرف في العقار، وذلك بنسبة أهمية قدرها ٧٥,٢٪.
- (ح) ترتيب العناصر المقترحة لتحقيق خاصية إمكانية المطابقة: وجاءت إجابات الباحثين وفقاً لهذه الخاصية والتي يوضحها الجدول رقم (٣ - ١٩) علي النحو التالي:

جدول رقم (٣-١٩)

ترتيب الأهمية النسبية لعناصر المدخل المقترح

مدي تحقيق خاصية إمكانية المطابقة

اتجاه ليكرت	اختبار الإشارة	المتوسط المرجح	الأهمية النسبية (%)	إجمالي التكرارات	غير مهم	مهم	البيان الإحصائي	درجة الأهمية ليكرت
					1	2		
مهم	0.000	1.8	89.5	105	22	83	التكرار	P1
				100	21.0	79.0	النسبة المئوية	تقييم نتيجة تغيير الاعتراف بالأصل العقاري أو تعديل الشكل القانوني
مهم	0.000	1.8	89.5	105	22	83	التكرار	P2
				100	21.0	79.0	النسبة المئوية	تعالج فروق التقييم العقاري بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية للعقار المنشأ ذاتيا أو المطور بمعرفة المنشأة ضمن قائمة الدخل الضريبية
مهم	0.000	1.7	84.8	105	32	73	التكرار	P3
				100	30.5	69.5	النسبة المئوية	تعالج القيمة العادلة للأصول العقارية المستأجرة إيجارا تمويليا في نهاية عقد التأجير كأرباح ضريبية تضاف إلي الوعاء وتعتبر نقطه حساب الإهلاك
مهم	0.000	1.8	92.4	105	16	89	التكرار	P4
				100	15.2	84.8	النسبة المئوية	اعتبار فروق التقييم بين القيمة الدفترية المقدرة للأصول المرهونة مقابل قرض عقاري ضمن حقوق الملكية
مهم	0.000	1.7	87.1	105	27	78	التكرار	P5
				100	25.7	74.3	النسبة المئوية	اعتبار توقيت الاعتراف بالإيرادات والتكاليف هي الواقعة المنشأة للضريبة وأن اختلفت مع بعض المعايير المحاسبية
مهم	0.000	1.8	91.4	105	18	87	التكرار	P6
				100	17.1	82.9	النسبة المئوية	الاعتراف فورا بخسائر اضمحلال الأصول العقارية خصما من الوعاء الضريبية
مهم	0.000	1.7	86.2	105	29	76	التكرار	P7
				100	27.6	72.4	النسبة المئوية	حساب الإهلاك للأصول العقارية المحول الاعتراف بها من تاريخ التقييم

وباستقراء هذا الجدول تبين أن اعلي أهمية نسبية ترتيبية علي مقياس مرجح بالأوزان النسبية يتمثل في الآتي :

١- اعتبار فروق التقييم بين القيمة الدفترية المقدرة للأصول المرهونة مقابل قرض عقاري ضمن حقوق الملكية عند مستوي أهمية ٩٢,٤٪.

٢- الاعتراف فوراً بخسائر اضمحلال الأصول العقارية خصماً من الوعاء الضريبي بنسبة أهمية ٩١,٤٪.

٣- ضرورة تقييم العقارات عند نقطة تغيير الاعتراف بالأصل العقاري، أو عند نقطة تعديل الشكل القانوني للمنشأة، وذلك عند مستوي عالي من الأهمية لإجابات المبحوثين بنسبة ٨٩,٥٪.

٤- معالجة فروق التقييم العقاري بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية للعقار المنشأ ذاتياً أو المطور بمعرفة المنشأة ضمن الوعاء الضريبي بنسبة تبلغ ٨٩,٥٪ علي مقياس الأهمية.

كما جاء بالجدول السابق أن بعض العناصر الخاصة بالمدخل المحاسبي المقترح، والتي تحقق المطابقة في خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي عند أهمية أقل؛ حيث تبين تلك العناصر فيما يلي :

١- حساب الإهلاك للأصول العقارية المحول الاعتراف بها اعتباراً من تاريخ التقييم، وذلك عند مستوي أهمية ٨٦,٢٪.

٢- معالجة القيمة العادلة للأصول العقارية المستأجرة تمويلياً في نهاية عقد التأجير كأرباح ضريبية تضاف الى الوعاء الضريبي، وتعتبر بالتالي نقطة حساب الإهلاك لهذا الأصل بعد ذلك، وهذا بنسبة متقدمة علي مقياس الأهمية يبلغ ٨٤,٨٪.

٣- اعتبار توقيت الاعتراف بالإيرادات والتكاليف هي الواقعة المنشأة للضريبة وإن اختلفت مع بعض المعايير المحاسبية بنسبة من الأهمية تبلغ ٨٧,١٪.

(د) ترتيب العناصر المقترحة لتحقيق خاصية القابلية للفهم: وجاءت إجابات المبحوثين في الجدول رقم (٣ - ٢٠) علي النحو التالي :

١. ترتيب الأهمية النسبية لعناصر المدخل المقترح فيما يتعلق بخاصية القابلية للفهم كأحد خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي، حيث يتبين أن أعلى العناصر أهمية يتمثل في ضرورة أن توفر الأحكام السابقة مساحة كاملة من الموضوعية وعدم التحيز، وذلك عند مستوى من الأهمية المرجحة بالأوزان النسبية تبلغ ٩٢,٩٪، يلي ذلك عنصر المدخل المقترح المتعلق بوجوب عدم دحض أي مستند عرقي أو غير رسمي إلا من خلال قرائن قوية، وذلك عند مستوى من الأهمية يبلغ ٩١٪.

٢. أن أقل العناصر أهمية من جهة تحقيق خاصية القابلية للفهم المتعلق بتضمين تقرير الفحص الضريبي كافة القرائن والإفصاح عن نظام الرقابة الداخلي عند مستوى من الأهمية المرجحة يبلغ ٩٠,٥٪، يليه عنصر ضرورة إعداد قاعدة معلومات كاملة لحالات المثل وأحكام المحاكم التي تقرر مبدأ قانوني هام عند مستوى من الأهمية ٧٦,٥٪.

جدول رقم (٣-٢٠)

ترتيب الأهمية النسبية لعناصر المدخل المقترح

تحقيق خاصية مدي القابلية للفهم

اتجاه ليكرت	اختبار الإشارة	المتوسط المرجح	الأهمية النسبية (%)	إجمالي التكرارات	غير مهم	مهم	البيان الإحصائي	العنصر
					1	2		درجة الأهمية ليكرت
مهم	0.000	1.9	92.9	105	15	90	التكرار	R1
				100	14.3	85.7	النسبة المئوية	توفر الأحكام السابقة مساحة كاملة من الموضوعية وعدم التحيز
مهم	0.000	1.5	76.5	34	16	18	التكرار	R2
				100	47.1	52.9	النسبة المئوية	إعداد قاعدة معلومات كاملة لحالات المثل وأحكام المحاكم التي تقرر مبدأ قانوني
مهم	0.000	1.8	91.0	105	19	86	التكرار	R3
				100	18.1	81.9	النسبة المئوية	عدم دحض أو مستند عرفي أو غير رسمي إلا من خلال قرائن قوية
مهم	0.000	1.8	90.5	105	20	85	التكرار	R4
				100	19.0	81.0	النسبة المئوية	تضمنين تقرير الفحص كافة القرائن والإفصاح عن نظام الرقابة الداخلي

(هـ) ترتيب العناصر المقترحة لتحقيق خاصية التطور والملائمة: وجاءت إجابات المبحوثين وفقاً للجدول رقم (٣ - ٢١) على النحو التالي:

١. بيان الأهمية الترتيبية النسبية لعناصر المدخل المقترح لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية فيما يتعلق بخاصية التطور والملائمة كأحد خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي، حيث يحقق عنصر ملائمة لإدارة المخاطر الضريبية بهدف تقديم الدعم المستمر، وتوحيد أسس القياس الضريبي، والتقييم العقاري عند مستوى أهمية يبلغ ٩٤,٣٪، يلي ذلك من حيث الأهمية ضرورة توفير أسلوب مناسب لقياس أداء الفاحص الضريبي، وتقييم أعماله الفنية بناء على ثوابت علمية عند مستوى أهمية ٩٢,٩٪.
٢. يأتي عنصر تحسين القدرة العلمية والفنية وضمان التعليم المستمر وترشيد الحكم المهني عند مستوى من الأهمية يبلغ ٩١,٤٪، يسبقه العنصر المتعلق بتحسين الرأي الفني المحايد الذي يضمن الاستقلالية للفاحص الضريبي من عناصر المدخل المقترح عند مستوى من الأهمية يعادل ٩١,٩٪.

جدول رقم (٣-٢١)

ترتيب الأهمية النسبية لعناصر المدخل المقترح

تحقيق خاصية مدي التطور والملائمة

اتجاه ليكرت	اختبار الإشارة	المتوسط المرجح	الأهمية النسبية (%)	إجمالي التكرارات	غير موافق	موافق	البيان الإحصائي	العنصر
					1	2		درجة الأهمية ليكرت
مهم	0.000	1.8	91.4	105	18	87	التكرار	Y1
				100.0	17.1	82.9	النسبة المئوية	تحسين القدرة العلمية والفنية وضمان التعليم المستمر وترشيد الحكم المهني
مهم	0.000	1.8	91.9	105	17	88	التكرار	Y2
				100.0	16.2	83.8	النسبة المئوية	تحسين في الرأي الفني المحايد الذي يضمن الاستقلالية
مهم	0.000	1.9	92.9	105	15	90	التكرار	Y3
				100	14.3	85.7	النسبة المئوية	توفير أسلوب مناسب لقياس أداء الفاحص الضريبي وتقييم أعماله الفنية بناء علي ثوابت علمية
مهم	0.000	1.9	94.3	105	12	93	التكرار	Y4
				100	11.4	88.6	النسبة المئوية	ملائمة إدارة المخاطر الضريبية بتقديم الدعم المستمر وتوحيد أسس القياس الضريبي والتقييم العقاري

الفرع الخامس

ترتيب عناصر الهيكل الفكري للمدخل المحاسبي المقترح

يهدف هذا الفرع الى بيان الأهمية الترتيبية لعناصر الهيكل الفكري للمدخل المحاسبي المقترح، والذي يتضمن الأهداف والدوافع والفروض والمبادئ المقترحة، والتي تشكل الإطار الفكري للمدخل المحاسبي المقترح لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية، واستخدم الباحث تحليل (ت) لعينة واحدة^(١)، وتم تقسيم هذا الفرع الى عدة مطالب تتمثل فيما يلي:

المطلب الأول

ترتيب أهداف المدخل المحاسبي المقترح

تم ترتيب أهداف المدخل المحاسبي المقترح لتطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية، بما تتضمنه من أهداف إدارية، وأهداف فنية تم تناولها من خلال ما يلي :

أولاً: ترتيب الأهداف الإدارية للمدخل المحاسبي المقترح: حيث تترتب الأهمية النسبية وفقاً لقيمة (ت) بدلالة الفرق بين متوسط إجابات المبحوثين حول ملائمة الأهداف الإدارية للمدخل المحاسبي المقترح، وجاءت إجابات المبحوثين من خلال الجدول رقم (٣- ٢٢).

١ - يعد اختبار "ت" من أكثر اختبارات الدلالة شيوعاً في البحوث الاجتماعية ، وترجع نشأته الأولى إلى أبحاث العالم "ستودنت" ولهذا سمي الاختبار بأكثر الحروف تكراراً في اسمه وهو حرف التاء، ويستخدم لقياس دلالة فروق المتوسطات غير المرتبطة والمرتبطة للعينات المتساوية والغير متساوية، وقد استخدمه الباحث لقياس الفرق بين متوسطات إجابات المبحوثين وترتيب الإجابات وفقاً لأعلي متوسط ، ويرجع في ذلك الى:

أ- Joseph Janes, (2002) "Comparing The Means of Two Groups – The T-Test", Library Hi Tech, Vol. 20 Issue: 4, pp.469-471.

ب- د. عبد الحميد عبد المجيد البلداري، مرجع سبق ذكره ، ص ٨٤-٩٧.

جدول رقم (٣-٢٢)

ترتيب الأهمية للأهداف الإدارية
للمدخل المحاسبي المقترح

الأهداف الإدارية للمدخل المحاسبي المقترح	ترتيب	Test Value = 0 ¹					
		T قيمة (ت)	Df د.حرية	Sig. (2-t ailed)	Mean Differ ence	95% Confidence Interval of the Difference	
						Lower	Upper
مشكلة تباين المعالجة المحاسبية الضريبية سواء الناتجة عن إعادة التقييم، أو التحولات بين الأنشطة العقارية المختلفة	٣	29.188	104	.000	1.79545	1.6714	1.9195
مشكلة تعدد بدائل القياس المحاسبي الضريبي المبني واللاحق ما بين نموذج التكلفة التاريخية، أو نموذج القيمة العادلة	٢	35.611	104	.000	1.86364	1.7581	1.9692
مشكلات تحديد أرباح وخسائر إعادة التقييم وتكييفها محاسبياً والاعتراف بها عند المحاسبة الضريبية	١	38.976	104	.000	1.88636	1.7888	1.9840
مشكلات المعالجة الضريبية المختلفة لأصول العقارية المحتفظ بها سواء متاحة للبيع أو لغرض المتاجرة	٤	26.502	104	.000	1.75000	1.6168	1.8832
مشكلات القياس المحاسبي للإيراد العقاري وتوقيت الاعتراف به بين المعايير المحاسبية، والتشريع الضريبي	٣	29.188	104	.000	1.79545	1.6714	1.9195
مشكلات التباين بين معايير المحاسبة، والتشريعات الضريبية بالنسبة لتأجير العقار بصيغة التأجير التمويلي	٥	23.678	104	.000	1.68182	1.5386	1.8251
مشكلات الإهلاك المحاسبي للعقارات المستخدمة في أصول الشركات وفقاً لمعايير المحاسبة، وبين الإهلاك وفقاً للتشريعات الضريبية	٢	35.611	104	.000	1.86364	1.7581	1.9692

ويبين الجدول السابق الأهمية الترتيبية للأهداف الإدارية للمدخل المحاسبي المقترح لتطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية، حيث يأتي في مستوى الأهمية الأول

¹ - ترك الباحث قيمة (ت) الافتراضية عند مستوي (صفر) دون تحديد هذه القيمة بالمتوسط بين أعلى مقياس ليكرت (٢) وأدناه (١) والذي يساوي (١.٥)، حيث أن الغرض من هذا الاختبار ليس تحديد الاتجاه للإجابات كما أن الغرض ليس اختبار معنوية المتغيرات وإنما الغرض الوحيد من هذا الاختبار ترتيب أهمية المتغيرات وفقاً لقيمة (ت) المجردة والتي تعني قياس الفرق بين متوسط إجابات الباحثين وليس اتجاهها هذه الإجابة نحو أعلى أو أقل قيمة وبالتالي تهمل قيمة (sig) .

هدف التغلب علي مشكلات تحديد أرباح وخسائر إعادة التقييم وتكييفها محاسبياً والاعتراف بها عند المحاسبة الضريبية، وذلك عند قيمة (ت) التي تبلغ ٣٨,٩٧ ، يلي ذلك هدف التغلب علي كلاً من مشكلة تعدد بدائل القياس المحاسبي الضريبي المبدئي واللاحق ما بين نموذج التكلفة التاريخية، أو نموذج القيمة العادلة، والتغلب مشكلات الإهلاك المحاسبي للعقارات المستخدمة في أصول الشركات وفقاً لمعايير المحاسبية، وبين الإهلاك وفقاً للتشريعات الضريبية وذلك بقيمة (ت) ٣٥,٦١ .

يلي ذلك في المرتبة الثالثة من حيث الأهمية الترتيبية كلاً من هدف التغلب علي مشكلات القياس المحاسبي للإيراد العقاري وتوقيت الاعتراف به بين المعايير المحاسبية، والتشريع الضريبي، وهدف التغلب على مشكلة تباين المعالجة المحاسبية الضريبية سواء الناتجة عن إعادة التقييم، أو التحولات بين الأنشطة العقارية المختلفة عند قيمة (ت) ٢٩,١٨٨ .

ثانياً: ترتيب الأهداف الفنية للمدخل المحاسبي المقترح: وجاءت إجابات المبحوثين من خلال الجدول رقم (٣ - ٢٣)

جدول رقم (٣-٢٣)

ترتيب الأهمية للأهداف الفنية
للمدخل المحاسبي المقترح

الأهداف الفنية للمدخل المحاسبي المقترح	ترتيب	Test Value = 0 ¹					
		T قيمة (ت)	Df د.حرية	Sig. (2- tailed)	Mean Differ ence	95% Confidence Interval of the Difference	
						Lower	Upper
التأثير الايجابي في سلوكيات الفاحص الضريبي للأنشطة العقارية، وفريق المراجعة الضريبية	١	43.547	104	.000	1.90909	1.8207	1.9975
استخدام التأهيل العلمي في رصد الحالة الذهنية للممولين حتى يمكن تفهم فلسفة النشاط	٥	20.353	104	.000	1.54545	1.3923	1.6986
إعادة التأهيل النفسي للفاحص الضريبي للوصول إلي مرحلة عالية من التفاوض	٢	35.611	104	.000	1.86364	1.7581	1.9692
زيادة القدرة علي التعلم المستمر واستيعاب التشريعات واللوائح الضريبية، والقوانين المرتبطة	٣	23.158	104	.000	1.67442	1.5285	1.8203
تحقيق الربط الاستراتيجي بين الخطة العامة لانجاز ملفات الأنشطة العقارية، وبين المنفذ منها من خلال المحاسبة والفحص الضريبي	٤	20.760	104	.000	1.56818	1.4158	1.7205

ويبين الجدول السابق ترتيب الأهداف الفنية للمدخل المحاسبي المقترح، حيث يأتي في المرتبة الأولى هدف التأثير الايجابي في سلوكيات الفاحص الضريبي للأنشطة العقارية، وفريق المراجعة الضريبية بقيمة (ت) ٤٣,٥٤، يليه هدف إعادة التأهيل النفسي للفاحص الضريبي للوصول إلي مرحلة عالية من التفاوض عند قيمة (ت) ٣٥,٦١ .

¹ - ترك الباحث قيمة (ت) الافتراضية عند مستوي (صفر) دون تحديد هذه القيمة بالمتوسط بين أعلى مقياس ليكرت (٢) وأدناه (١) والذي يساوي (١.٥)، حيث أن الغرض من هذا الاختبار ليس تحديد الاتجاه للإجابات كما أن الغرض ليس اختبار معنوية المتغيرات وإنما الغرض الوحيد من هذا الاختبار ترتيب أهمية المتغيرات وفقاً لقيمة (ت) المجردة والتي تعني قياس الفرق بين متوسط إجابات الباحثين وليس اتجاهها هذه الإجابة نحو أعلى أو أقل قيمة وبالتالي تهمل قيمة (sig) .

وفي المرتبة الثالثة يأتي هدف زيادة القدرة علي التعلم المستمر واستيعاب التشريعات واللوائح الضريبية، والقوانين المرتبطة عند قيمة (ت) ٢٣,١٥٨، بينما يأتي في المرتبة الأخيرة هدف استخدام التأهيل العلمي في رصد الحالة الذهنية للممولين حتى يمكن تفهم فلسفة النشاط عند قيمة (ت) ٢٠,٣٥ وفقاً لإجابات الباحثين.

المطلب الثاني

ترتيب دوافع المدخل المحاسبي المقترح

تم ترتيب دوافع المدخل المحاسبي المقترح لتطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية، بناء علي اختبار (ت) حيث معلومية الفرق بين متوسطات إجابات الباحثين بشأن ملائمة هذه الدوافع للمدخل المحاسبي المقترح، وجاءت إجابات الباحثين من خلال الجدول رقم (٣- ٢٤).

جدول رقم (٣-٢٤)

ترتيب دوافع المدخل المحاسبي المقترح

دوافع المدخل المحاسبي المقترح	ترتيب	Test Value = 0 ¹					
		T قيمة (ت)	Df د.حرية	Sig. (2- tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
						Lower	Upper
الرغبة في استخدام معيار محاسبي، أو استخدام إطار توافقي للمعايير المتباينة يصلح لتطبيق في البيئة المصرية في المجال الضريبي	١	27.739	104	.000	1.77273	1.6438	1.9016
الحاجة إلي استخدام سياسة محاسبية معينة، أو إجراءات، أو تطوير الأساليب، أو النظم المحاسبية الضريبية المطبقة حالياً	٣	21.218	104	.000	1.59091	1.4397	1.7421
وجود كثير من التباين في عمليات المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية بين المعايير، والمبادئ المحاسبية، والتشريعات ذات الصلة	٢	23.678	104	.000	1.68182	1.5386	1.8251

¹ - ترك الباحث قيمة (ت) الافتراضية عند مستوي (صفر) دون تحديد هذه القيمة بالمتوسط بين أعلى مقياس ليكرت (٢) وأدناه (١) والذي يساوي (١.٥)، حيث أن الغرض من هذا الاختبار ليس تحديد الاتجاه للإجابات كما أن الغرض ليس اختبار معنوية المتغيرات وإنما الغرض الوحيد من هذا الاختبار ترتيب أهمية المتغيرات وفقاً لقيمة (ت) المجردة والتي تعني قياس الفرق بين متوسط إجابات الباحثين وليس اتجاهها هذه الإجابة نحو أعلى أو أقل قيمة وبالتالي تهمل قيمة (sig) .

ويوضح الجدول السابق ترتيب الأهمية النسبية لدوافع المدخل المحاسبي المقترح لتطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية، حيث تشير إجابات المبحوثين أن أهم هذه الدوافع المقترحة هي الرغبة في استخدام معيار محاسبي، أو استخدام إطار توافقي للمعايير المتباينة يصلح لتطبيق في البيئة المصرية في المجال الضريبي عند قيمة (ت) ٢٧,٧٣ ، يلي ذلك الدافع المتعلق بوجود كثير من التباين في عمليات المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية بين المعايير، والمبادئ المحاسبية، والتشريعات ذات الصلة عند قيمة (ت) تبلغ ٢٣,٦٧ ، في حين يأتي في المرتبة الثالثة من الأهمية الترتيبية الدافع المتعلق بالحاجة إلي استخدام سياسة محاسبية معينة، أو إجراءات، أو تطوير الأساليب والنظم المحاسبية الضريبية المطبقة حالياً عند قيمة (ت) تبلغ ٢١,٢١ من إجابات المبحوثين.

المطلب الثالث

ترتيب فروض المدخل المحاسبي المقترح

تم ترتيب فروض المدخل المحاسبي المقترح لتطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية، وجاءت إجابات المبحوثين من خلال الجدول رقم (٣- ٢٥).

جدول رقم (٣-٢٥)

ترتيب فروض المدخل المحاسبي المقترح

فروض المدخل المحاسبي المقترح	ترتيب	Test Value = 0 ¹					
		T قيمة (ت)	Df د.حرية	Sig. (2- tailed)	Mean Differe nce	95% Confidence Interval of the Difference	
						Lower	Upper
فرض إمكانية تحقيق الأفضلية في المعالجة والمحاسبة الضريبية:	٥	24.499	104	.000	1.70455	1.5642	1.8449
فرض التوافق مع التراكم المعرفي	٤	29.188	104	.000	1.79545	1.6714	1.9195
فرض تعظيم نتائج الفحص الضريبي للأنشطة العقارية	١	38.976	104	.000	1.88636	1.7888	1.9840

¹ - ترك الباحث قيمة (ت) الافتراضية عند مستوي (صفر) دون تحديد هذه القيمة بالمتوسط بين أعلى مقياس ليكرت (٢) وأدناه (١) والذي يساوي (١.٥)، حيث أن الغرض من هذا الاختبار ليس تحديد الاتجاه للإجابات كما أن الغرض ليس اختبار معنوية المتغيرات وإنما الغرض الوحيد من هذا الاختبار ترتيب أهمية المتغيرات وفقاً لقيمة (ت) المجردة والتي تعني قياس الفرق بين متوسط إجابات المبحوثين وليس اتجاهها هذه الإجابة نحو أعلى أو أقل قيمة وبالتالي تهمل قيمة (sig) .

فروض المدخل المحاسبي المقترح	ترتيب	Test Value = 0`					
		T قيمة (ت)	Df د.حرية	Sig. (2- tailed)	Mean Differ ence	95% Confidence Interval of the Difference	
						Lower	Upper
فرض الالتزام بالاشتراطات الدولية وأحكام المعايير المصرية والدولية للتقييم العقاري	٨	19.156	104	.000	1.45455	1.3014	1.6077
إمكانية توحيد طريقة القياس المحاسبي الضريبي للأنشطة العقارية بين المصالح الضريبية والوحدات ذات الصلة	٦	23.678	104	.000	1.68182	1.5386	1.8251
فرض إمكانية تطبيق اشتراطات الاعتراف بالإيراد العقاري لتحقيق العدالة	٧	19.991	104	.000	1.52273	1.3691	1.6763
فرض توافر المعالجة الضريبية طبقاً لاحتراف واعتياد النشاط العقاري	٢	38.956	104	.000	1.88436	1.7888	1.9840
فرض اشتراطات حالات المثل المتشابهة	٣	38.936	104	.000	1.88236	1.7888	1.9840

ويبين الجدول السابق ترتيب فروض المدخل المحاسبي المقترح لتطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية حيث يأتي في بداية الترتيب فرض تعظيم نتائج الفحص الضريبي للأنشطة العقارية بقيمة (ت) تبلغ ٣٨.٩٧، يليه بفرق بسيط في الترتيب فرض توافر المعالجة الضريبية طبقاً لاحتراف واعتياد النشاط العقاري بقيمة (ت) ٣٨.٩٥، ثم فرض اشتراطات حالات المثل المتشابهة عند المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية بقيمة (ت) تبلغ (٣٨.٩٣).

ويأتي في نهاية الأهمية الترتيبية وفقاً لإجابات المبحوثين فرض الالتزام بالاشتراطات الدولية وأحكام المعايير المصرية والدولية للتقييم العقاري عند تقييم العقارات المتخذة أساساً لحساب الضريبة، بقيمة (١٩.١٥)، يسبقه فرض إمكانية تطبيق اشتراطات الاعتراف بالإيراد العقاري لتحقيق العدالة بين ممولي الأنشطة العقارية بقيمة (ت) (١٩.٩٩) من إجابات المبحوثين.

المطلب الرابع

ترتيب مبادئ المدخل المحاسبي المقترح

تم ترتيب مبادئ المدخل المحاسبي المقترح لتطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية، وجاءت إجابات الباحثين من خلال الجدول رقم (٣- ٢٦)

جدول رقم (٣-٢٦)

ترتيب مبادئ المدخل المحاسبي المقترح

المبادئ المحاسبية المقترحة	ترتيب	Test Value = 0 ¹					
		T قيمة (ت)	Df د.حرية	Sig. (2- tailed)	Mean Differen ce	95% Confidence Interval of the Difference	
						Lower	Upper
أ وضوح المعالجة الضريبية المحاسبية للأنشطة العقارية	٤	27.739	104	.000	1.77273	1.6438	1.9016
السهولة والبساطة في التطبيق المحاسبي الضريبي للأنشطة العقارية	٧	19.991	104	.000	1.52273	1.3691	1.6763
أ عدم التناقض: ويعني عدم التناقض مع الأسس والممارسات المقبولة والسائدة والمستقرة للمحاسبة الضريبية للأنشطة	٣	29.188	104	.000	1.79545	1.6714	1.9195
موضوعية القياس والتقييم العقاري	١	50.257	104	.000	1.93182	1.8543	2.0093
موضوعية الاعتراف بالإيراد العقاري		21.218	104	.000	1.59091	1.4397	1.7421
تعدد وشمولية الدخل الضريبي علي الأنشطة العقارية	٢	43.547	104	.000	1.90909	1.8207	1.9975
عدالة حساب الضريبة	٥	24.499	104	.000	1.70455	1.5642	1.8449
المقابلة الصائبة للتكاليف: وهو يعني أن يتم استنزال التكاليف الخاصة بالنشاط العقاري في حدود ما يقابلها من إيراد	٦	22.952	104	.000	1.65909	1.5133	1.8049

ويوضح الجدول السابق ترتيب مبادئ المدخل المحاسبي المقترح، حيث يأتي في بداية الترتيب وفقاً لإجابات الباحثين مبدأ موضوعية القياس والتقييم العقاري عند قيمة (ت) ٥٠,٢٥، بما يعني التأكيد علي مصدر المعلومات التي يتم استخدامها في عمليات

¹ - ترك الباحث قيمة (ت) الافتراضية عند مستوي (صفر) دون تحديد هذه القيمة بالمتوسط بين أعلى مقياس ليكرت (٢) وأدناه (١) والذي يساوي (١.٥)، حيث أن الغرض من هذا الاختبار ليس تحديد الاتجاه للإجابات كما أن الغرض ليس اختبار معنوية المتغيرات وإنما الغرض الوحيد من هذا الاختبار ترتيب أهمية المتغيرات وفقاً لقيمة (ت) المجردة والتي تعني قياس الفرق بين متوسط إجابات الباحثين وليس اتجاهها هذه الإجابة نحو أعلى أو أقل قيمة وبالتالي تهمل قيمة (sig) .

التقييم العقاري يليه في الترتيب مبدأ تعدد وشمولية الدخل الضريبي علي الأنشطة العقارية عند قيمة (ت) قدرها ٤٣,٥٤، بمعنى الاهتمام بالوعاء الضريبي الموحد لكل الأنشطة العقارية، ثم مبدأ عدم التناقض، ويعني عدم التناقض مع الأسس والممارسات المقبولة والسائدة والمستقرة للمحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية بقيمة (ت) ٢٩,١٨ قدرها من إجابات المبحوثين .

ويأتي في الأهمية الترتيبية المتأخرة مبدأ السهولة والبساطة في التطبيق المحاسبي الضريبي للأنشطة العقارية عند قيمة (ت) قدرها ١٩,١٩، ومبدأ مبدأ المقابلة الصائبة للتكاليف، ويعني أن يتم استنزال التكاليف الخاصة بالنشاط العقاري في حدود ما يقابلها من إيراد بقيمة (ت) تبلغ ٢٢,٩٥ من إجابات المبحوثين.

الفرع السادس

ترتيب عناصر الهيكل التطبيقي للمدخل المحاسبي المقترح

يهدف هذا الفرع بيان الأهمية الترتيبية لعناصر الهيكل التطبيقي للمدخل المحاسبي المقترح، والذي يتضمن المعايير والأساليب والإجراءات التطبيقية للمدخل المحاسبي المقترح لتطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية، وتم تقسيم هذا الفرع الى عدة مطالب تتمثل فيما يلي:

المطلب الأول

ترتيب معايير المدخل المحاسبي المقترح

تم ترتيب معايير المدخل المحاسبي المقترح لتطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية، حيث قسمت الى مجموعة من المعايير المتنوعة تترتب وفقاً لإجابات المبحوثين من خلال جدول رقم (٣- ٢٧).

جدول رقم (٣-٢٧)

ترتيب معايير المدخل المحاسبي المقترح

معايير المدخل المحاسبي المقترح	ترتيب	Test Value = 0 ^١					
		T قيمة (ت)	Df د.حرية	Sig. (2- tailed)	Mean Differen ce	95% Confidence Interval of the Difference	
						Lower	Upper
وجوب التقييم العقاري الصائب لغرض حساب وربط الضريبة علي الأنشطة ع	٣	27.739	104	.000	1.77273	1.6438	1.9016
يتم تقييم العقارات لغرض الضريبة من خلال نظام خبرة معتمد	٨	23.678	104	.000	1.68182	1.5386	1.8251
ضرورة شمول المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية علي نموذج موحد في جميع المصالح الإيرادية الضريبية	١٢	21.115	104	.000	1.390	1.4397	1.7421
القياس الضريبي للإيرادات العقارية استنادا الى واقعة التحقق الفعلي وفقاً لأساس الاستحقاق	١	43.547	104	.000	1.90909	1.8207	1.9975
المعالجة الضريبية الرشيدة للدخل العقاري الشامل	٧	24.398	104	.000	1.60055	1.5642	1.8449
أن تكون واقعة الاحتراف والاعتقاد أساس تنوع نوع الضريبة	١٠	22.902	104	.000	1.60909	1.5133	1.804
اشتمال قائمة الدخل الضريبية علي أرباح وخسائر عملية التقييم العقاري نتيجة تغيير الاعتراف للأصل العقاري	٤	27.130	104	.000	1.47273	1.6438	1.901
سريان شروط الإهلاك المحاسبي الواردة في المعيار المحاسبي المصري رقم (10) فيما لا يوجد نص تشريعي	١١	21.218	104	.000	1.59091	1.4397	1.742
احتساب إهلاك للأراضي كأصل عقاري	٢	43.507	104	.000	1.80909	1.8207	1.997
الاعتراف بخسائر الاضمحلال ضريبيا ضمن قائمة الدخل الضريبية	٦	24.499	104	.000	1.70455	1.5642	1.844
موضوعية المعالجة التقديرية	٩	22.952	104	.000	1.65909	1.5133	1.804
تضمين تقرير الفحص الأسس العلمية والاشتراطات والمتغيرات التي تم أخذها في الاعتبار عند القيام بعمليات التقييم العقاري لغرض لحساب الضريبة	٥	27.122	104	.000	1.57203	1.6438	1.901

^١ - ترك الباحث قيمة (ت) الافتراضية عند مستوي (صفر) دون تحديد هذه القيمة بالمتوسط بين أعلى مقياس ليكرت (٢) وأدناه (١) والذي يساوي (١.٥)، حيث أن الغرض من هذا الاختبار ليس تحديد الاتجاه للإجابات كما أن الغرض ليس اختبار معنوية المتغيرات وإنما الغرض الوحيد من هذا الاختبار ترتيب أهمية المتغيرات وفقاً لقيمة (ت) المجردة والتي تعني قياس الفرق بين متوسط إجابات المبحوثين وليس اتجاهها هذه الإجابة نحو أعلى أو أقل قيمة وبالتالي تهمل قيمة (sig) .

جدول رقم (٣-٢٧)

ترتيب معايير المدخل المحاسبي المقترح

معايير المدخل المحاسبي المقترح	ترتيب	Test Value = 0'					95% Confidence Interval of the Difference	
		T	Df	Sig.	Mean	Lower	Upper	
		قيمة (ت)	د.حرية	(2-tailed)	Differen ce			
تضمنين تقرير الفحص الضريبي كافة المعلومات، والبيانات والأدلة والقرائن	١٣	19.218	104	.000	1.380	1.4397	1.742	

ويبين الجدول السابق ترتيب معايير الهيكل التطبيقي المقترح للمدخل المحاسبي وفقاً لقيمة (ت) الإحصائية، حيث يأتي معيار القياس الضريبي للإيرادات العقارية استناداً الى واقعة التحقق الفعلي وفقاً لأساس الاستحقاق في بداية الأهمية الترتيبية بقيمة (ت) ٤٣,٥٤، يلي ذلك معيار إمكانية احتساب إهلاك للأراضي كأصل عقاري بقيمة (ت) ٤٣,٥٠ تبعاً لطبيعة النشاط العقاري الذي يستهلك خصوبة الأرض الزراعية ويقلل من قيمتها، ثم يأتي معيار وجوب التقييم العقاري الصائب لغرض حساب وربط الضريبة على الأنشطة العقارية عند قيمة (ت) ٢٧,٧٣، ويأتي في نهاية إجابة المبحوثين معيار تضمنين تقرير الفحص الضريبي كافة المعلومات، والبيانات والأدلة والقرائن عند قيمة (ت) ١٩,٢١ من إجابات المبحوثين.

المطلب الثاني

ترتيب أساليب تطبيق المدخل المحاسبي المقترح

تم ترتيب أساليب المدخل المحاسبي المقترح لتطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية، حيث قسمت الى مجموعة من المعايير المتنوعة تترتب وفقاً لإجابات المبحوثين من خلال جدول رقم (٣-٢٨).

جدول رقم (٣-٢٨)

ترتيب أساليب المدخل المحاسبي المقترح

الأساليب التطبيقية للمدخل المحاسبي المقترح	ترتيب	Test Value = 0 ¹					
		t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
						Lower	Upper
أسلوب القياس المرجعي: حيث يتم تحديث نظام المعلومات وعمليات تدريب الفاحص وقياس الأداء ومهارات الاتصال والتفاوض	١	43.547	104	.000	1.90909	1.8207	1.9975
أسلوب بطاقة الأداء المتوازن: وتعتبر هذه التقنية أحد الأساليب المستحدثة التي تشير إلى الابتكار في قياس الأداء	٢	24.499	104	.000	1.70455	1.5642	1.8449
أسلوب نظم الخبرة ودعم القرار: وهذا بلا شك مهم في زيادة الربط الشبكي لمتطلبات المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية	٢	22.952	104	.000	1.65909	1.5133	1.8049
الاهتمام بإدارة المخاطر الضريبية	١	27.739	104	.000	1.77273	1.6438	1.9016
الاهتمام بإصدار التعليمات التنفيذية والتفسيرية والكتب الدورية	٣	21.218	104	.000	1.59091	1.4397	1.7421

ويبين الجدول السابق الأساليب التطبيقية لتنفيذ المدخل المحاسبي المقترح، وتتضمن أساليب قياس وتطوير أداء الفاحص الضريبي للنشاط العقاري، ومن أهمها أسلوب القياس المرجعي، حيث يتم تحديث نظام المعلومات وعمليات تدريب الفاحص وقياس الأداء ومهارات الاتصال والتفاوض عند قيمة (ت) ٤٣,٥٤ ، وهو أكثر أهمية في تطوير الأداء من أسلوب بطاقة الأداء المتوازن الذي كان بقيمة (ت) ٢٤,٤٩ وفقاً لإجابات الباحثين.

وتتضمن الجدول السابق ترتيب الأهمية النسبية لأساليب تطبيق المدخل المحاسبي المقترح، ومن أهمها الانطلاق من خلال إدارة المخاطر الضريبية عند قيمة (ت) ٢٧,٧٣ ، يلي ذلك درجات الاستفادة من أسلوب نظم الخبرة ودعم القرار، وهذا مهم في زيادة

¹ - ترك الباحث قيمة (ت) الافتراضية عند مستوي (صفر) دون تحديد هذه القيمة بالمتوسط بين أعلى مقياس ليكرت (٢) وأدناه (١) والذي يساوي (١.٥)، حيث أن الغرض من هذا الاختبار ليس تحديد الاتجاه للإجابات كما أن الغرض ليس اختبار معنوية المتغيرات وإنما الغرض الوحيد من هذا الاختبار ترتيب أهمية المتغيرات وفقاً لقيمة (ت) المجردة والتي تعني قياس الفرق بين متوسط إجابات الباحثين وليس اتجاهها هذه الإجابة نحو أعلى أو أقل قيمة وبالتالي تهمل قيمة (sig) .

الربط الشبكي لمتطلبات المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية عند قيمة (ت) ٢٢,٩٥ ، ثم يأتي بعد ذلك أسلوب إصدار التعليمات التنفيذية والتفسيرية والكتب الدورية لترشيد عمليات الفحص الضريبي عند قيمة (ت) ٢١,٢١٨ من إجمالي إجابات المبحوثين

المطلب الثالث

ترتيب إجراءات تطبيق المدخل المحاسبي المقترح

تم ترتيب إجراءات تطبيق المدخل المحاسبي المقترح لتطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية، حيث قسمت الى مجموعة من المعايير المتنوعة تترتب وفقاً لإجابات المبحوثين من خلال جدول رقم (٣- ٢٩).

جدول رقم (٣-٢٩)

ترتيب إجراءات تطبيق المدخل المحاسبي المقترح

إجراءات تطبيق المدخل المحاسبي المقترح	ترتيب	Test Value = 0 ¹					
		t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
						Lower	Upper
ضرورة صدور التكاليف بالفحص	١	43.547	104	.000	1.90909	1.8207	1.9975
ربط أداء الفاحص بالحافز الوظيفي	٥	25.599	104	.000	1.80555	1.5642	1.8449
التوازن والتكافؤ ورعاية المصالح	٩	21.852	104	.000	1.4909	1.5133	1.8049
بذل العناية المهنية الملائمة	١٠	21.218	104	.000	1.59091	1.4397	1.7421
التخطيط لأعمال الفحص الضريبي للأنشطة العقارية وتحقيق الرقابة	٢	43.442	104	.000	1.809	1.8207	1.9975
الإشراف والمراجعة الجيدة لكل مرحلة من مراحل الفحص الضريبي	٦	24.499	104	.000	1.70455	1.5642	1.8449
مراجعة ودراسة وتقييم مصداقية نظام المراقبة الداخلية	٨	22.952	104	.000	1.65909	1.5133	1.8049
الحصول علي أدلة إثبات قوية وذات صلة بفحص النشاط العقاري	٤	27.739	104	.000	1.77273	1.6438	1.9016
تحديد أهداف الفحص الضريبي	١١	20.208	104	.000	1.49091	1.4397	1.7421
سلامة أساس جميع التقييمات والاستنتاجات المدعومة بإثباتات رقابية ذات الصلة	٣	42.341	104	.000	1.60	1.8207	1.9975

^١ - ترك الباحث قيمة (ت) الافتراضية عند مستوي (صفر) دون تحديد هذه القيمة بالمتوسط بين أعلى مقياس ليكرت (٢) وأدناه (١) والذي يساوي (١.٥)، حيث أن الغرض من هذا الاختبار ليس تحديد الاتجاه للإجابات كما أن الغرض ليس اختبار معنوية المتغيرات وإنما الغرض الوحيد من هذا الاختبار ترتيب أهمية المتغيرات وفقاً لقيمة (ت) المجردة والتي تعني قياس الفرق بين متوسط إجابات المبحوثين وليس اتجاهها هذه الإجابة نحو أعلى أو أقل قيمة وبالتالي تهمل قيمة (sig) .

جدول رقم (٣-٢٩)

ترتيب إجراءات تطبيق المدخل المحاسبي المقترح

إجراءات تطبيق المدخل المحاسبي المقترح	Test Value = 0 ¹						
	ترتيب	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
						Lower	Upper
قناعة الفاحص والمراجع الضريبي للنشاط العقاري بأنه يعكس محتوى التقرير درجة الكفاءة المهنية	٧	23.479	104	.000	1.6855	1.5642	1.8449

ويبين الجدول السابق إجراءات تطبيق المدخل المحاسبي المقترح تترتب وفقاً لإجابات الباحثين وبدلالة قيمة (ت) الإحصائية، حيث يأتي في بداية الترتيب ضرورة صدور التكليف بفحص الملفات عند قيمة (ت) ٤٣,٥٤ ، ثم يلي ذلك أهمية التخطيط لأعمال الفحص الضريبي للأنشطة العقارية وتحقيق الرقابة الملائمة عند قيمة (ت) ٤٣,٤٤ ، ثم ضمان سلامة أساس جميع التقييمات والاستنتاجات المدعومة بإثباتات رقابية ذات الصلة عند قيمة (ت) ٤٢,٣٤ ، ويأتي في نهاية الترتيب وفقاً لإجابات الباحثين تحديد أهداف الفحص الضريبي للنشاط العقاري عند قيمة (ت) ٢٠,٢٠ ؛ إذ أن الباحثين قد رأوا أن تحديد أهداف الفحص لا بد أن يتضمنها التخطيط الكلي لأعمال الفحص صاحب الأهمية في المستوي الثاني من قيمة (ت) الإحصائية.

وفي المبحث التالي يقوم الباحث باستخدام أساليب الإحصاء الاستدلالي في اختبار فرضيات البحث وتحليل نتائجه بشأن مدى كفاءة الوضع الحالي للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية، وكذا مدى معنوية استخدام المدخل المحاسبي المقترح في تطويرها .

المبحث الثالث

تعليق الباحث نتائج الدراسة الاختبارية

تمهيد :

يهدف هذا المبحث إلى اختبار افتراضات الدراسة مستنداً إلى التحليل الإحصائي الاستدلالي لإجابات المبحوثين، ومن ثم بيان مدى كفاءة الوضع الحالي للمحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية، ثم اختبار تأثير التطور على هذا الوضع في حالة تطبيق المدخل المحاسبي المقترح محققاً لخصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي، وارتكازاً على ما تقدم تم تقسيم هذا المبحث إلى الفروع الآتية:

الفرع الأول: نتائج اختبار مدى صحة الافتراض الأول.

الفرع الثاني: نتائج اختبار مدى صحة الافتراض الثاني.

الفرع الثالث: نتائج اختبار مدى صحة الافتراض الثالث.

الفرع الأول

نتائج اختبار مدى صحة الافتراض الأول

ينص الافتراض العدمي الأول على الآتي: لا يوجد تباين في سياسات وإجراءات المعالجة الضريبية في الوضع الحالي للأنشطة العقارية مما يتوافق معه وجود اتساق في عناصر وعاء الضريبة لهذه الأنشطة. ولإختبار مدى صحة هذا الافتراض العدمي استخدم الباحث تحليل الانحدار المتعدد بمعلومية قيمة (ف) ^(١) كما هو موضح بالجدول التالي رقم (٣- ٣٠).

(١) يعد الانحدار الخطي المتعدد من الأساليب الإحصائية المتقدمة والتي تضمن دقة الاستدلال من أجل تحسين نتائج البحث عن طريق الاستخدام الأمثل للبيانات في إيجاد علاقات سببية بين الظواهر موضوع البحث فهو مجموعة من الأساليب التي يمكن استخدامها لمعرفة العلاقة بين متغير تابع مستمر وعدد من المتغيرات المستقلة التي عادةً ما تكون مستمرة، ويمكن الرجوع إلى:

أ- د. عبد الفتاح مصطفى محمد (٢٠١٥). "الانحدار المتعدد" كلية العلوم: جامعة المنصورة ، غير مبين دار النشر ، ص ص ٨٢-١.

ب-فاطمة علي عبد العاطي (٢٠١٦) " مقارنة بين نماذج السلاسل الزمنية والانحدار المتعدد ذو المرحتين : دراسة تطبيقية ، المجلة المصرية للدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد (٤٠)، العدد ١٤ ، ص ص ٣٧٣-٣٥٥.

جدول رقم (٣-٣٠)

تحليل الانحدار المتعدد لاختبار صحة الافتراض الأول

¹ANOVA^b

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F (ف) المحسوبة	Sig. مستوى الدلالة
مصدر التباين في نموذج الانحدار	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات		
Regression الانحدار	5.718	15	.381	2.243	.010 ^a
Residual الخطأ	14.957	88	.170		
Total الإجمالي	20.675	103			

وجاء بالجدول السابق أن قيمة (ف) تبلغ ٢.٢٣٤ وهي أكبر من القيمة الجدولية عند مستوي معنوية يبلغ (٠.٠١)، وهو أقل من مستوي معنوية (٠.٠٥)، والتي عندها يتقرر رفض الافتراض العدمي الأول، وقبول الافتراض البديل له الذي ينص علي أنه : يوجد تباين في سياسات وإجراءات المعالجة الضريبية في الوضع الحالي للأنشطة العقارية، مما ينعدم معه وجود اتساق في عناصر وعاء الضريبة لتلك الأنشطة"

حيث يشير قبول الافتراض البديل الأول إلي طبيعة الوضع الحالي للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية مما يشكل مبرراً لعملية التطوير بغرض تحقيق الاتساق المنشود في الوعاء الضريبي، وأن قبول الافتراض البديل الأول جاء بقوة تفسيرية يعبر عنها معامل التفسير (R^2)^(٢) علي النحو المبين بالجدول التالي رقم (٣-٣١).

(١) تعني التباين وتشير الي متوسط مربعات انحرافات القيم عن وسطها الحسابي وأن قيمة (ف) نعني القيمة المحسوبة التي تقارن بالقيمة الجدولية عند مستوي الدلالة المعين ، يرجع الي : أسامة ربيع أمين. (٢٠٠٨) " التحليل الإحصائي للمتغيرات المتعددة " الجزء الثاني ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية ، غير مبين جهة النشر، ص ص ١٠٠-٢٠٥.

(٢) يبين معامل التفسير (R^2) قيمة ما يفسره المتغيرات المستقلة في المتغير التابع وهو يساوي مربع معامل الارتباط (R) يرجع في ذلك الي : أسامة ربيع ، مرجع سبق ذكره ، ص ١١٤.

جدول رقم (٣-٣١)

بيان القوة التفسيرية لمتغيرات الافتراض الأول

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
مصدر التباين في نموذج الانحدار	معامل الارتباط	معامل التفسير (مربع معامل الارتباط)	معامل التفسير المعدل	الخطأ المعياري
1	.526 ^a	.277	.153	.41226

حيث يبين الجدول السابق أن مجموعة المتغيرات المستقلة للنموذج الأول المعبرة عن الوضع الحالي تتفسر في المتغير التابع المعبر عن متطلبات تحقيق الاتساق في عناصر الوعاء الضريبي بقوة تفسيرية ضعيفة تبلغ ٢٨٪ تقريباً، مما كانت سبباً لإظهار القصور في الوضع الحالي للمحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية.

ويري الباحث أن تحديد معامل التفسير (R^2) أقل من ٥٠٪ يعني ضعف القوة التفسيرية للمتغيرات المستقلة المعبرة عن المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية في الوضع الحالي في المتغير التابع الذي يمثل الاتساق في وعاء الضريبة، وهذا يعطي مبرر لتطوير هذه المعالجة من خلال المدخل المحاسبي المقترح .

الفرع الثاني

نتائج اختبار مدي صحة الافتراض الثاني

حيث ينص الافتراض العدمي الثاني علي الآتي: لا يحقق المدخل المقترح لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية خصائص نظرية الانتشار المحاسبي الابتكاري، وتم تحقيق ذلك من خلال اختبار كل خاصية من هذه الخصائص التي ارتبطت بعناصر المدخل المحاسبي المقترح كأداة للتطوير في المعالجة الضريبية ويتناولها الباحث فيما يلي:

(أ) تحقيق الميزة النسبية كأحد خصائص نظرية الانتشار الابتكاري: حيث استخدم الباحث الأسلوب الإحصائي (كا^(٢))^(١) لبيان مدى التوافق بين التكرارات الناتجة عن إجابات المبحوثين، وبين التكرارات المتوقعة بمقارنة الوسط الفعلي بمتوسط توزيع عينة البحث علي الإجابات بناء علي مقياس "ليكرت" الثنائي، المعبر عنه بالجدول التالي رقم (٣ - ٣٢)

جدول رقم (٣-٣٢)

تحليل (كا^(٢)) لاختبار الافتراض الثاني

بتحقيق الميزة النسبية

(2) Test Statistics

	توحيد طرق تقييم العقارات المبنية	نظام معلومات متقدم لمتابعة سوق العقارات وبيان القيم الملائمة حسب ظروف كل عقار	تحديد أهم العوامل المؤثرة في سوق العقارات وفقا للتوزيع الجغرافي
Chi-Square	32.667 ^a	39.333 ^a	38.692 ^b
df	4	4	4
Asymp. Sig.	.000	.000	.000

^١ - احد الاختبارات الإحصائية التي توضح فرق الدلالة بين قيم متوقعة (فرضية) وقيم فعلية (مشاهدة) يرجع في ذلك الى : د. رجاء محمود أبو علام (٢٠٠٩) " التحليل الإحصائي للبيانات " دار النشر للجامعات ، القاهرة ، الطبعة الثالثة ، ص ص ٢٦٤-٢٦٧.

(٢) يقصد به ملخص نتيجة الاختبار الإحصائي، وفقا لاختبار كا^٢، حيث يقيس الاتجاه السلبي أو الاتجاه الايجابي، وهو اختبار جودة التطابق " يجب علي التساؤل الى أي مدى تكون التكرارات المتحصل عليها من إجابات المبحوثين تتوزع بنسب متساوية أو منتظمة للعبارات ملائم وغير ملائم ؟ ، فلو كان حجم العينة ١٠٥ مفردة يتم قسمتها علي أقصى وزن نسبي (٢) فان التوزيع المنتظم للملائم للإجابات الثنائية = ٥٢.٥ لكل إجابة وهذا هو المتوقع حدوثه أو المأمول من الباحث، كاتجاه مقبول للتطوير المحاسبي الضريبي، ويرجع في ذلك الى :

أ- د. رجاء محمود أبو علام، مرجع سبق ذكره ، ص ص ٢٦٣-٢٧٠.

ب- أميني آدم ، (٢٠١٣). " اختبار مربع كاي الكلاسيكي والدقيق للاستقلالية لتحليل البيانات الفئوية - تطبيق مقارن " مجلة الاقتصاد والعلوم السياسية الإحصائية ، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية ، جامعة أم درمان ، السودان ، العدد ١٣ ، ص ص ٢٦٥-٢٩٢.

فمن خلال الجدول السابق - وهو متعلق باختبارات إحصاءات العينة- يتضح أن التكرارات التي تم الحصول عليها من إجابات المبحوثين تتوزع بنسب مستوية (منتظمة) للعبارات ذات التدرج الثنائي؛ بناء حالتين من الإجابات تتمثل فيما يلي :

١- حالة توزيع الإجابات باعتبار الوسط الفرضي^(١) للإجابات يدور حول الملائمة التامة لعناصر المدخل المقترح لخصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي، ويظهر ذلك من خلال تحليل (كا^٢)؛ حيث التركيز علي حالة الملائمة الكاملة بالنسبة للعنصر المقترح الخاص بتحديد أهم العوامل المؤثرة في سوق العقارات وفقاً للتوزيع الجغرافي، حيث يتضح من الجدول السابق أن قيمة (كا^٢) ٣٨.٦٩، وهي أكبر من القيمة الجدولية عند مستوي معنوي يقترب من الصفر وهو أقل من مستوي معنوي ٠.٠٥ والذي عندها يظهر أهمية هذا العنصر بالنسبة لمبدأ تحقيق الميزة النسبية لنظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي.

٢- حالة الوسط الفرضي الأقل من الملائمة اقل من درجة "٢" علي مقياس "ليكرت" بالقيمة القصوي بالنسبة لعناصر المدخل المقترح المتعلقة بضرورة وجود نظام معلومات متقدم لمتابعة سوق العقارات، وبيان القيم الملائمة حسب ظروف كل عقار، وكذا العنصر المتعلق بضرورة توحيد طرق تقييم العقارات المبنية؛ حيث يشير التحليل أن قيمة (كا^٢) أكبر من القيمة الجدولية عند مستوي معنوية يقترب من الصفر، وهو أقل من مستوي (٠.٠٥)، والذي يبين أن هناك توافق بين التكرارات المشاهدة والتكرارات المتوقعة بشأن العنصرين الآخرين من عناصر المدخل المحاسبي المقترح.

(١) يمثل الوسط الفرضي المشاهدة الحالية ويساوي مجموع الأوزان النسبية للإجابات علي مقياس " ليكرت الثنائي" وهو يساوي $1.5 = 2/(1+2)$ ويقارن هذا الوسط بالوسط الحقيقي بناء علي إجابات المبحوثين فإذا كان الوسط الفرضي أكبر من الوسط الحقيقي للإجابات دل علي اتجاه إجابات المبحوثين الايجابية والعكس، وذلك عند مستوي معنوية أقل من مستوي (٠.٠٥) ، ويرجع الى:

أ- عبد الله بن عمر النجار، (٢٠٠٥) " الدلالة الإحصائية والدلالة العلمية لاختبار مربع كاي في البحوث الإدارية المنشورة : دراسة تقويمية ، المجلة العربية للعلوم الإدارية ، الكويت ، مجلد (١٢) ، العدد الثاني ، ص ص ١٦٩-١٩٣.

ومن خلال التحليل الموضح في البندين السابقين يتقرر رفض الافتراض العدمي الثاني، وقبول الافتراض البديل له الذي يقرر أن: عناصر المدخل المقترح لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية تحقق التوافق المحاسبي لخاصية الميزة النسبية أحد خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي.

(ب) تحقيق إمكانية الاعتماد كأحد خصائص نظرية الانتشار الابتكاري: حيث استخدام الباحث الأسلوب الإحصائي (كأ^٢) لبيان مدى التوافق بين التكرارات الناتجة عن إجابات المبحوثين، وبين التكرارات المتوقعة بمقارنة الوسط الفعلي بمتوسط توزيع عينة البحث علي الإجابات بناء علي مقياس "ليكرت" الثنائي، المعبر عنه بالجدول التالي رقم (٣ - ٣٣).

جدول رقم (٣-٣٣)
تحليل (كا) لاختبار الافتراض الثاني
بتحقيق إمكانية الاعتماد

Test Statistics

	اعتماد واقعة تحقق الإيراد العقاري واقع البيع (التعاقد) أو واقع التأجير بغض النظر عن واقعة التسليم الفعلي أو مدي رسمية العقد وشهره وفقاً لأساس الاستحقاق	تحقق شروط ثلاثة لقياس الإيراد العقاري وهي (تحويل مخاطر السلعة للمشتري - عدم تدخل البائع أو سيطرته علي العقار - عدم وجود شروط علي عملية البيع	كل ما يقله العقار من ثمن بيع أو فواند تقسيم أو غرامات تأخير في السداد إيرادا خاضعاً للضريبة	تأجيل جزء من الضريبة نظير الاعتراف بالإيرادات البيع بالأجل علي مدد كبيرة في سنة البيع	أن يكون شرط الاعتراف بالإيراد الضريبي للعقار فقط كونه نشاط مستمر أو نشاط عرضي وتحديد سعر الضريبة لكل نشاط	اعتبار القيمة البيعية للأصول العقارية ثم إعادة تأجيرها تمويلياً إيرادا في تاريخ إتمام التعاقد	تقاس قيمة عقد التمويل العقاري بالقيمة التعاقدية للقرض ويعتبر الإيراد هو قيمة الفائدة أو العائد الذي يحصل عليه المستثمر	استئزال كافة التكاليف والمصروفات التي يتكبدها النشاط العقاري وتكون عبء علي الإيراد المعترف به	في حالة انصب التصرف بالبيع علي جزء من العقار تحسب التكاليف علي ما يوازي ذلك الجزء المتصرف فيه منسوباً الي العقار أو المساحة المتصرف فيها	يستمر في حساب التكلفة والمصروفات والغرامات حتي يصبح العقار صالح للبيع أو الاستعمال وبعد ذلك يتم رسملة أي تكاليف أخري	بالنسبة لتكاليف العقود العقارية طويلة الأجل تعالج ضمن المعيار المحاسبي المصري (٨) عقود الإنشاء
Chi-Square	36.190 ^a	20.857 ^a	19.333 ^a	38.190 ^a	50.619 ^b	40.667 ^a	50.667 ^a	39.619 ^a	52.952 ^a	34.667 ^a	46.476 ^a
df	4	4	4	4	3	4	4	4	4	4	4
Asymp. Sig.	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000

ويتضح من الجدول السابق يتضح أن التكرارات التي تم الحصول عليها من إجابات المبحوثين تتوزع بنسب مستوية (منتظمة) للعبارات المتدرجة ملائم الى عدم الملائمة؛ بناء حالتين من الإجابات تتمثل فيما يلي:

١- حالة توزيع الإجابات باعتبار الوسط الفرضي للإجابات يدور حول الملائمة التامة لعناصر المدخل المقترح لخصائص نظرية الانتشار الابدكاري المحاسبي (خاصة إمكانية الاعتماد) : فإذا كان حجم العينة ١٠٥ مبحوث^(١) يكون توزيع الإجابات بنسب متساوية = (٢/١٠٥) = (٥٢.٥) لكل إجابة، ويظهر ذلك من خلال تحليل (ك^٢)، حيث التركيز علي حالة الملائمة الكاملة بالنسبة للعناصر المقترحة التالية:

■ اعتماد واقعة تحقق الإيراد العقاري اعتباراً من واقعة البيع، أو من واقعة التأجير بغض النظر عن واقعة التسليم الفعلي، أو مدي رسمية التعاقد وشهره وذلك وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي؛ حيث أن قيمة (ك^٢) ٣٦.١٩، وأن مستوي المعنوية يبلغ (٠.٠٠)، وهو اقل من مستوي ٠.٠٥.

ويفسر الباحث ذلك بالاتجاه الايجابي لردود المبحوثين وجودة التطابق لهذه الإجابات مع مقاصد تطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية بشأن تحديد واقعة تحقق الإيراد العقاري من تاريخ نفاذ واقعة البيع من تاريخ العقد سواء كان مشهراً أو عريفاً، بما يضمن تحقيق الاتساق في وعاء الضريبة.

■ تحقق العلاقة شروط قياس الإيراد العقاري الثلاثة المتعلقة بتحويل مخاطر السلعة، وعدم تدخل البائع أو سيطرته علي العقار، وعدم وجود شروط علي عملية البيع؛ حيث قيمة (ك^٢) ٢٠.٨٥ ومستوي المعنوية أقل من مستوي ٠.٠٥.

ويفسر الباحث ذلك بالاتجاه الايجابي لردود المبحوثين وجودة التطابق لهذه الإجابات مع مقاصد تطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية بشأن ضرورة توافر شروط القياس الضريبي للإيراد العقاري بما يضمن تحويل مخاطر السلعة المباعة الى البائع وسيطرته علي العقار، وبالتالي تحقيق الاتساق في وعاء الضريبة.

^١ - تقسيم حجم العينة (١٠٥) علي اعلي وزن نسبي من مقياس " ليكرت" الثنائي(٢).

▪ تأجيل جزء من الضريبة نظير الاعتراف بإيرادات البيع بالتقسيط لمدة كبيرة والاعتراف بها في سنة البيع، حيث أن قيمة (كا^٢) ٣٨,١٩، ومستوي المعنوية أقل من مستوي معنوية ٠,٠٥.

ويري الباحث أن إقرار تأجيل الضريبة بما يقابل الإيراد المؤجل بنظام البيع بالتقسيط بدلاً من الاعتراف بالأرباح المؤجلة كونه يخالف نصوص التشريع الضريبي، وأن ذلك التطور في المعالجة الضريبية يحقق الاتساق في وعاء الضريبة.

▪ اعتبار القيمة البيعية للأصول العقارية المباعة والمعاد تأجيرها تمويلياً إيرادا في تاريخ إتمام التعاقد، حيث أن قيمة (كا^٢) ٤٠,٦٦، عند مستوي أقل من مستوي المعنوية ٠,٠٥.

▪ قياس قيمة عقد التمويل العقاري بالقيمة التعاقدية للقرض بحيث يعتبر الإيراد هو قيمة الفائدة أو العائد الذي يحصل عليه المستثمر؛ حيث قيمة (كا^٢) ٥٠,٦٧٦ عند مستوي معنوية أقل من مستوي ٠,٠٥.

ويفسر الباحث ذلك بوجوب الاعتراف بالأرباح الرأسمالية الناتجة عن عملية البيع قبل إعادة تأجيرها تمويلياً، وكذلك شمولية الإيراد العقاري لفوائد البيع بالتقسيط أو غرامات التأخير في السداد؛ بما يحقق الموضوعية في الوعاء الضريبي علي اعتبار أن الممول قبض ثمن هذا العقار المباع، وأن واقعة إعادة التأجير تمويلياً واقعة أخري تخضع لمعالجة ضريبية غير تلك المعالجة التي تتحقق من واقعة البيع.

▪ استنزال كافة التكاليف والمصروفات التي يتكبدها النشاط العقاري وتكون عبء علي الإيراد المعترف به حيث قيمة (كا^٢) ٣٩,٦١، ومستوي معنوي أقل من مستوي ٠,٠٥.

ويري الباحث أن ذلك يحقق عدالة الوعاء الضريبي؛ من حيث استنزال كافة التكاليف التي تمثل عبء علي الإيراد من إجمالي الإيراد وفقاً للقاعدة المحاسبية مقابلة الإيراد بالتكاليف المتسببة في وجوده، وكذلك توافقاً مع القاعدة العامة الغنم بالغرم.

▪ حالة أنصب التصرف بالبيع علي جزء من العقار.. تحسب التكاليف علي ما يوازي ذلك الجزء المتصرف فيه منسوباَ الى العقار، أو المساحة المتصرف فيها إذ أن قيمة (كا^١) تبلغ ٥٢,٩٥ عند مستوي معنوية أقل من مستوي ٠,٠٥ .

▪ الاستمرار في حساب التكلفة والمصرفات والغرامات حتى يصبح العقار صالح للبيع أو الاستعمال، وبعد ذلك يتم رسملة أي تكاليف أخري حيث قيمة (كا^٢) ٣٤,٦٦ عند مستوي معنوي أقل من مستوي ٠,٠٥

ويري الباحث أن ذلك مهم حيث تطبيق مبدأ المقابلة بين الإيرادات، والتكاليف فكل جزء من العقار تتحدد له قيمة بيعيه تخصم ما يقابلها من تكاليف وتضاف فوائد البيع بالأجل وغرامات التأخير الى الإيراد العقاري الصافي الخاضع للضريبة.

▪ بشأن تكاليف العقود العقارية طويلة الأجل تعالج ضمن المعيار المحاسبي المصري رقم (٨ - عقود الإنشاء) خروجاً عن نص المادة ٢١ قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، حيث قيمة (كا^١) ٤٦,٤٧ عند مستوي معنوي اقل من مستوي ٠,٠٥

ويري الباحث أهمية ذلك نظراً للتضارب الشديد الذي أثاره تطبيق المادة ٢١ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، حتى أنها أصبحت غير مفعلة في ظل أعمال نظام المستخلصات الذي تتبعه الحكومة في صرف المستحقات المالية للممولين في العقود طويلة الأجل.

٢- حالة توزيع الإجابات باعتبار الوسط الفرضي للإجابات يدور حول مقياس الملائمة فقط لعناصر المدخل المقترح المرتبطة بنظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي وهي خاصية إمكانية الاعتماد: فإذا كان حجم العينة ١٠٥ مبحوث يكون توزيع الإجابات بنسب متساوية متوسط الوزن المرجح من الإجابات وهو ١,٥ علي مقياس "ليكرت" الثنائي = $(1,5/105) = 1$ لكل إجابة، ويظهر ذلك من خلال تحليل (كا^٢)، حيث التركيز علي حالة الملائمة فقط بالنسبة للعنصر المقترح المتعلق، بأن يكون شرط الاعتراف بالإيراد الضريبي للعقار كونه نشاط علي وجه الاعتياد، أو نشاط عرضي، وتحديد سعر الضريبة لكل نشاط حيث قيمة (كا^٢) ٥٠,٦١ عند مستوي معنوية أقل من مستوي ٠,٠٥

^١ - متوسط الوزن المرجح = $2/(1+2) = 1,5$ وزن نسبي .

ويري الباحث أن ذلك الأمر، وإن كان ليس بدرجة ملائمة عالية لعملية تطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية؛ إلا أنه مهم جداً لتوضيح الحد الفاصل بين ممارسة النشاط العقاري علي وجه الاعتياد فيخضع للضريبة علي أرباح النشاط التجاري والصناعي، وبين ممارسة النشاط علي الوجه العارض فيخضع للضريبة القطعية دون أي تخفيض مقابل المصروفات والتكاليف.

ومن خلال التحليل الموضح في البندين السابقين يتقرر رفض الافتراض العدمي الثاني، وقبول الافتراض البديل له الذي يقرر أن عناصر المدخل المقترح لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية يحقق التوافق مع خاصية إمكانية الاعتماد كأحد خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي.

(ح) تحقيق المطابقة كأحد خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي: حيث استخدم الباحث الأسلوب الإحصائي (كأ) لبيان مدى التوافق بين التكرارات الناتجة عن إجابات المبحوثين وبين التكرارات المتوقعة؛ بمقارنة الوسط الفعلي بمتوسط توزيع عينة البحث علي الإجابات بناء علي مقياس "ليكرت" الثنائي، المعبر عنه بالجدول التالي رقم (٣ - ٣٤).

جدول رقم (٣-٣٤)

تحليل (كا^٢) لاختبار الافتراض الثاني

بتحقيق المطابقة

Test Statistics

	الاعتراف فوراً بخسائر اضمحلال الأصول العقارية مخصومة من الوعاء	العبرة بتوقيت الاعتراف بالإيرادات والتكاليف العقارية هي الواقعة المنشأة للضريبة وان اختلفت مع بعض المعايير المحاسبية	اعتبار فروق التقييم بين القيمة الدفترية والقيمة المقدرة للأصول المرهونة مقابل قرض عقاري ضمن حقوق الملكية	تعالج القيمة العادلة للأصول العقارية المستأجرة ايجارا تمويليا في نهاية عقد التأجير كأرباح ضريبية تضاف الي الوعاء وتعتبر نقطة حساب الإهلاك	تعالج فروق التقييم العقاري بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية للعقار المنشأ ذاتياً أو المطور بمعرفة المنشأة ضمن قائمة الدخل الضريبية	معالجة أرباح وخسائر عملية التقييم نتيجة تغيير الاعتراف بالأصل العقاري أو تعديل الشكل القانوني	يحسب الإهلاك للأصول العقارية المحول الاعتراف بها من تاريخ التقييم
Chi-Square	82.381 ^a	63.333 ^a	51.333 ^a	38.476 ^a	70.857 ^a	76.190 ^a	50.286 ^a
df	4	4	4	4	4	4	4
Asymp. Sig.	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000

ومن خلال الجدول السابق يتضح أن التكرارات التي تم الحصول عليها من إجابات الباحثين تتوزع بنسب مستوية (منتظمة) للعبارات بناء حالة واحدة من الإجابات تتمثل حالة توزيع الإجابات باعتبار الوسط الفرضي للإجابات يدور حول الملائمة التامة لعناصر المدخل المقترح مرتبطاً بخصائص نظرية الانتشار الالبتكاري المحاسبي وهذا يعني مبدأ المطابقة.

فإذا كان حجم العينة ١٠٥ مبحوث يكون توزيع الإجابات بنسب متساوية = (٢/١٠٥) = ٥٢,٥ لكل إجابة، ويظهر ذلك من خلال تحليل (كا^٢) حيث التركيز علي حالة الملائمة الكاملة بالنسبة لكل العناصر المقترحة حيث قيمة (كا^٢) أكبر من القيمة الجدولية عند مستوي معنوي أقل من مستوي ٠,٠٥، حيث يتقرر رفض الافتراض العدمي الثاني وقبول الافتراض البديل الثاني الذي يقرر أن عناصر المدخل المقترح

لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية يحقق التوافق مع خاصية المطابقة كأحد خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي.

ويري الباحث أن ذلك يضمن توافق المدخل المحاسبي المقترح مع الخبرات السابقة التي تأسست علي مدار عقود طويلة في البيئة الضريبية، والتي تتمثل في الاسترشاد بحالات المثل، والمعالجات الضريبية المستقرة بناء علي مبادئ لجان الطعن والأحكام القضائية المنتهية، وكذلك التاريخ المحاسبي للملف الضريبي، والخبرات الذاتية للفاحص الضريبي .

(د) القابلية للفهم كأحد خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي: حيث استخدم الباحث الأسلوب الإحصائي (كا^٢) لبيان مدي التوافق بين التكرارات الناتجة عن إجابات المبحوثين، وبين التكرارات المتوقعة؛ بمقارنة الوسط الفعلي بمتوسط توزيع عينة البحث علي الإجابات بناء علي مقياس ليكرت الثنائي، المعبر عنه بالجدول التالي رقم (٣- ٣٥)

جدول رقم (٣-٣٥)

تحليل (كا^٢) لاختبار الافتراض الثاني

بتحقيق القابلية للفهم

Test Statistics

	توفر الأحكام السابقة مساحة كاملة من الموضوعية وعدم التحيز	إعداد قاعدة معلومات لحالات المثل المستقرة وأحكام المحاكم وقرارات لجان الطعن التي تقرر مبدأ قانوني ممكن الاستفادة به في المحاسبة المستقبلية أو التقديرية للأنشطة العقارية	لا يتم دحض أي مستند عرفي أو غير رسمي يحدد تكلفة أو إيرادا إلا من خلال توافر قرائن قوية تعمل علي اعتدال التقدير الشخصي	تضمن تقرير الفحص كافة البيانات والقرائن والافصاحات الضريبية لنظام الرقابة الداخلية ودي أمانة الدفاتر وأسباب اللجوء الي التقدير
Chi-Square	96.381 ^a	100.667 ^a	81.238 ^a	76.476 ^a
df	4	4	4	4
Asymp. Sig.	.000	.000	.000	.000

ومن خلال الجدول السابق يتضح أن التكرارات التي تم الحصول عليها من إجابات المبحوثين تتوزع بنسب مستوية (منتظمة) للعبارات المتدرجة من مقياس ملائم جدا إلي عديم الملائمة بناء حالة واحدة من الإجابات تتمثل في حالة توزيع الإجابات باعتبار الوسط الفرضي للإجابات يدور حول الملائمة التامة لعناصر المدخل المحاسبي المقترح لخاصية نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي المتعلقة بالقابلية للفهم .

فإذا كان حجم العينة ١٠٥ مبحوث يكون توزيع الإجابات بنسب متساوية = (٢/١٠٥) = ٥٢,٥ لكل إجابة، ويظهر ذلك من خلال تحليل (كأ)؛ حيث التركيز علي حالة الملائمة الكاملة بالنسبة لكل العناصر المقترحة إذ أن قيمة (كأ) أكبر من القيمة الجدولية عند مستوي معنوية أقل من مستوي ٠,٠٥، فيتقرر رفض الافتراض العدمي الثاني وقبول الافتراض البديل له الذي يقرر أن عناصر المدخل المقترح لتطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية تحقق التوافق مع خاصية القابلية للفهم كأحد خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي.

ويري الباحث أن قبول الفرض البديل الثاني يؤسس لسهولة فهم المدخل المحاسبي المقترح، وتوصيف الهيكل التطبيقي للفاحص الضريبي للنشاط العقاري بما يحقق اليسر والفهم الكامل له عند المعالجة الضريبية لهذه الأنشطة

(هـ) تحقيق الملائمة كأحد خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي؛ حيث استخدم الباحث الأسلوب الإحصائي (كأ) لبيان مدى التوافق بين التكرارات الناتجة عن إجابات المبحوثين، وبين التكرارات المتوقعة بمقارنة الوسط الفعلي بمتوسط توزيع عينة البحث علي الإجابات بناء علي مقياس "ليكرت" الثنائي، المعبر عنه بالجدول التالي رقم (٣ - ٣٦).

جدول رقم (٣-٣٦)
تحليل (كا^٢) لاختبار الافتراض الثاني
بتحقيق الملائمة

Test Statistics

	تحقيق تحسين في المقدرة العلمية والفنية : من خلال دعم المعلومات الفنية وضمان التعليم المستمر وترشيد الحكم المهني	تحقيق تحسين في الرأي الفني المحايد الذي يضمن الاستقلالية والموضوعية والبعد عن التحيز	يوفر أسلوب مناسب لقياس أداء الفاحص الضريبي وتقييم أعماله الفنية بناء على ثوابت علمية	يلاءم إدارة المخاطر الضريبية بتقديم الدعم المستمر وتوحيد أسس القياس الضريبي والتقييم العقاري
Chi-Square	83.143 ^a	51.533 ^b	120.190 ^a	119.333 ^a
df	4	3	4	4
Asymp. Sig.	.000	.000	.000	.000

ومن خلال الجدول السابق يتضح أن التكرارات التي تم الحصول عليها من إجابات
المبحوثين تتوزع بنسب مستوية (منتظمة) للعبارات المتدرجة من مقياس ملائم جدا الى
مقياس عديم الملائمة بناء حالتين من الإجابات تتمثلان فيما يلي:

١- حالة توزيع الإجابات باعتبار الوسط الفرضي للإجابات يدور حول مقياس
الملائمة التامة لعناصر المدخل المقترح لخاصية نظرية الانتشار الابتكاري
المحاسبي المتعلقة بالتطور والملائمة؛ فإذا كان حجم العينة ١٠٥ مبحوث يكون
توزيع الإجابات بنسب متساوية = $(٢/١٠٥) = ٥٢,٥$ لكل إجابة، ويظهر ذلك من
خلال تحليل (كا^٢)، حيث التركيز على حالة الملائمة الكاملة بالنسبة للعناصر
المقترحة التالية:

- عنصر تحسين المقدرة العلمية والفنية للفاحص الضريبي من خلال دعم
المعلومات الفنية، وضمان التعليم المستمر، وترشيد الحكم المهني حيث
قيمة (كا^٢) ٨٣,١٤ عند مستوي معنوي أقل من مستوي ٠,٠٥.
- العنصر المقترح المتعلق بتوفير أسلوب مناسب لقياس أداء الفاحص
الضريبي، وتقييم أعماله الفنية بناء على ثوابت علمية، حيث قيمة (كا^٢)
١٢٠,١٩ عند مستوي معنوية أقل من مستوي ٠,٠٥.

■ العنصر المقترح المتعلق بتقديم إدارة المخاطر الضريبية الدعم المستمر،
وتوحيد أسس القياس الضريبي والتقييم العقاري، حيث قيمة (كا)^٢
١١٩,٣٣ عند مستوى معنوية أقل من مستوى ٠,٠٥

ويري الباحث أن قبول الفرض البديل الثاني بملائمة عالية يضمن تحقيق التحسين
في أداء الفاحص الضريبي للأنشطة العقارية ومن ثم ضمان تحقيق عدالة هذه المعالجة
بسبب التأكيد علي ملائمة أدوات وطرق القياس الموحدة للمعالجة الضريبية وكذلك
التقييم العقاري وفقا لمعيار محدد، وهذا ما يحقق هذه الدرجات من التحسين والعدالة
المنشودة ومن ثم الاتساق في وعاء الضريبية.

٢- حالة توزيع الإجابات باعتبار الوسط الفرضي للإجابات يدور حول الملائمة
فقط لعناصر المدخل المقترح لخصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي ()
خاصية الملائمة): فإذا كان حجم العينة ١٠٥ مبحوث يكون توزيع الإجابات
بنسب متساوية = (١,٥/١٠٥) = ٧٠ لكل إجابة، ويظهر ذلك من خلال تحليل
(كا)^٢؛ حيث التركيز علي حالة الملائمة فقط بالنسبة للعنصر المقترح المتعلق
بتحقيق تحسين في الرأي الفني المحايد الذي يضمن الاستقلالية والموضوعية
والبعد عن التحيز، إذ أن قيمة (كا)^٢ تبلغ ٥١,٥٢ عند مستوى معنوي اقل من
مستوي ٠,٠٥.

ويري الباحث أن هذه النتيجة تضمن تحقيق الاستقلالية والموضوعية والبعد عن
التحيز وهذه هي السمة الأساسية التي يجب أن يتحلي بها الفاحص الضريبي لكل
الأنشطة لاسيما الأنشطة العقارية التي قد يتدخل فيها الحكم الشخصي بدرجات
متفاوتة

ومن خلال التحليل الموضح في البندين السابقين يتقرر رفض الافتراض العدمي
الثاني، وقبول الافتراض البديل له الذي يقرر أن عناصر المدخل المقترح لتطوير
المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية تحقق التوافق مع خاصية التطوير والملائمة
كأحد خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي.

و) خاصية الاتفاق مع السياسات والإجراءات المحاسبية كأحد خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي: حيث استخدم الباحث الأسلوب الإحصائي (كا^٢) لبيان مدى التوافق بين التكرارات الناتجة عن إجابات المبحوثين، وبين التكرارات المتوقعة بمقارنة الوسط الفعلي بمتوسط توزيع عينة البحث علي الإجابات الخمس بناء علي مقياس ليكرت الخماسي، المعبر عنه بالجدول التالي رقم (٣- ٣٧)

جدول رقم (٣-٣٧)

تحليل (كا^٢) لاختبار الافتراض الثاني

بتحقيق الاتفاق مع السياسات والإجراءات المحاسبية

Test Statistics

	المتوسط العام لمبادئ الاتساق	المتوسط العام لمبادئ نظرية الانتشار الابتكاري
Chi-Square	29.846 ^a	65.346 ^b
df	29	36
Asymp. Sig.	.422	.002

b. The minimum expected cell frequency is 55.26

ويبين الجدول السابق أن المتوسط العام لإجابات المبحوثين بشأن خصائص نظرية الانتشار الابتكاري التي يجب أن تحقق التوافق مع السياسات والإجراءات المحاسبية بالتطابق مع وسط فرضي متوقع يبلغ ١.٩^(١) درجة علي مقياس "ليكرت" وهي تشير الى درجة الملائمة العالية عند قيمة (كا^٢) تبلغ ٦٥,٣٤ وهي أكبر من القيمة الجدولية عند مستوى معنوية يبلغ ٠,٠٠٢ وهو أقل من مستوي ٠,٠٥ ، والتي عندها يتقرر وجود توافق بين المدخل المقترح والسياسات والإجراءات المحاسبية المطبقة في مصلحة الضرائب .

ويري الباحث عدم وجود هذا التوافق بشأن خصائص الاتساق الحالية مع السياسات والإجراءات المحاسبية حيث مستوي المعنوية أكبر من مستوي ٠,٠٥ إذ أن الوسط المتوقع يشير إلي مقياس أقل من الملائم بل والميل إلي عدم الملائمة عند قيمة ليكرت اقل من

(١) حُسب هذا الوسط من مخرجات البرنامج الإحصائي تساوي حجم العينة ١٠٥ مقسوماً علي ٥٥.٢٦ = ١.٩ من إجمالي تكرارات تعبر عن الملائمة الكاملة عند وزن نسبي (٢) من المقياس الثنائي.

مستوي ملائم يعبر عنها الجدول السابق بمستوي عالي من المعنوية يبلغ (٠.٤٢٢) وهو اكبر من مستوي ٠.٠٥

وبالتالي يوصي الباحث بإعادة هيكلة خصائص الاتساق في وعاء الضريبة التي تحددها المبادئ المستقرة في البيئة الضريبية وهي المتطلبات الفنية والإدارية التي تؤدي الى تحقيق ذلك ، وتمثل في متطلبات العدالة، والدقة، والثقة في هذا الوعاء من جمهور أصحاب المصالح من الممولين ووكلائهم من المحاسبين.

الفرع الثالث

نتائج اختبار مدي صحة الافتراض الثالث

ينص هذا الافتراض العدمي الثالث علي أنه لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لعناصر المدخل المحاسبي المقترح للمعالجة الضريبية في تحقيق الاتساق لعناصر الوعاء الضريبي للأنشطة العقارية، ولاختبار مدي صحة هذا الافتراض الصفري استخدم الباحث تحليل الانحدار المتعدد بمعلومية قيمة (ف) كما هو موضح بالجدول التالي رقم (٣ - ٣٨).

جدول رقم (٣ - ٣٨)
تحليل الانحدار المتعدد لاختبار
صحة الافتراض الثالث

ANOVA^b

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.	
مصدر التباين في نموذج الانحدار	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	(ف) المحسوبة	مستوي الدلالة	
1	Regression الانحدار	10.844	1	10.844	111.334	.000 ^a
	Residual الخطأ	9.935	102	.097		
	Total الإجمالي	20.779	103			

ويبين الجدول السابق أن قيمة (ف) تبلغ ١١١.٣٢ وهي أكبر من القيمة الجدولية عند مستوي معنوية يبلغ (٠.٠٠)، وهو أقل من مستوي معنوية (٠.٠٥) والتي يتقرر

رفض الافتراض العدمي الثالث، وقبول الافتراض البديل له الذي ينص علي أن هناك تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لعناصر المدخل المقترح للمحاسبة الضريبية في تحقيق الاتساق لعناصر الوعاء الضريبي للأنشطة العقارية.

وأن قبول الفرض البديل الثالث جاء بقوة تفسيرية يعبر عنها معامل التحديد (R^2) علي النحو المبين بالجدول التالي رقم (٣- ٣٩).

جدول رقم (٣-٣٩)
بيان القوة التفسيرية لمتغيرات
الافتراض الثالث

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
مصدر التباين في نموذج الانحدار	معامل الارتباط	معامل التفسير (مربع معامل الارتباط)	معامل التفسير المعدل	الخطأ المعياري
1	.722 ^a	.522	.517	.31209

ويبين الجدول السابق أن نسبة تفسير عناصر المدخل المقترح التي تمثل عناصر تطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية وفقاً لخصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي في المتغير التابع الذي يمثل متطلبات تحقيق الاتساق في الوعاء الضريبي؛ يكون بقوة تفسيرية تبلغ ٥٢% مقبولة إلي حد كبير لاسيما وان معامل الارتباط بينهما يبلغ ٧٢%.

خلاصة الفصل الثالث:

تناول هذا الفصل علي دراسة اختبارية لتطبيق المدخل المحاسبي المقترح لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية، من خلال ثلاث مباحث، خصص المبحث الأول لتقديم بانوراما عن الدراسة الاختبارية بذكر الإطار العام ومنهج الدراسة، وفي المبحث الثاني أستعرض الباحث النتائج الإحصائية الوصفية للدراسة الاختبارية. ثم تناول في المبحث الثالث تفسير وتحليل نتائج الدراسة واختبار افتراضاتها من خلال التحليل الإحصائي الاستدلالي.

وهدف هذا الفصل الى قياس مدي كفاءة الوضع الحالي بشأن المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية في تحقيق الاتساق لوعاء الضريبة، حيث ثبت صحة الافتراض القائل بوجود تباين في سياسات وإجراءات المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية في الوضع الحالي؛ مما ينعلم معه وجود اتساق في عناصر وعاء الضريبة لهذه الأنشطة، كما أثبتت الدراسة الاختبارية فاعلية توزيع عناصر المدخل المقترح علي خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي، بدرجة كبيرة، وكذلك توافقتها مع عناصر المدخل المحاسبي المقترح، ومن خلال تحليل افتراضات المبحث؛ أشارت النتائج الإحصائية الى وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لعناصر المدخل المقترح للمحاسبة الضريبية في تحقيق الاتساق لعناصر الوعاء الضريبي للأنشطة العقارية، ويمكن للباحث تلخيص نتائج اختبار الافتراضات من خلال الجدول التالي (٣- ٤٠)

جدول رقم (٣-٤٠)

تلخيص نتائج اختبار افتراضات الدراسة

الافتراضات	قبول الافتراض	رفض الافتراض
الافتراض العدمي الأول		X
الافتراض البديل الأول	√	
الافتراض العدمي الثاني		X
الافتراض البديل الثاني	√	
الافتراض العدمي الثالث		X
الافتراض البديل الثالث	√	

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

بعد تناول الباحث للإطار النظري والتطبيقي للبحث تم التوصل إلى مجموعة من النتائج، والتي يمكن بلورتها فيما يلي:

(أ) نتائج الدراسة النظرية:

من خلال تناول الإطار النظري للبحث ، المتضمن تقييم المعالجة الضريبية لأنشطة العقارية، ومن ثم تقديم مدخل محاسبي مقترح في ضوء خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي، تم التوصل الى مجموعة من النتائج تتمثل في الآتي :

١. من خلال تقييم المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية في الوضع الحالي برزت مجموعة من المشكلات تتمثل فيما يلي:

١.١ تباين القياس الضريبي للأصول العقارية وعناصر الوعاء الضريبي لأنشطة بناء وتشديد العقارات والتصرف فيها، وتقسيمها، والقيام بعمليات الرهن لها مقابل قروض بضمانها، وتعدد بدائل القياس المحاسبي والضريبي المبدئي واللاحق ما بين نماذج التكلفة التاريخية، أو القيمة العادلة.

١.٢ تباين الاعتراف الضريبي لواقعة تحقق الإيراد العقاري، وعند التحول في استخدامات الأصول العقارية بين الأصول الثابتة، والأصول غير المتداولة.

١.٣ التباين في المعالجة الضريبية الناتجة عن إعادة تقييم الأصول العقارية، وفي تحديد ربح وخسائر إعادة التقييم، ودور الحكم الشخصي في زيادة حدة ذلك التباين الذي أثر على اتساق الوعاء الضريبي لكثير من الأنشطة العقارية.

١.٤ الاختلاف بين التشريعات الضريبية، وبين المعايير المحاسبية عند تغيير الاعتراف بالأصول العقارية، وما يتبع ذلك من تباين في حساب الإهلاك لهذه الأصول.

٢. تتمثل أهداف ومبررات ودوافع تطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية فيما يلي:

- ٢.١ عدم وجود نظام سليم يمكن من خلاله يتم تقييم العقارات التي تحسب الضريبة علي أساسه سواء قيمته السوقية أو الرأسمالية، أو القيمة الملائمة المتخذة أساساً لربط الضريبة وتحصيلها.
- ٢.٢ التباين الحاد بين التشريعات الضريبية والتعليمات واللوائح المفسرة لها، وبين المعايير والمبادئ المحاسبية التي أقرتها التشريعات في بعض نصوصها.
- ٢.٣ الرغبة في استخدام معيار محاسبي، أو إطار توافقي للمعايير المتباينة يصلح لتطبيق في البيئة المصرية في مجال المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية.
- ٢.٤ وجود كثير من التباين في عمليات المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية بين المعايير، والمبادئ المحاسبية، والتشريعات ذات الصلة؛ مما ترك الحاجة لتطوير المحاسبة الضريبية من خلال الارتكاز علي مفاهيم الابتكار والتجديد وتحقيق المزايا النسبية.
٣. النتائج المترتبة علي الهيكل الفكري للمدخل المحاسبي المقترح لتطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية: تم تصميم الهيكل الفكري للمدخل المحاسبي المقترح متضمناً مجموعة المفاهيم والفروض والمبادئ، المشتقة من والمرتبطة بخصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي التي استخدمت كأداة لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية، وتتلخص هذه النتائج فيما يلي:
- ٣.١ توضيح مجموعة من المفاهيم العلمية المتعلقة بالمدخل المحاسبي المقترح، وكذلك مفاهيم نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي التي تمثل أداة تطبيق ذلك المدخل بغرض تحقيق الاتساق في عناصر الوعاء الضريبي للأنشطة العقارية.
- ٣.٢ تضمين الهيكل الفكري للمدخل المحاسبي المقترح مجموعة من الفروض العلمية تتمثل فيما يلي:
- ٣.٢.١ يحقق المدخل المحاسبي المقترح الميزة النسبية عند استخدامه في محاسبة الأنشطة العقارية بصورة أفضل من الوضع الحالي، وأنه

- يقلل التباين والاختلاف في القياس الضريبي للأوعية الضريبية
للأنشطة العقارية.
- ٣.٢.٢ لا يلغي المدخل المحاسبي المقترح التراكم المعرفي للأفكار والخبرات
السابقة، بل يمثل نقطة تطوير وتحسين لها، ويحافظ على القيم
الأساسية في عمليات المحاسبة الضريبية.
- ٣.٢.٣ يعمل المدخل المحاسبي المقترح على زيادة فاعلية عمليات الفحص
والمراجعة الضريبية؛ بما يضمن تعظيم نتائج هذا الفحص ويزيد من
قيمه الأنشطة العقارية ضريبياً.
- ٣.٢.٤ يعتبر الالتزام بالاشتراطات الدولية وأحكام المعايير المصرية والدولية
للتقييم العقاري الأساس السليم في تحديد القيمة السوقية والعادلة
للعقارات الضريبية.
- ٣.٢.٥ هناك إمكانية في توحيد طريقة القياس المحاسبي الضريبي للأنشطة
العقارية بين المصالح الضريبية والوحدات ذات الصلة.
- ٣.٢.٦ أن شروط عقد البيع العقاري يستلزم انتهاج معالجة ضريبية
ملائمة لهذه الشروط، ولابد من الاعتراف باختلاف المعالجة
الضريبية تبعاً لتنوع هذه الشروط.
- ٣.٢.٧ اعتبار وجه الاحتراف والاعتیاد أساس التفرقة في المعالجة الضريبية
للأنشطة العقارية ذات الأغراض المحاسبية المتعددة.
- ٣.٢.٨ يتم ضبط المعالجة الضريبية التقديرية في حالة عدم وجود دفاتر أو
مستندات يمكن حساب الوعاء الضريبي للنشاط العقاري على
أساسها ولابد من ضمان عدالة التقدير وموضوعيته.
- ٣.٣ تضمين الهيكل الفكري للمدخل المحاسبي المقترح مجموعة من المبادئ
العلمية تتمثل فيما يلي:
- ٣.٣.١ استقامة المدخل المقترح كمياري للتطبيق، ينفي التضارب عند تناول
الممارسة الفعلية للمحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية.

- ٣.٣.٢ توافر السهولة والبساطة في التطبيق المحاسبي الضريبي للأنشطة العقارية: ويعني سهولة الاستيعاب من الفاحص الضريبي، أو المنفذ لعمليات المحاسبة الضريبية.
- ٣.٣.٣ عدم التناقض مع الأسس والممارسات المقبولة والسائدة والمستقرة للمحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية التي تتنوع بين الربط الحكمي، وبين الضريبة القطعية، و بين الوعاء الخاضع الناتج من إجمالي إيرادات بعد خصم التكاليف واجبة الخصم.
- ٣.٣.٤ أن هناك تأثير واضح للقيمة السوقية والقيمة العادلة للعقارات الضريبية بالعوامل الهندسية والسكانية والمالية تأثيراً يحد من المعالجات العشوائية في وعاء الضريبة علي الأنشطة العقارية.
- ٣.٣.٥ ضرورة التسليم بتحقق الإيراد العقاري لغرض حساب الضريبة عند تحرير العقد، أو إصدار الفاتورة، ولا عبرة بكونه مشهور أو غير مشهور مقبوض الثمن أو مؤجل باعتباره العقد أداة موضوعية تمكن الفاحص الضريبي من عدالة قياس الدخل الخاضع للضريبة.
- ٣.٣.٦ وجوب الفصل بين حساب الضريبة المرتبط بأساس الاستحقاق، وبين تحصيل الضريبة الذي يجب أن يرتبط بالأساس النقدي ويرتبط بوجه الاحتراف والاعتیاد لممارسة النشاط العقاري.
٤. تم تصميم الهيكل التطبيقي للمدخل المحاسبي المقترح ويتمثل في ضبط التطبيق الإجرائي للمحاسبة الضريبية من خلال مجموعة المعايير والإرشادات والأساليب والإجراءات المقترحة للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية، وتتمثل في مجموعة النتائج الآتية:
- ٤.١ وجوب التقييم العقاري الصائب لغرض حساب وربط الضريبة علي الأنشطة العقارية.

- ٤.٢ يتم تقييم العقارات لغرض الضريبة من خلال نظام خبرة معتمد، حيث ضبط قاعدة بيانات مناسبة عن العوامل المؤثرة في أسعار العقارات وتحديد قيمتها الملائمة لربط وحساب الضريبة
- ٤.٣ ضرورة شمول المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية علي نموذج موحد في جميع المصالح الإيرادية الضريبية.
- ٤.٤ يتم القياس الضريبي للإيرادات العقارية استنادا الى واقعة التحقق الفعلي وفقاً لأساس الاستحقاق.
- ٤.٥ ضرورة اشتغال الوعاء الضريبي علي كافة الإيرادات العقارية سواء المبلغ الحالي، أو المؤجل وكذلك الفائدة علي المبالغ المؤجلة حالة البيع بالتقسيط، أو اشتغاله علي أي فائدة إضافية، أو غرامات تأخير، أو غير ذلك.
- ٤.٦ ضرورة اشتغال قائمة الدخل الضريبية علي أرباح وخسائر عملية التقييم العقاري نتيجة تغيير الاعتراف للأصل العقاري بين الأصول الثابتة، أو غير المتداولة، أو الأصول المتداولة والعكس.
- ٤.٧ مراعاة إهلاك الأراضي ذات النقص التدريجي في قيمتها مثل الأراضي المألحة والتي تحتاج إلي معالجات مستمرة في الشركات الزراعية، أو الأراضي المطلة علي الأنهار والبحار، أو الأراضي التي تتعرض لظروف مناخية تغير من طبيعتها كأحد الأصول العقارية الاستثمارية.
- ٤.٨ تضمين تقرير الفحص الأسس العلمية والاشتراطات والمتغيرات التي تم أخذها في الاعتبار عند القيام بعمليات التقييم العقاري لغرض لحساب الضريبة.
- ٤.٩ تضمين تقرير الفحص الضريبي كافة المعلومات، والبيانات والأدلة والقرائن التي بناء عليها الوصول إلي الربح الضريبي.
- ٤.١٠ إصدار التعليمات التنفيذية والتفسيرية والكتب الدورية: التي يمكن من خلالها الحد من عمليات التباين بين إجراءات، ومعايير، وأساليب الفحص

الضريبي للأنشطة العقارية بما يوفر قاعدة تطبيق متطلبات المدخل المحاسبي المقترح.

٤.١١ ضرورة توافر مستويات المهارة والخبرة لانجاز مهمة الفحص بموضوعية مراعية لمصالح الدولة والممول في آن واحد، ومحققة للتكافؤ المطلوب، بحيث يراعي الحالة الاقتصادية وظروف تحقق الإيراد ومدى استغلال مساحات التقدير الشخصي.

٥. تم تصميم مجموعة معايير تتعلق بضبط الأداء الفني للفاحص الضريبي تعمل علي ضبط الأداء، وتحقيق الحيادية و الكفاءة الفاعلية المطلوبة منتهياً بمجموعة من إجراءات التطبيق العملي، وتتمثل هذه المعايير فيما يلي :

٥.١ القياس الضريبي للإيرادات العقارية استنادا الى واقعة التحقق الفعلي وفقاً لأساس الاستحقاق.

٥.٢ احتساب إهلاك للأراضي كأصل عقاري وفقاً لطبيعة النقص التدريجي لقيمة تلك الأرض وما تتطلبها هذه الأراضي من نفقات تطيل من عمرها الإنتاجي.

٥.٣ وجوب التقييم العقاري الصائب لغرض حساب وربط الضريبة علي الأنشطة العقارية .

٥.٤ ضرورة اشمال قائمة الدخل الضريبية علي أرباح وخسائر عملية التقييم العقاري نتيجة التغيير في الاعتراف بالأصل العقاري.

٥.٥ تضمين تقرير الفحص الأسس العلمية والاشتراطات والمتغيرات التي تم أخذها في الاعتبار عند القيام بعمليات التقييم العقاري لغرض حساب الضريبة.

٥.٦ الاعتراف بخسائر الاضمحلال ضريبياً ضمن قائمة الدخل الضريبية في ذات السنة التي حدث فيها الاضمحلال .

٥.٧ أن تكون واقعة الاحتراف والاعتیاد أساس التنوع في وعاء الضريبة علي الأنشطة العقارية.

٥,٨ ضرورة شمول المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية علي نموذج موحد في جميع المصالح الإيرادية الضريبية.

٥,٩ تضمين تقرير الفحص الضريبي كافة المعلومات والبيانات والأدلة والقرائن التي استخدمت للوصول الى الوعاء الضريبي.

ب- نتائج الدراسة الاختبارية :

من خلال التحليل الإحصائي الوصفي والاستدلالي تم التوصل الى مجموعة من النتائج العملية تمثلت فيما يلي:

١. تتمثل أهم قواعد تحقيق الاتساق في الوعاء الضريبي في قاعدة الملائمة لكل ما يتعلق بالضريبة علي النشاط العقاري، وظروف تطبيقها وطبيعة الواقعة المنشئة لها (٨٨,١٪)، يلي ذلك كلاً من قاعدة تحقيق العدالة الضريبية (٨٥,٧٪)، وقاعدة الدقة المحاسبية حسب الأهمية النسبية الترتيبية (٨٥,٢٪).

٢. تتمثل أهم المبادئ التي تحقق الاتساق في عناصر الوعاء الضريبي للأنشطة العقارية في مبدأ وضوح إجراءات ربط للضريبة، ثم المبدأ الضريبي الخاص بضرورة مقابلة الإيرادات بالتكاليف الفعلية؛ كأحد المبادئ المهمة للحد من عمليات التباين في وعاء الضريبة.

٣. يتبين من المتطلبات الإدارية للمدخل المحاسبي المقترح ضرورة تحقيق الاتساق بين النصوص القانونية والمعايير المحاسبية مع سلامة وكفاءة نظام قواعد المعلومات، ومتابعة الممولين، ونظام الربط الشبكي.

٤. يتبين من المتطلبات الخاصة بالفاحص الضريبي والتي يجب الالتزام لغرض تحقيق الاتساق ضرورة إلمام الفاحص الضريبي بالإطار المعرفي الكامل لعلم المحاسبة والمراجعة عند أهمية نسبية.

٥. يتبين من المتطلبات الخاصة بتقييم العقارات المتخذة أساساً للمحاسبة الضريبية وفقاً للأوزان النسبية أن التقدير الشخصي لقيمة العقار في ضوء

- أفضل استخدام له يعتبر الأساس الذي تتخذه المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية عند مستوي متقدم من الأهمية الترتيبية.
٦. يتبين من المتطلبات الخاصة بتقرير الفحص الضريبي للأنشطة العقارية، والذي يعكس مخرجات المحاسبة الضريبية، وسندها القانوني، والمحاسبي؛ أن هناك قصور كبير في تقرير الفاحص الضريبي، مما ينعكس بالسلب على درجات الكفاءة للاتساق في الوعاء الضريبي.
٧. أتضح من المتطلبات الحالية لتقرير الفحص الضريبي سلبية المعالجة في عمليات المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية تؤثر على الاتساق المطلوب في وعاء الضريبة؛ مما يبرر إدخال الباحث متطلبات تقرير الفحص الضريبي ضمن عناصر المدخل المحاسبي المقترح.
٨. يتبين من إجابات المبحوثين بشأن عناصر المدخل المقترح، والتي تتوافق مع خصائص المزايا النسبية لنظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي، ضرورة توافر نظام معلومات متقدم لمتابعة سوق العقارات عند مستوي مرتفع من الأهمية، مع وجوب تحديد أهم العوامل المؤثرة في سوق العقارات وفقاً للتوزيع الجغرافي لكل عقار.
٩. يتبين أن عناصر المدخل المحاسبي المقترح تحقق خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المختلفة من فروض ومبادئ ومعايير وأساليب وإجراءات تطبيقية بما يحقق فاعلية الهيكل الفكري والتطبيقي لتحقيق الاتساق في وعاء الضريبة.
١٠. يتقرر رفض الافتراض الصفري، وقبول الافتراض البديل الذي ينص على أنه يوجد تباين في سياسات وإجراءات المحاسبة الضريبية في الوضع الحالي، مما ينعقد معه وجود اتساق في عناصر وعاء الضريبة للأنشطة العقارية.
١١. تتفسر مجموعة المتغيرات المستقلة للنموذج الأول المعبرة عن الوضع الحالي في المتغير التابع المعبر عن متطلبات تحقيق الاتساق في عناصر الوعاء الضريبي بقوة تفسيرية ضعيفة تبلغ ٢٨٪ تقريباً، مما كانت سبباً لإظهار القصور في الوضع الحالي للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية.

١٢. يتوافق عناصر المدخل المحاسبي المقترح لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية لخاصية الميزة النسبية أحد خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي.
١٣. يتوافق عناصر المدخل المحاسبي المقترح لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية مع خاصية إمكانية الاعتماد كأحد خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي.
١٤. يتوافق عناصر المدخل المحاسبي المقترح لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية مع خاصية المطابقة كأحد خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي.
١٥. يتوافق عناصر المدخل المحاسبي المقترح لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية مع خاصية القابلية للفهم كأحد خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي.
١٦. يتوافق عناصر المدخل المحاسبي المقترح لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية مع خاصية التطوير والملائمة كأحد خصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي.
١٧. يتوافق عناصر المدخل المحاسبي المقترح والسياسات والإجراءات المحاسبية المطبقة في مصلحة الضرائب.
١٨. يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لعناصر المدخل المحاسبي المقترح للمعالجة الضريبية في تحقيق الاتساق لعناصر الوعاء الضريبي للأنشطة العقارية.
١٩. تفسر عناصر المدخل المحاسبي المقترح لتطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية وفقاً لخصائص نظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي في المتغير التابع الذي يمثل متطلبات تحقيق الاتساق في الوعاء الضريبي؛ بقوة تفسيرية تبلغ ٥٢% مقبولة إلى حد ما؛ لاسيما وان معامل الارتباط بينهما يبلغ ٧٢%.

ثانياً التوصيات

بعد تناول الباحث للدراسة النظرية والعملية للبحث تم التوصل إلى مجموعة من التوصيات، والتي يمكن بلورتها فيما يلي:

١. ضرورة تطبيق المدخل المحاسبي المقترح لغرض ضبط عمليات التباين في الأوعية الضريبية للأنشطة العقارية من خلال التأكيد علي تطبيق المعايير والأساليب والإجراءات المقترحة عند مباشرة المعالجة الضريبية لهذه الأنشطة.
٢. اعتبار الهيكل الفكري للمدخل المحاسبي المقترح مرجعية ضابطة للتطبيق العملي وأداة لترشيد الممارسة الفعلية للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية.
٣. الأخذ في الاعتبار إمام الفاحص الضريبي للأنشطة العقارية بالعلوم ذات الصلة كعلم المراجعة والمالية العامة وتقييم العقارات المبنية عند مباشرة عملية المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية.
٤. مراعاة ضبط الناحية الشكلية والموضوعية لتقرير الفحص الضريبي للأنشطة العقارية والتأكيد علي اشتماله علي مجموعة الأسس والقرائن الخاصة بعمليات التقييم العقارية المتخذ أساساً لربط الضريبة.
٥. التأكيد علي معالجة الثغرات القانونية، والرد علي الاستفسارات ومن ثم وجوب الاهتمام بإصدار التعليمات التفسيرية والكتب الدورية التي تعالج هذه الثغرات في سبيل تحقيق الاتساق في وعاء الضريبة للأنشطة العقارية.
٦. دعم عمليات إمساك الدفاتر النظامية عند تقديم الإقرار الضريبي للأنشطة العقارية والعمل علي إقرار نظام تحفيز الممولين لضمان تطبيق ذلك.
٧. وجوب الاتساق بين النصوص التشريعية، وأن تكون متوافقة مع المعايير المحاسبية، والتعليمات التفسيرية والتنفيذية، وكذا اللوائح الضريبية بحيث يفسر بعضها بعضاً بدلاً من التعارض بينهم.
٨. الاهتمام بتبني نظام معلومات ودعم القرار خاص بالمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية، وكذلك الأنظمة الخبيرة في تجميع معلومات المحاسبة الضريبية

- للأنشطة العقارية في ظل التطور السريع والمتعدد للعوامل الجغرافية، والبيئية التي تؤثر على العقارات المتخذة أساساً لربط الضريبة.
٩. العمل على توفير قاعدة بيانات لمتابعة التغيرات في الأسواق العقارية ومدى تأثيرها على قيمة العقارات المتخذة أساساً لربط الضريبة وأن تكون هذه المعلومات متاحة للملف الضريبي .
١٠. مراعاة اعتبارات وأصول الربط التقديري عند المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية بما يضمن البعد عن التحيز والتقدير الجزائي.
١١. وضع اشتراطات ومتطلبات تضمن عدم التحيز عند استخدام التقدير والحكم الشخصي لبعض الأنشطة العقارية التي تحاسب وفقاً لعمليات التقدير الضريبي.
١٢. ضرورة توحيد مبادئ وطرق وأسس التقييم العقاري الذي يتعدد بسبب تعدد القوانين والتشريعات بنحو متضارب فيما بينها.
١٣. توحيد المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية أمام مصلحة ضريبية واحدة حتى يضمن عدم الازدواج الضريبي عند المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية.
١٤. دعم وجود اشتراطات ومعايير موحدة لتقييم العقارات، وكذلك تصميم نموذج خبرة يساعد الفاحص في تقييم العقارات ذو أساس موحد للتقييم يتمتع بالسهولة ويعمل على تحديد القيمة الملائمة لحساب الضريبة على الأنشطة العقارية.
١٥. ضرورة التحول إلى الأسس العلمية لتقييم العقارات لأنها ذات الأهمية في استقامة المعالجة الضريبية والتعويل عليها في اتساق الوعاء الضريبي.

قائمة المراجع

أولاً: المراجعة باللغة العربية:
أ. الكتب:

١. أسامة ربيع أمين. (٢٠٠٨) " التحليل الإحصائي للمتغيرات المتعددة " الجزء الثاني ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية ، غير مبين جهة النشر.
٢. الدون هندريكسون، ترجمة كمال خليفة أبو زيد ،(٢٠٠٨) " النظرية المحاسبية " دار المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية ، الطبعة الرابعة .
٣. المعهد العربي للتخطيط .(٢٠١٣) " المعايينة واختيار العينة " الكويت .
٤. د. أيمن عامر ، (٢٠٠٧) ، التفكير التحليلي (القدرة والمهارة والأسلوب) ، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث ، جامعة القاهرة.
٥. د. جلال الشافعي ،(٢٠١٠) " دراسات في الضريبة علي العقارات المبنية، مكتبة المدينة ، الزقازيق.
٦. د. رجاء محمود أبو علام (٢٠٠٩) " التحليل الإحصائي للبيانات " دار النشر للجامعات ، القاهرة ، الطبعة الثالثة.
٧. د. طارق عبد العال حماد ،(٢٠٠٢) " موسوعة معايير المحاسبة ، الجزء الرابع ، القاهرة.
٨. د. عبد الحميد عبد المجيد البلداري،(٢٠٠٧) " أساليب البحث العلمي والتحليل الإحصائي " دار الشروق للنشر والتوزيع ، الأردن.
٩. د. عبد الرحمن إبراهيم الحميد ،(٢٠٠٩) " نظرية المحاسبة " مكتبة الملك فهد الوطنية، ردمك، الرياض.
١٠. د. عبد الفتاح مصطفى محمد (٢٠١٥) . " الانحدار المتعدد " كلية العلوم : رياضة، جامعة المنصورة ، غير مبين دار النشر.
١١. عزام عبد الرحمن صبري،(٢٠١٥) " الإحصاء التطبيقي باستخدام SPSS " الدار المنهجية للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن.

١٢. د. علي فتحي عبد الفتاح، (٢٠٠٩) " شرح معايير المحاسبة المصرية وانعكاساتها علي الجانب الضريبي " دار النهضة العربية، القاهرة.
١٣. مصطفى أحمد الزرقاء (١٩٩٩). "المدخل إلى نظرية الالتزام العامة في الفقه الإسلامي" دار القلم، دمشق، الطبعة الأولى.
١٤. مصلحة الضرائب المصرية، (٢٠١٥) " شرح أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته " موسوعة الضرائب المصرية، شراء وبيع العقارات علي وجهه الاعتياد، هيئة المطابع الأميرية، القاهرة.
١٥. د. وليد ناجي الحياي، (٢٠٠٧). " نظرية المحاسبة " منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك.
١٦. هشام بشري بركات، (٢٠٠٧) " استخدام برنامج الحزم الإحصائية في العلوم التطبيقية " دار كتب العربية للنشر والتوزيع، القاهرة.
- بد الدوريات والمقالات العلمية:**

١. أحمد علي غازي صقر، (٢٠١٦) " أثر إدارة الأرباح علي تحديد الوعاء الضريبي في شركات الاستثمار العقاري : دراسة تطبيقية " المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد (٤٠)، العدد الأول.
٢. أسامة علي عبد الخالق، (٢٠١٦) " التكامل بين نهجى الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات كمدخل للاطلاع المحاسبي والضريبي " مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (٢٠)، العدد الأول، ابريل.
٣. أميني آدم، (٢٠١٣). " اختبار مربع كاي الكلاسيكي والدقيق للاستقلالية لتحليل البيانات الفئوية - تطبيق مقارنة " مجلة الاقتصاد والعلوم السياسية الإحصائية، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة أم درمان، السودان، العدد ١٣.

٤. د. تمار يوسف، (٢٠١٦) " المنهجية : إشكالية المصطلحات والمفاهيم " مجلة **جيل العلوم الإنسانية والاجتماعية** ، مركز جيل للبحث العلمي ، الجزائر ، العدد العشرون ، مايو .
٥. د. جلال عبد الحميد الشافعي ، (١٩٨٣) " الإطار العلمي لنظرية المحاسبة عن الأداء الاجتماعي " **مجلة البحوث التجارية** ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، المجلد الخامس ، العدد الثاني.
٦. د. جلال الشافعي (٢٠١٣) " إطار مقترح التطوير النظام الضريبي المصري ليتواءم مع الحالة الاقتصادية الراهنة " **مجلة البحوث المالية والضريبية**، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، العدد ٨٢.
٧. حسن نايب ضاحي ، (٢٠١٥) " مدي تأثير الاختلافات النوعية بين منظمات الأعمال علي قواعد قياس وعاء ضريبة الدخل " **المجلة المصرية للدراسات التجارية** ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد (٣٩) ، العدد الثالث.
٨. د. حسين سيد عبد الباقي ، (٢٠١١) . " قياس الأثر الضريبي المترتب عن اضمحلال الأصول طويلة الأجل "، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة** ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث.
٩. خالد جفال ، (٢٠١٥) " تأثير نظرية المحاسبة السلوكية في هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس " **مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير** ، العدد (١٥) ، الجزائر .
١٠. سليمان محمد مصطفى و صلاح الدين عبد العليم ، (٢٠١٥) " دراسة تحليلية لمشكلات المعالجة الضريبية للأنشطة خارج الميزانية في ظل معايير المحاسبة المصرية وأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ " **مجلة البحوث المالية والضريبية**، الجمعية المصرية للمالية والضرائب ، القاهرة ، العدد (٩٧) ، ابريل.

١١. د. سمير سعد مرقص، (٢٠١٠). "استخدام الذكاء الاصطناعي ونظم الخبرة في بناء قاعدة المعرفة الضريبية وتطوير أداء مأمور الضرائب"، *مجلة الاقتصاد والمحاسبة، القاهرة، العدد (٦٣٢)، أبريل*.
١٢. سيروان كريم عيسى، (٢٠١٤) " أثر تحقق الإيراد في عقود البيع بالتقسيط علي التحاسب الضريبي في الشركات العقارية " *مجلة زانكو – الإنسانيات، العراق، المجلد (١٨)، العدد الرابع*.
١٣. د. صابر حسن الغنام و د. أحمد أشرف عبد الحميد، (٢٠١٤) " المحاسبة الضريبية عن الإهلاك وفقاً للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية " *مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد الثالث*.
١٤. د. صباح أحمد شرف، (٢٠٠٩) " الإطار الفكري للمحاسبة " *مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، عدن، العدد الثالث*.
١٥. صلاح الدين عبد المنعم، (٢٠١٢) " مشكلات المعالجة الضريبية لنشاط المقاولات في ظل قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ " *المؤتمر الضريبي الثامن عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، المجلد الرابع، القاهرة*.
١٦. صبري عبد الحميد السجيني، (٢٠١٢) " تحليل لأحكام أساليب المحاسبة لتحديد الوعاء الضريبي في قانون الضريبة علي العقارات المبنية " *المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد (٣٦)، العدد الرابع*.
١٧. د. صفا محمود السيد، (١٩٩٥) " مشكلة منهجية البحوث في مجال التنظير المحاسبي - دراسة تحليلية " *مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد التاسع، العدد الثاني، ديسمبر*.

١٨. عباس عبد الارزوقي، (٢٠١٣). "التسويق العقاري المفهوم، الخصائص، المزيج، والمنظومة" *مجلة جامعة بابل للعلوم الانسانية*، العدد الثاني.
١٩. عبد الفتاح محمد عبد الفلاح، و جهاد شحاتة مغاوري (٢٠١٤) " ترحيل الخسائر في القانون الضريبي المصري - دراسة مقارنة " *مجلة البحوث المالية والضريرية*، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، العدد (٩٠)، فبراير.
٢٠. عبد الله بن عمر النجار، (٢٠٠٥) " الدلالة الإحصائية والدلالة العلمية لاختبار مربع كاي في البحوث الإدارية المنشورة : دراسة تقويمية، *المجلة العربية للعلوم الإدارية*، الكويت، مجلد (١٢)، العدد الثاني.
٢١. د. عثمان محمد يس فراج (١٩٩٤) " اتجاهات معاصرة في تطوير البناء الفكري للمحاسبة الإدارية " *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد الواحد والثلاثين، مارس.
٢٢. علياء عبد اللطيف عابد، (٢٠١٧) " تطوير أداء الفاحص الضريبي لتحسين الكفاءة والفاعلية عند التصدي للمشكلات الضريبية في مصر " *مجلة مركز صالح عبد الله، جامعة الأزهر، القاهرة، مجلد (٢١)، العدد (٦١)، ابريل.*
٢٣. د.غادة أحمد نبيل، (٢٠١٤) " تحليل لأسباب الفجوة الضريبية بين الربح المحاسبي والربح الضريبي بهدف تدنية الفجوة وزيادة فعالية التحاسب الضريبي " *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث.
٢٤. د. عماد أحمد حسن علي، (٢٠١٣). " الممارسات الإحصائية الخاطئة في حساب صدق وثبات الأدوات في الرسائل العلمية " *المجلة العلمية، كلية التربية، جامعة أسيوط، المجلد (٢٩)، العدد (٣).*
٢٥. فاطمة علي عبد العاطي. (٢٠١٦) " مقارنة بين نماذج السلاسل الزمنية والانحدار المتعدد ذو المرحلتين : دراسة تطبيقية، *المجلة المصرية للدراسات والبحوث التجارية*، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد (٤٠)، العدد ١٤.

٢٦. د. محمد حسين أحمد، (١٩٩٦) "الإيراد المحاسبي بين الاعتراف والتحقق في ضوء الواقع المصري بالتطبيق علي صناديق الاستثمار " *المجلة المصرية للبحوث والدراسات التجارية* ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد الأول.
٢٧. محمد خالد سلمان مهنا، (٢٠١٢) . " المشكلات المحاسبية الضريبية للمحاسبة عن الاستثمار العقاري " *مجلة الفكر المحاسبي* ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث.
٢٨. د. محمد عباس بدوي . (٢٠١٦) " نموذج مقترح للتحاسب الضريبي لتحفيز تمويل التنمية بنظام B.O.T " *مجلة الفكر المحاسبي* ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد (٢٠) ، العدد الثاني.
٢٩. د. محمد عبد العزيز محمد خليفة، (٢٠٠٨) . " المشكلات الضريبية في ضوء المحاسبة عن القيمة العادلة ومقترحات علاجها - دراسة ميدانية " *مجلة الفكر المحاسبي* ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، المجلد (١٢) ، العدد الأول.
٣٠. د. محمد عبد العزيز خليفة وحميد الهاجري ، (٢٠١٦) " المشكلات الضريبية لعمليات إحلال وتجديد وتبادل الأصول " *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة* ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني.
٣١. د. محمد عبد العزيز خليفة، (٢٠١٢) " المشكلات الضريبية التي تنشأ نتيجة استخدام نموذج التكلفة التاريخية ودور التشريعات في مواجهتها " *مجلة البحوث المالية والضريبية* ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، العدد (٨٣) ، نوفمبر.
٣٢. محمد فتحي أحمد، (٢٠١١) " تقييم فعالية القياس المحاسبي للاستثمار العقاري في ظل الأزمة المالية العالمية : دراسة ميدانية " *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية* ، كلية التجارة ، جامعة حلوان، العدد الأول.

٣٣.د. محمد محمود عبد الفتاح، (٢٠١٢) " دراسة العوامل المؤثرة علي دقة قياس القيمة العادلة وخصائص جودة المعلومات المحاسبية بالتطبيق علي قطاع المقاولات والاستثمار العقاري " *مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثالث.*

٣٤.د. محمود السيد الناغي، (٢٠٠٦)" تحليل كلي لقانون الضريبة علي الدخل في إطار المبادئ الضريبية والمعايير المحاسبية " *مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، العدد ٣٩.*

٣٥.محمود سيد أبو حمادة، (٢٠١١) " مشكلات التحاسب الضريبي للعقارات المبنية في مصر " *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، مصر، السنة ٢٥، العدد ٤٤.*

٣٦.د. مصطفى عبد العزيز شاهين، (٢٠١٠). " الآثار الضريبية للمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي " *مجلة المال والتجارة، القاهرة، العدد ٤٩٧.*

٣٧.مصطفى فتحي زكي سليم، (٢٠١٦) " أثر الاختلاف بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية للأصول الثابتة وإهلاكها في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة علي الدخل " *مجلة البحوث المالية والضريبية – الجمعية المصرية للمالية والضرائب – القاهرة، العدد (١٠٧).*

٣٨.نضال عمر عبد المعطي، (٢٠١٤) " العوامل المؤثرة في الابتكار في الشركات الصناعية والخدمية والمساهمة العامة – وجهة نظر محاسبية " *مجلة دراسات للعلوم الإدارية، الأردن، المجلد (٤١)، العدد الثاني.*

ج- د. هدي حسين محمد الشيخ، (٢٠١٥) " المشكلات المحاسبية والضريبية لعمليات البيع وإعادة التأجير في ضوء الاختلاف بين المعايير المحاسبية للتأجير التمويلي : دراسة حالة " *مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الثاني.*

د- الرسائل العلمية:

هـ الهام محمد الصحابي عبد الغفار (٢٠١١) " القياس المحاسبي والضريبي لأرباح عقود المقاولات طويلة الأجل " رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة ، جامعة عين شمس .

و- المؤتمرات العلمية

١. إبراهيم طه أحمد الشحات، (٢٠١٦) " الضريبة علي التصرف العقاري بين النظرية والتطبيق " المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين - دور الضرائب في تحقيق إستراتيجية ٢٠٣٠ ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، المجلد الثاني، مايو .

٢. الباز فوزي قابيل & شيماء أبو المعاطي عبد المطلب (٢٠١٥) " مدخل إحصائي للحد من التباين بين طرق تقييم العقارات المبنية بغرض التوافق مع التشريعات الضريبية " مؤتمر مشاكل التقييم العقاري والضريبة العقارية - جمعية خريجي كلية التجارة ببها ، مايو.

٣. د. حامد طلحة محمد، (٢٠١٥) ، " تساؤلات ووجهات نظر حول الضريبة العقارية في ظل القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وتعديلاته " ورقة عمل مقدمة الى مؤتمر مشاكل التقييم العقاري والضريبة العقارية " كلية التجارة ، جامعة بنها ، مايو .

٤. سامي محمود مراد، (٢٠١٥) " المشاكل التطبيقية لأرباح وخسائر إعادة التقييم الناتجة عن حالات تغيير الشكل القانوني " المؤتمر الضريبي الثاني والعشرين ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، يونيه ، المجلد الثالث .

٥. د. سهام محمد علي حسن . (٢٠١٠) " استخدام نظرية الابتكارات في تحديث النظام المحاسبي الحكومي بمؤسسات التعليم العالي الرسمية لبناء ميزة تنافسية - دراسة تحليلية " المؤتمر العربي الثالث - الجامعات العربية التحديات والآفاق ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة .

٦. د. سيد عطيتو محمد (٢٠١١) " محاسبة الإيراد بين معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ " **المؤتمر الضريبي السابع عشر : تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري** ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، القاهرة ، يوليو ، المجلد الثاني .
٧. عارف محمد عبد اللطيف ، (٢٠١٥) " أثر استخدام السعر المحايد علي القياس الضريبي " **المؤتمر الضريبي الثاني والعشرين** ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، القاهرة ، المجلد الثالث .
٨. د. عادل التابعي عبده الغزناوي ، (٢٠٠٢). " تحليل واتجاهات لتطوير المعاملة الضريبية لنشاط التصرفات العقارية " **المؤتمر الضريبي السابع : تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء المتغيرات المعاصرة**، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، دارالدفاع الجوي ، مايو .
٩. عاصم عبد الفتاح ثروت . (٢٠١١) " مقدمة في الإحصاء " **مؤتمر التخطيط الاستراتيجي للتفوق والتميز في المنظمات** ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة .
١٠. فارس محمد زناتي ، (٢٠١٦) " استخدام الأساليب الحديثة في تطوير الفحص الضريبي " **المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين - دور الضرائب في تحقيق إستراتيجية ٢٠٣٠** ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، القاهرة ، المجلد الثالث ، مايو .
١١. مصطفى فتحي زكي سليم . (٢٠١٦) " أثر الاختلاف بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية للأصول الثابتة وإهلاكاتها في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة علي الدخل " **المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين : دور الضرائب في تحقيق إستراتيجية ٢٠٣٠** ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة ، المجلد الثالث ، مايو .

١٢. محمد محمود النفاوي. (٢٠٠٧) " العقود طويلة الأجل بين كلا من معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة علي الدخل " **المؤتمر الضريبي الثاني عشر: فاعلية تطبيق النظام الضريبي**، المجلد الثالث، القاهرة، يونيو .
١٣. د. محمد محمود خورشيد، (٢٠٠٨) " مقترحات تطوير الإدارة الضريبية باستخدام الأعمال الاليكترونية الحديثة " **المؤتمر الضريبي الرابع عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب**، يونيو .
١٤. د. محمود السيد الناغي، (٢٠٠٧). " مدي الاتساق في تحديد عناصر الوعاء الضريبي علي الأشخاص الاعتبارية بين النصوص القانونية والمعايير المحاسبية والإقرارات الضريبية " **المؤتمر الضريبي الثاني عشر: فاعلية تطبيق النظام الضريبي المصري**، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، دار الدفاع الجوي، القاهرة.
١٥. د. محمود السيد الناغي، (٢٠١٦) " إعادة هيكلة النظام الضريبي للتوافق مع محاور إستراتيجية التنمية المستدامة مصر ٢٠٣٠ " **المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين - دور الضرائب في تحقيق إستراتيجية ٢٠٣٠**، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، المجلد الأول.
١٦. د. نبيل عبد الرؤوف إبراهيم. (٢٠١٠). " نموذج مقترح لقياس مقدار الاضمحلال في الأصول الثابتة مع ضرورة الاعتراف بها ضريبياً " **المؤتمر الضريبي السادس عشر، الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية**، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، المجلد الثاني، يونيو.
١٧. د. نبيل عبد الرؤوف إبراهيم (٢٠١٥) " تطوير التحاسب الضريبي لنتائج أعمال العقود طويلة الأجل في ظل المعيار المحاسبي الدولي (IFRS-15) " **المؤتمر الضريبي العشرين : تطوير النظام الضريبي المصري**، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، يونيو، المجلد الثاني.
١٨. د. يحي محمد أبو طالب، (٢٠١٧) " القيمة العادلة كنموذج للقياس في الفكر المحاسبي " **نشرة جمعية الضرائب المصرية**، المجلد (٢٧)، العدد (١٠٦)، مايو.

١٩. يوحنا نصحي عطية ،(٢٠٠٨). " استخدام نظرية المعلومات المحاسبية في القضاء علي مشكلات التحاسب الضريبي " المؤتمر الضريبي الرابع عشر : التشريع ومشكلات التحاسب الضريبي ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، دار الدفاع الجوي ، القاهرة .

ز- مراجع أخرى:

١. اللائحة التنفيذية لقانون التمويل العقاري رقم ١٤٨ لسنة ٢٠٠١ الصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم (١) لسنة ٢٠٠١ ، الجريدة الرسمية ، العدد ٢٨٢ (تابع) لسنة ٢٠٠١ .

٢. دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين ، إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، ٢٠١٠ .

٣. محكمة استئناف القاهرة في القضية رقم ١٥٥٧ لسنة ١٠٦ قضائية في جلسة ١٩٨٩/٢/٢٦ .

٤. محكمة النقض في الطعن رقم ١١ ، لسنة ٥٨ ق - س٩ - ص ٧٣٤ .

٥. محكمة النقض في الطعن رقم ٨٦٢ لسنة ٥٣ قضائية جلسة ١٩٨٩/٥/٢٢ .

٦.

٧. محكمة النقض في الطعن رقم ٥٢٧٩ لسنة ٦٢ ق جلسة ٢٠٠٢/٤/١١ .

٨. محكمة النقض في الطعن رقم ٣٣٧٧ لسنة ٥٦ ق ، جلسة ١٩٨٦/١٠/١٤ .

٩. مركز الإحصاء العام .(٢٠١٥) " دليل المعاينة الإحصائية - أدلة المنهجية والجودة " ، دليل رقم (١) ، ص ص ١٢ - ١٥ متاح علي : www.scad.ae .

١٠. مصلحة الضرائب تعليمات رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ بناء علي قرار وزير المالية رقم ١٦٧ لسنة ١٩٨٢ لبيان المعالجة القواعد والأسس المحاسبية التي يجب إتباعها عن تحديد صافي ربح تقسيم العقارات بقصد بيعها . (مازالت سارية حتى الآن أخذت بها محكمة النقض في الحكم رقم ١٩٧٩٩ لسنة ٦٧ ق جلسة ٢٠٠٧/١٨،١)

١١. مصلحة الضرائب تعليمات وزارية رقم (١) لسنة ٢٠٠٧ ، صدرت عن مكتب وزير المالية في ٨/٥/٢٠٠٧ .
١٢. مصلحة الضرائب المصرية ، تعليمات تنفيذية للفحص ، رقم ٣٢ لسنة ١٩٨٩ بشأن أسس محاسبة استغلال الجرارات الزراعية.
١٣. مصلحة الضرائب المصرية ، تعليمات تنفيذية رقم ٤٠ ، بند ١٩٧ ، ١٩٩ ، لسنة ٢٠٠٣ .
١٤. مصلحة الضرائب المصرية، تعليمات تنفيذية رقم ٤٢ لسنة ٢٠١٤، تعديل للتعليمات التنفيذية ٤٠ لسنة ٢٠٠٣ .
١٥. مصلحة الضرائب المصرية، كتاب دوري ١٦ لسنة ٢٠١٣ بشأن مدي خضوع الأشخاص الاعتبارية لضريبة التصرفات العقارية الوحيدة .
١٦. مصلحة الضرائب المصرية ، كتاب دوري رقم ١٦ لسنة ٢٠١٤ بشأن تطبيق أحكام المادة ٤٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته.
١٧. مصلحة الضرائب ، تعليمات رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ بناء علي قرار وزير المالية رقم ١٦٧ لسنة ١٩٨٢ لبيان المعالجة القواعد والأسس المحاسبية التي يجب إتباعها عن تحديد صافي الربح الضريبي لعمليات شراء أو تشييد أو تقسيم العقارات بقصد بيعها، البد الرابع .
١٨. مصلحة الضرائب رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ ، القواعد والأسس المحاسبية عند تحديد صافي الربح الضريبي لعمليات شراء أو تشييد أو تقسيم العقارات بقصد بيعها ، صدرت بناء علي قرار وزير المالية رقم ١٦٧ لسنة ١٩٨٢ .
١٩. مصلحة الضرائب تعليمات تفسيرية رقم (١) لسنة ، ١٩٨٤ ، تعليمات بشأن عدم سريان ضريبة التصرفات علي شركات الأموال .
٢٠. مصلحة الضرائب المصرية ، تعليمات تنفيذية رقم ، ٤٢ لسنة ٢٠١٤ .

٢١. مصلحة الضرائب المصرية (١٩٩٧) ، " التعليمات تنفيذية للفحص الضريبي رقم ١٨ بشأن أسس الفحص الضريبي للملفات المستندة الى حسابات منتظمة.
٢٢. د. محمد عبد الرحمن العايدى ، (٢٠١٢) " مجموعة محاضرات تأهيلي دكتوراه محاسبة ، المداخل النظرية لعلم المحاسبة ، كلية التجارة ، جامعة بورسعيد .
٢٣. مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية " معايير التقييم العقاري المصري " ، قرار ٣٩ لسنة ٢٠١٥ ، *جريدة الواقع المصرية* ، العدد (١٣٠).
٢٤. مجلس معايير المحاسبة الدولي ، معيار رقم (١٥) - الإيرادات من العقود مع العملاء) يعمل به من بداية يناير ٢٠١٧ .
٢٥. معجم المعاني متاح علي الموقع : <https://www.almaany.com>
٢٦. فتوي مصلحة الضرائب المؤرخة في ٣٠/٥/١٩٨٥ ، حكم النقض في الطعن رقم ١٥٦٢ لسنة ٥٥ ق جلسة ٧/٥/١٩٩٠ .
٢٧. القانون المدني المصري رقم ١٣١ لسنة ١٩٤٨ وتعديلاته.
٢٨. قانون الضرائب علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، *الجريدة الرسمية* ، العدد ٢٣ تابع ، ٢٠٠٥ ، " ، صدر بتاريخ ٩/٩/٢٠٠٥ وآخر تعديلاته بالقانون ٩٦ لسنة ٢٠١٥ بتاريخ ٢/٨/٢٠١٥ .
٢٩. قانون التآجير التمويلي رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ ، *الجريدة الرسمية* ، العدد ٢١ مكرر، في ٢٨/٥/١٩٩٥ ، وتعديلاته بالقانون رقم ١٦ لسنة ٢٠٠١ .
٣٠. قانون التمويل العقاري رقم ١٤٨ لسنة ٢٠٠١ وتعديلاته، *الجريدة الرسمية* ، العدد الثالث عشر مكرر (ب) لسنة ٢٠١٥ .
٣١. قانون ٩٥ لسنة ١٩٩٥ المعدل بالقانون ١٦ لسنة ٢٠٠١ ، *الجريدة الرسمية* ، العدد ٢١ مكرر ، سنة ١٩٩٥ .

٣٢. قانون الضريبة علي العقارات ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ، الجريدة الرسمية ، العدد رقم ٢٥ مكرر (ح) ، ٢٠٠٨
٣٣. قانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ وتعديلاته، الجريدة الرسمية ، عدد رقم ١٩ مكرر، مايو.
٣٤. قانون التمويل العقاري رقم ١٤٨ لسنة ٢٠٠١ وتعديلاته ، الجريدة الرسمية ، عدد رقم ٢٥ مكرر، يونيو.
٣٥. قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية، رقم ٣٩ لسنة ٢٠١٥، المعايير المصرية للتقييم العقاري
٣٦. قرار وزير المالية رقم ٥٤ لسنة ٢٠١٢ بشأن محاسبة المنشآت الصغيرة (صدر بها التعليمات التنفيذية ١٢ لسنة ٢٠١٢).
٣٧. قرار وزير المالية رقم ٧٧٩ لسنة ٢٠٠٧ بتعديل اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥.
٣٨. قرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاتها بشأن إصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته، الجريدة الرسمية ، العدد ٢٩٥ (تابع) في ٢٧/١٢/٢٠٠٥.
٣٩. قرار وزير الاستثمار المصري رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ بإصدار معايير المحاسبة المصرية، يعمل به اعتبارا من أول يناير ٢٠١٦، الجريدة الرسمية ، العدد ١٥٨ ، تابع (أ) يوليو .

(A) Books :

1. Abernethy, M.A. and Bouwens, J. (2014), "***Determinants of Accounting Innovation implementation***", Abacus, Vol. 41 No. 3.
2. Aurence M. Crane(2006) "**Measuring Financial Performance :A Critical Key to Managing Risk prentice Hal**" ,London,p187.
3. Chris Abbiss(2014) " An Overview of The REIT Regimesn Europe, Asia and The Americas:Taxation of Real Estate Investment Trusts" **KPMG**.
4. Henrik Horn, , Petros C. Mavroidis,(2015) "Chapter 1 The WTO Dispute Settlement System 1995–2006: Some Descriptive Statistics" In Trade Disputes and the Dispute Settlement Understanding of the WTO: An Interdisciplinary Assessment. Published **online**: 09.
5. Everett M. Rogers.(1961)" **Diffusion of Innovations**" on line [https://teddy kw2 .files.wordpress.com](https://teddykw2.files.wordpress.com).
6. Everett M. Rogers (1983)" **Diffusion of Innovations** " , New York, Fourth Edition.
7. Raymond H. Peterson,(2002)." **Accounting for Fixed Assets** " Second Edition. . John Wiley and Sons, Inc., New York.
8. Uma Sekaran,Roger Bougie (2016)" **Research Methods For Business: A Skill Building Approach** " , 7th Edition, John Wiley and Sons , InC,pp.

(B) Periodicals :

1. Adela Deaconu, Dan Dacian Cuzdriorean, (2016) "On the Tax-Accounting Linkage in the European Emerging Context ", **Journal of Accounting in Emerging Economies**, Vol. 6 Issue: 3.
2. Alan Coad, Lisa Jack, Ahmed Kholeif, (2016) "Strong Structuration Theory in Accounting Research", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 29 Issue: 7.
3. Arif Syed Kali Kalirajan, (2000),"Benchmarking Tax Compliance Efficiency (Risk) at the Business Entity Level", **Benchmarking: An International Journal**, Vol. 7 Iss 3.

4. Askarany, Davood and Yazdifar, Hassan,(2010) " A Comparative Investigation into the Diffusion of Management Accounting Innovations in the UK, Australia and New Zealand " ***Research Executives Summaries Series***, Vol. 5, No. 9. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1548036> .
5. Audrey Jackson, Irvine Lapsley, (2003) "The Diffusion of Accounting Practices in the new" Managerial Public Sector ", ***International Journal of Public Sector Management***, Vol. 16 Issue 5.
6. Benjamin Osayawe Ehigie, Elizabeth B. McAndrew, (2005) "Innovation, Diffusion and Adoption of Total Quality Management (TQM)", ***Management Decision***, Vol. 43 Issue: 6.
7. Benjamin T. Hazen, Robert E. Overstreet, Casey G. Cegielski, (2012) "Supply Chain Innovation Diffusion: Going Beyond Adoption", ***The International Journal of Logistics Management***, Vol. 23 Issue: 1.
8. Brian Singleton-Green, (2016) "Discussion of" Articulating Accounting Principles: Classical Accounting Theory as The Pursuit of 'Explanation by Embodiment' ", ***Journal of Applied Accounting Research***, Vol. 17 Issue: 2.
9. Chen-fong Wu, (2016) "The Relationship Between Business Ethics Diffusion, Knowledge Sharing and Service Innovation", ***Management Decision***, Vol. 54 Issue: 6.
- 10.D. Coetsee, (2010),"The Role of Rccounting Theory in the Development of Accounting Principles", ***Meditari Accountancy Research***, Vol. 18 Iss 1.
- 11.Fourie Ina , (2013)," All about Information – Balancing ICT, IRS, Users and Making a Difference ", ***Library Hi Tech***, Vol. 31 Iss 3.
- 12.Graham Squires, Norman Hutchison, Alastair Adair, Jim Berry, Stanley McGreal, Samantha Organ, (2016) "Innovative Real Estate Development Finance – Evidence from Europe", ***Journal of Financial Management of Property and Construction***, Vol. 21 Issue: 1.
- 13.Graeme Newell, (2016) "The Changing Real Estate Market Transparency in the European Real Estate Markets", ***Journal of Property Investment & Finance***, Vol. 34 Issue: 4.

14. Hassan Gholipour Fereidouni Tajul Ariffin Masron, (2013), "Real Estate Market Factors and Foreign Real Estate Investment", *Journal of Economic Studies*, Vol. 40 Iss 4.
15. Hsiu-Hua Cheng, (2017) "The Antecedents of Creative Article Diffusion on Blogs Integrating Innovation Diffusion Theory and Social Network Theory" *Online Information Review*, Vol. 41 Issue: 1.
16. Isabelle Nicolai, Sylvie Faucheux, (2015) "Business Models and the Diffusion of Eco Innovations in the Eco-Mobility Sector", *Society and Business Review*, Vol. 10 Issue: 3.
17. James O. Hicks, Jr, (1978) "An Examination of Accounting Interest Groups' Differential Perceptions of Innovations" *The Accounting Review* Vol. Liii, No. 2 April.
18. Jenny Teruya, Hamid Pourjalali, (2003) "The Effect of Statement of Financial Accounting Standard 125 on Repurchase Contracts", *Review of Accounting and Finance*, Vol. 2 Issue: 2.
19. John P. Moriarty, (2011), "A theory of benchmarking", Benchmarking: *An International Journal*, Vol. 18 Iss 4.
20. Johnny Lind , (2017), "The Role of Accounting for Managing Innovation Processes When Relationships Matter ", *IMP Journal*, Vol. 11 Iss 1.
21. Joshua Biliwi Mabe Elias Danyi Kuusaana , (2016), "Property Taxation and its Revenue Utilisation for Urban Infrastructure and Services in Ghana Evidence from Sekondi-Takoradi Metropolis ", *Property Management*, Vol. 34 Iss 4.
22. Joseph Janes, (2002) "Comparing The Means of Two Groups – The T-Test", Library Hi Tech, Vol. 20 Issue: 4.
23. Joseph T, Gilbert, (1994) "Choosing an Innovation Strategy: Theory and Practice" *Business Horizons*, Volume 37, Issue 6, November–December 1994.
24. Karim Mhedhbi, Daniel Zeghal, (2016) "Adoption of International Accounting Standards and Performance of Emerging Capital Markets", *Review of Accounting and Finance*, Vol. 15 Issue: 2.
25. Louise Manning, (2013) "A knowledge Exchange and Diffusion of Innovation (KEDI) Model for Primary Production", *British Food Journal*, Vol. 115 Issue: 4.

26. Jyoti Choudrie, Nigel Culkin, (2013) "A qualitative Study of Innovation Diffusion: the Novel Case of a Small Firm and KTP", *Journal of Small Business and Enterprise Development*, Vol. 20 Issue: 4.
27. Manzurul Alam Ruvendra Nandan, (2010), "Organisational Change and Innovation in Small Accounting Practices: Evidence From the Field", *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 6 Iss 4.
28. Mattia Bianchi, Anthony Di Benedetto, Simone Franzò, Federico Frattini, (2017) "Selecting early adopters to foster the diffusion of innovations in industrial markets: Evidence *from a multiple case study*", *European Journal of Innovation Management*, Vol. 20 Issue: 4.
29. Martin Hoesli, (2016) "Real Estate Research in Europe", *Journal of European Real Estate Research*, Vol. 9 Issue: 3.
30. Maurice Gosselin, (2011), "Contextual Factors Affecting the Deployment of Innovative Performance Measurement Systems", *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 12 Iss 3.
31. Mahmoud Ezzamel, (2012) "Reforming Central Government : Anevaluation of An Accounting Innovation. ÅgeJohnsen, Oslo ⁽²⁾ and Akerhus University College of Applied Sciences Irvine Lapsley", *The University of Edinburgh Version* .2012/1/03, pp . 1-97., **On line** https://oda.hio.no/jspui/bitstream/10642/1993/1/1017885_post.pdf .
32. Mohamed Elmutassim Hussein (1981) " The Innovative Process in Financial Accounting Standards Setting " *Accounting, Organizations and Society*. Vol, 6, No. 1.
33. Mostafa A. El Shamy, Meshari Al-Hajri, Sadik Al-Bassam, (2014) "The Value Relevance of Unrealized Gains and Losses Recognized Under IAS 39: Evidence from Kuwait", *International Journal of Commerce and Management*, Vol. 24 Issue: 4.
34. Namwoon Kim, Jae H. Pae, (2014) "Does Intra-Firm Diffusion of Innovation Lead to Inter-Frm Relationship Benefits? The Cases of Innovation Providers and Adopters", *Journal of Business & Industrial Marketing*, Vol. 29 Issue: 6.
35. Nelson M. Waweru, Ponsian Prot Ntui, Musa Mangena, (2011) "Determinants of Different Accounting Methods Choice in Tanzania:

- A positive Accounting Theory Approach", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 1 Issue: 2.
36. Pavel A. Yakovlev, Antony Davies, (2014) "How Does The Estate Tax Affect The Number of Firms?", *Journal of Entrepreneurship and Public Policy*, Vol. 3 Issue: 1.
 37. Peter J. CLlarke, Ancy Thorley Hill & Kevin Stevens(1999) "Activity-based Costing in Ireland Barriers to and Opportunities for Change" *Critical Perspectives on Accounting*, Volume 10, Issue 4, August.
 38. Rajnish Tiwari, and Cornelius Herstatt, (2012) "Assessing India's Lead Market Potential for Costeffective Innovations", *Journal of Indian Business Research*, Vol. 4 Issue: 2.
 39. Roger J. Brown, (2017) "Entropy – What Kind of Bet is Real Estate Really?", *Journal of Property Investment & Finance*, Vol. 35 Issue: 3.
 40. Seleshi Sisaye,(1999) " An Organizational Approach for the Study of The Diffusion of Process Innovation Strategies in Internal Auditing and Control Systems" *International Journal of Applied Quality Management*, Volume 2, Issue 2.
 41. Seleshi Sisaye Jacob Birnberg, (2010),"Extent and Scope of Diffusion and Adoption of Process Innovations in Management (∞) Accounting Systems", *International Journal of Accounting & Information Management*, Vol. 18 Iss 2.
 42. Seleshi Sisaye, Jacob Birnberg, (2010) "Extent and Scope of diffusion and Adoption of Process Innovations in Management Accounting Systems", *International Journal of Accounting & Information Management*, Vol. 18 Issue: 2.
 43. Sharon Bruns, , Diana Falsetta, , Timothy J. Rupert, "Integrating Tax and Financial Accounting: Three Exercises for Use in Tax and Financial Accounting Classes" *In Advances in Accounting Education*. Published online: 12 Mar 2015.
 44. Silvana Revellino, Jan Mouritsen, (2017) "Ex-Citable Accounting and the Development of Pervasive Innovation", *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol. 14 Issue: 4.

45. Sungsoo Yoon, Seung Won Yoo, (2007) "Diffusion of Tax Innovation and Post-Audit Settlement", *Accounting Research Journal*, Vol. 20 Issue: 2.
46. Sylvaine Castellano, Olga Ivanova, Maâlaoui Adnane, Imen Safraou, Francesco Schiavone, (2013) "Back to the Future: Adoption and Diffusion of Innovation in Retro Industries", *European Journal of Innovation Management*, Vol. 16 Issue: 4.
47. Taegu Kim, Jungsik Hong, Hoonyoung Koo, (2013) "Forecasting Diffusion of Innovative Technology at Pre-Launch: A Survey-Based Method", *Industrial Management & Data Systems*, Vol. 113 Issue.6
48. Yancy Toh, Wei Loong David Hung, Paul Meng-Huat Chua, Sujin He, Azilawati Jamaludin, (2016) "Pedagogical Reforms Within a Centralized Decentralised System: A Singapore's Perspective to Diffuse 21st Century Learning Innovations", *International Journal of Educational Management*, Vol. 30 Issue: 7.

(C) Others :

1. Chang, Xin (Simba) and Hilary, Gilles and Kang , Jun-Koo and Zhang, Wenrui,(2015)" Innovation, Managerial Myopia, and Financial Reporting", *INSEAD* Working Paper No. 2013/35/AC. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2189938>.
2. International Accounting Standard 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement.
3. L. Davidoff, B. H. Kleiner, (1991) "New Developments in Innovation Diffusion", *Work Study*, Vol. 40 Issue: 6.
4. Nikhil Chandra Shil,(2017)" Diffusion of Management Accounting Practices in Bangladesh: Practitioners' Satisfaction Towards Sophistication " A Thesis Submitted to the University of Dhaka in Fulfillment of the Requirements for The Degree of Phd.
5. Statement of Financial Accounting Standards No. 140(2000).
6. Robert M. Gray ,Lee D. Davisson(2011)" *An Introduction to Statistical Signal Processing*" Cambridge University.
7. Robert Dahl Jacobsen, Jesper Møller(2017)"*Frequentist and Bayesian Inference for Gaussian-log-Gaussian Wavelet Trees and Statistical Signal processing applications*" Department of Mathematical Sciences, Aalborg University, Skjernvej Aalborg East,<http://on line : library.wiley.com>.

ملاحق البحث

رقم الصفحة	اسم الملحق
ص ١ : ص ٢١	استمارة الاستبيان
ص ٢٢ : ص ٣٨	مخرجات البرنامج الإحصائي
ص ٣٩ : ص ٥٤	مقترح تطويري لمصلحة الضرائب

ملحق رقم (١)
استمارة الاستبيان

جامعة بورسعيد
كلية التجارة
قسم المحاسبة والمراجعة

رقم الاستمارة

السيد الفاضل / السيدة الفاضلة:

تحية طيبة وبعد ،،،،

هذه الاستمارة لغرض لاستكمال الجانب التطبيقي لرسالة الدكتوراه المقدمة من الباحث / الباز فوزي

قابيل بعنوان :

مدخل محاسبي مقترح لتطوير المحاسبة الضريبية

للأنشطة العقارية بغرض تحقيق الاتساق لعناصر الوعاء الضريبي

تحت إشراف

دكتورة

نورهان علي المر

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة جامعة بورسعيد

الأستاذ الدكتور

محمد عبد الرحمن العايدي

أستاذ المحاسبة والمراجعة المتفرغ والعميد الأسبق

لكلية التجارة جامعة بورسعيد

نرجو التفضل بالتأجير بالعلامة (√) أما الإجابة المناسبة وفقاً لوجهة نظركم ، علماً بأن ردودكم ستكون موضوع السرية التامة وأنها تستخدم فقط لغرض البحث العلمي. وأن نتائج البحث يمكن أن ترسل لسيادتكم إذا رغبتكم في ذلك. و إذا يتقدم الباحث بخالص الشكر مقدماً علي تعاونكم المثمر ، فإنه يرجو قبول فائق الاحترام ...

الباحث

أولاً: البيانات الشخصية:

١- الاسم : (اختياري)

٢- الوظيفة الحالية :

٣- جهة العمل الحالية :

٤- سنوات الخبرة : أقل من خمس سنوات

من خمس الي أقل من عشر سنوات

أكثر من عشر سنوات

٥- المؤهل التعليمي :

مؤهل عالي

ماجستير

دكتوراه

ثانياً : برجاء التفضل بالتأشير نحو أهم المبادئ اللازمة لتحقيق الاتساق في عناصر الوعاء الضريبي للأنشطة العقارية .

مدي الأهمية		مبادئ تحقيق الاتساق في عناصر الوعاء الضريبي للأنشطة العقارية
غير مهم	مهم	
		(أ) الجمع بين مجموعة القواعد التالية : ١- تحقيق العدالة : حيث تحدد الضريبة المستحقة علي الممول بما يتناسب والقدرة علي الدفع
		٢- الملائمة : حيث يلاءم التشريع الضريبي الأهداف التي تسعى مصلحة الضرائب لتحقيقها بصورة متوازنة
		٣- الدقة : في تحديد الطاقة الضريبة للمجتمع وفي تقدير الدخل الواقعي لكل فئة من فئات الممولين تقديراً دقيقاً.
		٤- الثقة : حيث الوضوح في الصياغة للتشريعات والإجراءات الضريبة والصياغة والدقة في التعبير
		(ب) الحد من التباين في عمليات التحاسب الضريبي : من خلال مايلي : ١- استخدام القياس الفعلي : حيث تتوحد طريقة قياس الدخل علي مستوي المصدر الواحد أو مصادر الدخل المتعددة

مدي الأهمية		مبادئ تحقيق الاتساق في عناصر الوعاء الضريبي للأنشطة العقارية
غير مهم	مهم	
		٢- مقابلة الإيرادات الفعلية بالتكاليف الفعلية
		٣- عدم تجاوز مبلغ الضريبي طاقة الممول الضريبية حيث الطاقة الضريبية القدر المستقطع من الدخل الكلي من كل المصادر دون التأثير علي الطاقة الإنتاجية
		٤- التقارب بين الربح المحاسبي والربح الضريبي
		٥- إجراءات ربط الضريبية بمراعاة المصالح الاجتماعية والظروف الاقتصادية
		٦- إجراءات تحصيل الضريبة: بمعني تغليب روح التفاوض عند سداد الضريبة
		(ح) كفاءة التشريع الضريبي ويتمثل في الآتي : ١- معالجة الثغرات والرد علي الاستفسارات
		٢- الوصول للوعاء بسهولة ويسر
		٣- الأخذ في الاعتبار حالات المثل والممول النظير
		٤- مراعاة ظروف البيئية الضريبية المصرية
		٥- التوازن بين الأوعية الضريبية بين الممولين ذات النشاط المتشابهة

ثالثا: برجاء التفضل بالتأشير نحو مدي أهمية المتطلبات الفنية والإدارية التالية لتحقيق الاتساق في عناصر
الوعاء الضريبي للأنشطة العقارية .

مدي الأهمية		المتطلبات الفنية والإدارية لتحقيق الاتساق في عناصر الوعاء الضريبي للأنشطة العقارية
غير مهم	مهم	
		(أ) متطلبات إدارية لتحقيق الاتساق في وعاء الضريبة ويشمل : ١ - سلامة وكفاءة نظام وقواعد المعلومات الضريبية ونظام متابعة الممولين والربط الشبكي
		٢ - ضرورة الاتساق بين النصوص القانونية والمعايير المحاسبية والتعليمات واللوائح الضريبية
		(ب) متطلبات خاصة بالفاحص الضريبي : وتشمل دعم الهيكل المعرفي للفاحص الضريبي حتي يمكن القيام بعمله بكفاءة ومنها ما يلي : ١ - المعرفة الخاصة بعلم المحاسبة والمراجعة
		٢ - التأهيل والتدريب العملي : من خلال دعم مهارات التفاوض والاتصال والقياس المحاسبي والضريبي السليم
		٣ - الاستقلالية : حيث الاستقلالية الفنية وتكوين الرأي الفني المحايد
		(ج) متطلبات خاصة بالفحص الضريبي : وتشمل ما يلي : ١ - تخطيط عملية الفحص الضريبي
		٢ - تحديد فريق المراجعة الضريبية والإشراف عليهم

مدي الأهمية		المتطلبات الفنية والإدارية لتحقيق الاتساق في عناصر الوعاء الضريبي للأنشطة العقارية
غير مهم	مهم	
		٧- ضمان سلامة الرقابة الداخلية وتوفير أدلة الإثبات
		٨- مراعاة اعتبارات وأصول الربط التقديري والبعد عن التحيز والتقدير الجزائي
		(د) متطلبات تقييم العقارات المتخذة أساساً للمحاسبة وتشمل: ١- دعم اشتراطات ومعايير موحدة لتقييم العقارات
		٢- تصميم نموذج خبرة يساعد الفاحص في تقييم العقارات ذو أساس موحد
		٣- التقدير الشخصي في ظل أفضل استخدام للعقار
		(هـ) متطلبات خاصة بتقرير الفحص الضريبي وتشمل: ١. التحديد الدقيق لطبيعة النشاط وبيانات الممول الأساسية
		٢. إدراج ملخص لمحتوي الإقرارات الضريبية والأسس التي استند إليها الممول في إعداد الإقرار
		٣. الإفصاح عن الأسس التي استندت إليها المأمورية في إعداد التقرير وحساب الضريبة
		٤. بيان الرأي صراحة في مدي سلامة الدفاتر والمستندات الخاصة بالمول
		٥. التقرير عن مدي سلامة نظام الرقابة الداخلية للممول
		٦. بيان مدي سلامة وموضوعية الربح المحاسبي من جهة ارتباطه

مدي الأهمية		المتطلبات الفنية والإدارية لتحقيق الاتساق في عناصر الوعاء الضريبي للأنشطة العقارية
غير مهم	مهم	
		بمعايير المحاسبة المصرية
		٧. بيان التعديلات التي أدخلت على الربح المحاسبي للوصول للربح الضريبي والسند التشريعي في ذلك
		٨. في حالة الربط التقديري بيان أسباب اللجوء الي ذلك وتوضيح أدلة الإثبات التي يستند عليها

ملاحظة هامة : تعني نظرية الانتشار الابتكاري القيام بعمليات الابتكار الفني والإداري في استحداث أسلوب أو طريقة يتم من خلالها تطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية بغرض تحقيق الاتساق في الوعاء الضريبي.

رابعا : أن تحقيق المزايا النسبية: يعني أن يؤدي التطوير الى تحقيق تقدم في عملية الفحص الضريبي: براء التفضل بالتأشير بدرجة ملائمة العناصر التالية لنظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي من خلال تحقيق العناصر التالية للمزايا النسبية كأحد مبادئ نظرية الانتشار الابتكاري

مدي الملائمة		عناصر التطوير وتحقيق المزايا النسبية
غير ملائم	ملائم	
		١) توحيد طرق تقييم العقارات المبنية
		٢) نظام معلومات متقدم لمتابعة سوق العقارات وبيان القيم الملائمة حسب ظروف كل عقار
		٣) تحديد أهم العوامل المؤثرة في سوق العقارات وفقا للتوزيع الجغرافي

خامساً : أن تحقيق مجال لإمكانية الاعتماد : يعني خلو المقترح التطويري من عناصر التشويش وأن يتمتع بالوضوح الكافي: برضاء التفضل بالتأشير بدرجة ملائمة العناصر التالية لنظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي من خلال تحقيق العناصر التالية إمكانية الاعتماد عليه كأحد مبادئ نظرية الانتشار الابتكاري

مدي الملائمة		عناصر التطوير وتحقيق إمكانية الاعتماد
غير ملائم	ملائم	
		١) اعتماد واقعة تحقق الإيراد العقاري واقع البيع (التعاقد) أو واقع التأجير بغض النظر عن واقعة التسليم الفعلي أو مدي رسمية العقد وشهره وفقاً لأساس الاستحقاق
		٢) تحقق شروط ثلاثة لقياس الإيراد العقاري وهي (تحويل مخاطر السلعة للمشتري - عدم تدخل البائع او سيطرته علي العقار - عدم وجود شروط علي عملية البيع
		٣) كل ما يغله العقار من ثمن بيع أو فوائد تقسيط أو غرامات تأخير في السداد إيرادا خاضعاً للضريبة
		٤) تأجيل جزء من الضريبة نظير الاعتراف بالإيرادات البيع بالأجل علي مدد كبيرة في سنة البيع
		٥) أن يكون شرط الاعتراف بالإيراد الضريبي للعقار فقط كونه نشاط مستمر أو نشاط عرضي وتحديد سعر الضريبة لكل نشاط
		٦) اعتبار القيمة البيعية للأصول العقارية ثم إعادة تأجيرها تمويلاً إيرادا في تاريخ إتمام التعاقد
		٧) تقاس قيمة عقد التمويل العقاري بالقيمة التعاقدية للقرض ويعتبر

مدي الملائمة		عناصر التطوير وتحقيق إمكانية الاعتماد
غير ملائم	ملائم	
		الإيراد هو قيمة الفائدة أو العائد الذي يحصل عليه المستثمر
		٨) استنزاف كافة التكاليف والمصروفات التي يتكبدها النشاط العقاري وتكون عبء على الإيراد المعترف به
		٩) في حالة انصب التصرف بالبيع على جزء من العقار تحسب التكاليف على ما يوازي ذلك الجزء المتصرف فيه منسوباً إلى العقار أو المساحة المتصرف فيها
		١٠) يستمر في حساب التكلفة والمصروفات والغرامات حتى يصبح العقار صالحاً للبيع أو الاستعمال وبعد ذلك يتم رسملة أي تكاليف أخرى
		١١) بالنسبة لتكاليف العقود العقارية طويلة الأجل تعالج ضمن المعيار المحاسبي المصري (٨) عقود الإنشاء

سادسا: إن تحقيق المطابقة : وتعني ضرورة توافق المقترح التطويري مع الخبرات السابقة في البيئة الضريبية ومنها حالات المثل وأحكام المحاكم والتاريخ المحاسبي للملف الضريبي :

برجاء التفضل بالتأشير بدرجة ملائمة العناصر التالية لنظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي من خلال تحقيق العناصر التالية للمطابقة كأحد مبادئ نظرية الانتشار الابتكاري

مدي الملائمة		عناصر التطوير وتحقيق المطابقة
غير ملائم	ملائم	
		١) معالجة أرباح وخسائر عملية التقييم نتيجة تغيير الاعتراف بالأصل العقاري أو تعديل الشكل القانوني
		٢) تعالج فروق التقييم العقاري بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية للعقار المنشأ ذاتياً أو المطور بمعرفة المنشأة ضمن قائمة الدخل الضريبية
		٣) تعالج القيمة العادلة للأصول العقارية المستأجرة إيجارا تمويليا في نهاية عقد التأجير كأرباح ضريبية تضاف الي الوعاء وتعتبر نقطة حساب الإهلاك
		٤) اعتبار فروق التقييم بين القيمة الدفترية والقيمة المقدرة للأصول المرهونة مقابل قرض عقاري ضمن حقوق الملكية
		٥) العبرة بتوقيت الاعتراف بالإيرادات والتكاليف العقارية هي الواقعة المنشأة للضريبة وان اختلفت مع بعض المعايير المحاسبية
		٦) الاعتراف فوراً بخسائر اضمحلال الأصول العقارية مخصصة من الوعاء الضريبي فور تحققها وفقاً

مدي الملائمة		عناصر التطوير وتحقيق المطابقة
غير ملائم	ملائم	
		لاختبارات وقياسات الاضمحلال المناسبة
		(٧) يحسب الإهلاك للأصول العقارية المحول الاعتراف بها من تاريخ التقييم

سابعاً : أن تحقيق القابلية للفهم : بمعنى توافر سهولة فهم وتوصيف المقترح للمحاسبة الضريبي لمن يقوم بالتطبيق:

برجاء التفضل بالتأشير بدرجة ملائمة العناصر التالية لنظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي من خلال تحقيق العناصر التالية للقابلية للفهم كأحد مبادئ نظرية الانتشار الابتكاري.

مدي الملائمة		عناصر التطوير وتحقيق القابلية للفهم
ملائم	ملائم جداً	
		(١) توفر الأحكام السابقة مساحة كاملة من الموضوعية وعدم التحيز
		(٢) إعداد قاعدة معلومات لحالات المثل المستقرة وأحكام المحاكم وقرارات لجان الطعن التي تقرر مبدأ قانوني ممكن الاستفادة به في المحاسبة المستندية او التقديرية للأنشطة العقارية
		(٣) لا يتم دحض أي مستند عرقي أو غير رسمي يحدد تكلفة أو إيرادا إلا من خلال توافر قرائن قوية تعمل علي اعتدال التقدير الشخصي

مدي الملائمة		عناصر التطوير وتحقيق القابلية للفهم
ملائم	ملائم جدا	
		٤) تضمين تقرير الفحص كافة البيانات والقرائن والافصاحات الضريبية لنظام الرقابة الداخلية ودي أمانة الدفاتر وأسباب اللجوء الي التقدير

ثامناً: تحقيق ملائمة المقترح لأداء الفاحص الضريبي : بحيث يزيد من قيمة عملية المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية وصولاً الى الوعاء العادل:

برجاء التفضل بالتأشير بدرجة ملائمة العناصر التالية لنظرية الانتشار الابتكاري المحاسبي من خلال تحقيق العناصر التالية للملائمة كأحد مبادئ نظرية الانتشار الابتكاري.

مدي الملائمة		عناصر التطوير وتحقيق الملائمة
غير ملائم	ملائم	
		١) تحقيق تحسين في المقدرة العلمية والفنية : من خلال دعم المعلومات الفنية وضمان التعليم المستمر وترشيد الحكم المهني
		٢) تحقيق تحسين في الرأي الفني المحايد الذي يضمن الاستقلالية والموضوعية والبعد عن التحيز
		٣) يوفر أسلوب مناسب لقياس أداء الفاحص الضريبي وتقييم اعماله الفنية بناء علي ثوابت علمية
		٤) يلائم إدارة المخاطر الضريبية بتقديم الدعم المستمر وتوحيد أسس القياس الضريبي والتقييم العقاري

تاسعاً: تحقيق ملائمة الهيكل الفكري لمدخل المحاسبي

برجاء التفضل بالتأشير بدرجة ملائمة عناصر الهيكل الفكري للمدخل المحاسبي المقترح لتحقيق الاتساق في وعاء الضريبة علي الأنشطة العقارية.

مدي الأهمية		عناصر الهيكل الفكري للمدخل المحاسبي المقترح
غير مهم	مهم	
		أ- الأهداف الإدارية للمدخل المحاسبي المقترح
		١. مشكلة تباين المعالجة المحاسبية الضريبية سواء الناتجة عن إعادة التقييم، أو التحولات بين الأنشطة العقارية المختلفة
		٢. مشكلة تعدد بدائل القياس المحاسبي الضريبي المبدئي واللاحق ما بين نموذج التكلفة التاريخية، أو نموذج القيمة العادلة
		٣. مشكلات تحديد أرباح وخسائر إعادة التقييم وتكييفها محاسبياً والاعتراف بها عند المحاسبة الضريبية
		٤. مشكلات المعالجة الضريبية المختلفة لأصول العقارية المحتفظ بها سواء متاحة للبيع أو لغرض المتاجرة
		٥. مشكلات القياس المحاسبي للإيراد العقاري وتوقيت الاعتراف به بين المعايير المحاسبية، والتشريع الضريبي
		٦. مشكلات التباين بين معايير المحاسبة، والتشريعات الضريبية بالنسبة لتأجير العقار بصيغة التأجير التمويلي
		٧. مشكلات الإهلاك المحاسبي للعقارات المستخدمة في أصول

مدي الأهمية		عناصر الهيكل الفكري للمدخل المحاسبي المقترح
غير مهم	مهم	
		الشركات وفقاً لمعايير المحاسبية، وبين الإهلاك وفقاً للتشريعات
		ب- الأهداف الفنية للمدخل المحاسبي المقترح
		١. التأثير الايجابي في سلوكيات الفاحص الضريبي للأنشطة العقارية، وفريق المراجعة الضريبية
		٢. استخدام التأهيل العلمي في رصد الحالة الذهنية للممولين حتى يمكن تفهم فلسفة النشاط
		٣. إعادة التأهيل النفسي للفاحص الضريبي للوصول إلي مرحلة عالية من التفاوض
		٤. زيادة القدرة علي التعلم المستمر واستيعاب التشريعات واللوائح الضريبية، والقوانين المرتبطة
		٥. تحقيق الربط الاستراتيجي بين الخطة العامة لانجاز ملفات الأنشطة العقارية، وبين المنفذ منها من خلال المحاسبة والفحص الضريبي
		ج- دوافع المدخل المحاسبي المقترح
		١. الرغبة في استخدام معيار محاسبي، أو استخدام إطار توافقي للمعايير المتباينة يصلح لتطبيق في البيئة المصرية في المجال الضريبي

مدي الأهمية		عناصر الهيكل الفكري للمدخل المحاسبي المقترح
غير مهم	مهم	
		٢. الحاجة إلى استخدام سياسة محاسبية معينة، أو إجراءات، أو تطوير الأساليب، أو النظم المحاسبية الضريبية المطبقة حالياً
		٣. وجود كثير من التباين في عمليات المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية بين المعايير، والمبادئ المحاسبية، والتشريعات ذات الصلة
		د- فروض المدخل المحاسبي المقترح
		١. فرض إمكانية تحقيق الأفضلية في المعالجة والمحاسبة الضريبية
		٢. فرض التوافق مع التراكم المعرفي الضريبي
		٣. فرض تعظيم نتائج الفحص الضريبي للأنشطة العقارية
		٤. فرض الالتزام بالاشتراطات الدولية وأحكام المعايير المصرية والدولية للتقييم العقاري
		٥. إمكانية توحيد طريقة القياس المحاسبي الضريبي للأنشطة العقارية بين المصالح الضريبية والوحدات ذات الصلة
		٦. فرض إمكانية تطبيق اشتراطات الاعتراف بالإيراد العقاري لتحقيق العدالة
		٧. فرض توافر المعالجة الضريبية طبقاً لاحتراف واعتياد النشاط العقاري
		٨. فرض اشتراطات حالات المثل المتشابهة

مدي الأهمية		عناصر الهيكل الفكري للمدخل المحاسبي المقترح
غير مهم	مهم	
		هـ- مبادئ المدخل المحاسبي المقترح
		١. مبدأ وضوح المعالجة الضريبية المحاسبية للأنشطة العقارية
		٢. مبدأ السهولة والبساطة في التطبيق المحاسبي الضريبي للأنشطة العقارية
		٣. مبدأ عدم التناقض: ويعني عدم التناقض مع الأسس والممارسات المقبولة والسائدة والمستقرة للمحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية
		٤. مبدأ موضوعية القياس والتقييم العقاري
		٥. مبدأ موضوعية الاعتراف بالإيراد العقاري
		٦. مبدأ تعدد وشمولية الدخل الضريبي علي الأنشطة العقارية
		٧. مبدأ عدالة حساب الضريبة علي الأنشطة العقارية
		٨. مبدأ المقابلة الصائبة للتكاليف: وهو يعني أن يتم استئزال التكاليف الخاصة بالنشاط العقاري في حدود ما يقابلها من إيراد

عاشراً: تحقيق ملائمة الهيكل التطبيقي للمدخل المحاسبي

برجاء التفضل بالتأشير بدرجة ملائمة عناصر الهيكل التطبيقي للمدخل المحاسبي المقترح لتحقيق الاتساق في وعاء الضريبة علي الأنشطة العقارية.

مدي الأهمية		عناصر الهيكل التطبيقي للمدخل المحاسبي المقترح
مهم	غير مهم	
		أ- معايير المدخل المحاسبي المقترح
		١. وجوب التقييم العقاري الصائب لغرض حساب وربط الضريبة علي الأنشطة العقارية
		٢. يتم تقييم العقارات لغرض الضريبة من خلال نظام خبرة معتمد
		٣. ضرورة شمول المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية علي نموذج موحد في جميع المصالح الإيرادية الضريبية
		٤. القياس الضريبي للإيرادات العقارية استنادا الى واقعة التحقق الفعلي وفقاً لأساس الاستحقاق
		٥. المعالجة الضريبية الرشيدة للدخل العقاري الشامل
		٦. أن تكون واقعة الاحتراف والاعتیاد أساس تنوع نوع الضريبة
		٧. اشتمال قائمة الدخل الضريبية علي أرباح وخسائر عملية التقييم العقاري نتيجة تغيير الاعتراف للأصل العقاري
		٨. سريان شروط الإهلاك المحاسبي الواردة في المعيار المحاسبي المصري رقم (10) فيما لا يوجد نص تشريعي

مدي الأهمية		عناصر الهيكل التطبيقي للمدخل المحاسبي المقترح
مهم	غير مهم	
		٩. إمكانية احتساب إهلاك للأراضي كأصل عقاري
		١٠. الاعتراف بخسائر الاضمحلال ضريبيا ضمن قائمة الدخل الضريبية
		١١. موضوعية المعالجة التقديرية للأنشطة العقارية
		١٢. تضمين تقرير الفحص الأسس العلمية والاشتراطات والمتغيرات التي تم أخذها في الاعتبار عند القيام بعمليات التقييم العقاري لغرض لحساب الضريبة
		١٣. تضمين تقرير الفحص الضريبي كافة المعلومات، والبيانات والأدلة والقرائن
		ب- أساليب تطبيق المدخل المحاسبي المقترح
		١. قياس وتطوير الأداء - أسلوب القياس المرجعي: حيث يتم تحديث نظام المعلومات وعمليات تدريب الفاحص وقياس الأداء ومهارات الاتصال والتفاوض
		٢. قياس وتطوير الأداء - أسلوب بطاقة الأداء المتوازن: وتعتبر هذه التقنية أحد الأساليب المستحدثة التي تشير إلى الابتكار في قياس الأداء
		٣. قياس وتطوير الأداء - أسلوب نظم الخبرة ودعم القرار: وهذا بلا شك مهم في زيادة الربط الشبكي لمتطلبات المحاسبة الضريبة للأنشطة العقارية

مدي الأهمية		عناصر الهيكل التطبيقي للمدخل المحاسبي المقترح
مهم	غير مهم	
		٤. الاهتمام بأساليب إدارة المخاطر الضريبية
		٥. الاهتمام بإصدار التعليمات التنفيذية والتفسيرية والكتب الدورية
		ج- إجراءات تطبيق المدخل المحاسبي المقترح
		١. ضرورة صدور التكليف بفحص الملفات
		٢. ربط أداء الفاحص بالحافز الوظيفي الملائم
		٣. بذل العناية المهنية الملائمة
		٤. التخطيط لأعمال الفحص الضريبي للأنشطة العقارية وتحقيق الرقابة الملائمة
		٥. الإشراف والمراجعة الجيدة لكل مرحلة من مراحل الفحص الضريبي للنشاط العقاري
		٦. مراجعة ودراسة وتقييم مصداقية نظام المراقبة الداخلية
		٧. الحصول علي أدلة إثبات قوية وذات صلة بفحص النشاط العقاري
		٨. تحديد أهداف الفحص الضريبي للنشاط العقاري
		٩. سلامة أساس جميع التقييمات والاستنتاجات المدعومة بإثباتات رقابية ذات الصلة

مدي الأهمية		عناصر الهيكل التطبيقي للمدخل المحاسبي المقترح
غير مهم	مهم	
		١٠. قناعة الفاحص والمراجع الضريبي للنشاط العقاري بأنه يعكس محتوى التقرير درجة الكفاءة المهنية والخبرة العملية

شكرا لحسن تعاونكم

الباحث

ملحق رقم (٢)

مخرجات البرنامج الإحصائي

Frequency Table

تحقيق العدالة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	30	21.2	29.5	29.5
	2.00	75	50.7	70.5	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

الملائمة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	25	17.1	23.8	23.8
	2.00	80	54.8	76.2	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

الدقة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	31	21.2	29.5	29.5
	2.00	74	50.7	70.5	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

الثقة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	40	27.4	38.1	38.1
	2.00	65	44.5	61.9	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

استخدام القياس الفعلي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	53	36.3	50.5	50.5
	2.00	52	35.6	49.5	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

مقابلة الإيرادات الفعلية بالتكاليف الفعلية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	40	27.4	38.1	38.1
	2.00	65	44.5	61.9	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

مبلغ الضريبة في حدود الطاقة الضريبية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	37	25.3	35.2	35.2
	2.00	68	46.6	64.8	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

التقارب بين الربح المحاسبي والربح الضريبي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	45	30.8	42.9	42.9
	2.00	60	41.1	57.1	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

اجراءات ربط الضريبة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	37	25.3	35.2	35.2
	2.00	68	46.6	64.8	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

اجراءات تحصيل الضريبة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	38	26.0	36.2	36.2
	2.00	67	45.9	63.8	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

معالجة الثغرات والرد علي الاستفسارات

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	26	17.8	24.8	24.8
	2.00	79	54.1	75.2	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

الوصول للوعاء الضريبي بسهولة ويبسر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	53	36.3	50.5	50.5
	2.00	52	35.6	49.5	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

الأخذ في الاعتبار حالات المثل والممول النظير

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	47	32.2	44.8	44.8
	2.00	58	39.7	55.2	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

مراعاة ظروف البيئة الضريبية المصرية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	48	32.9	45.7	45.7
	2.00	57	39.0	54.3	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

التوازن بين الأوعية الضريبية للنشاط الواحد

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	26	17.8	24.8	24.8
	2.00	79	54.1	75.2	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

سلامة وكفاءة نظام وقواعد المعلومات الضريبية ونظام متابعة الممولين والربط الشبكي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	37	25.3	35.2	35.2
	2.00	68	46.6	64.8	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

ضرورة الاتساق بين النصوص القانونية والمعايير المحاسبية والتعليمات واللوائح الضريبية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	26	17.8	24.8	24.8
	2.00	79	54.1	75.2	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

المعرفة الخاصة بعلم المحاسبة والمراجعة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	36	24.7	34.3	34.3
	2.00	69	47.3	65.7	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

التأهيل والتدريب العملي من خلال دعم مهارات التفاوض والاتصال والقياس المحاسبي والضريبي السليم

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	38	26.0	36.2	36.2
	2.00	67	45.9	63.8	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

الاستقلالية الفنية وتكوين الرأي الفني المحايد

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	37	25.3	35.2	35.2
	2.00	68	46.6	64.8	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

تخطيط عملية الفحص الضريبي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	36	24.7	34.3	34.3
	2.00	69	47.3	65.7	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

تحديد فريق المراجعة الضريبية والإشراف عليهم

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	37	24.7	34.3	34.3
	2.00	68	47.3	65.7	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

ضمان سلامة الرقابة الداخلية وتوفير أدلة الاثبات

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	48	32.9	45.7	45.7
	2.00	57	39.0	54.3	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

مراعاة اعتبارات وأصول الربط التقديري والبعد عن التحيز والتقدير الجزافي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	38	26.0	36.2	36.2
	2.00	67	45.9	63.8	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

دعم اشتراطات ومعايير موحدة لتقييم العقارات

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	47	32.2	44.8	44.8
	2.00	58	39.7	55.2	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

تصميم نموذج خبرة يساعد الفاحص في تقييم العقارات ذو أساس موحد

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	45	30.8	42.9	42.9
	2.00	60	41.1	57.1	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

التقدير الشخصي في ظل أفضل استخدام للعقار

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	34	24.0	33.3	33.3
	2.00	71	47.9	66.7	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

التحديد الدقيق لطبيعة النشاط وبيانات الممول الأساسية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	32	21.9	30.5	30.5
	2.00	73	50.0	69.5	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

ادراج ملخص لمحتوي الاقرارات الضريبية والأسس التي استند اليها الممول في اعداد الاقرار

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	37	25.3	35.2	35.2
	2.00	68	46.6	64.8	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

الإفصاح عن الأسس التي استندت اليها المأمورية في اعداد التقرير وحساب الضريبة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	45	30.8	42.9	42.9
	2.00	60	41.1	57.1	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

بيان الرأي صراحة في مدى سلامة الدفاتر والمستندات الخاصة بالمول

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	32	21.9	30.5	30.5
	2.00	73	50.0	69.5	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

التقرير عن مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية للممول

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	52	35.6	49.5	49.5
	2.00	53	36.3	50.5	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

بيان مدى سلامة وموضوعية الربح المحاسبي من جهة ارتباطه بمعايير المحاسبة المصرية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	58	55.2	55.2	50.5
	2.00	47	47.8	47.8	100.0
	Total	105	100.0	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

بيان التعديلات التي أدخلت على الربح المحاسبي للوصول للربح الضريبي والسند التشريعي في ذلك

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	49	33.6	46.7	46.7
	2.00	56	38.4	53.3	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

في حالة الربط التقديري بيان أسباب اللجوء الي ذلك وتوضيح أدلة الاثبات التي يستند عليها

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	52	35.6	49.5	49.5
	2.00	53	36.3	50.5	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

توحيد طرق تقييم العقارات المبنية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	54	37.0	51.4	50.5
	2.00	51	34.9	48.6	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

نظام معلومات متقدم لمتابعة سوق العقارات وبيان القيم الملائمة حسب ظروف كل عقار

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	43	29.5	41.0	41.0
	2.00	62	42.5	59.0	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

تحديد أهم العوامل المؤثرة في سوق العقارات وفقاً للتوزيع الجغرافي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	50	34.2	47.6	47.6
	2.00	55	37.7	52.4	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

اعتماد واقعة تحقق الإيراد العقاري واقع البيع (التعاقد) أو واقع التأجير بغض النظر عن واقعة التسليم الفعلي أو مدي رسمية العقد وشهره وفقاً لأساس الاستحقاق

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	51	34.9	48.6	48.6
	2.00	54	37.0	51.4	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

تحقق شروط ثلاثة لقياس الإيراد العقاري وهي (تحويل مخاطر السلعة للمشتري - عدم تدخل البائع او سيطرته علي العقار - عدم وجود شروط علي عملية البيع

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	52	35.6	49.5	49.5
	2.00	53	36.3	50.5	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

كل ما يغله العقار من ثمن بيع أو فوائد تقسيط أو غرامات تأخير في السداد إيرادا خاضعاً للضريبة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	47	32.2	44.8	44.8
	2.00	58	39.7	55.2	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

تأجيل جزء من الضريبة نظير الاعتراف بالإيرادات البيع بالأجل علي مدد كبيرة في سنة البيع

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	45	30.8	42.9	42.9
	2.00	60	41.1	57.1	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

أن يكون شرط الاعتراف بالإيراد الضريبي للعقار فقط كونه نشاط مستمر أو نشاط عرضي وتحديد سعر الضريبة لكل نشاط

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	44	30.1	41.9	41.9
	2.00	61	41.8	58.1	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

اعتبار القيمة البيعية للأصول العقارية ثم إعادة تأجيرها تمويلياً إيرادا في تاريخ إتمام التعاقد

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	38	26.0	36.2	36.2
	2.00	67	45.9	63.8	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

تقاس قيمة عقد التمويل العقاري بالقيمة التعاقدية للقرض ويعتبر الإيراد هو قيمة الفائدة أو العائد الذي يحصل عليه المستثمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	47	32.2	44.8	44.8
	2.00	58	39.7	55.2	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

استنزال كافة التكاليف والمصروفات التي يتكبدها النشاط العقاري وتكون عبء علي الإيراد المعترف به

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	49	33.6	46.7	46.7
	2.00	56	38.4	53.3	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

في حالة انصب التصرف بالبيع علي جزء من العقار تحسب التكاليف علي ما يوازي ذلك الجزء المتصرف فيه منسوبا الي العقار أو المساحة المتصرف فيها

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	34	23.3	32.4	32.4
	2.00	71	48.6	67.6	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

يستمر في حساب التكلفة والمصروفات والغرامات حتي يصبح العقار صالح للبيع او الاستعمال وبعد ذلك يتم رسملة أي تكاليف أخرى

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	39	26.7	37.1	37.1
	2.00	66	45.2	62.9	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

بالنسبة لتكاليف العقود العقارية طويلة الأجل تعالج ضمن المعيار المحاسبي المصري (8) عقود الإنشاء

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	32	21.9	30.5	30.5
	2.00	73	50.0	69.5	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

معالجة أرباح وخسائر عملية التقييم نتيجة تغيير الاعتراف بالأصل العقاري أو تعديل الشكل القانوني

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	22	15.1	21.0	21.0
	2.00	83	56.8	79.0	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

تعالج فروق التقييم العقاري بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية للعقار المنشأ ذاتياً أو المطور بمعرفة المنشأة ضمن قائمة الدخل الضريبية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	22	15.1	21.0	21.0
	2.00	83	56.8	79.0	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

تعالج القيمة العادلة للأصول العقارية المستأجرة ايجارا تمويليا في نهاية عقد التأجير كأرباح ضريبية تضاف الي الوعاء وتعتبر نقطة حساب الإهلاك

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	32	21.9	30.5	30.5
	2.00	73	50.0	69.5	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

اعتبار فروق التقييم بين القيمة الدفترية والقيمة المقدرة للأصول المرهونة مقابل قرض عقاري ضمن حقوق الملكية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	16	11.0	15.2	15.2
	2.00	89	61.0	84.8	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

العبرة بتوقيت الاعتراف بالإيرادات والتكاليف العقارية هي الواقعة المنشأة للضريبة وان اختلفت مع بعض المعايير المحاسبية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	27	18.5	25.7	25.7
	2.00	78	53.4	74.3	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

الاعتراف فوراً بخسائر اضمحلال الأصول العقارية مخصصة من الوعاء الضريبي فور تحققها وفقاً لاختبارات وقياسات اضمحلال المناسبة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	18	12.3	17.1	17.1
	2.00	87	59.6	82.9	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

بحسب الإهلاك للأصول العقارية المحول الاعتراف بها من تاريخ التقييم

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	29	19.9	27.6	27.6
	2.00	76	52.1	72.4	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

توفر الأحكام السابقة مساحة كاملة من الموضوعية وعدم التحيز

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	15	10.3	14.3	14.3
	2.00	90	61.6	85.7	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

إعداد قاعدة معلومات لحالات المثل المستقرة وأحكام المحاكم وقرارات لجان الطعن التي تقرر مبدأ قانوني ممكن الاستفادة به في المحاسبة المستندية او التقديرية للأشقة العقارية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	16	60.3	47.1	47.1
	2.00	18	11.6	52.9	100.0
	Total	34	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		125	100.0		

لا يتم دحض أي مستند عرفي أو غير رسمي يحدد تكلفة أو إيرادا الا من خلال توافر قرانن قويةتعمل علي اعتدال التقدير الشخصي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	19	13.0	18.1	18.1
	2.00	86	58.9	81.9	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

تضمنين تقرير الفحص كافة البيانات والقرانن والافصاحات الضريبية لنظام الرقابة الداخلية ودي أمانة الدفاتر وأسباب اللجوء الي التقدير

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	20	13.7	19.0	19.0
	2.00	85	58.2	81.0	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

تحقيق تحسين في المقدرة العلمية والفنية : من خلال دعم المعلومات الفنية وضمان التعليم المستمر وترشيد الحكم المهني

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	18	12.3	17.1	17.1
	2.00	87	59.6	82.9	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

تحقيق تحسين في الرأي الفني المحايد الذي يضمن الاستقلالية والموضوعية والبعد عن التحيز

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	17	11.6	16.2	16.2
	2.00	88	60.3	83.8	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

يوفر أسلوب مناسب لقياس أداء الفاحص الضريبي وتقييم أعماله الفنية بناء على ثوابت علمية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	15	10.3	14.3	14.3
	2.00	90	61.6	85.7	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

يلاءم إدارة المخاطر الضريبية بتقديم الدعم المستمر وتوحيد أسس القياس الضريبي والتقييم

العقاري

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	12	8.2	11.4	11.4
	2.00	93	63.7	88.6	100.0
	Total	105	71.9	100.0	
Missing	System	41	28.1		
Total		146	100.0		

ملحق رقم (٣)

مقترح تطويري مقدم

الى مصلحة الضرائب المصرية



جامعة بورسعيد
كلية التجارة
قسم المحاسبة والمراجعة

مقترح تطويري للمعالجة الضريبية للأنشطة العقارية

مقدم الى:

مصلحة الضرائب المصرية (ضرائب الدخل) / مصلحة الضرائب العقارية.

أجيزت رسالة دكتور الفلسفة في المحاسبة والضرائب والمقدمة من الباحث / الباز فوزي الباز أحمد قابيل – مدير عام الضحص بمأمورية ضرائب فاقوس العامة وهي بعنوان:

مدخل محاسبي مقترح لتطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية
بغرض تحقيق الاتساق لعناصر الوعاء الضريبي

تحت إشراف كلاً من السادة :

١. أ.د محمد عبد الرحمن العائدي – أستاذ المحاسبة والمراجعة المتفرغ – العميد
الأسبق - كلية التجارة جامعة بورسعيد.

٢. د. نورهان علي المر – مدرس المحاسبة والمراجعة بالكلية.

ملخص المقترح التطويري :

تطوير المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية الخاضعة لضريبة الدخل والضريبة علي العقارات المبنية في ظل التشريعات الضريبية ومعايير المحاسبة ذات الصلة، وذلك من خلال تبني هيكل فكري يتكون من مجموعة المفاهيم والفروض والمبادئ المقترحة تعمل كمرجعية لترشيد التطبيق العملي، وكذلك هيكل تطبيقي يتكون من مجموعة المعايير والسياسات والإجراءات الضريبية المقترحة للتغلب علي المشكلات المتعلقة بتباين القياس والاعتراف الضريبي عند المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية في الواقع التطبيقي.

أولاً: الهدف من المقترح التطويري :

التغلب علي مشكلات المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية وتمثل فيما يلي:

١. مشكلة تباين المعالجة المحاسبية الضريبية سواء الناتجة عن إعادة التقييم، أو التحولات بين الأنشطة العقارية المختلفة وبخاصة في أنشطة الاستثمار العقاري والضريبة علي العقارات المبنية.

٢. مشكلة تعدد بدائل القياس المحاسبي الضريبي المبدئي واللاحق ما بين نموذج التكلفة التاريخية، أو نموذج القيمة العادلة، أو النموذج المختلط، ويظهر ذلك في نشاط الاستثمار العقاري، وعند التحول في الاعتراف المحاسبي للأصول العقارية الثابتة وغير المتداولة.

٣. مشكلات تحديد أرباح وخسائر إعادة التقييم وتكييفها محاسبياً والاعتراف بها عند المحاسبة الضريبية، ويظهر ذلك نتيجة عشوائية الحكم الشخصي في عمليات التقييم، أو في تقدير وقت التصرف، أو عند تقسيم العقارات بغرض البيع.

٤. مشكلات المعالجة الضريبية المختلفة للأصول العقارية المحتفظ بها سواء متاحة للبيع أو لغرض المتاجرة، كما هو الحال في عمليات التخلص من الاستثمار العقاري بالبيع.

٥. مشكلات القياس المحاسبي للإيراد العقاري وتوقيت الاعتراف به بين المعايير المحاسبية، والتشريع الضريبي، بالنسبة لشراء أو بناء وتشبيد العقارات بغرض بيعها والتصرف فيها علي وجه الاحتراف، أو التصرفات الوحيدة للعقارات، أو حالة تحديد الإيراد الحكمي للعقارات.

٦. مشكلات التباين بين معايير المحاسبة، والتشريعات الضريبية بالنسبة لتأجير العقار بصيغة التأجير التمويلي، ووجود بعض المعالجات لم يتطرق إليها التشريع الضريبي ولا المعيار المحاسبي كعمليات البيع مع إعادة الاستئجار تمويلياً.

٧.مشكلات الإهلاك المحاسبي للعقارات المستخدمة في أصول الشركات وفقاً لمعايير المحاسبية، وبين الإهلاك وفقاً للتشريعات الضريبية والتشريعات ذات الصلة، بالنسبة لأصول العقارية والتحول في الاعتراف لنشاط الاستثمار العقاري.

ثانياً: عناصر الهيكل الفكري للمقترح التطويري : ينتهي الى مجموعة المبادئ المقترحة الآتية:

١.المبدأ الأول : وضوح المعالجة الضريبية المحاسبية للأنشطة العقارية: وهو ما يفسر استقامة المقترح التطويري كمعيار للتطبيق، ينفي التضارب عند تناول الممارسة الفعلية للمحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية، فيجب أن يكون خالي من تفسير الرايين، ومن وجود التناقضات، أو تنوع القياسات الضريبية، محدداً للحالة التي تتناول علاجها، موضحاً للهدف الذي يسعى المدخل المحاسبي المقترح إلى تحقيقه.

٢.المبدأ الثاني: مبدأ السهولة والبساطة في التطبيق المحاسبي الضريبي للأنشطة العقارية: ويعني سهولة الاستيعاب من الفاحص الضريبي، أو المنفذ لعمليات المحاسبة الضريبية، وأن يكون بعيد عن الأسلوب المعقد الذي يتطلب تفسيرات جديدة مرتبط بالخبرات السابقة وآليات العمل الحالية، وليس فقط يطورها، بل ويسهل طرق التنفيذ.

٣.المبدأ الثالث : مبدأ عدم التناقض: ويعني عدم التناقض مع الأسس والممارسات المقبولة والسائدة والمستقرة للمحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية التي تتنوع بين الربط الحكمي، وبين الضريبة القطعية، والوعاء الخاضع الناتج من إيرادات بعد خصم التكاليف واجبة الخصم، وأن يكون غير متناقض مع معايير المحاسبة المصرية التي اعتبرها التشريع الضريبي أساساً مقبولاً للوصول إلى الوعاء الضريبي الخاضع.

٤.المبدأ الرابع: موضوعية القياس والتقييم العقاري: ويتعلق هذا المبدأ بالتأكيد على مصدر المعلومات التي يتم استخدامها في عمليات التقييم العقاري وينص هذا المبدأ على تأثر القيمة السوقية والعادلة للعقارات بالعوامل الهندسية

والسكانية والمالية تأثيراً يحد من المعالجات العشوائية في وعاء الضريبة علي الأنشطة العقارية.

٥. المبدأ الخامس: موضوعية الاعتراف بالإيراد العقاري " حيث يؤكد هذا المبدأ علي نقطة الاعتراف بالإيراد العقاري عند حساب الضريبة في كافة الأنشطة العقارية وينص هذا المبدأ علي تحقق الإيراد العقاري لغرض حساب الضريبة عند تحرير العقد، أو إصدار الفاتورة، ولا عبرة بكونه مشهر أو غير مشهر مقبوض الثمن أو مؤجل باعتباره أداة موضوعية تمكن الفاحص الضريبي من عدالة قياس الدخل الخاضع للضريبة.

٦. المبدأ السادس: مبدأ تعدد وشمولية الدخل الضريبي علي الأنشطة العقارية: ويهتم هذا المبدأ بالوعاء الضريبي الموحد، وينفي تعدد الملفات الضريبية للشخص الواحد سواء كان شخص اعتباري أو شخص طبيعي، وينص علي توحيد ملفات الممولين على أساس حساب الضريبة الموحدة علي الأنشطة العقارية المتعددة، ويفيد هذا المبدأ في السيطرة علي عناصر الأمر المقضي فيه بأن تتضمن ملفات الممولين كافة الأنشطة العقارية.

٧. المبدأ السابع: عدالة حساب الضريبة علي الأنشطة العقارية: ويختص هذا الفرض بضبط المعالجة الضريبية لسلبات الاعتماد علي نقطة تحقق الإيراد والتي تظهر في التباين الكبير في تحصيل الإيرادات علي مدد طويلة، فلا تتحقق عدالة حساب الضريبة علي إيرادات لم تحصل بعد، وينص هذا المبدأ علي وجوب الفصل بين حساب الضريبة المرتبط بأساس الاستحقاق، وتحصيل الضريبة الذي يجب أن يرتبط بالأساس النقدي ويرتبط بوجه الاحتراف والاعتیاد لممارسة النشاط العقاري.

٨. المبدأ الثامن: المقابلة الصائبة للتكاليف: وهو يعني أن يتم استنزال التكاليف الخاصة بالنشاط العقاري في حدود ما يقابلها من إيراد تتم المحاسبة عنه، وينص هذا المبدأ علي اعتبار التكاليف واجبة الخصم متى ما كانت سبباً في تحقق الإيراد من الأنشطة العقارية.

ثانياً: عناصر الهيكل التطبيقي للمقترح التطويري : ينتهي الى مجموعة المعايير المقترحة الآتية:

١- المعيار الأول : وجوب التقييم العقاري الصائب لغرض حساب وربط الضريبة علي الأنشطة العقارية:

ويقصد بهذا المعيار إتباع الأسس العلمية لتقييم العقارات المبنية المتخذة أساساً في حساب وربط الضريبة علي الأنشطة العقارية بالاستفادة بما ورد بالاشتراطات المصرية، والدولية لتقييم العقارات.

ويهدف هذا المعيار الى خفض التباين من عمليات القياس الضريبي اللاحق لأصول العقارية المتخذة أساساً لربط وحساب الضريبة، حيث تتحدد قيمة العقارات في تاريخ سابق لتاريخ الاعتراف الأولي وفقاً للاشتراطات الدولية للتقييم العقاري ومعايير التقييم العقاري المصرية.

٢- المعيار الثاني، يتم تقييم العقارات لغرض الضريبة من خلال نظام خبرة معتمد، حيث ضبط قاعدة بيانات مناسبة عن العوامل المؤثرة في أسعار العقارات وتحديد قيمتها الملائمة لربط وحساب الضريبة.

ويقصد بهذا المعيار تبني نظام خبرة يحدد من خلاله الأهمية النسبية لكل عامل مؤثر في قيمة العقارات وتسعير قيمة كل عامل وفقاً للعقارات المباعة في منطقة العقار المستهدف، ومعرفة القيمة الملائمة لذلك العقار.

٣- المعيار الثالث : ضرورة شمول المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية علي نموذج موحد في جميع المصالح الإيرادية الضريبية.

ويقصد بالمعيار توحيد أساس المعالجة الضريبية المستندة الى عمليات تقييم العقارات، حيث أن اختلاف نماذج التقييم بين مصلحة إيرادية وغيرها من المصالح يعمل علي تباين في وعاء الضريبة، ومن ثم يؤثر ذلك علي الاتساق فيه، ويرى الباحث أن وجود هذا المعيار يعتبر مفيد في المعالجات الضريبية الآتية:

- أ- حالة تقييم الأراضي المعدة للبناء عليها في نشاط شراء وتشييد العقارات بغرض بيعها حيث أن حساب تكلفة البناء يستلزم حساب تكلفة الأرض، ويستخدم التقييم في حساب تكلفة الأرض إذا كانت الأرض مصدرها ميراث أو هبة أو مشتراة من فترة كبيرة ضمن أصول الشخص الطبيعي أو الاعتباري.
- ب- حالة تقييم مخزون آخر المدة للعقارات غير المباعة في شركات تشييد وبناء العقارات بغرض بيعها حيث يعاد التقييم إذا كانت المنشأة تستخدم سعر السوق في تقييم بضاعة آخر المدة.
- ج- تقييم الأصل العقاري المتداول (بضاعة) في منشآت بناء وتشييد العقارات إذا ما قررت الشركة تحويل الاعتراف به إلى أصل ثابت كمن يستغل أحد العقارات المعروضة للبيع لشغله لفرع من فروع المنشأة أو أحد مبانيها، وعليه يلزم معرفة القيمة القابلة للإهلاك، كما يستخدم التقييم في الحالة العكسية، عند تحويل الاعتراف للعقار من أصل ثابت إلى أصل متداول (بضاعة) في نفس المنشآت العقارية.
- د- تقييم العقارات بغرض التحقق من قيمة الإيراد للعقارات المباعة بعقود غير مشهورة، وإدراج قيمة البيع بأقل من القيمة الحقيقية للعقار، حيث يلزم الفاحص الضريبي التثبت من رقم الإيراد المستند إلى (عقد عرفي).
- هـ- تقييم العقارات في نشاط التصرف العقاري في حالة تقديم العقار كحصة عينية في رأس مال شخص اعتباري (شركة مساهمة مثلا).
- و- تقييم العقارات في حالة التأجير التشغيلي لمدة تزيد عن ٥٠ سنة إذ أن المعالجة الضريبية عندها تعتبرها واقعة تصرف تخضع لضريبة قطعية. إذا كانت علي غير وجه الاحتراف، أو تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية إذا كانت علي وجه الاحتراف والاعتقاد.

ز- تقييم العقارات المباعة ناتج التقسيم مختلفة المساحات والامتيازات حسب المطلات البحرية والقبلية، حيث يتخذ التقييم أساسا لتحديد قيمة الإيراد، أو قيمة التصرف العقاري لنشاط التقسيم.

ح- تقييم العقارات المبنية والزراعية في حالة تحديد القيمة الإيجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة على العقارات.

ط- تقييم الاستثمارات العقارية المحتفظ بها بغرض البيع تقييما لاحقا حيث يتم الاعتراف بالفرق بين القيمة الأولية والقيمة العادلة المقيمة له ضمن بنود قائمة الدخل.

ي- تقييم الاستثمار أو الأصل العقاري الثابت في حالة تكوينه ذاتيا بمعرفة المنشأة، أو تطويره حيث يدرج بالقيمة العادلة (المقيم بها)، ويعترف بالفرق بين التقييم السابق، وتلك القيمة في قائمة الدخل.

ك- تقييم الاستثمار العقاري عند استبعاده وسحبه نهائياً من الاستخدام لعدم وجود منافع اقتصادية متوقعة من التصرف فيه، حيث تعالج بمقتضى ذلك الأرباح والخسائر الناتجة عن التوقف عن الاستخدام في قائمة الدخل.

ل- تقييم العقار المؤجر تأجيرا تمويليا في نهاية عقد التأجير حيث أيلولته تصير الى المستأجر، وبالتالي فلا بد من تحديد القيمة التي عندها يبدأ الاعتراف بالأصل العقاري ضمن أصول المستأجر حيث تتحدد بذلك القيمة القابلة للإهلاك.

م- تقييم الأصل العقاري الضامن للرهن العقاري تقييما لاحقا للتقييم الأولي حيث لا يمكن السماح بالتضارب بين أسس مختلفة للتقييم يختلف من خلالها تحديد قيمة التغطية لأعمال التوريق التي تصدر أوراق مالية بضمان ذلك العقار المرهون.

٤- المعيار الرابع: القياس الضريبي للإيرادات العقارية استناداً الى واقعة التحقق الفعلي وفقاً لأساس الاستحقاق:

ويقصد بهذا المعيار الاعتراف بالإيراد العقاري وفقاً للعقد أو الفاتورة بغض النظر عن واقعة التسليم الفعلي، وبغض النظر عما إذا كان العقد مشهور أو غير مشهور، وفقاً لأساس الاستحقاق سواء تم قبض الثمن أو تأجيل كله أو جزء منه.

٥- المعيار الخامس: المعالجة الضريبية الرشيدة للدخل العقاري الشامل: ويقصد بهذا المعيار اشتمال الوعاء الضريبي على كافة الإيرادات العقارية سواء المبلغ الحالي، أو المؤجل وكذلك الفائدة على المبالغ المؤجلة حالة البيع بالتقسيط، أو اشتماله على أي فائدة إضافية، أو غرامات تأخير، أو غير ذلك.

ويلزم لتطبيق هذا المعيار المقترح بشأن المعالجة الضريبية للعقارات المباعة بنظام التقسيط على مدد كبيرة اعتبار كل الثمن المدون بالعقد إيراداً ضريبياً يدخل في وعاء الضريبة في سنة تحقق عملية التعاقد، ويتم تعويض الممول بتأجيل جزء من الضريبة المستحقة أي بتقسيطها بنفس نسب الأقساط المستحقة من عملية البيع الأجل.

ويفيد هذا المعيار في قياس قيمة عقود التمويل العقاري بالقيمة التعاقدية للقرض، ويعتبر الإيراد هو قيمة الفائدة أو العائد الذي يحصل عليه من المستثمر، والذي ينتج من عملية التمويل العقاري بالنسبة للشركات الممولة.

٦- المعيار السادس: أن تكون واقعة الاحتراف والاعتیاد أساس تنوع نوع الضريبة: ويقصد بهذا المعيار تحديد مدي خضوع الإيراد العقاري لضريبة الأرباح التجارية والصناعية وعندها يحاسب كإيراد يقابل تكلفة وهذا يتم في حالة احتراف الممول النشاط العقاري، وبين خضوع الإيراد العقاري الى ضريبة قطعية تكون في حالة عدم الاحتراف والاعتیاد

ويفيد هذا المعيار في الحد من التباين في المعالجة الضريبية للتصرفات العقارية وعدم التفرقة بين التصرف بالبيع للاستثمار العقاري على أساس كونه

أصل محتفظ به لغرض البيع، أو كأصل محتفظ به لغرض المتاجرة، وإنما الفاصل بين اعتباره نشاط مستمر أو نشاط عرضي يخضع لضريبة قطعية أو غير ذلك هو وجود عملية الاحتراف أو الاعتياد من عدمه.

٧- المعيار السابع: اشتمال قائمة الدخل الضريبية علي أرباح وخسائر عملية التقييم العقاري نتيجة تغيير الاعتراف للأصل العقاري بين الأصول الثابتة، أو غير المتداولة، أو الأصول المتداولة والعكس.

ويقصد من هذا المعيار إضافة فروق إعادة التقييم الناتجة عن تغيير الاعتراف بالأصل العقاري عند تحقق أرباح إعادة تقييم، أو خصماً من الوعاء في حالة تحقق خسائر إعادة التقييم.

ويفيد هذا المعيار في معالجة الأصول العقارية التي يتم إعادة تقييمها بغرض تغيير الشكل القانوني ما لم ينص التشريع الضريبي علي ما يخالف ذلك.

كما يفيد هذا المعيار في معالجة فروق التقييم بين القيمة العادلة، والقيمة الدفترية للاستثمار العقاري المبني ذاتياً، أو المطور بمعرفة المنشأة ضمن قائمة الدخل الضريبية إضافة إلي الوعاء الضريبي، أو خصماً منه، كما تعالج فروق التقييم بين القيمة الدفترية والقيمة المقدرة للأصول المرهونة مقابل قرض عقاري ضمن حقوق الملكية إضافة أو خصماً منها مراعاةً لظروف العقار الضامن.

ويعمل هذا المعيار علي التأكيد علي حساب الإهلاك للأصول العقارية المحول الاعتراف بها إلي أصول ثابتة من تاريخ التقييم، وتعتبر القيمة السوقية أو الملائمة بحسب الأحوال للتقييم العقاري هي أساس حساب الإهلاك.

ومن منطلق هذا المعيار تعالج القيمة العادلة للأصول العقارية المستأجرة تمويلياً في نهاية عقد التأجير والتي تؤول إلي المنشأة كأرباح ضريبية تضاف إلي الوعاء الضريبي، وتعتبر نقطة لحساب الإهلاك باعتبارها أصلاً يخص المنشأة .

وأخيراً وفقاً لهذا المعيار لا يتم التفرقة في المعالجة الضريبية بين الأصول العقارية المحتفظ بها سواء متاحة للبيع أو لغرض المتاجرة. وكل الفروق بين التقييم المبدئي واللاحق تعالج ضمن قائمة الدخل إضافة للربح الضريبي أو خصماً منه.

٨ المعيار الثامن : سريان شروط الإهلاك المحاسبي الواردة في المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) فيما لا يوجد نص يناقض ذلك في التشريع الضريبي.

ويقصد من تطبيق هذا المعيار الرجوع الى معيار المحاسبة المصرية بشأن إهلاك الأصول الثابتة، ويتم اعتماد النسب والطرق التي يحددها فيما لا يوجد نص قانوني يحدد طريقة معينة ونسب ملزمة لحساب الإهلاك الضريبي

ويفيد هذا المعيار التأكيد علي البدء في حساب الإهلاك للأصول العقارية للمنشأة بعد اعتبار الأصل صالح للاستعمال وهي نقطة تحديد القيمة القابلة للإهلاك وبعدها تتوقف عملية الرسملة.

٩- المعيار التاسع : إمكانية حساب إهلاك للأراضي كأصل عقاري: ويقصد بهذا المعيار مراعاة إهلاك الأراضي ذات النقص التدريجي في قيمتها مثل الأراضي المألحة والتي تحتاج إلي معالجات مستمرة في الشركات الزراعية، أو الأراضي المطللة علي الأنهار والبحار، أو الأراضي التي تتعرض لظروف مناخية تغير من طبيعتها كأحد الأصول العقارية الاستثمارية.

١٠- المعيار العاشر: الاعتراف بخسائر الاضمحلال ضريبيا ضمن قائمة الدخل الضريبية: ويقصد بهذا المعيار خصم خسائر الاضمحلال من الوعاء الضريبي بمجرد تحققها ووفقا لاختبارات وقياسات الاضمحلال المناسبة، وذلك خروجاً علي ما قرره مصلحة الضرائب من عدم الاعتراف بذلك .

١١- المعيار الحادي عشر : المعالجة الضريبية للوعاء الضريبي المقدر: حيث يؤخذ بهذا المعيار بشأن الحالات الضريبية غير المستندة إلي دفاتر منتظمة، والتي يتم اللجوء إليها في تعديل الدفاتر أو طرحها ، ويتمثل هذا المعيار في موضوعية المعالجة التقديرية للأنشطة العقارية: يقصد بهذا المعيار عدم التحيز في تقدير الإيرادات والتكاليف للأنشطة العقارية، ويتم التمسك بتعليمات مصلحة الضرائب التي تشترط وجود قرائن قوية يتم علي أساسها التقدير، وعلي أساس أنه يجب علي الدائن أن يقيم الدليل علي دينه .

وتطبيقاً لهذا المعيار تلتزم مصلحة الضرائب بإعداد قاعدة معلومات لحالات المثل المستقرة وأحكام المحاكم وقرارات لجان الطعن التي أقرت مبدأ قانوني في عمليات تقدير الإيرادات والتكاليف الخاضعة للضريبة على الأنشطة العقارية.

ويفيد هذا المعيار بعدم دحض أي مستند رسمي، أو غير رسمي يحدد تكلفة أو يقر إيراداً إلا من خلال توافر قرائن قوية تبرر اللجوء للتقدير الشخصي الذي يجب أن يكون معتدلاً وفقاً لحالات المثل المستقرة ووفقاً لما استقر عليه الممول النظير لنفس النشاط، وبناء على هذا المعيار يتم الاسترشاد في تقدير أرباح العقود طويلة الأجل بالمستخلصات التي يتم صرفها من جهات التعاقد وإجراء المقارنات مع العقد الأساسي والتكميلي في نهاية مدة التشغيل مع الاعتراف بالتعويضات ضمن الإيرادات الضريبية، وخصم الغرامات التي تقع على الممول المؤيدة بمستندات بشأن نشاط العقود العقارية .

١٢- المعيار الثاني عشر : تضمين تقرير الفحص الأسس العلمية والاشتراطات والمتغيرات التي تم أخذها في الاعتبار عند القيام بعمليات التقييم العقاري لغرض لحساب الضريبة : ويقصد من هذا المعيار الإفصاح للممول عن الطريقة التي تم بها تقييم العقارات التي تعتبر الأساس في حساب الضريبة، لاسيما وأن هذه الأسس ربما تكون محل اعتراض وطعن من الممول العقاري وبالتالي لابد من توضيحها في محتوى تقرير الفحص الضريبي للأنشطة العقارية.

١٣- المعيار الثالث عشر : تضمين تقرير الفحص الضريبي كافة المعلومات، والبيانات والأدلة والقرائن التي بناء عليها الوصول إلى الربح الضريبي، ويقصد من هذا المعيار دعم الاتساق في وعاء الضريبة وتحديد قيمته لاسيما فيما يلي:

(أ) تضمين تقرير الفحص بيانات الإقرارات الضريبية المقدمة وطبيعة الشكل القانوني للممول.

(ب) تضمين تقرير الفحص البيانات التمهيدية للفحص مثل تحديد طبيعة النشاط بوضوح، وبيان فلسفته، والأدلة القانونية التي تستوجب خضوع هذا النشاط للضريبة من عدمه، وتحديد طريقة حساب الضريبة ونوعية الضرائب.

- ج) تضمين تقرير الفحص الرأى فى الدفاتر، ومدى إمكانية الاعتماد عليها فى التقرير، أو التعديل عليها، أو طرحها واللجوء الى تقدير الضريبة.
- د) تضمين تقرير الفحص الأدلة، والقرائن، والمناقشات، والمعائنات، وملخص محاضر الأعمال، وناتج التقييم، والنصوص القانونية، والتعليمات، والإجراءات، وحالات المثل التي يبني عليها تحديد الوعاء الضريبي.
- هـ) وجوب الإفصاح فى تقرير الفحص عن قائمة الدخل الضريبي، والتي بمقتضاها يتم تعديل الربح المحاسبي، مع إتباعها بإيضاحات متممة لهذه القائمة عن الاشتراطات والقرائن القانونية والمحاسبية التي تم الاستناد اليها فى الوصول إلى الوعاء الضريبي.
- و) الإفصاح عن قائمة بالأرصدة الضريبية المؤجلة والتي تؤجل معالجتها لأي سبب قانوني، أو محاسبي، وتعالج ضمن الضرائب المؤجلة.

ثالثاً: آلية (ميكانيكية) تطبيق المقترح التطويري: تتضمن الخطوات الآتية:

- ١- التخطيط لعملية المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية: ويشمل إعداد خارطة الطريق لتنفيذ عمليات المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية؛ من بداية صدور أمر التكليف من السلطة المختصة بالقيام بأعمال الفحص المختصة وحتى كتابة تقرير الفحص، ويشمل ذلك تحديد أدلة الإثبات، وتجميع المعلومات اللازمة، واختيار المساعدين.
- ٢- اختيار فريق المراجعة الضريبية: حيث يتحدد حجم فريق المراجعة الضريبية تبعاً لحجم وطبيعة النشاط العقاري، وذلك من خلال أسلوب المراجعة الضريبية المشتركة، والتي يصدر بناء عليها تقرير الفحص المشترك الذي ينتهي بقرار قبول الإقرار المقدم من الممول، أو التعديل عليه.
- ٣- التعرف على طبيعة النشاط العقاري وتصنيفه: ويتطلب ذلك بيان اتجاه المحاسبة الضريبية على النحو التالي:
 - أ- تصنيف النشاط العقاري فى ضوء فرض توافر المعالجة الضريبية طبقاً للاحتراف و الاعتياد على ممارسة النشاط، وهذا يحدد اتجاه المعالجة

الضريبية في المحاسبة علي صايف إيراد عقاري بعد خصم التكاليف واجبة الخصم، فيكون نشاط أرباح تجارية وصناعية، أو انه نشاط عرضي يتعلق بتصرف عقاري تم مرة واحدة؛ فيحاسب عند ذلك علي ضريبة قطعية علي الوجه الذي يقرره القانون.

ب- التعرف علي الإيراد العقاري في ظل فرض إمكانية تطبيق اشتراطات الاعتراف بالإيراد العقاري، وكذلك في ضوء مبدأ وضوح المعالجة المحاسبية الضريبية للأنشطة العقارية؛ من خلال فحص أي شروط علي عقد البيع سواء تم بيعه نقداً، أو بنظام البيع بالتقسيط.

ج- التعرف علي طبيعة النشاط العقاري بيان علاقة هذا النشاط بالأصول الثابتة، أو الأصول غير المتداولة، ومدى وجود تحول في الاعتراف به من عدمه؛ وبيان القيمة الملائمة العادلة التي يتقرر عندها حساب الإهلاك في حالة تحول الاستثمار العقاري الى أصل ثابت، أو في حالة بيان القيمة الرأسمالية التي تفرض علي أساسها الضريبة علي العقارات المبنية.

د- بيان مجال تطبيق فرض ضبط الممارسات المحاسبية للأنشطة العقارية بين ممولي الضرائب المسكين بحسابات ودفاتر منتظمة، أو الذين يتم محاسبتهم بطريقة التقدير.

٤- اختيار الأساس العلمي للمعالجة الضريبية لهذا النشاط: وتأتي تلك الخطوة بعد التعرف علي طبيعة النشاط العقاري ، فعند ذلك يتقرر الأساس العلمي للمعالجة الضريبية، وذلك باستيعاب الفاحص الضريبي لأسس المعالجة الضريبية، وهنا لابد من التمسك بتطبيق مبدأ السهولة والبساطة في التطبيق المحاسبي الضريبي للأنشطة العقارية، في ظل توافق كامل مع التراكم المعرفي الضريبي كأحد الفروض الهامة.

٥- القيام بعمليات الفحص الميداني: وتأتي هذه الخطوة عند تنفيذ عملية المراجعة الضريبية ، حيث يتم ذلك من خلال اختيار فريق العمل والمساعدين بلجنة

الفحص والمراجعة الضريبية، علي أن يبدأ الأمر بالتخطيط لإجراء عمليات الفحص الميداني، وتحديد العينة من خلال دفاتر وحسابات الممولين، ويكون ذلك بتحديد أدلة الإثبات والتأكيد علي مصدر المعلومات التي يتم استخدامها في عمليات الفحص الميداني وأهمها ما يلي :

أ- التمسك بمبدأ موضوعية القياس والتقييم العقاري، بما يقرره من عدم التحيز وضمان وعاء ضريبي عادل يعكس القياس الضريبي السليم.

ب- إثبات مدي صحة وسلامة نظام الرقابة الداخلي كمدخل مهم لبيان عينة الفحص الميداني ومقدار التوسع في أعمال الفحص، وذلك لغرض بلوغ درجة الاطمئنان التي عندها يتقرر اخذ القرار باعتماد الإقرار الضريبي، أو التعديل علي بياناته.

ج- التأكيد علي مبدأ تعدد وشمولية الدخل الضريبي بتجميع أنشطة الممول في وعاء ضريبي موحد، حتى يكون القرار بربط الضريبة علي كافة أنشطة الممول ومطالبته بضريبة موحدة علي كل أنشطته.

د- التأكيد علي مبدأ عدالة حساب الضريبة علي الأنشطة العقارية بالفصل بين قيمة الضريبة وفقا لأساس الاستحقاق أيا كانت شروط البيع، واختيار تأجيل عمليات سداد الضريبة تبعا للمبالغ المؤجلة من تلك الإيرادات العقارية في ظل مبدأ المقابلة الصائبة للتكاليف مع تلك الإيرادات.

٦- كتابة تقرير الفحص: من خلال التمسك بالاشتراطات الشكلية والموضوعية لتقرير الفحص للأنشطة العقارية؛ بأن يتضمن المعلومات الكافية لإقرار الضريبة، وكذلك يتضمن ملخص لمحاضر أعمال الفحص الميداني ، كما يجب تضمين التقرير عرض لأدلة الإثبات التي يتقرر من خلالها حجم وعاء الضريبة والإفصاح المحاسبي الضريبي عن طرق التقييم العقاري، والقياس المحاسبي الضريبي المعتمد والدلائل القانونية والمحاسبية لذلك.

٧- قياس أداء الفاحص الضريبي: حيث يتم الاستفادة بمقاييس الأداء الإستراتيجية لتحقيق فاعلية الأداء، وضمان جودته وان ذلك الأداء يحقق الإستراتيجية العامة لمصلحة الضرائب و خطة الفحص للأنشطة العقارية، وهنا يؤكد الباحث علي التخلي عن مقاييس الأداء التقليدية وتبني مقاييس الأداء البعد الاستراتيجي.

والله ولي التوفيق،،

الباحث /الباز فوزي قابيل

Port-said University
Faculty of Commerce,
Accounting & Auditing Department



***Accounting Approach Proposal To
Development The Tax Accounting for Real Estate Activities In
Purpose to Achieve Consistency in Elements Tax Examination***

Ph.D. in Accounting

Submitted By:

Al-Baz Fawazy Al-Baz Ahmed Kabeel

Commercial arbitrator

of the Ministry of Finance – Tax Authority

Under Supervision of

Prof. Dr.

DR.

Mohamed Abd-El-Rahman El-Aidy

Nourhan Ali Elmor

Prof. of Auditing & Accounting

Lecturer in Accounting & auditing

**The Former Dean of Faculty of Commerce,
Port-said University**

**Faculty of Commerce, Port-said
University**

2018

The Nature of Research

Tax accounting represents a fundamental and technical phase of the tax system through the work of verifying the integrity of the accounting profit prepared on the basis of process standards and generally accepted accounting principles, then the implementation of the provisions of the tax legislation amendments necessary to reach that profit tax for taxable bowl.

They represent the following:

- 1- The Use of accounting methods in which they can develop knowledge of tax accounting for real estate activities as a form of tax accounting innovation is in the administrative apartment.
- 2- The Use of the ways and technical performance requirements of direct tax examiner for the work of the tax accounting for real estate activities in what is considered a means of artistic innovation.

Because of that the real estate activities represent a broad spectrum of activities in Egypt you need to pay attention to the process of its tax accounting because of its economic importance and an important source of tax proceeds

In fact that the practical problems that appeared when you do a tax accounting for real estate activities of all kinds represent a real obstacle to determin the Taxable base ; since there are a lot of variations and differences in accounting and tax treatment affect in determining the taxable profit, and limit access to tax examination fair decision for these activities, and determined some of the problems that are as follows:

- a. The problem of disparity in tax treatment variation, whether due to revaluation or transitions between the different real estate activities
- b. The problem of multiplicity of tax accounting measure initial and subsequent alternatives between the historical cost model or the fair value model or mixed model.
- c. The determination of the profits and losses of the problems of re-evaluation and adaptation accounting and recognition when tax accounting.

- d. The problem of Tax treatment statement of Financial companies prefix in securitization for mortgage.
- e. The tax treatment of real estate assets by different either available for sale or held for trading.
- f. Accounting Measurement of the real estate revenue and the timing of recognition between accounting standards, and tax legislation.
- g. problem of differing tax profit for the accounting profit according to the different ways to assess the mortgaged real estate in the real estate finance laws and the problem of the tax on dividends to securities ensuring property.
- h. problem of disparity between accounting standards and tax legislation regarding in the property leasing.
- i. The difference between the depreciation of real estate used in corporate assets in accordance with accounting standards and the depreciation in accordance with tax legislation and relevant legislation.

The problems mentioned in the previous represent measurement and recognition in the tax accounting, as well as the performance of the Tax examiner and that the researcher is trying to use innovation in the development of tax accounting of this trend.

Accordingly, the essential problem for research in that there is variation in the measurement and recognition of the accounting and tax activities of the Real estate activities because of the multiplicity of policies and procedures, laws and regulations, tax regulations and accounting standards and principles relevant, researcher proposes The development of tax accounting to overcome these problems in order to achieve consistency in elements Tax examination.

The Scientific Importance of Research:

According to the research problem, the scientific importance is follows:

It is to try rooting accounting for tax real estate activities and the definition of tax vessels under its control and treatment the accounting and tax problems of overlapping in According of many contemporary developments, including abandon the regional tax principle, a tax on dividends natural person and corporate legal.

The applied Importance of Research:

In addition to scientific importance, there is a practical importance to this research is the following:

1. the need of tax administration to developer approach combines real estate activities into a single mold and offers a formula for the tax accounting for these activities from which to overcome the problems of the status quo to income taxes and the tax on real estate based in Egypt.
2. Support Operations Specialization exact to accounting to Real estate activities and focus to works the task of tax proceeds and interest in her when adopting the annual examination and connectivity plans.

The Objectives of Research:

According to the nature of the problem of research and definition of the importance of research, the main objective of the research is to Accounting Approach Proposal To the development of tax accounting for real estate activities; Purpose to Achieve Consistency in Elements Tax Examination, this main objective is divided into the following sub-objectives:

1. A critical study of tax accounting for real estate activities.
2. Defining the elements Accounting Approach To Development The Tax Accounting for Real Estate Activities In.
3. A test study of Accounting Approach to tax accounting for real estate activities.

The Hypotheses of Research:

According to the research problem, its objectives and importance, the research hypotheses are as follows:

- 1) There is no variation in the accounting policies and procedures and current tax for real estate activities where negated there are problems with the tax accounting for real estate activities.
- 2) does not support the proposed approach consistency in Tax examination to real estate activities.
- 3) There are no moral consistency statistically significant when the proposed approach application for the development of tax accounting for real estate activities.

The Research`s Method:

In accordance with the research`s problem, its objectives and hypotheses, the following scientific method is followed:

This study is based on the case study method , built upon the inductive approach deductive mixed, following the key steps identified in accordance with that approach and which are as follows:

- 1) Discrepancies Study and differences in accounting policies and procedures for tax and real estate activities in the light of contemporary developments and consistency in elements tax examination.
- 2) put the basic assumption given that there are positive effect statistically significant moral if they are to benefit from the innovation of accounting when submitting the proposed framework for the development of tax accounting for real estate activities.
- 3) Carry out the appropriate tests and statistical analyzes and draw conclusions, which represent a practical guide to provide the proposed framework for the development of tax accounting for real estate activities in Egypt.

The Research`s Plan:

A solution to the problem of research and the achievement of its objectives and hypotheses This research is divided into the following chapters

Chapter I: analysis of tax accounting problems of the real estate activities of the technical and administrative perspective.

Chapter II: scientific solutions to the problems of tax accounting for real estate activities

Chapter III: The statistical test of proposed approach to achieve consistency in elements tax examination for real estate activities

The Results of Research

The researcher found through his study a set of results, that achievement of the objectives of the research, and proved the validity of its postulates, which can be crystallized in the following points,

1. The most important principles that harmonize the elements of the tax base of real estate activities are the principle of the clarity of tax linkage procedures and the tax principle of the need to meet revenue with actual costs as one of the important principles for reducing tax differences.
2. The property valuation requirements for tax accounting according to relative weights show that the personal assessment of the value of the property in light of its best use is considered to be the basis for tax accounting for real estate activities.
3. The current requirements of the tax assessment report for the negative treatment of tax accounting for real estate activities affect the required consistency in the tax container, which is why the researcher should introduce the requirements of the tax examination report within the elements of the proposed accounting approach.
4. The respondents' responses to the elements of the proposed approach, which correspond to the characteristics of the comparative advantages of the theory of Innovative Diffusion of accounting, indicate the need for an advanced information system to follow the real estate market at a high level of importance. The main factors affecting the real estate market should be determined according to the geographical distribution of each property.
5. The elements of the proposed accounting approach show that the characteristics of the theory of Innovative Diffusion are different from the hypotheses, principles, standards, methods and procedures applied to achieve the effectiveness of the intellectual and practical structure to achieve consistency in the tax base.
6. It is decided to reject the zero assumption and accept the alternative assumption that there is a discrepancy in tax accounting policies and procedures in the current situation, with no uniformity in the tax component of real estate activities.
7. The elements of the proposed accounting approach for the development of the tax treatment of real estate activities conform to the characteristics of the theory of Innovative diffusion of accounting.
8. There is a statistically significant effect of the elements of the proposed accounting input for tax treatment in the harmonization of the elements of the tax base for real estate activities.

The Recommendations of Research:

The researcher recommended with a set of recommendations , can be crystallized in the following points

1. Recommending the application of the proposed accounting approach for the purpose of controlling discrepancies in the tax instruments of real estate activities by highlighting the application of the proposed standards, methods and procedures when initiating tax treatment for these activities.
2. Recommend that the intellectual structure of the proposed accounting entry be a valid reference for practical application and a tool for rationalizing the actual practice of tax treatment for real estate activities.
3. Taking into account the formal and objective control of the tax examination report for real estate activities and confirming its inclusion in the set of bases and evidence of the real estate valuation processes, which is mainly used to link the tax.
4. Emphasis should be placed on addressing legal gaps, responding to queries, and then paying attention to issuing interpretive instructions and periodical books that address these gaps in order to achieve consistency in the tax collection of real estate activities.