

بحث بعنوان^١

إطار مقترح للمراجعة الضريبية وانعكاس ذلك على جودة التقارير المالية والإقرارات الضريبية

أحمد كمال الطيار	د/ هشام محمد الحموي	أ.د منصور حامد محمود
مدرس مساعد	مدرس المحاسبة	استاذ المحاسبة الخاصة
كلية التجارة-جامعة القاهرة	كلية التجارة-جامعة القاهرة	كلية التجارة-جامعة القاهرة

٢٠١٩-١٤٤٠هـ م

ملخص

يهدف هذا البحث إلى وضع إطار مقترح يساعد في تحسين جودة الأداء المهني للمراجع الضريبي الخارجي وانعكاس ذلك على جودة التقارير المالية والإقرارات الضريبية، وقد قسمت مقومات هذا الإطار إلى ثلاث مجموعات: تمثلت في مقومات خاصة بالمراجع الضريبي، مقومات خاصة بالبيئة الخارجية، مقومات خاصة بالعميل أو الممول. وبالاعتماد على أسلوب قوائم الإستقصاء لجمع البيانات والتي بلغ عددها ١٨٥ قائمة من مجموعة من مراجعي الحسابات الخارجيين، وفاحصي الضرائب، وأعضاء هيئة التدريس، توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ايجابية ذات دلالة احصائية بين مقومات الإطار المقترح وجودة أداءه المهني عند مراجعة واعتماد الاقرار الضريبي، كما توصل إلى وجود علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين تحسين جودة الأداء المهني للمراجع الضريبي الخارجي وجودة التقارير المالية والإقرارات الضريبية.

كلمات الفهرسة: الحوكمة الضريبية- المراجعة الضريبية- جودة الأداء المهني للمراجع الضريبي- جودة التقارير المالية.

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

طبيعة المشكلة

تعد الضرائب أحد أهم الأدوات الاقتصادية والمالية للدولة، والتي تستطيع من خلالها التأثير في الحياة الاقتصادية للمجتمع، فلم يعد الهدف الوحيد للضرائب هو الحصول على أكبر حصيلة مالية ممكنة فحسب، بل توسعت هذه الأهداف وامتدت لتشجيع عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية وتحقيق التوازن على المستوى المحلي للاقتصاد الكلي، وتعجيل عملية التنمية، وإعادة توزيع الدخل، وتحفيز الادخار والاستثمار (محسن، ٢٠١٧، ص ٣٥٦)

الأمر الذي جعلها تنال اكبر قدر من الاهتمام نحو وضع تشريع ضريبي يصاغ وفقاً لمبادئ تتماشى مع الفلسفات العلمية والعالمية الحديثة والتي تُبنى على أساس من الثقة المتبادلة بين الممول ومصصلحة الضرائب لخدمة الصالح العام للوطن، فقامت الدولة بإصدار قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ كخطوة هامة على طريق الإصلاح المالي والاقتصادي، وترجع أهمية إصدار هذا القانون إلى اعتباره أحد المقومات الهامة في تحقيق الاستقرار والعدالة الضريبية التي تكفل حماية المجتمع، علاوة على ضمان تشجيع وجذب الاستثمار المحلي والاجنبي (الناغي، ٢٠٠٧، ص ٢٩١).

ومع صدور قانون الضرائب الجديد أصبح المراجع الخارجي يلعب دوراً هاماً وحيوياً فرضته طبيعته وأهداف وملامح هذا القانون، بالإضافة إلى قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ وقانون ٧٩ لسنة ٢٠١٦ والتطورات الأخيرة في المنظومة الضريبية بما يعد تطوراً كبيراً للمراجع الخارجي نحو دور اكبر وأساسي ومؤثر في العديد من المجالات لعل من أهمها الاعتماد على التقارير والقوائم المالية المعدة بما يخدم تعليمات ومواد القانون الضريبي الجديد، إعداد واعتماد الإقرارات الضريبية، الحصول على شهادة من المراجع بشأن ضريبة القيمة المضافة تفيد بأحقية المكلف في خصم الضريبة أو ردها إذا ثبت عدم أحقية المكلف في ذلك، وغيرها من المجالات التي أدت إلى زيادة المسؤوليات الملقاة على عاتقه بما يتمشى مع هذا الدور الفعال.

هذا، ويتضمن دور المراجع في المجال الضريبي كافة الأعمال التي يقوم بها للوصول إلى تحديد الوعاء الضريبي العادل ورقم الضريبية واجبة الأداء، بشكل يحقق مصالح كل من المجتمع ممثلة في قياس حقوق الخزانه العامة كاملاً دون انقاص تحقيقاً للعدالة، أو الممولين ممثله في تحديد رقم الضريبية وفقاً لقدرتهم التكليفية دون مغالاة أو اجحاف (محمد، ٢٠٠٦، ص ١١).

وقد اختلفت الدراسات السابقة فيما بينها في تحديد العوامل المؤثرة في جودة الاداء المهني للمراجع عند مراجعة واعتماد الاقرارات الضريبية، فقد تناول (ذكي، ٢٠٠٣) قياس تأثير وجود معايير للخدمات الضريبية على جودة تحديد الوعاء الضريبي، مع بيان الدور الذي يمكن أن يلعبه المراجع الخارجي في أداء الخدمات الضريبية وخاصة خدمة مراجعة واعتماد الإقرار الضريبي وتوصل إلى أنه على الرغم من ظهور معايير للخدمات الضريبية وإعتبارها ملزمة ببعض الدول ومنها الولايات المتحدة الأمريكية، فما زالت غائبة عن التطبيق في مصر. كما تناول (Dezoort, 2012) مسؤولية المراجع الضريبي عن اكتشاف الغش الضريبي وتوصل إلى عدم وجود إرشادات أو مستويات للأداء المهني واضحة وصريحة يمكن من خلالها التعرف على مسؤولية المراجع الضريبي عن الغش الضريبي، وأن مسؤولية المراجع تزيد عن اكتشاف الغش الضريبي في حالة مهمة مراجعة واعتماد الإقرار الضريبي مقارنة بمهمة التخطيط الضريبي، وتناول كلٍ من (Christensen, 2015 ; McGuir et al.2012) العلاقة بين الخبرة الضريبية بالقوانين والتشريعات الضريبية للمراجع وتطويع الأرباح بهدف تخفيض الربح الخاضع للضريبة وتوصلوا الى ان الخبرة الضريبية للمراجع تلعب دوراً هاماً في الحد من ممارسات التطويع المصطنع بهدف تخفيض الربح الخاضع للضريبة. بينما تناولت دراسة (Hanlon et al. 2015) العلاقة بين الفحص الضريبي من قبل السلطات الضريبية جودة التقارير المالية، وأشارت الدراسة إلى أن الفحص الضريبي يعتبر أحد آليات ضبط الأداء المهني للمراجع عند مراجعة واعتماد الاقرارات الضريبية.

يتضح مما سبق أنه بالرغم من أهمية دور المراجع في المنظومة الضريبية إلا أن الدراسات السابقة لم تتناول محاولة وضع إطار مقترح للمراجعة الضريبية يتضمن

مجموعة من المقومات التي تعمل على تدعيم الدور الرقابي للمراجع عند قيامه بمهام المراجعة الضريبية، بناء عليه، تتلخص المشكلة الحالية في دراسة وتحديد العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني للمراجع عند قيامه بمهام مراجعة واعتماد الإقرار الضريبي وانعكاس ذلك على جودة التقارير المالية والإقرارات الضريبية .

أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيس للبحث في تحسين جودة المراجعة الضريبية الخارجية من خلال وضع إطار مقترح يهدف إلى تدعيم الدور الرقابي للمراجع الضريبي، مع بيان انعكاس ذلك على جودة التقارير المالية والإقرارات الضريبية، وينبثق من هذا الهدف مجموعة أهداف فرعية تتمثل فيما يلي:

- تدعيم مفهوم المراجعة الضريبية الخارجية بالبيئة المصرية.
- تحديد مقومات الإطار المقترح لتحسين جودة المراجعة الضريبية الخارجية.
- بيان إنعكاس الإطار المقترح للمراجعة الضريبية الخارجية على جودة التقارير المالية والإقرارات الضريبية.

فروض البحث:

بناءً على الأهداف التي يسعى البحث إلى تحقيقها، فإن فروض البحث يمكن تلخيصها فيما يلي:

- الفرض الأول:** توجد علاقة ايجابية بين مقومات الإطار المقترح للمراجعة الضريبية وجودة الأداء المهني للمراجع عند مراجعة واعتماد الإقرار الضريبي.
- الفرض الثاني:** توجد علاقة ايجابية بين مقومات الإطار المقترح وجودة التقارير المالية والإقرارات الضريبية.

منهجية البحث:

يشير مصطلح منهج البحث (Research Methodology) إلى المنهجية العامة والفلسفة التي يتبعها الباحث للإجابة على التساؤلات البحثية، واختبار الفروض. وبعبارة أخرى، يوضح مصطلح منهج البحث كيفية استخدام الباحث للأدوات والتقنيات المتاحة لجمع وتحليل الأدلة الملائمة للمساهمة في الإجابة على أسئلة البحث، والتوصل إلى نتائج واختبار فروض البحث (راضي، ٢٠١٣). وبناءً على ذلك،

أعتمد الباحث على المنهج الإستقرائي، حيث يتم الإستدلال المنطقي من خلال الدراسة والتحليل للدراسات السابقة لتحديد العوامل التي يمكن أن يكون لها تأثير على جودة الأداء المهني للمراجع عند قيامه بمراجعة واعتماد الإقرارات الضريبية، ومن ثم وضع إطار مقترح وصياغة فروضه، وتجميع البيانات لإختبار هذه الفروض بإستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المختلفة بهدف اشتقاق نتيجة عامة.

خطة البحث:

يشتمل البحث في الأجزاء التالية على عدة نقاط تتمثل في دور المراجع في ظل التشريعات الضريبية، مفهوم المراجعة الضريبية وأهدافها، جودة الأداء المهني للمراجع الضريبي، مقومات الإطار المقترح للمراجعة الضريبية مع بيان انعكاس ذلك على جودة التقارير المالية والإقرارات الضريبية وخلاصة البحث. وفيما يلي يتم تناول كل جزء من الأجزاء السابقة حسب ترتيبها:

١- دور المراجع الخارجي في ظل التشريعات الضريبية:

اهتمت التشريعات الضريبية الأخيرة بدور المراجع الخارجي في المنظومة الضريبية، حيث أصبح المراجع الخارجي يلعب دوراً هاماً وحيوياً فرضته طبيعة وأهداف وملامح تلك التشريعات وجاء ذلك واضحاً في قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، وقانون ٧٩ لسنة ٢٠١٦ ويمكن للباحث بيان ذلك كما يلي:

١/١ دور المراجع الخارجي في ظل قانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته:

مع صدور قانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته الأخيرة تعاضم دور المراجع الخارجي وأصبح مؤثراً في العديد من المجالات، ويمكن توضيح ذلك من خلال استقراء متطلبات مواد قانون الضرائب المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته كما يلي:

- الاعتماد على التقارير والقوائم المالية المعدة بما يخدم تعليمات ومواد القانون الضريبي الجديد وجاء ذلك واضحاً في نص المادة (١٧) و (٥١) على أنه " يتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبية

المصرية، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافي الربح المشار إليه"، هذا، وقد أدى تفعيل معايير المحاسبة المصرية إلى مساعدة مراجع الحسابات في أداء دوره الحيادي والفعال، حيث أنها أصبحت بمثابة مرجعية للقياس لكافة الصفقات وعناصر القوائم المالية لكل أطراف المنظومة الضريبية، مما يوفر عنصر الأمان والثقة في حسم الخلافات، خاصة فيما لم يرد به نص واضح وصحيح بالتشريع الضريبي (نجم، ٢٠١٤).

■ إعداد واعتماد الإقرار الضريبي وجاء ذلك في نصت المادة (٨٣) على أنه "يوقع الإقرار من الممول أو من يمثله قانوناً وإذا اعد الإقرار محاسب قانوني مستقل فإن عليه التوقيع على الإقرار مع الممول أو ممثله القانوني، وإلا اعتبر الإقرار كأن لم يكن. وفي جميع الأحوال يجب أن يكون الإقرار موقعاً من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين وذلك بالنسبة لشركات الأموال، والجمعيات التعاونية، والأشخاص الطبيعيين، وشركات الأشخاص إذا تجاوز رقم الأعمال لأي منهم مليوني جنيه سنوياً"، ويتضح من هذا النص أن المراجع الخارجي أصبح ملزماً بالتقرير عن مدى صحة وعدالة وعاء الضريبة الظاهر بالإقرار وفقاً لأحكام التشريع الضريبي مع بيان أية مخالفات قد تحدث من جانب الممولين لتلك الأحكام، ويتطلب ذلك من المراجع أن يكون نزيهاً وأميناً وصادقاً في تقريره، ولا يتأثر بمصالحه الشخصية مع عملائه، وعدم كتمان أو تحريف أو أخفاء ما يصل إلى علمه من وقائع أو انحرافات. كما تتبع أهمية الدور المكلف به المراجع الخارجي إلى أنه قد يتم ربط الضريبة نهائياً بإعتماده للإقرار إذا كان الإقرار خارج عينة الفحص الضريبي. حيث نصت المادة (١٢٩) على أنه "يقع على عاتق مصلحة الضرائب عبء الإثبات في حالة عدم الاعتداد بالإقرار إذا كان معتمداً من أحد المراجعين ومستنداً إلى دفاتر وفقاً لإحكام القانون" (محمد، ٢٠٠٦).

■ تقديم تقرير بشأن الديون المعدومة التي قام الممول بإستبعادها من دفاتر الشركة وحساباتها وجاء ذلك جلياً في نصت المادة (٢٨) على أنه "يسمح بخصم الديون المعدومة التي قام الممول بإستبعادها من دفاتر المنشأة وحساباتها إذا ما تقدم

بتقرير من أحد المحاسبين المقيدین بجدول المحاسبين والمراجعين يفيد توافر الشروط التالية: أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة، وارتباط الدين بالنشاط، وأنه قد سبق ادراج المبلغ المقابل للدين ضمن حسابات المنشأة، هذا بالإضافة إلى اتخاذ المنشأة اجراءات جاده لاستيفاء الدين ولم تتمكن من تحصيله بعد ١٨ شهراً من تاريخ استحقاقه"، يتضح من هذا النص أن المشرع أسند الى المراجع الخارجي قياس مدى صحة الديون المدومة التي أدرجها الممول حيث انها من البنود التي لها تأثير سالب على وعاء الضريبة.

- الاشتراك في لجان الطعن، حيث نصت المادة (١٢٠) على أنه " يكون من ضمن لجان الطعن اثنين من بين المحاسبين المقيدین في جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولي المهنة الحرة". ويتضح من هذا النص أن المشرع أعطى المراجع دوراً رقابياً يتمثل في الحكم على قرارات مصلحة الضرائب والمبررات والأسانيد التي يقدمها كل من الممولين ومصلحة الضرائب بشأن النزاعات التي قد تنشأ بينهما، مما ينتج عنه نوع من العدالة والموضوعية والحيادية بدلاً من التركيز على موظفي الضرائب وحدهم فيصبحون خصماً وحكماً في نفس الوقت.
- الاشتراك في مكافحة جريمة التهرب حيث جعل المشرع المراجع مسئولاً بالتضامن مع الممول عن المعلومات الواردة بالإقرار، وأنه في حالة عدم صدق تلك المعلومات فإنه يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة الآف جنيه ولا تجاوز مائة الف جنية أو بإحدى هاتين العقوبتين، وهذا ما نصت عليه المادة (١٣٢). ومن ثم وجب على المراجع الضريبي الحرص وبذل العناية المهنية الواجبة عند مراجعة واعتماد الإقرار الضريبي حتى ينأى بنفسه عن أي شبهة قد تعرضه للمسئولية القانونية.
- الاشتراك في المجلس الأعلى للضرائب من خلال نص المادة (١٣٩) من قانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على تشكيل المجلس الأعلى للضرائب والذي يهدف إلى ضمان حقوق دافعي الضرائب على إختلاف أنواعها والتزام الإدارات الضريبية المختصة بأحكام القوانين واللوائح الصادرة في هذا الشأن، وأن تتم

إجراءات الربط والتحصيل في إطار من التعاون وحسن النية، وكذلك توجيه الممولين إلى الإجراءات القانونية التي تكفل حصولهم على حقوقهم. وقد نظم المشرع اختصاصات واجتماعات وموارد ذلك المجلس واختيار أعضائه لتحقيق أهدافه، كما نصت المادة (١٤٢) على أن يكون من ضمن أعضاء المجلس اثنان من المحاسبين المقيدين بجدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة. ويشير الباحث إلى أنه حتى الآن لم يتم اتخاذ اجراءات جادة لتفعيل دور هذا المجلس.

٢/١ دور المراجع في ظل قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦:

نصت المادة (٣٠) من قانون ضريبة القيمة المضافة على "ضرورة حصول المكلف على شهادة من محاسب قانوني تفيد بأحقية المكلف في خصم الضريبة أو ردها إذا ثبت عدم أحقية المكلف في ذلك". ويتضح من هذا النص أن المراجع اصبح ملزماً بالتقرير عن مدى أحقية المكلف في خصم الضريبة أو ردها، وإذا خالف هذا الالتزام تعرض للعقوبة التي نصت عليها المادة (٧١) من نفس القانون، ومن ثم لا ينبغي له أن يوقع على الشهادة المذكورة دون فحص وتدقيق لحالة المكلف والوقوف على مدى أحقيته فيما يطالب به

٣/١ دور المراجع في ظل قانون إنهاء المنازعات الضريبية رقم ٧٩ لسنة ٢٠١٦:

مع صدور قانون إنهاء المنازعات الضريبية رقم ٧٩ لسنة ٢٠١٦ تعاضم دور المراجع، حيث نص في المادة الثانية على أن "تتولى إنهاء المنازعات الضريبية لجنة يصدر بتشكيلها قرار من وزير المالية برئاسة أحد ذوي الخبرة المتخصصين من غير العاملين بمصلحة الضرائب المصرية، وعضوية أحد أعضاء الهيئات القضائية بدرجة مستشار على الأقل، وعضو فني من العاملين في المصلحة، وللجنة أن تستعين في أداء عملها بمن تراه مناسباً. يتضح للباحث من هذا النص أن قانون ٧٩ لسنة ٢٠١٦ قد عظم من دور المراجع في المنظومة الضريبية وجعله رئيساً لهذه اللجنة المستقلة

والتي تقوم بالفصل في المنازعات الضريبية التي قد تنشأ بين الممول ومصلحة الضرائب.

٢/ مفهوم المراجعة الضريبية

جاء التشريعات الضريبية الأخيرة بفكر جديد مفاده إعادة الثقة والتواصل بين الإدارة الضريبية والممولين من خلال إيجاد دور فعال لمراجع الحسابات في إنجاح هذا التوجه الجديد للتشريع الضريبي بحيث يعمل من ناحية على ضمان سلامة وصدق القياس والإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية، ودقة إعداد واعتماد الإقرارات الضريبية، الأمر الذي جعل من المراجع الخارجي بصفة عامة والمراجع الضريبي الخارجي⁽¹⁾ بصفة خاصة داعماً للثقة بين الإدارة الضريبية والممولين. ويرى الباحث أنه نظراً لأهمية الدور الذي ألقته تلك التشريعات على عاتق المراجع في المجال الضريبي للحفاظ على موارد الدولة، وخاصة عند اعتماد الإقرار الضريبي أصبح هناك طرف آخر مؤثر في أركان النظام الضريبي المصري فرضته المستجدات الحالية من التشريعات الضريبية (قانون الضرائب الجديد رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته، بالإضافة إلى قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦)، ألا وهو المراجع الضريبي، حيث أصبح المحاسب القانوني الضريبي - على خلاف التشريعات الضريبية السابقة- مسئول بالتضامن عن إعداد واعتماد الإقرار الضريبي مع الممول، حيث الزم قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته شركات الأشخاص التي تزيد أعمالها عن إثنتين مليون جنيهاً بإعتماد إقراره الضريبي من محاسب قانوني بعد أن كان الأمر قاصراً على شركات الأموال فقط. (مادة (٨٣) من قانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥)، هذا بالإضافة إلى الإلتزام المنصوص عليه في قانون الضريبة على القيمة المضافة وهو الإلتزام المتعلق بالشهادة التي يوقعها المحاسب والتي تفيد بأحقية المكلف في خصم الضريبة أو ردها إذا ثبت عدم أحقية المكلف في ذلك (مادة (٣٠) من قانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦).

(1) يقصد بالمراجع الضريبي الخارجي: المحاسب القانوني الذي يقوم بمراجعة واعتماد الإقرار الضريبي للممول، وسيقوم الباحث باستخدام هذا المصطلح في باقي أجزاء البحث.

ولإبراز ماهية المراجع المالي والمراجع الضريبي وطبيعة عمليهما يتعين أن يكون ذلك من خلال معرفة هدف المراجعة المالية وهدف المراجعة الضريبية ومدى إمكانية الجمع بين هاتين المراجعتين تحت إشراف مكتب محاسب قانوني واحد لأداء خدمة المراجعة المالية والضريبية معاً.

فإذا كان هدف المراجعة المالية هو إبداء رأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن نتيجة أعمال المنشأة وأن القوائم المالية تعطي صورة صادقة وعادلة عن حقيقة المركز المالي.

فإن هدف المراجعة الضريبية هو التأكيد على صحة وعدالة بيانات الإقرارات الضريبية ومدى اتفاقها مع معايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليهما ومدى الاتفاق مع القوانين الضريبية السارية وتعليمات مصلحة الضرائب المصرية.

ويرى الباحث أن عمل المراجع الضريبي لا يقتصر فقط على الإقرار الضريبي، وإنما يمتد أيضاً إلى البيانات المالية المرفقة به، وخصوصاً التأكد من صحة الوصول للربح المحاسبي الوارد بقائمة الدخل في ضوء معايير المحاسبة المالية والذي يتخذ كأساس للوصول للربح الخاضع للضريبة في ضوء متطلبات التشريع الضريبي، ومن ثم يمكن تعريف المراجعة الضريبية بأنها " الحصول على تأكيد معقول عن صحة البيانات والمعلومات الواردة بالإقرار الضريبي والبيانات المرفقة به من خلال جمع الأدلة والقرائن اللازمة لإبداء رأي فني محايد من قبل مراجع ضريبي مستقل حول مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات الضريبية والتصريح بعدالة عن الضريبة الواجبة السداد".

هذا، ويعد الشخص المكلف والمناسب لأداء خدمات المراجعة الضريبية هو أحد الأشخاص الطبيعيين الذين تنطبق عليهم الشروط والمواصفات والمنصوص عليها في قانون مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة. وتتمثل هذه الشروط في توافر الخبرة الكافية فضلاً عن السمعة والكفاءة المهنية. وتتمثل المواصفات في مؤهلاته العلمية وخبراته وكفاءته، وأن تكون قدراته متناسبة مع حجم وطبيعة نشاط الشركة. ويرى الباحث هناك ضرورة لبحث سبل دعم استقلال المراجع الضريبي سواء من خلال الفصل بينه وبين المراجع المالي بحيث يكون المراجع الضريبي مستقل تماماً عن الشركة وعن

أعضاء مجلس إدارتها. يعين بقرار من الجمعية العامة بناء على ترشيح من لجنة المراجعة لضمان حياده واستقلالته وذلك بالنسبة للمنشآت التي ألزمها قانون الشركات بتعيين مراجع حسابات خارجي، أو وضع آليات تعمل على دعم استقلال المراجع الضريبي بالنسبة للمنشآت التي ليس لديها إلزام بتعيين مراجع حسابات خارجي.

١/٢ أهداف المراجعة الضريبية:

يمكن للباحث بيان أهم أهداف المراجعة الضريبية فيما يلي:

أ- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المدرجة بالإقرار الضريبي، والمرفقات الخاصة به في ضوء متطلبات التشريع الضريبي ومعايير المحاسبة المصرية.

ب- توفير الثقة من قبل مصلحة الضرائب في صدق وعدالة البيانات الواردة بالإقرار الضريبي والوصول إلى الربح الخاضع للضريبة.

ج- الحد من ممارسات التهرب الضريبي من خلال التأكد من أن الدفاتر والسجلات تشمل كافة أنشطة الممول وتتضمن أرباحه الحقيقية حيث أن المشرع الضريبي جعل المراجع مسئولاً بالتضامن عن صحة وصدق البيانات الواردة بالإقرار الضريبي مما يفرض على المراجع القيام ببذل العناية المهنية الواجبة عند مراجعة الإقرار حتى ينأى بنفسه عن التعرض للمسألة القانونية.

د- حماية موارد الدولة، حيث تمثل الضرائب جزءاً هاماً من الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة في رسم سياستها المالية والوفاء بالتزاماتها تجاه المجتمع (محسن، ٢٠١٧، ص ٣٥٦).

هـ- تخفيض عدد قضايا المنازعات الضريبية، وزيادة مستوى الإلتزام الطوعي لدى الممولين.

٢/٢ جودة الأداء المهني للمراجع الضريبي الخارجي:

يعتبر عمل المراجع نشاطاً اجتماعياً يؤثر ويتأثر بمجموعة من المتغيرات التي تعمل معاً كمثيرات تستثير دوافع المراجع وتؤثر على سلوكه، ومن ثم في أدائه المهني، وبالتالي تؤثر في جودة الأداء المهني للمراجع، نظراً لأن قرارات وأحكام

المراجع سوف يكون لها انعكاساتها ليس فقط على المنشأة محل المراجعة، بل تمتد لتشمل جميع الأطراف والطوائف المهتمة بهذه المنشأة. وفي هذا الصدد فإن عمل المراجع يعد وسيلة رقابية هامة تسهم في تدنيّة عدم تماثل المعلومات عندما تتعارض مصالح الأصيل مع مصالح الوكيل، من خلال توفير تأكيد معقول أن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية (سعودي، ٢٠١٦، ص ٢٩)

ويعتبر مفهوم جودة الأداء المهني للمراجع مفهوماً مركباً ذو أبعاد مختلفة حيث أنه يرتبط بمجموعة من المستفيدين لديهم اختلاف وربما إدراك وفهم متعارض عن ماهية جودة الأداء المهني لعملية المراجعة، فالمستثمرين يقيمون الجودة بصورة مختلفة عن حملة الأسهم، وهؤلاء بدورهم يقيمونها بشكل مختلف عن مديري الشركات، وكل هؤلاء يقيمونها بشكل مختلف عن مصلحة الضرائب وخاصة بعد صدور قانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته حيث أصبح المراجع الخارجي يلعب دوراً هاماً في المنظومة الضريبية بما يعد تطوراً كبيراً للمراجع الخارجي نحو دور أكبر وأساسي ومؤثر في العديد من المجالات والتي من أهمها مراجعة واعتماد الإقرار الضريبي، مما ترتب عليه ضرورة التأكيد على جودة الأداء المهني للمراجع الضريبي، كل ذلك قد أدى إلى تباين واختلاف وجهات النظر حول ذلك المفهوم

فقد عرف (عيسى، ٢٠٠٨، ص ٥) جودة الأداء المهني للمراجع منظور قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والغش والتحريفات في القوائم المالية. وعرفها (عبد المنعم، ٢٠٠٤، ص ٨٠) من منظور الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها، حيث أن التزام المراجع عند قيامه بأداء عملية المراجعة بالمعايير المهنية سيحقق جودة الأداء المهني له. كما عرفها (إسماعيل وقطب، ٢٠٠٣، ص ٧) من منظور تحقيق أهداف الأطراف المرتبطة بعملية المراجع، والتي تعتمد على تقرير المراجع للوصول إلى أقصى استفادة ممكنة للأطراف المهتمة بخدمات المراجعة".

وتأسيساً على ما سبق يمكن للباحث تعريف جودة الأداء المهني للمراجع من منظور ضريبي بأنها "أداء مهام المراجعة الضريبية بكفاءة وفعالية في ضوء وجود مستويات للأداء المهني وقواعد وآداب السلوك المهني، والعمل على تلبية رغبات الأطراف المرتبطة بعملية المراجعة الضريبية، بهدف زيادة مستوى الالتزام الضريبي

لدى العميل، بما يؤدي إلى إضفاء الثقة والمصداقية على بيانات الإقرار الضريبي ومرفقاته"

٣/ مقومات الإطار المقترح للمراجعة الضريبية

١/٣ استقلال المراجع الضريبي:

يواجه مراجع الحسابات العديد من الضغوط والمخاوف عند ممارسته لإدائه المهني، حيث يصعب أن يتحرر بصورة كاملة من كافة القيود التي قد تمارسها إدارات المنشآت وهو ما قد يؤدي لاستحالة تحقيق الاستقلال بشكل كامل، وخاصة عندما يواجه المراجع دافعان متعارضان في نفس الوقت، حيث يمثل أولهما دافع الحفاظ على سمعته وتجنب مخاطر التقاضي، بينما يتمثل الدافع الثاني في الحرص على إشباع طموحه في تعظيم وتحقيق أكبر قدر من العوائد طويلة الأجل من خلال تقديم العديد من الخدمات المهنية لعملائه (سليم، ٢٠١٤، ص ٦٩).

هذا وقد أشار (محمد، ٢٠٠٦، ص ١٨) إلى احتواء بيئة الأعمال الضريبية على مجموعة من المصالح المتعارضة والتي تمثل ضغوطا على المراجع قد تؤثر عليه عند إصدار أحكامه بالتحيز ناحية المصلحة الذاتية للعميل - خاصة إذا ارتبطت مصالحته بمصلحة ذلك العميل- والتي قد تكون متعارضة مع مصلحة الخزنة العامة، مما قد يؤثر على سمعة المهنة وثقة المجتمع لها، بجانب إمكانية وقوع المراجع تحت طائلة المسؤوليات والعقوبات، ولتلافي ذلك يلزم ضرورة تحقيق الاستقلال المهني للمراجع عند أداء دوره الضريبي سواء في المظهر، بالبعد عن الحالات والمواقف التي تربط مصالحه مع مصالح عميله وتعارض حقوق الخزنة العامة، كأن يكون مستفيدا ماديا أو معنويا من إخفاء الممول لبعض أو كل نشاطه وأرباحه، أو الجوهر، بالبعد عن كل ما يؤثر على تفكيره الموضوعي مع التزامه بالحياد والتخلي بالأمانة والنزاهة والشرف ملتزما بأحكام القانون الضريبي نظرا لما قد يترتب على الإخلال بها من مسؤوليات وعقوبات قد تؤدي به للسجن والغرامات وفقد تراخيص مزاولة المهنة.

وحتى يمكن للمراجع الضريبي أن يقوم بالدور الذي ألقته على عاتقه التشريعات الضريبية الأخيرة على أكمل وجه، وبالتالي يمكن مسأله فإنه يجب أن يتمتع باستقلال كامل، بحيث لا يخضع لأي مؤثرات تؤثر عليه عند مراجعة واعتماد الإقرارات

الضريبية، حيث أنه إذا لم يحتفظ بإستقلال والحياد التام في كل المواقف التي تواجهه اثناء قيامه بعمله فإن اعتماده للإقرار الضريبي يكون لا قيمة له، ولتلافي ذلك يلزم ضرورة تحقيق الاستقلال المهني للمراجع الضريبي، وأن يكون هذا الإستقلال في المظهر والجوهر.

ولتحقيق الاستقلال والحياد للمراجع الضريبي يقترح الباحث ما يلي:

أولاً: بالنسبة للشركات المساهمة والتي بها الزام قانوني بتعيين مراجع حسابات خارجي لمراجعة واعتماد التقارير المالية للشركة، يجب أن يتم اجراء تعديل بالمادة (٨٣) بأن تنص على أنه " يجب أن يكون الإقرار موقعاً من محاسب قانوني مسجل بجدول المحاسبين والمراجعين **ومستقلاً عن المراجع الخارجي** وذلك بالنسبة لشركات الأموال والجمعيات التعاونية". و من ثم يعين بقرار من الجمعية العامة للمساهمين بناء على ترشيح من لجنة المراجعة، بحيث تتولى الجمعية العامة عملية تعيين وتغيير وتحديد اتعابه لضمان حياده واستقلاليته.

ثانياً: بالنسبة لشركات الأشخاص والأشخاص الطبيعيين التي يتجاوز رقم الأعمال لاي منهم مليوني جنية سنوياً. والتي لا يوجد لها الزام قانوني بتعيين مراجع حسابات خارجي، ومن ثم توجد حرية كاملة بشركات الأشخاص والمنشآت الفردية في تعيين وتغيير المراجع معتمد الإقرار وكذلك تحديد أتعابه، وبالتالي لا توجد استقلالية للمراجع الضريبي بتلك المنشآت. لذا يقترح الباحث أن يتم انشاء سجل خاص بمصلحة الضرائب تكون مهمته قيد المراجعين الذين يقومون بمراجعة واعتماد الإقرارات الضريبية لشركات الأشخاص والمنشآت الفردية بناءاً على اختيار الممول، ويكون الهدف من هذا السجل دعم استقلال المراجع الضريبي، بحيث اذا أراد أحد الممولين من تلك المنشآت تغيير المراجع الضريبي له فعليه أن يتقدم بطلب رسمي لمصلحة الضرائب موضحاً فيه الأسباب التي دعتة إلى ذلك، وأن يتم تشكيل لجنة للبت في هذا الطلب بعد مناقشة تلك الأسباب مع المراجع الضريبي ورده عليها. والعكس اذا تعرض المراجع لضغوط من العميل أو المساومة على الأتعاب لتخفيض الربح الضريبي بغير حق بما يتنافى مع المعايير المحاسبية أو متطلبات التشريع الضريبي يمكنه التقدم بطلب للتنحي عن هذا العميل (الممول).

٢/٣ الخبرة والتأهيل المهني للمراجع الضريبي

تعتبر الخبرة والتأهيل والمعرفة المهنية من الجوانب الهامة التي يتأثر بها الأداء المهني للمراجع بصفة عامة، والمراجع الضريبي بصفة خاصة، حيث أن المراجع الضريبي يحتاج إلى مزيج من التأهيل العلمي والعملية في مجال المحاسبة والمراجعة، بالإضافة إلى المعرفة والخبرة المتعمقة بالقوانين والتعليمات واللوائح الضريبية حتى لا يتعرض للمسئولية، نظرا لأن نقص التأهيل العلمي والخبرة المهنية للمراجع الضريبي قد يعرضه للمسئوليات المختلفة الجنائية أو المدنية أو التأديبية (مجتمعة أو منفردة)، ويُزيد من حدة المنازعات بين المراجع الضريبي والعميل (الممول) من جهة ومصالحه الضرائب من جهة أخرى، حيث أن عدم كفاية التأهيل الضريبي للمراجع الضريبي قد يترتب عليه تحمل عملاتهم بأعباء ضريبية لا مبرر لها مع ضياع حقوقهم في الاعتراض أو الطعن، أو اعتماد اقرارات ضريبية لا تعبر عن صدق وعدالة الموقف الضريبي للممول (نجم، ٢٠١٤، ص ١٨٩؛ عطية، ٢٠١٥، ص ١٠١).

ومن ثم يرى الباحث ضرورة النظر في نظام التأهيل والخبرة المهنية للمراجع الضريبي من خلال:

- التحديث المستمر في المقررات والمراجع الجامعية الضريبية مع تناولها الحالات العملية كأمثلة لتوضيح كيفية التطبيق العملي لمتطلبات التشريعات الضريبية.
- عقد دورات تدريبية دورية للمراجع الضريبي مع التركيز على تعديلات التشريعات الضريبية وما يرتبط بها من قوانين إعفاءات أو معاملات ضريبية، وما تصدره مصلحة الضرائب من تعليمات تنفيذية وتفسيرية، بالإضافة إلى الإعتناء على أسلوب الحالات العملية من خلال تناول ملفات ضريبية ذات مشاكل عملية وما صدر بشأنها من قرارات أو أحكام، على أن يُعقد بعقد تلك الدورات لجهة متخصصة
- عقد اختبارات جادة في نهاية البرامج التدريبية، على أن يكون النجاح فيها شرطا للحصول على ترخيص بمزاولة مهام المراجعة الضريبية لمدة معينة

وليست مطلقة، على أن يتم تجديد الترخيص بعقد دورات تدريبية أخرى واجتيازها.

٣/٣ الالتزام بالمعايير الأخلاقية:

يعد التزام المراجع بالمعايير الأخلاقية من العوامل الهامة المؤثرة في جودة الأداء المهني للمراجع بصفة عامة، حيث يعتبر الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني جزءاً رئيسياً من الأخلاق المهنية التي يجب أن يتمتع بها العاملون في مهنة المراجعة والتي تعتبر حجر الأساس لنجاح مهنة المراجعة في أداء الدور المنوط بها، ولكي يتم الثقة في المعلومات التي تحتويها القوائم المالية يجب أن تكون هذه المعلومات صادقة ودقيقة وموضوعية، ولكي تكون كذلك فإنها تتأثر بقيم وأخلاق المراجع، لذا لا يمكن الفصل بين قيم وأخلاق وسلوكيات المراجع وبين تكوينه العملي والمهني (ابو السعود، ٢٠١٦، ص ١٢٢).

إيماناً بالقيم الإخلاقية والسلوكية التي يجب أن يلتزم بها المراجعون فقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بإصدار دليل يتضمن القواعد الأخلاقية لمهنة المحاسبة والتي تعتبر أساساً لإرساء قواعد السلوك المهني التي يجب أن يتسلح بها المراجع بصفة عامة في سلوكه وعلاقاته مع الآخرين، وقد بين (حشيش، ٢٠١٤، ص ٩) أهم هذه المبادئ الأخلاقية والتي تمثلت في النزاهة، والموضوعية، والإستقلال، السرية، العناية المهنية، أخلاقيات المهنة.

تأسيساً على ذلك يتضح للباحث أن المراجع الضريبي يجب عليه الإلتزام بتلك المعايير المهنية عند مراجعة وإعتماد الإقرارات الضريبية، حيث أن قواعد وآداب السلوك المهني تمثل المسئوليات المهنية والأخلاقية التي يجب أن يلتزم بها المراجع الضريبي حتى يمكنه أداء عمله بدرجة عالية من الجودة، والتي يجب الإلتزام بها تجاه الأطراف ذات العلاقة بأن يتحرى الصدق مع نفسه، وفي إعداد وإعتماد الإقرارات الضريبية وما تتضمنه من بيانات ومعلومات حتى تكون موضع ثقته واحترام، وأن يكون عادلاً ومحايداً، وأن يعطي الممول حقه وللمصلحة حقها دون ظلم أو اجحاف، وأن يؤدي عمله بأمانه واثقان باذلاً العناية المهنية الواجبة مما ينعكس ايجاباً على

جودة الاداء المهني للمراجع الضريبي. وحتى يمكن تحقيق ذلك يقترح الباحث ما يلي:

- قيام الجمعيات المهنية بدور الفاعل في تطوير ميثاق آداب وسلوكيات المهنة ليكتسب صفة الإلزام ووضع آليات لحماية استقلال المراجع بشكل دوري والتي قد يكون من ضمنها منع المراجع من تقديم الخدمات الضريبية لنفس عميل المراجعة لضمان الحياد والاستقلالية.

- تدعيم مفهوم المسؤولية الإجتماعية في مكاتب المراجعة وبيان أهمية الدور الاجتماعي الذي يؤديه المراجع للحفاظ على حقوق الأفراد والمجتمع، والذي يفرض عليه أن يكون أميناً، وصادقاً، ونزيهاً، ومخلصاً في أداء عمله المهني.

٤/٣ وجود مستويات للأداء المهني لأغراض المراجعة الضريبية:

نتج عن صدور قانون الضرائب رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته ظهور الحاجة إلى ضرورة وجود معايير أو مستويات أداء مهنية للمراجعة الضريبية بهدف استخدامها عند مراجعة وإعتماد الإقرار الضريبي، حيث نصت المادة (٨٣) من قانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على "ضرورة اعتماد الإقرار الضريبي السنوي لكل من شركات الأموال والجمعيات التعاونية، كذلك شركات الأشخاص والأشخاص الطبيعيين اذا تجاوز رقم الأعمال لاي منهم مليوني جنيه سنوياً". ومن ثم يعتبر اعتماد المراجع الخارجي للإقرار الضريبي إقراراً منه بأن صافي الربح الخاضع للضريبة (أو صافي الخسارة) كما ورد بالإقرار المقدم من المنشأة قد تم حسابه طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية، والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومتفقاً مع تطبيق أحكام قانون الضرائب على الدخل ولأئحته التنفيذية، وأصبح المحاسب القانوني ملزماً بالتوقيع على الإقرار الضريبي مع عميله وذلك تأكيداً على مسؤوليته عن قيامه بجميع أعمال الفحص الضريبي وتطبيق أحكام قانون الضرائب أثناء إعداده لهذا الإقرار.

كما أصبح المراجع الضريبي - أي المحاسب القانوني كما ورد بالقانون الذي يعتمد صحة البيانات الواردة بالإقرار الضريبي - مسئولاً جنائياً ومالياً مع الممول في حالة عدم التزامه المهني الكامل بواجبات الفحص الضريبي، وهو الأمر الذي يدعو إلى ضرورة وضع مقترحات لمعايير واضحة للمراجعة الضريبية لأغراض إعداد وإعتماد

الإقرار الضريبي، بحيث توضح هذه المعايير المهام والخطوات الواجب إتباعها أثناء أداء المراجعة الضريبية، وتنتفي المسؤولية القانونية عن المراجع الضريبي إذا ما بذل العناية المهنية الواجبة في ضوء تلك المعايير.

وبناءً على ما تقدم من تأكيد قانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته على الدور الهام للمحاسبين القانونيين في المنظومة الضريبية، يرى الباحث بأن الحاجة إلى معايير أو مستويات أداء للمراجعة الضريبية أصبحت ضرورة في ظل تعاضد المسؤوليات الملقاة حالياً على المراجع الضريبي لتوضيح المهام المطلوبه بالتحديد من المراجع أثناء مراجعة وإعتماد الإقرار الضريبي. كما تعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني للمراجع الضريبي عند قيامه بمراجعة وإعتماد الإقرار الضريبي، ومن ثم يتوقع أن يكون لها أبعاد إيجابية في هذا المجال. هذا، وبالرغم من وجود العديد من المبررات التي تدعو إلى وضع معايير أو مستويات أداء مهنية لأغراض المراجعة الضريبية- والتي من أهمها ترشيد إجراءات تحديد الوعاء الضريبي، تخفيض حجم المخاطرة بالنسبة للمراجع الضريبي إذ أنه في ضوء التشريع المصري يعتبر مسؤولاً مسؤولية كاملة عن كل محتويات الإقرار الضريبي، والارتقاء بمستوى مسؤولية المراجع الضريبي الخارجي تجاه مصلحة الإدارة الضريبية- إلا أنه حتى الآن لم تتخذ خطوات جادة في البيئة المصرية لوضع مستويات أداء مهنية لأغراض المراجعة الضريبية يسترشد بها المراجع عند مراجعة وإعتماد الإقرار الضريبي، ومن ثم تحقق الإرتقاء بمسؤولية المراجع الضريبي تجاه الإدارة الضريبية.

بالتالي يمكن الإسترشاد بقائمة معايير الخدمات الضريبية بالولايات المتحدة الأمريكية (SSTS) Statement on Standards for Tax Services التي أصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) في عام ٢٠١٠ والتي تضمنت سبعة معايير خاصة بالخدمات الضريبية يلتزم بها جميع المراجعين عند تقديم تلك الخدمات، وقد ركزت هذه المعايير على الخدمات الضريبية من منظور إعداد ومراجعة وإعتماد الإقرارات الضريبية، ويمكن أرجاع ذلك إلى أهمية تلك الإقرارات في عملية التحاسب الضريبي وتحديد وعاء الضريبية، ومن ثم الحفاظ على الإيرادات

السيادية للدولة، حيث يعتبر الإقرار الضريبي وثيقة صادقة لنشاط الممول خلال الفترة المالية للمحاسبة الضريبية، سواء كان هذا الإقرار الضريبي مستنداً ومعتمداً على دفاتر منتظمة من عدمه.

تأسيساً على ما تقدم يرى الباحث أنه يمكن الإستفادة من تلك المعايير وبلورتها في صورة معايير مهنية لأغراض المراجعة الضريبية يستند إليها المراجع الضريبي عند مراجعة واعتماد الإقرارات الضريبية في البيئة المصرية يمكن من خلالها الحكم على جودة الأداء المهني للمراجع الضريبي وما اذا قام ببذل العناية المهنية الواجبة أم لا ، وفي ضوء تلك المعايير إذا تبين للمراجع الضريبي وجود محاولات من جانب المنشأة تمثل شروعاً في ارتكاب جرائم تهرب ضريبي فعليه بذل أقصى جهد لمنع وقوع هذه الجريمة حتى يدرأ عن نفسه التعرض للعقوبة التي نص عليها قانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته.

٥/٣ امتداد حوكمة الشركات للبعد الضريبي :

تشكل حوكمة الشركات عنصراً رئيسياً في تحسين الكفاءة الاقتصادية، وتعزيز ثقة المستثمرين، حيث تنطوي على مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة، ومجلس إدارتها، والمساهمين، وأصحاب المصلحة الآخرين، كما تعتبر الإطار الذي يتم من خلاله تحديد أهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف ورقابة الأداء، وينبغي أن توفر حوكمة الشركات الجيدة حوافز مناسبة لمجلس الإدارة تعمل على تحقيق الأهداف التي تخدم مصالح الشركة ومساهميها، بالإضافة للمجتمع ككل، حيث يساعد وجود نظام فعال لحوكمة الشركات داخل الشركات والاقتصاد ككل على توفير درجة من الثقة في بيئة الأعمال.

بالتالي لابد من الخروج من النظرة الضيقة للحوكمة والتي يُنظر إليها على أنها مجموعة من الإجراءات والضوابط الشكلية، إلى نظرة أعمق وأشمل تنظر إليها على أنها إطار يمتد إلى البيئة القانونية والضريبية والتنظيمية، بالإضافة إلى عوامل أخرى مثل اخلاقيات العمل ووعي الشركة بمصالح البيئة والمجتمع الذي تعمل به الشركة والتي يكون لها تأثير على سمعها ونجاحها على المدى الطويل بصفة خاصة، والمجتمع ككل بصفة عامة، وهذا ما بدأت يتجه إليه الفكر المحاسبي في الأونة

الأخيرة، حيث أُنْجِهت تلك الدراسات إلى تناول العلاقة بين حوكمة الشركات وممارسات التخطيط الضريبي التي تتبعها الشركات، بالإضافة إلى المسؤولية الاجتماعية للشركات تجاه القضايا الضريبية (Chan et al. 2013; Lanis and Richardson, 2015; Watson, 2015).

إذ أن الضرائب تمثل جزءاً كبيراً من أرباح الشركات، ومن ثم تسعى الشركات إلى محاولة تخفيضها إلى أدنى حد ممكن من خلال إتباع ممارسات ضريبية تعسفية (عدوانية)، إلا أن هذه الممارسات يترتب عليها مخاطر مالية كبيرة قد تصل في بعض الأحيان إلى إفلاس الشركة، حيث أن التعديلات الضريبية التي ستقوم بها السلطة الضريبية عند اكتشاف تلاعب الشركة وتعسفها قد يؤدي إلى وجود التزامات ضريبية كبيرة على الشركة قد ينتج عنها اضطراب أحوالها وإفلاسها. كما تتمثل مخاطر السمعة التي قد تتعرض لها الشركة عند استخدام تلك الاستراتيجيات العدوانية في السمعة السيئة التي قد تتصف بها الشركة نتيجة لإتهامها بالغش والتزوير والتهرب الضريبي (Friese et al., 2008)، ومن ثم لا بد من المشاركة الفعالة لمجلس الإدارة بشأن الاستراتيجيات الضريبية للشركة، ودراسة المخاطر المترتبة عليها وذلك حفاظاً على الشركة وضمن استمراريتها، ووفاءً بالمسؤولية الاجتماعية لها (Hasseldine and Morris, 2013; Hartnett, 2008, p. 3).

هذا وقد أشار (Owens, 2008, p. 9-11) إلى أن هذه الممارسات قد تتضمن سلوكاً انتهازي (عدواني) يتنافى مع مصلحة الشركة ومساهميها من ناحية ومصلحة المجتمع من ناحية أخرى، ومن ثم فهناك حاجة إلى ضرورة أن يكون مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح بالشركة على بينة بالمخاطر التي تنطوي عليها تلك الممارسات، ويمكن أن يتم ذلك من خلال وضع الاستراتيجيات الضريبية ضمن جدول أعمال مجلس الإدارة، حيث يجب أن تمتد حوكمة الشركات إلى موقف الشركة من التزاماتها الضريبية، من خلال بيان مسؤولية مجلس الإدارة تجاه المخاطر المالية والضريبية، ومخاطر السمعة التي ترتبط بالاستراتيجيات الضريبية التي تتبعها إدارة الشركة.

وجاء نص المادة (٧٠) من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ مؤكداً على مسئولية مجلس الإدارة تجاه تلك الممارسات الضريبية التي تقوم بها الشركة، حيث نصت على أنه في حالة وقوع أي فعل من أفعال التهرب من الضريبة من أحد الأشخاص الاعتبارية يكون المسئول عنه الشريك المسئول أو المدير أو عضو مجلس الإدارة المنتدب أو رئيس مجلس الإدارة ممن يتولون الإدارة الفعلية على حسب الأحوال، وبينت المادة (٧٣) من اللائحة التنفيذية للقانون أن تحديد هذا الشخص يكون وفقاً للنظام المعمول به في المنشأة، على أن تخطر إدارة المنشأة المأمورية المختصة باسم المسئول عند تغييره وذلك خلال واحد وعشرين يوماً.

كما يعتبر من واجب المراجع الخارجي للشركة مراجعة الالتزامات والاصول الضريبية، بالإضافة الى المخاطر الضريبية التي قد تتعرض لها الشركة نتيجة للممارسات الضريبية المتعسفة التي تتبعها، كما يجب إعادة النظر في السماح للمراجعين بتقديم خدمات التخطيط الضريبي لعملاء المراجعة لما يترتب عليه من التشكيك في استقلالية المراجع نتيجة لتعارض المصالح بين مهام المراجعة ومهام مراجعة وإعتماد الإقرار الضريبي. وهذا ما أدى إلى اهتمام منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في سبتمبر ٢٠٠٦ بالقضايا الضريبية وعلاقتها بحوكمة الشركات مما دفعها في هذا المؤتمر للإهتمام بمحورين أساسيين هما (Hartnett, 2008, p. 3):

١- ضرورة إجراء إصلاحات تنظيمية لجعل الإدارة الضريبية أكثر فعالية لزيادة مستوى الالتزام الضريبي

٢- مكافحة عدم الالتزام الضريبي على المستوى الدولي .

وتأكيداً على دور الحوكمة في القضايا الضريبية وضرورة امتدادها للبعد

الضريبي تم التركيز في هذا المؤتمر على ما يلي:

أ- تحسين استخدام إدارة المخاطر وامتداد نشاطها للمخاطر الضريبية.

ب- تشجيع الإدارة العليا ولجان المراجعة في الشركات الكبيرة على اتخاذ وزيادة

الاهتمام بالمسؤولية الشخصية عن الاستراتيجيات الضريبية.

ج- تحسين مستوى ارشادات اسعار التحويل والتأكد من تطبيقها بشكل جيد.

د- دراسة دور المراجع الضريبي الخارجي في الحد من سلوك عدم الالتزام الضريبي.

هـ- التوسع في إرشادات حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لعام ٢٠٠٤ لإعطاء المزيد من الاهتمام بالصلة بين حوكمة الشركات والاستراتيجيات الضريبية التي قد تتبعها الشركات.

ومن وجهة نظر المسؤولية الاجتماعية للشركات نجد أن هناك ضرورة للأخذ في الاعتبار أصحاب المصالح بالمفهوم الواسع، وعدم الإهتمام فقط بالمساهمين، حيث تعتبر السلطات الضريبية أحد أهم أصحاب المصالح بالشركات، فساد الضرائب يتضمن آثار اجتماعية على المجتمع لأن الحصيلة الضريبية للدولة تمثل عامل أساسي لتمويل التعليم والصحة ومشروعات البنية الأساسية وغيرها، وعندما تمارس الشركات أنشطة التجنب الضريبي بصورة تعسفية أو عدوانية يكون له آثار سلبية على المجتمع، ففي هذه الحالة لا تقوم الشركة بدفع نصيبها العادل من الضرائب مما يترتب عليه خسارة كبيرة للمجتمع ككل على المدى الطويل، كما يترتب عليه ضرر بسمعة الشركة بالنسبة لعلاقتها مع أصحاب المصالح (عبد الخالق، ٢٠١٦؛ ; Watson, 2008 Friese et al., 2014). وفي ضوء ما تقدم يتضح أن امتداد مفهوم الحوكمة للبعد الضريبي يعمل على خلق مناخ من الشفافية والإنضباط للحفاظ على حقوق الدولة من الإيرادات الضريبية وحماية حقوق المساهمين نتيجة لسلامة الأداء من خلال الرقابة على الكفاءة، والفعالية، والمساءلة (Hasseldine and Morris, 2013).

مما سبق يتضح للباحث أن الحوكمة الضريبية تعتبر من القضايا الهامة لأصحاب المصالح بالشركة ومنهم أعضاء مجلس الإدارة، والمساهمين، والسلطات الضريبية للحفاظ على وزيادة قيمة الشركة، فهي مسؤولة عن دقة حساب الضريبة المستحقة على الشركة بالإضافة إلى تجنب المخاطر الضريبية والحد من الممارسات الضريبية التعسفية التي قد تتبعها إدارة الشركة بغرض التهرب الضريبي، بالإضافة إلى حماية استقلال المراجع الضريبي عند قيامه بمراجعة واعتماد الإقرار الضريبي سواء من خلال الفصل بين مراجع الحسابات والمراجع الضريبي للشركة، أو من خلال الحد من

الضغوط التي قد تمارسها الإدارة عليه لتخفيض الالتزامات الضريبية للشركة بدون وجه حق، أو عدم ربط أتعاب المراجع الضريبي كنسبة من مقدار التخفيض للالتزامات الضريبية للشركة، بما ينعكس على جودة الأداء المهني للمراجع الضريبي عند قيامه مراجعة واعتماد الإقرار الضريبي.

كما تعتبر الحوكمة صمام أمان للمراجع الضريبي وعامل رئيسي في أداء عمله بكفاءة وفعالية مطمئناً إلى وجود نظم رقابية تحقق ضبط الأداء داخل الشركة محاسبياً ومالياً وإدارياً وهو ما يساعد المراجع على أداء دوره المنوط به في التحقق من سلامة القياس والإفصاح المحاسبي ومن ثم سلامة اعداد الإقرار الضريبي للشركة، وخاصة إذا ما أمتدت إلى البعد الضريبي ومسئوليات مجلس الإدارة تجاه الممارسات الضريبية التي تقوم بها الشركة والمخاطر التي قد تترتب عليها.

٤/ انعكاس الإطار المقترح للمراجعة الضريبية الخارجية على جودة التقارير المالية والإقرارات الضريبية:

يهدف الإطار المقترح إلى تدعيم مفهوم المراجعة الضريبية بالبيئة المصرية من خلال زيادة الدور الرقابي للمراجع الضريبي عند مراجعة واعتماد الإقرارات الضريبية ومن ثم يتوقع الباحث أن يكون لهذا الإطار تأثيراً إيجابياً على جودة التقارير المالية والإقرارات الضريبية، ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

أ- تحسين جودة الأداء المهني للمراجع الضريبي الخارجي من الممكن أن يؤثر إيجابياً على درجة الثقة والمصدقية بالمعلومات الواردة بالقوائم المالية (والتي تعتبر من الخصائص الأساسية لجودة المعلومات المحاسبية) من حيث التعبير عنها بصدق دون تحريف أو تزييف، بالإضافة إلى الحياد وعدم التحيز لخدمة العميل (الممول) على حساب الخزانة العامة للدولة، حيث أن استقلال المراجع الضريبي الخارجي يساعد في الحد من تعارض المصالح الذي يواجهه المراجع الخارجي عند الجمع بين المراجعة الضريبية والمراجعة المالية لنفس العميل، ومن ثم يقوم كل منهما بأداء عمله بشكل مستقل ومحاييد مما ينعكس إيجابياً على كل من جودة التقارير المالية والإقرارات الضريبية.

ب- قيام المراجع الضريبي بدور رقابي على جودة مراجعة القوائم المالية من خلال قيامه بالتحقق من صحة وصدق عناصر الوعاء الضريبي، ومن ثم يمكن أن تأخذ المراجعة الضريبية- اذا ما تم أدائها بكفاءة وفعالية في ضوء مقومات الإطار المقترح- طابع مراجعة النظير (Peer Review) التي تستخدم كأحد أدوات الرقابة على جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي مما ينعكس على جودة التقارير المالية والإقرارات الضريبية.

ج- وجود مراجع ضريبي مستقل لمراجعة واعتماد الإقرار الضريبي ينعكس إيجابياً على جودة الإفصاح عن الدخل الحقيقي للشركة، حيث يتمكن المراجع المالي من أداء مهامه والتحقق من مدى صدق وعدالة القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة المالية، ومن ثم التحرر من الضغوط التي قد تُمارس عليه للتواطؤ مع العميل والتلاعب بالقوائم المالية بهدف تخفيض الربح المحاسبي والذي يستخدم كأساس للوصول للربح الضريبي، كما يتمكن المراجع الضريبي من أداء مهامه والتمثلة في مراجعة عناصر الإقرار الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المالية ومتطلبات التشريع الضريبي.

د- وجود مراجع ضريبي خارجي مستقل لديه التأهيل والخبرة الضريبية الكافية يساعد في اكتشاف والحد من التلاعب في القوائم المالية من أجل إخفاء الربح الحقيقي للمنشأة، بالإضافة إلى دقة التقديرات الخاصة بالضرائب المؤجلة مما ينعكس إيجابياً على جودة التقارير المالية والإقرارات الضريبية.

الخلاصة والنتائج:

تناول الباحث في هذا البحث دور المراجع في ظل التشريعات الضريبية والتمثلة في قانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته، قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، قانون إنهاء المنازعات الضريبية رقم ٧٩ لسنة ٢٠١٦، حيث أنه مع صدور تلك التشريعات أصبح المراجع الخارجي يلعب دوراً هاماً في المنظومة الضريبية بما يعد تطوراً كبيراً له نحو دور أكبر وأساسي ومؤثر في العديد من المجالات مما دفع الباحث إلى محاولة بناء إطار مقترح لتحسين جودة الأداء المهني للمراجع الضريبي مع بيان انعكاس ذلك على جودة التقارير المالية

والإقرارات الضريبية من خلال التحقق من صحة وصدق البيانات المدرجة بالإقرار الضريبي والبيانات المرفقة به في ضوء متطلبات التشريع الضريبي ومعايير المحاسبة المالية، ومن ثم توفير الثقة في البيانات الواردة بالإقرار الضريبي والوصول إلى الربح الخاضع للضريبة، وحماية موارد الدولة.

ويساهم الإطار المقترح للمراجعة الضريبية الخارجية إلى تدعيم الدور الرقابي للمراجع الضريبي الذي فرضته التشريعات الضريبية والذي ترتب عليه ضرورة قيام المراجع الضريبي ببذل العناية المهنية الواجبة للتحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المدرجة بالإقرار الضريبي ومرفقاته في ضوء متطلبات التشريع الضريبي ومعايير المحاسبة المصرية حتى يدرأ عن نفسه التعرض للمسئولية القانونية التي نصت عليها المادة (١٣٢) من قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة، والمادة ٧١ من قانون الضريبة على القيمة المضافة ٦٧ لسنة ٢٠١٦.

توصل الباحث من خلال الدراسة العملية إلى وجود علاقة ايجابية ذات دلالة احصائية بين مقومات الإطار المقترح للمراجعة الضريبية (الاستقلال، التأهيل والخبرة الضريبية، الالتزام بالمعايير الاخلاقية، وجود معايير لأغراض المراجعة الضريبية، امتداد حوكمة الشركات إلى البعد الضريبي) وجودة الأداء المهني للمراجع الضريبي الخارجي عند مراجعة واعتماد الاقرار الضريبي، وفيما يتعلق بانعكاس ذلك على جودة التقارير المالية والإقرارات الضريبية فقد توصل الباحث إلى وجود علاقة ايجابية ذات دلالة احصائية بين جودة الأداء المهني للمراجع الضريبي الخارجي وجودة التقارير المالية والإقرارات الضريبية".

مراجع البحث:

❖ مراجع عربية:

- ابو السعود، عادل على حسن، ٢٠١٦، نموذج مقترح لقياس تأثير تطبيق حوكمة الشركات في تفعيل جودة اداء واستقلال المراجعين، رسالة دكتوراة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- اسماعيل، طارق حسنين و قطب، أحمد سباعي، ٢٠٠٣، دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الداخلية على الحسابات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، العدد الستون، ١-٣٨.
- الشافعي، جلال الدين عبد الحكيم، ٢٠١٠، الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية، الجزء السادس، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية، الطبعة الاولى.
- ذكي، محمد نجيب، ٢٠٠٣، "قياس تأثير معايير الخدمات الضريبية للأداء المهني للمحاسب القانوني على جودة تحديد الوعاء الضريبي: دراسة نظرية ميدانية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول.
- راضي، محمد سامي، ٢٠١٣، منهج البحث العلمي في المجال الإداري كيفية إعداد رسائل الماجستير والدكتوراة، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية.
- سليم، أحمد سليم محمد، ٢٠١٤، نموذج مقترح لتفسير العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة وجودة مراجعة القوائم المالية: دراسة ميدانية، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- عبد الخالق، أسامة على ، ٢٠١٦، التكامل بين نهجي الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات كمدخل للإصلاح المحاسبي والضريبي، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس. العدد الاول، المجلد العشرون، ٦٤٩ - ٧٨٦.

- عبد المنعم، هيثم أحمد حسين، ٢٠٠٤، اتجاهات تطوير معايير الرقابة على جودة المراجعة. المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة الأزهر، فرع البنات، العدد الثاني والعشرون، ٧٥-١٠٦.
- عطية، يوحنا نصحي، ٢٠١٥، ضرورة ترشيد الحكم الشخصي للفاحص الضريبي"، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد الثاني، ٨٦-١١٢.
- عيسى، سمير كامل محمد، ٢٠٠٨، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح- دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني. ٤٧-١.
- محسن، عواطف جلوب، ٢٠١٧، دور مراقب الحسابات للحد من ظاهرة التهرب الضريبي والوسائل المقترحة لمعالجتها، المؤتمر العلمي السنوي الثالث: الاصلاح منطلق للتنمية وإعادة بناء العراق، كلية شط العرب، الجامعة الأهلية، العراق، ٣٥٣-٣٧٧.
- محمد، محمد حسن، ٢٠١٤، دور المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في تخطيط برنامج المراجعة الضريبية بهدف رفع كفاءة الفحص الضريبي، ملخص رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة السويس، ٦٣-٧٦.
- محمد، محمد صلاح الدين، ٢٠٠٦، "إطار مقترح لتفعيل دور المحاسب القانوني المصري وفقاً لمقتضيات قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ بسنة ٢٠٠٥"، مجلة المدير العربي، العدد ١٧٣، ص ٩: ٣١.
- مراد، ناصر، ٢٠١٠، اسباب التهرب الضريبي وآثاره على الإقتصاد الوطني، مجلة الدراسات الاقتصادية- مركز البصيرة للبحوث والاستشارات والخدمات التعليمية، الجزائر، العدد الرابع عشر، ٧-١٦.

❖ المراجع الأجنبية:

- Abdoil, M. R, 2010, Independence and Impartiality of Auditors from the viewpoints of Independent Auditors and

- Investment Companies, European Journal of Social Sciences. Vol. 15, No.2, pp. 281.
- Chan, H., P. Mo and A. Zhou, 2013, Governance Ownership, Corporate Governance and Tax Aggressiveness: evidence from china, Accounting and Finance, Vol. 53, pp. 1029 – 1051.
 - Christensen, B. E., A. J. Olson, T. C. Omer, 2015, The Role of Audit Firm Expertise and Knowledge Spillover in Mitigating Earnings Management through the Tax Accounts
 - DeZoort, F. Todd, Paul D. Harrison, and Edward J. Schnee, 2012, Tax Professionals' Responsibility for Fraud Detection: The Effects of Engagement Type and Audit Status, Accounting Horizons, Vol.26, No.2, pp. 289–306.
 - Friese, A., S. Link, and S. Mayer, 2008, Taxation and Corporate governance– The State of the art, Tax and Corporate governance, pp. 357–425.
 - Hartnett, Dave. 2008. The Link Between Taxation and Corporate Governance. Tax and Corporate Governance (Edit Book). 3: 3–357.
 - Hasseldine, J., and Morris, G., 2013, Corporate Social Responsibility and Tax Avoidance: A Comment and Reflection, Accounting Forum, Vol. 37, No.1, pp. 1–14.
 - Hanlon, M., J. Hoopes, N. Shroff, 2012, The Effect of Tax Authority Monitoring and Enforcement on Financial

Reporting Quality. the Journal of the American Taxation Association, Vol. 36, No.2

- Lanis, R., G. Richardson, 2015, Is Corporate Social Responsibility Performance Associated with Tax Avoidance?, Journal of Business Ethics, Vol. 127, pp. 439-457.
- Leng, M. O., 2012, Increased focus on tax governance, International Tax Review, London, Available online at:
- McGuire, S.T., Omer, T.C. and Wang, D. (2012), "Tax avoidance: does tax-specific industry expertise make a difference?", The Accounting Review, Vol. 87, No. 3, pp. 975-1003.
- Owens, Jeffrey p. 2008. Good Corporate Governance: The Tax Dimension. Tax and Corporate Governance (Edit Book), pp. 3-357.
- Watson, L., 2015, Corporate Social Responsibility, tax avoidance, and earnings performance, Journal of the American Taxation Association, Vol. 2, No.3, pp.51-64.