

مدخل مقترح لمسئولية مراقب الحسابات داخل المنظومة الضريبية سماح محمد علي نجم

الملخص

يعمل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على ايجاد دور فعال لمراقب الحسابات من خلال ما أضافه إليه القانون من تكاليفات وصلاحيات. ونظراً لوجوب النظر الي النظام الضريبي كمنظومة متكاملة لا يصح محاولة اصلاح جزء منها دون اعتبار باقي الأجزاء، فإن الإصلاح يتطلب تشريعا مدروسا وكذلك جهازا ضريبيا واعيا مدربا ووعيا بأهمية ودور الضرائب ويتطلب كذلك تعظيم وتنظيم دور مراقبي الحسابات في المجتمع الضريبي.

وكمحاولة لتطوير دور مراقبي الحسابات داخل المنظومة الضريبية، فإن هذا البحث يهدف إلى تبنى مدخل مقترح متكامل وموضوعي يشمل أطراف المنظومة الضريبية ككل ودور مراقب الحسابات في إنجاح هذه المنظومة في ضوء قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

Abstract:

The law No. 91 of 2005 attempts to find an effective role for the auditor. Due to the necessity to consider the tax system as an integrated system without trying to repair any part individually, the reform requires deliberate legislation, conscious and awareness of the importance and the role of taxes. In addition, it requires further expanding of the organizing role of auditors in the tax community.

As an attempt to develop and improve the role of auditors within the tax system, this research presents an integrated proposal, which includes parties and objective tax system as a whole, besides the role of the auditor in the success of this system in the light of the Income Tax Act No. 91 of the year 2005.

أولاً: المقدمة

يشغل الإصلاح الضريبي حيزاً هاماً من اهتمام المجتمع والدولة بحكم تأثير الضرائب على الأفراد وعلى إعادة توزيع الدخل، مما يدفع الى ضرورة ارتكازه على منظومة شاملة، حيث ان اصلاح المنظومة الضريبية في مصر يتطلب كافة أطراف المعادلة الضريبية وأي تغيير في أحد عناصرها يكون مدفوعاً بعوامل بيئية داخلية تعمل بين أجزاء النظام وتؤدي الى حدوث التفاعل والتأثير بين هذه الأجزاء، وعوامل خارجية تعمل خارج النظام وتؤثر على باقي عناصره، ومن ثم تم تطوير التشريع الضريبي كأحد الركائز الهامة التي يعتمد عليها التطوير الضريبي وذلك بإصدار القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والمتفحص للقانون يجد أنه يعمل على إيجاد دور فعال لمراقب الحسابات في إنجاح هذه التوجهات الجديدة للتشريع الضريبي كما أنه أعطى بعض الصلاحيات لمراقب الحسابات.

ثانياً: طبيعة المشكلة

إن مجالات تطور المنظومة الضريبية في مصر يجب أن تتم من خلال اتجاهين متكاملين لتفعيل دور مراقب الحسابات لتحقيق أهداف السياسة الضريبية بكفاءة وفعالية:

– **الاتجاه الأول:** ويرتبط بإضافة مراقب الحسابات داخل المنظومة الضريبية، حيث عمل قانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على إيجاد دور فعال لمراقب الحسابات في انجاح هذا التوجه الجديد للتشريع الضريبي، بحيث يعمل على ضمان سلامه وصدق القياس والافصاح المحاسبي بالقوائم المالية ودقة إعداد الإقرار الضريبي للممولين، ودور إرشادي للشركات التابعة له وتقديم الخدمات الضريبية.

– **الاتجاه الثاني:** ويرتبط بتطوير المنظومة الضريبية والتي تتكون من التشريع الضريبي والادارة الضريبية والمجتمع الضريبي، حيث تسعى كافة التشريعات الضريبية إلى تحقيق العدالة الضريبية، بحيث يراعى صالح كل من الخزانة العامة للدولة ومصالحه الممول. كما أن أي تشريع مهما كانت جودته واتساق نصوصه وأحكامه لن يوتي ثماره إذا كانت الإدارة الضريبية ليست بالمستوى

والكفاءة اللازمين، ولكي يحقق الاصلاح الضريبي مكاسبه تتضح اهميه استمرار الإدارة الضريبية في التطوير المستمر لآلياتها. إضافة إلى ذلك فإن الممولين يمثلون جزءاً مهماً وفعال في المنظومة الضريبية، فقد يكون التشريع جيد والإدارة الضريبية على أعلى مستوى ومع ذلك فإن غياب دور الممول ينعكس سلبياً على المنظومة الضريبية وعلى تحقيق أهدافها. كما تؤثر المواقف السلوكية للممول بشكل كبير على حدود ومسؤوليات مراقب الحسابات ومدى تعرضه للمساءلة القانونية.

ثالثاً: أهمية البحث

تحدد اهميه هذا البحث فيما يلي:

- استعراض مواد القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المتعلقة بمراقب الحسابات والتعرف على العقوبات والمشكلات التي تواجهه وتعوقة عن أداء عمله في حيادية واستقلاليه.
- إسهام المهتمين بمجال المراجعة والضرائب في وضع إطار شامل ومتطور لمسؤوليه مراقبي الحسابات في ظل التطورات التي تشهدها منظومه الاقتصاد المصري، وخصوصاً في ظل قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ومشروع قانون مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة البديل للقانون رقم ١٣٣ لسنة ٥١.

رابعاً: هدف البحث

يهدف البحث إلى تبني مدخل مقترح متكامل وموضوعي يشمل أطراف المنظومة الضريبية ككل ودور مراقب الحسابات في إنجاح هذه المنظومة في ضوء قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

خامساً: حدود البحث

يقتصر البحث على دراسة قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، حيث لا يتناول البحث مشكلات متعلقة بقانون الضريبة على المبيعات أو الضريبة الجمركية أو غيرها.

سادساً: منهج البحث

يرتكز إعداد هذا البحث على استخدام منهجين اساسيين، هما:

- **المنهج الاستقرائي:** وتم الاعتماد على هذا المنهج بصفة اساسيه لاستقراء الفكر المحاسبي في مجال المراجعة والضرائب، بهدف التعرف على مدى التطور في مسؤوليه مراقب الحسابات وحدودها في إطار المنظومة الضريبية الجديدة.
- **المنهج الاستنباطي:** وطبقاً لهذا المنهج قامت الباحثة باستنباط المعلومات اللازمة لبناء المدخل المقترح والذي يمكن من خلاله تحديد مسؤوليه مراقب الحسابات في ظل تطوير المنظومة الضريبية، وذلك من خلال مخرجات المنهج الاستقرائي والتي يتم استخدامها كمدخلات لبناء المخل المقترح.

سابعاً: تبويب البحث

تنقسم الدراسة في هذا البحث إلى أربعة أجزاء:

أولاً: مراقب الحسابات داخل إطار المنظومة الضريبية، ويتناول هذا القسم دراسة دعم مراقب الحسابات في إطار القانون الضريبي الجديد، وابدائه للرأي الفني عن القوائم المالية وكذلك تقديمه للخدمات الضريبية ثانياً: **تطوير التشريع الضريبي في مصر وتأثيره على مسؤوليه مراقب الحسابات،** وفي هذا القسم تتم دراسة دور التشريع الضريبي في تحقيق العدالة الضريبية، واستخدام مفهوم واهداف الهندسة الضريبية في تطوير التشريع الضريبي، إضافة إلى مشروع قانون مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة الجديد **ثالثاً: زيادة كفاءة وفعالية الإدارة الضريبية ومسؤوليه مراقب الحسابات،** ويتناول هذا الجزء أهمية تفعيل دور الإدارة الضريبية في مواجهة التحديات التي تواجهها، وكفاءة وفعالية أداء مأموري الضرائب واساليب تنميتها، إضافة إلى تطوير نظام الفحص الضريبي بمصلحه الضرائب، وكذلك مسؤوليه مراقب الحسابات في ظل تطوير الإدارة الضريبية ونظام الفحص الضريبي **رابعاً: المجتمع الضريبي "الممولين" والدور الارشادي لمراقب الحسابات،** وفي هذا الجزء تتناول الباحثة بالدراسة دور الدولة في تغيير نظرة الممول إلى الضريبة، والبعد النفسي والسلوكي للممول في إطار قانون الضرائب الجديد، إضافة إلى تأثير المواقف السلوكية للممول على حدود مسؤوليه مراقب الحسابات.

أولاً: مراقب الحسابات داخل إطار المنظومة الضريبية

يمكن إبراز الأسباب الكامنة وراء إضافة مراقب الحسابات داخل المنظومة الضريبية من خلال توضيح دوره من خلال دراسة ما يلي:

١. دعم مراقب الحسابات في إطار القانون الضريبي الجديد

تطرق التشريع الضريبي الجديد إلى منح مراقب الحسابات بعض نقاط الدعم والتي قد تساعده على أداء دوره الجديد والمكلف به في ظل القانون رقم ٩١ لسانه ٢٠٠٥ حيث نجد منها (مبارك، ٢٠١٣):

أ. تفعيل العمل بمعايير المحاسبة المصرية

- أدى احتواء القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لأول مره نصوصاً تتعلق باعتماد أثر معايير المحاسبة المصرية على الربح الضريبي إلى إحداث تغيير شامل وكامل في فكر كافة أطراف المنظومة الضريبية، سواء مراقب الحسابات أو المحاسبين بالشركات أو حتى العاملين بمصلحة الضرائب، حيث يسعى الجميع إلى الالمام الكامل بمتطلبات معايير المحاسبة المصرية، وأثرها على القياس والإفصاح.
- وقد أدى تفعيل معايير المحاسبة المصرية لمساعدة مراقب 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 يرد به نص واضح وصحيح بالتشريع الضريبي،
- ساهم هذا التفعيل بطريقة غير مباشره في رفع كفاءه المحاسبين سواء الماليين العاملين بالشركات أو القانونيين العاملين بالمكاتب المهنية (مراقبي الحسابات).

ب. الالتزام بالقواعد التنفيذية لحوكمة الشركات وتفعيلها

- المقصود بحوكمة الشركات هو وضع القواعد والنظم والإجراءات التي تحقق أفضل حماية وتوازن بين مصالح كل من مدير الشركة والمساهمين فيها، وكذلك أصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بها.

• قامت وزاره الاستثمار بإصدار هذه القواعد في صور ارشادية وليس نصوص أمرة من قانون ولا يوجد إلزام قانوني. ومن هنا اتجهت هيئه سوق المال إلى إصدار قواعد تنفيذية الزاميه لحوكمة الشركات، ومن المعروف أن القواعد التنفيذية لهيئه سوق المال تضع أساسا للعلاقة المحايدة والمستقلة لمراقب الحسابات.

٢. إبداء مراقب الحسابات للرأي الفني عن القوائم المالية

أ. يتولى مراقب الحسابات مهمه إبداء الرأي الفني الانتقادي المستقل فيما إذا كانت القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة عن المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية، وما إذا كانت القوائم تتفق مع ما يتصل بمراجعتة من القوانين واللوائح المصرية.

ب. قيام مراقب الحسابات بتخطيط وتنفيذ عمليه المراجعة وتقييم نتائجها وفقاً لمنهج المراجعة المؤسس على مفهومي الخطر والأهمية النسبية لتخفيض محاولات ارتكاب اداره المنشأة محل المراجعة لهذا الغش.

ج. ضرورة اعتماد مراقب الحسابات بصفة أساسية في هذا العمل على كل من نشره معايير المراجعة رقم ٤٧ لسنة ١٩٨٣ وعنوانه مخاطر المراجعة والأهمية النسبية في أداء عمليه المراجعة، وكذلك معيار المراجعة الدولي رقم ٢٥ لسنة ١٩٨٧ بعنوان الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة والمعدل برقم ٣٢٠ بعنوان الأهمية النسبية في المراجعة وبرقم ٤٠٠ بعنوان تقدير المخاطر والرقابة الداخلية سنة ١٩٩٤ (شاهين، ٢٠٠٦، ص ص ١ - ٥١).

د. أن يكون قد سبق إدراج المبلغ المقابل للدين ضمن حسابات المنشأة، وأن تكون المنشأة قد اتخذت إجراءات جادة لاستيفاء الدين، ولم تتمكن من تحصيله بعد ٨ أشهر من تاريخ استحقاقه. وعلى مصلحه الضرائب اعتماد مبلغ الديون المعدومة في هذه الحالة.

٣. تقديم مراقب الحسابات للخدمات الضريبية

تعتبر الخدمات الضريبية التي يقدمها مراقب الحسابات لممولي الضرائب أحد أهم أنواع الخدمات الإضافية التي يقدمها المراقب لمنشأة العميل.

أ. هناك تأكيد على أن التزايد المستمر في الاستعانة بخدمات مكاتب المحاسبة في المجال الضريبي سببه اتساع نطاق المشكلات الضريبية وتعقدها، حيث يساعد تواجد مراقب الحسابات كحلقة وصل بين الإدارة الضريبية وبين الممولين المكلفين بأداء الضريبة على تحويل القانون الضريبي من مجرد وجود نظري إلى تطبيق وممارسه عمليه بطريقة توجد نوعاً من الثقة المتبادلة فيما بينهما (بدوي وعثمان، ٢٠٠٦، ص ٦٥١).

ب. تتنوع الخدمات الضريبية التي يقدمها مراقب الحسابات لممولي الضرائب ومن أكثر الخدمات تداولاً في الممارسة الضريبية (بدوي وعثمان، ٢٠٠٦، ص ٦٧٢) تصميم المجموعة الدفترية التي تفي بمتطلبات التشريع الضريبي، إعداد واعتماد الإقرارات الضريبية، تقديم الاستشارات الضريبية، تمثيل العميل أمام الإدارات الضريبية، أعمال الخبرة الضريبية أمام المحاكم، وتخطيط الاستفادة من الحوافز والاعفاءات الضريبية.

وبناءً على ما تقدم فإن اعتماد مراقب الحسابات للإقرار الضريبي طبقاً لأحكام التشريع الضريبي يعتبر من قبيل الشهادات المصدقة أو الموثوق فيها، والشق الضريبي منها يعتبر خدمة ضريبية (جربوع، ٢٠٠٣، ص ٢، محمود وعبد الرزاق، ص ١٧٨)، وهناك اتفاق تام بين جمهور المحاسبين والمعاهد العلمية والمهنية على أن الشق الضريبي في عمل مراقب الحسابات يعد بمثابة خدمة ضريبية تتعدّد بشأنها المسؤولية الجنائية والعقدية والمهنية (متولي، ٢٠٠٥، ص ٩).

ج. وهناك نوع آخر من الخدمات يقدمها مراقب الحسابات كمستشار ضريبي بالنسبة للإقرار الضريبي الذي يقدمه الممول، ويختلف ذلك عن دوره كمعد للإقرار الضريبي، حيث أن هذا الدور يتضمن بعض أو كل الخدمات التالية (زين، ٢٠٠٢، ص ٤٧٥):

• يسعى مراقب الحسابات كمقدم للخدمات الاستشارية الضريبية إلى خدمة عملائه، وذلك استناداً إلى بعض الطرق والأساليب المشروعة التي تحقق للمنشآت اغراض من الناحية الضريبية دون مخالفه التشريعات الضريبية أو

- استخدام أساليب احتياليه تضر بمستقبل المراقب وسمعته وتعرضه لطائله العقوبات الجنائية.
- إبداء النصح لعميل الاستشارات عند إعداد الإقرار الضريبي عن الدخل الصحيح.
- المساعدة في تحقيق أكبر وفر ضريبي وأقل ضريبية ممكنه في ضوء النصوص القانونية التي تسمح بذلك.
- مساعده العميل في عدم تحمل أي غرامات أو فوائد أو عقوبات نتيجة الإخلال في المواعيد أو الالتزامات.
- التأكد من دقة المعلومات والبيانات في الإقرار الضريبي، وعدم وجود تعارض بينها وبين نصوص القانون وتحقيق الاتساق مع أحكام اللائحة التنفيذية.

ويشير البعض (بدوي، ١٩٩٤، ص ٤) إلى ازدياد اعتماد العملاء على الخدمات الاستشارية التي يقدمها مراقب الحسابات، والتي تساهم في التغلب على عنصر عدم التأكد المرتبط بالتشريع الضريبي، ويظهر ذلك بوضوح عند مقارنة الإقرارات الضريبية التي أعدها الممولون بأنفسهم بالإقرارات التي يتم اعدادها بالاعتماد على الخدمات الاستشارية للمحاسبين المهنيين.

وبناءً على ما سبق، يتضح مدى أهمية الدور الذي يؤديه مراقب الحسابات باعتباره وسيط بين المجتمع الضريبي والإدارة الضريبية من خلال تنوع الخدمات التي يقدمها في المجال الضريبي، ويترتب على هذه الأهمية ضرورة الاهتمام بالتأهيل المهني للمراقبين حتى يتمكنوا من إنجاز عملهم بمستوى عالي وكفاءة وفعالية.

وتؤكد الباحثة على ضرورة توافر الجودة في أداء مراقب الحسابات لخدمة الاستشارات الضريبية وذلك لتفعيل أدائها والارتقاء بها حيث أن توافر الجودة في الاستشارات يعمل على توائم بينها وبين توقعات المستفيدين من ناحية وتعكس الجهد والعناية المبذولة فيها والمعرفة الكاملة ومهارة المستشار الضريبي، وتوفير هذه الخدمات من خلال متخصصين على درجة عالية من الكفاءة، وتطوير كفاءتهم باستمرار والالتزام بالمعايير المهنية ومعايير السلوك المهني وبذل العناية الواجبة.

إن الجودة تعني توفير أفضل خدمة لعملاء الاستشارات الضريبية وبأقل تكلفة مع إتباع الاجراءات الضرورية واللازمة والمخططة لتوفير الثقة بأن الخدمة سوف تتحقق فيها متطلبات الجودة من خلال تحقيق أهداف واحتياجات العملاء باتباع الطرق ولأساليب التي تمكن مراقب الحسابات من أداء عمله على أفضل وجه، وضمن أداء الاستشارات الضريبية بأعلى مستوى يتطلب تطبيق إجراءات للرقابة على الجودة لضمان توافرها باستمرار، وينعكس ذلك في شكل رضاء واقتناع المستفيدين من هذه الخدمات.

ثانياً: تطوير التشريع الضريبي في مصر وتأثيره على مسؤوليه مراقب الحسابات
تسعى كافة التشريعات الضريبية إلى تحقيق أهداف معينه، ومن أهم هذه الأهداف تحقيق العدالة الضريبية، بحيث يراعى صالح كل من الخزانة العامة للدولة ومصالحه الممول، لأنه إذا لم تتحقق العدالة يكون ذلك دافعاً قوياً لمحاوله التهرب من أداء الضريبة، مما يؤثر سلبياً على الحصيلة الضريبية، والتي تعد من أهم موارد الخزانة العامة للدولة.

ويجب دراسة الجوانب التي تؤكد على أن هدف المشرع الضريبي يكون في المقام الأول تحقيق العدالة الضريبية، ومن ثم تحقيق أهداف السياسة الضريبية للدولة كما يلي:

١. دور التشريع الضريبي في تحقيق العدالة الضريبية

لا بد أن يسعى التشريع الضريبي لتحقيق العدالة حتى يتفادى إحساس الممول بثقل عبء الضريبة. والذي بدوره يدفعه إلى محاوله التهرب من أدائها، وذلك عن طريق ارتكابه لأعمال الغش لإظهار صافي الدخل الخاضع للضريبة على غير حقيقته، مما ينعكس على مصداقيه المعلومات الواردة بالقوائم المالية من ناحية، وايضاً على تعرض مراقب الحسابات المكلف بمراجعته القوائم المالية للممول (العميل) للمساءلة القانونية نتيجة عدم اكتشافه الغش الجوهري في القوائم المالية من ناحية أخرى، وبناءً على ما سبق، تعرض الباحثة أهم وأبرز الجوانب التي يمكن من خلالها تحقيق العدالة الضريبية، وهي كالتالي:

- تخفيض أسعار الضرائب بما يتناسب مع المقدرة التكليفية للممول، حتى لا يتهرب منها.

- زيادة حد الاعفاء الضريبي لمواجهة الأعباء العائلية، مع مراعاة أن تكون هذه الزيادة واقعية وملائمة للظروف الاقتصادية من ناحية الارتفاع المستمر في الأسعار والزيادة المستمرة لمعدلات التضخم.

- ضرورة وضع ضوابط لزيادة حد الاعفاء بشكلٍ منتظم خلال فترات دوريه دون اللجوء إلى تغيير في القانون الضريبي، وذلك لمواجهه زيادة عدد أفراد الأسرة المسؤول عنها الممول، أو لمواجهة الارتفاع في الأسعار ومعدلات التضخم.

- التوافق بين التشريع أضربيي والمعايير المحاسبية بما يسهم في تضيق الفجوة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي، والعمل على تحديد نطاق الدخل الخاضع للضريبة وفقاً لنظريه الإثراء (بدوي، ١٩٩٤، ص ٤٠).

وتشير الباحثة هنا إلى أن المتمعن في دراسة القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يمكن أن يستنتج أن هناك بعض النقاط التي حقق فيها المشرع بعض بوادر الأمل في إصلاح التشريع الضريبي بما يحقق أهداف السياسة الضريبية والعدالة الاجتماعية إلى حد ما، حيث أخذ المشرع بمفهوم الهندسة الضريبية، كما يتضح فيما يلي.

٢. استخدام مفهوم واهداف الهندسة الضريبية في تطوير التشريع الضريبي

هناك مجموعة من الحقائق التي تؤكد على أن المشرع المصري أخذ بمفهوم وأهداف الهندسة الضريبية في قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، ويتضح ذلك من تأكيدات وزاره المالية من أن التعديلات في القانون الجديد تمت نتيجة فك القانون الضريبي بالكامل، وتم اعاده تركيبه بما يتمشى مع الفلسفة الحديث للدولة العصرية (الأهرام الاقتصادي، العدد ١٨٦٤، ٢٠٠٤، ص ص ٣٤-٣٦)، وتتناول الباحثة دراسة هذه الحقائق من خلال:

أ. مفهوم الهندسة (اعاده الهندسة) الضريبية

يختلف مفهوم الهندسة الضريبية باختلاف الأهداف باعتبار أن أهم أهداف الهندسة الضريبية هو موائمة التشريع للأهداف التي ترغب الدولة في تحقيقها، ومن ثم تصبح الضرائب أداة فعالة في خدمه الأهداف الاقتصادية

والاجتماعية، واعاده البناء تبدأ بالأهداف التي يكون النظام الضريبي من أدواتهما (مرقس، ٢٠٠٦، ص ٤).

ب. أهداف الهندسة الضريبية (عثمان، ١٩٩٧، مرقس، ٢٠٠٦، ص ٤-٥):

- توافر مقومات الضريبة في التشريع القائم.
- مساهمه التشريع ومواكبته واتساقه مع الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة.
- توفير أدوات مناسبة لإمكانية وضع أهداف التشريع موضع التنفيذ.
- تنميه كفاءه وفاعليه الأنظمة الضريبية.
- اعاده هيكله النظام الضريبي ككل وعدم اللجوء إلى إجراء بعض التعديلات في بعض المقومات.

ج. مقومات الهندسة الضريبية، تتمثل هذه المقومات في:

- التشريع الضريبي، وهو الركن القانوني في منظومه الهندسة الضريبية.
- الإدارة الضريبية باعتبارها الركن التنفيذي.
- الممولين، وهم هدف النظام الضريبي وأهم مفهوم من مقومات الهندسة الضريبية.

د. تطبيق مفهوم واهداف الهندسة الضريبية من خلال القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ (التشريع) هناك مجموعة من الحقائق تؤكد على أن المشرع المصري أخذ بمفهوم الهندسة الضريبية في القانون الجديد، ومن بين هذه الحقائق ما يلي:

- انخفاض أسعار الضرائب بما يتناسب مع المقدرة التكاليفية للممول:
- يتحدد صافي الربح (في النشاط التجاري والصناعي) على أساس قائمه الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، ويتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام القانون على صافي الربح الذي سبق ذكره (المادة ١٧ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥).

- إنشاء مجلس أعلى للضرائب يتبع رئيس مجلس الوزراء، وتكون له الشخصية الاعتبارية، وذلك بقرار من رئيس الجمهورية (المادة ١٣٩ ، ١٤٠ ، ١٤١ ، من القانون رقم ٩١ لسانه ٢٠٠٥)، يهدف هذا المجلس إلى

ضمان حقوق دافعي الضرائب على اختلاف انواعها والتزام الادارات الضريبية المختصة بأحكام واللوائح الصادرة في هذا الشأن.

- يمارس المجلس في سبيل تحقيق اغراضه العديد من الاختصاصات.
- استقلال لجان الطعن عن مصلحة الضرائب.

ومما سبق يتضح أن المشرع قد أخذ في الاعتبار الكثير من اعتبارات الهندسة الضريبية التي يجب أن تؤخذ عند وضع التشريع الضريبي.

ثالثاً: زيادة كفاءة وفعالية الإدارة الضريبية ومسئوليه مراقب الحسابات

إن أي تشريع مهما كانت جودته واتساق نصوصه وأحكامه لن يؤدي ثماره إذا كانت الإدارة الضريبية ليست بالمستوى والكفاءة اللازمين، ولكي يحقق الاصلاح الضريبي مكاسبه فيجب استمرار الإدارة الضريبية في التطوير المستمر لآلياتها من خلال:

١. تفعيل دور الإدارة الضريبية في مواجهة التحديات التي تواجهها

إن هناك حاجة لتفعيل أداء الإدارة الضريبية من خلال وظائف التخطيط والرقابة والتركيز على تنفيذ مهمة المصلحة بفعالية أكثر، وذلك للتوصل إلى حلول للمشكلات والتحديات التي تواجهها، كما تقترح الباحثة للنهوض بذلك الأمر الاهتمام بعدة محاور وهي:

أ. الجودة الشاملة بمصلحة الضرائب المصرية

اختلفت مفاهيم الجودة:

– يعرفها البعض على أنها "عملية مستمرة تهدف الى الاستخدام الأمثل للموارد البشرية والمادية لصالح المنشأة بشكلٍ خاص والمجتمع بشكلٍ عام، فضلاً عن الوفاء باحتياجات العميل" (عبد المحسن، ٢٠٠٣-٢٠٠٤ ص ٤١).

– ويراهن آخرون بأنها "مجموعة من المواصفات لمنتج أو لخدمة والتي تولد القدرة لإشباع الحاجات الضمنية المتعلقة بها" (الفضل، ٢٠٠٨، ص ٤٠٣).

وترى الباحثة أن مفهوم الجودة بمصلحة الضرائب يتمثل في مستوى تحقيق المتطلبات التي يتوقعها المستفيد، وهو هنا الممول، عند تعامله مع المصلحة الضريبية والتي يمثلها مأمور الضرائب أو ادارات مساعدة الممولين أو غيرها من الادارات

الخدمية، وعلى المصلحة أن تعمل على رقابة مدى تحقيق معايير الجودة وشمولها لكافة الأنشطة المختلفة بهدف عدم حدوث أخطاء في تقديم الخدمة وتامها بالصورة المتوقعة والتي تلبي احتياجات وتوقعات الممول. ومن المفاهيم السابقة تصل الباحثة إلى أن مفهوم الجودة وفقاً لطبيعة مصلحة الضرائب يتحدد من خلال محورين:

– المحور الأول: مدى تحقيق الخدمة لاحتياجات ومتطلبات العملاء ممثلين في الممولين كعملاء خارجين أو كعاملين بالمصلحة كعملاء داخليين. ومن خلال هذا المحور فالذي يحدد مدى جودة الخدمة هو الممول ذاته، فإذا تم الوصول إلى إرضاء الممولين فتكون الخدمة قد تمت بجودة عالية.

– المحور الثاني: مدى تحقيق أداء الخدمة لشروط ومعايير جودة الخدمة. وطبقاً لهذا المحور يتم تحديد شروط أداء الخدمات أو الأنشطة ووضع قائمة بخطوات أداء النشاط وشروط الأداء الجيد كمواصفات لجودة الأداء، مع وضع حد من المسموح به للتباين يتفق عليه وذلك للاختلافات الخاصة بالخبرة والمهارة والسلوك بين القائمين بأداء هذه الأنشطة، وترتبط جودة المنتج مع الدقة في التطابق بعلاقة طردية، أي كلما زادت الدقة في التطابق زادت جودة المنتج، ويتحدد ذلك من خلال إرضاء الممولين في تحقيق مواصفات وشروط الخدمات المقدمة، وكمثال على ذلك خدمة الفحص.

وتعتقد الباحثة أن ذلك يتحقق إذا تم تطبيق التشريع بطريقة موضوعية وعادلة بين الممولين من قبل الإدارة الضريبية.

– وتتفق الباحثة مع أحد الدراسات (عليان، ٢٠٠٥، ص ٦-٧) التي اشارت إلى أن تحقيق الجودة الشاملة في المصلحة يستلزم الآتي:

- التركيز على العميل (الممولين) المستفيد من الخدمة، حيث يجب تفاهم الإدارة إلى احتياجاتهم وتوقعاتهم.
- القيادة (الإدارة الضريبية) يجب أن تكون مؤهلة لتوحيد الاستراتيجيات داخل المصلحة في ضوء الاستراتيجية العامة للحكومة والدولة.
- العاملين، التأكيد على مشاركة العاملين في المصلحة من القاعدة إلى القمة.
- التركيز على منهج واسلوب تحقيق الهدف واداره النشاط دون التركيز فقط على الحصيلة، ووضع منهج لكيفية التعامل مع المشكلات والمعوقات في

- توقيت مناسب وهو ما يعني عدم إهمال توقيت الأداء باعتباره أحد معايير الجودة الشاملة،
 - تكاملي وميكنة نظم المعلومات وكذلك اتخاذ القرارات،
 - التحسين المستمر والارتقاء بأداء الخدمة والتعامل بشفافية وعدالة مع الممولين،
 - نظام لتقييم الأداء من خلال تحديد معايير لتقييم الأداء وتكون مناسبة لكل نشاط في ضوء الجودة الشاملة،
 - نظام عادل للحوافز يتصف بالشفافية بحيث يربط الحافز بالإنتاج.
- وتشير الباحثة إلى ضرورة الاهتمام بدراسة الجودة في القطاع الضريبي لما يحققه من العديد من المزايا، وذلك لأن القطاع الضريبي يعد من أهم القطاعات المؤثرة على اقتصاد الدولة وعلى حصيلة الموازنة، وضرورة الوصول إلى رضا المسجلين (الممولين) وذلك من خلال تقديم خدمة متكاملة ومتميزة، وايضاً يثبت الواقع العملي أن غالبية العاملين في القطاع الضريبي لا يهتموا بتحسين جودة الخدمة المقدمة للممولين بقدر اهتمامهم بالحصيلة المطلوب تحقيقها من الأمورية.

ب. تطبيق موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء

أن تطبيق العديد من أساليب الإدارة الحديثة التي تضمن كفاءة العمل وسرعة الانجاز من خلال تطبيق موازنة البرامج والمحاسبة على الأداء، بالإضافة إلى تطبيق نظام الجودة الشاملة وبما يحقق الرضا الوظيفي لدى العاملين مما يقوي علاقات الانتماء الوظيفي لدى العاملين مما يحقق العديد من المزايا (المنصوري، ٢٠٠٠).

وتشير الباحثة إلى أن هذا المنهج من الممكن أن يساهم في الارتقاء بقدرات الموارد البشرية للمصلحة ويزيد من تفعيل دور الإدارة الضريبية في التخطيط والرقابة، ويعمل على تفعيل آليات التقييم والمراجعة ومحاسبة المسؤولية لخلق روح الجدية والابتكار، ودراسة المشاكل والمعوقات التي تعوق الأداء والتنفيذ للخطة العامة للمصلحة والعمل على تلافئها واقتراح الوسائل والحلول لهذه المشاكل.

ويستلزم تطبيق موازنة البرامج والأداء وضع معايير ومقاييس للإنجاز ومتابعة الأداء الفعلي، ويتم ذلك من خلال مجموعة من اللجان المتخصصة تمثل الأنشطة الرئيسية للمصلحة (عليان، ٢٠٠٥، ص ١٢).

وترى الباحثة أن تطبيق موازنة البرامج والأداء يستلزم أن تحقق نتائجها بفاعلية ضرورة نشر ثقافة التخطيط وتقييم الأداء واستخدام مجموعة من الأساليب تمكن من تقديم خدمات أكثر كفاءة وفاعلية وتصميم برامج للعمل لكل مركز مسؤوليه، ويتمثل في خطة سنوية يحدد فيها الأهداف والأنشطة المطلوبة والاحتياجات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف وتوقعات الأداء، وتحقيق تكامل وميكنة نظم المعلومات لتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات لكل مستوى إداري.

ج. تقييم الأداء المتوازن

يوضح أسلوب تقييم الأداء المتوازن رؤية واستراتيجية المصلحة في صورة مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية كإطار لتنفيذ تلك الاستراتيجية، ويمثل هذا الأسلوب آداء اداريه شاملة تربط التخطيط قصير الأجل بالتخطيط الاستراتيجي، ويربط هذا النموذج بين النتيجة (تحقيق الأهداف) وبين الأسباب المحققة لهذه النتائج والتي تتمثل في الأنشطة التي يجب على المصلحة الالتزام بها والتي تؤدي إلى تحقيق الأهداف المالية (عليان، ٢٠٠٥، ص ١٣).

وتشير الباحثة إلى أن:

– تقييم الأداء لا بد أن يتم من خلال عدة محاور أهمها محور الأداء المالي، محور العلاقات الخدمية مع الممولين، محور العلاقات الداخلية والتي تتمثل في عمليات التشغيل الداخلي مثل أداء العمليات والجودة والأمان، ومحور يقوم على النمو التنظيمي وما يترتب عليه من مدى رضا العاملين.

– استخدام تقييم الأداء المتوازن يؤدي إلى الارتقاء بمستوى الجودة وان القيام بتفعيل استراتيجية المصلحة لتحسين وتطوير الأداء باستخدام المقاييس غير المالية يمكن أن يخلق قيمة اقتصادية للمصلحة ينعكس على الأداء المالي من خلال الحصيلة والتكلفة.

ومما سبق يتضح للباحثة ما يلي:

– ضرورة تحديد متطلبات تقييم الأداء المتوازن من خلال تحديد واضح للاستراتيجيات المختلفة للمصلحة الضريبية وضرورة تطوير الهيكل التنظيمي وتحديد واضح للاختصاصات وتوصيف العمل مع تحديد واضح لخطوط

السلطة والمسئولية، وايضاً تنميه قدرات وكفاءة العاملين من خلال نظام للتأهيل والتدريب طبقاً لاحتياجات العمل وربط الحوافز بالأداء وتحقيق الأهداف.

– تطبيق ما سبق من منهج الجودة الشاملة ونموذج موازنة البرامج والأداء ونظام تقييم الأداء المتوازن يمكن من الادارة الضريبية من تفعيل وظائفها وتحقيق رضاء الممولين وتحفيز العاملين بها ويجاد بيئة صالحة للتعلم والتحسين المستمر لضمان تطبيق التشريع الضريبي بعدالة وشفافية وهو ما يمثل أهم الأهداف الأساسية لمصلحة الضرائب المصرية.

٢. كفاءة وفعالية أداء مأموري الضرائب واساليب تنميتها

إن مأمور الضرائب هو الجزء الفعال في الإدارة الضريبية، وهناك متطلبات أساسية وجوهرية لضمان نجاح أداء مأمور الضرائب، سواء من الناحية الفنية من الناحية الشخصية، وأن مفاهيم الكفاءة والفعالية من أهم المفاهيم التي يجب أن يمارس مأمور الضرائب عمله في ظلها، وهي ضمان لكي يكون أداء مأمور الضرائب وفحصه خالياً من أي تأثيرات شخصية أو وظيفية أو عملية سلبية، وضمان أن تقريره الفني يعبر بصدق وامانه عن الحقيقة التي تعبر عنها دفاتر واقرارات الممول.

أ. متطلبات نجاح أداء مأمور الضرائب (مرقس، ٢٠٠٦، ص ٩)

– من الناحية الفنية، يجب على مأمور الضرائب أن يؤدي واجبه بكل العناية والحرص الواجب لخطورة النتائج المترتبة على عمله على شريحة كبيرة من المواطنين، وكذلك على الحياة الاقتصادية بوجه عام.

– أما من الناحية الشخصية، فهناك عناصر وصفات يجب توافرها في مأمور الضرائب، وتتطلب رعايته وتنميه مهاراته السلوكية والشخصية، منذ تعيينه حتى تركه الخدمة.

ب. العوامل المؤثرة على كفاءة أداء الفاحص الضريبي

تتمثل المتغيرات والعوامل المؤثرة على كفاءة أداء الفاحص الضريبي فيما يلي (الصعيدي، ١٩٩٦، ص ١٤):

– المعرفة، إن تنظيم المعرفة في ذاكرة الفاحص تعتبر إحدى العوامل الهامة والمؤثرة على اتخاذ القرار، وأن الفاحص أثناء اداؤه لعمله الفحص يمارس

الأحكام المهنية، وهي تتأثر بمستوى معرفه الفاحص وخبرته والظروف المحيطة به (محمد، ١٩٩٤، ص ١٠٦٤، Nelson, Libby and Bonner، ١٩٩٥، P 27). وتنقسم المعرفة إلى عدة أنواع المعرفة الصريحة، المعرفة الإجرائية، المعرفة المتخصصة. وقد توصلت إحدى الدراسات إلى أن المعرفة بكل معايير المراجعة وكذلك المعرفة بمعايير المراجعة والمعرفة لطبيعة نشاط العمل تمثل عناصر هامة لكفاءة عمليه الفحص الضريبي (بدران، ١٩٩٦، طه، ٢٠٠٧، ص ٥).

– الخبرة، تعرف الخبرة بأنها المدة الطويلة التي يقضيها الفرد في وظيفة معينه أو في أداء مهمه محدده (لطفي، ١٩٩٥، ص ١٤٩٥). يمكن قياس مستوى الخبرة من خلال (طه، ٢٠٠٧، ص ٧) عدد السنوات التي قضاها الفاحص في اداره الفحص، خبرة الفاحص الضريبي في فحص العديد من الأنشطة الخاصة بالمولين، قدره الفاحص على حل المشكلات والمنازعات، قدرة الفاحص على اتخاذ القرار، قدرة الفاحص على الاقتناع والتفاوض مع الممولين.، والجودة في إعداد تقارير الفحص ونماذج الفحص.

– كفاية التأهيل العلمي والمهني (الناغي، ١٩٩٦، ص ١٤، طلبة، ١٩٩٦، ص ١١)

- يجب أن يتم الفحص الضريبي بواسطة أشخاص يتوافر لديهم قدر كافٍ من المهارات التي تتلاءم مع طبيعة العمل الذي يقومون به، ويجب إعداد الفاحص إعداداً جيداً من الناحية العلمية والمهنية.
- لم تتعرض معايير المراجعة المصرية ولا الدولية للتأهيل العلمي والمهني للمراجع بصوره مباشره، ولكن ورد في بعض المعايير الدولية والمصرية اشاره إلى ضرورة كفاية التأهيل العلمي للمراجع (المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين، معايير المراجعة ٣، ٥، ١٠، ١٨).

ويتضح مما سبق إن زيادة وتحسين درجة كفاية التأهيل العلمي والمهني للفاحص تؤدي إلى جودة وكفاءة أداء الفاحص الضريبي.

– الحيادية والاستقلال

- مفهوم الحياد هو أن يكون مأمور الضرائب غير متحيز فيما يتخذه من قرارات ومواقف، فلا يكون منحازاً للخزانة العامة أو لطائفة من الممولين أو لأشخاص معينين أو ضد أي منهم، وإنما يكون تحيزه فقط للقانون ونصوصه وحريصاً على المال العام (جرجس، ١٩٩٩، ص ٣٠٥).
 - مفهوم الاستقلالية يعني أن يكون رأي الفاحص الضريبي خالياً من أي تأثيرات شخصيه أو وظيفيه أو عمليه، لأنه مطالب بإعداد تقرير فني عن مدى صدق وامانه البيانات التي اطلع عليها وقدمها له الممول، سواء من خلال اقراره الضريبي أو دفاتره، بحيث لا يكون هناك قائداً على عمله إلى النصوص التشريعية والتنفيذية (مرقس، ١٩٩٩، ص ٢٥١).
 - حياد واستقلالية المأمور تقوم على توافر نوعين من المقومات (حريري، ١٩٩٢، ص ص ١٧٥-٢١١):
 - المقومات الذاتية: وتتعلق بشخصيه المأمور والصفات التي يجب أن يتحلى بها مثل الصدق والأمانة والحرص على كرامة الوظيفة.
 - المقومات التشريعية: وهي مجموعة من القواعد والقوانين واللوائح والتعليمات سواء كانت مبادرة من سلطة تشريعيه أو سلطة تنفيذيه والتي تمثل حماية استقلاليه وحياديه المأمور أو من شأنها تجنب مواقف قد يكون لها تأثيراً على هذا الحياد والاستقلال.
- ومما سبق يتضح أن الحياد والاستقلالية مطالب جوهرية بالنسبة لمأمور الضرائب لان طبيعة عمله تنقسم إلى شقين شق مراجعة وشق ضريبي.
- ضغوط العمل، يعرف البعض (الصيرفي، ٢٠٠٨، ص ٤٢) ضغوط العمل بأنها "نظام التكيف العام لجسم وعقل الإنسان عند مواجهته لمثيرات بيئية". ويرى البعض (عبد الباقي، ٢٠٠٠، ص ٢٨٣) بأنها "مجموعة من المثيرات التي تتواجد في بيئة العمل والتي ينتج عنها مجموعة من ردود الأفعال التي تظهر في سلوك الأفراد في العمل أو في حالاتهم النفسية أو الجسمانية أو في ادائهم لأعمالهم نتيجة تفاعل الأفراد في بيئة عملهم التي تحتوي على هذه الضغوط".

وتتفق الباحثة مع أحد الدراسات (نور الدين، ٢٠١١، ص ٣٩٣) التي اشارت إلى اهمية دراسة ضغوط العمل لما لها من تأثير سلبي على الفاحص الضريبي وعلى العاملين في القطاع الضريبي لأنه يعد من أكثر الاعمال تعرضاً لضغوط العمل.

ويتضح من دراسة ما سبق من متغيرات ضروه العمل على تدعيم هذه المتغيرات بالنسبة للفاحص الضريبي، لأنها سوف تزيد من حرصه على تطوير مستوى أدائه، مما سيؤدي إلى زيادة جهوده في تنميه كفاءته العلمية والعملية، وينعكس هذا بدوره على جودة ادائه لعمله، ومنها على تخفيض المنازعات بين الممولين والإدارة الضريبية، ويزيد في ثقة الممولين في تعاملاتهم مع الإدارة الضريبية. وتقترح الباحثة مجموعه من العناصر والمقومات يجب أن تتوافر لرفع كفاءة وفعالية أداء مأمور الضرائب، ومنها:

- استقلال المأمور في فحصه في ضوء المهمة الموكلة إليه.
- عدم الانحراف عن القواعد المتعارف عليها في الفحص.
- ممارسه حق المأمور في الاطلاع والفحص وحقه في تحديد المفردات الواجب فحصها، وحق طلب البيانات التي تساعد على إنجاز الفحص.
- عدم التأثر بالعلاقات الشخصية والبعد عن فحص الحالات التي تقوم بين أطرافها والمأمور مصالح متبادلة والتتحي في حالة وجودها.
- على المأمور أن يتعامل بأسلوب يضمن التعاون مع المنشأة محل الفحص مما يساعده على أداء الاختبارات اللازمة،
- عدم ترك أمر تحديد المستندات والبيانات الواجب فحصها للممول.
- ضرورة أن يعكس تقرير الفحص الحقائق التي اتضحت للمأمور أثناء الفحص.

٣. تطوير نظام الفحص الضريبي بمصلحه الضرائب

مع الزيادة المطردة لأعداد الممولين نتيجة التطور الاقتصادي ومع عدم زيادة مأموري الضرائب الفاحصين بالقدر الكافي فإن نظام الفحص الشامل لم يعد مناسباً ولم يعد متماثلاً مع العصر لعدة اسباب أهمها: طول الوقت المستغرق في الفحص الي ان تصبح الضريبة واجبة الأداء وتأخر التحصيل نظراً لان فحص جميع

الاققرارات سنويا يتطلب اعدادا ضخمة من الفاحصين يصعب توفيرها، ولذلك قامت مصلحة الضرائب بالأخذ بنظام الفحص بالعينة. يقصد بالفحص الضريبي بالعينة أن تخضع نسبة محددة من الاققرارات الضريبية المقدمة لفحص دقيق في ضوء محددات ومؤشرات معينه، في حين تعتمد باقي الاققرارات بالحالة التي اعدت عليها بدون فحص. يحقق هذا الأسلوب العديد من المزايا، أهمها تلافي أوجه العيوب الموجهة لأسلوب الفحص الشامل، بالإضافة إلى اتاحة الفرصة للفاحص الضريبي للتركيز على كبار الممولين في عمليات الفحص.

٤. مسؤوليه مراقب الحسابات في ظل تطوير الإدارة الضريبية ونظام الفحص لضريبي

ينعكس ما تم تناوله من ضرورة استخدام الأنظمة المتطورة لتنمية الادارة الضريبية مثل نظام الجودة وموازنة البرامج والأداء، والتي تعتبر آلية اساسيه لتحقيق فعالية التخطيط والإدارة والرقابة في تحقيق الأهداف واداه لقياس كم أو قيمة المدخلات وكذلك كم وجودة المخرجات ولتقييم علاقتها بالمدخلات من خلال مؤشرات الأداء على مستوى مراكز المسؤولية المختلفة، ولأن هناك ارتباط وثيق بين الدخل الخاضع للضريبة، والتي يتم ربط الضريبة على أساسه وبين صافي الأرباح الذي تظهره القوائم المالية التي يتضمنها الإقرار الضريبي.

وباعتبار الإقرار الضريبي أحد المدخلات المهمة لعملية الفحص واعتبار ربط الضريبة من واقع الإقرار من مخرجات عملية الفحص، مما ينعكس على الدور المهم لمراقب الحسابات في اعتماد الاققرارات الضريبي ويلقي على عاتقه مسؤولية ضخمة في ضرورة تقديم اقرار ضريبي يعبر تعبيراً صادقاً عن الأرباح الحقيقية للممول، وبناءً عليه يسهل من إنجاز عملية الفحص، ولذلك فإن توافر جودة أداء مراقب الحسابات عند اعداده للإقرار الضريبي تؤثر على مدى دقة وصحة المعلومات الواردة بالإقرار. وتعتبر مهنة مراقب الحسابات ذات تأثير كبير على أعمال مصلحة الضرائب ويمكن ان يكون لها دور فعال في تغيير اسلوب الفحص الضريبي الذي تتبعه المصلحة، وهنا يبرز دور مراقب الحسابات، إذ انه يستحيل على مصلحة الضرائب

مراجعة جميع دفاتر ومستندات وميزانيات الممولين مراجعة تفصيلية دقيقة مهما توافر لها الموظفون الكفاء بينما مهمة مراقب الحسابات الأمين هي القيام بهذا الفحص وتقديم تقريره عن الميزانية، والإدارة الضريبية تستفيد من اعتمادها على مراقب الحسابات الأمين للقيام بالفحص التفصيلي لدفاتر ومستندات المنشأة، ولذلك يتوقف نجاح عملية تطوير نظام الفحص الضريبي بالتحول من أسلوب الفحص الشامل إلى أسلوب الفحص بالعينة على عده عوامل، من أهمها كفاءه وفعالية مراقب الحسابات في تنفيذ المهام المكلف بها بشأن إبداء الرأي الفني الانتقادي المحايد عن القوائم المالية الخاصة بالمولين (جريدة الاهرام، ٢٠٠٣، العدد ٤٢٥٧٦).

وترى الباحثة أنه يجب النظر الي النظام الضريبي كمنظومة متكاملة لا يصح محاولة اصلاح جزء منها دون النظر الي باقي الاجزاء فالإصلاح يتطلب تشريعا مدروسا يتطلب جهازا ضريبيا واعيا مدربا، ويتطلب وعيا بأهمية ودور الضرائب، ويتطلب تعظيم وتنظيم دور مراقبي الحسابات في المجتمع الضريبي، الواقع ان المراقب هو شخص لديه خبرة ودراية بالأمر الضريبية تفوق الممول ومن ثم يستطيع إقناعه بأفضل وضع ضريبي يتم التوصل إليه وفي نفس الوقت فالمراقب بخبرته وتفرغه أقدر علي التفاهم مع رجل الضرائب وحل الخلافات في وقت أسرع وبجهد أقل وبذلك يكون رجل الضرائب راضيا بتحصيل الضريبة العادلة، وبذلك يحدث نوع من التقارب والفهم المتبادل بين أطراف العلاقة.

رابعاً: المجتمع الضريبي "الممولين" والدور الارشادي لمراقب الحسابات

يمثل الممولين جزءاً مهماً وفعال في المنظومة الضريبية، فقد يكون التشريع جيد والإدارة الضريبية على أعلى مستوى ومع ذلك فإن غياب دور الممول ينعكس سلبياً على المنظومة الضريبية وعلى تحقيق اهدافها، وتكون لزيادة كفاءة المجتمع الضريبي عن طريق تغيير في الفكر والاتجاهات النفسية والسلوكية لدى الممولين، وتؤثر المواقف السلوكية للممول بشكل كبير على حدود ومسؤوليات مراقب الحسابات ومدى تعرضه للمساءلة القانونية.

١. دور الدولة في تغيير نظرة الممول إلى الضريبة

إن التعريف السائد للضريبة بأنها مبلغ من المال يدفع جبراً من الممولين، ولا يمكن أن يتغير لأنه متعلق بالدور السيادي للدولة، ولكن يمكن أن يتم تغيير الطريقة التي تمارس بها الدولة هذا الدور السيادي، أي الطريقة التي يمكن التقييد بها، وذلك من خلال:

– عدم تعارض دور الممول والإدارة الضريبية، حيث يتضح أن النظرة القديمة للممولين من الممكن أن تتضاءل تدريجياً، وذلك من خلال وجود سياسة معلنة عبر وسائل الاعلام تخاطب كل الممولين، وتوضح لهم المبالغ التي تم تحصيلها منهم كضرائب، ووجه الانفاق التي تمت فيها.

– إحساس المواطنين الملموس بتحسين الخدمات ودور الدولة الإيجابي في تحسين أداء الخدمات والمرافق واجهزة الدولة التي تتعامل مع المواطنين.

– تتفق الباحثة مع بعض الآراء (مرفس، ٢٠٠٦، ص ص ١٥-١٦) التي تؤكد على ضرورة وجود عقد اجتماعي جديد بين الدولة ممثله في الإدارة الضريبية والممولين وان العقد لا بد أن يكون مكتوباً ومعلناً على شكل وثيقة، ويؤدي ذلك إلى تغيير النظرة بين دور الممول والإدارة.

أ. الممول والاقرار الضريبي

ألزم المشرع قانون الضرائب على الدخل الممول بأن يقدم إقراراً سنوياً عن نتيجة عملياته خلال السنة المالية، فالإقرار بيان مكتوب يتعهد به الممول أو الملتزم به قانوناً في الميعاد المحدد وموضحاً به نتيجة اعماله الخاضعة للضريبة خلال فترة زمنية بالشكل والايضاح المنصوص عليها في القانون واللوائح والتعليمات الخاصة بذلك (متولي، ١٩٨٨، ص ١٢)، وتأتي اهمية الإقرار في أنه يجعل الممول طرفاً إيجابياً في تحديد الضريبة المستحقة عليه من خلال البيانات التي يقدمها، ويبدأ عنه التقدير الذي تقوم به مصلحة الضرائب بناءً على وجهة نظرها في غياب هذا الإقرار أو عند ثبوت عدم صحته.

ب. الإقرار الضريبي في ضوء القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

رتب قانون الضريبة على الدخل الجديد أثراً مهمة عند تقديم الممول للإقرار الضريبي في الميعاد، ومن هذه الآثار:

- التزام الضريبة بقبول الاقرار على مسؤوليه الممول.
- ربط الضريبة الثابتة من مواقع الإقرار المقدم من الممول، بحيث يعتبر الاقرار رباطاً للضريبة والتزاماً من الممول بأدائها.
- لا يجوز للمصلحة تعديل الربط الذي تم بناءً على إقرار الممول لمجرد ارتياب مأمور الضرائب في مدى صحة هذا الاقرار، وانما يجب لإجراء هذا التعديل إلا من واقع البيانات والمستندات المؤيدة له.
- لا يتم فحص جميع الاقرارات المقدمة من كل الممولين، وانما تختار عينه للممول.

٢. البعد النفسي والسلوكي للممول في إطار قانون الضرائب الجديد

ان حسن استخدام العامل النفسي والسلوكي يمكن أن يكون له الكثير من الآثار الإيجابية للمنظومة الضريبية، ولا شك أن محاوله التعرف على علاقات الاتصال التي تربط الممولين بأفراد الجهات الأخرى من خلال النظام الضريبي تحتل جانباً مهماً وحيوياً داخل الإطار الشامل لعلاقات الاتصال بالنظام الضريبي، وعلى ضوء علاقات الاتصال هذه يمكن أن تقسم المواقف السلوكية للممول تجاه عناصر النظام الضريبي على النحو التالي (بدوي وعثمان، ٢٠٠٠، ص ٥٨٦-٥٩١):

أ. **مواقف الممول السلوكية من التشريع الضريبي** من حيث العدالة ومقدرته على الوفاء بالضريبة، من الملاحظ أن التشريع الضريبي يتضمن بعض النصوص التي تساهم بشكلٍ إيجابي في تحقيق العدالة الضريبية ومراعاة قدرة الممول على وفائه بالضريبة، ومنها:

- انخفاض أسعار الضرائب بما يتناسب مع المقدرة التكاليفية للممول.
- العفو الضريبي بالنسبة لغير المقيدین بالمصلحة، وذلك خلال فترة محدده يسمح خلالها بتسجيل أي ممول واعتبار سنة التسجيل هي سنة بدء النشاط.
- إجراء عفو ضريبي شامل للقضايا والمنازعات مع الممولين، بحيث تسمح للممول بسداد نسبة من المبلغ المتنازع عليه مقابل إنهاء النزاع.
- وجود المجلس الأعلى للضرائب والذي يختص بدراسة واقرار وثيقة حقوق دافعي الضرائب ومتابعة الالتزام بها ومتابعه ممارسه المصالح الضريبية لاختصاصاتها لضمان التزامها بحقوق دافعي الضرائب.

- دراسة ما يقدم من شكاوى الممولين والسعي لدى جهات الاختصاص لإزاله أسباب الشكاوى واقتراح قواعد عامة تكفل إزالة اسبابها في المستقبل. وكل ما سبق يسهم بشكل إيجابي في بناء الثقة لدى الممولين.
- ب. مواقف الممول السلوكية تجاه الإدارة الضريبية، تضمن التشريع الضريبي الجديد كثير من الإيجابيات التي تتعلق بمواقف الممول السلوكية تجاه محاور المحاسبة الضريبية في مواجهة الإدارة الضريبية من حيث مدى ملائمة أسس المحاسبة وتمثيل مقدار الضرائب للوقائع وتقبله لإجراءات التحاسب.
- ج. المواقف السلوكية للممول تجاه أفراد الهيئة القضائية الضريبية، يرتبط مسلك الممول بمدى احساسه بعدالة اللجان الضريبية في الفصل والنزاع وحرص المشرع الضريبي على تدعيم الثقة، وذلك من خلال ما يلي:
- استقلال لجان الطعن عن مصلحة الضرائب، وتتبع لجان الطعن الوزير مباشرة، ويصدر منه قرار بتحديد ما وبيان مقارها واختصاصها المكاني ومكانات أعضائها، ولا يكون انعقادها صحيح إلى إذا حضرها رئيسها وثلاثة من أعضائها على الأقل.

٣. تأثير المواقف السلوكية للممول على حدود مسؤوليه مراقب الحسابات

تؤكد الباحثة على أن المواقف السلوكية للممول تؤثر بشكل كبير على حدود مسؤوليه مراقب الحسابات ومدى تعرضه للمساءلة القانونية، لأن الإفصاح الضريبي يجب أن يوضح التفاصيل اللازمة لتأكيد صحة نتائج الأعمال والاحداث والتصرفات، ويجب أيضاً أن يتضمن تقديم كافة البيانات الخاصة بالمول والتي ترتبط بظروفه الاقتصادية والاجتماعية، فالنزام الممول بتقديم الإفصاح الملائم يتشكل تبعاً لسلوكه وموقفه من القانون الضريبي ومن إجراءات محاسبته ونتائجها، فالالتزام موقف سلوكي ينعكس على اتخاذ قرار الممول بالإفصاح الضريبي والذي يعد من أهم العوامل المؤثرة في كفاءة وفعالية نظام المحاسبة الضريبية، وكل ما سبق يعد من أهم العوامل المؤثرة في كفاءة وفعالية نظام المحاسبة الضريبية، وكل ما سبق ينعكس على مسؤوليه مراقب الحسابات، وذلك لأن اتجاه سلوك الممول نحو عدم الإفصاح الملائم للحقائق المرتبطة بالدخل المحاسبي نتيجة ارتكابه للغش سيؤدي الى زيادة درجة

- مخاطر المراجعة التي يتعرض لها مراقب الحسابات نظراً لطبيعة أعمال المراجعة والتي تعتمد على إجراءات فحص اختياري للمستندات والادلة المؤيدة للقيم والايضاحات الواردة بالقوائم المالية.ومما سبق ترى الباحثة أنمراقب الحسابات:
- يتحمل قدراً من المسؤولية بشأن دراسته لسلوك عميله نحو التشريع الضريبي والإدارة الضريبية والهيئات القضائية ومدى تقبله للوفاء بالتزاماته الضريبية.
 - يجب أن يقوم بتخطيط وتنفيذ وتقييم عمليه المراجعة بمزيدٍ من الشك المهني.
 - يجب أن يلتزم بقواعد وآداب السلوك المهني ويبدل العناية المهنية الواجبة ويلتزم بمعايير المراجعة المتعارف عليها حتى يدرأ عن نفسه المسؤولية والمساءلة.

الخلاصة

تناول البحث تطور دور مراقب الحسابات من خلال المنظومة الضريبية الجديدة وانعكاس تطور كل ركن من اركان هذه المنظومة سواء كان من خلال تطور ركن التشريع الضريبي او زيادة كفاءة أداء الإدارة الضريبية او من الاهتمام بدور الممول على مسؤولية مراقب الحسابات وذلك من خلال تبني المدخل المقترح.

النتائج

- اعطى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية مجموعة من الصلاحيات لمراقب الحسابات.
- يعتبر القانون رقم ٨٨ لسنة ٢٠٠٣ أهم وأحدث القوانين المصرية التي تناولت مسؤوليه مراقبي الحسابات.
- تنبه المشرع المصري لأهمية ودور لجان المراجعة وذلك من خلال المادة رقم ٨٢ من قانون البنك المركزي رقم ٨٨ لسنة ٢٠٠٣
- بالرغم من مساهمة قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشكل إيجابي على تخفيض حالات تعرض مراقب الحسابات للمساءلة القانونية بسبب تفعيل الاخذ بمعايير المحاسبة المصرية الا انه قد حمل مراقب الحسابات قدرا من المسئولية من خلال ضرورة دراسته لسلوك عميله - الممول -.
- بالنسبة لعقوبة الحبس لمراقبي الحسابات، فإن هناك العديد من التحفظات مثل أن مراقب الحسابات ليس مطالباً بأن يكون على علم بنيه مموله وأن عمله لا بد أن يتم بدرجة من التأكد المناسب وليس التأكد المطلق.

التوصيات

- ضرورة اعاده النظر في مواد العقوبات الخاصة بمراقبي الحسابات.
- يجب إلزام مراقبي الحسابات بضرورة التطوير المهني المستمر لمواكبه التغيرات المتلاحقة والسريعة في مجال التكنولوجيا ونظم المعلومات. وأن يتم وضع عقوبات في حاله عدم الالتزام.
- ضرورة إصدار معايير جديده تواكب التغيرات الحديثة، أو تطوير المعايير الصادرة بما يتواءم مع بيئة الأعمال في مصر والقوانين الضريبية الجديدة.
- ضرورة التنسيق بين اختصاصات ومهام المجلس الأعلى للمحاسبة والمراجعة واللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني المرتبطة بهما.
- ضرورة اعاده تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، وحثه وجود تنظيم محاسبي ذو فعالية والاعتماد على المبادئ والقواعد الأخلاقية وتحقيق التنسيق بين المنظمات المهنية وتطوير وتنظيم إصدار معايير المحاسبة والمراجعة في مصر.

المراجع

المراجع العربية:

الكتب:

١. إبراهيم الصعيدي، المراجعة ومتغيرات العصر، بدون ناشر، ١٩٩٦، ص ١٤.
٢. صلاح الدين محمد عبد الباقي، السلوك الانساني في المنظمات، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٠، ص ٢٨٣.
٣. صلاح محمد عبد الباقي، قضايا اداريه معاصرة، بدون ناشر، ١٩٩٩، ص ١٤٣.
٤. عبد المنعم محمود، عزيزة عبد الرازق، المحاسبة والمراجعة الدولية، مطبعة جامعه القاهرة، بدون تاريخ، ص ١٧٨.
٥. توفيق عبد المحسن، قياس الجودة والقياس المقارن، دار النهضة العربية، ٢٠٠٣، ص ٢٠٠٤، ٤١.
٦. محمد عباس بدوي، الأميرة إبراهيم عثمان، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبيه معاصره، الإسكندرية، منشأ المعارف، ٢٠٠٠، ص ٦٥١.
٧. مؤيد عبدالمحسن الفضل، تخطيط ومراقبه الانتاج، دار المريخ للنشر، السعودية، ٢٠٠٨، ص ٤٠٣.

الدوريات:

١. أحمد زكي متولي، محددات التلاعب في القوائم المالية على تخطيط إجراءات المراجعة وأثر ذلك على تقرير مراجع الحسابات عن القوائم المالية (مع دراسة تجريبية)، مجلة البحوث العلمية، كلية التجارة، جامعه الإسكندرية، العدد الأول، ٢٠٠٥، ص ٩.
٢. سناء محمود بدران، عناصر جوده المراجعة من وجهة مديري الشركات المساهمة، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعه حلوان، العدد ٣، ١٩٩٦.
٣. السيد أحمد لطفي، الأثار والخبرة المهنية على كفاءة وفاعليه قرارات وأحكام المراجعين، دراسة تحليليه وتطبيقيه، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعه عين شمس، ملحق العدد الأول، ١٩٩٥، ص ١٤٩٥.
٤. عبد السلام متولي، القرارات الضريبية، مجلة التشريع المالي والضريبي، رابطة مأموري الضرائب، العدد ٢٥٩، مارس ١٩٨٨، ص ١٢.
٥. علي إبراهيم طلبة، قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحساب، دراسة ميدانيه على مكاتب المراجعة بسلطنة عمان، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعه عين شمس، ١٩٩٦، ص ١١.
٦. علي حريزي، دراسة اختباريه لبعض العوامل المؤثرة على استقلال المراجع، مجلة البحوث التجارية، جامعه الزقازيق، العدد الأول، يناير ١٩٩٢، ص ١٧٥-٢١١.

٧. محمد توفيق محمد، العوامل البيئية وتأثيراتها على قرارات وتبديرات مراقب الحسابات في الوحدات الاقتصادية (دراسة تجريبية)، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعه عين شمس، العدد الأول، ١٩٩٤، ص ١٠٦٤.
٨. محمد عباس بدوي، العوامل المؤثرة في كفاءة أداء المحاسب كخبير ضرائب (دراسة تحليلية وميدانية)، المجلة العلمية التجارية والتمويل، كلية التجارة، جامعه طنطا، الملحق الثاني، العدد الأول، ١٩٩٤، ص ٤.
٩. نجوى محمد أحمد نور الدين، أثر ضغوط العمل على جودة الخدمة -دراسة ميدانية على مصلحة الضرائب المصرية (المبيعات)، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، مجلة عين شمس، العدد الرابع، المجلد الاول، ٢٠١١، ص ٣٩٣.
١٠. يوسف محمد جربوع، مدى مسؤوليه مراجع الحسابات الخارجي من استخدام عمل الآخرين في عمليه المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، نشره المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ASCA، العدد ٢٠، ٢٠٠٣، ص ٢.

المؤتمرات:

١. سمير سعد مرقس، الهندسة الضريبية، المؤتمر السنوي الثالث بعنوان مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة في عالم متغير، جامعه القاهرة، ٢٨-٢٩ يونيو، ٢٠٠٦، ص ٤.
٢. سمير سعد مرقس، تنمية كفاءة وفعالية الأداء الضريبي وأثره على الاستثمار والحقيقة، المؤتمر السنوي الخامس لأكاديمية السادات عنوان تكنولوجيا الإدارة الضريبية في القرن الحادي والعشرين، ٢٦-٢٧ نوفمبر، ١٩٩٩، ص ٢٥١.
٣. طه خيرى طه، العوامل المؤثرة على جوده أداء الفاحص الضريبي، المؤتمر الضريبي الخامس عشر بعنوان الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون ضريبة الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥، ١٥-١٦ ديسمبر، ٢٠٠٧، ص ٥.
٤. عايدة حنا جرجس، حياد واستقلاليه مأمور الضرائب كأحد ضمانات نجاح الإدارة الضريبية، بحث مقدم إلى المؤتمر المصري الخامس بأكاديمية السادات بعنوان تكنولوجيا الإدارة الضريبية في القرن الحادي والعشرين، ٢٦-٢٧ نوفمبر، ١٩٩٩، ص ٣٠٥.
٥. عبد الحميد أحمد أحمد شاهين، مسئولية مراقب الحسابات في ظل تطوير المنظومة الضريبية، مؤتمر مهنة المحاسبة والمراجعة في عالم متغير، جامعه القاهرة، ٢٠٠٦، ص ص ٥٦-١.
٦. عبد الرحمن عليان، محاور ترشيد وتفعيل دور الإدارة الضريبية في رفع كفاءة الأداء الضريبي، المؤتمر الضريبي السنوي الخامس عشر بعنوان: الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥، ص ص ٦-٧.

٧. علي أحمد زين، بعض الأساليب المقترحة التي يمكن لمراقب الحسابات اقتراحها على العميل لخفض الالتزام الضريبي، المؤتمر الضريبي السابع للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بالاشتراك مع المكتب الاستشاري المصري للمحاسبة والمراجعة بالإسكندرية، ١٤-١٦ مايو، ٢٠٠٢، ص ٤٧٥.
٨. محمد موسى عثمان، الهندسة الضريبية وحماية البيئة، مؤتمر الهندسة الضريبية وتشجيع الاستثمار والخصخصة، أكاديمية السادات بطنطا، ٢٣-٢٤ فبراير، ١٩٩٧
٩. محمود الناغي، دور الإدارة الضريبية في مجال الاستثمار، المؤتمر الضريبي الثاني لمديري ضرائب أفريقيا، نوفمبر، ١٩٩٦، ص ١٤.

مصادر أخرى:

١. أحمد عبد الرحمن مبارك، مراقب الحسابات في مصر، حقوقه وواجباته، بحث منشور على الشبكة العنكبوتية العالمية، عنوان الموقع/ <http://www.aliahmedali.com/forum>، تاريخ الدخول ٢٨-١-٢٠١٣، ساعة الدخول ١:٠٨ صباحاً.
٢. الأهرام الاقتصادي، العدد ١٨٦٤، ٢٠٠٤، ص ص ٣٤-٣٦.
٣. جريدة الأهرام، دور مهم للمحاسبين القانونيين في زيادة الحصيلة الضريبية المطالبة بإعادة تنظيم الحصول على سجل المحاسبين والمراجعين للتأكد من خبرتهم، ٢ يوليو ٢٠٠٣، العدد ٤٢٥٧٦
٤. عبيد علي راشد مسلم المنصوري، تأثير البرامج التدريبية على الأداء الوظيفي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة جامعة عين شمس، ٢٠٠٠
٥. مادة ١٣٩، ١٤٠، ١٤١، من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
٦. مادة ١٧ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
٧. المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين، معايير المراجعة، المعيار ٣، ٥، ١٠، ١٨.

المراجع الأجنبية:

Nelson, M.W., Libby, R. and Bonner, S.E., "Knowledge structure and estimation of conditional probability in auditing planning", The Accounting Review, January 1995, Vol 10(1), P 27.