مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية
كلية التجارة
جامعة الإسكندرية

العدد الاول – المجلد الرابع والخمسون – يناير ٢٠١٧

الابعاد المهنية لمسئولية مراقب الحسابات عن كشف الغش في القانون المصري للضرائب علي الدخل– دراسة تحليلية *

أ/ ندى أحمد إبراهيم عثمان
باحثة بقسم المحاسبة
كلية التجارة – جامعة الاسكندرية

Professional Dimensional of Auditor's Liability in Detecting Fraud in Egyptian Law of Income Taxes - an Analytical Study

ملخص البحث[1]

استهدف البحث دراسة وتحليل أهمية التزام مراقب الحسابات بالمعايير المهنية ذات الصلة التي تحكم سلوكه في الوفاء بمسئوليته عن إكتشاف ، والتقرير عن ، التصرفات غير القانونية عامة ، والضريبية خاصة ، وما اذا كان هذا الالتزام ينعكس علي كل من تخطيط وتنفيذ اجراءات المراجعة والتقرير.

وقد تناول البحث هذه المسئولية وفقا لمعيار المراجعة الامريكي رقم (٨٢) المعدل بالمعيار رقم (٩٩) ومعيار المراجعة الدولي رقم (٢٤٠) والمصري المناظر له .

وخلص الباحث إلي أن قانون الضرائب المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ شدد علي أهمية المساءلة عن كشف الغش.

الكلمات المفتاحية: معايير المراجعة الدولية والامريكية والمصرية ، الغش ، التصرفات الضريبية غير القانونية، قانون الضرائب علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

Absract

The research aims to study and analysis the importance of CPA compliance of auditing standards related to his responsibility of illegal acts as general and specifically illegal acts in taxes, and the effect of that responsibility on auditing planning and audit report.

The research has concentrated on SAS No.82 and SAS No.99 and ISA No.240 and Egyptian auditing standards No. 240.

The research concluded that Egyptian law No. 91 for 2005 of income taxes obligated CPA by detecting fraud.

Keywords: ISA, SAS, Egyptian audit standard, fraud, illegal acts, Egyptian law of income taxes no.91 for 2005.

* البحث مشتق من رسالة ماجستير في المحاسبة تعدها الطالبة تحت أشراف كل من أ.د / عبد الوهاب نصر علي استاذ المحاسبة والمراجعة ، د. حنان محمد اسماعيل المدرس بقسم المحاسبة كلية التجارة – جامعة الاسكندرية

١- المقدمة

تعرف المراجعة على انها عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، و التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج وأطار أعداد القوائم المالية وابلاغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة (A.A.A,١٩٧٢) و نظرا لأن المستثمرين يعتمدون على القوائم المالية لاتخاذ قراراتهم فانهم يتوقعون من مراقب الحسابات الكشف عن أى غش، على الرغم من أن المسؤولية الأساسية عن منع واكتشاف الغش تقع على عاتق كل من القائمين علي الحوكمة والادارة ، ومراقب الحسابات مسئول، وفقا لمعايير المراجعة الدولية، عن الحصول علي توكيد معقول بأن القوائم المالية، ككل ، خالية من أي تحريفات جوهرية ناتجة عن الغش أو الخطأ (ISA 240) ، و بالتالي فانه قد لا يكتشف جميع حالات الغش او الانتهاكات للقوانين واللوائح،. كما أشار المعيار الدولي ISA 200 بفقرة (٤) إلي أن خطر عدم الكشف عن أية أخطاء جوهرية ناتجة عن الغش يكون أعلى من خطر عدم الكشف عن تلك الناتجة عن الخطأ. وذلك لأن الغش قد ينطوي على خطط متطورة ومنظمة بعناية تهدف إلى إخفاء ذلك، مثل التزوير، والفشل المتعمد لتسجيل المعاملات. كما قد تكون محاولات الاخفاء أكثر صعوبة للكشف عندما تكون مصحوبة بالتواطؤ ، وهذا التواطؤ يجعل مراقب الحسابات يعتقد بأن أدلة المراجعة مقنعة وهي في الواقع مزورة .

وحيث أن كشف الغش ليس مهمة سهلة ، فإنها تتطلب معرفة وافية بطبيعة الغش وكيفية حدوثه وإخفائه. ويوجد ثلاثة نماذج للغش ؛ النموذج الاول هو مثلث الغش الذي قدمه Cressey وهو مكون من ثلاثة عوامل ؛ الضغط (حافز) ، والفرصة ، والتبرير. ووفقا لدراسة (KASSEM&HIGSON, 2012) فإن بعض الباحثين صنفوا الضغط إلى ضغط شخصي أو ضغط عمل أو ضغط خارجي ؛ والبعض الاخر صنف الضغط إلي مالي وغير مالي ، وبالتالي يجب على مراقب الحسابات أن يراعى طبيعة الضغط ، كما أشار (Vona ,2008) إلى أعتقاده بوجود علاقة مباشرة بين فرصة ارتكاب الغش والقدرة على إخفائه .

كما قدم كل من (Hermanson & Wolfe, 2004) النموذج الماسي Diamond Model للغش حيث أضافوا عاملاً أخر الي مثلث الغش ؛ وهو قدرات مرتكب الغش ،كما أقترحوا أيضا أربعة سمات لارتكاب الغش؛ (١) المنصب الرسمي أو أو وظيفة داخل المنظمة، (٢) القدرة على فهم واستغلال النظم المحاسبية وضعف الرقابة الداخلية،(٣) ثقة مرتكب الغش أنه لن يتم اكتشافه ، وإذا تم اكتشافه فإنه يستطيع الخروج منه بسهوله،(٤) القدرة علي التعامل مع الضغوط الناشئة داخل الشخص الصالح عند ارتكابه الغش.

وأخيرا قدم (Kranacher et al., 2011) نموذج MICE للغش ؛ في هذا النموذج اقترحوا توسيع نطاق حافز مرتكبي الغش، الذي يعد أحد جوانب مثلث الغش ، ليضم المال، والأيديولوجية، والإكراه، والأنا.

ويعتبر مفهوم التصرفات غير القانونية أوسع وأشمل من الغش ، حيث عرف المجلس الدولى لمعايير اخلاقيات المحاسبين International Ethics Standards Board For Accounta-nts التصرفات غير القانونية على انها تشمل أفعال التقصير أو ارتكاب، فعل، متعمد أو غير متعمد، والتي تتعارض مع القوانين أو اللوائح السائدة. وعلى الرغم من زيادة اهتمام المنظمات المهنية والدراسات العلمية بدور مراقب الحسابات فى أكتشاف والتقرير عن الغش، والتصرفات غير القانونية التى تتأثر بها القوائم المالية بصفة عامة ، إلا أن ظاهرة التهرب الضريبى مازلت دالة فى وجود تصرفات غير قانونية لافته للانتباه نظراً لحجمها ، مما يتسبب فى فقد مبالغ كبيرة من الايرادات، التى تسهم بصورة فعالة فى القضاء على مشاكل عديدة، وبالتالى إضعاف قدرة الدولة على القيام بدورها التنموي.

ونظراً لأهمية الضريبة كمصدر أساسي لإيرادات الدولة ، و ان الالتزام الضريبى يعتمد على المفاضلة بين المنافع المتوقعة من التهرب الضريبى والتكاليف المترتبة على اكتشافه ، فقد نص قانون الضرائب المصري علي الدخل رقم ٩١ لسنة٢٠٠٥ بالكتاب السابع علي عقوبات مع عدم الاخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون أخر تطبق علي كل من الممول ومراقب الحسابات وذلك بالمواد ١٣٢،١٣٣،١٣٤،١٣٥.

ويخلص الباحث الى ان ألتزام مراقب الحسابات بالمعايير المهنية ومساءلته فى حال التقصير يساعد على تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمى القوائم المالية ومراقبى الحسابات ويزيد من ثقة مستخدمى القوائم المالية فى تقارير مراقبى الحسابات . وأن هناك متطلبات مهنية بلورتها معايير المراجعة ذات الصلة تحكم سلوك مراقب الحسابات فى الوفاء بمسئوليته عن أكتشاف، والتقرير عن، التصرفات غير القانونية عامة ، والضريبية خاصة وينعكس ألتزام مراقب الحسابات بالمعايير المهنية علي كل من تخطيط وتنفيذ اجراءات المراجعة والتقرير

٢- هدف البحث

يهدف البحث الي دراسة مسئولية مراقب الحسابات عن كشف التصرفات الضريبية غير القانونية ، خاصة الغش الضريبي ، وفقا للمعايير الدولية والمصرية ووفقا لقانون الضرائب المصري علي الدخل.

٣- مشكلة البحث

ان انتشار ظاهرة الغش الضريبي في مصر وما ترتب عليها من ضرر للاقتصاد والمجتمع، أثار التساؤلات حول مسئولية مراقبي الحسابات عن منع وكشف مثل هذه التصرفات ، وحول العقوبات التي قد يتعرض مراقبو الحسابات حال عدم الكشف عن هذه التصرفات، ومن ثم فإن السؤال الرئيسى للبحث هو ما هي مسئولية مراقب الحسابات عن اكتشاف التصرفات الضريبية غير القانونية للعميل وفقا للمعايير الدولية والصرية وقانون الضرائب المصري علي الدخل ، والذى يمكن للباحث الأجابة عنه من خلال الإجابة نظرياً عن مجموعة من الاسئلة الفرعية الآتية:

- ما هو الغش وما هي نماذجه وعوامله؟
- ما هي مسئولية مراقب الحسابات عن كشف الغش وفقا للمعايير الدولية والمعايير الامريكية ؟
- ما هى التصرفات غير القانونية بصفة عامة ،و الضريبية بصفة خاصة ، من منظور مهنى؟
- ما دوافع مراقب الحسابات للكشف،والتقرير،عن التصرفات غير القانونية لعميله ؟
- ما الفرق بين الغش والتصرفات غير القانونية للعميل؟
- ما هي مسئولية مراقب الحسابات في هذا الشأن من منظور قانون الضرائب المصري علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ؟

٤- أهمية ودوافع البحث:

تستمد الأهمية الاساسية للبحث من أنه يتناول مسئولية مراقب الحسابات عن كشف التصرفات غير القانونية للعميل ، وخاصة الضريبية منها، وذلك من منظور المعايير الدولية والامريكية والمصرية ، حيث يعاني هذا المجال البحثي من ندرة إلى حد ما فى الكتابات العربية ، فقد ركزت معظم الدراسات السابقة علي دور مراقب الحسابات في اكتشاف الغش والافصاح عنه، ويوضح أهمية دور مراقب الحسابات فى مساعدة الجهات التنظيمية (مصلحة الضرائب) فى تحقيق أهدافها، و التى تتضمن الحد من ظاهرة الغش الضريبى بين مجتمع الممولين ، حيث يؤدى التهرب الضريبى لإنخفاض الحصيلة الضريبية بشكل ملحوظ مما يتسبب في عجز الدولة عن القيام بدورها .

ومن الدوافع الهامة لهذا البحث تعزيز ثقة مستخدمى القوائم المالية فى تقرير مراقب الحسابات وتضيق فجوة التوقعات بين المستخدمين ومراقبى الحسابات ، و هو ما يشكل مساهمة فى تضييق فجوة البحث المحاسبي فى مصر، فى مجال دراسة مسؤلية مراقب الحسابات عن كشف الغش الضريبي.

٥- حدود البحث

يخرج عن نطاق البحث الابعاد المهنية لمراقب الحسابات عن كشف الغش فى شركات الاشخاص والاشخاص الطبيعية ،كما يخرج عن نطاق الدراسة التصرفات غير القانونية غير الضريبية مثل جرائم غسل الاموال و الرشاوى والجرائم البيئية وخرق قوانين العمل .

٦- خطة البحث

لمعالجة مشكلة البحث وتحقيق أهدافه، فى ضوء حدوده ومنهجيته، سوف يستكمل البحث على النحو التالى :

٦-١ مفهوم ونماذج وعوامل الغش.

٦-٢ مسئولية مراقب الحسابات عن كشف الغش دوليا وأمريكيا - دراسة مقارنة.

٦-٣ واقع مسئولية مراقب الحسابات عن كشف الغش في مصر وفقا للمعيار المصري رقم ٢٤٠ وتحليل للدراسات السابقة ذات الصلة.

٦-٤ تحليل احتمالات الغش في القوائم المالية من واقع قانون الضرائب المصري للضريبة علي الدخل.

٦-٥ خلاصة البحث والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

٦-١ مفهوم ونماذج وعوامل الغش

يعتبر الغش أحد التصرفات غير القانونية ، حيث يعرف الغش بأنه تصرف مقصود يؤدي إلى

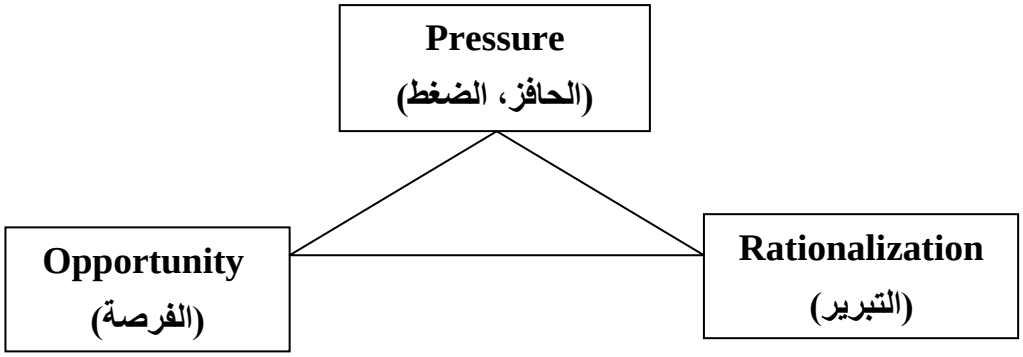
تحريفات جوهرية في القوائم المالية التي هي موضوع المراجعة (AICPA, 2002) .كما أشار (Kaluba-nga et al.,2013) للغش بأنه فعل أو سياق التضليل، وهو الإخفاء المتعمد أو إغفال أو تحريف الحقيقة ل (١) تحقيق مكاسب غير مشروعة أو غير عادلة (٢) لحث آخر للتخلي عن بعض الأشياء الثمينة أو تسليم حق قانوني أو (٣) إلحاق الضرر ببعض الآداب .ولقد حددت معايير المراجعة ثلاثة اركان رئيسية تتفاعل معا لحدوث الغش وهى؛ الحافز والفرصة والتبرير (SAS 99; ISA 240; Ramos,2003).

وقد أدى تطور نظرية الغش الي وجود ثلاثة نماذج للغش ؛ مثلث الغش ،النموذج الماسي ، وأخيراً نموذج البنتاغون وسيقوم الباحث باستعراض مركز لهذه النماذج وعومل الغش كما يلي:

أ. نموذج مثلث الغش: Triangle Model

صدر مشروع (ED) لتلقي التعليقات العامة في فبراير ٢٠٠٢ ليقدم ثلاثة فئات من العوامل التي قد تكون مترابطة: الضغوط والحوافز والفرص وموقف والترشيد وقد أشار (2002) كل من Montgomery,Beasley, Menelaides, and Palmose إليهم بمثلث الغش

ويتكون هذا النموذج من ثلاث عوامل

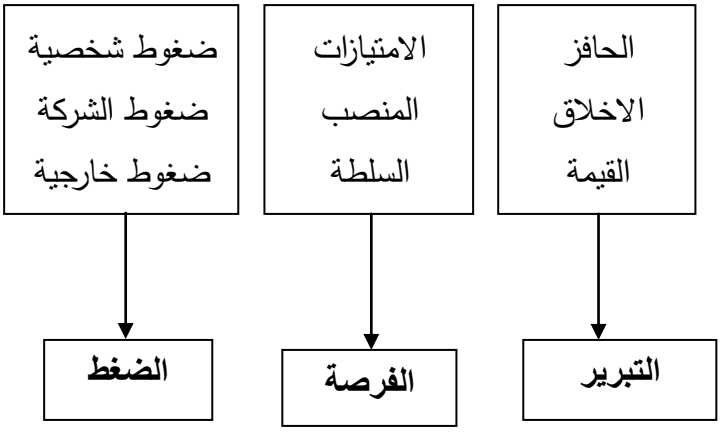


ويقصد بالضغط؛ ما يدفع الفرد لارتكاب الغش. و قد تكون الضغوط في صورة حاجة مالية كبيرة أو مشكلة . و في كثير من الأحيان فإن هذه الحاجة/ المشكلة غير قابلة للمشاركة في عيون مرتكب الغش ولذلك يجب ان تحل في السر، وفي بعض الاحيان يكون الدافع هو الطمع فقط.

أما **الفرصة** فهي القدرة على ارتكاب الغش. لأن مرتكب لا يرغب في أن يتم القبض عليه و يجب أن يعتقد أيضا أنه لن يتم الكشف عن أنشطته.وتنشأ الفرصة من وجود رقابة داخلية ضعيفة والاشراف الضعيف للادارة، ومن خلال أستغلال الافراد لمناصبهم وسلطتهم بالاضافة الي عدم وجود أجراءات كافية للكشف عن الغش ،ومما سبق يتبين أن المنشأة هي الاكثر قدرة علي السيطرة علي هذا العامل.

وأخيراً، **التبرير** ؛ وهو ينطوي علي اقتناع مرتكب الغش أن أفعاله تتفق مع مفاهيم الثقة المتعارف عليها ومن التبريرات الشائعة ؛إنقاذ أحد أفراد الأسرة ، ويعتقد الشخص أن العائلة سوف تفقد كل شيء، منزل، سيارة، الخ إذا لم يأخذ المال، يعتقد أن أي مساعدة غير متوفرة من الخارج ،يقوم بتصنيف السرقة كاقتراض و ينوي دفع الأموال المسروقة في مرحلة ما، أن يعتقد بأنه شئ يستحقه بسبب الاستياء من العمل (الأجور، بيئة العمل، والعلاج من قبل مديري الخ).

وقد قدمت دراسة (Solomon, 2015) الشكل التالي الذي يوضح عوامل الغش نقلاً عن دراسة (KASSEM& HIGSON, 2012) ،



٦-٢ مسئولية مراقب الحسابات عن كشف الغش دوليا وأمريكيا – دراسة مقارنة:

تناول المعيار الدولي رقم (٢٤٠) خصائص الغش ، حيث وضح أن التحريفات في القوائم المالية أما أن تكون ناتجة عن الغش أو الخطأ ، وعامل التمييز بين الغش والخطأ هو ما اذا كان العمل المؤدي الي تحريف في القوائم المالية مقصود أو غير مقصود.و هناك نوعين من التحريفات المتعمدة هم التحريفات الناتجة عن التقارير المالية الاحتيالية و التحريفات الناتجة عن اختلاس الاصول ، وعلي الرغم من أن مراقب الحسابات قد يشك، وفي حالات نادرة ، يتعرف علي حالات غش إلا أن مراقب الحسابات لايقوم باتخاذ أي أجراء قانوني ما أذا كان حدث غش بالفعل وهو متفق مع المعيار الامريكي رقم (٩٩) وقد حدد المعيار الأمريكي ثلاث شروط عامة تتوافر عند حدوث الغش ؛ أولا : أن تكون الادارة أو الموظفون تحت ضغط أو لديهم حافز لارتكاب الغش، ثانيا: أن تكون الظروف ملائمة لحدوث الغش مثل غياب الضوابط والرقابة غير الفعالة ، ثالثا : المتورطون في الغش قادرين علي تبريره ،فبعض الأفراد يمتلكون مجموعة من القيم الأخلاقية التي تسمح لهم بارتكاب عمل غير شريفة عمدا. وقد جاء المعيار الامريكي رقم(٩٩) والمعدل للمعيار رقم (٨٢) بتضييق فجوة التوقعات وذلك حيث ركز بشكل أكبر على الشك المهنى وتناول المناقشات بين أعضاء فريق العمل و تم التعرض لمثلث الغش وتناول قدرة الادارة علي تجاوز الرقابة.

ووفقا للمعيار الدولي رقم (٢٤٠) ، فان مراقب الحسابات مسئول ،وفقا لمعايير المراجعة الدولية ، عن الحصول علي توكيد معقول بأن القوائم المالية

ب. النموذج الماسي للغش : Diamond Model

وهو يتضمن العوامل الثلاث السابق ذكرها بمثلث الغش بالاضافة الي عامل رابع يسمي **القدرة Capability**؛ وهو يشير الي الصفات الشخصية لدي مرتكب الغش وقدراته التي تلعب دور كبير في حدوث الغش .ومحاولة لتفادي القصور الموجودة في مثلث الغش ، حيث من الصعب علي مراقب الحسابات ملاحظة كل من عامل الضغط والتبرير. وفي هذا النموذج تم توسيع نطاق الحافز في مثلث الغش ليتضمن المال والايديولوجية والاجبار والانا؛ فالحافز الايديولوجي يبرر الغش لتحقيق أهداف أكبر تتفق مع معتقداتهم، حافز الاجبار يشير الي تورط فرد بالاكراه في عملية غش ولكن يمكن لهؤلاء الافراد التحول الى مبلغين عن المخالفات ، حافز الانا في بعض الأحيان الناس لا تحب أن تفقد سمعتها أو سلطتها أمام المجتمع أو عائلاتهم. وهذا الضغط الاجتماعي يمكن أن يكون الحافز لارتكاب أعمال الغش والنصب فقط للحفاظ على الأنا.

ج. نموذج البنتاغون :Pentagon Model

قام Jonathan Marks بتطوير مثلث الغش وذلك باضافة عنصرين هما ؛ الكفاءة والغطرسة ؛ ويقصد بالكفاءة قدرة الفرد على تجاوز الرقابة الداخلية، وخلق استراتيجيات الإخفاء والسيطرة على الوضع الاجتماعي لمصلحته عن طريق الخداع. أما الغطرسة ، أو عدم وجود الضمير، فهو احساس الفرد بالاستحقاق والتفوق أو الطمع ، والاعتقاد أن السياسات والإجراءات ببساطة لا تنطبق عليه شخصيا. وهذا الشخص لديه تجاهل تام بعواقب أفعاله علي ضحاياه

الواردة في وثيقة ما تم تعديلها ولكن لم يتم الكشف عنها له، عليه أن يجري مزيدا من التحقيق.

و يتطلب معيار ISA 315 وجود مناقشات وحوار بين أعضاء فريق العمل ، ويتم التأكيد في هذه المناقشة علي أين وكيف يمكن أن تكون القوائم المالية للمنشأة عرضه للتحريفات الجوهرية بسبب الغش ، بما في ذلك كيف يمكن أن يحدث الغش.وتساعد هذه المناقشة علي زيادة خبرة أعضاء الفريق كما تساعد مراقب الحسابات في تحديد أي من أعضاء الفريق سيقوم بأداء إجراءات مراجعة محددة.

كما يتطلب معيار ISA 315 من مراقب الحسابات تنفيذ الإجراءات التالية عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات الصلة للحصول على فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك هيكل الرقابة الداخلية لديها :

أ. إذا كانت المنشأة لم تقم بعملية تقييم المخاطر، على مراقب الحسابات مناقشة الإدارة عما إذا كانت مخاطر الاعمال ذات الصلة بأهداف التقارير المالية تم تحديدها والكيفية التي عولجت بها. وعلى مراقب الحسابات تقييم ما إذا كان عدم وجود عملية تقييم مخاطر موثقة من المناسب في هذه الظروف، أو تحديد ما إذا كان يمثل قصور كبير في الرقابة الداخلية.

ب. على مراقب الحسابات الحصول على فهم نظام المعلومات، بما في ذلك:

- فئات المعاملات في عمليات المنشأة التي تعتبر هامة بالنسبة للقوائم المالية.
- الإجراءات، في كل من تكنولوجيا المعلومات (IT) والنظم اليدوية، التي يتم من خلالها بدأ تلك الصفقات،والتسجيل، والمعالجة، والتصحيح عند ككل خالية من أي تحريفات جوهرية ناتجة عن الغش أو الخطأ . ونظرا للقيود المتلازمة للمراجعة، هناك خطر لا مفر منه أن بعض التحريفات الجوهرية في القوائم المالية قد لا يتم الكشف عنها، على الرغم من التخطيط بشكل صحيح للمراجعة وتنفيذها وفقا للمعايير الدولية للمراجعة وهو ما يتفق مع ما جاء بالمعيار الامريكي رقم (٩٩).

كما أن قدرة مراقب الحسابات على كشف الغش تعتمد على عوامل مثل مهارة مرتكب الغش، وتيرة ومدى التلاعب، ودرجة التواطؤ بين المتورطين ، والوزن النسبي للمبالغ الفردية المتلاعب بها، وترفع أولئك الأفراد المتورطين.

وعلاوة على ذلك، فإن خطر عدم اكتشاف مراقب الحسابات لأخطاء جوهرية ناتجة عن غش الإدارة يكون أكبر من غش الموظف، لأن الإدارة تكون، في كثير من الأحيان ، في وضع يمكنها من التلاعب بشكل مباشر أو غير مباشر بالسجلات المحاسبية والمعلومات المالية الاحتيالية الحالية أو تجاوز إجراءات الرقابة المصممة لمنع عمليات غش مماثلة من قبل موظفين آخرين.

إن مراقب الحسابات ، عند الحصول على توكيد معقول، مسئول عن الحفاظ على الشك المهني على مدار عملية المراجعة ، نظراً لإمكانية تجاوز الإدارة الرقابة والاعتراف بحقيقة أن إجراءات المراجعة التي هي فعالة للكشف عن الخطأ قد لا تكون فعالة في الكشف عن الغش . وما لم يكن مراقب الحسابات لديه سبب للاعتقاد العكس من ذلك، فقد يقبل السجلات والمستندات علي أنها حقيقية. وإذا كانت الظروف التي تم تحديدها خلال عملية المراجعة قد تسببت لاعتقاد مراقب الحسابات بأن وثيقة ما قد لا تكون أصيلة أو أن الشروط

هـ. على مراقب الحسابات الحصول على فهم كيفية استجابة المنشأة للمخاطر الناجمة عن تكنولوجيا المعلومات.

و. على مراقب الحسابات الحصول على فهم للأنشطة الرئيسية التي تستخدمها المنشأة لمراقبة عملية الرقابة الداخلية على أعداد التقارير المالية، بما في ذلك تلك المتعلقة بأنشطة الرقابة ذات الصلة بمراجعة حسابات، وكيف تبادر المنشأة بالإجراءات التصحيحية لأوجه القصور في ضوابطها الرقابية.

ز. إذا كانت المنشأة لديها وظيفة المراجعة الداخلية، على مراقب الحسابات الحصول على فهم ما يلي من أجل تحديد ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية من المرجح أن تكون ذات صلة بمراجعة حسابات:

- طبيعة مسئوليات و مهام المراجعة الداخلية، وكيف تتناسب مهامها مع هيكل المنشأة التنظيمي.
- الأنشطة المنجزة ، أو التي يتعين القيام بها، من خلال وظيفة المراجعة الداخلية.

ح. على مراقب الحسابات فهم مصادر المعلومات المستخدمة في أنشطة الرقابة للمنشأة، وعلي أي أساس تعتبر الإدارة هذه المعلومات موثوقة بما فيه الكفاية .

كما يجب على مراقب الحسابات وفقا للمعيار ISA 240 الاستفسار من الإدارة بشأن:

أ. تقييم الإدارة لخطر أن القوائم المالية قد تشوبها تحريفات جوهرية ناتجة عن الغش، بما في ذلك طبيعة ومدى وتواتر عمليات التقييم هذه.

ب. طريقة الإدارة في تحديد والاستجابة لمخاطر الغش في المنشأة ، بما في ذلك أية مخاطر الضرورة، والنقل إلى دفتر الأستاذ العام والتقرير عنها بالقوائم المالية؛

- السجلات المحاسبية ذات الصلة، و المعلومات الداعمة وحسابات محددة في القوائم المالية التي يتم استخدامها لبدء وتسجيل وعملية والمعاملات التقرير، وهذا يشمل تصحيح المعلومات غير صحيحة، وكيف يتم نقل المعلومات إلى دفتر الأستاذ العام. قد تكون السجلات إما في كتاب أو بشكل إلكتروني.
- كيف يلتقط نظام المعلومات الأحداث والظروف، وغيرها من المعاملات، التي تعتبر هامة للقوائم المالية؛
- عملية إعداد التقارير المالية المستخدمة في إعداد القوائم المالية للمنشأة، وتشمل التقديرات المحاسبية والإيضاحات.
- الضوابط المحيطة بقيود اليومية، بما في ذلك القيود اليومية غير القياسية المستخدمة في تسجيل المعاملات والتسويات غير المتكررة، وغير العادية.

ج. على مراقب الحسابات الحصول على فهم كيفية الاتصالات بين الادارة والقائمين علي الحوكمة، والاتصالات الخارجية مثل الاتصالات مع الجهات التنظيمية.

د. على مراقب الحسابات الحصول على فهم للأنشطة الرقابة ذات الصلة بمراجعة حسابات، ولكي يصدر حكمه فمن الضروري أن يفهم من أجل تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية على مستوى التأكيد وتصميم مزيد من إجراءات المراجعة استجابة للمخاطر التي تم تحديدها.

ذلك تلك المتعلقة بحسابات الإيرادات، قد تشير إلى مخاطر تحريفات جوهرية بسبب الغش. و النظر فيما إذا كانت المعلومات الأخرى، التي تم الحصول عليها من مراقب الحسابات، تشير إلى مخاطر تحريفات جوهرية بسبب الغش.

وعند تحديد استجابات عامة لمعالجة مخاطر التحريفات الجوهرية التي تم تقييمها، الناتجة عن الغش، على مستوى القوائم المالية، يقوم مراقب الحسابات بتعيين، والإشراف على ، الموظفين مع مراعاة المعرفة والمهارة ، كما أن قيام مراقب الحسابات بتقييم ما إذا كان اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية من قبل المنشأة، ولا سيما تلك المتعلقة بالقياسات الذاتية والصفقات المعقدة، قد يكون مؤشرا على إعداد التقارير المالية الاحتيالية الناتجة عن جهود الإدارة لإدارة الأرباح. و إدراج عنصر عدم القدرة على التنبؤ في اختيار طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة. ووفقا ISA 330، على مراقب الحسابات تصميم وأداء مزيد من إجراءات المراجعة التي طبيعتها وتوقيتها ومداها تتناسب مع خطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش.

ونظراً الي أن وضع الإدارة فريد لارتكاب الغش، بسبب قدرة الإدارة على التعامل مع السجلات المحاسبية وإعداد القوائم المالية الاحتيالية،عن طريق تجاوز الضوابط التي تظهر خلاف ذلك على أنها تعمل على نحو فعال، وبغض النظر عن تقييم مراقب الحسابات لهذا الخطر، فعليه أن يصمم ويقوم بأداءأجراءات المراجعة التالية:

أ. اختبار مدى ملاءمة قيود اليومية المسجلة في دفتر الأستاذ العام والتسويات الأخرى التي تمت عند إعداد القوائم المالية. وفي تصميم وتنفيذ حددتها الإدارة، أو التي وجهت اهتمامها إليها وتخص الغش ، أو فئات من المعاملات، وأرصدة الحسابات، أو الإفصاح عن أي خطر غش من المرجح وجوده .

ج. اتصالات الإدارة، إن وجدت، بالقائمين على الحوكمة بشأن إجراءاتها لتحديد والاستجابة لمخاطر الغش في المنشأة ؛

د. اتصالات الإدارة، إن وجدت، بالموظفين بشأن وجهة نظرهم بشأن ممارسات الأعمال والسلوك الأخلاقي.

ويجب علي مراقب الحسابات أن يستفسر من الإدارة . و بالنسبة للمنشآت التي لديها هيكل رقابة داخلية، يقوم مراقب الحسابات بالالمام بهيكل الرقابة الداخلية ، لتحديد ما إذا كانت لديه معرفة بأي غش فعلي، أو يشتبه به أو مزعوم، و الذي يؤثر على المنشأة، والحصول على وجهات نظره حول مخاطر الغش.

ويلاحظ أنه ما لم يشارك كل القائمين عن الحوكمة في إدارة المنشأة، على مراقب الحسابات الحصول على فهم كيف أن هؤلاء يقومون بالإشراف على عمليات الإدارة لتحديد والاستجابة لمخاطر الغش في المنشأة وهيكل الرقابة الداخلية الذي أنشأته الادارة للتخفيف من هذه المخاطر، كما يجب على مراقب الحسابات الاستفسار من القائمين على الحوكمة لتحديد ما إذا كان لديهم معرفة بأي غش فعلي، مشتبه به أومزعوم قد يؤثر على المنشأة. وتتم هذه التحقيقات جزئيا للتحقق من صحة الردود على استفسارات الإدارة.

ويجب علي مراقب الحسابات تقييم ما إذا كانت العلاقات غير العادية، أو غير المتوقعة، التي تم تحديدها عند أداء الإجراءات التحليلية، بما في

تقييم ما إذا كانت الجدوى الاقتصادية (أو عدم وجودها) من المعاملات تشير إلى أنها ربما تكون قد تم إدخالها للمشاركة في إعداد التقارير المالية الاحتيالية أو لإخفاء اختلاس الأصول.

وعلى مراقب الحسابات تقييم ما إذا كانت الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها قرب نهاية عملية المراجعة، حال وجود تحريفات جوهرية . ويجب تقييم ما إذا كانت مثل هذه التحريفات ذات دلالة على الغش. وإذا كان هناك مثل هذا الدليل، على مراقب الحسابات تقييم الآثار المترتبة على التحريفات فيما يتعلق بالجوانب الأخرى للمراجعة، ولا سيما موثوقية اقرارات الإدارة، والاعتراف بأن الغش من غير المرجح أن يكون قد حدث بشكل منفصل.

وإذا حدد مراقب الحسابات وجود تحريفات، سواء كانت جوهرية أم لا، ولديه سبب للاعتقاد بأنها ، أو قد تكون ، نتيجة الغش ، وأن الإدارة (ولا سيما الإدارة العليا) مشاركة في ذلك على مراقب الحسابات إعادة تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية بسبب الغش ، والأثر الناتج على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة استجابة للمخاطر المقيمة. وعلى مراقب الحسابات أن ينظر أيضا فيما إذا كانت الظروف، أو الأوضاع، تشير إلى تواطؤ محتمل للموظفين ، والإدارة أو أطراف ثالثة عند إعادة النظر في مصداقية الأدلة التي حصل عليها مسبقا .و إذا كان مراقب الحسابات قد حدد وجود غش ،أو قد حصل على معلومات تشير إلى أن الغش قد يكون موجودا ، فيجب توصيل هذه أمور في الوقت المناسب على المستوى المناسب من الإدارة من أجل إبلاغ ذوي المسئولية الأساسية عن منع واكتشاف الغش بالأمور المتعلقة إجراءات المراجعة لمثل هذه الاختبارات، يقوم مراقب الحسابات بـ :

- طرح الاستفسارات على الأفراد المشاركين في عملية إعداد التقارير المالية عن نشاط غير مناسب أو غير عادي متعلق بمعالجة القيود اليومية والتسويات الأخرى.
- تحديد القيود اليومية والتسويات الأخرى التي قدمت في نهاية الفترة المشمولة بالتقرير؛ و
- النظر في الحاجة لاختبار قيود اليومية والتسويات الأخرى طوال هذه الفترة.

ب. استعراض التقديرات المحاسبية من أجل كشف التحيزات وتقييم ما إذا كان التحيز ناتجا عن الظروف، وإن وجد، تحديد خطر وجود تحريفات جوهرية ناتجة عن غش وفي أداء هذا الاستعراض، يقوم مراقب الحسابات بـ :

- تقييم ما إذا كانت الأحكام والقرارات التي تتخذها الإدارة في جعل التقديرات المحاسبية المدرجة في القوائم المالية، حتى لو كانت معقولة بشكل فردي، تشير إلى وجود تحيز محتمل من جانب إدارة المنشأة ، مما قد يمثل خطر وجود تحريفات جوهرية ناتجة عن الغش و إذا كان الأمر كذلك، يتعين على مراقب الحسابات إعادة تقييم التقديرات المحاسبية ككل.
- إجراء استعراض بأثر رجعي للأحكام الإدارية والافتراضات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الهامة المنعكسة في القوائم المالية للسنة السابقة.

ج. وبالنسبة للمعاملات الهامة التي هي خارج إطار العمل العادي للمنشأة، أو التي تبدو غير عادية نظرا لفهم مراقب الحسابات للمنشأة والبيئة وغيرها من المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء عملية المراجعة، على مراقب الحسابات

المصري رقم ٢٤٠ وتحليل للدراسات السابقة ذات الصلة

اتفق معيار المراجعة المصري رقم ٢٤٠ مع نظيره الدولي فيما يخص تعريف الغش ومسئولية مراقب الحسابات عن اكتشاف التحريفات الهامة ، الناتجة عن الغش وضرورة ممارسة الشك المهني والمناقشة ما بين أعضاء فريق العمل ، وتطبيق اجراءات تقييم المخاطر والقيام بالاستفسارات ودراسة عوامل الغش ودراسة العلاقات غير العادية وغير المتوقعة وردرد الفعل اتجاه التحريفات الهامه والمؤثرة الناتجة عن الغش.وقد تناول قانون الضرائب المصري علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لأول مرة مسئولية مراقب الحسابات في الكشف عن الغش ، فقد نص بالمادة ٨٢ علي " إذا أعد الإقرار محاسب مستقل فإن عليه التوقيع على الإقرار مع الممول أو ممثله القانوني، وإلا اعتبر الإقرار كأن لم يكن" ،كما أن فحص عينة سنويا من الاقرارت المؤيدة بحسابات بدلا من فحصها علي سبيل الحصر يعتبر أعتراف ضمني بدور مراقب الحسابات في كشف الغش وفقا للكتاب الدوري ١٧ لسنة ٢٠١٤.

وقد تناولت العديد من الدراسات الغش ، حيث خلصت دراسة (Saladrigues and Gr–ano,2014) إلى أن العوامل التي تساهم في خلق فجوة توقعات المراجعة هي: الكشف عن الغش،استقلال مراقب الحسابات، والتوقعات الخاطئة من قبل المستخدمين، وطبيعة عملية المراجعة، والقدرة على توقع مشاكل التشغيل المحتملة في مبدأ الإستمرارية، وأشارت دراسة (okafor etal.., 2013) إلى أن الجمهور يجهل ما هو متوقع من مراقبى الحسابات، وفقا لاصدارات الهيئات المهنية والتنظيمية . كما كشفت دراسة (Alleyne and بمسئولياتهم.وما لم يشارك القائمون علي الحوكمة في الادراة واشتبه مراقب الحسابات في وجود غش شارك فيه الادراة أو الموظفين ذوي المناصب الهامة بالرقابة الداخلية ، أو أخرون ، فيجب عليه أن يقوم بتوصيل ذلك للقائمين علي الحوكمة في الوقت المناسب وأن يبحث معهم طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة اللازمة لاستكمال عملية المراجعة . و إذا حدد مراقب الحسابات ، أو اشتبه في، وجود غش، فعليه تحديد ما إذا كانت هناك مسئولية للإبلاغ عنه إلى طرف خارج المنشأة. و على الرغم من أن الواجب المهني لمراقب الحسابات للحفاظ على سرية معلومات العميل قد يحول دون مثل هذه التقارير، فإن المسئوليات القانونية لمراقب الحسابات قد تتجاوز واجب السرية في بعض الظروف.

وقد أشار المعيار الدولي ISA 315 إلي ضرورة توثيق مراقب الحسابات للمناقشات بين أعضاء الفريق وتحيد وتقييم خطر التحريفات الجوهرية الناتج عن الغش علي مستوى القوائم المالية وعلي مستوى التأكيد . كما يجب أن يقوم بتسجيل استجابته لهذا الخطر بما في ذلك طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة، وربط هذه الإجراءات مع تقييم خطر التحريفات الجوهرية بسبب الغش على مستوى التأكيد، و نتائج إجراءات المراجعة، بما في ذلك تلك التي تهدف الى معالجة مخاطر تجاوز الإدارة للضوابط.كما يجب على مراقب الحسابات توثيق اتصالاته بالادراة والقائمين علي الحوكمة والمنظمين وأخرون حول الغش. .

وقد اتفق المعيار الأمريكي رقم (SAS٩٩) مع المعيار الدولي.

٦-٣ واقع مسئولية مراقب الحسابات عن كشف الغش في مصر وفقا للمعيار

كما أشار (Vona,2008) إلى أن عملية المراجعة ليست مصممة للبحث عن الغش ، ولكن اذا ظهر هذا الغش يتم التحقق منه ، لأن مراقبى الحسابات يمكن ان يكتشفوا الغش من خلال اختبارات المراجعة والاعلام الحمراء Red Flags كما اشار الى أنه بصدور المعيار الامريكى (SAS 99) أصبح مراقب الحسابات ملزما بالاستجابة لخطر الغش، إلا ان مسئوليات مراقب الحسابات فى البحث عن الغش لم تتغير فى الواقع.

ولقد توصلت دراسة (عتمان،٢٠١٣) إلى أن طول مدة ارتباط مراقب الحسابات مع العميل يزيد من قدرته على أكتشاف الغش . وقد خلص (نويجى،٢٠٠٧) إلى أن العلاقة بين التلاعب (الغش) والحوكمة علاقة تبادلية ، فكلما كانت آليات حوكمة الشركة قوية كلما انخفضت احتمالات ارتكاب تلاعب ، وأن وفاء مراقب الحسابات بمسئوليته عن اكتشاف التلاعب ، والتقرير عنه، يؤدى الى تفعيل آليات الحوكمة باعتبار المراجعة أداة للرقابة من جانب أصحاب المصلحة فى الشركات على إدارة هذه الشركات ،كما أشارت دراسة كما يرى الباحث أن مسئولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الأخطاء و التلاعب تمثل إحدى المتغيرات الرئيسية التى أدت إلى تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة.

٦-٤ تحليل أحتمال حالات الغش من واقع قانون الضرائب المصري للضريبة علي الدخل

أن قانون الضرائب المصري علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يعتبر اول قانون ألزم الممولين بتطبيق معايير المحاسبة المصرية لتحديد صافي

(Howard, 2005) عن أن مراقبى الحسابات، والمستخدمين، لديهم تصور مختلف عن مسئولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الغش .

وخلصت دراسة (lee et al.2008) إلي ان زيادة حالات التقاضى ضد المهنة يمكن أن تعزى إلى فجوة التوقعات ، وأن فجوة التوقعات ضارة للمهنة ، لما لها من تأثير سلبي على قيمة المراجعة، و سمعة مراقبى الحسابات في المجتمع الحديث ، ولذلك فان توسيع مسئوليات مراقبي الحسابات من المرجح أن يكون وسيلة جيدة لتلبية توقعات الجمهور وتضييق هذه الفجوة . ومع ذلك، ينبغي النظر إلي تكلفة هذه الخدمات. كما أشارت دراسة (Ojo,2006) إلى أن Prem Sikka اضاف ان التهديد من إجراءات عقابية من قبل وزارة التجارة والصناعة قد يخلق حوافز اقتصادية لمنشآت المحاسبة للتفكير في عواقب أفعالها (مثل انخفاض في إيراداتها بسبب الغرامات) سيجعلها تفكر مرتين قبل الانغماس في أعمال ذات عواقب سلبية. كما توصلت دراسة (salehi,2012) الى انه يجب على المشرعين توسيع مسئولية مراقب الحسابات للكشف عن الغش، و القيام بعمل افضل، فيما يخص كشف الغش، وبالتالي فإنه سيتم تقليص فجوة التوقعات فى المراجعة.

وقد خلصت دراسة (Rezaee,2005) الي أن غش القوائم المالية FSF ، كلف المتعاملين بالأسواق المالية (المستثمرين، الدائنين، المتقاعدين، الموظفين) بالولايات المتحدة الأمريكية أكثر من ٥٠٠ بليون دولار خلال السنوات الماضية. ومن ثم فإنه يمثل تهديداً كبيراً لكل من؛ المتعاملين في هذه الأسواق و الثقة في المراجعة .

يؤدي الي رد كافة المخصصات والاحتياطات لوعاء الضريبة بعد خصم المخصصات والاحتياطات التي سبق خضوعها للضريبة.

ثانيا : التوثيق المستندي

فيما يخص التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ،نصت المادة ٢٢ من قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الفقرة الثانية علي" أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات، وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات" أي أن تكون التكاليف حقيقية ومؤكدة ووقعت فعلاً . أى أن تكون التكاليف فعلية وليس احتمالية أو تقديرية، ولذلك لا تعتبر الديون المشكوك فيها من التكاليف واجبة الخصم فى حين يسمح بخصم الديون المعدومة طالما ثبت إعدامها ، بالاضافة الي وجود المستندات التى تؤيدها ، وقد حدد المشرع الضريبي بالمادة ٩٩ مكرر (٢) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ المتطلبات الشكلية الواجب توافرها كحد ادني في الفاتورة المصدرة من الممول ليتم الاعتراف بها ضريبياً وهي اسم الممول ، رقم التسجيل الضريبي ، رقم الفاتورة المسلسل،اسم مشتري السلعة او متلقي الخدمة ، تاريخ تحرير الفاتورة ، نوع السلعة او الخدمة المباعة ، قيمة السلعة او الخدمة المباعة ويستثني الممولون من أصحاب الأعمال التجارية من اثبات بيان اسم مشتري السلعة ،أو متلقي الخدمه في الفاتورة " . وبالقياس فإنه لايتم الاعتراف بأي تكاليف أو مصاريف مؤيدة بفواتير لا تستوفي الشروط السابقة ،ما عدا التكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات . وقد وضحت المادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية المقصود بالتكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات، فى تطبيق أحكام البند [٢] من المادة الربح للأشخاص الأعتبارية حيث نصت المادة ١٧ علي "" يتحدد صافى الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافى الربح المشار إليه " ،وعليه فإن أي خروج عن هذه المعايير يعتبر تصرف غير قانوني .و علي الرغم من ما نصت عليه المادة (١٧) إلا أن معالجة القانون لبعض بنود القوائم المالية تختلف عن معالجة المعايير المحاسبية لها ، مما يؤدى إلي ظهور فروق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي . وعلي مراقب الحسابات التأكد من أن المنشأة تقوم بالإفصاح عن الأصول أو الألتزامات الضريبية الناشئة عن هذه الفروق بالقوائم المالية ، بالاضافة إلي التأكد من أنه يتم معالجة هذه البنود بالاقرار الضريبي وفقا لقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ؛ مثل :

أولا:المخصصات

ورد بالمعيار المحاسبي رقم (١) المعدل ٢٠١٥ ان من المعومات الواجب عرضها في قائمة المركز المالي ؛المخصصات والاحتياطيات ويتم تبويبهم .ووفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم ٢٨ يتم الاعتراف بالمخصص عندما :

أ. يكون علي المنشأة التزام حال (قانوني أو حكمي) ناتجا عن حدث في الماضي.

ب. من المتوقع حدوث تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام.

ت. يمكن تقدير الالتزام بدرجة يمكن الاعتماد عليها.

ولا يتم الاعتراف بأي مخصصات إذا لم تتوافر هذه الشروط ، في حين ان المادة ٢٤ من قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ (الفقرة الأولى) تنص علي "لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم الاحتياطيات والمخصصات على اختلاف أنواعها" ، وهو ما

حسب الأحوال، ولا تدخل ضمن القيمة القابلة للإهلاك أية تكاليف تقديرية وعلى الأخص التكاليف المقدرة لإزالة أو فك الأصل وذلك وفقا لنص الفقرة الرابعة من قرار وزير المالية رقم ٧٧٩ لسنة ٢٠٠٧ (بدل المادة ٧٠ من اللائحة التنفيذية) ، وقد نص قانون ٩١ لسنة٢٠٠٥ بالمادة رقم ٢٥ علي الأصول التي يتم أهلاكها وحدد طريقة و نسب أهلاكها. في حين أن الاهلاك وفقا للمعيار المحاسبي رقم ١٠ المعدل لعام ٢٠١٥ ينص بالبند ٧٥ علي أن اختيار طريقة الإهلاك وتقدير العمر الإنتاجى المقدر للأصول هما من الأمور التى تعتمد الى التقدير الحكمى للادارة ، مما يعطي الأدارة فرصة للتلاعب لتقليل أو تضخيم صافي الربح المحاسبي.

رابعا : التبرعات والإعانات

وفقا لقانون ٩١ – مادة ٢٣ يتم خصم التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة أيا كان مقدارها . وتخصم التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة طبقا لأحكام القوانين المنظمة لها، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومى ومؤسسات البحث العلمى المصرية، بما لا يجاوز ١٠% من الربح السنوى الصافى للممول .

خامسا:المخزون

اختلف القياس المحاسبي عن القياس الضريبي عند تقييم المخزون ، حيث تم الإشارة بالفقرة رقم (٩) من المعيار المحاسبي رقم (٢) إلي تقييم المخزون علي أساس التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل ، بينما نصت اللائحة التنفيذية لقانون ٩١ في تعديلها الثاني للمادة ٧٠ بموجب القرار ٧٧٩ لسنة ٢٠٠٧ علي أن يتم تقييم المخزون (٢٢) من القانون، "التكاليف والمصروفات التى يتعذر فى الغالب نظراً لطبيعتها إثباتها بمستندات خارجية، وتتوافر بالنسبة لها أذون صرف داخلية أو بيانات أسعار، ومنها؛ مصروفات الانتقالات الداخلية ، مصروفات البوفيه للضيافة الداخلية لعملاء المنشأة ، مصروفات النظافة ، الدمغات العادية والنقابية اللازمة لتسيير أعمال المنشأة ، مصروفات الصيانة العادية ، الجرائد والمجلات اليومية أو الأسبوعية أو الشهرية إذا كانت تستلزمها طبيعة المهنة أو النشاط ويشترط ألا تزيد المصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات، بما فى ذلك الإكراميات، على ٧% من إجمالى المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات".و من الناحية المحاسبية يتم الإعتراف بالمصروف ، أو التكلفة ، بكامل قيمتها طالما يتوقع أن يترتب على ذلك تدفقات نقدية داخلة وعليه سيتم الإعتراف بها كاملة . ويمكن أن يمثل ذلك مجالا للتلاعب عن طريق استغلال هذه الثغرة الضريبية لأنه قد تعمل المنشأة متعددة الجنسيات على تضخيم المبالغ الخاصة بالمصروفات العمومية للإستفادة من ذلك , وخاصة مع ماتتمتع به المنشآت متعددة الجنسيات من امتلاك أحدث الأجهزة والأنظمة التكنولوجية العالية، والتى تسهل لها التلاعب بالأرقام والحسابات ويكون من الصعب اكتشافها.

ثالثا:التقديرات المحاسبية

يلاحظ مما تم عرضه سابقاً أن قانون ٩١ لا يسمح بخصم أي مصاريف تبني علي أسس تقديرية ، فمثلاً عند أحتساب الاهلاكات للأصول الثابتة لأغراض الضريبة تعتمد تكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو تحسين أو إعادة بناء الأصل

بهـا فـى شـأنها" باعتبـار مراقـب الحسـابات شـريك الممـول فـي الغـش، حيـث لـم يفـي بمسـئوليته عـن كشف الغش.

٦-٥-١ خلاصة البحث

اسـتهدف البحـث دراسـة مسـئولية مراقـب الحسـابات عـن كشـف التصـرفات الضـريبية غيـر القانونيـة ، خاصـة الغـش الضـريبي ، وفقـا للمعـايير الدوليـة والمصـرية ووفقـا لقـانون الضـرائب المصـري علـي الـدخل ؛ حيـث أن انتشـار ظـاهرة الغـش الضـريبي فـي مصـر، ومـا ترتـب عليهـا مـن ضـرر للاقتصـاد والمجتمـع ،أثـار التسـاؤلات حـول مسـئولية مراقبـي الحسـابات عـن منـع وكشـف مثـل هـذه التصـرفات ، وحـول العقوبـات التـي قـد يتعـرض مراقبـو الحسـابات لهـا حـال عـدم الكشـف عـن هـذه التصـرفات . وقـد تنـاول البحـث مسـئولية مراقـب الحسابات عن كشـف هـذه التصـرفات وفقـا للمعـايير الدوليـة والمصـرية ، ومـن منظـور قـانون الضـرائب المصـري علـي الـدخل رقـم ٩١ لسـنة ٢٠٠٥ و العقوبـات التـي قـد يتعـرض لهـا فـي حـال الاخـلال بمسئوليته.

٦-٥-٢ التوصيات

في ضوء ما استهدفته الدراسة وما خلصت إليه من نتائج يمكن للباحث أن يقدم بعض التوصيات أهمها ما يلي :

أ. ضـرورة قيـام مصـلحة الضـرائب بحمـلات توعيـه دوريـة حـول دور الضـريبة فـي بنـاء المجتمـع و الاضرار الناتجـة عن الغش الضـريبي ومسـئولية مراقب الحسابات عنه.

ب. أن تهـتم البحـوث المحاسـبية بدراسـة واختبـار مسـئولية مراقـب الحسـابات عـن كشـف الغـش علـي أسـاس التكلفـة فقـط ، وهـو يتفـق مـع مـا ورد بالمـادة ٢٢ مـن قـانون ٩١ والتـي لا تعتـد إلا بالتكاليف الفعلية .

ولأن المفاضلة بين التكلفة والمنفعة هى التى تحدد مقدار مجهود المراجعة المبذول ، فكلما تم تغليظ العقوبات علي مراقب الحسابات، في حال الاخلال بمسئوليته عن كشف الغش زاد التزام مراقب الحسابات وعليه فقد نص قانون الضرائب المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بالكتاب السابع علي عقوبات ، مع عدم الاخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون أخر ، تطبق علي كل من الممول ومراقب الحسابات بالمادة ١٣٢ " يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تجاوز مائة ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين اعتمد إقرارا ضريبيا أو وثائق أو مستندات مؤيدة له إذا ارتكب أحد التصرفات الآتية:

أ- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها المستندات التى شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمرا ضروريا لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول.

ب- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأى تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات وكان من شأن هذا التعديل ، أو التغيير، الإيهام بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر. **وفى حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً** ."

كما أنه وفقا للمادة ١٣٤ " يسأل الشريك فى الجريمة بالتضامن مع الممول فى الالتزام بأداء قيمة الضرائب التى تهرب من أدائها والغرامات المقضى

– معيار المحاسبة المصري رقم (١). القاهرة : وزارة الأستثمار.

– ـــــ **رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ بشأن معايير المحاسبة المصرية.٢٠١٥**. المخزون – معيار المحاسبة المصري رقم (٢). القاهرة : وزارة الأستثمار.

– ـــــ **رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ بشأن معايير المحاسبة المصرية.٢٠١٥**. الأصول الثابتة وإهلاكتها – معيار المحاسبة المصري رقم (١). القاهرة : وزارة الأستثمار.

– ـــــ **رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ بشأن معايير المحاسبة المصرية.٢٠١٥**. الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة – معيار المحاسبة المصري رقم (١٥). القاهرة : وزارة الأستثمار.

– **مصلحة الضرائب المصرية ، وزارة المالية.٢٠٠٥**. قانون رقم (٩١) الضريبة علي الدخل .

– **نويجى، حازم محفوظ محمد عمر.٢٠٠٧**. أثر مساءلة مراقب الحسابات عن اكتشاف التلاعب والتقرير عنه على تخطيط أعمال المراجعة – دراسة تطبيقية فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر. رسالة ماجستير غير منشورة –كلية تجارة –جامعة الاسكندرية.

– **عثمان ، أحمد محروس محمد.٢٠١٣**. دراسة تحليلية للعلاقة بين طول مدة ارتباط المراجع مع العميل وقدرته على اكتشاف الغش والتقرير عنه. رسالة ماجستير غير منشورة – كلية تجارة – جامعة الاسكندرية.

الضريبي والتصرفات غير القانونية وفق مدخل تجريبي.

ج. ينبغي توفير المزيد من التدريب لمراقبي الحسابات على كيفية اكتشاف الغش والحفاظ على الشك المهنى والفكر النقدي والاطلاع علي الكتب الدورية والتعليمات التنفيذية الصادرة من مصلحة الضرائب المصرية ، بالاضافة الي التعديلات بقانون الضرائب بشكل دورى .

د. وضع شهادة فاحص غش معتمد (CFE) كشرط للحصول على ترخيص بمراجعة حسابات الشركات المساهمة .

٦-٥-٣ مجالات البحث المستقبلية

يري الباحث انه يجب البحث مستقبلا في الآتي:

– أثر مسئولية مراقب الحسابات عن كشف التصرفات الضريبية غير القانونية لعميله علي تخطيط اجراءات المراجعة وتقريره عن مراجعة القوائم المالية.

– أثر تأهيل وتدريب مراقب الحسابات علي كفاءته في كشف الغش الضريبي.

– أثر حجم مكتب المحاسبة علي كفاءة مراقب الحسابات في كشف الغش الضريبي.

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

– **قرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨ بشأن معايير المراجعة المصرية.٢٠٠٨**. مسئولية المراقب بشأن الغش والتدليس عند مراجعة قوائم مالية رقم ٢٤٠.القاهرة.وزارة الاستثمار.

– ـــــ **رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ بشأن معايير المحاسبة المصرية.٢٠١٥**. عرض القوائم المالية

ثانيا: المراجع باللغة الانجليزية

– **International Auditing And Assurance Standards Board (IAASB).2009.** The Auditor's Responsibilities Relating To Fraud In An Audit Of Financial Statements: International Standard On Auditing (ISA.240).

– **International Auditing And Assurance Standards Board (IAASB).2009.** Identifying And Assessing The Risks Of Material Misstatement Through Understanding The Entity And Its Environment: International Standard On Auditing (ISA.٣١٥).

– **Ramos, M. 2003.**Auditors' Responsibility For Fraud Detection. Journal Of Accountancy available at: http://www.journalofaccountancy.com/issues/2003/jan/auditorsresponsibilityforfrauddetection.htm.

– **Cressey, D. R.1953.** Other People's Money. Montclair, NJ: Patterson Smith:1-300.

– **Saladrigues, R., R. Grañó.2014**.Audit Expectation Gap: Fraud Detection And Other Factors. European Accounting And Management Review. 1(1)-:120-142.

– **D D Montgomery, M S Beasley,S L Menelaides, and Z-V Palmrose.2002.** Auditors' New Procedures For Detecting Fraud. Journal of accountancy. 663.

– **Okafor, C. , J. Otalor. 2013.** Narrowing the Expectation Gap in Auditing: the Role of the Auditing Profession. Research Journal of Finance and Accounting .l (2): 43-51.

– **Auditing standard board, 2002,** Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit (SAS No.99) , AU Section 317 .AICPA.

– **Vona, L. W. 2008.** Fraud Risk Assessment: Building A Fraud Audit Program. Hoboken New Jersey: John Wiley and Sons:1-250.

– **Dorminey, J., Fleming, S., Kranacher, M., and Riley,R. 2011.** The evolution of fraud theory. American Accounting Association Annual Meeting. Denver .August: 1-58.

– **Alleyne, P., M. Howard . 2005.** An Exploratory Study of Auditor's Responsibility for Fraud Detection in Barbados,Managerial Auditing Journal. 20: 254-303.

– **Lee, T., A. Ali, S.Kandasamy.2008.** Towards Reducing the Audit Expectation Gap PossibleMission?. Accounting Today: 18-22.

– **Ojo, Marianne .2006.** Eliminating The Audit Expectations Gap: Myth Or Reality?. Journal Of Forensic Accounting.

–**Salehi, M., M. Shir. 2012.** Fraud Affects on Auditing: Some Critical Scenario. Universal Journal of Management and Social Sciences. 2(5):48-56.

– **Sorunke, Abayomi O.2016.** Personal Ethics and Fraudster Motivation: The Missing Link in Fraud Triangle and Fraud Diamond Theories. International Journal of Academic Research in

Business and Social Sciences.6(2):159-165.

– **Zabihollah Rezaee**. **2005**. Causes, consequences, and deterence of financial statement fraud .Critical Perspectives on Accounting. 16(3) : 277-298.

– **Kalubanga M. Kakwezi P. and Kayiize D. 2013**. The Effects of Fraudulent Procurement Practices on Public Procurement Performance. International Journal of Business and Behavioural Science 3(1):17-27.

– **Kassem,R and Higson,W.A. 2012.-** The new fraud triangle model. journal of emerging Trends in Economics and Management Sciences 3: 191-195.

– **Wolfe, D. T. and Hermanson, D. R. 2004.** "The fraud diamond: Considering the four elements of fraud". The CPA Journal. December:4