

## أثر العناية المهنية لمراقب الحسابات في تفعيل التماسح الضريبي بأسلوب التقدير الذاتي

م.م. محمد سلمان عبود الزهيري \*

### المسخلص:

لقد برز دور مراقب الحسابات في تفعيل التحاسب الضريبي بأسلوب التقدير الذاتي كأمر ضروري وغاية مطلوبة و لقد دأبت الهيئة العامة للضرائب على تأسيس علاقتها بمهنة المحاسبة والتدقيق على قاعدة المشاركة والتكامل فضلا عن مساهمتها بصورة مستمرة في التفاعل معهم من خلال وضعهم في صورة ما تتطلع إليه من تقدم لهذه المهنة والارتقاء بالعمل الضريبي الذي يعتمد على مخرجاتها في الغالب . ويهدف هذا البحث الى الانتقال من الأسلوب التقليدي في إنجار التحاسب الضريبي للمكلفين الخاضعين الى ضريبة الدخل الى الأساليب العلمية الحديثة والمتطورة. وقد توصل الباحث الى ضعف فاعلية إجراءات مراقب الحسابات وعدم بذل العناية المهنية الكافية في اداء عمله يؤثر في مستوى قناعة السلطة المالية بمحتويات ونتائج البيانات المالية المقدمة ، أما التوصيات فيرى الباحث أن عقد الحلقات النقاشية بين الإدارة الضريبية ومراقبي الحسابات بهدف رفع مستوى المهنة من جهة والمساهمة في تفعيل أسلوب التقدير الذاتي .

### Abstract:

*The role of the auditor has emerged in the activation of tax settling accounts style self-assessment as essential and highly required and the General Commission for Taxes has been to establish a relationship with the profession of accounting and auditing at the base of participation and integration as well as its contribution to an ongoing basis to interact with them through their position in the image of what looks to progress to the profession and improve the tax work, which relies mostly on its outputs. This research aims to move from the traditional method of settling accounts Anjar tax payers subject to income tax to the modern and sophisticated scientific methods. The researcher reached twice the effectiveness of the auditor's procedures and not to exert care profession adequate in the performance of his work affect the level of conviction and financial power of the contents and consequences of the financial statements provided, but recommendations opines researcher that panel discussions between the tax administration and auditors held in order to raise the level of the profession on the one hand and contribute to activation of self-assessment.*

### المقدمة:

تعتمد مهنة المحاسبة والتدقيق بشكل رئيس على ثقة الجمهور لنجاحها في تقديم خدماتها لجميع الأطراف التي لديها مصلحة في مخرجات هذه المهنة، وعلى الرغم من أن هناك العديد من أوجه التضارب بين مصالح الأطراف المختلفة كان لا بد من أن يأخذ مزاوولوا هذه المهنة بعين الاعتبار المصالح المتنوعة لتلك الأطراف التي تستخدم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة. ولقد برز دور مراقب

الحسابات في تفعيل التحاسب الضريبي بأسلوب التقدير الذاتي كأمر ضروري وغاية مطلوبة و لقد دأبت الهيئة العامة للضرائب على تأسيس علاقتها بمهنة المحاسبة والتدقيق على قاعدة المشاركة والتكامل فضلا عن مساهمتها بصورة مستمرة في التفاعل معهم من خلال وضعهم في صورة ما تتطلع إليه من تقدم لهذه المهنة والارتقاء بالعمل الضريبي الذي يعتمد على مخرجاتها في الغالب .

## مشكلة البحث:

الغرض الرئيس من مراقب الحسابات هو أبداء الرأي الفني المحايد والمستقل حول مدى عدالة ووضوح القوائم المالية المعدة وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المعتمدة ، إلا إن عدم تفعيل المسؤولية القانونية على مراقب الحسابات في العراق منها المادة (57) المتعلقة بتقديم البيانات والمعلومات مما شجع بعض مراقبي الحسابات على تضليل بعض مستخدمي البيانات المالية (ومنها السلطة الضريبية).

## أهمية البحث:

أن اللجوء الى أساليب علمية وحديثة في إنجاز التحاسب الضريبي ومنها أسلوب التقدير الذاتي يشكل ظاهرة حضارية ويخلق جواً من الثقة المتبادلة بين طرفي المعادلة الضريبية (الإدارة الضريبية والمكلف).

## هدف البحث:

يهدف البحث الى بيان أهمية وفائدة الأساليب الحديثة في التقدير الضريبي ومنها أسلوب التقدير الذاتي ، وعدم الركون الى الأساليب التقليدية والكلاسيكية التي تعتمدها الإدارة الضريبية في الوقت الراهن.

## فرضية البحث:

أن عدم بذل العناية المهنية (عناية الرجل المعتاد) من قبل مراقب الحسابات عند إبداء رأيه المهني المحايد بالبيانات المالية يؤدي الى تقديم بيانات مالية تتسم بالضعف مما يؤثر على مصداقية وملاءمة تلك البيانات للجهات المستفيدة منها ومن هذه الجهات السلطات الضريبية التي تعتمد عند قيامها بإجراء التحاسب الضريبي على نتائج تلك البيانات.

## المحور الاول

### أولاً: معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني

معايير التدقيق المتعارف عليها:

أقر مجلس المعايير المحاسبية والرقابة في جمهورية العراق المعايير الأساسية للتدقيق: (لجنة المعايير العراقية ، معيار رقم 3) .

المجموعة الأولى- المعايير الشخصية:

وتوصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة ، لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ، وتمتاز بالشخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمراقب الحسابات وتتضمن المعايير الآتية:

• المعيار الأول: يجب أن يتم أداء عملية التدقيق من قبل شخص أو أشخاص لديهم التأهيل العلمي والعملية اللازم للقيام بعملية التدقيق.

• المعيار الثاني: يجب أن يتوافر في مراقب الحسابات الحياء في الجانب الذهني خلال مراحل عملية التدقيق كافة.

• المعيار الثالث: على مراقب الحسابات بذل العناية المهنية اللازمة عند القيام بعملية التدقيق وإعداد التقرير.

ونظراً لعلاقة هذا المعيار بموضوع البحث بشكل مباشر فسوف يتم مناقشته بشيء من التفصيل. إذ يتطلب من مراقب الحسابات بذل العناية المهنية اللازمة (عناية الرجل المعتاد) عند القيام بعملية التدقيق وفي مراحل التدقيق كافة ، بمعنى أن مراقب الحسابات مسؤول مهنياً عن أداء عمله على نحو يمتاز بنوع من الجدية والحذر. ويشمل موضوع العناية المهنية جوانب متعددة منها: إكمال أوراق العمل ، وكفاية أدلة المراجعة وموضوعية تقرير المراجعة ، كما وعليه أن يتجنب (مراقب الحسابات) الإهمال ، ولكن لا يتوقع منه أن يصل الى المثالية في عمله في الحالات كافة. (أينز وأوبك، 43:2055-44) .

إن الوصول الى العناية المهنية اللازمة يتم عن طريق الالتزام بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني والتشريعات والأنظمة كافة التي تتعلق بتنظيم عمل مهنة مراقب الحسابات وعملية التدقيق ولمختلف مراحلها. ابتداءً من مرحلة التخطيط ، مروراً بتنفيذ مراقب الحسابات إجراءات الالتزام والإجراءات الجوهرية على الحسابات ، وصولاً الى إعداد التقرير ، وإبداء الرأي المهني في البيانات المالية .

**المجموعة الثانية - معايير العمل الميداني:**

ترتبط هذه المجموعة من المعايير بخطوات تنفيذ عملية التدقيق ، والإجراءات الفنية ، كما تبرز أهمية هذه المعايير أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، ومن ثم تحديد الإختبارات ، تشمل هذه المجموعة على المعايير الآتية :

1. المعيار الرابع: إذ يجب أن يتم تخطيط العمل وتخصيص مهام المساعدين والإشراف عليهم على نحو ملائم.
2. المعيار الخامس: ويجب التوصل الى فهم كافٍ عن الرقابة الداخلية. لتخطيط عملية التدقيق وتحديد طبيعة ، وتوقيت ، ومدى الإختبارات ، التي يجب القيام بها.
3. المعيار السادس: وكذلك يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال: الفحص ، والاستفسار وإرسال المصادقات ، حتى يتوافر أساس مناسب للتوصل الى رأي في القوائم المالية (محل عملية التدقيق).

**المجموعة الثالثة - معايير إعداد التقرير:**

وترتبط هذه المجموعة من المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي لمراقب الحسابات وتضم المعايير:

1. المعيار السابع: لا بد أن يحدد التقرير ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا.
2. المعيار الثامن: وأن يتضمن التقرير المعد من مراقب الحسابات على مدى الثبات من عدمه في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين المدة الزمنية الحالية والمدة الزمنية السابقة.
3. المعيار التاسع: الإفصاح بشكل كافٍ وشفاف عن القوائم المالية لأنها من الأمور الجوهرية.
4. المعيار العاشر: وأن يتضمن التقرير رأي مراقب الحسابات في القوائم المالية كوحدة واحدة.

**قواعد السلوك المهني:**

تمثل قواعد السلوك المهني دستوراً سلوكياً يحكم تصرفات مراقبي الحسابات. عند القيام بعملية التدقيق للوحدات الاقتصادية ، ويضع أمامهم مبادئ يسيرون عليها ، ويسترشدون بها ، وتهدف هذه القواعد الى: (عبد الله ، 2005:108)

1. رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق.
2. تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمدققين ورعاية مصالحهم.
3. تطبيق النصوص التشريعية والأنظمة المتعلقة بكفاءة وحيادية من لدن مراقب الحسابات.
4. بث الثقة والطمأنينة في نفوس المعنيين بخدمات مكاتب المحاسبة والتدقيق والمستفيدين منها بشكل مباشر ، أو غير مباشر.

**موقف مراقب الحسابات من القوائم المالية:**

يمثل مراقب الحسابات الجهة المحايدة التي تقوم بعملية تدقيق القوائم المالية للوحدة الاقتصادية بهدف إبداء الرأي المهني المحايد في مدى صحتها ، عليه يجب أن يراعي النقاط التالية: (القاعدة المحاسبية المحلية رقم 6 : ص 2)

- أ- الوضوح وإزالة أي لبس أو سوء فهم أو غموض في البيانات المالية لدى مستخدميها ، وأن تكون الإيضاحات والمعلومات (المعززة) كاملة وصحيحة وتتسم بالدقة والأمانة.
  - ب- أن تكشف البيانات المالية والكشوفات الملحقة بها جميع الأمور التي تكون مادية بالدرجة التي تؤثر في قناعات وتقييمات وقرارات مستخدميها.
  - ج- مراعاة المتطلبات القانونية أولاً بشأن الإفصاح عن المعلومات دون أن يعني ذلك غض النظر عن المضمون الاقتصادي للوقائع والأحداث والمعاملات ، حتى وإن كان الشكل القانوني مخالفاً لذلك المضمون.
- فضلاً عن ذلك يجب الإفصاح عن الأحداث المهمة التي تقع بين تأريخ الميزانية العمومية وتأريخ الإتهام من إعداد البيانات أو لاتتطلب بصورة مفصلة مع بيان أثرها القيمي على نتائج السنة الحالية والفترة (أو الفترات اللاحقة).

كما ويجب الإفصاح عن كافة البنود غير العادية وأية دعاوى قضائية مقدمة ضد الوحدة الاقتصادية أو في صالحها ، ومن ثم الكشف عن كافة المعاملات والعلاقات والمصالح مع الجهات المقربة . وقد حددت القاعدة المحاسبية رقم (6) المعلومات التي يفصح عنها مراقب الحسابات في تقريره بفقرتين هما:

**(القاعدة المحاسبية المحلية رقم 6: ص 5)**

الأولى: أن يسلط الضوء في تقريره عن البيانات المالية للوحدة الاقتصادية على أية بيانات أو معلومات أو إيضاحات وردت في البيانات المالية والكشوفات الملحقة بها أو في تقرير الإدارة إذ يرى أنه من الضروري أو من الفائدة جلب انتباه القارئ إليها.

الأخرى: في حالة عدم وجود أو عدم كفاية المعلومات التي تفصح عنها الإدارة فيما يتعلق بالبيانات المالية أو احد بنودها ، أو السياسات المحاسبية المتبعة في إعدادها ، فإن على مراقب الحسابات ان يفصح في تقريره الذي يعده عن البيانات المالية للوحدة الاقتصادية ما يراه ضرورياً "من معلومات وفقاً لهذه القاعدة أو وفقاً لقناعاته وحكمه المهني وان يقيد رأيه اذا تطلب الأمر ذلك.

ولغرض الإفصاح المفيد في (البيانات المالية) ينبغي النظر الى الأمور الآتية:

(القاعدة المحاسبية المحلية رقم 6 : ص 4)

1. تكون تلك البيانات ملحقاً بكشوفات تفصيلية لعناصر تلك البيانات كافة.
2. يتم أدرج أرقام المقارنة للسنة المالية السابقة.
3. أشارت القاعدة الى تحسين وسائل العرض في استخدام النماذج والرسوم البيانية أو عرض الصور الفوتوغرافية.

إن التزام مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية اللازمة (الكافية) يجنبه المسؤولية التي قد تترتب عليه من جراء إخلاله في عمله ، إذ إن ضعف فاعلية إجراءات مراقب الحسابات في قدرتها على إضفاء الثقة والمصادقية في البيانات المالية التي تقدمها إدارة الشركة سيؤدي الى تضليل مستخدمي هذه البيانات المالية ومنها السلطة المالية المتمثلة بالهيئة العامة للضرائب.(أمين ، 2000 : ص164)

## ثانياً: مسؤولية مراقب الحسابات تجاه إعداد القوائم المالية

إن مسؤولية المدقق الخارجي تتلخص بأن يقوم بتدقيق حسابات الشركة وفحص البيانات المالية وإبداء رأيه الفني المحايد كخبير في مدى دلالة هذه القوائم على عدالة المركز المالي للمنشأة وعلى نتيجة أعمالها. أنواع المسؤولية:

هناك أنواع متعددة من المسؤولية يتعرض لها مراقب الحسابات عند الإخلال بواجباته المهنية عند قيامه بعملية التدقيق الاعتيادية وهي كالآتي:  
أولاً: المسؤولية القانونية:

نظراً للدور الكبير الذي تؤديه مهنة مراقبة الحسابات في المجتمع ، فإن التشريعات القانونية قد وضعت ممارسي تلك المهنة تحت طائلة القانون في حال مخالفتهم للأنظمة والتعليمات التي تحدد عمل هذه المهنة التي وضعت لحماية جمهور المستثمرين والمجتمع.(القاضي ودودح، 1999:106)

وتقسم المسؤوليات القانونية الناتجة عن مخالفة القوانين الموضوعية لحماية جمهور المستهلكين على:

(توماس وهنكي، 1989: 236-237)

أ- المسؤولية المدنية: يتعرض مراقب الحسابات الى هذا النوع من المسؤولية إذا ما تسببت أعماله بالإضرار بالعميل أو غيره بسبب إهماله بواجباته بمعنى أنه فشل في أداء ما كان يجب أن يؤديه شخص مهني يتصف بسلامة التصرفات والعناية المعقولة. أي إن على مراقب الحسابات أن يبذل العناية المهنية اللازمة عند القيام بعملية التدقيق.

إن مراقب الحسابات يعرض خدماته على الجمهور بصفته خبيراً في الحسابات المالية ولا يمكن أن يدافع عن نفسه بأنه كان يجهل بعض التصرفات المفروضة عليه. كما أنه لا يكفي أن يتحقق من صحة الأرقام الحسابية التي تتضمنها القوائم المالية بل عليه إبداء الرأي المهني المحايد عن تلك القوائم المالية ومدى عدالتها عن المركز المالي الفعلي للشركة. فإذا ما ثبت للمحكمة أنه استخدم تلك الدرجة من المهارة فإنه لا وجود لمساعلته قانوناً عما يدعي عليه.(الصحن وآخرون، 1986:138)

وفي ضوء ما جاء في أعلاه فإن مراقب الحسابات تتحدد مسؤوليته أمام جهتين هما:

1) المسؤولية تجاه الزبون (العقدية): وهذه المسؤولية ناتجة عن العقد الذي ينظم علاقة المدقق الخارجي بعميله. ويترتب عليه مسائلة المدقق عند إخلاله بشروطه بالعقد بسبب خطأ بدر منه أدى الى الإضرار بالعميل. وقد عرفت المادة (36) من قواعد السلوك المهني لسنة (1983) الإهمال بأنه (فعلٌ أو إغفالٌ فعلٌ من قبل المدقق أو العاملين لديه أو مشاركيه نتيجة عدم أدائه لمهمته المهنية بتلك المهارة والخبرة والعناية المتوقعة اعتيادياً من مدقق مؤهل مهنيًا وعملياً في تلك الظروف ونتج عن ذلك خسارة مالية أو مغنوية للجهة التي يكون من واجب المدقق (مهنيًا) الاعتناء به.

2) المسؤولية تجاه الطرف الثالث: المقصود بالطرف الثالث جميع الأطراف التي تعتمد على القوائم المالية وما تحويه من معلومات محاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة ومن بين هذه الأطراف حملة الأسهم الحاليين والمحتملين، رجال البنوك، الدائنين المختلفين... الخ من الجهات التي تعتمد على القوائم المالية.(جمعة، 2000:71)

إن مسؤولية مراقب الحسابات أمام غيره (أو الطرف الثالث) ناتجة بسبب الضرر الذي يمكن أن يحدث للطرف الثالث. وأن مراقب الحسابات شخص معترف به قانوناً لتقديم الرأي للطرف الثالث ومن ثم فإن أي خسارة يتعرض لها الطرف الثالث تؤدي الى مطالبة مراقب الحسابات بالتعويض.

ب- المسؤولية الجنائية: يتعرض مراقب الحسابات الى هذا النوع من المسؤولية في حالة ارتكابه جريمة أو كان طرفاً في جريمة بسبب إخلاله بواجباته المهنية أو قواعد السلوك المهني التي تحكم مسؤولياته كمراقب حسابات. وعلى الرغم من أن معظم القضايا المرفوعة ضد مراقبي الحسابات تضمنت تعويضاً عن الأضرار الناتجة عن المسؤولية المدنية ، فإن المسؤولية الجنائية قد تنشأ عند القيام بتصريف يعد مضرًا بالمجتمع.

(توماس وهنكي ،مصدر سابق:236)

وفي العراق فإن مسؤولية مراقب الحسابات الجنائية تتحدد في ضوء قانون العقوبات رقم (111) لسنة 1969 ، وكذلك قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدلين.

**ثانياً: المسؤولية المهنية (التأديبية):**

إن القبول الاجتماعي لدور المدققين وضخامة المسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقهم دفعهم إلى تنظيم أنفسهم في منظمات مهنية في معظم دول العالم ، وقد قامت هذه المنظمات بوضع دليل للسلوك المهني الذي يتوجب على الأعضاء الالتزام به حرصاً على كرامة المهنة وإلا تعرضوا للمساءلة المهنية التي قد تتراوح بين التنبيه والإنذار أو تجميد العضوية أو الحرمان من ممارسة المهنة نتيجة انتماهم الى تلك المنظمات المهنية .

**ثالثاً: المسؤولية الأخلاقية والاجتماعية:**

إن الدور المهم الملقى على عاتق المدقق الخارجي ، جعله يمثل ضمير المجتمع والحارس الواقعي من الرشوة أو الفساد أو إساءة الاستعمال ، وبالتالي فإن سكوته عن مخالفات أو سرقات أو عدم الإشارة إليها في تقريره أو موافقته على توزيع أرباح وهمية تلبية لأغراض الإدارة ، إنما يعرضه إلى فقدان المركز الأدبي الذي يتمتع به هذا المدقق الخارجي، بالإضافة إلى شعور المجتمع بخيبة أمل نتيجة تحول من يفترض به أن يكون أداة حماية ورقابة إلى أداة من أدوات الاختلاس والتلاعب ، ولا يخفى على الجميع ما لهذا الأمر من آثار سلبية حالية ومستقبلية على الاقتصاد نتيجة لغياب الرادع الأخلاقي الذي يحمي مهنة تدقيق الحسابات . وقد تناولت معايير التدقيق العراقية (دليل التدقيق 3) سلوك وأداب مراقب الحسابات وكما يأتي :

1. يجب أن يكون مراقب الحسابات مستقيماً ونزيهاً ومخلصاً في أداء عمله المهني.
2. يجب على مراقب الحسابات أن يكون أميناً على أسرار مهنته ..
3. على مراقب الحسابات ومساعديه أن يتصفوا بالحياسة الواجبة.
4. على مراقب الحسابات الالتزام بأداب وسلوك المهنة المتعارف عليها.

**المحور الثاني****طرائق التقدير الضريبي****تمهيد:**

إن نجاح النظام الضريبي هو رهن بإمكانية تطبيقه في المجتمع ، فنجاح الدولة في اختيار نظامها الضريبي يتوقف على معرفة كاملة بأوضاع المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها ، مما يقتضي أن تكون القوانين الضريبية المعبرة عن هذا النظام قد أخذت بنظر الإعتبار الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية ، وفي الجانب الآخر تبرز أهمية كفاءة الإدارة الضريبية في تطبيق الضريبة على الواقع العملي.

وسوف نتطرق في هذا المبحث الى طرائق التحاسب الضريبي.

**طرائق التقدير الضريبي:**

التقدير الضريبي هو: "أحد مكونات النظام الضريبي الذي يختص بتنفيذ أحكام التشريع الضريبي" فهو الذي يتولى تطبيق أحكام التشريع الضريبي المتضمنة للسياسة الضريبية والسعي لتجسيدها على واقع الحياة الاجتماعية والاقتصادية للمجتمع ، وعليه فإن مستوى أداء هذا النظام يشكل العامل المتحكم في مستوى تجسيد أهداف السياسة الضريبية على أرض الواقع ، لأن أهداف النظام الضريبي كلما كانت طموحة ومهمة كانت أدواتها الفنية متقنة الإعداد والتنظيم ومصممة لتبلي احتياجات المصلحة العليا لأبناء المجتمع في ضوء معطيات الأوضاع السياسية والاجتماعية والاقتصادية والمالية للدولة والمجتمع ، وإن تجسيدها وترجمتها الى واقع ملموس يعتمد على وجود نظام فعال وكفاء للتحاسب الضريبي وأي قصور أو خلل يعترى عمل هذا النظام لا بد أن ينعكس بشكل مباشر على فاعلية النظام الضريبي برمته وعلى قدرته في تحقيق الأهداف والنتائج المتوخاة منه.(أمين ، مصدر سابق:51) وفيما يأتي أنواع التقدير الضريبي:

**التقدير بواسطة الإدارة الضريبية:**

تعتمد الإدارة الضريبية عند تقدير وعاء الضريبة على مجموعة من الطرائق هي:

1. التقدير الإداري المباشر: في هذه الحالة تقوم الإدارة الضريبية بتقدير المادة المفروضة عليها الضريبة مستخدمة في ذلك كافة الطرق التي تمكنها من الوصول الى المبلغ الصحيح لوعاء الضريبة. وتلجأ الإدارة الضريبية الى التحري والاستفسار وجمع المعلومات عن المادة الخاضعة للضريبة ومن ثم فان لهذه الإدارة الحرية الكاملة عند القيام بعملية التقدير ولا يقيد بها إلا اعتراض المكلف على هذا التقدير. وتمتاز هذه الطريقة بالسهولة والوضوح. وتنتقد هذه الطريقة بأن رجال السلطة المالية بحكم تبعيتهم الى الدولة فأنهم يميلون الى محاباة الخزينة العامة على حساب المكلفين وكذلك التدخل في شؤون المكلفين ومضايقتهم.

(الخطيب وشامية، 2003: 162)

2. طريقة المظاهر الخارجية: وفقاً لهذا الأسلوب تقدر الإدارة الضريبية وعاء الضريبة على أساس قرائن أو علامات خارجية يسهل معرفتها. ومن الأمثلة على ذلك تقدير المكلف على أساس عدد العمال في المنشأة أو عدد



وسائل النقل المستخدمة في العمل. وقد لقيت هذه الطريقة رواجاً واسعاً في التشريعات الضريبية القديمة. وتمتاز هذه الطريقة في تقدير وعاء الضريبة بسهولة تحديد المال الخاضع للضريبة لأنه من السهل على فروع الإدارة الضريبية الاعتماد على المظاهر الخارجية للمكلف. ومن مساوئ هذا الأسلوب إن إختيار بعض المظاهر الخارجية لمعرفة دخل المكلف يؤدي الى تقدير هذه الدخول بصورة بعيدة عن الحقيقة كما إن استخدام هذا الأسلوب لا يأخذ بنظر الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف وكذلك يؤدي الى جمود الإيرادات الضريبية وبسبب هذه المساوئ أخذت هذه الطريقة تختفي من التشريعات الضريبية المعاصرة. لان أسلوب التقدير على المظاهر الخارجية لا يعبر عن المقدرة التكلفة الحقيقية للمكلف. (يونس ، 2004 : 190)

3. التقدير الجزائي: وفقاً لهذا الأسلوب فإن الإدارة الضريبية تقدر وعاء الضريبة على أساس قرانن معينة مثل: الإيجار ، أو معدل الإنتاج ، أو حجم الإرباح. (يونس ، مصدر سابق: 191)

#### التقدير بواسطة المكلفين:

يتم تقدير المكلفين بموجب هذا الأسلوب أما بموجب الإقرار الذي يقدمه المكلف بذاته أو الإقرار الذي يقدمه الغير وكالاتي:

1. إقرار المكلف: يتم تقدير دافعي الضريبة بموجب هذا الأسلوب استناداً الى الإقرار الذي يقدمه المكلف الى السلطة المالية عن إيراداته ونفقاته كافة. ويعرف الإقرار الضريبي على أنه "قائمة مالية ذات غرض خاص يتم إعدادها لتحديد مبلغ الضريبة الذي تعمل الحكومة على تحصيله من الأفراد والشركات" إذ يتطلب هذا الأسلوب تعاون بين الإدارة الضريبية والمكلفين وكذلك وعياً ضريبياً عالياً من المكلف وحسن تنظيم من الإدارة الضريبية وخبرة رجالها ونزاهتهم ومدى حرصهم على فحص الإقرارات المقدمة من قبل المكلفين للوصول الى تقدير وعاء الضريبة تقديراً صحيحاً. (الخطيب والشامية ، مصدر سابق : 191)
  2. إقرار الغير: وهنا يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة لا بواسطة المكلف ولكن بواسطة شخص آخر غير المكلف يسمح له وضعه بمعرفة مركز الممول وحقيقة دخله كرب العمل الذي يقدم إقراراً عن الأجور المدفوعة للعاملين لديه. وغالبا ما يلجأ المشرع الى إلزام الغير بتحصي مبلغ الضريبة عن طريق الحجز عند المنبع ، أي إن الغير الملتمزم بتقديم الإقرار يكلف بخصم قيمة الضريبة وتوريدها الى الخزنة العامة. (يونس، مصدر سابق : 164)
- ومع التطورات في مختلف المجالات التي تؤثر على العمل الضريبي ظهر أسلوب التقدير الذاتي الذي يعد من أرقى الأساليب في العمل الضريبي ، إذ يساعد على خلق بيئة عمل جديدة قائمة على الثقة المتبادلة بين أطراف المعادلة الضريبية الإدارة الضريبية ودافعي الضرائب- والمحاسب لتحقيق ثقافة الالتزام الضريبي ، وكذلك مد جسور الثقة مع المجتمع الضريبي. ويتضمن هذا الأسلوب تقديم كل التسهيلات لمساعدة المكلفين على الوفاء بالتزاماتهم الضريبية ابتداءً من ملء بيانات الإقرار وتقديمه بالطريقة القانونية السليمة. وفي مقابل هذه التسهيلات تطبيق أشد العقوبات على المكلفين غير الملتمزين أو المتهربين من التزاماتهم الضريبية لأن هذا الأسلوب لا يمكن أن يجعل المكلف الملتمزم في موقف أضعف من غير الملتمزم ضريبياً. بمعنى آخر التحول بشكل العلاقة من العمل الفردي الى الشراكة في إدارة المنظومة الضريبية.

#### التقدير الذاتي:

تقوم الأنظمة الضريبية الحديثة وإداراتها على مبدأ "الالتزام الطوعي"، الذي يعني أن المكلفين يؤدون طواعية ما عليهم من التزامات ضريبية أساسية ، مع تدخل محدود فحسب من جانب الإدارة الضريبية. ويتحقق ذلك الالتزام الطوعي عملياً من خلال نظام "الربط الضريبي الذاتي" حيث يقوم دافعو الضرائب بإعداد حساباتهم الختامية وتقديمها مع نماذج معينة تعدها الإدارة الضريبية ، ومن ثم تسديد مبلغ الضريبة المترتبة بذمتهم بشكل مباشر وفق الدخل الذي قام بتحديدته المكلف. ويقترن هذا الأسلوب مع وجود نظام تدقيقي فعال يوضع من قبل الإدارة الضريبية يتيح لها إجراء الرقابة اللاحقة (في الأغلب) على عينات من دافعي الضرائب ويكون هذا النظام الرقابي صمام أمان للرقابة الضريبية ورادع للمكلفين الذين قد يلجأ البعض منهم الى التهرب الضريبي.

وفي دراسة أجرتها مصلحة الضرائب في الولايات المتحدة (IRS) تم تقسيم المكلفين إلى أربعة أصناف كالاتي: (أمين ، مصدر سابق: 57)

- 1- مكلفون يلتزمون بإحكام القانون الضريبي من منطلق فهمهم لهذا القانون ورغبتهم بالالتزام.
- 2- مكلفون لديهم الاستعداد والرغبة بالالتزام بالقانون الضريبي ولكن محدودية معرفتهم بإحكامه لا تساعدهم على ذلك.
- 3- مكلفون يختارون عدم الالتزام بكامل القانون الضريبي على الرغم من فهمهم لهذه الأحكام.
- 4- مكلفون لا يلتزمون بإحكام القانون عن قصد.

وبهدف التطبيق الأمثل لأسلوب (التقدير الذاتي) الى السعي لنقل هؤلاء المكلفين من مجموعة إلى أخرى صعوداً ، ويمكن زيادة التزام المكلفين ودفعهم إلى الإفصاح عن المعلومات الدقيقة عن حقيقة نشاطهم من خلال زيادة احتمال إكتشاف المخالفة المتمثلة بإخفاء أو تشويه أو تحريف المعلومات بقصد تقليل الدخل الخاضع للضريبة إذ يكون ذلك بمثابة رادع للمكلف قبل القيام بعملية التهرب الضريبي إذا ما أدرك تماماً بان هناك عملية فحص تؤدي الى كشفه وإلحاق عقوبة به وكذلك من خلال الاهتمام بتوفير البيانات عن الأحوال المالية للمكلفين من الدوائر الحكومية ومنشآت القطاع العام والتعاوني والمختلط والخاص ذات الصلة

بالأحوال المالية للمكلفين وان كفاية وفاعلية نظم المعلومات المعتمدة لدى الإدارة الضريبية يمكن أن تحقق أثراً وقائياً بين أوساط المكلفين من خلال اقتناعهم بان التهرب الضريبي عمل غير مجدي عندما يرى هؤلاء بان لدى الإدارة الضريبية نظم معلومات كافية وفاعلة للكشف عن المخالفات وإيقاع الجزاءات القانونية بمرتكبيها . وبذلك فهي ستدفعهم أو ستدفع عددا منهم نحو الاقتراب من هدف التصريح الطوعي لحقيقة تعاملاتهم الاقتصادية وتصرفاتهم المالية والمدخولات التي يحققونها. (أمين، مصدر سابق: 155)

عرف إسماعيل التقدير الذاتي بأنه كشف سنوي معين تقوم الإدارات الضريبية بتقديمه للمكلفين (التقرير) يقدموا فيه جميع المعلومات التفصيلية من دخولهم الخاضعة للضريبة ومعلومات عن حالتهم الاجتماعية والنفقات الشخصية مع صك بمقدار الضريبة. (إسماعيل، 2002: 502)

وقد عرف (الحسيني وآخرون، 2005: 6) التقدير الذاتي بأنه ذلك الأسلوب في تقدير وعاء الضريبة والذي يبنى على أساس تعزيز الثقة بين المكلف والسلطة المالية من خلال تقديم الإقرار الضريبي الذي يملأ من المكلف ويوقع عليه فضلاً عن توقيع مراقب الحسابات.

ويعرف التقدير الذاتي بأنه " أسلوب يقدم المكلف كشف التقدير الذاتي الذي يعبئه بنفسه لأنه أعلم الناس بنتيجة أعماله ودخله ونفقاته وأعبائه " (ياسين ودرويش ، 1996: 269).

ونخلص الى أن التقدير الذاتي هو عبارة عن إقرار (بيان) يقدمه دافع الضريبة الى الإدارة الضريبية المختصة يتضمن جميع الإيرادات التي حققها خلال السنة المالية وجميع المصروفات المتعلقة بهذه الإيرادات ويحدد الوعاء الضريبي الخاضع له وفقاً للإقرار وكذلك يحدد الضريبة المستحقة من واقع الإقرار.

أن تبني الإدارة الضريبية للأساليب العلمية في عملية التحاسب الضريبي ومنها أسلوب التقدير الذاتي يساهم في : (ياسين ودرويش ، مصدر سابق: 269-270)

- 1- تعزيز الثقة والمصادقية بين طرفي المعادلة الضريبية (الإدارة الضريبية ودافعي الضرائب) وذلك من خلال قبول البيانات المالية المقدمة من قبل المكلف.
- 2- استثمار أفضل للوقت سواء كان ذلك بالنسبة لممثل السلطة المالية أو دافع الضريبة من خلال اختصار الوقت اللازم لإنجاز التحاسب الضريبي.
- 3- يساهم بصورة جلية في الحد من ممارسات الفساد الإداري.
- 4- معالجة الاعتراضات الكثيرة التي يبديها باستمرار المكلفين والمحاسبين المجازين ومراقبي الحسابات بشأن رفض نتائج الأعمال التي أظهرتها البيانات المالية من قبل الإدارة الضريبية.
- 5- زيادة التحصيلات الضريبية وتحقيق العدالة النسبية للمكلف وخزينة الدولة.
- 6- تبسيط إجراءات العمل داخل الإدارة الضريبية وتخفيف العبء عن المكلف.

## المحور الثالث

### الإجراءات العملية لتنفيذ أسلوب التقدير الذاتي

إن أسلوب التقدير الذاتي يقوم على مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها السلطة المالية لغرض انجاز التحاسب الضريبي للمكلفين الخاضعين الى ضريبة الدخل ومن الأشخاص المعنوية (الشركات المساهمة والشركات المحدودة) حصراً حيث لا ينسحب تطبيق مفهوم التقدير الذاتي على دافعي الضرائب من الأشخاص الطبيعيين في الوقت الحاضر والإجراءات هي ما يأتي:(تعميم صدر من قسم الشركات حول التقدير الذاتي سنة 2002)

- 1) تقدم الشركة نتائج حساباتها خلال المدة القانونية المحددة بموجب أحكام قانون ضريبة الدخل "113" لسنة 1982 المعدل ويكون مبلغ الدخل السنوي الذي تظهره الحسابات هو المعول عليه في تحديد الوعاء الضريبي واحتساب الضريبة دون التعديل.
- 2) تقوم الشركة باعداد وتقديم تقرير ضريبة الدخل "على وفق النموذج الذي قامت الهيئة العامة للضرائب بتوزيعه على الشركات " يتضمن البيانات المتعلقة بالدخل المحاسبي المستخلصة من حساباتها الختامية اللازمة المصادق عليها من مراقب الحسابات لاحتساب الضريبة والذي ينتهي بتحديد مبلغ الضريبة.
- 3) ويرافق بالتقرير المشار إليه بالفقرة (2) صك بمبلغ الضريبة المحتسب من الشركة على أساس التقدير الذاتي ويمكن للشركة التي قدمت حساباتها الختامية وسددت الضرائب المستحقة عليها بموجب هذه الحسابات إنجاز المعاملات التي يتطلب إنجازها موافقة الإدارة الضريبية مثل عملية الدخول في مناقصات وبراءة ذمة تجديد سنوات السيارات... الخ . وفي حالة تقديم التقرير خارج المدة القانونية التي حددتها الفقرة (2) من المادة (27) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل ، فعلى الشركة تنظيم صك آخر يرفق مع صك مبلغ الضريبة بمقدار 10 % من مبلغ الضريبة كغرامة تأخيرية على أن لا تزيد عن 500 000 (خمسمائة ألف دينار) وفقاً لأحكام المادة (56) الفقرة (4) من قانون ضريبة الدخل.
- 4) إما بالنسبة للإجراءات التي تقوم بها الإدارة الضريبية إزاء الحسابات الختامية والتقارير السنوية التي تقدمها الشركة فتتمثل بالآتي:

- أ. قراءة تقرير مراقب الحسابات وتقييم الملاحظات والطعون الواردة فيه.
- ب. قراءة التقرير السنوي للمدير المفوض.
- ج. ملاحظة المخالفات للسنوات السابقة.
- د. إجراء مقارنة للإيرادات لعدة سنوات وذلك لملاحظة فيما إذا كان هناك تغيرات غير طبيعية.
- هـ. ملاحظة هل أن الشركة تقوم بالتسجيل أول بأول وحسب تواريخ حدوث القيود.
- و. إجراء مقارنة بين القوائم المالية وتقرير ضريبة الدخل المرفق بها لسنة التحاسب مع المعلومات المثبتة في تقارير ضريبة الدخل في السنوات السابقة وأية معلومات أخرى تقدم للسلطة المالية لتأشير التناقضات الواضحة من خلال الفحص الأولي.
- ز. ملاحظة فيما لو كان مجموع رواتب العاملين يتناسب مع عددهم وحجم نشاط الشركة الاقتصادي.
- ح. إجراء مقارنة بين القوائم المالية والمعلومات الواردة الى قسم الشركات من عقود مقاولات أو تجهيز من دوائر الدولة ، كون أن بعض الشركات تصرح بمبالغ أقل من المبالغ المستلمة من رب العمل مما يعطي انطباعاً عن عدم دقة القوائم المالية.
- ط. قراءة أسماء مراقبي الحسابات والمحاسبين لعدد من السنوات الماضية وهل أن الشركة لجأت الى تغيير مراقبي الحسابات أكثر من مرة بالرغم من كونه يتمتع بالكفاءة المهنية والشهرة.
- ي. إجراء مقارنة مبسطة بين الأرباح المصرح بها بالقوائم المالية من قبل الشركة والضوابط التي تعتمدها الإدارة الضريبية في التحاسب الضريبي.
- ك. إجراء مقارنة لنشاط الشركة مع الشركات الأخرى في ذات القطاع.
- ل. أية ملاحظات أخرى يتم التوصل إليها من خلال قراءة إضبارة الشركة وبياناتها المالية.
- بعد ذلك تلخص نتائج الإجراءات أعلاه في استمارة معدة لهذا الغرض أو تثبت على مذكرة التخمين وتوضع درجة لكل فقرة وكما يأتي:

- a. فحص أولي ( )
- b. تقرير مراقب الحسابات ( )
- c. الضوابط ( )

ثم يتم وضع تقييمات من (1\_5) وكما يأتي :

- 1- سيئ جداً 2- سيئ 3- وسط 4- جيد 5- جيد جداً

ولاحقاً تخضع أضايير الشركات المشمولة بهذا الأسلوب الى مجموعة من المعايير تتعلق باختيار العينة ، ويتم ذلك من خلال تفرغ البيانات التي تتضمنها القوائم المالية على الحاسبات الالكترونية. تقييم تجربة أسلوب التقدير الذاتي في العراق:

إن تقييم التجربة العراقية للتقدير الذاتي فإن الباحث حاول تقييم تلك التجربة من خلال الزيارات الميدانية الى قسم الشركات ليس بالإمكان إجراء تقييم شامل للتجربة لسبب بسيط يعود الى إن تطبيق أسلوب التقدير الذاتي لم يصل الى مرحله النهائية. فمن الناحية الزمنية أقتصر تطبيقها على المكلفين المشمولين بنظام مسك الدفاتر والسجلات المحاسبية عن نتائج أعمالهم للسنة المالية 2000. أما من الناحية الإجرائية فقد وصل التطبيق الى اختيار عينة الفحص ولم يتم تشكيل اللجان أو فرق التدقيق اللاحقة لعملية التقدير الذاتي والتي كان يجب أن تتولى مهام تدقيق هذه العينة مجموعة من الموظفين ذوي الخبرة ويتمتعون بمهارات عالية من حيث التأهيل العلمي والنزاهة. وفي السنوات اللاحقة وبالتحديد بعد العام (2003) عادت الهيئة العامة للضرائب الى استخدام الأساليب الكلاسيكية في تقدير دافعي الضرائب وهو تقدير هؤلاء المكلفين بالاتفاق وهو الأسلوب الشائع لدى ممثلي السلطة المالية بالاعتماد على الضوابط والتعليمات التي تصدرها الإدارة الضريبية. والجدول أدناه يتضمن مقارنة بين الدخل المحاسبي الذي تظهره القوائم المالية المقدمة من قبل دافع الضريبة الى السلطة المالية وبين الربح الضريبي الذي تم بموجبه تقدير المكلف من قبل الإدارة الضريبية بالاتفاق لمجموعة من الشركات الخاضعة الى ضريبة الدخل ، حيث يوضح نسبة الإحراف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي .

جدول (1)

رمز الشركة	السنة التقديرية	الربح المحاسبي	الربح الضريبي/بالاتفاق	الفرق	نسبة الإحراف
X1	2012	49049904	118958535	69908631	%142
X2	2012	(5737856)	509062000	*	
X3	2012	1269498	257865000	245171498	%193200
X4	2012	(78613875)	20898100		
X5	2011	9045875	186835000	177790875	%1965
X6	2013	(12196005)	2640000		
X7	2012	(1748211)	17288000		
X8	2013	67391278	131591000	64200278	%95
X9	2013	2293675	10112000	7818325	%340

المصدر: الهيئة العامة للضرائب/قسم الشركات

\*لا يمكن استخراج نسبة الإحراف لأسباب إحصائية.



من خلال ما جاء في الجدول أعلاه تتضح أوجه القصور والتشويه في القوائم المالية المدققة من قبل مراقبي الحسابات مقارنة مع تقديرات أرباح هذه الفئة من المكلفين المتفق عليها مع الإدارة الضريبية الإفرات الضريبية السنوية لتلك الفئة. أن هذه الإحرفات الحادة تشكل دليلاً على ضعف فاعلية مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في إسناد الإدارة الضريبية للوصول الى الدخل الضريبي العادل.

### دور مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في تنفيذ أسلوب التقدير الذاتي:

تبرز أهمية مراقب الحسابات في عملية التحاسب الضريبي لكونه الطرف المحايد والمؤهل فنياً في إبداء الرأي في القوائم المالية ، ولا سيما فيما يتعلق بالمعلومة الأهم وهي تحديد نتيجة النشاط ربحاً أو خسارة والتي تعد بالنسبة للإدارة الضريبية نقطة البداية في تحديد الوعاء الضريبي. ونظراً لخطورة هذا الدور ليس للإدارة الضريبية فحسب وإنما للعديد من الجهات ذات العلاقة. فقد ضمت الكثير من القوانين والأنظمة (مهنة المحاسبة والتدقيق) هذا الدور في محاولة منها لوضع إطار قانوني لعمل المراقب وعلى النحو الآتي:

أ- قانون الشركات العراقي ذي الرقم (21) لسنة 1997: تناولت المادة (136) منه على مراقب الحسابات أن يدلي برأيه حول الحسابات الختامية للشركة المساهمة أمام هيئتها العامة ويجوز ذلك في الشركات الأخرى وهذا يشتمل على:

1. مدى سلامة حسابات وصحة البيانات الواردة في الحسابات الختامية ومدى السماح له بالاطلاع على المعلومات التي طلبها عن نشاط الشركة مع بيان رأيه في تقرير مجلس الإدارة.
  2. مدى تطبيق الشركة لأصول الحسابية المرعية بشكل خاص تلك المتعلقة في مسك الدفاتر والسجلات المحاسبية وعملية جرد الموجودات والتزامات الشركة.
  3. مدى تعبير الحسابات الختامية عن حقيقة المركز المالي للشركة في نهاية السنة ونتيجة أعمالها.
  4. مدى تطابق الحسابات مع أحكام هذا القانون وعقد الشركة.
  5. ما وقع من مخالفات لأحكام هذا القانون عقد الشركة على وجه يؤثر في نشاطها أو مركزها المالي مع بيان ما إذا كانت هذه المخالفات قائمة عند تدقيق الحسابات الختامية.
- ب- نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999: حيث أوضحت المادة (11) من النظام أعلاه حقوق مراقب الحسابات فضلاً عن الحقوق المرتبطة بممارسة المهنة التي أقرتها التشريعات النافذة وهي:

1. الاطلاع على دفاتر الجهة الخاضعة للتدقيق وسجلاتها ومستنداتها وكافة الأوراق والوثائق والعقود الخاصة بها.
2. طلب أي بيان أو إيضاح يراه ضروري لإتجاز مهمته من أي من منتسبي الجهة الخاضعة للتدقيق.
3. التحقق من موجودات الجهة الخاضعة للتدقيق وحقوقها والتزاماتها.
4. الحصول على ما يراه من معلومات فنية تتعلق بنشاط الجهة الخاضعة للتدقيق ومنتجاتها وزيارات مصانعها وورشها ومخازنها ومكاتبها ومواقع عملها ومشاريعها والاستيضاح من المختصين عن النواحي الفنية التي يحتاجها بقدر تعلق الأمر بأداء مهمته.
5. حضور اجتماعات الهيئة العامة للشركة أو المقترح المقدم من قبل مجلس الإدارة بتعيين مراقب حسابات آخر بديلاً عنه.

ج- خصص الإتحاد الدولي للمحاسبين العموميين (International Federation of Accountants IFAC) في الفصل الخامس من قواعد السلوك المهني مجموعة من المبادئ التي تحكم عمل مراقب الحسابات وكما يأتي: (IFAC Handbook , 1998,p:517)

1. إن مسؤولية مراقب الحسابات في مراعاة مصلحة الزبون يجب أن لا تؤدي بأي شكل من الأشكال الى الإخلال بنزاهته وموضوعيته ، وأن تكون الخدمة الضريبية التي يقدمها متوافقة مع أحكام القانون.
2. على مراقب الحسابات أن لا يوجي الى الزبون (أو رب العمل) بأن تقرير ضريبة الدخل الذي يقوم بإعداده أو ما يقدمه له من نصائح ضريبية هي غير قابلة للطعن ، بل على العكس من ذلك ، عليه إفهام الزبون بأن رأيه يخضع الى المحددات التي تخضع اليها الآراء والخدمات الضريبية.
3. على مراقب الحسابات الذي يعد أو يساعد على إعداد تقرير ضريبة الدخل ، أن يذكر الزبون بأنه المسؤول بالدرجة الأساس عن صحة محتويات التقرير. وعلى مراقب الحسابات إتخاذ الخطوات اللازمة كافة لضمان صحة إعداد التقرير على أساس المعلومات المستلمة من الزبون.
4. إن الآراء والمقترحات الضريبية التي يقدمها مراقب الحسابات يمكن أن تكون لها نتائج مهمة (مادية) ، ينبغي أن تقدم بصيغة مكتوبة.
5. يمكن لمراقب الحسابات استخدام التقديرات في إعداد تقرير ضريبي إذا كانت مثل هذه التقديرات مقبولة بشكل عام أو إذا كان من المتعذر عملياً الحصول على البيانات الدقيقة في ظل الظروف المحيطة. وعندما يتم استخدام التقديرات فإن على مراقب الحسابات الإشارة الى ذلك بطريقة تضمن عدم التعامل معها على أنها بيانات فعلية أو دقيقة لدرجة أعلى مما يتوقع لها ، وأن يكون مقتنعاً بأن الأرقام المقدرة معقولة في ظل الظروف المحيطة.

6. يمكن لمراقب الحسابات (إعتيادياً) الإعتماد على المعلومات التي يقدمها الزبون في إعداد التقارير الضريبية إذا كانت تلك المعلومات تبدو معقولة. ومع أنه غير مطالب بفحص ومراجعة المستندات والأدلة الأخرى لتعزيز تلك المعلومات ، إلا أنه يجب أن يحث على تقديم تلك المستندات المعززة لها ، عندما يكون ذلك ملائماً.
7. عندما يصل الى علم مراقب الحسابات أنّ خطأ أو نقصاً مادياً قد حصل في تقرير ضريبي لسنة أو لسنوات سابقة ، سواء أساهم هو في أعداده أم لا ، أو لأن الزبون لم يقدم تقريراً ضريبياً مطلوباً تقديمه ، فإن سيكون مسؤولاً عن إتخاذ الإجراءات الآتية:
- أ. أن يبلغ زبونه حالاً بالخطأ أو النقص وأن يطالبه بإبلاغ السلطة الضريبية.
  - ب. إذا لم يبادر الزبون (أو رب العمل) الى تصحيح الخطأ فإن على مراقب الحسابات:
    - إبلاغه بأنه سيتعذر عليه العمل معه بخصوص ذلك التقرير أو غيره من
    - أن يدرس فيما إذا كان إستمراره في العمل مع زبونه يتوافق مع مسؤوليته المهنية أم لا.
  - د. إذا توصل مراقب الحسابات الى إمكانية إستمرار علاقة رب العمل مع الزبون (موضوع البحث) ، فعليه أن يتخذ الخطوات اللازمة كافة للتأكد من أنّ الخطأ سوف لن يتكرر في التقارير اللاحقة.

إلا أن واقع الحال هو ليس كذلك (باستثناء الشركات المساهمة) بل في كثير من الحالات تشكل تقارير مراقبي الحسابات "النظيفة" أو "المقيد منها ببعض التحفظات" عذراً يستعمله المكلفون بإضفاء الشرعية والكمال على ما يصرحون به من معلومات وبيانات مالية مزيفة أو مرتبة عن أنشطتهم الاقتصادية والمدخولات التي حققوها.

في ضوء ما جاء في آنفاً نجد إن مراقب الحسابات يمكن أن يؤدي دوراً كبيراً وفاعلاً في عملية التحاسب الضريبي عند اتباعه المبادئ والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني، وإتباع الأساليب العلمية الحديثة في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ومنها أسلوب التقدير الذاتي من الإدارة الضريبية إذ يصبح مراقب الحسابات شريكاً ثالثاً الى جانب السلطة المالية ودافعي الضرائب في عملية التحاسب الضريبي كون الدراسة التي يقوم بها دراسة (تحليلية وانتقادية) للبيانات المالية التي تتضمنها سجلات المشروع وقوائمها المالية مع التأكيد على مدى صحة العمليات المعينة والمحدده أو التقصي عن الأسباب التي دعت لإتخاذ إجراء معين أو قرار معين والتأكد على كشف نقاط الضعف والكشف عن الأخطاء (المتعمدة وغير المتعمدة) ، بالإضافة الى مواكبة الاتجاهات والتطورات الحديثة في حقل اختصاصه والإصابت عملية التدقيق التي يقوم بها عملية آلية وسطحية والتأكد على إمامه الواسع بعلم المحاسبة ومتطلبات القوانين والتشريعات التي لها علاقة بعمله كالقانون التجاري ، قانون الشركات والتشريع الضريبي وهذا لا يغنيه عن علمه بفروع المحاسبة.

## الإستنتاجات والنوصيات

### الإستنتاجات:

- أولاً: أن بعض الشركات المسجلة لدى الهيئة العامة للضرائب تتعمد أحياناً في إعطاء المعلومات المضللة وغير الصحيحة من خلال المقارنة بين القوائم المالية وانظمة المعلومات الضريبية وخاصة المقتبسات الواردة من الدوائر الحكومية.
- ثانياً: ضعف فاعلية إجراءات مراقب الحسابات وعدم بذل العناية المهنية الكافية في اداء عمله يؤثر في مستوى قناعة السلطة المالية بمحتويات ونتائج البيانات المالية المقدمة.
- ثالثاً: عدم تفعيل الاتصال بين الهيئة العامة للضرائب ولجنة الإنضباط في نقابة المحاسبين والمدققين في مجال محاسبة مكاتب مراقبي الحسابات التي لا تلتزم ببذل العناية المهنية اللازمة بما يضمن مسائلة تلك المكاتب.
- رابعاً: من خلال مراجعة بعض تقارير مراقبي الحسابات المقدمة الى الإدارة الضريبية تبين بأن مستوى الإفصاح في تقرير مراقب الحسابات ما زال مقتضباً وغامضاً في بعض الحالات ، فضلاً عن إدراج التحفظات بصورة غير سليمة قد يصبح درعاً يحتمي به المكلف إزاء السلطة المالية.
- خامساً: إن آلية التقدير الذاتي تتطلب شفافية المكلف الضريبي وحيادية مراقب الحسابات وموضوعية السلطة المالية في إجراءاتها لغرض نجاح تطبيق هذه الآلية.
- سادساً: إن الخلل الرئيس الذي تواجهه الإدارة الضريبية في تطبيق أسلوب التقدير الذاتي يعود الى عدم توفر إمكانية إجراء عملية الفحص الضريبي بشكل عينات على المكلفين المشمولين بهذا الأسلوب بسبب الظروف الامنية التي يمر بها البلد فضلاً عن عدم توافر الكادر المطلوب.

### النوصيات

- أولاً: تحديد العقوبات على حالات التهرب الضريبي وإخفاء المعلومات من قبل المكلفين بهدف تضليل السلطة المالية وتخفيض وعاء دخلهم الخاضع للتحاسب الضريبي.
- ثانياً: عقد الندوات والحلقات النقاشية بين المكلفين والإدارة الضريبية بهدف رفع المستوى الوعي والإلتزام الضريبي الطوعي لديهم ، فضلاً عن عقد الحلقات النقاشية بين الإدارة الضريبية ومراقبي الحسابات بهدف رفع مستوى المهنة من جهة والمساهمة في تفعيل أسلوب التقدير الذاتي.

ثالثاً: إن التزام مكاتب مراقبي الحسابات ببذل العناية المهنية الكافية والتركيز على الحيادية والاستقلالية لهذه المكاتب سيؤدي الى رفع مستوى المهنة وزيادة الثقة بها.

رابعاً: ضرورة التزام مراقبي الحسابات بالمعايير الدولية والمحلية للتدقيق عند قيامه بفحص البيانات المالية المقدمة الى السلطة المالية وإعداد تقريره النهائي وفق تلك المعايير سوف يساهم في زيادة فاعلية التحاسب الضريبي وفق أسلوب التقدير الذاتي.

خامساً: لغرض دعم وتفعيل آلية التقدير الذاتي يفترض أن يكون هناك التزام من قبل إدارات الشركات بمراعاة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية المقدمة الى السلطة الضريبية.

سادساً: قيام الهيئة العامة للضرائب بإعداد كادر فني متخصص وموئل علمياً وعملياً لأداء واجباته لغرض تفعيل أسلوب التقدير الذاتي وتعزيز إمكانيات السلطة الضريبية في التحري والكشف عن حالات التهرب الضريبي وإخفاء المعلومات.

## المصادر:

### الوثائق الرسمية:

1. قانون الشركات العراقي رقم (21) لسنة 1997.
2. قانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة 1969.
3. قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل.
4. تعميم صادر من قسم الشركات بدون رقم سنة 2002.
5. قواعد السلوك المهني الصادرة عن نقابة المحاسبين والمدققين العراقية لسنة 1983.
6. نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات ذي الرقم (3) لسنة 1999.
7. دليل التدقيق رقم (3) الصادر من مجلس معايير التدقيق العراقية.
8. القاعدة المحاسبية المحلية رقم (6).

### الكتب:

1. إسماعيل ، خليل إسماعيل ، المحاسبة الضريبية ، العراق ، مطبعة جامعة بغداد ، 2002.
2. أرينز ، ألفين ، ولوبك ، جيمس ، 2005 ، المراجعة منهج متكامل ، ترجمة محمد عبد القادر الدسيطي ، مراجعة د. أحمد حامد حجاج ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية.
3. توماس ، ولیم ، هنكي ، وامرسون ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، ترجمة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد ، دار المريخ للنشر ، السعودية ، 1989.
4. الخطيب ، خالد شحاده ، شامية ، أحمد وهير ، أسس المالية العامة ، دار وائل للنشر ، عمان الأردن ، 2003.
5. جمعة ، أحمد حلمي ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، الجزء الأول ، دار صفاء ، عمان ، 2000.
6. الصحن وآخرون ، عبد الفتاح ، المراجعة مدخل فلسفي وتطبيقي ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، الإسكندرية ، 1986.
7. القاضي ، حسين ، دودح ، حسين ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية ، ط1 ، مؤسسة الوراق ، الأردن ، 1999.
8. عبدالله ، خالد أمين ، علم تدقيق الحسابات ، عمان ، 2005.
9. ياسين ، فؤاد توفيق ، درويش ، أحمد عبد الله ، المحاسبة الضريبية ، الأردن ، دار اليازودي 1996.
10. يونس ، منصور ميلاد ، مبادئ المالية العامة ، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر ، ليبيا ، 2004.

### الأطاريح:

1. أمين ، عبد الله محمود ، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق ، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة ، الجامعة المستنصرية ، 2000.

### التقارير:

1. الحسيني وآخرون ، كاظم علي عبدالله ، تقويم إجراءات السلطة المالية لضمان التطبيق الجيد لأسلوب التقدير الذاتي ، بحث مقدم الى الهيئة العامة للضرائب ، قسم الشركات بخصوص تطبيق أسلوب التقدير الذاتي ، بغداد ، 2001.

### المصادر الأجنبية:

1. International Federation of Accountants ,(1998), IFAC Handbook 1998 , 535 Fifth Avenue , 26th Floor\_ New York 10017.