

# تكامـل دور التدقيق الداخلي والخارجي لإنجاح أسلوب التقدير الذاتي في الهيئة العامة للضرائب

م. د. زهرة حسن عليوي  
م. د. فاطمة صالح مهدي الغريبان  
كلية الإدارة والأقتصاد- الجامعة المستنصرية- قسم المحاسبة

## المقدمة

تتعامل الجهات الضريبية في مختلف دول العالم بأساليب عديدة لجباية الضرائب من المكلفين بغض النظر عن فئات وأصناف هؤلاء المكلفين، وفي العراق تم اعتماد العديد من الأساليب لجباية الضرائب على امتداد المدد الزمنية المتعاقبة، وكان لأسلوب التقدير الذاتي وهو أحد تلك الأساليب مجالاً للتطبيق خلال مدة زمنية معينة، حيث جرى تطبيق هذا الأسلوب على وحدات اقتصادية معينة، وبالرغم من المساوئ التي قد ترافق تطبيق هذا الأسلوب فإن له مزايا عديدة تجعله يصلح للتطبيق بعد نشر الوعي الضريبي بأهمية وفوائد هذا الأسلوب، والتوعية بدعم الجهات المساندة للتشجيع على تطبيقه ومن هذه الجهات نقابة المحاسبين والمدققين وديوان الرقابة المالية ومكاتب التدقيق و... الخ.

وللتدقيق مجال مهم في إنجاح تطبيق أسلوب التقدير الذاتي من قبل الهيئة العامة للضرائب، سواء أكان التدقيق داخلياً أم خارجياً، فالمدقق الداخلي له الدور المهم في إعطاء صورة حقيقية لواقع المكلفين الذين يقدمون إقراراتهم الضريبية وتوضيحها وتبريرها أمام إداراتهم الضريبية. وكذا الحال بالنسبة للمدقق الخارجي فإن تلك الإقرارات لا تعتمد من قبل الهيئة إلا بعد المصادقة عليها من قبل المدقق الخارجي أي مراقب الحسابات، وهذا ما يجعل المسؤولية تضامنية بين المكلف والهيئات الضريبية والمدققين.

ولأجل توضيح ما لهذا الأسلوب من أهمية في تحديد الوعاء الضريبي للمكلف، وما للجهود التي يبذلها المدققون في إنجاح هذا الأسلوب، كان لا بد من إبراز ذلك في ستة محاور، تضمن الأول المنهجية الخاصة بالبحث، أما المحور الثاني فيوضح أسلوب التقدير الذاتي، والثالث جاء بالدور الذي يؤديه التدقيق الداخلي في إنجاح هذا الأسلوب، أما الرابع فبين دور التدقيق الخارجي في إنجاح هذا الأسلوب، في حين إن المحور الخامس يوضح الجانب العملي للبحث حيث يبين أهمية هذا الأسلوب من خلال تكامل جهود المدققين في إنجاح تطبيقه في الهيئة العامة للضرائب، وجاء المحور السادس بالاستنتاجات والتوصيات الخاصة بالبحث.



## المحور الأول- منهجية البحث

### 1- مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث بتعدد أساليب جباية الضرائب وتحديد الوعاء الضريبي للمكلفين وعدم إعطاء المجال الكافي لتطبيق وإنجاح أسلوب التقدير الذاتي في العراق، والذي قد يرجع السبب في ذلك إلى قلة الثقة من قبل الهيئة بالمكلفين وإقراراتهم، أو إلى صعوبة تطبيقه في جوانب معينة، أو إلى محدودية عدد الموظفين العاملين في الهيئة بالمقارنة مع ما يحتاجه هذا الأسلوب لتحقيق النجاح في التطبيق.

### 2- هدف البحث

يهدف البحث إلى توضيح أسلوب التقدير الذاتي وما يمكن أن تؤديه الجهود التدقيقية عند تكاملها في إنجاح هذا الأسلوب والتي ينعكس أثرها في ترشيد القرارات التي تتخذها الإدارات الضريبية في الهيئة العامة للضرائب.

### 3- أهمية البحث

تتمثل الأهمية الخاصة بالبحث بالآتي:-

- أ- إبراز السمات الإيجابية والميزات التي يتمتع بها أسلوب التقدير الذاتي عند وضعه حيز التطبيق.
- ب- توضيح مدى التكامل بين عمل المدقق الداخلي والخارجي وتضافر جهودهما في إنجاح تطبيق أسلوب التقدير الذاتي.
- ت- بيان أهمية أسلوب التقدير الذاتي في ترشيد قرارات الإدارة العليا في الهيئة العامة للضرائب، فضلاً عن المقارنة بين كلف ومنافع تطبيق هذا الأسلوب.

### 4- فرضية البحث

يستند البحث إلى الفرضية الآتية:-

إن استخدام أسلوب التقدير الذاتي في تحديد الوعاء الضريبي وجباية الضرائب من المكلفين يعد من الأساليب الحديثة والأفضل في التطبيق مقارنةً بالأساليب الأخرى، ويعتمد إنجاح تطبيق هذا الأسلوب على تكامل جهود المدققين الداخليين والخارجيين مما يساهم في ترشيد القرارات، التي تتخذها الهيئة في تحديد وجباية الضرائب من المكلفين.

## المحور الثاني- أسلوب التقدير الذاتي

تلجأ العديد من الدول في بلدان المجتمعات المتقدمة إلى اعتماد أسلوب التقدير الذاتي في تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين في تلك الدول بعده أسلوب متقدم في جباية الضرائب نتيجة لازدياد الوعي الضريبي لدى مكلفيها، أما في بلدان مجتمعات الدول النامية فيتفاوت ذلك المستوى للوعي الضريبي، لذا نجد إن هناك بعض الدول تستخدم أساليب متنوعة سواء كانت مباشرة أم غير مباشرة لتحديد الوعاء الضريبي للمكلف والبعض الآخر يسعى إلى تطبيق أسلوب التقدير الذاتي بعده واحداً من الأساليب الحديثة مقارنةً بالأساليب الأخرى، وسيتم في هذا المحور التطرق إلى المفاهيم المتعلقة بهذا الأسلوب وتجربة العراق بشأن تطبيق هذا الأسلوب.

### 1- التقدير الذاتي

إن فكرة التقدير الذاتي تقوم على أساس تقدير المكلف لنفسه من خلال تعبئة نموذج يوزع على المكلفين كافة بحسب أوضاعهم القانونية، ويسمى هذا النموذج (بكشف التقدير الذاتي)، والذي يقلل ذلك من الجهد والوقت اللذين يبذلهما الجهاز الضريبي في فرض الضريبة، وأسلوب التقدير الذاتي أسلوب متقدم في التقدير الضريبي، وهو مستخدم في الدول المتقدمة بصورة فعالة وحيوية (عفانة، وآخرون، 2004، ص37). ويعرف "الكبيسي" (التقدير الذاتي) أنه (قيام المكلف بتقديم كشف التقدير الذاتي الذي يعده بنفسه لأنه أكثر دراية بنتيجة أعماله ودخله ونفقاته) (الكبيسي، 2008، ص87).

والتقدير الذاتي يقوم على فكرة تقديم المكلف إقرار ذاتي عن دخله ويقوم موظفو الضريبة بالتحقق من صحته وتدقيقه مما يؤدي إلى تطبيق الضريبة على العناصر الخاضعة لها مما يحقق العدالة والمرونة وغازرة التحصيل (نور، وآخرون، 2008، ص328).

وفي العراق اعتمدت الهيئة العامة للضرائب أسلوب التقدير الذاتي بالنسبة للشركات المساهمة بنوعيتها المختلفة والخاصة في عام 1998، وفي عام 2002 جرى تطبيقه على الشركات المحدودة، وهذا الأسلوب يعزز الثقة بين المكلف والسلطة المالية عند تقديم الإقرار الضريبي الذي يُملأ ويوقع من قبل المكلف فضلاً عن توثيق منظم الحسابات وتتم المصادقة عليه من قبل مراقب الحسابات (مشكور، وآخرون، 2002، ص4).

وتتلخص آلية التقدير الذاتي بالآتي (سفيان، 2010، ص3-4):-

أولاً- تقوم الشركة بتقديم حساباتها ويرفق بها صك بمقدار الضريبة المحتسبة في الكشف المخصص ضمن الحسابات المقدمة، ويقع على عاتق السلطة المالية قبولها بعد أن يتم تدقيقها تدقيقاً أولياً وتتأكد من سلامة الاحتساب وإن الفائض يمثل الربح الضريبي، ويكون مراقب الحسابات طرفاً محايداً يؤدي دوراً بحسب ما تتطلبه المهنة ويورد ملاحظاته ضمن تقريره الذي يجب أن يعطي صورة واضحة للسلطة المالية لتكون الحسابات الختامية معبرة عن حقيقة المركز المالي ونتيجة النشاط على ألا يتضمن تقريره أية تحفظات جوهرية ويعد تقدير الضريبة في هذه المرحلة احتياطياً.

ثانياً- تقوم السلطة المالية باختيار عينة على وفق معايير محددة ونسبة (5%) من المجموع الكلي ويتم إخضاعها للفحص الشامل فإذا تأكدت السلطة المالية من صحة الحسابات المقدمة فإنها تقبل بنتيجة النشاط ويعد التقدير نهائياً، وإن لم يثبت لديها ذلك فإنه يترتب على الشركة العقوبات المنصوص عليها قانوناً والمتمثلة بدفع ثلثي الضريبة، ويكون مراقب الحسابات شريكاً تضامنياً في تحمل المسؤولية وكذلك ما يترتب عليه من تبعات أخرى وبحسب ما يقره النظام الخاص بنقابة المحاسبين والمدققين العراقيين.

ثالثاً- أما إذا تضمن التقرير بعض الملاحظات المهمة التي تضعف من إمكانية الاعتماد عليها فتقوم السلطة المالية في هذه الحالة برد الحسابات وتقدير وعاء الضريبة استناداً إلى ما يتوافر لديها من معلومات وهنا غالباً ما تلجأ إلى التقدير بموجب نسب الضوابط السنوية بعد أن يتم حصر الإيرادات المتحققة للشركة.

وتثار بهذا الصدد عدّة أسئلة أهمها:

هل إن الشركة قد أفصحت عن نتائج النشاط بشكل صادق؟ وهل بذل كل من منظم ومراقب الحسابات العناية المهنية اللازمة؟ وهل تم تحديد معايير لاختيار العينة من قبل الدائرة الضريبية لأغراض إجراء الفحص اللاحق؟



## الذاتي في الهيئة العامة للضرائب

لقد كان يراد من هذا الأسلوب لو قدر له النجاح أن يدفع بالنظام الضريبي في العراق خطوة متقدمة ويكون بداية تحول لمعادرة الأساليب القديمة تبعاً وبناء نظام ضريبي حديث تستخدم فيه الأساليب العلمية في تحديد وعاء ضريبة تتوافر فيه قواعدها الأساسية لأن المكلف سوف يستشعر بعدالتها ما يقود بعد ذلك إلى رفع نسبة الامتثال الطوعي لدى المكلفين وبما يقلل من فرص التهرب الضريبي.

إلا أن هذا الأسلوب قد توقف العمل به بسبب أحداث عام 2003 والأعوام التي تلتها، وما أحدثته من إرباك في الوضع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي.

إن التطبيق الفعال لآلية التقدير الذاتي في مؤسساتنا الضريبية ومن خلال الاستخدام الصحيح لمفرداتها من قبل مكلف ضريبة الدخل، ومن يمثله أو من يقدم له خدمات محاسبية وقانونية، سيكون لبنة صلبة في بناء علاقات أكثر إيجابية بين طرفي العلاقة الضريبية، ومدخلاً لتطبيق هذه الآلية على شرائح أخرى من المكلفين، وسبباً للبحث في تطوير مفرداتها لتلائم الجميع وتواكب التغيرات الحاصلة في المجتمع العراقي والدولي (البغدادي، وشمخي، 2006، ص 29).

وجاء هذا البحث بعده خطوة أولى للحث على إعادة العمل بتطبيق هذا الأسلوب في تقدير دخل المكلفين الخاضع للضريبة.

## 2- القوانين العراقية الخاصة بتقدير ضريبة الدخل

تسعى التشريعات إلى إعطاء نوع من الشرعية لتنظيم العمل في المجالات كافة، وفي مجال ضريبة الدخل تم تشريع بعض القوانين التي تتعلق بشكل رئيس بتقدير ضريبة الدخل والواردة ضمن قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 وتعديلاته، والقانون رقم 94 لسنة 1987 قانون التعديل الثالث المادة الثانية منه، وما أعقبه من تعديلات وفقاً لأمر سلطة الائتلاف المؤقتة المنحلة رقم (37) الإستراتيجية الضريبية لعام 2003.

وسيتم توضيح بعض المواد والفقرات ذات الأهمية فقط والخاصة بتقدير ضرائب الدخل وعلى النحو الآتي (قانون ضريبة الدخل رقم (113)، 1982، ص 29-40) (جعفر، 2004، ص 29-42):-

## {قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته}:

## أولاً- المادة السابعة والعشرون

الفقرة الأولى- للسلطة المالية أن تطلب ممن كان خاضعاً للضريبة أو تعتقد بخضوعه لها أن يقدم تقريراً عن دخله خلال واحد وعشرين يوماً من تاريخ تبليغه بذلك بإخطار خطي أو بإحدى طرائق النشر سواء أكان أسمه مسجلاً في دوائر ضريبة الدخل أم لم يكن.

الفقرة الثانية- على كل شخص مسجل أو غير مسجل وله دخل يخضع للضريبة أن يقدم تقريراً عن دخله قبل اليوم الأول من حزيران من السنة التقديرية إذا لم يطلب منه تقديمه بإخطار خطي أو بإحدى طرائق النشر\*.

## ثانياً- المادة الثانية والثلاثون

على السلطة المالية أن تقدر الضريبة على أساس الدخل الحقيقي ولها الحق في الرجوع بالتقدير على من سبق تقدير دخله بأقل من حقيقته إذا ظهرت لديها وقائع مادية بضمنها الأخبار التحريري، ولمدة خمس سنوات ماضية باستثناء السنة التقديرية، أما من لم يتم تقدير دخله فيكون الرجوع عليه ابتداءً من تاريخ تحقق الدخل، ولا يؤثر في حق السلطة المالية في الرجوع بالتقدير عدم تبليغ الأشخاص به\*\*.

## ثالثاً- المادة السادسة والخمسون

الفقرة الرابعة- تفرض السلطة المالية مبلغاً إضافياً بنسبة (10%) عشر من المائة من الضريبة المتحققة على أن لا يزيد على (500000) خمسمائة ألف دينار على المكلف الذي لم يقدم أو الذي يمتنع عن تقديم تقرير ضريبة الدخل لغاية 5/31 من كل سنة أو الذي يتسبب في تأخير إنجاز تقدير دخله ما لم يثبت المكلف إن التأخير كان لعذر مشروع\*\*\*.

\*حذفت الفقرة (2) من المادة السابعة والعشرون وحل محلها النص الحالي بموجب قانون التعديل الثالث المرقم 94 المادة الثانية منه لسنة 1987.  
\*\* أُلغيت المادة الثانية والثلاثون وحل محلها نص آخر بموجب قرار مجلس قيادة الثورة السابق المرقم (836) والمؤرخ في 1987/10/31 المنشور في الوقائع العراقية بالعدد (3176) في 1987/8/16، ثم أُلغيت وحل محلها النص الحالي بموجب قانون التعديل الثامن المرقم 17 لسنة 1994.

\*\*\*ألغيت الفقرة (4) وحل محلها النص الحالي بموجب قانون التعديل الثالث المرقم 94 لسنة 1987.

## الذاتي في الهيئة العامة للضرائب

## 3- استخدام أسلوب العينات في تقدير ضريبة الدخل

بموجب أسلوب العينات فإن كشوفات التقدير الذاتي المختارة المقدمة إلى الهيئة سوف تخضع للتدقيق، ويتم أخذ عينات مدروسة من هذه الكشوفات وفقاً لأسس معينة، ومن ثم يتم تدقيق هذه العينات تدقيقاً وافياً، ويدفع كل من يخفي دخلاً أو يعطي معلومة غير صحيحة عن دخله ضعف النقص الحاصل في الضريبة، فضلاً عن تحويله إلى المحكمة المختصة لملاحقته جزائياً، إما باقي كشوفات التقدير الذاتي فسوف تقبل من دون تدقيق.

ومن ثم ينبغي على المكلف ليكون كشفه من ضمن العينة المقبولة من دون تدقيق أن يورد في كشفه المعلومات الصحيحة والكاملة عن دخله والضريبة المستحقة عليه والواجبة التسديد، مع تقديم الكشف في الموعد المحدد قانوناً.

وتحدد نسبة العينة المختارة للتدقيق في ضوء عدة عوامل، ومن أهم هذه العوامل الآتي:-

أ- مدى مطابقة البيانات والمعلومات الواردة بكشوفات التقدير الذاتي للبيانات والمعلومات المتوفرة لدى الهيئة.

ب- درجة الانحراف النسبي في الدخول الصافية و/أو الضريبة المعلنة في كشوفات التقدير الذاتي عن الضرائب التي أعتاد المكلف على دفعها.

وتعد كشوفات التقدير الذاتي للمكلفين الذين لم ترد كشوفهم ضمن العينات المختارة للتدقيق مقبولة قانوناً، ويعد التقدير الذاتي موافقاً عليه وتصدر الهيئة قوائم بأسمائهم (عفانة، وآخرون، 2004، ص 52-54).

واعتمدت الهيئة العامة للضرائب سابقاً تطبيق أسلوب اختيار العينات من الشركات المسجلة لديها والمشمولة بتطبيق هذا الأسلوب لغرض إجراء الفحص الضريبي الشامل على الحسابات والتقارير الضريبية التي تمثلها العينة التي تم اختيارها، وتمارس إجراءات الفحص من قبل فرق العمل التدقيقي الخاص والتي تم تشكيلها لهذا الغرض وذلك بهدف الاطمئنان إلى صحة وسلامة البيانات والمعلومات المالية التي قدمتها الشركة إلى السلطة المالية كي تعتمد النتائج كما هي في حالة توافر الثقة فيها أو تعرضها للعقوبة إن كانت تنطوي على مخالفة أو محاولة للتهرب الضريبي وبذلك تكون مثل عامل مشجع للشركات الأخرى عند تحقق الحالة الأولى أو مثل عامل لردع الشركات الأخرى في الحالة الثانية.

ونظراً لأن الفحص الشامل يتطلب العديد من الإجراءات المتنوعة وعدد من الفاحصين ممن لديهم الخبرة والكفاءة، وما يترتب على ذلك من زيادة في الكلفة والوقت المصروف، لذا تم اللجوء إلى أسلوب الفحص بالعينات، ويعد هذا الأسلوب من الأساليب الحديثة المتبعة في الفحص الضريبي في الدول المتقدمة ومنها أمريكا، وتبعاً لهذا الأسلوب يتم اختيار وتحديد عينة من الشركات لأغراض الفحص الضريبي اللاحق في ضوء محددات وضوابط موضوعية يتم الاتفاق عليها مقدماً ليتم اعتمادها من قبل الهيئة العامة للضرائب لأغراض "التقدير الذاتي" (مشكور، وآخرون، 2002، ص 4-5).

ولأجل نجاح تطبيق هذا الأسلوب كان لا بد من وجود بعض المقومات الأساسية التي تضمن نجاح الفحص الضريبي باستخدام أسلوب العينة وتحقيقه لأهدافه والتي تتضمن الآتي (صلاح الدين، 2005، ص 92):-

1- توافر نظام متكامل للمعلومات أو ما يعرف ذلك بتكنولوجيا المعلومات والذي يركز على استعمال أجهزة الحاسب الآلي والوسائل الإلكترونية، بحيث يتم جمع البيانات وتشغيلها وتحليلها وترتيبها في شكل يسمح باتخاذ قرار حولها.

2- تنمية التأهيل الذاتي لمنتسب الهيئة (الفاحص)، ويمكن تحقيق هذه النتيجة باتباع الآتي:-

أ- الاهتمام بكفاية التأهيل العلمي والعملية وبرامج التعليم المستمر.

ب- تزويد منتسب الهيئة (فاحصي التقدير) بالمعلومات اللازمة لضمان إمامهم بدقائق أسلوب الفحص الضريبي عن طريق الدورات التدريبية المستمرة.

ج- العمل على مراعاة المبادئ الأساسية للسلوك المهني للفحص الضريبي من حيث الأمانة والنزاهة والموضوعية في قياس الدخل الضريبي، والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية.

3- تدعيم جسور الثقة بين المكلفين والمدققين من جهة وبين الإدارة الضريبية من جهة أخرى، لما في ذلك من منفعة لإزالة عوائق العمل الضريبي، وتضافر الجهود لتحقيق الصالح العام الذي يعود على المجتمع بأكمله.

وكي يتحقق النجاح لتطبيق هذا الأسلوب أي التقدير الذاتي كان لا بد من تكاتف جهود الجهات المسؤولة عن هذا الأسلوب والتي تتمثل بالسلطة المالية والمكلف والمدققين والنقابة وديوان الرقابة فضلاً عن دعم ومساندة القوانين والتشريعات لإنجاح هذا الأسلوب، فضلاً عن السعي لنشر الوعي الضريبي من خلال مساندة وسائل الإعلام لتحقيق هذا الهدف وإن كان تحقيقه ممكناً على المدى الطويل لكن لا بد من البدء بالخطوات الأولى.



## المحور الثالث- دور التدقيق الداخلي في إنجاح أسلوب التقدير الذاتي

يبرز دور التدقيق الداخلي ضمن إطار المؤسسة الضريبية في حدود ما يتطلبه هذا الكيان التنظيمي من فحص وتدقيق ورقابة على العمليات المختلفة التي تتولى مهام القيام بها وتنفيذها، بالشكل الذي يؤدي إلى سير العمل بشكل صحيح وبخطوات منتظمة ويتسلسل منطقي كي يتم إنجاز العمل على أكمل وجه، ويعد التدقيق الداخلي حلقة الوصل ما بين السلطة المالية وبين المكلف الخاضع للضريبة وما يفرضه عليه القانون من ضرورة خضوع دخله للاستقطاعات الضريبية، وينفذ العمل التدقيقي هنا من قبل قسم أو شعبة يسمى (قسم/ أو شعبة التدقيق الداخلي) وهذا القسم مسؤول عن إتمام العمل التدقيقي على وفق متطلبات الهيئة العامة للضرائب، وعليه يجب أن يتسم موظفو هذا القسم ببعض الصفات والتي يلتزم أفرادها بقواعد وسلوكيات معينة تؤهله للانتماء لهذا القسم، فضلاً عن ضرورة تحديد مسؤولياته وواجباته من قبل الإدارة العليا، وما يفرضه القانون المنظم للعمل من حقوق يتمتع بها كل من موظفي هذا القسم، ولكي نسلط الضوء على الدور الذي يؤديه المدققون الداخليون في الهيئة العامة للضرائب وما يمكن أن يحققه هذا الكادر من نجاحات في تطبيق أسلوب التقدير الذاتي، كان لا بد من طرح الموضوع على النحو الآتي:-

### 1- مفهوم التدقيق الداخلي

يعرف التدقيق الداخلي على وفق أحدث التعاريف التي صدرت عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية (IIAUS) أنه (نشاط استشاري موضوعي مستقل، مصمم لغرض إضافة قيمة وتحسين العمليات التشغيلية للوحدة الاقتصادية، إنه يساعد التنظيم في تحقيق أهدافه من خلال استعمال مدخل منظم لتقييم وتحسين فاعلية الإدارة في مواجهة المخاطر، وفرض الرقابة، وإحكام العمليات (IIA, 2002, P.2). "والمدقق الداخلي" (هو الشخص الذي يعمل ضمن قسم التدقيق الداخلي بالوحدة الاقتصادية ويقوم بعمليات التدقيق الداخلي ويتحمل المسؤوليات الملقاة على عاتقه) (acc4arab.com/acc, 2007, p.1). ولتوضيح ما للمدقق الداخلي من حقوق وواجبات ومسؤوليات في الهيئة العامة للضرائب، كان لا بد من الإشارة إليها بالشكل الآتي (الهاشمي، 2005، ص50-51):-

#### أ- حقوق المدقق الداخلي

- بموجب قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 فإن للمدقق الداخلي الحقوق الآتية:
- 1- حق الاطلاع (أو الرقابة في أثناء التنفيذ) على كل ما يؤكد أو يوثق نتائج أعمال المكلف التي أظهرتها حساباته الختامية أو الدفاتر والسجلات التجارية والمستندات والوثائق.
- 2- حق طلب جميع البيانات والمعلومات والمستندات والوثائق وكل ما له علاقة بعمل المكلف المتحقق عنه الدخل الخاضع للاستقطاع الضريبي.
- 3- حق توجيه الاستفسار والسؤال للمكلف والموظف في الهيئة العامة للضرائب على حد سواء في كل ما له صلة بآلية التحاسب الضريبي.
- 4- حق بيان الرأي (التدقيقي) المختص حول صحة الإجراءات والاحتساب ومنح الشرعية المطلقة لها أو المشروطة بتحقق مستلزمات معينة.
- 5- حق الاعتراض على المعاملة الضريبية وإعادتها إلى الوحدة التخمينية لتوفير متطلبات قانونية.

#### ب- واجبات المدقق الداخلي

- 1- المحافظة على مصالح الهيئة العامة للضرائب من خلال تجنب الانحرافات والأخطاء وتنمية الإيرادات الضريبية.
- 2- بذل العناية اللازمة لأداء الأعمال التدقيقية في ضمن آلية التحاسب الضريبي.
- 3- تدقيق وفحص كل ما له علاقة بتحقيق دخل المكلف الخاضع للاستقطاع الضريبي من بيانات وحسابات وسجلات ووثائق وغيرها.
- 4- تقديم رأيه المختص المعزز لإجراءات السلطة الضريبية (قبل مرحلة التدقيق) أو الاعتراض عليها وفق آلية معينة.
- 5- بحكم طبيعة عمله يقوم بممارسة دور التدقيق المستمر على كافة موظفي وأعمال وحدات آلية التحاسب الضريبي بجميع مراحلها وخطواتها من أجل الحد من الانحرافات والأخطاء ومحاربة الفساد الإداري.



## ج- مسؤوليات المدقق الداخلي

التقصير في عملية التدقيق الداخلي في المؤسسات الضريبية أمر وارد شأنه في ذلك شأن بقية الوظائف الحكومية الضريبية وغير الضريبية، ولكنه يكون بأثر كبيرة كتصرف سيئ مقصود أو غير مقصود لموظف حكومي مهمته تقويم وتدقيق وفحص نتائج أعمال المكلفين في ضمن آلية عمل مهمة في استقطاع ضريبة الدخل وتحقيق الإيرادات منها، أي إن التأثير السلبي الذي يحدثه التقصير والإهمال في التدقيق الداخلي في تلك المؤسسات يؤثر في جميع أعمال ومراحل آلية التحاسب الضريبي، وتتحقق المسؤولية التقصيرية في أداء المدقق الداخلي في الهيئة العامة للضرائب بحسب الأثر السلبي المتحقق عنها، فتعالج على وفق الآتي:

- 1- نوع من التقصير يعالج من خلال لجان تحقيقية دائمية أو مؤقتة في مركز الهيئة استناداً لتعليمات إدارية وصلاحيات معينة.
- 2- نوع من التقصير يعالج داخل الهيئة وبالتحقيق أيضاً، ولكن على وفق قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع الاشتراكي المرقم 14 لسنة 1991.
- 3- نوع آخر من التقصير ولكنه كبير الأثر، والذي تتحقق فيه مسؤولية جزائية يتطلب الأمر من خلالها إلى إحالة المدقق الداخلي المقصر إلى جهات قضائية متخصصة ليتم محاسبته على وفق القانون المدني.

## د- أسلوب تنفيذ عمل المدقق الداخلي

يمكن تلخيص أسلوب تنفيذ العمل في التدقيق الداخلي بالآتي (عبد الله، 1998، ص126):

- 1- معرفة العمل المراد إنجازه والهدف منه.
- 2- بناء برنامج تدقيق يناسب الهدف الموضوع ووضع الخطط للتنفيذ.
- 3- فحص عينة للتأكد من سلامة الإنجازات.
- 4- مقارنة التنفيذ مع الخطط النظرية الموضوعة.
- 5- تقديم تقرير لمختلف المستويات الإدارية المعنية عن الإنجازات والفروقات وأسبابها وطرائق حل المشكلات.

ولأجل تنفيذ مهام التدقيق الداخلي، يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية اللازمة لتحقيق أهداف المهمة، حيث يجب عليهم تحديد المعلومات الكافية والمفيدة واللازمة والتي يمكن الاعتماد عليها في تنفيذ مهمة التدقيق.

وتكون هذه المعلومات كافية عندما تكون حقيقية وافية ومقتعة، بما يكفل تمكن الشخص الحريص المطلع من التوصل إلى نفس الاستنتاجات التي توصل إليها المدقق، وتكون هذه المعلومات موثوق بها ويعتمد عليها إذا كانت هي الأفضل التي يمكن التوصل إليها من خلال اتباع الأساليب المناسبة، وتكون هذه المعلومات لازمة إذا كانت تساند ملاحظات وتوصيات مهمة التدقيق وتكون متسقة مع الأهداف الموضوعة لمهمة التدقيق، وتكون مفيدة إذا كانت تساعد المؤسسة (الهيئة العامة للضرائب) في تحقيق أهدافها (تعديلات على الإطار المهني لممارسة أعمال التدقيق الداخلي، 2009، ص16-17).

## 2- دور المدقق الداخلي في إنجاح تطبيق أسلوب التقدير الذاتي

يعرف "رمضان" التدقيق الداخلي في المؤسسات الضريبية أنه (عملية لاحقة لعملية الفحص، يقوم بها مدققون متخصصون بهذه العملية، إذ يقوم المدققون بتدقيق إضبارات المكلفين وحساباتهم بعد إحالتها إليهم بعد عملية فحصها).

إن عملية التدقيق الداخلي هنا تلي عملية الفحص الضريبي التي يقوم بها المخمن الضريبي، والتأكد من أن المكلف بدفع الضريبة قدم إقراره بنفسه أو بوساطة الغير، والاستفسار منه عن عائدة الحسابات، وإن الهيئة تطبق التعليمات والقواعد المحاسبية كافة عند تسجيلها للعمليات المالية الحاصلة خلال المدة المالية، وإن هذه الحسابات مؤيدة بوثائق ومستندات صحيحة، وله أن يطلبها من المكلف، والتأكد من إن هذه الحسابات قد خضعت للتدقيق من قبل مراقب حسابات خارجي (مدقق خارجي) مجاز رسمياً.

ويحق للمدقق أن يعترض على أي بيانات يجد فيها أي مجال للتلاعب أو الغش أو التزوير وإعادة فحص هذه الحسابات فحصاً أنتقادياً بموجب القوانين أو التعليمات الصادرة، بعد التشاور مع المخمن الضريبي بشأن الفقرات التي أعترض عليها، وتصحيح الملاحظات كافة التي أثيرها المدقق، ويوقع على التأييد استناداً إلى مذكرة المخمن.



## الذاتي في الهيئة العامة للضرائب

ويتم الفحص الضريبي الذي يسبق عملية التدقيق الداخلي من قبل المخمن، إذ يؤدي دوراً مهماً وأساسياً في تطبيق أسلوب التقدير الذاتي، إذ تشكل عملية الفحص الضريبي جهداً متميزاً لأعداد صورة كاملة للمدقق في الإدارة الضريبية، فمن خلال المخمن يتم النظر في الحسابات المقدمة من قبل المكلف، ودراسة هذه الحسابات بشكل مفصل، وتقدير الضريبة على الدخل ويطلع المخمن على الملاحظات الواردة في أضبارة المكلف كافة، وبعد الاقتناع بالحسابات المقدمة يتم إرسالها إلى المدقق الداخلي في الإدارة الضريبية (البازي، 2009، ص 79-85).

ولأجل توضيح الواجبات التي تقع على عاتق المخمن الضريبي عند تطبيق هذا الأسلوب والآلية الخاصة بالفحص الضريبي وأنواع هذا الفحص، سيتم التطرق إليها تباعاً وعلى النحو الآتي:

أ- واجبات المخمن الضريبي عند تطبيق أسلوب التقدير الذاتي للمخمن الضريبي واجبات تتمثل بالآتي (البازي، 2009، ص 79-80):

- 1- تدقيق كشوف التقدير الذاتي وإجراء التقدير الأولي في حالة عدم تقديم كشف التقدير.
- 2- تدقيق ضريبي الدخل والخدمات الاجتماعية المقطعتين من الرواتب والأجور والعلاوات والمخصصات والمكافآت.
- 3- دخول مكان عمل المكلف والاطلاع على القيود والسجلات وفحص البضائع المخزونة والصندوق والآلات.

4- طلب المعلومات الضرورية لتنفيذ أحكام القانون.

5- النظر في الاعتراضات المقدمة على التقدير وإصدار القرارات بشأنها.

6- تصحيح الأخطاء الحسابية والكتابية التي تقع في الإقرارات

ب- آلية الفحص الضريبي في ظل تطبيق أسلوب التقدير الذاتي

تشكل عملية الفحص الضريبي جهداً مشتركاً أو منفصلاً بين كل من المخمن والمدقق في الهيئة العامة للضرائب، حيث يتم النظر في الإقرار المقدم للإدارة الضريبية فيما أن يتم قبوله أو رفضه، والتقدير الضريبي على الدخل الممكن تقديره فيما تيسر جمعه من المعلومات، إذ تبدأ عملية الفحص بقيام المخمن بالاطلاع على إقرار المكلف وكذلك على أضبارة المكلف وما ثبت به من ملاحظات عن السنوات السابقة، والبيانات التي يحصل عليها من مصادر أخرى ومطابقتها مع ما موجود في إقرار المكلف المقدم، فيما أن يتم قبول ما صرح به المكلف ومن ثم تجري عملية الحساب الضريبي بموجبه أو يتم رفضه.

ويعرف "عطا" الفحص الضريبي على أنه (يمثل مجموعة الأساليب والإجراءات التي يقوم بها الفاحص على وفق برنامج محدد في التشريع وتقدير يستند إلى الخبرة لتحديد وربط الضريبة المستحقة (عطا، 2002، ص 18).

ج- أنواع الفحص الضريبي

إن الفحص الضريبي في جوهره ثابت، إلا أنه يمكن تقسيمه بحسب الأسس المعتمدة في التقسيم إلى (النعمي، 2008، ص 11-13):

أولاً- الفحص الضريبي من حيث النطاق

1- الفحص الجزئي

ويقصد به قيام الفاحص الضريبي بفحص جزء معين من أنشطة الشركة وهنا يقتصر عمل ومسؤولية الفاحص بحدود ذلك الجزء من الأنشطة التي كلف بفحصها.

وهذا النوع من الفحص غالباً ما يكون مستنداً إلى معلومات خارجية كالمخبرين أو حصول شك من السلطة الضريبية بجزء معين ذي تأثير في نتيجة نشاط الشركة، حيث تقوم السلطة المالية بإصدار أمر بتكليف الفاحص وتحديد المهمة التي عهدت إليه.

2- الفحص الشامل

ويقصد به قيام الفاحص الضريبي بفحص شامل لكافة البيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقيود والمراسلات بصورة تفصيلية أي بمعنى فحص الأنشطة كافة والتأكد من إن الدفاتر والسجلات مستوفية للشروط الشكلية والموضوعية وإنها تضمنت العمليات كافة والتأكد من أمانتها.

وتبرز الحاجة لهذا النوع من الفحص عندما تكون هناك خلافات بين السلطة المالية والشركات أو قيام قسم الرقابة والتدقيق الداخلي بفحص شركات معينة توقفت عن أنشطتها أو تتعرض لحوادث معينة بناءً على طلب من هذه الشركات.



## الذاتي في الهيئة العامة للضرائب

## ثانياً- الفحص الضريبي من حيث المدة

## 1- الفحص الضريبي قبل تقديم الإقرار إلى السلطة المالية

تقوم السلطة المالية بفحص أنشطة بعض الشركات على وفق خطة معدة مسبقاً لهذا الغرض للتعرف على هذه الأنشطة أو ورود معلومات عن الشركة وعلى العموم فإن هذا النوع من الفحص يحدث قبل مراجعة الشركات للهيئة العامة للضرائب وقبل تقديمها أية تقارير أو معلومات للهيئة وتتم هذه الزيارة من قبل الفاحص بناءً على أمر صادر من مدير عام الهيئة العامة للضرائب استناداً إلى نص المادة السادسة من نظام مسك الدفاتر رقم (2) لسنة 1985، إذ سمحت لمدير عام الهيئة بأن يوفر مجموعة من الموظفين لزيارة محلات المكلفين وإجراء الفحص الضريبي.

وهذا الفحص يفيد في زيادة الخبرة للفاحص من خلال حصوله على معلومات مفيدة والتعرف على مظاهر أنشطة الشركة وبالإمكان تعميم هذه المعلومات على الشركات ذات الأنشطة المشابهة.

## 2- الفحص الضريبي بعد تقديم الإقرار إلى السلطة المالية

يقوم المكلف (طبيعي/معنوي) بتقديم الإقرار الضريبي إلى المخمن المختص في الفرع الضريبي المختص ضمن المدة المحددة لتقديم تلك الإقرارات ويقوم المخمن بفحص المعلومات المقدمة له عن سنة التحاسب الضريبي للتوصل إلى تحديد الوعاء الضريبي، أو من خلال قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في الهيئة العامة للضرائب، وهذا الفحص يمكن أن يتم في:

أ- فحص في الهيئة العامة للضرائب (قسم الشركات/قسم الرقابة والتدقيق الداخلي).

ب- فحص ميداني في محلات المكلفين (مقر الشركة الخاضعة للفحص)

بعد التخمين والتدقيق الداخلي مرحلتين مكملتين لبعضهما علمياً وعملياً، ولذا سيتم هنا توضيح بعض أوجه المقارنة بين وظيفتي التخمين والتدقيق الداخلي في الهيئة العامة للضرائب لأحد الفروع بالشكل الآتي (الهاشمي، 2005، ص 65):-

## 1- من حيث المسؤولية

تتحدد مسؤولية المخمن بعدد من الأضابير الخاصة بالمكلفين أو بعدد من المعاملات المحددة بحروف أبجدية أو بحسب طبيعة النشاط الاقتصادي.

أما المدقق الداخلي فتتحدد مسؤوليته بصورة محددة أو غير محددة من خلال تقسيم العمل بين أفراد هذه الشعبة.

## 2- من حيث العدد

لكل وحدة تخمينية واحد أو اثنان من المخمنين في حين يتولى كل مدقق تدقيق أعمال وحدة تخمينية واحدة أو اثنتين أو أكثر بحسب توجيهات مدير الفرع بموجب صلاحياته.

## 3- من حيث الملاحظات

يتم الأخذ بالملاحظات كافة التي يبديها المخمن أساساً لتمشية المعاملة الضريبية قد يؤخذ أو لا يؤخذ بملاحظات المدقق الداخلي فيما يخص تمشية المعاملة الضريبية.

## 4- من حيث المؤهلات

التأهيل العلمي والعملية أكثر ملائمة لتنفيذ العمل وخبرته ومدة تدريبه الأكبر الخاصة بإعداده كمخمن التأهيل العلمي والعملية الخاص بتنفيذ عمل المدقق الداخلي تكون بمستوى أقل عند المقارنة بالمخمن فضلاً عن خبرته ومدة تدريبه الأقصر.

## 5- من حيث الاختيار

في الغالب يتم ترشيح وكيل مدير الفرع من المخمنين فقط والذي يتم ترشيحه لإدارة الفرع عند غياب مدير الفرع بشكل مؤقت أو دائم لا يتم ترشيح المدقق الداخلي كي يكون وكيل مدير فرع ولا يتم ترشيحه لإدارة الفرع، وإنما يتم ترشيحه كي يصبح مخمناً مستقبلاً.

من خلال ما تقدم يتضح لنا إن للتدقيق الداخلي الأثر الفاعل في تطبيق أسلوب التقدير الذاتي على المكلفين من قبل الهيئة العامة للضرائب، فلولا وجود المدقق الداخلي والجهد الذي يبذله هذا القسم لما تمكنت الهيئة من التأكد من صحة وصدق الإقرارات التي يقدمها المكلفون للهيئة وعائدية حساباتهم، وخلو معاملاتهم من الغش والتلاعب والتزوير وكون تلك المعاملات تتفق مع القوانين والتعليمات الساندة.

## المحور الرابع- دور التدقيق الخارجي في إنجاح أسلوب التقدير الذاتي



### الذاتي في الهيئة العامة للضرائب

يعد المدقق الخارجي أو ما يسمى (مراقب الحسابات) المسؤول عن إعداد التقارير حول صحة القوائم المالية ونتيجة أعمال الشركات التي تعود ملكيتها للمكلفين بدفع الضريبة على وفق طريقة التقدير المباشر، إذ ألزمت التشريعات الضريبية بضرورة توقيعها من قبل مدقق خارجي معتمد لإثبات صحة تلك الحسابات وخلوها من الاحتيايل والتلاعب، الذي قد يلجأ إليه بعض المكلفين وفي حالات استثنائية فقط.

وإذا ما وجد أي من تلك الاحتمالات فإن المدقق الخارجي سيتحمل جزءاً من تلك المسؤولية على اختلاف أشكالها وأنواعها، وعليه فلا تعترف السلطة المالية بالإقرارات الضريبية لأي من المكلفين الذين يخضعون للتقدير الذاتي من دون تدقيقها من قبل مدقق خارجي مرفقة مع التقرير الذي يعده بنفسه ويحمل توقيعها. وهنا سيتم طرح الموضوع الخاص بالمدقق الخارجي على وفق الصيغة الآتية:-

#### 1- مفهوم التدقيق الخارجي

يعرف التدقيق الخارجي (External Audit) بأنه (هو أداء عملية التدقيق من قبل طرف خارجي يتولى القيام بعمليات التدقيق، ويقوم به أشخاص أصحاب خبرة مستقلون عن العمليات الخاضعة للتدقيق وعن الموظفين في الشركة، إن القيام بعمليات التدقيق هذه يجب أن يكون متماشياً مع المتطلبات التي تكون محددة مسبقاً أو لمنفعة الأطراف المستفيدة من عمليات التدقيق) (Auditing Practices Board, 1996, p.7).

وغالباً ما تستعمل عدة مصطلحات للتعبير عن المدقق الخارجي (External Auditor) منها المدقق المستقل (Independent Auditor) والمحاسب القانوني (CPA) وهي تعبر عن المعنى نفسه وغيرها من المصطلحات الأخرى كمراقب الحسابات... الخ.

"والمدقق الخارجي" (هو ذلك الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لإنجاز تدقيق القوائم المالية وتقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته) (التميمي، 2006، ص25).

إن حاجة الإدارات الضريبية إلى البيانات المالية السنوية لبعض الشرائح من المكلفين كانت سبباً أساسياً لتطور مهنة التدقيق ومراقبة الحسابات في العديد من دول العالم، وهكذا الحال بالنسبة للعراق، إذ لا تزال الهيئة العامة للضرائب تمثل أهم الأطراف المستفيدة من البيانات المالية للمكلفين سواء كانوا شركات أم أفراد، بل أنها في كثير من الحالات تشكل الطرف الوحيد الذي يتم إعداد البيانات المالية لأجله تنفيذاً لأحكام قانون ضريبة الدخل ونظام مسك الدفاتر التجارية النافذ.

ويجب أن يلتزم المدققون الخارجيون بمعايير وقواعد محددة عند تنفيذ العمل التدقيقي، وقد أورد الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) (International Federation of Accountants) بعض المبادئ ضمن قواعد السلوك المهني تلزم المدققين الخارجيين بضرورة التمسك بها وهي (أمين، 2000، ص164-166):-

- 1- إن مسؤولية المدقق الخارجي في مراعاة مصلحة المكلف يجب أن لا تؤدي بأي شكل من الأشكال إلى الإخلال بنزاهته وموضوعيته، وأن تكون الخدمة الضريبية التي يقدمها متوافقة مع أحكام القانون.
- 2- على المدقق الخارجي أن لا يوجي إلى المكلف أو (رب العمل) بيان تقرير ضريبة الدخل الذي يقوم بإعداده أو ما يقدمه له من نصائح ضريبية هي غير قابلة للطعن، بل على العكس من ذلك عليه إفهام المكلف بيان رأيه يخضع إلى المحددات التي تخضع إليها الآراء والخدمات الضريبية.
- 3- على المدقق الخارجي الذي يعد أو يساعد في إعداد تقرير ضريبة الدخل، أن يذكر المكلف بيان الأخير هو المسؤول بالدرجة الأساس عن صحة محتويات التقرير، وعلى المدقق الخارجي اتخاذ كافة الخطوات اللازمة لضمان صحة إعداد التقرير على أساس المعلومات المستلمة من المكلف.
- 4- إن الآراء والمقترحات الضريبية التي يقدمها المدقق الخارجي يمكن أن تكون لها نتائج مهمة (مادية) ينبغي أن تقدم بصيغة مكتوبة.



## الذاتي في الهيئة العامة للضرائب

5- يجب على المدقق الخارجي ألا يشترك في إعداد وتقديم أي تقرير ضريبي أو أية اتصالات تنطوي على أسباب للاعتقاد بأنها:

- أ- تتضمن معلومات كاذبة أو مضللة.
- ب- تتضمن معلومات جهزت بطريقة غير منضبطة أو دون معرفة متيقنة عما إذا كانت كاذبة أو حقيقية.

ج- تضمنت حذف أو إخفاء معلومات كان مطلوب تقديمها وإن ذلك سيؤدي إلى تضليل السلطات الضريبية.

6- يمكن للمدقق الخارجي 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 المدقق الخارجي الإشارة إلى ذلك بطريقة تضمن عدم التعامل معها على أنها بيانات فعلية أو دقيقة لدرجة أعلى مما يتوقع لها، وأن يكون مقتنعاً بجان الأرقام المقدره معقولة في ظل الظروف المحيطة.

7- يمكن للمدقق الخارجي اعتيادياً الاعتماد على المعلومات التي يقدمها المكلف في إعداد التقارير الضريبية إذا كانت تلك المعلومات تبدو معقولة، ومع أنه غير مطالب بفحص وتدقيق المستندات والأدلة الأخرى لتعزيز تلك المعلومات، إلا أنه يجب أن يحث على تقديم تلك المستندات المعززة لها عندما يكون ذلك ملائماً.

إن هناك علاقة وطيدة بين التدقيق والتقدير الذاتي ولا سيما إن نجاح المدقق الخارجي في ضبط وتدقيق حسابات الشركة يعد مقدمة لازمة لنجاح هذا الأسلوب.

وتستمد مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في العراق قوتها من قوة الأنظمة والقوانين النافذة، إذ نص نظام رقم (7) لسنة 1984 ضمن المادة الأولى منه على ما يأتي (يمارس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات كل شخص طبيعي مجاز بممارسة هذه المهنة من قبل نقابة المحاسبين والمدققين).

أما المادة الثانية من هذا النظام فبينت بشكل واف المؤهلات التي يفترض أن يتمتع بها مزاول هذه المهنة، وجاءت المادة الخامسة منه بالحقوق الخاصة بمراقب الحسابات.

ولم يقتصر ذلك على هذا النظام فحسب، بل إن قانون الشركات رقم (36) لسنة 1983 أشار إلى بعض الحقوق والواجبات التي يتمتع بها المدقق، حيث أشارت المادة (128) منه (على مراقب الحسابات أن يدلي برأيه حول الحسابات الختامية للشركة المساهمة أمام هيئتها العامة ويجوز ذلك في الشركات الأخرى وهذا يشمل (السعدي، 2007، ص 97-98):

أولاً- 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.

ثانياً- مدى تطبيق الشركة للأصول الحسابية المرعية بشكل خاص تلك المتعلقة في مسك الدفاتر والسجلات المحاسبية وعملية جرد موجودات والتزامات الشركة.

ثالثاً- مدى تعبير الحسابات الختامية عن حقيقة المركز المالي للشركة في نهاية السنة ونتيجة أعمالها.

رابعاً- مدى تطابق الحسابات مع أحكام هذا القانون وعقد الشركة.

خامساً- 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.

ولم يقف الأمر عند ذلك فحسب بل إن نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999 ضمن المادة (11) الحادية عشرة منه حدد حقوق المدقق الخارجي بمجموعة من الحقوق، فضلا عن الحقوق الأخرى المرتبطة بممارسة المهنة التي قررتها التشريعات النافذة.



## الذاتي في الهيئة العامة للضرائب

## 2- دور المدقق الخارجي في إنجاح تطبيق أسلوب التقدير الذاتي

يبرز دور المدقق الخارجي في عملية التحاسب الضريبي لكونه الطرف المحايد 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، وهذا الدور المهم للمدقق الخارجي لا تقتصر أهميته على الإدارة الضريبية فحسب بل للعديد من الجهات ذات العلاقة (الزهيري، 2009، ص 78-79).

إن أساس العلاقة بين المكلف والمدقق الخارجي والإدارة الضريبية هي الثقة المتبادلة لذلك نجد إن الأطراف الثلاث تحرص على الحفاظ على تلك الثقة بعدّها الرابط الأساس والركيزة الأساسية التي يقف عليها ذلك الأسلوب المتبع في التحاسب الضريبي الذي يكون الدافع الرئيس للمكلف بالالتزام بدفع الضريبة. إن مهنة مراقب الحسابات (المدقق الخارجي) كسائر المهن الأخرى قوتها مستمدة من كفاءة المشتغلين فيها وحرصهم الدقيق على الالتزام بما أُنشئ من قواعد منظمة لسلوكهم المهني، وهذا الأمر في غاية الأهمية نظراً لخطورة الدور الذي يؤديه المدقق الخارجي والخدمة التي يقدمها والتي على أساسها يتم تحديد الوعاء الضريبي.

إن دور المدقق الخارجي له أهمية كبيرة فهو الدور الرئيس والأساس في عملية التقدير الذاتي للضريبة فأهمية عمله نابعة من كون الدراسة التي يقوم بها دراسة (تحليلية وأنتقادية) واعية للبيانات المالية التي تتضمنها سجلات المشروع وقوائمه المالية مع التأكد من صحة عمليات معينة محددة أو التقيصي عن الأسباب التي اتخذت لإجراء معين أو قرار معين مع التأكيد على كشف نقاط الضعف.

والكشف عن الأخطاء (العمدية والغير عمدية)، فضلاً عن تأكيده على أتباع الاتجاهات الحديثة في حقل اختصاصه وإلا أصبحت عملية التدقيق التي يقوم بها عملية آلية وسطحية والتأكد من إلمامه الواسع بالعلوم المحاسبية وأحكام القوانين والتشريعات التي لها علاقة بعمله كالفقانون التجاري وقانون الشركات والتشريع الضريبي (السعدي، 2007، ص 99-100).

ورد ضمن الملاحظات المرفقة بنموذج تقرير ضريبة الدخل الذي تم توزيعه في مدة تطبيق هذا الأسلوب على الشركات المشمولة بتطبيق أسلوب التقدير الذاتي بأنه (لا يمكن قبول القوائم المالية من دون هذا التقرير كما لن يقبل التقرير من دون القوائم المالية أي لن تُسلم القوائم المالية أو التقرير بشكل منفرد). مما تقدم يُفهم الترابط بين مسؤولية المكلفين بدفع الضريبة والذين يقومون بإعداد القوائم المالية، كما تضمن نموذج التقرير فقرات لأسماء مكاتب تنظيم الحسابات وكذلك أسم مراقب الحسابات لآخر أربع سنوات وفي حالة تعددهم تذكر الأسماء مع تحديد سنوات تكليف كل منهم.

وكذلك ورد في الفقرة (4) من تعميم الهيئة العامة للضرائب في 2001/8/16 أهمية حرص إدارات الشركات المحدودة على تقديم كافة السجلات والمستندات والوثائق الضرورية لعمل مراقب الحسابات والاستجابة لكافة الاستيضاحات والاستفسارات التي يوجبها عليه عمله المهني لكي تتلافى الشركة لجوء مراقب الحسابات مضطراً لإيراد ملاحظات أو تحفظات في تقريره تجعل من الصعب الاطمئنان إلى البيانات التي تعكسها هذه الحسابات، علماً إن المسؤولية التضامنية لمراقبي الحسابات مع إدارات الشركات المشمولة بهذا الأسلوب عن المخالفات التي تكتشف ستجعلهم في موقف آخر غير الموقف الذي اعتادت عليه الشركات في التعامل مع بعض مراقبي الحسابات خلال المرحلة التي سبقت تطبيق هذا الأسلوب.

وهكذا فإن المسؤولية التضامنية لمراقبي الحسابات سوف تكون دافعاً لمكاتب تدقيق وتنظيم الحسابات لبذل المزيد من العناية والاهتمام وتوخي الدقة لكي تجنب من يقوم بإعداد الحسابات والمصادقة عليها الوقوع تحت طائلة العقاب إذا ما انطوت تلك الحسابات على غش أو تلاعب.

إذ تشير الفقرة الثانية من المادة (57) إلى عقوبة الحبس مدة لا تزيد على سنة واحدة لمن يثبت عليه أمام أحد المحاكم المختصة إعداد أو تقديم حسابات أو تقرير أو بيان كاذب أو ناقص مما يجب إعداده أو تقديمه على وفق هذا القانون أو ساعد أو حرض أو أشرت في ذلك وكذلك ما ورد في المادة (29) التاسعة والعشرين من القانون والتي تنص على إن (كل تقرير أو بيان أو استثمار تقدم على وفق هذا القانون تعد مقدمة من الشخص الذي طلبت منه أو ممن هو ملزم بتقديمها أو ممن ينوب عنهما إلا إذا أثبت خلاف ذلك وكل شخص يوقع أو يختم أو يبصم تقريراً أو بياناً أو استثماراً يعد على علم بها ومعتزلاً بجميع الأمور الواردة فيها)،



## الذاتي في الهيئة العامة للضرائب

إذ إن في ذلك تحديداً واضحاً لمسؤولية مراقب الحسابات عن المعلومات الواردة في التقرير. ومن هذا المنطلق يمكن أن تكون هناك صيغة تعاون بين الهيئة العامة للضرائب ونقابة المحاسبين والمدققين يتم بموجبها إخبار نقابة المحاسبين والمدققين عن المخالفات التي يقوم بها مراقبو ومنظمو الحسابات قبل اتخاذ الإجراءات القانونية بحقهم أو استجوابهم من قبل المخمنين أو مدراء الفروع والأقسام في الهيئة حفاظاً على سمعة تلك الشريحة ومكانتها، وإن الاستمرار في اتباع هذا الأسلوب يتوقف على سرعة استجابة نقابة المحاسبين والمدققين واتخاذها الإجراءات المناسبة وجديتها في ذلك. ويمكن للهيئة العامة للضرائب كذلك اتباع سياسة تمييز مكاتب تنظيم ومراقبة الحسابات التي تتصف بالمصداقية والتعامل معها على هذا الأساس مستقبلاً وفي الوقت نفسه فرز المكاتب ومراقبي الحسابات الذين توشح عليهم حالات عدم الموثوقية وتوجيه الإنذار إليهم أو إيقاف التعامل معهم مستقبلاً، وسيكون لتلك السياسة أثر في زيادة الالتزام الطوعي بإعداد تقارير ضريبية دخل تحتوي على معلومات تتصف بالموثوقية بحيث يمكن الاعتماد عليها في عملية التقدير الذاتي (مشكور، وآخرون، 2002، ص 12-13).

## المحور الخامس - التدقيق وأسلوب التقدير الذاتي في الهيئة العامة للضرائب

### 1- تكامل عمل التدقيق الداخلي والخارجي

عادة ما تكون للمدقق الخارجي علاقة طيبة مع التدقيق الداخلي، ويوفر له مساعدة لإنجاز تدقيق البيانات المالية، وأحياناً إن إدارة الشركة ربما تطلب من المدقق الخارجي دراسة وتقييم التدقيق الداخلي كعملية منفصلة عن تدقيق البيانات المالية وإن عمل التدقيق الداخلي لا يمكن أن يكون بديلاً عن التدقيق الخارجي ولكنه مكمل له (التميمي، 2006، ص 29).

والغرض من التدقيق الخارجي هو الوصول إلى تقرير حول عدالة تصوير قائمة المركز المالي لوضع الشركة المالي، وعدالة تصوير الحسابات الختامية لنتائج أعمالها عن المدة المالية المعنية، ويقوم به شخص خارجي محايد مستقل عن إدارة الشركة، ولهذا يطلق على هذا النوع أحياناً بالتدقيق المحايد أو المستقل "Independent audit" (عبد الله، 2004، ص 35-36).

هناك مجال للتعاون بين المدقق الداخلي والخارجي، حيث إن المدقق الخارجي يعتمد في كثير من الأحيان على ما يقوم به المدقق الداخلي من اختبارات وتقييم لأنظمة الرقابة الداخلية، كذلك في حالة اتباع الشركة لنظام جيد وفاعل للتدقيق الداخلي يؤدي إلى توفير في الجهد وفي كمية الاختبارات على المدقق الخارجي عند قيامه بالفحص (المطارنة، 2009، ص 26-27).

إن وجود نظام سليم للتدقيق الداخلي يزيد من اعتماد المدقق الخارجي على درجة متانة أنظمة الرقابة الداخلية واستعمال أسلوب العينة، كذلك يستطيع المدقق الخارجي الاعتماد على إيضاحات المدقق الداخلي لما له من خبرة شاملة في عمليات وإجراءات الشركة.

كما يستطيع اعتماد بعض الكشوفات والبيانات والتحليلات التي أعدها المدقق الداخلي، كما يعتمد على دقة أعمال قسم التدقيق الداخلي بالنسبة لفحص عمليات الفروع التي لا يمكن زيارتها. ولكن على الرغم من هذا التعاون الوثيق، فإن وجود نظام سليم للتدقيق الداخلي لن يغني عن تدقيق الحسابات بوساطة مراقب حسابات محايد.

أما توقيت الاتصال والتنسيق بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي فقد حددها معيار التدقيق رقم (610) (مراعاة عمل التدقيق الداخلي بالآتي:-

- 1- عند التخطيط للإفادة من عمل التدقيق الداخلي، يحتاج المدقق الخارجي لدراسة الخطة الموقّعة للتدقيق الداخلي للمدة، ومناقشتها في أقرب مدة، وبما إن التدقيق الداخلي هو أحد العوامل المحددة لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المدقق الخارجي، فمن الأفضل أن يتم الاتفاق مسبقاً على توقيت مثل هذا العمل ومدى التغطية التدقيقية ومستويات الاختبار والطرق المقترحة لاختبار العينات وتوثيق العمل المنجز وإجراءات الفحص وإعداد التقارير.
- 2- تزداد فعالية التنسيق مع التدقيق الداخلي، إذ عقدت اجتماعات مختلفة خلال المدة، ويحتاج المدقق الخارجي إلى أحاطته بتقارير التدقيق الداخلي ذات العلاقة ووضعها تحت تصرفه، ويجب تبليغه بأي أمر مهم ذي طبيعة جوهرية للفت انتباه المدقق الداخلي، الذي قد يؤثر في عمل المدقق الخارجي (نعيتل، 2009، ص 80-81).



## الذاتي في الهيئة العامة للضرائب

وبالرغم من اختلاف أهداف التدقيق الداخلي عن أهداف المدقق الخارجي فغالباً ما تتشابه بعض وسائل تحقيق أهداف كل منهما، وإن درجة الاستقلالية والموضوعية الخاصة بالتدقيق الداخلي لا يمكن أن تصل إلى درجة الاستقلالية والموضوعية المطلوبة من المدقق الخارجي عند إبداء رأيه بالقوائم المالية (IFAC, 2003, P.357-361).

ولتعزيز تلك العلاقة يسعى المدقق الداخلي إلى تقديم بعض الخدمات للمدقق الخارجي، والتي يمكن توضيحها بالآتي (الغريبان، 2009، ص 85-86):-

- 1- التقارير التي يرفعها المدقق الداخلي لإدارة الشركة سواء أكانت هذه التقارير مالية أم أنتقادية أم مصححة للإجراءات المتبعة، تنفع المدقق الخارجي في تكوين فكرة عن مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية ومدى فاعلية قسم التدقيق الداخلي في تحسين وإحكام ذلك النظام.
  - 2- يمكن لمدير قسم التدقيق الداخلي بما لديه من خبرة ودراية بعمليات الشركة وأساليب العمل والإجراءات المتبعة في تنفيذ الأعمال، تقديم الإيضاحات الكاملة للمدقق الخارجي في أثناء قيامه بعملية التدقيق.
  - 3- إن وجود مدقق داخلي أو إدارة مستقلة للتدقيق الداخلي للوحدة وما له من تأثير في تحسين طرائق العمل وتدعيم نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى اطمئنان المدقق الخارجي، ومن ثم تخفيض نطاق اختباره اعتماداً على أعمال المدقق الداخلي.
  - 4- في عمليات الجرد ولاسيما في الشركات ذات الفروع، قد لا يستطيع المدقق الخارجي زيارة جميع هذه الفروع، أو إجراء عمليات الجرد فيها في وقت واحد، ولهذا فهو يعتمد في ذلك على دقة أعمال إدارة قسم التدقيق الداخلي التي تتولى هذه المهمة، مع إعطاء إقرار للمدقق الخارجي بقيامها بعمليات الجرد وإن تلك العمليات كانت صحيحة من حيث الإجراءات والنتائج.
  - 5- ولتوثيق تلك العلاقة من قبل المدقق الخارجي، فإنه عندما يخطط للإفادة من عمل التدقيق الداخلي، يحتاج لدراسة الخطة الموقّعة للتدقيق الداخلي للمدة، ومناقشتها في مرحلة مبكرة والتي تكون ممكنة، وفي حالة كون عمل التدقيق الداخلي هو أحد العوامل المحددة لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المدقق الخارجي، فمن المفضل أن يتم الاتفاق مسبقاً على توقيت مثل هذا العمل ومدى التغطية التدقيقية ومستويات الاختبار والطرائق المقترحة لاختيار العينات وتوثيق العمل المنجز وإجراءات التدقيق وإعداد التقارير.
- ويعتمد التنسيق بين هؤلاء المدققين بالدرجة الأولى على مدى كفاءة جهاز التدقيق الداخلي وقدرته على تقديم العون للمدقق الخارجي، وأبرز أوجه التنسيق بينهما هي (عثمان، 1999، ص 142-143):-

- 1- قيام المدقق الداخلي بمساعدة المدقق الخارجي بإنجاز بعض الإجراءات المتعارف عليها كالقيام بإرسال التأييدات إلى المعنيين.
- 2- قيام المدقق الداخلي بمتابعة تنفيذ الملاحظات المثبتة من قبل المدقق الخارجي وتصفيتها والأخذ بها.
- 3- بالإمكان تشكيل لجان مشتركة بين الطرفين للقيام ببعض إجراءات التدقيق.
- 4- يمكن للمدقق الخارجي أن يعتمد على نتائج فحص المدقق الداخلي بإجراءات الرقابة الداخلية.
- 5- بإمكان المدقق الخارجي أن يعتمد على تقارير المدقق الداخلي في التعرف إلى المشكلات الموجودة داخل الوحدة.
- 6- يمكن للمدقق الخارجي أن يختصر كثير من إجراءات التدقيق التي يتضمنها برنامجه عند فحصه لبرامج المدقق الداخلي في حالة قناعته بكفاءتها.



## الذاتي في الهيئة العامة للضرائب

- وهناك مجموعة من أوجه التشابه بين المدققين الداخليين والخارجيين نوردتها بالآتي (Arens&Lobeck,2000,p.794)(Arens&et.al.,2005,p.762):-
- 1- يجب على كل منهما أن يكون مدققاً كفوءاً ويبقى موضوعي لأداء عمله والتقرير بالنتائج.
  - 2- على كل منهما أن يتبع منهجية متشابهة في أداء عمله التدقيقي، والتي تتضمن التخطيط والاختبارات الخاصة بأداء الرقابة والاختبارات المستقلة.
  - 3- يجب على كل منهما أن يمتلك المؤهلات العلمية والمهنية المناسبة.
  - 4- يجب على كل منهما أن يبذل العناية اللازمة في أثناء أدائه لعمله وإلا سوف يتعرّض إلى المسائلة بالرغم من اختلاف العقوبات والجهات التي توجه لهم هذه العقوبات.
  - 5- كل منهما يقوم بالسعي للحصول على أدلة الإثبات من أجل تكوين قناعة بما يعرض أمامهم للفحص والتدقيق.
  - 6- كل منهما يجب أن يلتزم بمعايير التدقيق وقواعد السلوك وأخلاقيات العمل التدقيقي.

وعليه فإن للتدقيق أهمية خاصة في العمل الضريبي تأتي من الدور المهم في تحديد العلاقة بين المكلف والسلطة المالية وأثر ذلك في الحد من التهرب الضريبي من ناحية وتأثير التدقيق على انتظام العمل الضريبي وتطوره من ناحية أخرى، ولذا فإن للتدقيق أثره في إن الحسابات المدققة تكون هي المعتمدة من قبل الجهات التي تتعامل مع الجهة الخاضعة للتدقيق، وتبرز تلك الأهمية في نواحي عديدة منها (www.ktaby.com,2007,p.28):-

- 1- أهمية التدقيق في التقليل من التهرب الضريبي ويكون ذلك بجملة من الأمور منها إلزام المكلفين (طبيعيين أو معنويين) بمسك السجلات والدفاتر وتقديمها إلى دائرة الضريبة بعد تدقيقها وتصديقها من مراقب حسابات، حيث إن ذلك يوصل إلى الدخل الحقيقي قدر المستطاع إذ ما أخذنا بالحسبان العقوبات التي يتعرض لها من يعد الحسابات ويصادق عليها إذا ما انطوت تلك الحسابات على بيانات كاذبة أو ناقصة.
- 2- كون أعمال التدقيق لا تتم إلا بعد أثبات جميع العمليات في الدفاتر المختلفة فإن ذلك يجعل دفاتر الجهة الخاضعة للتدقيق جاهزة باستمرار ومسجل فيها العمليات كافة استعداداً للتدقيق وما لذلك من أثر كبير في تهيئة الدفاتر لأغراض الفحص الضريبي.
- 3- فضلاً عن أهمية الرقابة الداخلية في ضمان سير الأعمال وتنفيذها بشكل صحيح، وهذه الأهمية تزداد في العمل الضريبي لأنها تؤدي إلى زيادة ثقة المكلف بالسلطة المالية إذا ما طبقت بالشكل الذي يؤدي إلى الدقة في احتساب الدخل ومطابقته للقوانين والأنظمة والتعليمات وتحمي كذلك الموظف الضريبي من الضعف أمام المغريات التي تعرض له وإذا ما تم ذلك من خلال الرقابة الداخلية يستطيع النظام الضريبي أن يحقق العدالة المنشودة ومن ثم تحقيق الهدف من الضريبة بشكل عام .
- 4- تطبيق نفس الإجراءات المتبعة في التدقيق في مجال العمل الضريبي للوصول للدخل الخاضع للضريبة كالتأبيدات والملاحظات والتحقق والاستفسار والتحليل والاحتساب والمقارنة.....الخ.

## 2- واقع الهيئة العامة للضرائب

بدأ تطبيق أول قانون لضريبة الدخل في العراق عام 1927 برقم (52) ، وبعد ذلك تم إلغاء هذا القانون وحل محله القانون رقم (36) لعام 1939 بتعديلاته، ثم جاء القانون رقم (85) لعام 1956 ليُلغى القانون السابق، وعلى أثر قيام الجمهورية العراقية صدر قانون ضريبة الدخل رقم (95) لعام 1959، ثم جاء أخيراً قانون ضريبة الدخل رقم (113) لعام 1982 وتعديلاته والساري المفعول. وعندما تم دمج مديرية ضريبة الدخل العامة ومديرية الواردات العامة في عام 1982 تأسست الهيئة العامة للضرائب.

ويتكون الهيكل التنظيمي لهذه الهيئة من عدد من الأقسام والشعب في مقر الهيئة يرتبط بها عدد من الفروع في بغداد والمحافظات.



## الذاتي في الهيئة العامة للضرائب

وفي 2000/10/18 تم تشكيل لجنة قدمت مجموعة من التوصيات، وتنفيذاً للتوصيات على وفق الفقرة (2) من كتاب لجنة الشؤون الاقتصادية المرقم (2687) تم اعتماد أسلوب (التقدير الذاتي) من قبل الهيئة العامة للضرائب للتحاسب الضريبي للشركات المحدودة ابتداءً من السنة التقديرية (2002)، حيث جرى بموجب هذا الأسلوب اعتماد البيانات المالية للمكلف من قبل السلطة المالية وعدم الاعتراض عليها مبدئياً بافتراض صحة الحسابات وبخلافه سوف تعمل السلطة المالية بفرض الغرامات على المكلف وبحسب القوانين والتعليمات النافذة.

ويتكون الهيكل التنظيمي للهيئة العامة للضرائب في الوقت الحالي من (14) قسماً في مقر الهيئة و (18) فرعاً للهيئة في بغداد و (28) فرعاً لها في المحافظات، ولتوضيح تلك الأقسام الأربعة عشرة في مقر الهيئة سيتم الإشارة إليها من خلال الشكل رقم (1) وارتباطها الإداري فضلاً عن التركيز على قسم الشركات وشعبه بعده عينة البحث المختارة، وهذه الأقسام هي:

- 1- القسم الإداري.
- 2- قسم التخطيط والمتابعة.
- 3- قسم الإحصاء والأبحاث.
- 4- قسم الشركات.
- 5- القسم المالي.
- 6- قسم الرقابة والتدقيق الداخلي.
- 7- القسم القانوني.
- 8- قسم الحاسبة الالكترونية.
- 9- قسم الأعمال التجارية والمهن.
- 10- قسم العقار والعرضات.
- 11- قسم الاستقطاع المباشر.
- 12- قسم أرباح نقل الملكية.
- 13- قسم المعلومات الفنية.
- 14- قسم العلاقات والأعلام.

فضلاً عن وجود قسم يدعى (قسم النزاهة) والذي تم استحداثه في الآونة الأخيرة يتولى مهمة الإشراف على أعمال الهيئة ككل، ويتبع هذا القسم وزارة المالية، ويتمتع بالاستقلالية التامة عن الهيئة. ويتكون قسم الشركات عينة البحث من:

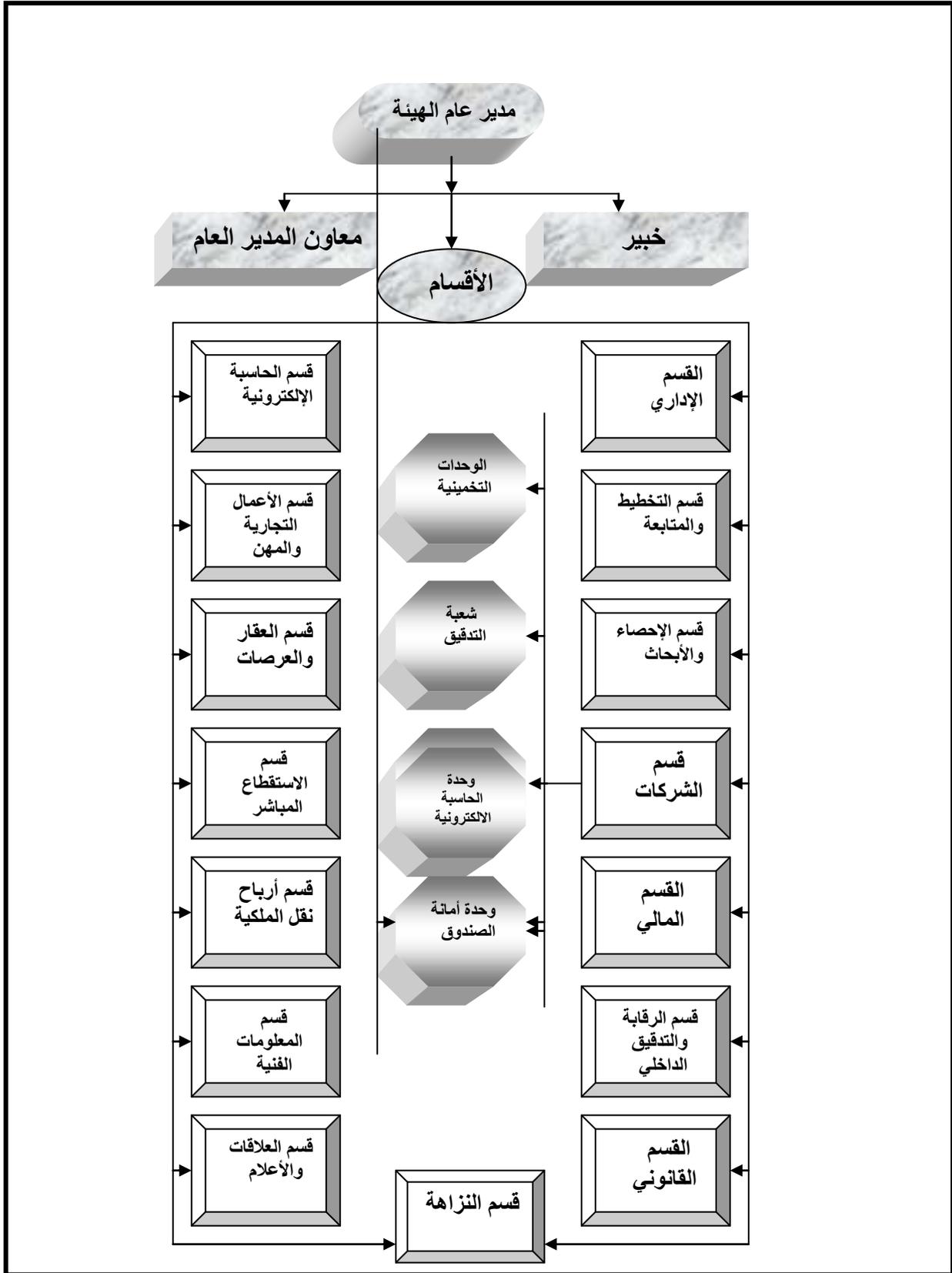
- 1- الوحدات التخمينية.
- 2- شعبة التدقيق.
- 3- شعبة الجبائية.
- 4- وحدة الحاسبة الالكترونية.
- 5- وحدة الصندوق.



الذاتي في الهيئة العامة للضرائب

شكل رقم (1)

الهيكل التنظيمي لأقسام الهيئة العامة للضرائب وشعب قسم الشركات عينة البحث.





### الذاتي في الهيئة العامة للضرائب

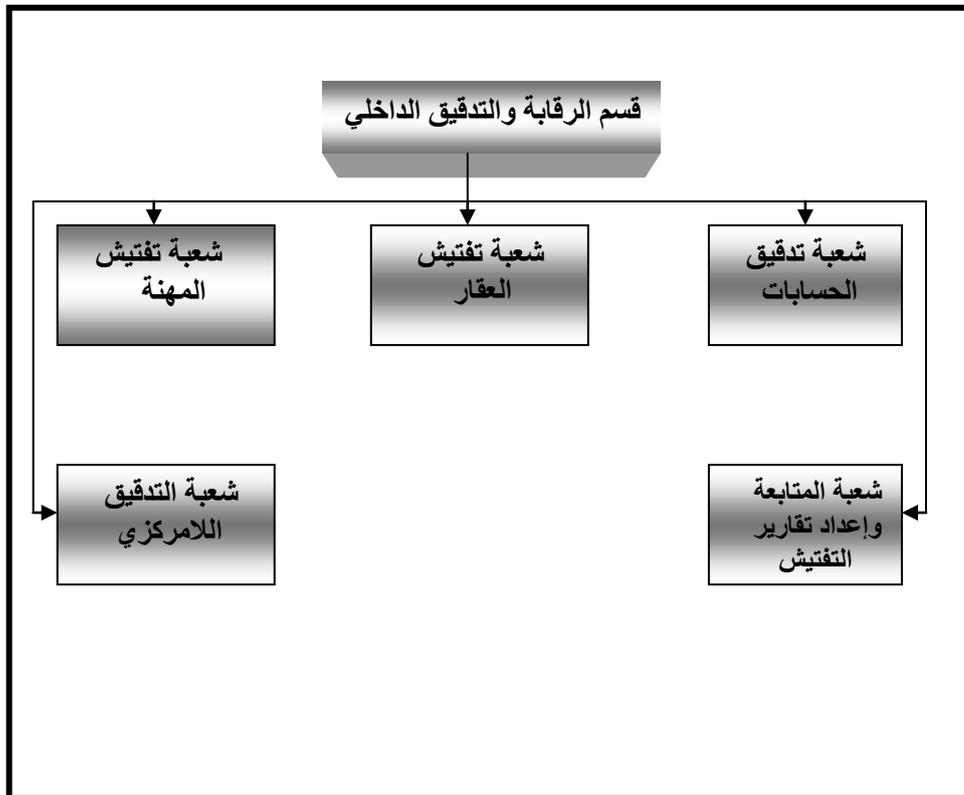
تكون مسؤولية هذا القسم عن الأعمال الرقابية الخاصة بمتابعة تنفيذ القوانين والأنظمة والتعليمات والإجراءات وأساليب العمل التدقيقي، وخضوع معاملات الهيئة وفروعها كافة للتدقيق من قبل هذا القسم، ويتولى مهمة متابعة تقارير ديوان الرقابة المالية من خلال تدقيق ورقابة الأمور المالية للهيئة العامة للضرائب وفروعها كافة ويتكون من (5) خمس شعب وهي على النحو الآتي:-

- 1- شعبة تدقيق الحسابات.
- 2- شعبة تفتيش العقار.
- 3- شعبة تفتيش المهنة.
- 4- شعبة المتابعة وإعداد تقارير التفتيش.
- 5- شعبة التدقيق اللامركزي.

والشكل رقم (2) يبين الهيكل التنظيمي لهذا القسم.

### شكل رقم (2)

#### الهيكل التنظيمي لقسم الرقابة والتدقيق الداخلي



### 2- قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب

تم التركيز على هذا القسم التابع للهيئة بعده القسم المسؤول عن التحاسب الضريبي للشركات العراقية المحدودة والمساهمة فضلا عن فروع الشركات الأجنبية، فقد تولى قسم الشركات تطبيق أسلوب التقدير الذاتي على الشركات المحدودة في عام 2002 لغاية الأحداث التي مر بها العراق في عام 2003 ، وأيضاً تم تطبيقه على الشركات المساهمة وهو ما معمول به منذ عام 1997 وحتى وقتنا الحالي، ويستند قسم الشركات إلى صحة حسابات تلك الشركات الخاضعة للتدقيق على تقارير المدققين الخارجيين وأرائهم الواردة فيها كي يتم الاستناد إلى متابعة سير عملية التحاسب مع تلك الشركات والمصادقة عليها وفق القوانين والتعليمات والضوابط الخاصة بالعمل الضريبي، وكما بينا سابقاً أنواع الشعب التي يتكون منها هذا القسم نورد بشيء من التفصيل المهام التي تتولى كل شعبة القيام بها وعلى النحو الآتي:-



الذاتي في الهيئة العامة للضرائب

أ- الوحدات التخمينية.

تتألف هذه الوحدات من (14) وحدة تخمينية، تضم كل وحدة موظف بدرجة (مخمن) وكتاب عدد (1) ، وتتحدد صلاحية هذا المخمن بمبلغ (2000000) عشرون مليون دينار عراقي ، ويتطلب من المكلف تقديم تقرير ضريبة الدخل والحسابات الختامية الخاصة بالشركة، يتولى المخمن مهمة تسلم تقدير المكلف بموجب حساباته الختامية المقدمة، وفي حالة عدم مطابقة معلومات تقرير ضريبة الدخل مع الحسابات الختامية يقوم بمناقشتها مع المكلف.

ب- شعبة التدقيق

كان عدد المدققين الداخليين في هذه الشعبة (6) ستة، فبعد أن تستلم هذه الشعبة مذكرة التخمين التي ثبت عليها المخمن ملاحظاته، تقوم بتثبيت ملاحظات تخص المدقق في هذه الشعبة إجراءً روتينياً لإنجاز عملية تقرير الشركات ومحاسبتها بعد أن تقوم بتدقيق تلك المذكرة (مذكرة التخمين)، ثم يجري إدخال المعلومات الواردة في تلك المذكرة في الحاسبة من قبل أحد المدققين المسؤول عن ذلك العمل، ويتم سحب كشف يسمى (كشف تقرير الشركات) من الحاسبة من قبل المدقق نفسه، الهدف منه هو اختيار عينات من تلك الشركات المقدمة وفقاً لأسلوب التقدير الذاتي، لكن بعد أن يطلع على هذا الكشف مدير القسم (قسم الشركات) والمدير العام للهيئة.

ج- شعبة الجبائية

تتكون هذه الشعبة من موظف هو مسؤول الجبائية و (6) ستة كتاب مسؤولية هذه الشعبة تحصيل وجبائية الضرائب المفروضة على الشركات وفقاً لأسلوب التقدير الذاتي فضلاً عن تثبيت الأمانات المدفوعة إلى وحدة الصندوق، وتسجيل ومتابعة ما بذمة المكلفين من أفساط مستحقة الدفع، وإعداد التقارير بشكل دوري فيما يخص الإيرادات المتحققة ويتم مطابقتها مع الوحدات التخمينية ووحدة أمانة الصندوق.

د- وحدة الحاسبة الإلكترونية

وتعد هذه الشعبة من أهم الشعب المسؤولة عن توفير بيانات كاملة حول الشركات المسجلة الخاضعة لأسلوب التقدير الذاتي سواء كانت تلك المعلومات فنية أم قانونية، ولما كانت الطاقة الاستيعابية لخزن المعلومات بالنسبة للحاسب الإلكتروني كبيرة جداً، فإنه يمكن استرجاعها في أي وقت والإفادة منها من قبل جهات عديدة ومن تلك الجهات المخمن كي تساعده في إنجاز عمله بشكل صحيح.

هـ- وحدة أمانة الصندوق

ترتبط هذه الشعبة من الناحية الإدارية بمدير عام الهيئة، تتولى مهمة تسلم مبالغ الضريبة من المكلفين عن الشركات المشمولة بأسلوب التقدير الذاتي.

أولاً- مزايا وصعوبات تطبيق نظام التقدير الذاتي

إن تطبيق أسلوب التقدير الذاتي يحقق مجموعة من المزايا لجميع الأطراف المشتركة في عملية التحاسب الضريبي بشكل مباشر وكذلك الجهات التي تتأثر بتلك العملية وتشمل المكلفين بدفع الضريبة والإدارة الضريبية والمجتمع والمحاسبة علماً ومهنة .. وغيرها ومن أهم هذه المزايا (الخرسان، 2006، ص47-48):-

1- يحقق أسلوب التقدير الذاتي تخفيض في تكاليف تقدير الدخل الخاضع للضريبة وكذلك احتساب وجبائية تلك الضريبة، عن تلك التكاليف التي يتم أنفاقها في أساليب التقدير الأخرى، إذ تنحصر التكاليف وفقاً لأسلوب التقدير الذاتي على الفحص الضريبي للحالات التي يتم اختيارها بشكل استثنائي.

2- إن أسلوب التقدير الذاتي يساعد في التخلص من الأساليب البدائية أو التقليدية للتقدير والتي تنطوي على تقدير جزافي وحالات إجحاف للمكلفين وعدم تقدير ظروفهم بشكل انفرادي، في حين يحقق أسلوب التقدير الذاتي العدالة في التقدير والاحتساب وفقاً لظروف المكلف الذي سيحدد وعاءه الضريبي بنفسه.

3- يدفع أسلوب التقدير الذاتي باتجاه خلق ثقة متبادلة بين المكلف بدفع الضريبة والسلطة المالية، الأمر الذي يؤدي بالنتيجة إلى إنهاء حالة التشوه التي انتابت هذه العلاقة والنتيجة عن أساليب التحاسب الضريبي التقليدية والتي تشكل عبئاً حقيقياً على كافة أطراف عملية التحاسب، ويؤدي هذا النظام بالتالي إلى تشجيع الالتزام الطوعي من قبل المكلفين بالشكل الذي يقلل الفجوة الضريبية ويحقق الامتثال الضريبي.



## الذاتي في الهيئة العامة للضرائب

- 4- يساعد في استثمار أفضل للوقت سواء للموظف المالي أم المكلف من خلال اختصاره الكبير للوقت اللازم لتقدير واحتساب وتسديد الضريبة في الوقت المحدد، لأن إجراءات التقدير في ظل أسلوب التقدير الذاتي لن يتعدى تقديم تقرير ضريبة الدخل مع البيانات المالية مع صك بمبلغ الضريبة مرة واحدة سنوياً تسلم إلى الإدارة الضريبية المتخصصة.
- 5- يسهم أسلوب التقدير الذاتي إلى حد بعيد في الحد من ممارسات الفساد الإداري فهو يلغي الدافع لدى المكلف لمحاولة شراء الذمم لأنه في الأساس سيحدد وعائه الضريبي بنفسه فضلاً عن إن هذا الأسلوب يقلل الاتصال بين المكلف بدفع الضريبة وموظفي السلطة المالية.
- 6- يوفر أسلوب التقدير الذاتي الأجواء الصحيحة لاستعادة ما فقدته مهنة المحاسبة ومراقبة الحسابات من أهمية وهيبة، وما تلم من معاييرها الفنية والأخلاقية بعد سنوات من ممارسة المهنة في بيئة غير صحيحة، إذ ستكون مخرجات مهنة المحاسبة (البيانات المالية) عند تطبيق هذا الأسلوب الأساس في تحديد الوعاء الضريبي، ومن ثم ضرائب الدخل المستحقة على هذا الوعاء، وبذلك فإن العمل المحاسبي سواء في مراحل التوثيق والتسجيل أو المراحل المتقدمة في إعداد التقارير المالية ومن ثم تدقيقها وبين الرأي بشأنها سوف يكتسب أهمية كبيرة منشأها إن أهم جهة مستخدمة للبيانات المالية وهي السلطة المالية المتمثلة بالإدارة الضريبية ستعتمد على هذه البيانات في إنجاز التقدير الذاتي الضريبي وتحصيل دين الضريبة، لذلك فإن الخيار الصحيح للمحاسب ولمرآب الحسابات هو الارتقاء بالمهنة إلى المستوى الذي تحدده معاييرها الفنية والأخلاقية.
- ولأجل توضيح الاهتمام بالتدقيق الداخلي في قسم الشركات سيجري بيان مستوى التأهيل العلمي الذي يتمتع به المخمنون للضرائب والمدققين الداخليين لعدد من السنوات، وبالاعتماد على ما تم الحصول عليه من بيانات ومعلومات من قسم الشركات في الهيئة على وفق ما هو متاح من خلال الاستفسارات والمقابلات التي تم إجراؤها مع مسؤولي وموظفي هذا القسم والمدققين بنوعهم خلال مدة البحث.

## جدول رقم (1)

المؤهلات العلمية لمخمني الضرائب والمدققين الداخليين في  
قسم الشركات بالهيئة لعام 2006

المجموع	المدققون الداخليون	مخمنو الضرائب	المؤهل العلمي
1	---	1	- دبلوم فني
7	2	5	- بكالوريوس
10	3	7	- ماجستير
18	5	13	المجموع

علماً إن من كان يشغل منصب (مخمن ضرائب) من حملة شهادة البكالوريوس (3) ثلاثة منهم فقط في تخصص محاسبي و (1) واحد منهم في تخصص قريب، و(1) واحد في تخصص بعيد عن عمله، أما حملة الشهادات العليا منهم فكانوا في اختصاص محاسبي فقط، في حين إن المدققين الداخليين الذين يحملون شهادة البكالوريوس لم يكن أيّ منهم في تخصص محاسبي بل في اختصاص قريب أو اختصاصات أخرى، أما من يحمل شهادة عليا منهم فهو اختصاص محاسبي.

أما سنوات الخبرة لمخمني الضرائب والمدققين الداخليين خلال العام نفسه فالجدول رقم (2) يبين ذلك.



## الذاتي في الهيئة العامة للضرائب

## جدول رقم (2)

العدد بحسب سنوات الخبرة لمخمني الضرائب والمدققين الداخليين في  
قسم الشركات بالهيئة لعام 2006

النسبة للمدققين الداخليين	النسبة لمخمني الضرائب	العدد (التكرار) للمدققين الداخليين	العدد (التكرار) لمخمني الضرائب	المدة
%100	%69	5	9	- أقل من 5 سنوات
---	%31	---	4	- أكثر من 10 سنوات
%100	%100	5	13	المجموع

يوضح الجدول السابق إن غالبية مخمني الضرائب كانت خبرتهم أقل من (5) خمس سنوات، إذ بلغت نسبتهم (69%) ، والمتبقي من هؤلاء المخمنين كانت تبلغ خبرتهم أكثر من (10) سنوات، إذ بلغت نسبتهم (31%)، أما المدققون الداخليون فكان العاملون في هذا القسم كافة لديهم سنوات خبرة تقل عن (5) خمس سنوات، إذ بلغت نسبتهم (100%) ولم يكن أي واحد منهم لديه خبرة تفوق (10) العشر سنوات .

## جدول رقم(3)

المؤهلات العلمية لمخمني الضرائب في قسم الشركات بالهيئة لعام 2007

النسبة	مخمنو الضرائب	المؤهل العلمي
%6	1	- دبلوم فني
%47	7	- بكالوريوس
%47	7	- ماجستير
%100	15	- المجموع

من أعلاه نلاحظ إن غالبية المخمنين لهذا العام هم من حملة الشهادات العليا في المحاسبة على وجه التحديد، ومن حملة البكالوريوس لكن (4) أربعة منهم فقط كان في اختصاص محاسبي و (2) اثنين في اختصاصات قريبة و (1) واحد منهم في اختصاصات أخرى، إذ بلغت نسبة حملة الشهادات العليا والبكالوريوس (47%) لكل منهم، أما النسبة الأقل والبالغة (6%) فهي تمثلت بحملة شهادة الدبلوم الفني. أما سنوات الخبرة لمخمني الضرائب خلال العام نفسه فالجدول رقم (4) يبين ذلك.

## جدول رقم(4)

العدد حسب سنوات الخبرة لمخمني الضرائب في قسم الشركات بالهيئة  
لعام 2007

النسبة لمخمني الضرائب	العدد (التكرار) لمخمني الضرائب	المدة
%80	12	- من 10 سنوات فأكثر
%7	1	- من 15 سنة فأكثر
%13	2	- من 20 سنة فأكثر
----	----	- 25 سنة فأكثر
%100	15	المجموع



## الذاتي في الهيئة العامة للضرائب

يتضح من خلال الجدول السابق إن النسبة الأكثر من هؤلاء المخمنين لديهم خبرة أكثر من (10) عشر سنوات، إذ بلغت النسبة (80%) حيث بلغ عددهم (12) مخمناً، تليها نسبة (13%) وهي نسبة تتعلق بمن كان لديه خبرة أكثر من (20) عشرين سنة، إذ بلغ عدد هؤلاء المخمنين (2) اثنين فقط، أما من كان لديه خبرة أكثر من (15) خمسة عشر سنة فقد كان مخمناً (1) واحد، وكانت النسبة تمثل (7%) فقط. وفي عام 2008 كانت المؤهلات العلمية لهؤلاء المخمنين في قسم الشركات كما يوضحها الجدول رقم (5).

## جدول رقم (5)

المؤهلات العلمية لمخمني الضرائب في قسم الشركات بالهيئة لعام 2008

النسبة لمخمني الضرائب	مخمنو الضرائب	المؤهل العلمي
14%	4	- بكالوريوس
32%	9	- دبلوم عالي مراقبة الحسابات
25%	7	- ماجستير
29%	8	- دكتوراه
100%	28	المجموع

من خلال الجدول أعلاه يتبين إن غالبية هؤلاء المخمنين من حملة شهادة الدبلوم العالي في مراقبة الحسابات، إذ بلغت نسبتهم 32%، يليها (8) ثمانية من المخمنين كانت نسبتهم (29%) هم من حملة شهادة الدكتوراه، ثم نسبة (25%) تمثل (7) سبعة من المخمنين ممن يحملون شهادة الماجستير في اختصاص المحاسبة، أما حملة شهادة البكالوريوس في المحاسبة فكان عددهم (4) أربعة مخمنين، بلغت نسبتهم (14%) فقط.

في حين إن سنوات الخبرة لهؤلاء المخمنين سيتم توضيحها بالجدول رقم (6) .

## جدول رقم (6)

العدد بحسب سنوات الخبرة لمخمني الضرائب في قسم الشركات

بالهيئة لعام 2008

النسبة لمخمني الضرائب	العدد (التكرار) مخمني الضرائب	المدة
21%	6	- من 1- 10 سنوات
61%	17	- من 11- 20 سنة
14%	4	- من 21- 30 سنة
4%	1	- 30 سنة فأكثر
100%	28	المجموع

من خلال الجدول السابق نلاحظ بأن (17) من المخمنين تتراوح خبرتهم بين 11-20 سنة، إذ بلغت نسبتهم (61%)، يليهم في ذلك من لديه خبرة تتراوح بين (1-10) سنوات، إذ بلغت نسبة هؤلاء المخمنين (21%)، وبلغ من لديه خبرة تتراوح بين (21-30) سنة (4) أربع مخمنين، إذ بلغت نسبتهم (14%)، أما من كان لديه خبرة تبلغ 30 سنة فأكثر فكان عددهم مخمناً (1) واحداً، حيث بلغت نسبة ذلك (4%) فقط. وفي عام 2009 كانت المؤهلات العلمية لمخمني الضرائب والمدققين الداخليين في قسم الشركات في الهيئة كما يوضحها الجدول رقم (7).

## جدول رقم (7)



## الذاتي في الهيئة العامة للضرائب

## المؤهلات العلمية لمخمني الضرائب والمدققين الداخليين في الهيئة لعام 2009

النسبة المئوية	المدققون الداخليون	النسبة المئوية	مخمنو الضرائب	المؤهل العلمي
%16	1	%8	1	- دبلوم فني
%50	3	%38	5	- بكالوريوس
%17	1	%38	5	- دبلوم عالي في الضرائب
%17	1	%8	1	- شهادة المحاسبة القانونية
---	---	%8	1	- ماجستير
%100	6	%100	13	- المجموع

يتضح من الجدول في أعلاه إن غالبية المخمنين من حملة الدبلوم العالي في المحاسبة الضريبية والبكالوريوس إذ بلغ عدد كل منهم (5) خمسة، أي ما نسبته (38%) من إجمالي العدد الكلي، لكن إن من يحمل شهادة البكالوريوس غالبيتهم من اختصاصات غير محاسبية باستثناء مخمناً (1) واحداً فقط، أما حملة شهادة الماجستير والمحاسبة القانونية والدبلوم الفني، فكان مخمن (1) واحد يحمل إحدى تلك المؤهلات أي ما نسبته (8%) لكل واحد منهم، أما بشأن المدققين الداخليين فكان (50%) منهم يحملون شهادة البكالوريوس، إذ بلغ عددهم (3) ثلاث مدققين بنسبة (5%) لكن في اختصاصات متنوعة في القانون، والرياضيات، وإدارة الأعمال، أما شهادة المحاسبة القانونية والدبلوم العالي والدبلوم الفني، فكان يحمل واحدة من هذه الشهادات مدقق داخلي واحد فقط.

أما سنوات الخبرة لهؤلاء المخمنين والمدققين فيمكن توضيحها بالجدول رقم (8)

## جدول رقم (8)

العدد بحسب سنوات الخبرة لمخمني الضرائب والمدققين الداخليين في قسم

## الشركات بالهيئة لعام 2009

النسبة للمدققين الداخليين	النسبة لمخمني الضرائب	العدد (التكرار) للمدققين الداخليين	العدد (التكرار) لمخمنو الضرائب	المدة
%83	%100	5	13	- من 1- 10 سنوات
%17	---	1	---	- من 11- 20 سنة
%100	%100	6	13	المجموع

ولأجل إجراء نوع من المقارنة بين مؤهلات وسنوات خبرة المخمنين والمدققين بين عام 2006 بعدها سنة الأساس لقياس مقدار ونسبة التطور وبين عام 2009 بعدها آخر سنة تم خلالها جمع البيانات الخاصة بالبحث، سيتوضح وفقاً للجدول الآتية.



## الذاتي في الهيئة العامة للضرائب

## جدول رقم (9)

مقدار التطور بين عام 2006 و2009 في المؤهلات العلمية لمخمني الضرائب والمدققين الداخليين في قسم الشركات بالهيئة.

المؤهل العلمي	المخمنون عام 2006	المخمنون عام 2009	المدققون الداخليون عام 2009	مقدار التطور للمخمنين	مقدار التطور للمدققين الداخليين
- دبلوم فني	1	1	1	---	1
- بكالوريوس	5	5	3	---	1
- دبلوم عالي في الضرائب	---	5	1	5	1
- شهادة محاسبية قانونية	---	1	1	1	1
- ماجستير	7	1	---	(6)	(3)
المجموع	13	13	6	0	1

وعند البحث عن أهمية التدقيق الخارجي في إنتاج أسلوب التقدير الذاتي للهيئة العامة للضرائب، كان لابد من توضيح مؤهلات وخبرات المدققين الخارجيين الذين تولوا مهمة تدقيق حسابات الشركات المشمولة بتقديم إقراراتها للهيئة العامة للضرائب، والجدول الآتي يوضح المؤهلات العلمية لعينة من المدققين الخارجيين لعام 2007 كان لديهم خبرة في تدقيق حسابات الشركات الخاضعة للتحاسب الضريبي من قبل الهيئة.

## جدول رقم (10)

المؤهلات العلمية لعينة من المدققين الخارجيين ممن لديهم خبرة في تدقيق الشركات الخاضعة للتحاسب الضريبي من قبل الهيئة لعام 2007

النسبة	المدققون الخارجيون	المؤهل العلمي
50%	15	- بكالوريوس
10%	3	- دبلوم عالي مراقبة الحسابات
7%	2	- ماجستير
33%	10	- دكتوراه
100%	30	المجموع

يبين الجدول السابق إن غالبية هؤلاء المدققين هم من حملة شهادة البكالوريوس، إذ بلغ عددهم (15) خمسة عشر مدقق أي بنسبة (50%) من مجموع عدد المدققين الذين تم اختيارهم، تليها نسبة (33%) وهي تمثل نسبة (10) عشر مدققين خارجيين ممن يحملون شهادة عليا وهي الدكتوراه فليس عددهم بالقليل من بين (30) مدققاً هناك (10) عشرة منهم يحمل شهادة الدكتوراه، تليها نسبة (10%) وهي نسبة تخص (3) ثلاثة من مراقبي الحسابات يحملون شهادة الدبلوم العالي في مراقبة الحسابات، أما نسبة (7%) فهي تعود (2) لأثنين من هؤلاء المدققين الذين يحملون شهادة ماجستير في اختصاص المحاسبة.



## الذاتي في الهيئة العامة للضرائب

## جدول رقم (11)

سنوات الخبرة لعينة من المدققين الخارجيين ممن لديه خبرة في تدقيق الشركات الخاضعة للتحاسب الضريبي من قبل الهيئة لعام 2007

النسبة	العدد (التكرار) للمدققين الخارجيين	المدة
36%	11	- 10 - 15 سنة
17%	5	- 16 - 20 سنة
17%	5	- 21 - 25 سنة
30%	9	- 25 سنة فأكثر
100%	30	المجموع

من خلال ما سبق عرضه فإن (36%) من هؤلاء المدققين لديه خبرة تراوحت بين (10-15) سنة، بلغ عددهم (11) مدققاً، يليها في ذلك نسبة (30%) للمدققين الذين لديهم خبرة تفوق (25) سنة، إذ كان عددهم (9) تسع مدققين، أما من كانت خبرته تتراوح بين (16-20) و (21-25) سنة فقد بلغت نسبة كل منهم (17%) أي بما يعادل (5) خمس مدققين من ضمن العينة المختارة. وفي السنة اللاحقة تم اختيار (20) عشرين من المدققين الخارجيين كعينة لتحديد مؤهلاتهم وخبرتهم ممن لديه أيضاً خبرة في مجال تدقيق الشركات الخاضعة للتحاسب الضريبي من قبل الهيئة العامة للضرائب، والتي توضحها الجداول الآتية.

## جدول رقم (12)

المؤهلات العلمية لعينة من مراقبي الحسابات ممن لديه خبرة في تدقيق الشركات الخاضعة للتحاسب الضريبي من قبل الهيئة العامة للضرائب لعام 2008

النسبة	المدققون الخارجيون	المؤهل العلمي
10%	2	- بكالوريوس
50%	10	- دبلوم عالي مراقبة الحسابات
25%	5	- ماجستير
15%	3	- دكتوراه
100%	20	المجموع

في هذه العينة كان (50%) منهم يحملون شهادة الدبلوم العالي في مراقبة الحسابات وهي شهادة عليا في مجال التخصص، إذ بلغ عدد المدققين الذين يحملون هذه الشهادة (10) مدققين خارجيين، و (25%) هم من يحمل أعلى شهادة وهي الدكتوراه في مجال المحاسبة أي في مجال الاختصاص، وكان (2) اثنين منهم فقط أي ما نسبته (10%) من يحمل شهادة البكالوريوس في المحاسبة. أما سنوات الخبرة التي يتمتع بها هؤلاء المدققين فكانت كالآتي:



## الذاتي في الهيئة العامة للضرائب

## جدول رقم (13)

سنوات الخبرة لعينة من المدققين الخارجيين ممن لديه خبرة في تدقيق الشركات الخاضعة للتحاسب الضريبي من قبل الهيئة العامة للضرائب لعام 2008

النسبة	العدد (التكرار) للمدققين الخارجيين	المدة
15%	3	- 1- 10 سنوات
55%	11	- 11- 20 سنة
25%	5	- 21- 30 سنة
5%	1	- 30 سنة فأكثر
100%	20	المجموع

من خلال الجدول أعلاه يتضح بيان من لديه خبرة تراوحت بين (11-20) سنة هم أكثر من نصف المدققين ضمن العينة المختارة، إذ بلغ عددهم (11) أحدى عشر مدقق أي ما نسبته (55%) من العينة، تليها نسبة (25%) تمثل (5) خمسة من المدققين ممن لديه خبرة تراوحت بين (21-30) سنة، وكان (3) ثلاثة من هؤلاء المدققين لديه خبرة (1-10) سنوات، أي ما نسبته (15%) من العينة، وكان مدقق (1) واحد لديه خبرة أكثر من 30 سنة، كانت نسبته تمثل (5%) من ضمن العينة المختارة. أما في عام 2009 فيوضح الجدول الآتي المؤهلات العلمية لعينة من المدققين الخارجيين بلغ عددهم (40) مدقق.

## جدول رقم (14)

المؤهلات العلمية لعينة من المدققين الخارجيين ممن لديه خبرة في تدقيق الشركات الخاضعة للتحاسب الضريبي من قبل الهيئة العامة للضرائب لعام 2009

النسبة	المدققين الخارجيين	المؤهل العلمي
12%	5	- دبلوم عالي مراقبة الحسابات
65%	26	- ماجستير
23%	9	- دكتوراه
100%	40	المجموع

يتضح من الجدول السابق إن كافة المدققين المشمولين ضمن العينة المختارة هم من حملة الشهادات العليا في مجال الاختصاص، وكان (26) مدقق منهم أي ما نسبته (65%) يحمل شهادة المحاسبة القانونية، و (9) منهم أي ما نسبته (23%) يحمل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، و (5) منهم أي ما نسبته (12%) يحمل شهادة الدبلوم العالي في مراقبة الحسابات وهذا الجدول فعلا يدل على مدى الاهتمام بمؤهلات المدقق والتأكيد عليها، والاستمرار في تطويرها. أما الخبرة العملية لهؤلاء المدققين فيبينها الجدول الآتي.



## الذاتي في الهيئة العامة للضرائب

## جدول رقم (15)

سنوات الخبرة لعينة من المدققين الخارجيين ممن لديه خبرة في تدقيق الشركات الخاضعة للتحاسب الضريبي من قبل الهيئة العامة للضرائب لعام 2009

النسبة	العدد (التكرار) للمدققين الخارجيين	المدة
22%	9	- 1- 5 سنوات
28%	11	- 6- 10 سنوات
30%	12	- 11- 15 سنة
20%	8	- أكثر من 15 سنة
100%	40	المجموع

مما تقدم يتضح إن ( 12 ) مدققاً أي ما نسبته (30%) كانت لديهم خبرة تتراوح بين (11-15) سنة، يليه ( 11 ) مدققاً أي ما نسبته (28%) لديه خبرة ما بين (6-10) سنوات، أما من كان لديه خبرة تراوحت بين (1-5) سنوات فكان (9) تسع مدققين أي ما نسبته (22%) من ضمن العينة المختارة، أما من كان لديه خبرة تفوق (15) سنة فكان (8) ثمان مدققين خارجيين وكانت نسبتهم تمثل 20% فقط.

بعد ما تم طرحه من تفصيل يتعلق بمخمني ومدققي قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب، وما يتعلق بالمدقق الخارجي المسؤول عن تدقيق حسابات الشركات الخاضعة للتحاسب الضريبي من قبل هذا القسم في الهيئة العامة للضرائب أيضاً، نجد إن ما يقوم به المدقق الخارجي من تدقيق حسابات تلك الشركات وما يبدية من رأي، يعتمد عليه المخمن الضريبي والمدقق الداخلي في قسم الشركات بالهيئة، وكلما كان مستوى الثقة عالياً برأي المدقق الخارجي كلما كانت بيانات المكلف المقدمة إلى المخمن الضريبي والمدقق الداخلي في الهيئة معول عليها أكثر، لكونها تتمتع بقدر كبير من المصداقية، وهذا يدل على تكامل جهود وعمل كل من المدققين الداخليين والخارجيين في إنجاح تطبيق أسلوب التقدير الذاتي على المكلفين حول الشركات الخاضعة لحساباتها للتحاسب الضريبي من قبل الهيئة العامة للضرائب، وهذا ما حفزنا على التركيز على مؤهلات وخبرة كل من يمارس العمل التدقيقي وتقاسم المـ سؤولية بينهما بعدهما عنصري نجاح أي عمل مشترك بينهما، وما يعكسه نجاحهما وتعاونهما على إنجاح أي تجربة جديدة سواء كانت تخص العمل الضريبي أو المجالات الأخرى التي يكون للمدقق الداخلي والخارجي دور في إتمامها، وكي يكون أي جهد مشترك مثمر لا يذ من دعم ومساندة الأطراف ذات العلاقة كافة، سواء أكانت المؤسسة الضريبية نفسها، أو نقابة المحاسبين والمدققين، أو ديوان الرقابة المالية، أو وزارة المالية، أو المؤسسات الإعلامية، أو المكلف نفسه من خلال تطوير وعيه الضريبي بما يتماشى والتطور المستمر الذي شمل المجالات كافة... الخ.

علماً إن الهيئة العامة للضرائب أعادت العمل بأسلوب التقدير الذاتي مع المكلفين فيما يخص الشركات المحدودة في 2009/3/16، وهذه خطوة في مجال تطوير العمل الضريبي يتماشى مع التطور الحاصل في العالم والخاص بهذا المجال.



## المحور السادس - الاستنتاجات والتوصيات

### أولاً- الاستنتاجات

- 1- تباينت طرائق التحاسب الضريبي وجباية الضرائب التي تتبعها الهيئة العامة للضرائب خلال السنوات (10) العشر الأخيرة، فيما يتعلق بالشركات المحدودة والمساهمة سواء كانت طرائق غير مباشرة كالتقدير الجزافي أو طرائق مباشرة كالتقدير الإداري، فضلاً عن تطبيق أسلوب التقدير الذاتي لمدة محدودة على تلك الشركات حددتها الظروف التي مر بها البلد.
- 2- تتكون المعادلة الحقيقية لإجراء عملية التحاسب الضريبي من ثلاثة أطراف عند تطبيق أسلوب التقدير الذاتي في تحديد الوعاء الضريبي وهذه الأطراف هي (المكلف والمدقق الداخلي والمدقق الخارجي) فعندما يقدم المكلف إقراره إلى الهيئة لا يتم الاعتماد عليه من قبل الهيئة إلا إذا كان مرفقاً بتقرير المدقق الخارجي الذي يبين به رأيه بحسابات المكلف ويحمل هذا التقرير توقيعه لتكون المسؤولية تضامنية، وبعدها يأتي دور المدقق الذي يتحقق من تلك الحسابات ومن صحة التعبير لما ورد في تقرير المدقق الخارجي.
- 3- تعد الإدارة الضريبية العنصر المتحكم في تحديد الطريقة المتبعة من قبل الهيئة في استحصال وجباية الضرائب من المكلفين سواء أكانوا طبيعيين أم معنويين وفقاً لما تلزمها بها القوانين النافذة والأحكام والقواعد التي تؤدي إلى تنظيم سير العمل الضريبي بالشكل الذي ينعكس إيجاباً على علاقة المكلف بالسلطة المالية.
- 4- إن عمل المدقق الداخلي في قسم الشركات لا يكتمل إلا إذا اعتمد هذا المدقق على نتائج عمل المدقق الخارجي، من حيث قبول حسابات المكلفين المدققة، فضلاً عن درجة الوثوقية برأيه الذي يبديه في التقرير المرفق مع هذه الحسابات المدققة، وفي هذه المرحلة لا بد من تكامل عمل وجهود كل من المدقق الداخلي والخارجي لتطبيق أسلوب التقدير الذاتي.
- 5- يتطلب تبني أسلوب التقدير الذاتي من قبل الهيئة تفاعل جهات وأطراف عديدة تسهم كل جهة وكل طرف في تعزيز جانب معين يسهم في إنجاح هذا الأسلوب، وبما ينعكس أثره على المجتمع ككل، وبما يخدم المكلف بالدرجة الأساس، ويخلق نوع من الطوعية لدى المكلف عند تقديم إقراره الضريبي، فضلاً عن كونه يحمل نوعاً من الانسجام بين السلطة المالية والمكلف.
- 6- عند تطبيق الأساليب الأخرى في عملية التحاسب الضريبي من قبل الهيئة هذا يجعلها تحتاج إلى كادر ضريبي بأعداد كبيرة للقيام بزيارة ميدانية للشركات الخاضعة للضريبة ولعدة مرات للاطلاع على سير العمل فيها، وهنا قد تنشأ علاقة ما بين مكلف الضريبة والموظف المختص، تؤدي بالنتيجة أحياناً إلى التأثير في استقلاليته وموضوعيته، وهذا بدوره ينعكس على صحة نتائج العمل الضريبي التي يتوصل إليها ذلك الموظف.
- 7- يتطلب تطبيق أسلوب التقدير الذاتي تمتع كل من المدقق الداخلي والخارجي بكفاءة علمية وبخبرة عملية تؤهله لإنجاح هذا الأسلوب، مع ضرورة توافر العدد الكافي من المخمنين والمدققين الداخليين في قسم الشركات للحد من ظاهرة زخم العمل وإنجاز المعاملات الضريبية بأسرع وقت، واستعمال التكنولوجيا بشكل أوسع لتطوير العمل الضريبي، وما يوفره هذا الاستعمال من مجال لإنجاح تطبيق أسلوب التقدير الذاتي.



## 2- التوصيات

- 1- يفضل أتباع أسلوب التقدي الذاتي من قبل الهيئة بعدّه واحداً من الأساليب الحديثة والشائعة الاستعمال في مختلف دول العالم كأمریکا وبريطانيا والدول العربية كمصر والأردن في التحاسب الضريبي مع المكلفين لكونه الأسلوب الأنسب في جباية الضرائب الخاص بالشركات بغض النظر عن كونها شركات محدودة أو مساهمة.
- 2- عند تطبيق أسلوب التقدير الذاتي في عملية التحاسب الضريبي يفضل أن يكون هناك نوع من التعاون والوعي المتكامل بين الأطراف ذات العلاقة في هذه المرحلة وهم (المكلف والمدقق الداخلي والمدقق الخارجي)، إذ يجب أن يلتزم كل طرف بما عليه من واجبات ومسؤوليات تفرضه عليه القوانين والتعليمات الخاصة بالمجال الضريبي، كي تسهل العملية بأكملها.
- 3- ينبغي على الإدارة الضريبية بمستوياتها المختلفة إرشاد وتوجيه موظفيها في إظهار حُسن التعامل مع المكلفين، وفي تبني تطبيق أسلوب التقدير الذاتي لما له من إيجابيات وأوجه متطورة في العمل الضريبي، وتفعيل القوانين التي تدعم وتشجع على تطبيق هذا الأسلوب، وإصدار التعليمات التي من شأنها تعزيز قابليات الجهاز الضريبي عند تطبيق أسلوب التقدير الذاتي لأهميته.
- 4- يتطلب العمل التدقيقي ضرورة وأهمية التعاون والتنسيق بين كل من المدقق الداخلي والخارجي، مما يؤدي إلى تكامل دورهما في إتمام العمل التدقيقي في جانب مهم وهو تحاسب مكلفي الضرائب، على وفق ما يتطلبه العمل من موثوقية ومصداقية يوليها المدقق الداخلي بنتائج عمل وبرأي المدقق الخارجي، وهذا بدوره يعتمد على السمعة التي تتمتع بها مكاتب مراقبة وتدقيق الحسابات.
- 5- يبني نجاح أسلوب التقدير الذاتي على تفاعل السلطة المالية مع ملاكات الهيئة من جهة وأطراف أخرى من جهة تقدم الدعم والإسناد للإدارة الضريبية وللهيئة ككل وللمدققين، كمناسبة المحاسبين والمدققين والسلطة التشريعية وديوان الرقابة المالية ووزارة المالية ووسائل الإعلام ومنظمات المجتمع المدني من خلال نشر الوعي الضريبي لدى المكلف، وبما يفوق تبني أي تجربة نحو النجاح.
- 6- ينطوي أسلوب التقدير الذاتي على بعض الجوانب الإيجابية ومنها تقليص مجالات الفساد الإداري والمالي التي قد تحدث من قبل منتسبي الهيئة، وذلك من خلال عدم ذهاب موظف الضريبة إلى مقر شركة المكلف لتحديد مقدار الضريبة المفروضة عليه بعد إطلاعه على وفق الجولات الميدانية على الشركات الخاضعة للضريبة.
- 7- ينبغي تفعيل دور شعبة التدقيق الداخلي عند تطبيق أسلوب التقدير الذاتي من خلال إمدادهم بالعدد الكافي من الموظفين وتقسيم العمل فيما بينهم، وضرورة إدخالهم بدورات تدريبية يتوضح لهم من خلالها تفاصيل العمل بأسلوب التقدير الذاتي كافة، علماً إن مؤهلاتهم وخبرتهم كانت جيدة نوعاً ما، ودعمهم بأخلاقيات وسلوكيات تعزز فيهم بعض الصفات البشرية كالأمانة والنزاهة والسرية والموضوعية، ويفضل استعمال الحاسب الإلكتروني بشكل أوسع لما يوفره من خدمات آنية ومستقبلية تسهم بشكل أو بآخر بتطوير العمل الضريبي في الهيئة.



## ثبت المصادر

### أ- المصادر العربية

#### أولاً- الوثائق الرسمية

- 1- جمهورية العراق، قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته وملحقاه رقم (1) ورقم (2)، ط2، مطبعة الزمان، بغداد، 1996.
- 2- جعفر، صباح صادق، مجموعة قوانين الضرائب، ط2004، 1.
- 3- وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، قسم الاستقطاع المباشر، التعليمات الخاصة بكيفية استقطاع ضريبة الدخل بطريقة الاستقطاع المباشر مع ملاحق بالبيانات والتعليمات للسنوات من 1977 ولغاية 1983 ونسب الضريبة للشركات، مطابع الرسالة، 1983.

#### ثانياً- الكتب العربية

- 1- التميمي، هادي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط3، دار وائل للنشر، عمّان، 2006.
- 2- عبد الله، خالد أمين، التدقيق والرقابة في البنوك، ط1، معهد الدراسات المصرفية، عمّان، 1998.
- 3- عبد الله، خالد أمين، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، ط2، دار وائل للنشر، عمّان، 2004.
- 4- عثمان، عبد الرزاق محمد، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، ط2، دار الكتب للطباعة والنشر، العراق، 1999.
- 5- عفانة، عدي والقطاونة، عادل والجدة، أحمد، المحاسبة الضريبية، ط1، دار وائل للنشر، عمّان، 2004.
- 6- المطارنة، غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمّان، 2006.
- 7- المطارنة، غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمّان، 2009.
- 8- نور، عبد الناصر وعدس، نائل حسن والشريف، عليان، الضرائب ومحاسبتها، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمّان، 2008.
- 9- عطا، محمد حامد، الفحص الضريبي علماً وعملاً- الموسوعة الضريبية، الإسكندرية، 2002.

#### ثالثاً- المجلات والدوريات

- 1- البغدادي، صلاح صاحب شاكر وشمخي، ضياء، ال تقدير الضريبي الذاتي... بين حُسن الاختيار وسوء التطبيق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد1، العدد1، ك2، شباط، آذار، 2006.
- 2- مشكور، سعود جايد والخرسان، محمد حلو داود وعبد الله، كاظم علي، تقويم إجراءات السلطة المالية لضمان التطبيق الجيد لأسلوب التقدير الذاتي، 2002، (بحث غير منشور).
- 3- الخرسان، محمد حلو داود، تحسين الإذعان الضريبي عن طريق نظام التقدير الذاتي في العراق بالمقارنة مع الدول المتقدمة، وزارة المالية- الدائرة الاقتصادية/ قسم السياسة الضريبية، بحوث أعمال مؤتمر الإصلاح الضريبي الذي نظّمته وزارة المالية بالتعاون مع شركة بيرنك بوينت للفترة من 2006/11/22-21.



## رابعاً- الرسائل الأطاريح والبحوث الجامعية

- 1- أمين، عبد الله محمود، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، أطروحة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد - الجامعة المستنصرية كجزء من متطلبات درجة الدكتوراه فلسفة في المحاسبة، بغداد، 2000.
- 2- البازي، علي محمد علي، الارتقاء بشعبة التدقيق الداخلي في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب باعتماد أسلوب التقدير الذاتي، بحث مقدم إلى مجلس الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين للحصول على شهادة المحاسبة القانونية، بغداد، 2009.
- 3- الزهيري، محمد سلمان عواد، دور مهنة مراقب الحسابات في تفعيل آلية التقدير الذاتي، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب/ قسم الشركات، بحث مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين لنيل شهادة المحاسبة القانونية، بغداد، 2009.
- 4- السعدي، مروج طارق حسن جواد، تقدير الوعاء الضريبي باستخدام طريقة التقدير الذاتي بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، بحث مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية في جامعة بغداد لنيل شهادة الدبلوم العالي في الضرائب المعادلة للماجستير، بغداد، 2007.
- 5- صلاح الدين، نادر يوسف محمد، مدى مصداقية البيانات المالية المدققة لدى دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية، أطروحة مقدمة إلى جامعة النجاح الوطنية- كلية الدراسات العليا لنيل درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، نابلس- فلسطين، 2005.
- 6- الغربان، فاطمة صالح مهدي، العلاقة بين التدقيق الداخلي وبيئة الوحدة الاقتصادية دراسة تطبيقية في البنك المركزي العراقي، أطروحة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة بغداد لنيل شهادة الدكتوراه فلسفة في العلوم المحاسبية، بغداد، 2009.
- 7- الكبيسي، مازن محمود عبد الله، أهمية العناية المهنية في تدقيق البيانات المالية وأثرها في إنجاح طريقة التقدير الذاتي لضريبة الدخل، بحث مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين لنيل شهادة المحاسبة القانونية، بغداد، 2008.
- 8- نعيث، بدر رشيد، الالتزام بالمبادئ العامة لتدقيق البيانات المالية وأثرها في تحديد وعاء ضريبة الدخل، بحث مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية- جامعة بغداد لنيل شهادة الدبلوم العالي في الضرائب المعادلة لشهادة الماجستير، بغداد، 2009.
- 9- النعيمي، محمد رضا عارف، الفحص الضريبي للشركات في ضوء المتطلبات القانونية برنامج تطبيقي مقترح في الهيئة العامة للضرائب، بحث مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية- جامعة بغداد لنيل شهادة الدبلوم العالي المعادل للماجستير في الضرائب، بغداد، 2008.
- 10- الهاشمي، ضياء شمخي جبار، تقويم آلية التدقيق الداخلي لتحاسب مكلفي ضريبة الدخل في العراق دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب، بحث مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية- جامعة بغداد لنيل شهادة الدبلوم العالي المعادل للماجستير في الضرائب، بغداد، 2005.

**خامساً- الانترنت****1- التدقيق الداخلي**

<http://www.acc4arab.com/acc>

2- الإطار المهني لممارسة أعمال التدقيق الداخلي/تعديلات على الإطار المهني لممارسة أعمال التدقيق الداخلي، يناير، 2009.

3- أثر التدقيق والرقابة على العمل الضريبي

[www.ktaby.com](http://www.ktaby.com).2007

4- سفيان، أسلوب التقدير الذاتي أحد متطلبات الإصلاح الضريبي، 29-3-2010.

<http://www.almadapaper.net/news.php?action=view&id=14572>

**ب- المصادر الأجنبية****A- BOOKS**

1- Arens, Alvin A. & Lobbecke, James K., "Auditing: An Integrated Approach", 8<sup>th</sup> ed., New Jersey, Prentice-Hill, Inc., 2000.

2- Arens, Alvin A. & Elder, Randal J. & Beasley, Marks., "Auditing and Assurance Services" 10<sup>th</sup> ed., New Jersey, Pearson Prentice Hall, 2005.

**B- ENTERNET**

1- IIA, International Standards for the Professional Practice Internal Auditing, 2002.

2- Auditing Practices Board (APB), "what is Auditing", London, 1996.

3- IFAC, "International Standards on Auditing", 2003.

<http://www.ifac.org> / ifac .