

# واقع التحاسب الضريبي في العراق وافاق تطويره

م. د. ورقاء خالد عبد الجبار  
م. د. فداء عدنان عبيد  
الكلية التقنية الادارية

## المخلص:

هذا البحث يعد محاولة بسيطة وجهد متواضع هدفه الاول والاخير الاشارة الى الية عمل التحاسب الضريبي هدفها التخفيف عن كاهل المكلف واعطاء حرية اكثر للمخمن لتطبيق ما جاء به المشرع الضريبي في وصف المخمن ولكي يكون مخمن فعلاً وليس محاسباً يطبق عمليات حسابية املتتها عليه الضوابط السنوية الصادرة عن الجهات فلا يستطيع تقدير وضع المكلف وقد يكون غير مقتنع بعمله في بعض الاحيان بسبب تحجيم دوره من قبل الهيئة العامة للضرائب .

وعليه يتضمن هذا البحث اربع مباحث ، المبحث الاول يتضمن منهجية البحث والمبحث الثاني يتضمن تعريف المحاسبة الضريبية واغراضها والمبحث الثالث تضمن التعرف على خطوات المحاسبة الضريبية وعناصرها أما المبحث الرابع فتضمن اهم الاستنتاجات والتوصيات.

## المصطلحات الرئيسية للبحث: الضرائب- التحاسب الضريبي- المحاسبة الضريبية- الهيئة العامة

للضرائب- الضريبة الواحدة، الضرائب المتعددة- الضريبة التصاعدية- الضرائب النسبية- الضرائب التنازلية- الضرائب على الاشخاص- الضرائب على الاموال- الضرائب المباشرة- الضرائب غير المباشرة- ضريبة على الثروة- ضريبة الدخل.



مجلة العلوم  
الاقتصادية والإدارية  
المجلد ١٩  
العدد ٧٢  
الصفحات ٤١١-٤٩٤



## المقدمة:

تواجه الهيئة العامة للضرائب تحديات كثيرة في تطبيق مفهوم الشفافية إذ يتطلب الوصول إليها الكثير من الاجراءات الادارية والقانونية والمالية.

ان زيادة القوانين الضريبية وتنوع الضوابط والاعامات جاء نتيجة لزيادة اعداد المكلفين وتنوع الانشطة الضريبية، مما ضاعف الاعباء على السلطة المالية في ايجاد السبل الكفيلة لزيادة وعي المكلفين بالضريبة وزيادة كفاءة المخمن في اجراء عملية التحاسب الضريبي .

وبما ان الشفافية تتطلب من الهيئة العامة للضرائب الافصاح عن كل ما من شأنه زيادة الوعي الضريبي للمكلفين وتحقيق الرقابة على عملياتها من الاطراف الداخلية والخارجية ، فانها من جهة اخرى تتطلب افصاح المكلف عن جميع الدخول التي حصل عليها خلال سنة تحقق الدخل ومن ثم فان هناك مسؤوليات متبادلة للهيئة والمكلفين على السواء في تطبيق هذا المفهوم ولا يمكن ربط هذا المفهوم بجهة واحدة فقط.

ان ضعف نظم المعلومات والاعتماد على الاساليب اليدوية في العمل الضريبي جعل هناك صعوبة في تقديم المعلومات في الوقت المناسب وبجهد وكلفة اقل مما عاد سلباً على اجراءات التحاسب الضريبي اذ من خلال المعاشية العملية في الهيئة وفروعها تبين ان اكثر المكلفين وبعض موظفي السلطة المالية لايعملون بالتغيرات التي تحصل على القوانين ، الضوابط والاعامات الضريبية.

وقد اختلف الباحثون في تحديد مفهوم المحاسبة في حقل الضريبة فذهب البعض منهم الى القول بانها العلم المنبثق من المحاسبة النظرية والمتصل ببعض العلوم المحاسبية المتعلقة بالسلوك المادي للاشخاص مستهدفاً تعيين وتقدير اموالهم الخاضعة للضريبة وتحديد القدر الذي يؤدي منها الى الدولة بينما يذهب البعض الاخر الى القول ان المحاسبة الضريبية لاتعد علماً مستقلاً عن المحاسبة وانما هي فرع من فروعها فهي اذاً ليس سوى تطبيق لقواعد واصول المحاسبة بهدف تفسير تشريع الضريبة.

في هذا البحث يتضح لنا ان المحاسبة الضريبية تختلف عن انواع المحاسبة الاخرى وانها تتولد من استنتاج بين طرفين جعلهم القانون الضريبي يشبهون الى حد ما الغالب والمغلوب فالأول تعلم وتمرس على الغور في اعماق المكلف للتعرف على مصادر دخله الخاضعة للضريبة والثاني يحاول بشتى الطرق التهرب عن اعطاء الحقيقة خوفاً من الاستحواذ على بعض امواله التي جناها من العمل او التجارة.

اذاً هي سلوك مادي مرتبط بالسلوك النفسي والعقلي والرغبات المتعكسة الاتجاه فالطرف الاول يسعى الى تحقيق ماتطلبه منه الدولة من ايرادات مالية خلال مدة محددة اما الطرف الثاني فلا هم له سوى التقليل من قيمة الضريبة المفروضة عليه.

ولاتخلو هذه العملية من القواعد والاسس المحاسبية التي شرعها القانون الضريبي وتتداخل في بعض محاورها مع المحاسبة الحكومية التي تتبعها الدولة العراقية في دوائرها ولكن في حدود معينة فالتحاسب الضريبي يبدأ من محاكاة المخمن للمكلف لتقدير الضريبة الواجب دفعها ليقوم الاخير بتسديدها الى الصندوق عندها تبدأ عملية المحاسبة الحكومية وهذه التفاصيل هي محور بحثنا هذا وفي نهاية البحث توصلنا الى عدد من التوصيات سعياً الى اضافة بعض الجهد المتواضع الى من سبقونا في البحث في هذا الموضوع.



## المبحث الأول / منهجية البحث

تعد منهجية البحث الخطوة الأولى التي توضح المسار العلمي الذي اختاره الباحثان، إذ سيتم من خلالها تناول مشكلة البحث وتحديد أبعادها كما سيتضمن أهمية البحث واستعراض الفرضية التي تم بناؤها وصولاً إلى الهدف المطلوب تحقيقه ومن ثم تحديد أسلوب البحث وعينته مع بيان المدة التي يقع ضمنها البحث ووسائل جمع البيانات التي ستستخدم في إعداد البحث وتتكون من :-

### أولاً-مشكلة البحث

يعد غياب مفهومي الإفصاح والشفافية لكل من الهيئة العامة للضرائب والمكلفين سبباً رئيسياً في :-

١. ان عدم وضوح القوانين والضوابط والإعامات الضريبية لدى المكلفين سينعكس سلباً على إجراءات التحاسب الضريبي وبالتالي تفقد الضريبة ركناً أساسياً من أركانها وهو العدالة الضريبية مما سيكون سبباً في ممارسة عمليات الفساد الإداري والمالي.
٢. ان غياب هذين المفهومين في تعاملات المكلف مع الهيئة يعد سبباً رئيسياً في زيادة التعقيد والروتين في إجراءات التحاسب الضريبي لعدم ثقة الهيئة بالإقرارات التي يقدمها المكلف وبالتالي زيادة الكلف والجهد والوقت.
٣. ان عدم توفر الشفافية ووضوح القانون والإجراءات الضريبية سيؤدي إلى عدم فاعلية الرقابة الخارجية (منظمات المجتمع المدني).

### ثانياً-هدف البحث

انطلاقاً من مشكلة البحث فإن الهدف منه هو دراسة واقع الشفافية في الهيئة العامة للضرائب والآثار المترتبة عن غياب هذا المفهوم مع مفهوم الإفصاح في تعاملات الهيئة مع المكلفين وتعامل المكلفين مع الهيئة، إذ يهدف العمل بهذين المفهومين إلى بيان الدور الإيجابي الذي يمكن أن يلعبه هذين المفهومين في الحد من الفساد الإداري والمالي واعطاء المصداقية لعملية التحاسب الضريبي.

### ثالثاً-فرضيات البحث

لغرض تحقيق هدف البحث تم الانطلاق من مجموعة فرضيات وضعت بشكل يمكن عن طريقها توضيح مشكلة البحث وهي كما يأتي:-

١. ان الوصول إلى الشفافية والإفصاح في تعاملات المكلفين مع الهيئة يوفر أساساً عملياً سليماً لتحقيق العدالة الضريبية إذ يتعذر على المكلفين فهم القوانين والضوابط والإعامات الضريبية من دون توفر الشفافية ، ولتسهيل إجراءات التحاسب الضريبي ومن ثم يقلل من إجراءات التعقيد والروتين الناتجة عن ذلك مما يؤدي إلى توفير في الجهد والوقت والتكاليف.
٢. ان توفر الشفافية ووضوح القانون والإجراءات الضريبية سيؤدي إلى تحسين الرقابة الخارجية (منظمات المجتمع المدني).

### رابعاً-حدود البحث

تم اختيار بعض فروع الهيئة العامة للضرائب في بغداد لغرض إجراء الجانب الميداني من البحث.



## خامساً- صعوبات البحث

كان في طريق اعداد البحث بعض الصعوبات اهمها:-

١. يعد من البحوث الاولى التي تتناول موضوع الشفافية الضريبية.
٢. صعوبة الحصول على المصادر الاجنبية للجانب النظري وعدم توفر الكتب المعتمدة .
٣. التغيرات السريعة التي تحصل على القوانين والضوابط والاعامات خلال مدة البحث.

## المبحث الثاني/ تعريف المحاسبة الضريبية واغراضها

قبل التعرف الى مفهوم المحاسب الضريبية واغراضها لابد لنا ان نعرف مالمقصود بالضريبة وانواعها ومن ثم التعرف على المحاسبة الضريبية والتحاسب الضريبي.

### اولاً-تعريف الضريبة

تعددت التعاريف التي تبين ماهية الضريبة على وفق وجهات نظر الباحثين من الناحية المالية والقانونية والاجتماعية ، ومنهم من وصفها بانها"من مستلزمات السلطة التي تمارسها الدولة على رعاياها"  
 • ورد في نظرية العقد الاجتماعي للفيلسوف روسو"أن يتنازل كل فرد عن قسم من حرياته الطبيعية الى حاكمة ترعى شؤون الجماعة مستمدة سلطاتها من هذا التعاقد المشترك"  
 وطبقاً لهذه النظرية فقد اعتبرت الضريبة في نظر كثير من العلماء "بانها صلة تعاقدية بين الدولة والفرد فمثلاًالعالم كمونتسكيو اعدها "عقد بيع الفرد يشتري من الدولة حق التمتع بالجزء الآخر والتأمين عليه.  
 • عرف ادم سمث الضريبة "بانها عقد ايجار فالدولة توجد الخدمات والمرافق العامة والفرد يدفع لها الايجار نظير استخدام هذه المرافق".  
 عرف جير اردن الضريبة "بانها عقد ضمان أي قسط التأمين أو الضمان الذي يدفعه المقيمون داخل حدود الدولة لقاء التمتع بسلامة أشخاصهم وأموالهم".(ياسين، ٢٠٠٥ : ١١).  
 عرفت ايضاً بانها "فريضة مالية تستوفيها الدولة على وفق قواعد تشريعية مقررة بصورة الزامية ونهائية ، وتفرض على المكلفين تبعاً لمقدرتهم على الدفع ولغاية توافر الاموال اللازمة لتغطية نفقات الدولة ولتحقيق اهداف مالية واقتصادية واجتماعية".(كفانة، القطاونة، ٢٠٠٤ : ٥). وعرفت ايضاً "انها استقطاع نقدي جبري تجبره الدولة او احدى هيئاتها العامة على موارد الوحدات الاقتصادية بقصد تغطية الاعباء العامة دون مقابل محدد، وتوزيع هذه الاعباء بين الوحدات الاقتصادية على وفق مقدراتها التكاليفية".(الرفاعي، ١٩٩٨ : ٧).

### ثانياً-اركان الضريبة

يتضح من التعاريف السابقة ضرورة توافر اركان متكاملة في الضريبة هي:

- الركن اول: الضريبة فريضة الزامية
- الركن الثاني: الضريبة تحددتها الدولة.
- الركن الثالث: الضريبة فريضة بلا مقابل.
- الركن الرابع: الغرض من الضريبة المساهمة في تحقيق أهداف المجتمع.(حشيش، ٢٠٠٤ : ١٥).



## ثالثاً-انواع الضرائب

تعدد انواع الضرائب وتختلف صورها الفنية باختلاف المكان والزمان ولكل نوع من هذه الانواع مزاياه وعيوبه، لذلك لا تقتصر النظم الضريبية الحديثة على نوع من انواع الضرائب دون سواه، بل تحاول كل دولة أن تتخير مزيجاً متكاملًا من أنواع الضرائب وان تصيغه في أكثر صور التنظيم الفني ملائمة لتحقيق أهداف المجتمع. وهذا هو سر اختلاف الأنظمة الضريبية من دولة لأخرى. ويتوقف نجاح الدولة في اختيار النظام الضريبي الأمثل على معرفة كاملة بأيدولوجيات المجتمع وكافة أوضاعه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، والاهداف التي يسعى الى تحقيقها ، وعلى تفهم بالاسس العلمية لرسم السياسة الضريبية. وتنقسم الضرائب على:

- الضريبية الواحدة Sole tax والضرائب المتعددة Multiple taxes.
- الضرائب التصاعدية Progressive الضرائب النسبية Proportional والضرائب التنزلية Regressively.

- الضرائب على الاشخاص Personal taxes والضرائب على الاموال Fund taxes . ويمكن تقسيم الضرائب على الاموال الى الأقسام الآتية:
  ١. الضرائب المباشرة Direct taxes والضرائب غير المباشرة Indirect taxes
  ٢. الضرائب على الثروة (الضرائب على رأس المال) Estate taxes.
  ٣. الضرائب على الانفاق Sales taxes .
  ٤. الضرائب على الدخل Income taxes.(مصدر سابق، ٢٠٠٤: ١٨).

## رابعاً- تعريف المحاسبة الضريبية

على الرغم من ان المحاسبة الضريبية قد يصعب اعطائها تعريفاً محدداً الا اننا نستطيع ان نعطي اطارا يحوي في داخله جوانب هذا النظام فنقول ان المحاسبية الضريبية تعني مجموعة الاسس والقواعد والاجراءات التي تعتمد في تنظيم وتسجيل السلوك المادي للأشخاص بهدف تعيين وتقدير اموالهم الخاضعة للضريبة وتحديد القدر الذي يؤدي منها الى الدولة وهناك جانبين في هذه المحاسبة. (الكعبي، ١٩٩٨: ٣٣).

١. الجانب العلمي :- المحاسبة الضريبية تعد فرع منبثق عن المحاسبة المالية وتتصل ببعض العلوم المحاسبية وتعتمد على الاصول والمبادئ والاسس لغرض بناء نظام ضريبي سليم .
٢. الجانب الفني :- وهو جانب تطبيقي يعتمد على الخبرة الفنية والمحاسبية والقانونية لتحقيق اهداف المشرع الضريبي والذي يتم كما يأتي :-
  - (أ) اختيار النظام المحاسبي الذي يتكون من دفاتر وسجلات ومستندات وتسجيل امين للعمليات المالية للمشروع.
  - (ب) عرض وتحليل البيانات المحاسبية واستخراج النتائج لتحديد الوعاء الخاضع للضريبة .
  - (ج) اعداد الاقارات وفحص الدفاتر والسجلات للشخص (طبيعي ، معنوي) والتأكد من صحة الاقارات وامانتها.
  - (د) تثبيت وتسجيل النشاط المالي للمشروع بواسطة المستندات في الدفاتر والسجلات تسجيلاً اميناً.



وبهذا فإننا نرى ان المحاسبة الضريبية تخضع للقانون وان كافة الاجراءات محددة بمواد قانونية وتعليمات مركزية موحدة سواء كانت تتعلق بالاسس المحاسبية او المستندات او المعالجات القيدية كما ان المحاسبة الضريبية تخضع لدليل الموازنة ، فكافة القواعد التي تتبع في الوحدات الضريبية ابتداء من مراجعة المكلف وتسجيله ونشوء الايرادات مروراً بمراحل التسجيل والترحيل واعداد البيانات والرقابة واجراءات الحفاظ على اموال الدولة .

كل هذه الامور محددة وبموجب القانون و التعليمات التي تصدرها السلطة المالية وهذه مجموعها تشكل النظام المحاسبي الضريبي ويتضح لنا من خلال هذا التعريف للمحاسبة الضريبية بانها تجمع بين النظام المحاسبي و النظام المالي والصلاحيات والرقابة وهي ليست عملاً محاسبياً فحسب وهو ما يجعل الاقدام والخوض في بحث هذا الموضوع امراً صعباً من قبل الأكاديميين الذين لم تتح لهم الفرصة للتطبيق العلمي في الدوائر الضريبية ولهذا السبب كان الاهتمام بهذا النوع من المحاسبة قليل من قبل الاوساط العلمية .

### خامساً- سمات المحاسبة الضريبية:

ان المحاسبة الضريبية بشكل عام تعنى بلتصرفات المالية كافة وهي تدور في الدوائر الضريبية وتتداخل مع المحاسبة الحكومية وتستكمل بها من خلال التصرفات الآتية :- (العبيدي، ١٩٩٨، ٤٣).

١. الايرادات تستحصل عن طريق وصولات القبض وتدون في سجل الايرادات (سجل الصندوق) محاسبية.
٢. وحدة نماذج المستندات التي تستخدم سواء كانت سندات صرف ام قيد وتستخدم من قبل كافة الوحدات الضريبية .
٣. وحدة نماذج السجلات وذلك لضمان وحدة المعالجات ووحدة البيانات ووحدة العمل بما يسهل على الموظف عند انتقاله من أي وحدة الى اخرى .
٤. وحدة البيانات الشهرية والسنوية فان كافة الفروع الضريبية عليها تقديم البيانات الشهرية والسنوية الى الهيئة العامة للضرائب بموجب جداول ذات نماذج موحدة وذلك ضمناً لوحدة البيانات المقدمة الى الهيئة .
٥. وحدة نظام الرقابة سواء اسلوب العمل او تحديد اجهزة الرقابة وارتباطها الاداري .

### سادساً- اغراض المحاسبة الضريبية:

- يتضح لنا من اسم المحاسبة الضريبية بأنها اختلفت بالاغراض الآتية :-
- (١) حصر ما يستحق على الافراد من الضرائب بأنواعها كافة.
  - (٢) التعامل بشكل مباشر مع الاشخاص ((طبيعيين او معنويين)) للتوصل عن طريق التحوار الى مدخولاتهم الحقيقية باخضاع ما يشملهم قانون الضرائب الى الضريبة .
  - (٣) التعامل مع الارقام وفق قوانين وتعليمات تصدرها السلطة المالية .
  - (٤) تسجيل تفاصيل المعاملات المالية التي تتم في الادارات الضريبية الخدمية .
  - (٥) فرض رقابة على الاموال لكي لا تتعرض للتهرب وكشف ما يقع من ذلك في نفس الوقت .
  - (٦) اعداد بيانات شهرية وفصلية تبين الايرادات التي استحصلتها الدوائر الضريبية من المكلفين لمعرفة تحقيق المخططات المرسومة لها لغرض الوقوف على المركز المالي.
  - (٧) تمكين الجهات المختصة من اجراء دراسة اقتصادية على ماتؤديه الوحدات من خدمات من حيث عواندها عن طريق البيانات الختامية التي توفرها بعد تبويبها وتحليلها بما يمكن من تحقيق اهدافها



- ٨) تبادل المعلومات مع دوائر الدولة التي لها علاقة بالمؤسسة الضريبية والتي تساعد في حصر بعض الدخول الخاضعة للضريبة منعاً للتهرب الضريبي .  
ولأن المحاسبة الضريبية متصلة بهدف مهم من اهداف الدولة فانها ينبغي ان تتصف بالخصائص التالية والتي تحدد طبيعتها وتميزها عن سواها وهي :-
١. ينبغي ان تكون نظم المحاسبة الضريبية متطابقة مع المتطلبات الدستورية ومتطلبات القوانين الضريبية و التعليمات الصادرة عن المؤسسة الضريبية .
  ٢. ينبغي ان تسمح الحسابات باظهار الاهداف والاغراض التي وجدت من اجلها دوائر الضريبة .
  ٣. ينبغي ان تكون النظم المحاسبية صالحة لتقديم البيانات المالية الاساسية اللازمة لاغراض التخطيط وعمل البرامج .
  ٤. ينبغي ان تكون النظم المحاسبية خاضعة الى رقابة داخلية وخارجية للتأكد من سلامتها وامانة القائمين عليها .

### سابعاً-اهمية المحاسبة الضريبية:

المحاسبة الضريبية هي اداة لتحقيق هدف واهميتها تأتي من اهمية الاهداف التي ترمي الي تحقيقها و القائمين بالعمل في ضوء نظم المحاسبة الضريبية هم قطاع حكومي ينتشر في ارجاء العراق في دوائر فرعية ترتبط بالهرم الضريبي وهذا القطاع يقوم باعمال المحاسبة الضريبية مع المكلفين الخاضعين لقانون الضريبة وفق معايير وضوابط وقانون ، وقد اتسع هذا القطاع اتساعاً كبيراً في السنوات الاخيرة وتطورت كوادره نظرياً وعملياً وقد اهتمت الهيئة العامة للضرائب بهذه الكوادر فادخلتها الكثير من الدورات في حقول شتى ولكن جميعها تنصب في موضوع المحاسب الضريبي وكيفية التعامل مع المكلف والنظم المحاسبية المتبعة في احتساب الضريبة والكشف عن مصادر الدخل لدى المكلف والتوصل الى حقيقة ادعائه او اخفائه لبعض مصادر الدخل ، وان هذه الدورة قد افادت المشتركين فيها وسوف تنعكس هذه الفائدة على المؤسسة التي يعملون فيها وهناك بالاضافة الى هذه الدورة دورات سنوية في التخمين والتدقيق والجباية والامور المالية التي تقوم بها هذه المؤسسة وكل هذا الاهتمام يعكس اهمية هذا النوع من المحاسبة خاصة وان التطور الذي يحصل في بلدنا العزيز في كافة المجالات ادى الى اتساع المهن وانتشارها وتعدد انواعها اضافة الى العمران الواسع الذي يشهده البلد في كافة الاتجاهات وكل هذا ادى الى زيادة الايرادات سنة بعد اخرى مما يستوجب نظام محاسبي يضمن السيطرة على اموال الدولة المتأتية من مورد مهم من مواردها المالية في الوقت الحاضر الا وهي الضرائب .

ان هذا التوسع في اهمية المحاسبة الضريبية جاء نتيجة للتوسع في المهن وتنوعها وانتشارها وكذلك لاهمية الايرادات التي تأتي منها خاصة واننا حرمانا من التمتع بالزراعة نتيجة قسوة البيئة وتوقف الكثير من العجلات التي كانت تدير دفة الصناعة وانعدام ايرادات التجارة الخارجية.(الصبان، ١٩٩٥ : ٦٢)



### المبحث الثالث/ التحاسب الضريبي مراحل وقواعده

قلنا سابقاً ان هناك جانبين في عملية المحاسبة الضريبية اولها الجانب العلمي وهذا جانب نظري تحدثنا عنه اما الجانب الثاني فهو الجانب الفني وهو الجانب التطبيقي الذي نسعى الى شرحه في هذا المبحث

يعتمد هذا الجانب على الخبرة الفنية والمحاسبة القانونية لتحقيق اهداف المشرع الضريبي وهذه الخبرة تأتي من خلال الدراسة والدورات والممارسة العملية للفاحص الضريبي (المخمن).

وينبغي اولاً ان نعرف معنى الفحص فهو يعني لغويّاً البحث عن الشيء أي ان هناك امر محدد يبحث عنه ومهنيّاً يمكن تحديده كما يلي " البحث عن الحقائق و نتائج معينة في ثنايا الحسابات والوثائق المختلفة التي يصح ان يكون قد سبق مراجعتها على النحو المألوف كما قد يقصد منه الوصول الى المركز المالي والاقتصادي للمنشأة على وجه التحديد.(الهاروني، ١٩٧٠: ١٣٨٧) .

وبناءً على ماتقدم اعلاه فقد تبين ان هناك فصلاً له هدف محدد ويمكن تعريفه بانه فحص القوائم المالية للمكلفين (معنوي او طبيعي) بتمعن على ضوء المعلومات والبيانات الاضافية المتعلقة بهم لغرض الوصول الى المركز المالي الحقيقي في فترة زمنية محددة والى نتائج الاعمال الحقيقية خلال تلك الفترة المالية و التأكد من ان كل ذلك قد تم وفقاً لقوانين الضرائب.

ويستخلص من هذا التعريف مايتي:- (الكعبي، ١٩٩٨: ٢٣).

١. فحص القوائم المالية للمكلفين التي سبق وان تم صياغتها ونشرها اي ان القوائم المالية (الميزانية العامة والحسابات الختامية والكشوفات الملحقة بها) معدة ومجهزة حسب الاصول ومصادق عليها من قبل جهات معترف بها وبمصادقيتها .

٢. ان هناك مكلفين سواء كانوا شركات على اختلاف انواعها او افراد طبيعيين .

٣. وجود دراسة انتقادية متمعنة لهذه الحسابات .

٤. الهدف هو الوصول الى مركز مالي حقيقي ونتائج اعمال حقيقية اي بعيدة عن عناصر التلاعب او الغش من اجل التهرب الضريبي .

وكل تلك الاجراءات يجب ان تتم على ضوء النصوص القانونية لقانون الضرائب وهناك هدفين من عملية الفحص الضريبي :-

الهدف الاول :- الوصول الى الربح الضريبي الحقيقي .

الهدف الثاني :- يمثل ردع ووقاية للمكلفين من محاولة التلاعب بحساباتهم .

ان الفحص الضريبي يرتكز على ما يمتلكه الفاحص من معرفة نظرية للمحاسبة والتدقيق والقوانين والانظمة والتعليمات الضريبية والتي تشكل المقوم الاساسي له اذ انها تهيء القاعدة العلمية للتعرف على ارباح الوحدة الاقتصادية الخاصة للضريبة من خلال قراءة قوائمها المالية ، والواقع ان المعرفة النظرية للمحاسبة تعطي الفاحص الضريبي فهماً عميقاً لكيفية التنظيم المحاسبي للفقرات الواردة في القوائم المالية وبالتالي فعلم المحاسبة هو العلم الذي يرتكز عليه التدقيق ولذا يتطلب من الفاحص الضريبي المعرفة النظرية بالوسائل الفنية لتنفيذ العملية التدقيقية ثم معرفة الدليل الثبوتي .

ولاتكفي المعرفة النظرية وحدها لنشوء كادر من الفاحصين الضريبيين الجيدين بل ان الممارسة العملية لعمل المخمن واستنتاج قواعد عملية من خلال التطبيق هي الكفيلة بخلق مخمنين متمرسين وقادرين على القيام بعملية التخمين على اكمل وجه وتتخلص اعمال الفاحص الضريبي بالخطوات الاتية :-



## ١. المرحلة التحضيرية

- أ. دراسة ملفات المكلفين ومحتوياتها .
- ب. التأكد من المقتبسات و مصادرها .
- ج. دراسة القوائم المالية (للمشمولين) .
- د. الاطلاع على استمارات المسح ان وجدت .
- هـ. الاطلاع على تقديرات السنوات السابقة .
- و. تحديد الدخل الخاضع للضريبة .
- ز. ملاحظة السماحات القانونية التي يستحقها المكلف وحركتها .
- ح. ملاحظة هل ان المكلف مشمول بمسك الدفاتر .
- ط. الاستنتاج بعد المداولة مع المكلف هل ان المكلف كان صادقاً ام لا وهذا يعتمد على فإراسة المخمن وقدرته على التمييز .

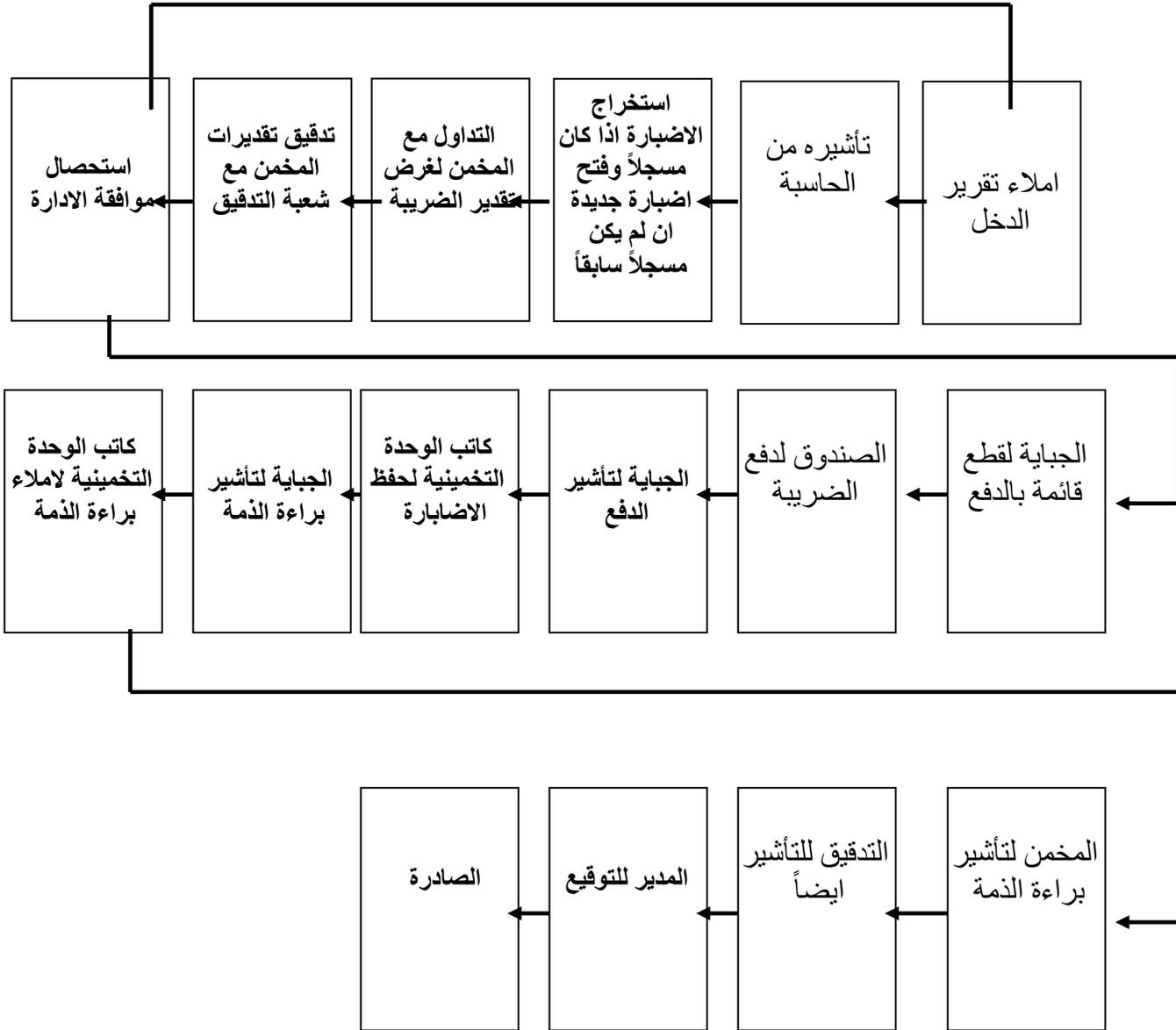
## ٢. المرحلة التنفيذية :

- أ. دراسة تقرير الدخل للسنة المالية وهل تم تقديمه ضمن الفترة القانونية والتأكد من المعلومات الواردة فيه من حيث اسم المكلف الرباعي واللقب وعنوان المهنة، الحالة الاجتماعية، مصادر دخله، توقيع المكلف نفسه او وكيله .
- ب. دراسة المقتبسات وادخالها ضمن التقرير .
- ج. في حالة وجود حسابات ختامية وميزانية فتمم مقارنتها مع المقتبسات وفحصها مكتبياً لكي يحدد موقف التقدير ان كان احتياطياً او نهائياً .
- د. التأكد من مطابقة التقديرات وفقاً لضوابط الهيئة العامة للضرائب المعمول بها خلال السنة التقديرية لان الضوابط تتغير من سنة لآخرى .
- هـ. التأكد من صحة احتساب السماح القانوني وصحة احتساب التنزيلات وبالتالي الدخل الخاضع للضريبة .
- و. احتساب الضريبة المتحققة وتوقيع المكلف على موافقته التحريرية للتقدير .
- ز. توقيع المخمن .

بعد هذه العمليات تأتي مرحلة الموافقة على التقدير من قبل لجان التدقيق العاملة في نفس الدائرة والتي يفضل ان تكون عناصرها قد مارست عمل المخمين قبل ان تصبح في التدقيق ويتلخص عمل هذه اللجان بالتأكد من الصحة الحسابية لتقدير الدخل والصحة المستندية من خلال نقل المعلومات (المقتبسات والحسابات) وهل ان الفاحص قام بعمله وفقاً لضوابط الهيئة وتعليماتها والقانون الضريبي وانظمتها ويكتمل عمل الفاحص بموافقة الادارة على التقدير .



وفيما يلي مخطط يوضح المراحل التي تمر بها عملية المحاسبة الضريبية للمكلف تقديم طلب للتحاسب



المصدر: اعداد الباحثان



من هذا المخطط تتضح لنا معاناة المكلف في مراجعاته لدوائر الضريبة خاصة وان الكثير من البنائيات المخصصة لفروع الهيئة العامة للضرائب لاتصلح لاستيعاب زخم المكلفين مثلما هي لاتتسع لزخم الموظفين ودواليب الاضابير والمناضد ولكي تتم عملية المحاسبة الضريبية بشكل سليم لابد من توفير وسائل الراحة لمن يقوم بها ولمن يدفع نتائجها (فالاول يقوم باحتساب الضريبة وفقاً لمبادئ المحاسبة الضريبية مع من هم معه في الدائرة الضريبية وكأنهم حلقة متسلسلة يكمل عمل بعضها عمل الاخر والثاني يقوم بدفع ضريبة المترتبة عليه لكي تتوضح في نهاية السنة نتائج اعمال الطرف الاول).

وفي بعض الاحيان على المخمن استيفاء بعض الضرائب من المكلف لنفس السنة التقديرية لمخالفتها قانون الضرائب ولان العمل لدى المكلف لازال مستمراً فتؤخذ الضريبة مقدماً ولكن على شكل امانات او عندما يصرح المكلف بانتهاء مصدر دخله عن طريق البيع فتؤخذ امانات للفترة التي مرت من السنة التقديرية تعادل تقريباً مقدار الضريبة المستحقة لنفس الفترة ولكن المكلف قد لايراجع الدائرة بعد انقطاع مصدر دخله فتبقى الامانات تشكل موقوفات لدى الفرع الضريبي ولايمكن عكسها ايراداً الا بمراجعة المكلف ولا يمكن عكس هذه الامانات الا بوجود نسخة من مذكرة القبض التي سلمت بموجبها هذه الامانات الى المصرف واذا مرت فترة من الزمن (عدة سنوات) وفقدت بعض المذكرات فمن الصعب عكس قيد هذه الامانات واخذها ايراداً لذا نقترح الاتي:-

١. يقوم كاتب المخمن بتأشير الاضابير التي فيها امانات وتبقى قائمة بأسماء المكلفين وأرقام اضاابيرهم محفوظة لدى الكاتب ويمتابة من المخمن يقوم الكاتب بتأشير المكلفين الذين راجعوا في السنة التالية وتم عكس قيد اماناتهم .
٢. المكلفين الذين لايراجعون الفرع لحد الشهر الاخير من السنة يتم عكس قيد اماناتهم بغض النظر عن مراجعتهم وذلك حفاظاً على هذه الاموال ولانها مستحقة لهذه السنة فعلاً وللقضاء على هذه الموقوفات التي تشكل رقماً لا يستهان به من مدخولات الدولة .
٣. حبذا لو تم تقسيم الامانات حسب تاريخ دفعها لئتم عكسها في السنة التالية بنفس التواريخ إذا لم يراجع أصحابها وبذلك تكون قوائم الامانات مرتبة حسب الأشهر ويسهل مراجعتها شهرياً.

### اولاً- القواعد الأساسية لعملية التحاسب

المشكلة المحاسبية في حقل الضريبة تعنى بالتأكد من القواعد الاساسية لاحتساب الضريبة ويقصد بها تلك الأسس والقواعد التي ينبغي أخذها بنظر الاعتبار في مجال التنظيم الفني للضريبة ، بحيث توفق بين مصلحة الخزينة العامة ومصلحة المكلفين دافعي الضريبة . ولقد توصل آدم سميث الى أربع قواعد ينبغي مراعاتها في مجال التنظيم الفني للضرائب بهدف التوفيق بين مصلحتي الخزينة العامة والمكلفين وهذه القواعد هي :-

١. قاعدة العدالة :- يرى الفكر المالي الحديث ان الضرائب النسبية لاتحقق العدالة بل ان الذي يحقق العدالة الصحيحة هي الضرائب التصاعدية لانها المعيار الأكثر عدالة في تقدير المقدرة على الدفع (القدرة التكلفة) لكل مواطن في تحمل الأعباء العامة وذلك لاختلاف العبء المالي الحدي مع اختلاف مستوى الدخل . (الكعبي، ١٩٨٨ : ٨).

وتجدر الإشارة الى قاعدة العدالة تعني في الفكر المالي الحديث بالإضافة الى الأخذ بالضرائب التصاعدية الأخذ بمبدأ الإعفاءات الأعباء الشخصية و العائلية كما تعني أيضاً بالتمييز في أسعار الضريبة تبعاً لمصدر الدخل .



٢. قاعدة اليقين:- ويقصد بها ان يكون دافع الضريبة (المكلف) على علم تام ومسبق بكل ما يتصل بالضريبة، أي ان تكون الضريبة محددة بوضوح وبلا تحكم من حيث الواقعة المنشئة لها ومبلغها وميعاد الوفاء بها وطريقة أدائها والوعاء الذي تفرض عليه الضريبة. (الخطيب، طافش، ٢٠٠٨: ٢٧).
٣. قاعدة الاقتصاد:- يراد بقاعدة الاقتصاد ان تكون نفقات جباية الضريبة في حدها الأدنى أي ضرورة تنظيم كل ضريبة بحيث لا يزيد ما يؤخذ من المكلفين عما يدخل خزينة الدولة الا باقل مبلغ ممكن .
٤. قاعدة الملائمة:- وتعني هذه القاعدة ان يتم جباية الضريبة في الوقت وبالطريقة الملائمة للمكلف، اي ان تكون طرق واوراق جباية الضريبة متلائمة مع ظروف المكلفين واوراق حصولهم على الدخل. (حشيش، ٢٠٠٤: ٤٤).
- يثير فرض اية ضريبة عدداً من المسائل الفنية التي ينبغي ان تؤخذ بنظر الاعتبار عند فرض الضريبة وتتعلق بتحديد الاوضاع او الاجراءات الخاصة بكل ضريبة، فينبغي أولاً اختيار وعاء الضريبة وأخيراً وسائل واجراءات تقدير الضريبة .
- ولاختيار المادة الخاضعة للضريبة اهمية كبيرة في تحديد موضوع وعاء الضريبة وسيحدد هذا المبحث بالضرائب على الدخل باعتبارها الصورة السائدة للضرائب فب عالم اليوم ذلك لان الدخل يعبر تعبيراً صادقاً عن المقدرة التكاليفية للمكلف والضرائب على الدخل تفرض بمناسبة اكتساب الدخل والحصول عليه فهي إذن ضريبة مباشرة على الدخل .
- والدخل باعتباره وعاء للضريبة قد ينظر اليه باعتباره الإيراد الدوري للمكلف وفقاً لنظرية المنبع او باعتباره الزيادة الحاصلة في ثروة المكلف خلال فترة معينة عادة ما تقدر بسنة واحدة وهذا وفقاً لنظرية زيادة القيمة الايجابية لذمة المكلف .
- وفي العراق اتخذ المشرع العراقي في مجال ضريبة الدخل موقفاً خاصاً فهو يشترط الدورية والانتظام بالنسبة للاعمال التجارية والصناعية واورد نصاً صريحاً باعتبار الارباح الناجمة عن احتراف المتاجرة بالاسهم و السندات دخلاً خاضعاً للضريبة ( الفقرة ٢ من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم ٩٥ لسنة ١٩٥٩ ) أي انه اشترط الاحتراف أي الدورية والانتظار ولاعتبار ارباح الاسهم والسندات دخلاً فانه يكون قد اخذ بنظرية المنبع في تحديد الدخل الخاضع للضريبة الا انه عاد وأخذ بنظرية زيادة القيمة الايجابية للمكلف بالنسبة للارباح الناجمة من العقار حيث اعتبر خاضعاً للضريبة ( الارباح الناجمة من ملكية العقار او نقل حق التصرف فيه ولو لمرة واحدة ) ( الفقرة ٤ من المادة ٢٥ من قانون ضريبة الدخل رقم ٩٥ لسنة ١٩٥٩ ) .
- وهذا وفي مجال تحديد الدخل الخاضع للضريبة يميز بين الدخل الاجمالي والدخل الصافي والاصل ان الضريبة تفرض على صافي الدخل وليس على الدخل الاجمالي ولتحديد الدخل الصافي يتم تنزيل كافة التكاليف التي تكبدها المكلف للحصول على الدخل ومنها على سبيل المثال اجرة المحل واجور العمال وكلفة ادارة المحل من كهرباء وماء وهاتف واندثار المكانن والعدد والادوات والاثاث وما الى ذلك من تكاليف ينفقها المكلف للحصول على الدخل كما تعد من تكاليف الدخل ايضاً اعفاء الحد الأدنى اللازم لمعيشة المكلف واعباءة العائلية .



## ثانياً-تقدير وعاء الضريبة :-

يقصد بوعاء الضريبة المادة او العنصر او الشئ الذي تفرض عليه الضريبة . والوعاء قد يكون شخصاً أو مالاً. كشخص المكلف أو رأسماله أو دخله أو السلع سواء كانت للمستوردة من الخارج أو المنتجة في الداخل واختيار وعاء للضريبة يتمتع بأهمية بالغة في سياسة الدولة للضريبة ، وتتوقف عدالة الضريبة ووفرة حصيلتها على حسن اختيار وعانها. ( ياسين ، ٢٠٠٥ : ٦٢).

يتعين من اجل التعرف على مقدار الضريبة المستحقة على المكلفين حصر وعاء الضريبة وتقديره تقديراً اقرب الى الصحة منعاً للتهرب الضريبي ولالجل ان الاضرار خزينة الدولة كما لا يضر المكلف اذا قدر بأكثر من الضريبة المستحقة عليه، وهناك عدة طرق لتقدير وعاء الضريبة اهمها :-

(١) التقدير المباشر وتقسّم الى طريقتين :

(أ) طريقة الاقرار وهذا ما تلجا اليه اغلب الدول حديثاً في تقدير وعاء الضريبة وتعني هذه الطريقة ان يلتزم المكلف ذاته بانه يقدم للسلطة المالية اقراراً تحريراً بدخله او ثروته مع بيان مصادرها وكلفة الحصول عليها وما يستحق من اعفاءات وسماحات وتنزيلات بغية تحديد الايراد الصافي الخاضع للضريبة . وفي العراق تنص الفقرة (٢) من المادة ٢٧ من قانون ضريبة الدخل على (( على كل شخص مسجل وغير مسجل وله دخل يخضع للضريبة ان يقدم تقريراً عن دخله ))

(ب) طريقة التقدير الاداري المباشر

تلجأ السلطة المالية الى طريقة التقدير الاداري المباشر في الحالات التالية

(١) اذا امتنع المكلف الملزم بتقديم اقرار عن دخله الخاضع للضريبة .

(٢) اذا ساور السلطة المالية شكاً في صحة الاقرارات المقدمة من قبل المكلفين .

(٣) تقدير ايرادات العقارات السنوية من قبل لجان التقدير .

وهناك طرق اخرى للتقدير المباشر

(١) طريقة المظاهر الخارجية .

(٢) طريقة التقدير الجزافي .(قانون ضريبة الدخل).

## ثالثاً- سعر الضريبة

من المسائل الهامة التي تدخل في موضوعات التنظيم الفني للضريبة اختيار السعر الذي تفرض فيه وتقسّم الضرائب من هذه الواجهة الى ضرائب توزيعية وتحديدية . ان الضرائب التصاعدية هي التي تحقق المساواة في تحمل الاعباء العامة وفقاً للقدرة على الدفع فتكون هنا المساواة في الانصبة ولان الضرائب اقتطاعاً من الثروة لذلك فان عبنها يختلف باختلاف المنفعة الحدية للنقود والتي اقتطعت من المكلف باعتبار ان المنفعة الحدية للثروة تزداد مع تناقص القيمة وتتناقص مع ازدياد قيمتها لذلك فان فرض الضريبة بسعر واحد على المكلفين يؤدي بالتاكيد الى تحميل ذوي الثروة القليلة عبئاً أكبر من ذوي الثروة الكبيرة لذلك اخذ بالضريبة التصاعدية وباسعار تختلف مع ثروة المكلف للاسباب الاتية :-

(١) ان الضريبة التصاعدية تمثل سلاحاً فعالاً لتحقيق العدالة الاجتماعية .

(٢) انها يمكن ان توفر الاموال اللازمة للسلطة السياسية لاعادة توزيعها لصالح ذوي الدخل المحدود فترتفع قدرتهم الشرائية .

(٣) هي احدى وسائل تحقيق مبدأ شخصية الضريبة لانها تاخذ في الاعتبار قدرة المكلف فهي بذلك توازن بين العبء الضريبي والمقدرة التكلفة للمكلفين كل بقدر يساره.(الحجاوي، ٢٠٠٤ : ٢٧).



## رابعاً-الأنموذج المقترح للتحاسب الضريبي

ما هو دور المخمن في عملية التحاسب الضريبي او ما اتفق عليه باسم المحاسبة الضريبية وهل هو مخمن ام محاسب؟.

ان العمل الذي يقوم به المخمن لا يتفق و المبادئ التي ارساها المشرع الضريبي عند القيام بمحاسبة المكلف فهو مزود بضوابط سنوية تثبت فيها جميع المهن وحدد مقدار الدخل السنوي مقابل كل مهنة وما عليه سوى تنزيل السماحات واحتساب الدخل الخاضع للضريبة ومنه تحتسب الضريبة فاين هي عملية التخمين وهل ان من وضع الضوابط اطلع على ظروف المكلفين في المحافظات التي تنتشر فيها فروع الهيئة العامة للضرائب والظروف البيئية المحيطة بالمكلفين والا كيف يتم التعامل مع صاحب مهنة محله في العاصمة يخضع لنفس الضوابط مع مكلف اخر في محافظة ديالى في منطقة صناعية تعاني من انقطاعات مستمرة في التيار الكهربائي وندرة في المراجعين وكيف يتم التحاسب الضريبي مع صاحب مركبة يحصل يومياً على عشرة آلاف دينار منها مصروفه وعياله وابعار الدار الذي يسكنه وتصلحاته ومصاريق عجلته امام الغلاء الفاحش في الادوات الاحتياطية ونجد ان المخمن يضع له دخل سنوي دون ان يأخذ بنظر الاعتبار أي نوع من التنازلات فقط السماحات ولكي نسعى الى عدالة ضريبية فعلياً ان ندرس حالة المكلف من جميع جوانبها وان نكون قريبين من المكلف لنكسب ثقته وليس هناك أي شك بان المشرع الضريبي لا يسعى الى ظلم المكلف بقدر مايسعى الى تحقيق الموازنة بين مصلحة الدولة من جهة بحيث لا يترك دخلاً خاضعاً للضريبة دون متابعة او تسجيل ومن ثم المحاسبة ومن جهة اخرى لايد من مراعاة مصلحة المكلف بحيث لا يؤخذ منه اكثر مما عليه من ضريبة لكي تتحقق اسس وقواعد التحاسب الضريبي الصحيحة ولاي يوجد ما يمنع قيام المخمن بدراسة حالة المكلف واذا عجز عن تقدير الدخل عندها يلجأ الى الضوابط ومن المؤكد ان هناك بعض المهن تفوق كثيرا ما وضعته السلطات الضريبية المسؤولة عن وضع الضوابط السنوية .

لكي نجنب المكلف معاناة الدوران في اقسام الفرع الضريبي عند مراجعته للتحاسب الضريبي ولكي نحافظ على محتويات اضبارته نقترح الآلية التالية :-

(١) يزود المكلف ببطاقة ضريبية تدرج فيها المعلومات الاتية :-

اسم المكلف الرباعي و اللقب	صورة المكلف
نوع المهنة	
رقم الاضبارة	
عنوان السكن	

(٢) يقوم المكلف بابرار الهوية اعلاه الى كاتب المخمن ليقوم الاخير باحضار اضبارته وارسالها الى المخمن ولا تعطى الى المكلف بل يذهب امام المخمن للمداولة ولمعرفة مقدار الضريبة التي ينبغي عليه تسديدها في الصندوق تسبقها عملية املاء تقرير الدخل من قبل المخمن لاستنطاق المكلف واخذ المعلومات منه بشكل مباشر .

(٣) يقوم كاتب المخمن بمراجعة الحاسبة للتأكد من دخول المكلف فيما اذا كانت له اضابير في فروع ضريبية اخرى ومن ثم استحصاا موافقة قسم التدقيق على التقدير والذهاب الى قسم الجباية لقطع قائمة بمقدار الضريبة الواجب دفعها من قبل المكلف في الصندوق .

(٤) تقوم شعبة الصندوق باستدعاء المكلف لدفع ضريبته ويأخذ الوصل فقط اما اذا كان بحاجة الى براءة ذمة فعليه مراجعة كاتب المخمن لينظمها له .

(٥) نقترح استحداث شعبة جديدة تقوم بتحرير الوثائق التي يحتاجها المكلف بإيعاز مباشر من مدير الدائرة وتقوم هذه الشعبة بتوقيع الوثيقة واصدارها من شعبة الصادرة ومن ثم تسليمها للمكلف او ان ترسل عن طريق البريد اليومي .



هذه الآلية تحافظ على محتويات اضبارة المكلف من مقتبسات ووثائق مهمة اخرى وتمنع استغلال المكلف من قبل اصحاب النفوس الضعيفة وتحمي المكلف نفسه من الطمع في سحب بعض محتويات اضبارته ظناً منه بانها تفيد في اخفاء بعض المعلومات . واستكمالاً لهذه الآلية نقترح القيام بالاعمال التالية :-

أولاً :- تقسيم الفرع الضريبي الى عدة قطاعات وحسب الرقعة الجغرافية المسؤول عنها الفرع .

ثانياً :- يتم تعيين فريق عمل متكامل يتألف من المخمن + الكاتب + المدقق + كاتب الجباية ويكون هذا الفريق في غرفة واحدة ومسؤول عن احد القطاعات ولديه خارطة توضيحية لقطاعه تبين مواقع محلات المكلفين بعد ترقيمها بارقام تطابق ارقام الاضابير التي تخصهم في الضريبة .

ثالثاً :- بناء علاقة بين مخمن القطاع والمكلفين المسؤول عنهم من خلال زيارته لهم في مواقع عملهم او محلاتهم للتعرف عن كثر على كيفية اعمالهم ومستوى الدخل المتحقق من هذه الاعمال لكي يكون قريباً من تقدير الدخل الخاضع للضريبة ولكي يكون المكلف على قناعه بعمل المخمن تحقيقاً لمبدأ العدالة في احتساب الضريبة المستحقة على المكلف .

رابعاً :- يتم تبليغ المكلف بمقدار الضريبة في محل عمله قدر الامكان وبموجب استمارة تعد لهذا الغرض وتحتوي هذه الاستمارة المعلومات الاتية:-

استمارة زيارة المكلفين				
الاسم الرباعي للمكلف:				
نوع العمل الذي يزاوله:				
موقع العمل:				
الدخل الاجمالي	السماحات	التنزيلات	مقدار الدخل الصافي	مقدار الضريبة المستحقة
اصادق على صحة المعلومات اعلاه واذا ظهر خلاف ذلك اكون مسؤولاً امام القانون .				
توقيع المكلف				
توقيع الكاتب		توقيع المخمن		توقيع المدقق

خامساً :- يقوم المخمن بتغطية المنطقة المسؤول عنها ويحقق زيارة لجميع اصحاب المهن المسؤول عنهم خلال فترة تمتد من (٧/١ - ١٢/٣١) من كل عام .

اما المكلفين من اصحاب السيارات فتستحدث شعبة خاصة بهم تشبه في عملها شعبة الاستقطاع المباشر وتتحدد في هذه الشعبة قيمة الضريبة عن كل مركبة وحسب انواعها وسنة الصنع وبموجب قوائم معلنة امام اصحاب السيارات في هذه الشعبة التي تقوم بتزويدهم ببراعة الذمة التي يحتاجونها بعد دفعهم الضرائب .

## المبحث الرابع / الاستنتاجات والتوصيات



## أولاً-الإستنتاجات

١. ان المشكلة المحاسبية في الحقل الضريبي لاتعد اكثر من مقابلة بين طالب ومطلوب الاول يعمل لصالح الدولة ويبحث عن حقوقها ليؤدي ماعليه من واجبات والتزامات لكي يحصل في نهاية السنة على حوافز مادية نتيجة لقيامه بواجبه والثاني لديه مصدر دخل خاضع للضريبة ومطلوب منه اقتطاع جزء منه لدفعه الى الدولة كضريبة، ويتم خلال هذه المقابلة استنطاق المكلف للتصريح بمصادر دخله.
٢. يسجل المخمن المعلومات لتتكون لديه صورة عن دخل او دخول المكلف ثم يبدأ بتصفح الضوابط ليؤشر المهنة وقيمة الدخل المحدد لها بموجب هذه الضوابط التي هيأتها الهيئة العامة للضرائب لكي تحد من اجتهادات لمخمنين والتفاوت في تقديراتهم، ثم يتم تاشير مقدار السماحات ليستخرج الدخل الصافي الخاضع لاحتساب الضريبة وبعدها يتم احتساب الضريبة بموجب نسب مئوية حددتها ايضا الهيئة العامة للضرائب.
٣. تكتمل عملية التحاسب الضريبي وما على المكلف الادفع المبلغ الذي حدده له المخمن وزهو مااتفق على تسميته بالضريبة. ومن هنا تبدأ عملية محاسبة اخرى هي المحاسبة الحكومية وتخلل هذه العمليات ابتداءً من تحديد مقدار الضريبة الى دفعها في الصندوق والحصول على براءة الذمة خطوات روتينية تبدأ من التدقيق الى قطع قائمة الدفع وتدقيقها ومن ثم تدقيق وصل القبض الذي دفع بموجبه المكلف الضريبة والعودة الى الجباية .... الخ .
٤. وهذه الالية تتطور سنوياً وتسعى الهيئة العامة للضرائب جاهدة الى ايجاد افضل السبل التي تساعد المكلف على انجاز واجبه الوطني باسرع وقت وبأيد نظيفة وعناصر مؤتمنه على اموال الدولة ومستعدة لتقديم افضل الخدمات للمكلف الذي يأتي لدفع الضريبة شعوراً منه بوطنيته ولكن هذه المشكلة تبقى بحاجة الى كل جهد خير وعقل مبدع لاضافة ما هو جديد ونافع لخدمة طرفي المعادلة في التحاسب الضريبي ويبقى التطور التكنولوجي واستخدام الحواسيب افضل الطرق في معالجة الزخم الحاصل في دوائر الضريبة والكفيل بضمان انجاز عملية التحاسب بوقت اسرع .

## ثانياً- التوصيات:

يوصي الباحثان بما يأتي :-

- (١) اعتماد اسلوب تحاور مع المكلف قريب من الثقة وبعيد عن التعامل الفوقي البعيد عن الشعور بمعاناه المكلف والابتعاد قدر الامكان عن التقدير العشوائي او الجزافي والذي قد يقع فيه بعض الظلم على المكلف او قد يضع حق الخزينة ، واعتماد مبدأ الثقة مع المكلف .
- (٢) الاهتمام بالمشكلة المحاسبية نظرياً بشكل اوسع ووضع محاضرات بهذا الخصوص في الكليات والمعاهد التي تدرس هذه المادة تلقى من قبل مختصين في الحقل الضريبي وليس مدرسين او اساتذة متخصصين في علم المحاسبة العامة ، لكي تختلط الخبرة مع النظرية المحاسبية .
- (٣) اجراء حوارات فكرية مع العاملين في الحقل الضريبي يشترك فيها جمع من المكلفين من شرائح مختلفة اضافة الى متخصصين في حقل المحاسبة للوصول الى نتائج سليمة في طرق التحاسب خدمة للصالح العام .
- (٤) الاهتمام بالقائمين بالعمل المحاسبي في حقل الضريبة واعطائهم مجالاً اوسع للتعامل مع المكلفين من اجل ايجاد روح التعاون والثقة بين طرفي الضريبة (المخمن + المكلف).
- (٥) اعادة النظر في الضوابط السنوية الصادرة من الهيئة العامة للضرائب بحيث تغطي اكبر قدر ممكن من اوضاع المكلفين والبيئة المحيطة بهم .
- (٦) توجيه الدعوة الى الاساتذة المتخصصين والعاملين في الجامعات ضمن حدود مسؤولية الفرع الضريبي او حتى من خارج المنطقة للاستفادة من افكارهم ومقترحاتهم الهادفة الى تطوير العمل المحاسبي .
- (٧) نوصي بتفعيل النموذج المقترح .



## المصادر:

١. أبو حشيش، د. خليل عواد ، "دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية"، ٢٠٠٤.
٢. الحاروني، محمد كامل ، "مراجعة الحسابات"، دار المعارف ، مصر ، ١٩٧٠.
٣. الحجاوي، حسام ابو علي ، "الاصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية" ، عمان، ٢٠٠٤.
٤. خطيب، طافش، "أ.د. خالد شحادة، أنادية فريد، "الاصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية"، عمان، ٢٠٠٨.
٥. الرفاعي، "د. خليل محمود، "المحاسبة الضريبية" ، جامعة الزرقاء، عمان، ١٩٩٨.
٦. الصبان، محمد، د. محمد سمير، د. فاروق عبد العال، "الاسس العامة في القياس والاتصال المحاسبي ، مؤسسة شباب الجامعة الاسكندرية، ١٩٩٥.
٧. العبيدي، د. ماهر موسى ، " المحاسبة الحكومية"، بغداد، ١٩٨١.
٨. قانون ضريبة الدخل رقم ٩٥ لسنة ١٩٥٩.
٩. الكعبي، جبار محمد علي ، " التدقيق والفحص الضريبي" ، ١٩٩٨.
١٠. كفانة، القطاونة، الجدع، عدي، عادل، احمد، "الجديد في المحاسبة الضريبية"، عمان، ٢٠٠٤.
١١. ياسين ، فؤاد توفيق ، " المحاسبة الضريبية" ، عمان ، ٢٠٠٥.



## The reality of Taxation in Iraq and Aspect of it's Development

### Summary:

This research is considered a simple attempt and effort which is its first and last target is to point at the procedures of the taxes account that aims to reduce the taxes from the persons and give free to the person who estimates the tax to practice what comes from the competent authorities to describe the person who estimates the tax and not an accountant who practice the accountant procedures which are imposed on him by the annual terms from higher administrations , So he can not evaluate state of the person who pay the tax , and he might be dissatisfied with his job , because his role can't be activated from the general foundation taxes.

And so , this research includes four fields:-

The first field is the methodology of research , The second field including the definition of the taxes accounting and its aims , The third field contents the introduction to steps of the taxes accounting and its items , the fourth field includes the conclusions and the recommendations.

### Key Words:

Taxes -Taxation -The Tax Accounting -The General Foundation Taxes - Sole tax - Multiple taxes- Progressive – Proportional – Regressively - Personal taxes - Fund taxes -Direct taxes - Indirect taxes, Estate taxes- Income taxes.