

قانون ساربينز – اوكسلي وأثره على كفاءة وفاعلية نظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي

د. جابر حسين علي
عميد الكلية التقنية
الإدارية / البصرة
jaber_aw2005@yahoo.com

أ.م.د. محمد حلو داود الخرسان
رئيس قسم المحاسبة
المعهد التقني في الناصرية
Helo_alkhrsan@yahoo.com

المستخلص :

يتوقف نجاح الدولة في اختيار نظامها الضريبي على معرفة كاملة بأوضاع المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، ومن هذا المنطلق تحاول الدراسات الضريبية الارتقاء بالعمل الضريبي على أكمل وجه عن طريق استخدام الأساليب العلمية الحديثة التي تنعكس إيجاباً على عملية التحاسب الضريبي ، وتقديم أفضل الخدمات للمكلفين بدفع الضريبة، ومنها نظام التقدير الذاتي، والذي بموجبه يقوم دافعي الضرائب بإعداد حساباتهم الختامية وتقديمها مع نماذج معينة تعدها الإدارة الضريبية ، ومن ثم تسديد مبلغ الضريبة المترتبة بذمتهم بشكل مباشر وفق الدخل الذي قام بتحديدته المكلف. ويقترن هذا الأسلوب وجود نظام تدقيقي فعال يوضع من قبل الإدارة الضريبية يتيح لها إجراء الرقابة اللاحقة (على الأغلب) على شكل عينات من دافعي الضرائب ويكون هذا النظام الرقابي صمام أمان للرقابة الضريبية وراذع للمكلفين الذين قد يلجأ البعض منهم إلى التهرب الضريبي.

وإن تطبيق نظام التقدير الذاتي للضرائب سيحدث نقلة نوعية لتحديث الإصلاح الضريبي خاصة وأن هذا النظام معمول به في العالم كما انه يتطلب معايير المحاسبة الجيدة ونظم المتابعة والمؤسسات المحاسبية والتدقيق إلى جانب الأمانة والثقة. وفي هذا البحث سوف يتم ربط تطبيق نظام التقدير الذاتي مع إمكانية الاستفادة من الخدمات التي يقدمها قانون ساربينز – اوكسلي Sarbanes-Oxley ومختصره (SOX) وهو القانون الأمريكي الذي صدر في تموز 2002 اثر الانهيار في الشركات الأمريكية نتيجة حالات التزوير والتلاعب بالقوائم والبيانات المالية لتلك الشركات، والذي من خلاله تم تحديد مؤشرات الرقابة الداخلية والذي يجب ان تلتزم به جميع الشركات العامة والخاصة عموماً ومراقبي الحسابات كقانون مهني، وان الغرض من هذا القانون هو أحكام الرقابة على مهنة المحاسبة والتدقيق وإدارة الشركات فضلاً عن فرض عقوبات قاسية على إدارة الشركة عندما لا تتصرف بما يتفق مع حقوق أصحاب المصالح والجهات الأخرى وفي مقدمتها الإدارة الضريبية باعتبارها مستخدم أساس لمخرجات المحاسبة التي يقوم على أساسها نظام التقدير الذاتي.

Abstract

Sarbanes-Oxley Act and its impact on the efficiency and effectiveness for the system of self-assessment in taxation

The success of the tax system is subject to the possibility of its application in society, the success of state to choose its tax system depends on knowing full conditions of community economic, social and political according to the objectives it seeks to achieve, , therefore the tax studies is trying to upgrading work tax to the fullest by using modern scientific methods which reflects positively on the process of settling accounts tax, and provide better services for taxpayers to pay the tax, including the method of self-esteem, according to which the taxpayers provide financial statements, and are included with models organized by the tax administration, and then pay the amount of tax implications discharged directly according to income, which has specified designate. Coupled with this method and a system an audit effectively placed by the tax administration allows them to conduct post-audit (mostly) in the form of samples of taxpayers and this regulatory system safety valve controlled tax and deterrent for taxpayers who may resort some of them to tax

evasion.

The application of the system of self-assessment tax will shift to modernizing the tax reform, especially since this system application in the most states of world as it requires good accounting standards and monitoring systems and institutions accounting and auditing as well as honesty and trust.

In this research will be linked application system of self-assessment, with the possibility to take advantage of the services provided by the Sarbanes - Oxley Sarbanes-Oxley and Mini (SOX), a U.S. law passed in July 2002, after the scandals and the collapse in corporate America as a result of cases of fraud and manipulation statements and the financial statements for those companies, through which was to identify indicators of internal control and that must be observed by all public and private companies in general and auditors into law a professional, and that the purpose of this law is control provisions on the accounting profession, audit and corporate governance as well as to impose tough sanctions on the company's management when they do not behave consistent with the rights of stakeholders and other parties, particularly the tax administration as the basis of the output of user accounting system is on the basis of self-esteem.

المقدمة :

تمثل الضريبة الركن الأساس في الرابطة الوثيقة أو العلاقة المتبادلة بين أفراد المجتمع والدولة التي يعيشون فيها ، وهي مبلغ من المال تستوفيه السلطة المالية (ممثلة بالهيئة العامة للضرائب وفروعها) لحساب الخزينة العامة وتمثل جزءاً من الدخل الصافي الذي يتحقق له خلال السنة.

وفي نطاق الضرائب على الدخل فإن أبرز تحدي يواجه الإدارة الضريبية هو تحديد حجم الوعاء الضريبي التي تسقط عليه الضريبة والذي يُعترف منه مبلغ الضريبة. ولذلك تحاول الدراسات الضريبية الارتقاء بالعمل الضريبي على أكمل وجه عن طريق استخدام الأساليب العلمية الحديثة ومنها أسلوب التقدير الذاتي في تقدير الدخل الخاضع للضريبة وبما ينعكس إيجاباً على عملية التحاسب الضريبي ، وتقديم أفضل الخدمات إليهم.

وبهدف تعزيز إمكانية الاعتماد على نظام التقدير الذاتي تحاول هذه الدراسة الاستفادة من قانون ساربينز - اوكسلي في عملية التحاسب الضريبي من خلال نظام التقدير الذاتي، حيث يعد هذا القانون الذي صدر عام 2002 أهم قانون لتنظيم الأعمال في الولايات المتحدة ، إذ يعتبر الالتزام بهذا القانون حجر الزاوية في بناء معلومات مالية مفيدة وموثوقة في شكل بيانات مالية يقابلها إفصاح ملائم لفائدة المستخدمين الداخليين والخارجيين ، وبالتالي سيشترك هذا القانون انطباعاً إيجابياً على العلاقة بين مهنة المحاسبة والتدقيق والإدارة الضريبية باعتبارها المستخدم الأساس للمعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها.

وقد تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة مباحث اختص المبحث الأول في تناول قانون ساربينز اوكسلي من حيث المفهوم والملاح الأساسية والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها وكذلك توضيح الهيكلية التي يبنى عليها وربط ذلك مع نظام التقدير الذاتي، أما في المبحث الثاني فيتم التعرف على نظام التقدير الذاتي من حيث المفهوم والتعريف ومتطلبات والية التطبيق والإطار القانوني لهذا النظام، في حين تضمن المبحث الثالث الجانب التطبيقي من خلال عرض استمارة الاستبانة وتحليل النتائج التي تم التوصل إليها، والتي على ضوءها يتم مناقشة فرضية البحث .

وخلص البحث إلى جملة استنتاجات وتم وضع التوصيات المناسبة لها.

مشكلة البحث:

إن لجوء السلطة المالية في قسم الشركات إلى تقدير المكلفين المشمولين بنظام مسك الدفاتر التجارية بموجب الضوابط التي يتم إعدادها سنوياً من قبل قسم الأعمال التجارية والمهن بحجة أن القوائم المالية المقدمة من قبل المكلفين لا تعبر بشكل عادل عن المركز المالي للوحدات الاقتصادية، وترتب على إجراء السلطة المالية المشار إليه فيما تقدم، عدم الاستفادة الفعلية من مخرجات المحاسبة متمثلة بالقوائم المالية المصادق عليها من مراقب الحسابات من جهة ، وتأثر العلاقة بين أطراف التحاسب الضريبي (المكلف ، مراقب الحسابات ، الإدارة الضريبية) وعدم الثقة بينهم من جهة أخرى.

وقد يثار التساؤل الآتي والذي يمثل مشكلة البحث التي نحن بصدها : هل يكون قانون ساربينز اوكسلي عاملاً مؤثراً قوياً في جعل القوائم المالية (المصادق عليها من قبل مراقب الحسابات الملتمزم بهذا القانون) تلبى رغبة المستخدمين لتلك القوائم وفي مقدمتهم الإدارة الضريبية ، الأمر الذي يؤدي بالنهاية إلى تفعيل نظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي .

أهمية البحث :

إن البحث في موضوع الضريبة بشكل عام على قدر من الأهمية كونها تمثل أحد مقومات اقتصاد الدولة ، وكون موضوع التحاسب الضريبي يتعلق بالعلاقة بين جهات متعددة قد تتعارض مصالحها وقد تتفق أحياناً . وإن قلة اعتماد الهيئة العامة

للضرائب على القوائم المالية المدققة من قبل مراقبي الحسابات يعني عدم استفادتها من الخدمات التي تقدمها المحاسبة كنشاط خدمي ، في الوقت الذي ينبغي أن تكون العلاقة بين المحاسبة والضريبة مبنية على التعامل الايجابي المثمر في تحقيق مصالح الجهات المختلفة وفي مقدمتها تحقيق العدالة عند فرض الضريبة واحتسابها. وتزايد أهمية البحث لأنه يهدف إلى تطوير عملية التحاسب الضريبي والانتقال بها من الأسلوب التقليدي الذي يعتمد على مجموعة من الآراء الشخصية لتتوكل ولو بجزء يسير مع الأساليب العلمية الحديثة والمتطورة ومنها نظام التقدير الذاتي، وكذلك محاولة ربط الموضوع مع قانون ساربينز اوكسلي بالشكل الذي يعزز الثقة عند استخدامه ويضمن الإدارة الضريبية عند تطبيق هذا النظام في التحاسب الضريبي.

أهداف البحث :

يهدف البحث إلى تحقيق الآتي:

- 1-إلقاء الضوء قانون ساربينز اوكسلي من حيث المفهوم والملاحم ومتطلبات التطبيق والهيكلية الأساسية .
- 2-استعراض نظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي من حيث المفهوم وإجراءات التطبيق والإطار القانوني.
- 3-التعرف على المشتركات التي يمكن الاستفادة منها عند تطبيق نظام التقدير الذاتي.

فرضية البحث :

في ضوء مشكلة البحث وهدفه يمكن صياغة الفرضية الآتية :

(هناك علاقة ذات اثر معنوي بين التزام الشركات بقانون ساربينز اوكسلي وكفاءة وفاعلية تطبيق الإدارة الضريبية لنظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي).

منهج البحث :

يقوم هذا البحث على المنهجين الاستنباطي والاستقرائي وذلك من خلال عرض أهم المواد القانونية والفقرات التي يتضمنها قانون اوكسلي و المؤثرة على كفاءة نظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي ومدى فاعليتها في سد فجوة احتياجات الإدارة الضريبية وتحقيق درجة من الاطمئنان للبيانات والمعلومات المالية وغير المالية المعروضة بالتقارير المالية عند اعتمادها بشكل مباشر في تقدير وحساب ضريبة الدخل. وكذلك اعتماد أسلوب التحليل الإحصائي من خلال النسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري في الجانب التطبيقي من البحث، ولتعزيز الجانب النظري تم مراجعة واستخدام المصادر المتاحة للدراسات المنشورة وغير المنشورة والدوريات العالمية والمحلية لأنتقاء أحدث المستجدات الخاصة بما تم تناوله عن مواضيع التقدير الذاتي وقانون اوكسلي.

المبحث الأول

قانون ساربينز – اوكسلي Sarbanes-Oxley ومختصره (SOX)

تمهيد :

ان قانون ساربينز- اوكسلي هو القانون الأمريكي الذي صدر في تموز 2002 ويعرف أيضا باسم " الشركة العامة للمحاسبة وإصلاح قانون حماية المستثمر " في (مجلس الشيوخ) و " مساءلة الشركات والمراجعة وقانون المسؤولية " في (البيت الأبيض) ، ويضع هذا القانون معايير جديدة أو محسنة لجميع الشركات الأمريكية وإدارة الشركات والمحاسبة العامة، وينسب اسمه إلى مقدمه السيناتور الأمريكي (بول ساربينس) (D-MD) والممثل مايكل جيمي اوكسلي (R-OH) .

لقد تم إقرار القانون استجابة لعدد من المشاكل المحاسبية والمؤسسية، ويهدف القانون لوضع معايير جديدة وتعزيز معايير قائمة في مجال محاسبة المؤسسات وإيقاع العقوبات على المخطين، وقد وضع القانون متطلبات جديدة على التنفيذيين في المؤسسات ولكن أيضا على مجالس الإدارة.

1-2- المفهوم العام للقانون:

وقد جاء هذا القانون اثر المشاكل والانهيار في الشركات الأمريكية نتيجة حالات التزوير والتلاعب بالقوائم والبيانات المالية لتلك الشركات (Linda.s.speding,2009:312).

ومن خلال هذا القانون تم تحديد مؤشرات الرقابة الداخلية والذي يجب أن تلتزم به جميع الشركات العامة والخاصة عموما ومراقبي الحسابات كقانون مهني، وان الغرض من هذا القانون هو أحكام الرقابة على مهنة المحاسبة والتدقيق وإدارة الشركات وتعزيز مفهوم حوكمة الشركات بالإضافة إلى فرض عقوبات قاسية على إدارة الشركة عندما لا تتصرف بما يتفق مع حقوق أصحاب المصالح والجهات الأخرى (المستثمرين، الدائنين، دوائر الضريبة، المنافسون ، المصارف) (Ivy xiying,2005,25).

وقد جاءت أهداف ومتطلبات هذا القانون متفقة تماما مع التقارير والأطر الرقابية المشتركة التي أصدرتها المنظمات المهنية الدولية والتي تتضمن الآتي: (Kate,2007:8)

- منع التزوير بالقوائم المالية.
- تقديم تقارير مالية أكثر شفافية.

- تعزيز الرقابة الداخلية في الشركات العامة .
- معاقبة المفسدين عن حالات التزوير في القوائم المالية .
- حماية المستثمرين والجهات الأخرى.
- إن الشركات التي تخضع لمتطلبات قانون (SOX) تعمل من أجل توثيق فعالية نظام الرقابة الداخلية على التقارير المالية وعلى وجه التحديد ما جاء في القسم (404) من القانون ويتمثل في(Oxley, ACT,2002:45-32) .
- هناك مسؤولية تقع على عاتق الإدارة في الحفاظ على الرقابة الداخلية على التقارير المالية الكافية وتقييمها لفعالية الضوابط الداخلية في نهاية السنة المالية.
- هناك مسؤولية تقع على عاتق لجان الرقابة في التدقيق والإشراف على نشاطات الشركات العامة وبيان المخالفات فيما يتعلق بالبيانات المالية وتقديم البلاغات الكافية بخصوص مراجعة الحسابات لغرض إصدار تقارير مباشرة ليتم رفعها إلى مجلس إدارة الشركة (لطي ، 2007 : 15).

2-2 الملامح الأساسية لقانون ساربينز – اوكسلي:

تكمّن الملامح الأساسية لهذا القانون بالاتي: (Oxley act,2002: 26-30)

- تأسيس مجلس أعلى للمحاسبة لمراقبة أداء أعمال المحاسبين القانونيين وحماية المستثمرين وإعادة الثقة في تقاريرهم، ويتطلب تسجيل جميع المحاسبين القانونيين كأعضاء في هذا المجلس وإتباع تعليماته المستقبلية بدقة.
- تطبيق القواعد المقترحة بصرامة للمحافظة على استقلال مراقب الحسابات بما في ذلك الرفع من صلاحيات لجان التدقيق ومنع مراقبي الحسابات من مزولة الأعمال الاستشارية للعميل نفسه.
- مطالبة المديرين التنفيذيين والماليين للشركات بتوقيع شهادة قسم (يمين) كل ثلاثة أشهر يشهدون فيها بعدم علمهم بوجود أخطاء أو غش في القوائم المالية بالإضافة إلى مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في اكتشافها.
- العمل على الرفع من مستوى الإفصاح والشفافية لكل الإحداث المالية المؤثرة في عناصر القوائم المالية سواء داخل القوائم المالية أو خارجها، بالإضافة إلى الإفصاح عن مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية ، وضرورة إصدار قواعد تحدد آداب وسلوك المديرين.
- الرفع من مستوى المحللين الماليين ومنع عمليات التحليل المالي لخدمة أغراض خاصة.
- العقوبات المالية والجنائية على جميع الأطراف ذات العلاقة في حالة وقوع المخالفات بقصد او بدونه.

3-2 الأهداف الأساسية لقانون ساربينز – اوكسلي:

- يتضمن هذا القانون جملة من الأهداف الداعية إلى النهوض بالبيئة المحاسبية واكتساب الثقة لدى المستثمرين ودوائر الضريبة وغيرهم من أصحاب المصالح والجهات الأخرى ومن أهمها:
- 1- الشفافية في تقديم المعلومات المالية، وتحقق تلك الشفافية بدراسة القوائم المالية قبل اعتمادها ونشرها بغرض التوصل إلى قناعة بأنها لا تتضمن أي عبارات او بيانات غير صحيحة وان تكون تلك البيانات والمعلومات ذات أهمية نسبية، والتأكد من انه لم يحذف من تلك القوائم أي بيانات أو معلومات أو مبالغ من شأنها جعل هذه القوائم مضللة (takett, 2004:6).
- 2- التحقق من كفاءة نظام الرقابة الداخلية في الشركة ومدى فاعليتها في منع عمليات الغش واكتشاف الأخطاء المحاسبية حال حدوثها، والتحقق من قدرة الشركة على القيام في تنفيذ الأنشطة الرقابية بطريقة تمكن من التأكد من جودة التنفيذ لتلك الأنشطة والثبات على ذلك (Tae G,2004 :188).
- 3- دراسة السياسات المحاسبية التي تتبناها الشركة وملاحظة أي تغيير في هذه السياسات المتبعة ، وملاحظة مدى ملائمة هذه السياسات لطبيعة عمل الشركة وأثرها على المركز المالي ونتائج الأعمال.
- 4-الإشراف على عمليات التقصي والبحث عن عمليات الغش والأخطاء التي من شأنها أن تحدث في الشركة (Kate, 2007:9).
- 5-دراسة التقارير والملاحظات التي يقدمها المحاسب القانوني والأخذ بالأراء الواردة فيها.
- 6-التحقق من استقلالية مدققي الحسابات الداخليين ورفع كفاءتهم ووضع نظام للتدقيق الداخلي في الشركة ونطاق الفحص والتقارير الصادرة عنها، وتقديم الاقتراحات من شأنها تأكيد تلك الاستقلالية.
- 7-اتخاذ التدابير اللازمة في حالة مخالفة إحدى الشركات للقوانين والقواعد والأنظمة ، حيث تفرض اشد العقوبات على المدراء والرؤساء وفرض إجراءات صارمة على جميع الخدمات المقدمة من المدققين (Tackett,2004 : 189) .

4-2 هيكلية قانون ساربينز – اوكسلي:

- يحتوي هذا القانون على احد عشر باب ويتألف كل منها من عدة أقسام ، والآتي عرض مختصر لتلك الأبواب مع التركيز على ما يرتبط منها بموضوع التقدير الذاتي(Linda.s.speding,2009:381-414).
- 1- مجلس مراقبة حسابات الشركة:
- الباب الأول: ويتألف من تسع أقسام، ويشكل مجلس لمراقبة حسابات الشركات العامة من أجل توفير رقابة مستقلة على مكاتب مراقبي الحسابات وتحديد الإجراءات المحددة للالتزام بضوابط السلوك المهني، ومما لاشك فيه فان هذا الباب يعزز من إمكانية الاعتماد على القوائم المالية عند التحاسب الضريبي وفق نظام التقدير الذاتي..
- 2- استقلالية مراقب الحسابات:

- الباب الثاني: يتألف من تسع أقسام ويضع المعايير لاستقلالية مراقب الحسابات والقواعد الأخلاقية لمهنة التدقيق لما لها من اثر على شفافية وموثوقية التقارير المالية والمعلومات المصرح عنها، ومن المؤكد إن تلك الاستقلالية سوف يتم الاستفادة منها بشكل كبير عند تطبيق نظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي.

3- مسؤولية الشركات:

- الباب الثالث: ويتألف من ثمانية أقسام تركز على تحديد مسؤولية موظفي الشركات من دقة البيانات المعروضة بالتقارير المالية، وفي هذا المدخل أهمية كبيرة عند تطبيق نظام التقدير الذاتي لان التزام الموظفين بتلك المسؤوليات سوف يكون رادعا لهم بعدم التضليل في تلك القوائم من جانب وعامل معزز للثقة في تلك القوائم من جهة أخرى.

4- تعزيز الإفصاح عن البيانات المالية:

الباب الرابع: ويتكون من تسعة أقسام يصف تعزيز شروط الإفصاح عن المعاملات المالية بما في ذلك الأحداث التي يجب الإفصاح عنها خارج الميزانية بايضاحات وأثرها على المعاملات المالية ، كما انه يتطلب تقديم التقارير في الوقت المناسب للتغيرات في الوضع المالي، ويتطلب هذا القسم :

- إيضاح بأن الإدارة مسؤولة عن وضع هيكل للرقابة الداخلية وإجراءات تطبيقها.

- تقييم لفاعلية ضوابط الرقابة الداخلية للتقرير المالي في نهاية السنة المالية.

- تقديم تقرير من مراقب حسابات الشركة بالتصديق على تقرير تقييم الإدارة للرقابة الداخلية.

5- تحليل وتعارض المصالح.

- الباب الخامس: ويتكون من قسم واحد فقط ويشمل إجراءات هادفة إلى المساعدة في استعادة الثقة لدى مستخدمي التقارير المالية وتحدد قواعد السلوك الإلزامي لمحللي الأوراق المالية في الكشف لإيضاح التعارض في المصالح بين الإدارة والمالكين والأطراف الأخرى، وفي هذا الباب أهمية كبيرة بالنسبة للإدارة الضريبية وعند تطبيقها لنظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي بشكل خاص.

6- موارد وسلطة اللجنة:

- الباب السادس: ويتألف من أربعة أقسام ويعطي الحق والسلطة للجنة مراقبة عمليات البورصة لغرض الرقابة على الأوراق المالية في التعامل مع المحللين الماليين ويضع قيود تحد من ممارسة المهنيين بصفة وسيط أو مستشار أو تاجر.

7- الدراسات والتقارير:

- الباب السابع: ويتألف من خمسة أقسام ، ويخاطب مراقب الحسابات القائم بالعمل ضمن لجنة مراقبة عمليات البورصة ويقدم مختلف الدراسات الاستشارية.

8- الاحتيال والمساءلة الجنائية للشركات:

- الباب الثامن: ويتألف من سبعة أجزاء ويصف العقوبات الجنائية للتروير والتلاعب بحسابات الشركة وإتلاف أو تغيير السجلات المالية التي يجب عرضها في التحقيقات مع توفير الحماية للمبلغين وقوة الإرشاد.

9- تعزيز العقوبة وجرائم المديرين الماليين:

- الباب التاسع: ويتكون من قسمين ويتناول زيادة العقوبات على الإدارات العليا بعد تصنيف المديرين وفق المستويات الوظيفية وفرض أقوى الأحكام والمبادئ التوجيهية في حالة عدم اعتماد التقارير المالية للشركات ويوصف بأنه جريمة جنائية، ولهذا الباب أهمية في التزام الشركات التي يطبق فيها قانون اوكسلي بعدم استغلال نظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي بقصد التهرب من دفع الضريبة عندما يتوفر لديها اليقين بتحملها عقوبات مالية كبيرة من جراء ذلك التهرب.

10- الإقرارات الضريبية للشركات:

- الباب العاشر: يتكون من قسم واحد يختص بإجراءات اعتماد الإقرارات الضريبية من مراقبي الحسابات، كما يتضمن الإشارة إلى ضرورة التوقيع من قبل الرئيس التنفيذي للشركة على الإقرار الضريبي، ومن الواضح جدا أهمية ذلك عند تطبيق نظام التقدير الذاتي.

11- الغش والتلاعب في سجلات الشركة:

- الباب الحادي عشر: ويتألف من سبعة أقسام ويحدد الطرق المتبعة التي تقوم بها الشركات في الغش والتلاعب وفق سجلات وتطبيقات تتضمن أبعاد إجرامية ولتلك الجرائم عقوبات محددة، ومما لا شك فيه ان لهذا الباب اثر ايجابي في خلق نوع من الاطمئنان لدى الإدارة الضريبية عند تطبيق نظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي ، عندما يتوفر لديها اليقين بان قانون اوكسلي يهتم بفرض تلك العقوبات.

ويتضح من خلال عرض محتويات قانون ساربنز - اوكسلي انه لا يقتصر على ضرورة القيام بإجراءات تدقيق فعالة فحسب بل يمتد إلى مسؤولية الإدارة ومراقبي الحسابات بإبداء الرأي الفني في نظام الرقابة الداخلية المطبق ومدى توافقه مع القانون، وإجراء تقييم له عند نهاية كل سنة للتأكد من مدى فاعليته بالنسبة للتقارير المالية.

المبحث الثاني نظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي

تمهيد:

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

1- مفهوم وتعريف نظام التقدير الذاتي :

إن التقدير الذاتي للضريبة يعني ببساطة أن يقوم دافع الضريبة بسداد ضريبيه بناء على ما تظهره حساباته وما يبينه في إقراره الضريبي من صافي الدخل فيقوم الشخص بسداد الضريبة وما على الضرائب سوى قبول هذا الأمر في هذه المرحلة لكن يحق للضرائب اختيار أشخاص معينين واستدعائهم لفحص دفاترهم وكافة مستنداتهم المالية للتأكد من صحة حسابهم للضريبة المدفوعة فإن وجد إن حساب الضريبة المدفوعة لم يكن صحيحاً أو إن الدفاتر والمستندات تظهر إن دخلاً أخرى لم يعلن عنها الشخص في إقراره فحينئذ يعاد حساب الضريبة له بصورة صحيحة مع الغرامة¹ وربما عقوبات أخرى تصل في بلدان للسجن لعدة سنوات²، وبما انه يحق للضرائب فتح أي تقدير إذا وجدت معلومات جديدة عن الشخص المعني خلال خمس سنوات بعد سنة تقدير الضريبة المعنية فإن هذا يعني إن من لم يراجع هذا العام سيراجع غالباً في السنوات الأربع التالية وبهذا تضمن الضرائب مراجعة كل أو اغلب دافعي الضرائب خلال خمس سنوات¹.
إن هذا الأسلوب أو النظام الجديد الخاص بتقدير ضريبة الدخل يساعد على الاتجاه إلى الفكر الجديد في تحصيل الضرائب من كونها جباية إلى اعتبارها خدمة للمجتمع والمكلفين..
وفي هذا الإطار فإن هذا النظام في تقدير الضريبة يقضي نهائياً على أسلوب التقدير الجزافي أو ما يسمى بالتقدير الإداري.

ويهدف نظام التقدير الذاتي إلى زيادة الالتزام الطوعي بسداد الضريبة ورفع كفاءة التحاسب الضريبي، حيث أن من أهم عيوب التقدير الإداري أو الجزافي محدودية الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية أو انعدامها واللجوء إلى الوسائل المكتبية فقط للتحقق من صحة البيانات ويستخدم عمالة كثيفة، كذلك ينتج عن هذا التقدير طعون ومنازعات كثيرة أمام المحاكم، وتكون نتيجة هذا التقدير أما مبالغة في قيمة الضريبة وإما تخفيضاً كبيراً (Edward,2000:19)

وبموجب نظام تقدير الضريبة الذاتي فإن الالتزام الطوعي يتم من قبل المكلف دون تدخل من أحد موظفي الضرائب ويعمل ذلك على تحديد دور الإدارة الضريبية فقط بتزويد المكلف بالمعلومات وسبل التوعية بالتزاماته الضريبية حيث انه بموجب نظام التقدير الذاتي لايد أن يكون دافع الضريبة ملماً بكل جوانب هذا النظام حتى يتمكن من تقديم إقرارته بموجب السلطة التي انتقلت له بعد أن كانت محصورة في موظف الضرائب، وبعد ذلك ويقوم المكلف باستيفاء إقراره الضريبي بدقة ويقدمه طواعية إلى الإدارة الضريبية ويرفق معه شيك بمبلغ الضريبة المستحقة عليه، وفي حالة عدم الالتزام من المكلف تتخذ هذه الإجراءات القانونية وتطبق عليه عقوبات رادعة (Jones,1998:44).

يعرف نظام التقدير الذاتي بأنه نظام يمثل بموجبه المكلفون لالتزاماتهم الضريبية الأساسية دون تدخل من أحد موظفي الضرائب حيث تم تزويده بالمعلومات وسبل التوعية على إن يقوم المكلفون باستيفاء إقراراتهم الضريبية بدقة ويقدموها طواعية في المدة المحددة (الحلاج، 2005: 19). ويعرف أيضاً بأنه كشف سنوي معين تقوم الإدارات الضريبية بتقديمه للمكلفين (التقدير) يقدموا فيه جميع المعلومات التفصيلية من دخولهم الخاضعة للضريبة ومعلومات عن حالتهم الاجتماعية والنفقات الشخصية مع صك بمقدار الضريبة (إسماعيل، 2001:502). كما ويعرف بأنه " أسلوب يقدم المكلف كشف التقدير الذاتي الذي يعبئه بنفسه لأنه أعلم الناس بنتيجة أعماله ودخله ونفقاته وأعبائه " (ياسين ودرويش، 1996: 269).

¹ طبقاً للمادة 32 من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل والتي تنص على انه ((على السلطة المالية إن تقدر الضريبة على أساس الدخل الحقيقي للمكلف ولها الحق في الرجوع بالتقدير على من سبق تقدير دخله بأقل من حقيقته إذا ظهرت لديها وقائع مادية بضمونها الأخبار التحريرية، ولمدة خمس سنوات ماضية باستثناء السنة التقديرية أما من لم يتم تقدير دخله فيكون الرجوع عليه ابتداء من تاريخ تحقق الدخل ولا يؤثر على حق السلطة المالية في الرجوع بالتقدير عدم تبليغ الأشخاص به).

1- 2- آلية تطبيق نظام التقدير الذاتي:

لقد ابتدأت الهيئة العامة للضرائب منذ عام 2002 بتطبيق آلية التقدير الذاتي عندما اعتبرت إن الأصل في تقدير دخل المكلف (الشركة) هو ما تظهره نتائج حساباتها فأنها لاحظت إن أسس الثقة بين أطراف العمل الضريبي (السلطة المالية، المكلف، ومراقب الحسابات) قد بدأت تتصدع بسبب ممارسات غير مسؤولة من بعض المكلفين (الشركات) وأخرى من البعض من المشغلين بالمهنة. وإن الهيئة العامة للضرائب لا تريد تذكير مراقبي الحسابات بواجباتهم أو مسؤولياتهم أو بمعايير العمل المهني، إلا أنها تود التأكيد على أهمية تقرير مراقب الحسابات وأهمية الملاحظات التي يمكن أن تفهم منها السلطة المالية إمكانية أو عدم إمكانية الاعتماد على القوائم المالية للشركة، والتي لا تترك السلطة المالية في موقع الحيرة في قبول نتائج الحسابات أو عدم قبولها.

وتأسيسا على ما تقدم نود أن نبين:

1- إن اعتماد أسلوب التقدير الذاتي لا يمنع السلطة المالية من تدقيق حسابات الشركة في أية مرحلة من المراحل اعتمادا على نص المادة (32) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل خلال خمسة سنوات وعليه فليس هناك تقدير نهائي كحالة مطلقة.

2- إن تقرير مراقب الحسابات له دور مهم في إنارة الطريق أمام السلطة المالية للاستدلال على ما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن حقيقة نتيجة النشاط لذا فإن تطبيق آلية التقدير الذاتي ستكون ممكنة في الأحوال التي يعكس تقرير مراقب الحسابات ملاحظات تؤكد: (Loo. Ec & Hansford,2005:706) .

أ. اشتراكه بالجرد السنوي وعدم الاعتماد على تأييد الإدارة.

ب. انسجام القوائم المالية مع سجلات الشركة وإن قائمة الدخل هي المعبر النهائي عن نشاط الوحدة الاقتصادية، وكلما كانت نتيجة النشاط معقولة كلما كان ذلك ادعى للسلطة المالية للاطمئنان الى معقولية النشاط ومعقولية النتيجة، وكذلك كلما كانت العلاقة بين الإيرادات والنفقات معقولة.

ج. تأكيد مراقب الحسابات على إن سجلات الشركة تعبر عن واقع نشاطها وسوف تفهم السلطة المالية من هذا التأييد إن مراقب الحسابات يتحمل المسؤولية عن ذلك تحت طائلة المادة (57) من قانون ضريبة الدخل والتي تجعله شريكا في تحمل مسؤولية إخفاء المعلومات والتضليل إذا ثبت ذلك للسلطة المالية.

د. عدم ركون مراقب الحسابات بشكل مطلق إلى تأييد الإدارة والتأكيد من قبله على صحة الكشوف والمعلومات الواردة في الحسابات وعدم وجود أية إشارة تثير الشك أو عدم اليقين مما صرح به وإن تكون العبارات المستخدمة واضحة وصريحة لأن عدم الوضوح يفسر باتجاه صعوبة الاعتماد على القوائم المالية.

3- إن أسلوب التقدير الذاتي يمكن اعتماده في تقدير الشركات وكالاتي:

أ. الشركات المساهمة المختلطة لأن حساباتها مدققة من قبل ديوان الرقابة المالية وتكون تلك الحسابات مستوفية لجزء كبير من المتطلبات حيث يبذل الديوان العناية المهنية اللازمة.

ب. أما بقية الشركات المساهمة فتشجعا لهذه الكيانات القانونية ذات قاعدة الملكية العريضة ولانفصال الإدارة عن المالكين لذلك يتوقع أن تكون حالات الغش والتلاعب بقصد التهرب الضريبي قليل فيها وعليه فأن الهيئة العامة للضرائب تعتمد في تقديرها على نتيجة النشاط الواردة في القوائم المالية المقدمة من قبلها مع ملاحظة ما ورد في الفقرة (1) أعلاه.

ج. بالنسبة للشركات المحدودة: من ناحية المبدأ إن حق الشركة في التمسك بحساباتها يمثل نوعا من التقدير الذاتي لأنها ستقرر ابتداء نتيجة النشاط وتمسك بها وستخضع لاحقا للفحص لغرض التحقق مما جاء في هذه الحسابات.

1- 3 متطلبات تطبيق نظام التقدير الذاتي:

في سبيل تطبيق أسلوب التقدير الذاتي فأن هناك مجموعة من المستلزمات (الشروط) لا بد من توفرها لكي يتم تنفيذ هذا الأسلوب بشكل كفاء وفعال ومن هذه الشروط هي:

1- وجود قانون ضريبي: ويتم ذلك من خلال إصدار تشريع يسمح باستخدام هذا الأسلوب بشكل مباشر أو غير مباشر.

2- إصدار تعليمات مالية: لغرض تسهيل تنفيذ هذا الأسلوب.

3- توفير بيئة عمل في الإدارة الضريبية: لكي يتسم هذا الأسلوب بالكفاءة والفاعلية يستلزم وجود بيئة عمل ضريبية مستعدة لتقبل هذا الأسلوب على أن تتضمن هذه البيئة الآتي:

- تهيئة الكوادر المهنية.

- التأهيل العلمي للأشخاص المكلفين بتنفيذ هذا الأسلوب.

- الشفافية والنزاهة.

- الاستعداد الأخلاقي.

4- الرقابة اللاحقة: على الإدارة الضريبية القيام بتدقيق دافعي الضريبة وبطريقة العينة العشوائية، ولكي تصبح الرقابة ذات فاعلية لا بد من تشريع قانوني يسمح لها القيام بفحص المستندات والسجلات المحاسبية التي تملكها الوحدة الاقتصادية (عنايات 1996: 16).

5- توفر نظام معلوماتي ذات كفاءة وفاعلية: وتظهر أهمية نظم المعلومات الضريبية من خلال ما تقدمه من بيانات ومعلومات إلى الإدارة الضريبية لغرض إنجاز عملية التحاسب الضريبي بالنسبة للأشخاص الخاضعين ضريبة الدخل طبيعيين كانوا أم معنويين

(شركات). وتبرز هنا أهمية إعداد كافة التحاليل وتقديمها إلى السلطة المالية (مؤيدة من مراقب الحسابات) ومقدمة مع الحسابات الختامية ويقدم معها صك بمبلغ ضريبة الدخل على دخل العاملين.
فضلا عن تقديم الوصفة المعملية بالنسبة للمشاريع الصناعية (مؤيدة من مراقب الحسابات) كما يقدم كشف مماثل للمشاريع والأنشطة التي توجد هناك علاقة بين مدخلات ومخرجات العمل (المقاولات .. الخ) تمكن السلطة المالية من التحقق.
6- قيام الإدارة الضريبية بوضع نصوص قانونية تسمح بشمول دافعي الضرائب والذين تم تقديرهم بواسطة أسلوب التقدير الذاتي، بجميع إجراءات الاعتراض والاستئناف على التقدير.

4-1 إجراءات تنفيذ أسلوب التقدير الذاتي :

أن فكرة التقدير الذاتي تقوم على مجموعة من الإجراءات صدرت عام 2002 والتي تقوم بها السلطة المالية لغرض انجاز التحاسب الضريبي للمكلفين الخاضعين إلى ضريبة الدخل وتتمثل بالآتي:
(تعميم صدر من قسم الشركات حول التقدير الذاتي سنة 2002):

1- تقدم الشركة نتائج حساباتها خلال المدة القانونية المحددة بموجب أحكام قانون ضريبة الدخل "113" لسنة 1982 المعدل ويكون مبلغ الدخل السنوي الذي تظهره الحسابات هو المعول عليه في تحديد الوعاء الضريبي واحتساب الضريبة دون التعديل.

2- تقوم الشركة بإعداد وتقديم تقرير ضريبة الدخل "على وفق النموذج الذي قامت الهيئة العامة للضرائب بتوزيعه على الشركات " يتضمن البيانات المتعلقة بالدخل المحاسبي المستخلصة من حساباتها الختامية اللازمة المصادق عليها من مراقب الحسابات لاحتساب الضريبة والذي ينتهي بتحديد مبلغ الضريبة.

3- يرفق بالتقرير المشار إليه بالفقرة (2) صك بمبلغ الضريبة المحتسب من قبل الشركة على أساس التقدير الذاتي ويمكن للشركة التي قدمت حساباتها الختامية وسددت الضرائب المستحقة عليها بموجب هذه الحسابات إنجاز المعاملات التي يتطلب إنجازها موافقة الإدارة الضريبية مثل عملية الدخول في مناقصات وبراءة تجديد سندات ملكية السيارات... الخ . وفي حالة تقديم التقرير خارج المدة القانونية التي حددتها الفقرة (2) من المادة (27) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل ، فعلى الشركة تنظيم صك آخر يرفق مع صك مبلغ الضريبة بمقدار 10 % من مبلغ الضريبة كغرامة تأخيرية على أن لا يزيد عن 500 000 (خمسمائة ألف دينار) وفقاً لأحكام المادة (56) الفقرة (4) من قانون ضريبة الدخل.

4- إما بالنسبة للإجراءات التي تقوم بها الإدارة الضريبية إزاء الحسابات الختامية والتقارير السنوية التي تقدمها الشركة فتتمثل بالآتي :

- قراءة تقرير مراقب الحسابات وتقييم الملاحظات والطعون الواردة في التقرير المشار إليه.
- قراءة التقرير السنوي للمدير المفوض.
- ملاحظة المخالفات للسنوات السابقة.
- إجراء مقارنة للإيرادات لعدة سنوات وذلك لملاحظة فيما إذا كان هناك تغييرات غير طبيعية.
- ملاحظة هل أن الشركة تقوم بالتسجيل أول بأول وحسب تواريخ حدوث القيود.
- إجراء مقارنة بين القوائم المالية وتقرير ضريبة الدخل المرفق بها لسنة التحاسب مع المعلومات المثبتة في تقارير ضريبة الدخل في السنوات السابقة وأية معلومات أخرى تقدم للسلطة المالية لتأشير بعض التناقضات الواضحة من خلال الفحص الأولي.
- ملاحظة فيما لو كانت رواتب العاملين تتناسب مع عدد العاملين وحجم نشاط الشركة الاقتصادي.
- إجراء مقارنة بين القوائم المالية والمعلومات الواردة إلى قسم الشركات من عقود مقاولات أو تجهيز من دوائر الدولة ، كون أن بعض الشركات تصرح بمبالغ أقل من المبالغ المستلمة من رب العمل مما يعطي انطباع عن عدم دقة القوائم المالية.
- قراءة أسماء مراقبي الحسابات والمحاسبين لعدد من السنوات الماضية وهل أن الشركة لجأت إلى تغيير مراقبي الحسابات أكثر من مرة بالرغم من كونه يتمتع بالكفاءة المهنية والشهرة.
- إجراء مقارنة مبسطة بين الأرباح المصرح بها بالقوائم المالية من قبل الشركة والضوابط التي تعتمد عليها الإدارة الضريبية في التحاسب الضريبي.

- إجراء مقارنة لنشاط الشركة مع الشركات الأخرى ضمن ذات القطاع.
- أية ملاحظات أخرى يتم التوصل إليها من خلال قراءة اضبارة الشركة وبياناتها المالية.
5- بعد ذلك تلخص نتائج الإجراءات أعلاه في استمارة معدة لهذا الغرض أو تثبتت على مذكرة التخمين وتوضع درجة لكل فقرة وكالاتي:

- فحص أولي
- تقرير مراقب الحسابات
- الضوابط
- ويتم وضع تقييمات من (1 إلى 5) كما يلي :
- رديء جداً
- رديء
- وسط

- جيد

- جيد جداً

6- وأخيراً تخضع أضايبير الشركات المشمولة بهذا الأسلوب إلى مجموعة من المعايير ويتم ذلك من خلال تفريغ البيانات التي تتضمنها القوائم المالية على الحاسبات الالكترونية (عبود ، 2011 : 12).

1-5 مزايا وعيوب نظام التقدير الذاتي :

لكل نظام أو أسلوب خصائص يمتاز بها عن الأساليب الأخرى ، ومن المزايا التي يتمتع بها نظام التقدير الذاتي هي: (الخرسان،2006:44).

1- يحقق نظام التقدير الذاتي تخفيض في تكاليف تقدير الدخل الخاضع للضريبة وكذلك احتساب وجباية تلك الضريبة ، عن تلك التكاليف التي يتم إنفاقها في أساليب التقدير الأخرى ، إذ تنحصر التكاليف وفقاً لنظام التقدير الذاتي على الفحص الضريبي للحالات التي يتم اختيارها بشكل استثنائي(Loo. Ec & Hansford,2005:702).

2- إن نظام التقدير الذاتي يساعد في التخلص من الأساليب البدائية أو التقليدية للتقدير والتي تنطوي على تقدير جزافي وحالات إجحاف للمكلفين وعدم تقدير ظروفهم بشكل انفرادي، بينما يحقق نظام التقدير الذاتي العدالة في التقدير والاحتساب وفقاً لظروف المكلف الذي سيحدد وعائه الضريبي بنفسه (الخرسان،2002:114).

3- يدفع نظام 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 (Jones,1998:43) .

4- يساعد في استثمار أفضل للوقت سواء للموظف المالي أو للمكلف من خلال اختصاره الكبير للوقت اللازم لتقدير واحتساب وتسييد الضريبة عند الوقت المحدد ، لان إجراءات التقدير في ظل نظام التقدير الذاتي لن تتعدى تقديم تقرير ضريبة الدخل مع البيانات المالية مع صك بمبلغ الضريبة مرة واحدة سنوياً تسلم إلى الإدارة الضريبية المختصة (الخرسان،2006:44).

5- يساهم نظام 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 النظام يقلل الاتصال بين المكلف بدفع الضريبة وممثلي السلطة المالية .

6- يوفر نظام 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 النظام الأساس في تحديد الوعاء الضريبي وبالتالي ضرائب الدخل المستحقة على هذا الوعاء(الخرسان،2006:45).

1-6 صعوبات تطبيق آلية التقدير الذاتي :

أن الصعوبات التي تكثف عملية التقدير الذاتي تتمثل بما يلي: (الخرسان،2006:47)

1. أن معرفة المكلفين بعدم وجود إجراءات تدقيق وفحص ضريبي لاحقة لعملية تقديم إقراراتهم الضريبية، قد يحث أو يشجع على الخداع والغش الأمر الذي ينعكس سلباً في تقليل الإذعان الضريبي وبالتالي زيادة الفجوة الضريبية ، وعليه فإنه لا بد من توفر الأساليب أو الإجراءات المناسبة التي يمكن أن تحول دون قيام المكلفين بذلك وتشكل رادعاً لمن ينتهج أسلوب الغش والاحتيال أو يساعده في ذلك.

2. يتطلب نظام التقدير الذاتي أن يكون المكلفين على مستوى تعليم مناسب يمكنهم من القيام بإجراءات التقدير ويستدعي ذلك إلمامهم بالتشريعات الضريبية والقوانين والأنظمة المتعلقة بتلك التشريعات، فضلاً عن المعرفة بالتسجيل المحاسبي والمعايير المحاسبية المحددة لذلك. ويلاحظ انخفاض الوعي الضريبي لدى معظم المكلفين بدفع الضريبة وخاصة الأشخاص الطبيعيين بسبب ارتفاع نسبة الأمية وضعف الثقافة الضريبية وذلك رغم الحملات الإعلامية الواسعة لتوعية المكلفين التي تنظمها الإدارة الضريبية عبر وسائل الإعلام المختلفة للتعريف بأهمية تقديم إقرارات صحيحة.

3- كذلك تزداد نسبة التهرب الضريبي نتيجة لأسباب عديدة أسهب كتاب المالية العامة في شرحها منها ضعف الانتماء والشعور بعدم المساواة أمام القانون وتدني الخدمات العامة وخصوصاً خدمات التعليم والصحة والكهرباء وعدم اقتناع نسبة كبيرة من المكلفين بأهمية الضريبة.

4- عدم تطابق الأهداف بين الإدارة الضريبية والمكلفين والمحاسبين: حيث من الصعب افتراض تطابق الأهداف تماماً بين الإدارة الضريبية من ناحية وجمهور المكلفين والمحاسبين من ناحية أخرى، فمن المنطقي أن يكون لكل طرف من أطراف العلاقة أهداف مختلفة يسعى لتحقيقها فالإدارة الضريبية تهدف من الناحية الواقعية الى تحقيق ربط الحصيلة المستهدف أو على الأقل تحقيق اعلي نسبة ممكنة من هذا الربط وتقاس كفاءتها وما يرتبط بذلك من مزايا بهذا المعيار فضلاً عن السعي لتحقيق أهداف أخرى مثل تدعيم الثقة بينها وبين المجتمع الضريبي، وتحقيق العدالة الضريبية في حين يهدف المكلف بطبيعة الحال إلى تخفيض العبء الضريبي ومن أهداف مراقب الأساسية حماية نفسه من المسؤولية الجنائية عن أخطاء الإقرار الضريبي وذلك عن طريق حصر مسؤوليته في حدود ضيقة وإلقاء معظم المسؤولية على عاتق المكلف (Edward,2000:17) .

5. إن التعامل بعدالة وسرعة مع إقرارات المكلفين طبقاً لنظام التقدير الذاتي يساعد على الإذعان الضريبي ، في حين إن العكس من ذلك يؤدي إلى صعوبة التحقق من التهرب الضريبي وعدم الإذعان الضريبي، بسبب فقدان المعلومات والبيانات التي اعتمد عليها المكلفون.

6. بالإضافة إلى ما جاء في أعلاه يرى الباحث إضافة تحدي آخر يواجه أسلوب التقدير الذاتي وهو توفير كوادر ضريبية مؤهلة من الناحية المحاسبية والتدقيقية تقوم بعملية الفحص اللاحق الذي تجريه الإدارة الضريبية على الإقرارات المقدمة من قبل دافعي الضرائب. إضافة إلى توفير أنظمة معلوماتية تساعد السلطة المالية من التحقق من موثوقية المعلومات المقدمة إلى السلطة المالية. ولكن الباحث يرى أنه بالإمكان تذليل هذه الصعوبات من خلال :

- تشكيل لجان للفحص الضريبي اللاحق مهمتها التحقق من الإقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين المشمولين بهذه الأسلوب وبالتالي القضاء على التهرب الضريبي.

- يتم تجاوز ما جاء في الفقرة الثانية أعلاه بواسطة الحملات التوعوية الضريبية باستخدام وسائل الإعلام المرئية والمسموعة ونبداً بالوحدات الاقتصادية (الشركات المساهمة) التي لديها الوعي والتأهيل الثقافي.

- أما فيما يتعلق بالفقرة الأخيرة من الصعوبات يمكن التغلب عليها من خلال التأهيل العلمي في مجال المحاسبة والتدقيق للكادر الضريبي وتوفيره بالعدد المطلوب وتوفير الحاسبات الإلكترونية وبالتالي بالإمكان التعامل مع الإقرارات الضريبية المقدمة مهما كان حجمها بسرعة وعدالة.

- على الإدارة الضريبية توفير الكادر الفني والمحاسبي المؤهل والمؤمن بهذا الأسلوب. وتبني أنظمة معلوماتية فعالة تساعد السلطة المالية التحقق من الإقرارات المقدمة إليها من قبل دافعي الضرائب والقوائم المالية.

7-1 الإطار القانوني لأسلوب التقدير الذاتي في العراق :

من خلال الإطلاع على مفردات قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة (1982) والتعديلات التي تلت إصدار هذا القانون بما في الأمر الإداري لسلطة الائتلاف المؤقت المرقم (49) في 2004/4/12 أي إشارة إلى أسلوب التقدير الذاتي كون الأخير لم يكن في ذهن المشرع عند تشريع القانون خصوصاً وأنه جاء نسخة معدلة عن قانون ضريبة الدخل رقم (95) لسنة (1959) ، لكن هذا لا يمنع من وجود أرضية قانونية ضمن مفردات القانون تصلح لتطبيق هذه الآلية ، إذ تتوفر مثل هذه الأرضية في المواد (27، 28، 30، 32، 35، 57، 58، 59) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة (1982) (الحسيني وآخرون، 2002: 21).

وعند مطابقة تلك المواد القانونية مع الخطوات المحددة لتطبيق نظام التقدير الذاتي على وفق الترتيب المنطقي لها وكما مبين أعلاه ، يكون ترتيب المواد كالاتي (الحسيني وآخرون، 2002: 5).

1. المادة (27) 2. المادة (30)
3. المادة (28) 4. المادة (32)
5. المادة (59) 6. المادة (57) و (58)

وعند الدمج بين خطوات تطبيق نظام التقدير الذاتي وبين المواد القانونية التي تستند إليها تكون محصلة الدمج :

جدول (1) الدمج بين المواد القانونية وخطوات تطبيق نظام التقدير الذاتي	شرح العملية	تسلسل العملية
المادة (27) التي تستند إليها	طلب تقرير ضريبة الدخل من المكلف	1
مادة (30)	الموافقة على مبلغ الضريبة الظاهر في التقدير	2
مادة (28)	إجراء عملية الفحص الضريبي اللاحق	3
مادة (32)	تعديل التقرير إذا أظهرت عملية الفحص الضريبي في الخطوة (3) فروقات في المبالغ	4
مادة (59)	إجراء التسوية الصلحية	5
مادة (57) و مادة (58)	فرض العقوبات	6

ويمكن إعادة ترتيب هذه السلسلة التي تمثل الإجراءات أو الخطوات التي يعتمد عليها التقدير الذاتي طبقاً للمواد القانونية في جدول آخر يربط الخطوات والحالات التي تنطبق عليها وكالاتي:

جدول (2) الربط بين خطوات التقدير الذاتي والحالات التي تنطبق عليها

الحالة التي ينطبق عليها	الخطوات
عندما يؤكد الفحص اللاحق صحة القوائم المالية المقدمة من قبل دافعي الضرائب.	1 - 3
عندما يظهر الفحص اللاحق فروقات ناجمة عن اختلاف الاجتهاد وفي حدود منطقية.	1 - 4
عندما يظهر الفحص اللاحق فروقات ناجمة عن محاولات لتخفيض او إخفاء الدخل ولكن السلطة المالية تقتنع بإمكانية تسوية الموضوع عن طريق التسوية الصلحية لأسباب من الأفضل تحديدها كحسن السلوك الضريبي سابقاً وعدم وجود مخالفات ووثائق مزورة.	1 - 5
عندما يظهر الفحص اللاحق فروقات ناجمة عن محاولات التهرب الضريبي بأساليب لا ترى السلطة المالية مبرراً لقبول التسوية الصلحية عنها ، لأسباب عديدة مثل التكرار الجرمي	1 - 6 (عدا الخطوة

الخامسة) (العود) أو جسامه المبلغ أو تزوير الوثائق أو محاولات إفساد الذمم.... الخ وعلى الرغم من وجود تلك الأراضية القانونية المتمثلة بالمواد القانونية التي سبق الإشارة إليها، فإن عدم توفر نص قانوني صريح يعطي الدائرة الضريبية حجة قانونية واضحة وقوية لتطبيق هذا النظام يجعل بعض جوانب هذا التطبيق مثاراً للجدل والاجتهاد، ومنها على سبيل المثال عند اعتماد المادة (30) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 فيما يخص قبول ما يرد في التقارير الضريبية للشركات المحدودة فإن ذلك قد يثير تساؤلاً "مهماً" مفاده أن التحويل القانوني بقبول نتائج الأعمال الواردة بالتقارير الضريبية جاء تحويلاً عاماً" للسلطة المالية بموجب هذه المادة ولم يرد تحديد على فئة معينة منهم.(الخرسان، 2002: 118).

المبحث الثالث الجانب التطبيقي

تمهيد :

يتضمن الجانب العملي استعراض استمارة الاستبانة وتحليل النتائج التي تم التوصل إليها، والتي على ضوءها يتم مناقشة فرضية البحث، وقد تم تصميم استمارة استبانة تضمنت مجموعة من الأسئلة، تم توزيعها على عدد من الأكاديميين والخبراء والموظفين في الهيئة العامة للضرائب وفروعها، وفي ديوان الرقابة المالية والمهنيين في مكاتب التدقيق ومراقبة الحسابات، وكذلك عدد من الأعضاء في اتحاد رجال الأعمال والغرف التجارية والصناعية، و عددها (60) استمارة وتم استلام (50) استمارة وتم تحليلها وكانت نتائج التحليل كما موضحة بالجدول الآتية :

3 - 1 : وصف العينة :

جدول (3) أفراد العينة حسب الفئة التي ينتسب إليها

ت	جهة العمل	العدد	النسبة %
1	أكاديمي	17	34%
2	خبير مالي	8	16%
3	موظف	15	30%
4	قطاع خاص	10	20%
	مجموع	50	100%

حيث يتبين إن 46% من الذين وردت إجاباتهم على الاستبانة هم من الخبراء والعاملين في الدوائر المالية، ونسبة 34% من الأكاديميين في الجامعات والمعاهد العراقية، في حين كان هناك 20% من القطاع الخاص والذين يمثلون المكلفين بدفع الضريبة وأعضاء في اتحاد رجال الأعمال والغرف التجارية والصناعية.

جدول (4) أفراد العينة حسب الشهادة

ت	الشهادة	العمل	النسبة
1	دكتوراه، محاسب قانوني	16	32%
2	ماجستير، دبلوم عالي	14	28%
3	بكالوريوس	12	24%
4	معهد، إعدادية	8	16%
	المجموع	50	100%

ويتبين من الجدول (4) إن أكبر نسبة من الذين وردت إجاباتهم على الاستبانة كانوا من حملة الشهادات العليا، وإن ذلك يعطي أهمية أكبر لنتائج الاستبيان وبعد أكبر في التحليل.

3 - 2 : تحليل النتائج :

بههدف تحليل نتائج الاستبيان في ضوء إجابات العينة، سوف يتم إعداد جداول وفق المحاور التي أعدت استمارة الاستبانة على أساسها، مع الاحتفاظ بنفس تسلسل الأسئلة كما وردت في قائمة الاستبانة، وتجري بعد ذلك عملية تحليل النتائج التي تظهر في كل جدول وكما مبين في الآتي :

جدول (5) اثر قانون اوكسلي على أداء مراقب الحسابات وأهمية ذلك في التقدير الذاتي

النسبة	العدد	المحاور الأساسية
20%	10	1- أهمية تأكيد القانون على وجود مجلس لمراقبة حسابات الشركات
48%	24	2- تطبيق القواعد بصرامة على استقلال مراقب الحسابات وحماية المستثمرين مستخدمي المعلومات وإعادة الثقة إليهم
32%	16	3 - تأكيد القانون على اعتماد الإقرارات الضريبية كما هي والتي يقدمها مراقب الحسابات والموقعة من قبل المدير التنفيذي في الشركة
100%	50	المجموع

من خلال الإجابة على المحاور أعلاه تبين إن هناك استجابة واضحة وبنسبة 48% في المحور الثاني والذي يتعلق بتطبيق القواعد الصارمة التي تهدف إلى تحقيق استقلال مراقب الحسابات وأهمية ذلك في ضمان التأثير الإيجابي على نظام التقدير الذاتي. كما إن هناك اتفاق بنسبة 32% في المحور الثالث حول التأكيد على اعتماد الإقرارات الضريبية المصادق عليها من مراقب الحسابات والموقعة من قبل الإدارة في عملية التحاسب الضريبي ضمن نظام التقدير الذاتي. بينما كانت الاستجابة بنسبة 20% لأهمية وجود مجلس لمراقبة حسابات الشركة بالنسبة لنظام التقدير الذاتي .

جدول (6) اثر قانون اوكسلي على مسؤولية الشركة وأهمية ذلك في التقدير الذاتي

النسبة	العدد	المحاور الأساسية
36%	18	4- تأكيد القانون على مسؤولية موظفي الشركات من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية
10%	5	5- تعزيز القانون عن شروط الإفصاح عن جميع المعلومات المالية وغير المالية وكافة الأحداث المؤثرة على نتائج الأعمال
38%	19	6 - مطالبة القانون للمديرين التنفيذيين والماليين في الشركات بتوقيع قسم (أداء يمين) كل ثلاثة أشهر حول موثوقية المعلومات في القوائم المالية
16%	8	7- أهمية زيادة العقوبات على الإدارات العليا بموجب هذا القانون في ضمان عدم التأثير على القوائم المالية
100%	50	المجموع

ويظهر من الجدول (6) اهتمام معظم الذين وزعت عليهم الاستبانة بموضوع أهمية تحمل الموظفين في الشركات التي تخضع لتطبيق قانون اوكسلي لمسئولياتهم في دقة المعلومات المحاسبية وتعزيز موثوقيتها لدى الجهات المستخدمة لتلك المعلومات ومنها الإدارة الضريبية باعتبارها مستخدم رئيس لتلك المعلومات وما يترتب على ذلك من اثر ايجابي في اعتماد الإدارة الضريبية على القوائم المالية في التحاسب الضريبي وفق نظام التقدير الذاتي، حيث أجاب (18) من أفراد العينة وبنسبة 36%، ونفس الكلام ينطبق على إجابة أفراد العينة (38%) حول السؤال السادس الذي يتعلق بمطالبة القانون للمديرين التنفيذيين والماليين في الشركات بتوقيع قسم (أداء يمين) كل ثلاثة أشهر حول موثوقية المعلومات في القوائم المالية ، لما لذلك من أهمية كبيرة حسب رأي أفراد العينة على تطبيق نظام التقدير الذاتي، وهذا يعزز فرضية البحث المتمثلة بأن هناك علاقة ذات اثر معنوي بين التزام الشركات بقانون ساربيز اوكسلي وتطبيق الإدارة الضريبية لنظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي، حيث إن قيام المدراء بتوقيع قسم (أداء يمين) يعزز موثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية في التقدير الذاتي. أما إجابات أفراد العينة بخصوص تعزيز شروط الإفصاح جميع المعلومات المالية وغير المالية وكافة الأحداث المؤثرة على نتائج الأعمال، فقد كان اهتمام أفراد العينة بها بنسبة 10%، وكذلك الإجابة بنسبة 16% حول أهمية زيادة العقوبات على الإدارات العليا بهدف عدم التأثير على القوائم المالية ، الأمر الذي يؤكد أهمية جانب العقوبات في ضمان التطبيق السليم لنظام التقدير الذاتي.

جدول (7) اثر قانون اوكسلي على سلامة القوائم المالية وأهمية ذلك في التقدير الذاتي

النسبة	العدد	المحاور الأساسية
14%	7	8- تأكيد القانون على الحق في مراقبة عمل المحللين الماليين
24%	12	9- تأكيد القانون على ضمان سلامة الرقابة الداخلية بشكل تام
30%	15	10 - أهمية عدم الإفصاح عن أية معلومات مالية لا تتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة GAAP .
32%	16	11- تضمن القانون عقوبات جنائية بشأن المخالفات وعدم اعتماد القوائم المالية من قبل المديرين.
100%	50	المجموع

ويظهر من الجدول (7) إن هناك أهمية في زيادة العقوبات الجنائية على الإدارات العليا والموظفين في الشركات التي تلتزم بأحكام قانون ساربيز اوكسلي فيما يخص المخالفات وكذلك عدم اعتماد القوائم المالية من قبل المديرين في تلك الشركات بهدف عدم التأثير على القوائم المالية ، الأمر الذي يؤكد أهمية جانب العقوبات في ضمان التطبيق السليم لنظام التقدير الذاتي وبنسبة 32% من أفراد العينة، وفي نفس الوقت إن ذلك يعكس أهمية التأكيد على ضرورة اعتماد القوائم المالية في التحاسب الضريبي وفق نظام التقدير الذاتي، وكذلك تأكيد أفراد العينة على أهمية عدم الإفصاح عن أية معلومات مالية لا تتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة GAAP في أهمية تحقق الموثوقية في المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية الأمر الذي يترتب عليه إمكانية

ضمان التطبيق السليم لنظام التقدير الذاتي من قبل الإدارة الضريبية في العراق. كما إن هناك تأييد لأفراد العينة بنسبة 24% على أهمية تأكيد القانون على ضمان سلامة الرقابة الداخلية في الشركات التي تلتزم بأحكام قانون ساربينز اوكسلي في امكانية تحقيق التطبيق السليم لنظام التقدير الذاتي، وهذا ما يتفق مع فرضية البحث في وجود علاقة معنوية بين التزام الشركات بقانون ساربينز اوكسلي وتطبيق الإدارة الضريبية لنظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي.

وبشكل عام فأن معظم إجابات أفراد العينة تشير إلى إن هناك اتفاق وبنسب مختلفة حسب المحاور على أهمية التزام الشركات بأحكام قانون ساربينز اوكسلي في التأثير الايجابي على تطبيق نظام التقدير الذاتي من قبل الإدارة الضريبية ، ويتفق ذلك مع فرضية البحث والتي تنص على إن هناك علاقة ذات اثر معنوي بين التزام الشركات بقانون ساربينز اوكسلي وتطبيق الإدارة الضريبية لنظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي.

والآتي عرض لنتائج التحليل

رقم السؤال	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة شدة الإجابة	معامل الاختلاف	T - Test P<0.05
1	2.2	15.0000	3.875	3.636364	2.887
2	2.666667	25.0000	5	5	1.732
3	2.8	31.2250	5.25	5.947617	1.387
4	2.386667	15.1327	4.15	3.381619	2.861
5	2.08	22.7156	3.675	5.824521	1.906
6	2.746667	31.2410	5.025	6.066213	1.386
7	2.653333	24.5153	4.975	4.927699	1.766
8	2.213333	14.5258	3.9	3.500202	2.981
9	1.853333	12.5300	2.55	3.605745	3.456
10	2.32	21.0713	3.775	4.843979	2.055
11	2.506667	21.6564	4.7	4.607746	1.999

إن أعلى قيمة للمتوسط الحسابي للقيم الواردة في مقياس ليكرت الثلاثي هو الرقم (3) ، ومن ملاحظة قيم المتوسط الحسابي الواردة في الجدول نلاحظ إن أعلى قيمة للمتوسط الحسابي 2.746667 وهي اقل من المتوسط الحسابي المفترض ، كما إن متوسط الانحراف المعياري يساوي 21.32847 وهو قريب من قيمة الانحراف المعياري الوسطي ويقترّب من أعلى وأدنى قيمة الواردتين في السؤالين السابع والتاسع الأمر الذي يقودنا إلى التأكيد على محتوى إجابات العينة الواردة في الأسئلة الثلاثة من (س 7 – س 9) . أما فيما يخص حدة أو شدة تمسك العينة المختبرة بمحتوى الأسئلة (شدة الإجابة) فقد كانت متمركزة بالسؤال الثالث ويمثل اتفاق العينة بشكل تام ، كما إن العينة اختلفت بالاتفاق على السؤال الثالث إذ كان أعلى معامل اختلاف في هذا السؤال .ومما تجدر الإشارة إليه إن كل القيم الواردة في العمود الخاص باختبار T (العمود الأيسر) اقل من قيمة (T) الجدولية البالغة لذا يمكن القول إن جميع القيم المحسوبة من خلال إجابات العينة المختبرة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات :

يمكن التوصل من هذا البحث إلى الاستنتاجات الآتية :

- 1- إن قانون ساربينز اوكسلي يمثل أداة لتحقيق التوازن في مصالح الجهات المختلفة المستخدمة للمعلومات المحاسبية وفي مقدمتها الإدارة الضريبية والمكلفين بدفع الضريبة ومن يقوم بإعداد الحسابات والمصادقة عليها والتي تشكل في مجموعها أطراف عملية التحاسب الضريبي.
- 2- هناك إمكانية للاستفادة من التزام الشركات بأحكام قانون ساربينز اوكسلي وتطبيق نظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي وخاصة في جوانب متعددة يتضمنها هذا القانون ومنها التأكيد على مسؤولية الإدارات العليا والموظفين على سلامة المعلومات المالية ، وكذلك نظام العقوبات الصارم الذي يعتمه القانون فضلا عن استحصال شهادة القسم (اداء اليمين) من المدراء التنفيذيين وشروط الإفصاح عن المعلومات.
- 3- إن احد المضامين المهمة لنظام التقدير الذاتي هو تحويل وظائف التقدير واحتساب الضريبة من السلطات الضريبية إلى المكلفين بدفع الضريبة ، كما إن المسؤولية تنتقل بشكل كامل إلى المكلف بدفع الضريبة أو من يمثله .
- 4- يتحقق في ظل نظام التقدير الذاتي ثقة متبادلة بين الإدارة الضريبية من جهة والمكلفين ومراقبي الحسابات من جهة أخرى، حيث إن عدم اعتماد الإدارة الضريبية على القوائم المالية التي تمثل مخرجات المحاسبة له تأثير سلبي على تحقيق تلك الثقة، يضاف الى ذلك ان نظام التقدير الذاتي يقلل المساومة والفساد الإداري لأنه يقلل الاتصال بين المكلف بدفع الضريبة والعاملين في الإدارة الضريبية .
- 5- على الرغم من وجود عدد من المواد القانونية في قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته، والتي يفهم منها وجود أرضية قانونية يستند إليها تطبيق نظام التقدير الذاتي، إلا إن عدم وجود نص قانوني واضح وصريح لتطبيقه وعدم تحديد الفئات المشمولة بتطبيقه قد يكون مثار للجدل والاجتهاد .
- 6- أظهرت الدراسة إن هناك علاقة ذات اثر معنوي بين التزام الشركات بقانون ساربينز اوكسلي وتطبيق الإدارة الضريبية لنظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي.

ثانياً : التوصيات

في ضوء الاستنتاجات السابقة يمكن وضع التوصيات الآتية :

- 1- الابتعاد قدر الإمكان عن طرق التقدير الإداري والجزافي ، والاعتماد على نظام التقدير الذاتي وان يصاحب ذلك زيادة في الاعتماد على القوائم المالية، وينتج عن ذلك تعزيز للثقة بين المكلفين بدفع الضريبة ومن يقوم بأعداد تلك القوائم وتدقيقها من جانب وإدارة الضريبة من جانب آخر .
- 2- ولأجل اعتماد مخرجات المحاسبة المتمثلة بالقوائم المالية أساساً في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، ينبغي ضرورة تفعيل التعاون بين المحاسبة وما وصلت إليه من تطور في مناهجها النظرية وممارساتها التطبيقية من جانب والضريبة في تشريعاتها ونظمها المتطورة من جانب آخر ، فضلا عن أهمية الإلمام بالقوانين الضريبية والأنظمة والتعليمات الخاصة بتقدير واحتساب الضريبة من قبل المكلف بدفع الضريبة باعتباره المعني بتقدير واحتساب الضريبة .
- 3- هناك ضرورة لإجراء تعديلا على قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته يصدر بموجبه تشريعا قانونيا" باتجاه النص مباشرة على " نظام التقدير الذاتي " مع تخويل السلطة المالية صلاحيات تحديد الفئات المشمولة بتطبيقه وإجراءات ذلك التطبيق.
- 4- إن الاعتماد الواسع على نظام التقدير الذاتي يجب أن يتم ضمن إطار إجراءات تنفيذ رصينة يستطيع الجهاز الضريبي من خلالها زيادة فاعلية وكفاءة نظام التقدير الذاتي ، ومن بين أهم عناصر النجاح التي يجب أن تؤخذ بنظر الاعتبار ما يأتي :
 - برامج خدمة ضريبية جيدة لتسهيل عملية استيعاب المكلفين وفهمهم للالتزامات المترتبة عليهم وتوفير حالات القناعة لديهم .
 - تبسيط إجراءات التحاسب الضريبي .
 - اعتماد برامج فعالة تمكن من عملية التحقق وإجراءات تنفيذ بكفاءة عالية .
 - إيجاد نظام عقوبات محكم ومتناسق .
- 5- ضرورة اهتمام الجهات ذات العلاقة (إدارة ضريبية وديوان الرقابة المالية ونقابة المحاسبين والمدققين) بدراسة إمكانية الاستفادة من تطبيق إحكام قانون ساربينز اوكسلي على عدد من الشركات العامة والمساهمة الخاصة في العراق، وبالتالي إمكانية الاستفادة من هذا القانون في تطبيق نظام التقدير الذاتي.
- 6- اهتمام المؤسسات الأكاديمية والمهنية المختصة بتدريس مواد المحاسبة والتدقيق والرقابة المالية بتضمين مفردات المناهج أحكام قانون ساربينز اوكسلي، فضلا عن تنظيم برامج تدريب ودورات للعاملين في هذا المجال.

ثبت المصادر والمراجع

أولاً: الوثائق الرسمية

- 1- جمهورية العراق ، قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته لغاية القانون رقم 3584 لسنة 1999 والأمر رقم 84 لسنة 2003 الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة .
- 2- الهيئة العامة للضرائب ، التعميم رقم 112 في 2001/8/16 الموجه إلى الشركات المشمولة بتطبيق نظام التقدير الذاتي

ثانياً: الكتب العربية

- 1- إسماعيل ، خليل إسماعيل، المحاسبة الضريبية، العراق، مطبعة جامعة بغداد، 2001.
- 2- ياسين ، فؤاد توفيق ، درويش ، أحمد عبد الله ، المحاسبة الضريبية ، دار البازودي ، الأردن 2000.

ثالثاً: الأطاريح والبحوث الجامعية

- 1- الخرسان، محمد حلو، أهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، أطروحة دكتوراه محاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة البصرة ، 2002 .
- 2- الخرسان، محمد حلو داود " تحسين الإيداع الضريبي عن طريق نظام التقدير الذاتي في العراق بالمقارنة مع الدول المتقدمة " بحث مقدم إلى مؤتمر الإصلاح الضريبي الذي أقامته وزارة المالية، الدائرة الاقتصادية -بغداد - 2006 .
- 3- الحسيني وآخرون، كاظم علي . تقويم إجراءات السلطة المالية لضمان التطبيق الجيد لأسلوب التقدير الذاتي، بحث مقدم إلى الهيئة العامة للضرائب - قسم الشركات بخصوص تطبيق أسلوب التقدير الذاتي -بغداد -2001 .
- 4- الحلاج، فتحي عبد الكريم، هل ينجح تطبيق أسلوب التقدير الذاتي للضريبة، جامعة الخرطوم، السودان، 2005 .
- 5- عيود، محمد سلمان & قاسم هادي، الإطار القانوني لأسلوب التقدير الذاتي، الهيئة العامة للضرائب، البحوث والدراسات ، العراق، 2011 .
- 6- عنايات ، حامد محمد عطية، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين بين التشريع والتطبيق، إطار مقترح لتطوير الفحص الضريبي في ظل الضريبة الموحدة ، القاهرة ، بحث القي في المؤتمر الضريبي السابع، 1996 .
- 7- لطفي، أمين السيد ، أثر قانون ساربينز اوكسلي على مهنة المحاسبة والمراجعة، المؤتمر الثالث عشر، التطورات الحديثة للمحاسبة والمراجعة ومستقبل مهنة المراجعة والمحاسبة في مصر، الجمعية المصرية المالية العامة والضرائب، دار الدفاع الجوي، القاهرة، 2007 .

رابعاً: الكتب والبحوث الأجنبية

- 1- Edward Tower, Excise Tax Evasion : Comment on paragariya & Narayana, public finance, Vol.44,No. 3 , USA, 1998.
- 2- Jones, Sally M . Principles of Taxation, McGraw-Hill Companies, New York . 1998 .
- 3- Loo. Ec, M. Kerchar M & Hansford , International Comparative analysis of self-assessment , what Lesson are there for Tax Administrations, Australian Tax Forum,2005 .
- 4- Ivy,Xiyng.zhany, Economic consequences of the Sarbanes Oxley Act of 2005.
- 5- Linda.s.speding, Sarbanes Oxley Act of 2009.
- 6- Kate litvak, the effect of the Sarbanes Oxley Act on non USA 2007.
- 7- Sarbanes Oxley Act of USA 2002.
- 8- Tackett , j. Sarbanes Oxley and Audit failure; a critical examination managerial erudition, Journal,2004.
- 9- Tae G. Ryu, & Barbara Uliss & Chul-Young Roh,(2004) , the effect of the Sarbanes Oxley Act on Auditors' Audit .www.aabri.com. performance East Tennessee State Universe Journal of finance and Accountancy.

