

تفعيل الاعتماد على القوائم المالية المدققة من قبل مراقبي الحسابات

في عملية التحاسب الضريبي

بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب / فرع ذي قار

أ.م.د. محمد حلو داود الخрсان

م. ضياء مجبل مطرود

المعهد التقني في الناصرية

المستخلص

يتلخص هذا البحث في دراسة أهمية مصادقة مراقب الحسابات على القوائم المالية في اعتماد تلك القوائم المصادقة من قبل الإدارة الضريبية في العراق في عملية التحاسب الضريبي، من خلال استعراض العلاقة بين المحاسبة والضريبة من جانب وقواعد السلوك المهني والمعايير التي تحكم عمل مراقب الحسابات من جانب آخر؛ بغرض تحديد العوامل التي تشجع الإدارة الضريبية على اعتماد القوائم المالية في التحاسب الضريبي أو تحديد أسباب عدم الاعتماد على تلك القوائم .

وقد استند البحث إلى فرضية مفادها (إن تقديم الشركات لقوائم مالية تتصف بالموثوقية ومدققة من قبل مراقب الحسابات يساعد في إمكان اعتمادها من قبل الهيئة العامة للضرائب في التحاسب الضريبي).

ولإثبات تلك الفرضية جاء البحث بجانبين الأول نظري وتم فيه التركيز على أهمية تدقيق القوائم المالية وتصديقها بالشكل الذي يزيد من موثوقية المعلومات المحاسبية التي تحتويها تلك القوائم ومن ثم اعتمادها في التحاسب الضريبي، أما الثاني فقد تمثل بالجانب العملي وكان عبارة عن دراسة حالتين كنموذج للأسلوب المتبع في التحاسب الضريبي فضلا عن استقصاء لأراء عدد من موظفي السلطة المالية ومراقبي الحسابات حول موضوع البحث .

وقد خلص البحث إلى عدد من الاستنتاجات أهمها عدم وجود نظرة تحليلية علمية لبيانات القوائم المالية من قبل السلطة المالية وإنما يتم اعتمادها او بناءً عدمه على المقارنة مع الضوابط التي تضعها السلطة المالية نفسها والتي تمثل خطوط حمراء لموظفيها من الصعب تجاوزها .

وتوصل البحث إلى مجموعة من التوصيات أهمها رفد ملاك السلطة المالية بموظفين متخصصين وذوي خبرة في المجال المحاسبي فضلا عن ان تشجيع الإدارة الضريبية لموظفيها على اعتماد القوائم المالية بدلا من الضوابط يعد أحد أهم العوامل التي تساعد على تفعيل الاعتماد على القوائم المالية المصادق عليها من مراقب الحسابات في التحاسب الضريبي .

Abstract

The summary of this research to activation rely on financial statements approved by Auditors in taxation in Iraq , through a review of the relationship between the accounting and tax side and in another hand between the rules of professional conduct and standards that govern the work of the auditor on the other in order to identify the reasons for non-use of these statements .

The research was based on the hypothesis that (companies that prepare financial statements are characterized by reliability and certified auditor helps in the possible adoption by the financial Authority in taxation) .

To prove this hypothesis came Find two aspects first theoretical been a focus on the importance of the accounting information which characterized with reliability and auditing and preparation according to the rules of professional conduct, and the second represents the practical side and was a two case studies as a model of style followed in taxation as well as a survey of the views of a number of staff financial authority and auditors on the subject of the research.

The research found a number of conclusions, including the lack of scientific analytical look to data from the financial statements of the prior fiscal authority and approved or not is based on comparison with the controls set by the financial authority itself, which represents red lines for its employees is difficult to overcome .

The research has included of recommendations, as well as encouraging tax administration for its employees to adopt the financial statements instead of the controls is one of the main factors that help to activate rely on financial statements approved by the auditor in settling accounts tax.

تمهيد :

بعد اختيار موضوع البحث لابد من تحديد المسار العلمي له وتعزيز بنائه الموضوعي عبر المنهجية المحددة للبحث والتي تتضمن مشكلة البحث وأهميته وأهدافه والفرضية التي يبنى عليها والأسلوب الذي سيتم اعتماده في معالجة المشكلة وتحقيق الأهداف وإثبات الفرضية، ومن ثم رسم نموذج للبحث يبين الخطوات العامة له.

المحور الأول: منهجية البحث

المقدمة:

تعد الضريبة أداة من أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الدول من أجل الحصول على الإيرادات العامة التي تكفل لها مواجهة النفقات العامة ولم يعد دورها يقتصر على تحقيق الهدف المالي الذي كان الأساس في فرضها ، بل اتسعت لتشمل أهدافاً اقتصادية واجتماعية . مما أدى إلى تزايد اهتمام الحكومات المختلفة بالضرائب وقد أدى هذا الاهتمام إلى ضرورة توفير الوسائل والأساليب التي تمكن من الوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة بما يكفل عدم ضياع الموارد من الخزينة العامة وعدم الاضرار بالمكلفين . وفي مقدمة هذه الأساليب اعتماد الإدارة الضريبية على القوائم المالية المدققة من قبل مراقب الحسابات والمصادق عليها من قبل نقابة المحاسبين والمدققين لتحقيق الفائدة لجميع أطراف التحاسب الضريبي، وينبغي

على هذه الأطراف السعي لتفعيل تلك العلاقة بين المحاسبة والضريبة من خلال زيادة الاعتماد على مخرجات المحاسبة متمثلة بالقوائم المالية المدققة من قبل مراقبي الحسابات في عملية التحاسب الضريبي، وهذا ما سيتم

التصدي له في هذا البحث الذي يتناول تفعيل الاعتماد على القوائم المالية المدققة في التحاسب الضريبي الذي سيتم تطبيقه في الهيئة العامة للضرائب.

مشكلة البحث:

تتمحور مشكلة البحث في قلة اعتماد الإدارة الضريبية في العراق على القوائم المالية المدققة من قبل مراقبي الحسابات في عملية التحاسب الضريبي ، مما يترتب عليه :-

- تولد القناعة لدى مراقبي الحسابات في قلة اعتماد الهيئة العامة للضرائب على مخرجات المحاسبة المتمثلة بالقوائم المالية المدققة من قبلهم على الرغم من بذل العناية الواجبة والالتزام بقواعد السلوك المهني .
- وينعكس ذلك سلباً على طبيعة العلاقة التي يفترض أن تكون إيجابية بين المحاسبة والضريبة.
- تولد شعور لدى المكلفين بدفع الضريبة بأن عملية إعداد القوائم المالية المدققة من قبل مراقبي الحسابات والمقدمة إلى الإدارة الضريبية هي حلقة زائدة ضمن علاقة المكلف بدفع الضريبة مع الإدارة الضريبية .

أهمية البحث :

تأتي أهمية البحث من :-

- ١- أهمية موضوع الضريبة بشكل عام كأحد مقومات اقتصاد الدولة ، وكون موضوع التحاسب الضريبي يتعلق بالعلاقة بين جهات متعددة قد تتعارض مصالحها وقد تتفق أحياناً .
- ٢- تسليط الضوء على قلة اعتماد الهيئة العامة للضرائب على القوائم المالية المدققة من قبل مراقبي الحسابات، لكي يتبين من خلاله إمكان تفعيل الاعتماد على تلك القوائم .
- ٣- إن قلة اعتماد الهيئة العامة للضرائب على القوائم المالية المدققة من قبل مراقبي الحسابات يعني عدم استفادتها من الخدمات التي تقدمها المحاسبة كنشاط خدمي ، علماً بأن ضريبة الدخل كانت من بين أهم العوامل التي ساعدت على تطور المحاسبة . وينبغي أن تكون العلاقة بين المحاسبة والضريبة مبنية على التعامل الإيجابي المثمر في تحقيق مصالح الجهات المختلفة وفي مقدمتها تحقيق العدالة عند فرض الضريبة واحتسابها.

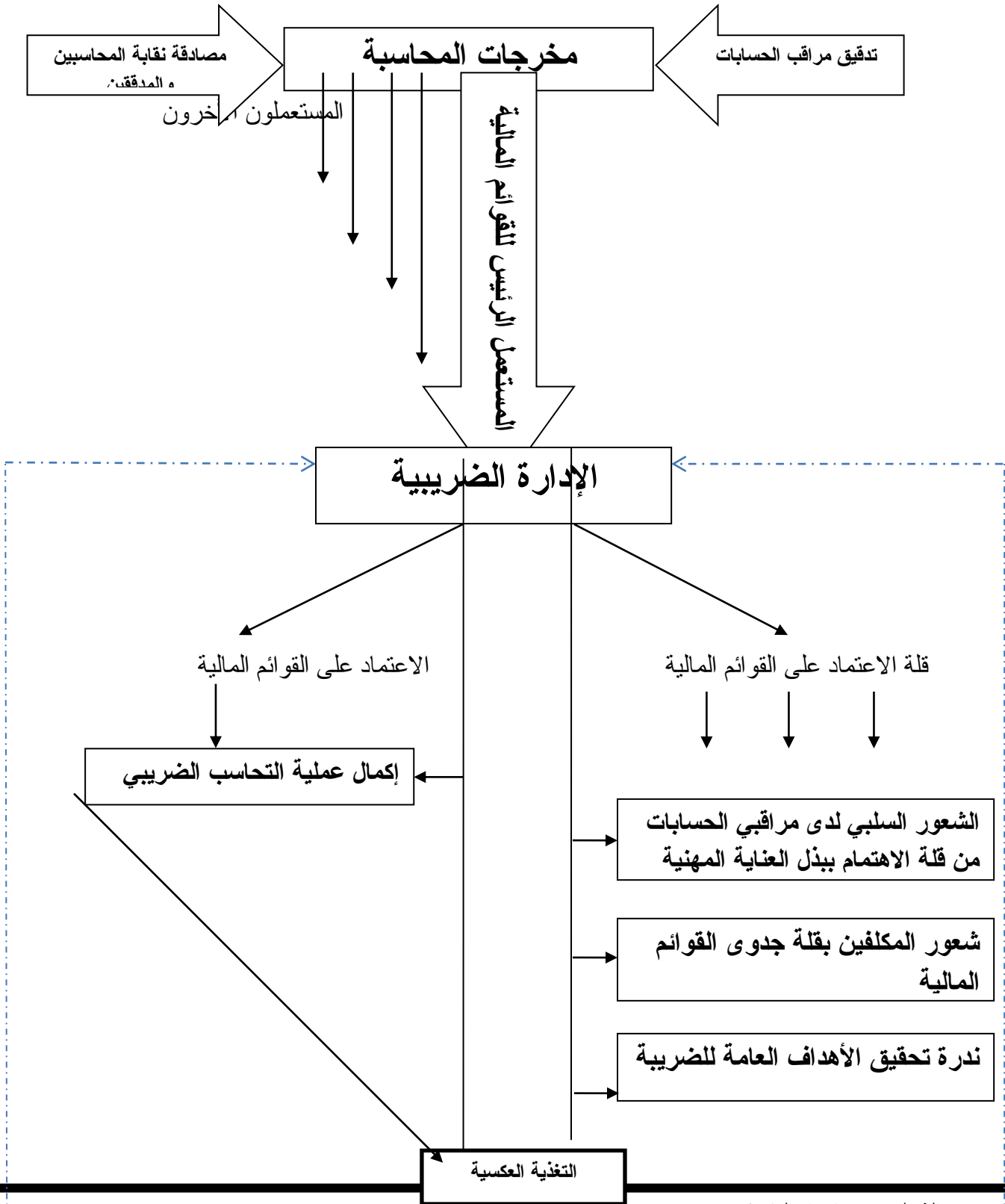
أهداف البحث :

- يهدف البحث إلى تحقيق الآتي :- استعراض العلاقة بين المحاسبة والضريبة وأهمية القوائم المالية المعدة بما يتفق مع خاصية الموثوقية والمدققة بالشكل الذي يفعل دورها في عملية التحاسب الضريبي .
- توضيح الأساليب المعتمدة في عملية التحاسب الضريبي في شعبة الشركات – فرع ذي قار .
 - توضيح الجوانب التي تحد من قلة الاعتماد على القوائم المالية المدققة من قبل مراقبي الحسابات في عملية التحاسب الضريبي ومحاولة تقليل تلك الجوانب، وتعزيز الجوانب التي تزيد من الاعتماد على القوائم المالية.

فرضية البحث :

- على ضوء مشكلة البحث وهدفه يمكن صياغة الفرضية الآتية .
- (إن تقديم الشركات لقوائم مالية تتصف بالموثوقية ومدققة من قبل مراقب الحسابات يساعد في إمكان اعتمادها من قبل الهيئة العامة للضرائب في التحاسب الضريبي).
- ومن الفرضية الرئيسة أعلاه تنتفرع الفرضيتان الآتيتان :-
- إن اعتماد الإدارة الضريبية على القوائم المالية المدققة من قبل مراقب الحسابات له مردود إيجابي في أداء مراقب الحسابات.
 - إن اعتماد الإدارة الضريبية على القوائم المالية المدققة من قبل مراقب الحسابات له مردود إيجابي في أهمية القوائم المالية المدققة من وجهة نظر المكلف بدفع الضريبة .

شكل (١) :- أنموذج البحث



الشكل :- من إعداد الباحث

المحور الثاني : الإجراءات التي يمكن من خلالها تفعيل الاعتماد

على القوائم المدققة في التحاسب الضريبي

تمهيد:

يتضمن هذا المحور استعراض بعض الإجراءات التي يمكن من خلالها تفعيل الاعتماد على القوائم المالية المدققة في التحاسب الضريبي ، وهذه الإجراءات هي تعزيز خاصية الموثوقية في القوائم المالية ، وكذلك توضيح مسؤولية مراقب الحسابات اتجاه القوائم المالية المدققة واستعراض قواعد السلوك المهني ومسؤولية مراقب الحسابات والعقوبات التي تطاله إن تسبب في ضرر لأحد أطراف عملية التحاسب الضريبي، ويرى الباحثان ان من الأفضل البدء باستعراض العلاقة بين المحاسبة والضريبة ، وكيف ان الإدارة مستخدم رئيس للمعلومات المحاسبية.

٢ - ١ : الإدارة الضريبية مستخدم رئيس للمعلومات المحاسبية :

هناك عدد كبير من الباحثين يصنفون الإدارة الضريبية ضمن فئة المستخدمين المباشرين للمعلومات المحاسبية (العادلي وآخرون، ١٩٨٦: ٢٧) وكذلك (الشيرازي، ١٩٩٠: ٤١٩) و (الخرسان ، ٢٠٠٢: ٣٩) . إذ يشير العادلي إلى " أن الإدارة الضريبية تقدم لها معلومات خاصة تتمثل بالتقارير الضريبية التي تعد طبقاً لمتطلبات التشريعات الضريبية والأنظمة والتعليمات وتكون الافادة منها من قبل الإدارة الضريبية حصراً ، ألا أن هذه الإدارة يمكنها الاستفادة من المعلومات الواردة في القوائم المالية المنشورة أو المقدمة إلى جهات أخرى بعد أن تتوافر لديها القناعة بشرعية المعلومات المحاسبية وإمكان الاعتماد عليها" (العادلي و آخرون ، ١٩٨٦: ٢٩) . في حين هناك فريق آخر من أمثال (Glautier & Kieso) يقلل من أهمية الإدارة الضريبية كمستعمل رئيس للمعلومات، اي أنهم لا يعدون الإدارة الضريبية من الفئات الرئيسة المستخدمة للمعلومات المحاسبية (1987: 17) (Glautier، 1995: 48) (Kieso،

وتصنف السلطات الضريبية ضمن فئات مستخدمي القوائم المالية التي لها القدر الكبير في الحصول على المعلومات بموجب عنصر الالتزام الذي توفره التشريعات الحكومية في هذا المجال ، "ولهذا نجد أن المحاسبة في بعض الدول الصناعية قد تميزت باهتمامها وتوجهها للإيفاء بمتطلبات الاستفادة من المعلومات المالية التي تنتجها لأغراض التشريع الضريبي والدائنين في بلدانها ، كما هو الحال في فرنسا وألمانيا والتي تعرف بالمحاسبة (الفرنسية الألمانية) تمييزاً لها عن صنف المحاسبة (الانكلو - أمريكية) التي تهتم بشريحة حملة الأسهم " (أمين ، ٢٠٠٠: ٧٣) . وكذلك الحال في الدول النامية؛ فأن المحاسبة ومهنة التدقيق قد انتشرت وتطورت في الكثير منها بسبب التشريعات الضريبية، وحاجة المؤسسات الضريبية فيها إلى البيانات المالية عن نشاط المكلفين بدفع الضريبة ، وفي العراق مازالت الهيئة العامة للضرائب تمثل أهم الأطراف المستفيدة من البيانات المالية للمكلفين سواء كانوا شركات أم أفراداً ، بل هي في كثير من الحالات تشكل الطرف الوحيد الذي يتم إعداد القوائم المالية لأجله تنفيذاً لأحكام قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ ونظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة (١٩٨٥) (أمين ، مصدر سابق: ١٦٤)

ففي العراق يُعد قانون ضريبة الدخل الأول الذي صدر برقم (٥٢) لسنة ١٩٢٧، أول تشريع يلزم المكلف بتقديم بيانات مالية إلى الإدارة الضريبية ويمنحها الحق بتفتيش سجلات هي مستندات الحسابية ، " الأمر الذي دفع أصحاب الاعمال والمهن للاهتمام بعملية مسك الدفاتر المحاسبية والبحث عن تطبيقات محاسبية تساعدهم في حساب الإيرادات والمصروفات وتسجيلها لغرض حساب الدخل الخاضع للضريبة" (الساكني، ١٩٩٩: ٨٠) ، وكذلك بموجب التشريع الضريبي في مصر على (المكلفين الأفراد الذين يمارسون النشاط التجاري أو الصناعي

المشمولين بمسك الدفاتر والسجلات والمستندات التجارية التي يصدر بها قرار من وزير المالية ، وكذلك الشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة وبقية شركات الأموال) لزوم توقيع واعتماد الإقرارات الضريبية التي يقدمها إلى مصلحة الضرائب من قبل محاسب أو مراقب حسابات مجاز ، وأن التقرير الضريبي الذي يقدمه المكلف فضلاً عن التقرير حول البيانات المالية السنوي للمكلف ترفق مع الإقرار الضريبي (أمين ، ٢٠٠٠ : ١٦٤) " وأن السلطات الضريبية يمكنها استخدام القوائم المالية بشكل مباشر للوصول إلى المعلومات المحاسبية التي تزيد من موثوقية المعلومات الواردة في الإقرار الضريبي. ويظهر أن الإقرارات الضريبية تمثل قوائم مالية ذات غرض خاص تعد أساساً لتحديد الضريبة العائدة إلى الدولة من قبل الأفراد و الشركات ، "ويكون اعتماد المحاسبين على القوانين والأنظمة الضريبية أساساً يستدلون به في اعداد هذا الإقرار أكثر من اعتمادهم على المبادئ المحاسبية المتفق عليها" (Fess,1987:13) .

٢ - ٢ : تعزيز خاصية الموثوقية Reliability :

وتسمى الموثوقية أحياناً (بالمعولية) وإمكان الاعتماد على المعلومات، وتعد الموثوقية خاصية متأصلة في المعلومات المحاسبية، ولكي تكون المعلومات مفيدة لأبد أن تكون محل ثقة من قبل المستعمل وتكون المعلومات محل ثقة عندما تصور للمستعمل فحوى ما تمثله (الخرسان ، ٢٠٠٢ : ٦٠) .
وقد احتلت خاصية الموثوقية موقعاً في الفكر المحاسبي ولاسيما لتلبية حاجات مستعملي المعلومات المحاسبية، وقد ورد العديد من التعاريفات للموثوقية منها تعريفها بأنها صفة ان "المعلومات تكون موثوقة إذا استطاع مستخدموها الاعتماد عليها في عرض الحالات والأحداث الاقتصادية بشكل له معنى" (Smith, 1984: 85).

كما عرفت بأنها "المعلومات المحاسبية تعد مهمة ومفيدة إذا أمكن للمحاسب الاعتماد عليها مقياساً للظروف والأحداث الاقتصادية التي تمثلها إذا ما توافر لهذه المعلومات قدر من الموضوعية الممثلة في عدم التحيز والخلو من الأخطاء والأمانة في هذه المعلومات" (Kieso & Weyegandt, 2003: 30).
ولكي تكون المعلومات مفيدة فأنها ينبغي أن تكون موثوقة، وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء المهمة والتحيز، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه بشكل معقول. ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة بطبيعتها أو تمثلها لدرجة أن الاعتراف بها من المحتمل أن يكون مضللاً (لجنة معايير المحاسبة الدولية، ٢٠٠٦ : ٣٩).

ومن حيث الإستعمال العام للمصطلح يمكن النظر إلى الموثوقية من خلال منظورين يتمثل الأول بإمكان الاعتماد على القياس في انجاز العمل الذي من أجله استخدم، والثاني في أن قياس ما هو موثوق به إذا كان يمثل وصفاً كمياً صحيحاً لموقف أو لحدث أو شيء حقيقي يمثله في القياس (ترجمة العبدالله ، كام ، ٢٠٠٠ : ٧٠١) .

والآتي الخصائص الفرعية لخاصية الموثوقية:-

١ - الصدق في التمثيل Honesty in representation :

ويعني وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات والظواهر المراد التقرير عنها ، بعبارة أخرى إعداد المعلومات بحيث تعبر بصدق عن الظواهر ، فالعبرة هنا بصدق تمثيل الجوهر وليس الشكل ، ولكي تكون المعلومات معبراً عنها بصدق ينبغي مراعاة تجنب نوعين من أنواع التحيز هما (الكيلاني ، ٢٠٠٨ : ٣٥):

- تحيز في عملية القياس - أي طريقة القياس أي كانت توصل إلى نتائج موضوعية أم لا .

- تحيز القائم بعملية القياس - وهذا النوع يقسم إلى التحيز المقصود والتحيز غير المقصود. ويمكن استعمال هذا المدخل من قبل الإدارة الضريبية للتأكد من التعبير الصادق للمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية إذ أنه ومن خلال الخبرة التي يكتسبها المخمن أو الفاحص الضريبي تتوافر لديه القناعة بأن يصف النسب أو المؤشرات التي يمكن الاعتماد عليها في الوصول إلى الدخل الحقيقي للمكلف بدفع الضريبة ويكون الأساس في توفير تلك القناعة هو صدق التنبؤ في الحالات السابقة بالنسبة لتلك المؤشرات .

٢- إمكان التحقق والتثبت من المعلومات Verifiability:

وتعني في المفهوم المحاسبي توافر شرط الموضوعية في أي قياس علمي ، وهذه الخاصية تعني أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس والإفصاح يستطيع أن يتوصل إليها آخر باستخدام الأساليب نفسها .

أما إمكان التثبت من المعلومات فهي خاصية تحقق لنا تجنب ذلك النوع من التحيز المتعلق بشخصية القائم بعملية القياس ، ولكن هذه الخاصية لا تعد كافية لتحقيق الثقة في المعلومات لأن المعلومة قد لا تكون صادقة في التعبير عن مضمون الظواهر المراد قياسها والإفصاح عنها ، أي ينبغي التفرقة بين القدرة على التثبت من المقاييس ذاتها وبين القدرة على التثبت من صحة التطبيق لطريقة القياس (الخرسان ، ٢٠٠٢ : ٦٥) .

أن خاصية إمكان التحقق تكون على قدر كبير من الأهمية بالنسبة للإدارة الضريبية في توفير خاصية الموثوقية في المعلومات المحاسبية التي يقدمها المكلفون ، إذ تحقق هذه الخاصية منفعة مزدوجة ، يتمثل الجزء الأول منها في أن البيانات المحاسبية الواردة في القوائم المالية تتوافر فيها درجة عالية من الموضوعية بالشكل الذي يضمن موضوعية القياس والابتعاد عن التحيز ، لأن "خاصية التحقق والتثبت تساعد في خلق شعور نفسي لدى المحاسب الذي يقوم بعملية القياس المحاسبي بإمكانية اكتشاف تحيزه أو تلاعبه الأمر الذي يجعله يتجنب التحيز أو التحريف أو الخطأ" (عزيز ، ١٩٩٨ : ٤٣) . ويبدأ الجزء الثاني من المنفعة عند وصول القوائم المالية إلى الإدارة الضريبية إذ يقوم المخمن أو الفاحص الضريبي بدوره بالتحقق من موثوقية المعلومات المحاسبية بوسائل متعددة (كالتحليل بالنسب المالية والتحليل المقارن مع الوحدات الاقتصادية المماثلة أو السنوات السابقة وكذلك التحقق باستخدام الوصفة المعملية فضلا عن التحقق من جهات مختلفة ارتبطت معها الوحدة الاقتصادية التي تكون قوائمها المالية قيد الفحص بعلاقات اقتصادية متبادلة أو لها القدرة على إثبات تلك المعلومات كأن تكون دوائر الكمارك التي تقدم المقتبسات أو التصاريح الكمركية وكذلك دوائر وزارة الصحة أو وزارة العدل وغيرها) .

٣- حيادية المعلومات neutrality:

وتعني تقديم حقائق صادقة من دون حذف أو انتقاء للمعلومات لمصلحة فئة معينة ، (العادلي وآخرون ، ١٩٨٦ : ٧٧) ،

وحيدة المعلومات يقصد بها تجنب النوع المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد المعلومات المحاسبية وعرضها للتوصل إلى نتائج مسبقة ، أو للتأثير في سلوك مستخدم هذه المعلومات في اتجاه معين . ونظرا لتعارض المصالح والأهداف بين معدي المعلومات والأطراف الخارجية المعنية والمستخدمين لهذه المعلومات ولكي يطمئن المستخدمون الخارجيون لهذه المعلومات على موثوقيتها يتعين أن تكون مدققة ومفحوصة ومن هنا كانت ضرورة الاعتماد على مراقب الحسابات لفحص القوائم المالية وتدقيقها وإيداء رأيه الفني في إمكان الاعتماد على هذه القوائم ، "ولقد نشأت مهنة تدقيق الحسابات ومراقبتها ضمن إطار المحاسبة لتأكيد عمل المحاسبين وإضفاء الثقة على المعلومات المحاسبية التي يقدمها المحاسبون في مؤسسات الأعمال إلى غيرهم" (عثمان ، ١٩٩٩ : ١١) . وان الإدارة الضريبية تمثل أحد أبرز المستخدمين للمعلومات

المحاسبية التي تقدمها منشآت الأعمال والأشخاص المكلفين بدفع الضريبة ، ولغرض استفادة الإدارة الضريبية من الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات يتعين أن تتصف إجراءات التدقيق التي يقوم بها بالحياد ، لان الحياد هو المبدأ الأساس والحاكم في التدقيق ، "فلا موثوقية في تقارير المدققين إن لم يكن حيادهم كافياً ومضموناً ، بل إن القيمة الحقيقية لتقاريرهم لن تعادل في مجملها قيمة الورق الذي تدون فيه " (القيسي ، ١٩٩٨ : ٦٥) . وينطوي مفهوم الحياد على أربعة أبعاد أساسية هي أن يكون المدقق مستقلاً تمام الاستقلال عن الجهة التي يدققها وغير خاضع لسلطتها وان لا يكون للمدقق مصلحة في موضوع التدقيق مادية كانت أو معنوية ، وأن لا يكون للمدقق رأي مسبق في موضوع التدقيق ، وإذا ما توافر هذا الرأي فينبغي أن لا يؤثر في نتائج أعماله وأخيراً لا بد من توافر الاستقلال الذهني أو الذاتي للمدقق وهذا ينبع من مدى إيمانه بمهنته وبالرسالة التي يؤديها، وعلى هذا فان ما هو مطلوب من مراقب الحسابات هو المحافظة على مبدأ الاستقلالية والحيادية حماية لمهنته وذلك لأنه إذا أذعن إلى رغبات الوحدة التي يقوم بتدقيق حساباتها فانه سوف يتحمل مسؤولية ما قد يوافق على أجرائه ومن ثم سيفقد سمعته مما يؤدي إلى عدم الثقة في الحسابات المدققة من قبله إلى المؤسسات المالية لأنه مشكوك في استقلاله وحياده (الخرسان، ٢٠٠٠ : ٧١) . ولهذا يلاحظ أن غالبية المنظمات والجمعيات المهنية لمراقبي الحسابات تحرص على أن لا ينساق أعضاؤها على تقديمهم آراء وخدمات ضريبية إلى زبائنهم ومستخدميهم إلى مواقف وممارسات تخرج عن إطار وحدود ومعايير وأداء المهنة . وتحدد العوامل التي تؤثر في درجة الموثوقية بالمعلومات المحاسبية في تحديد الربح الضريبي ضمن عملية التحاسب الضريبي للمكلف: وكالاتي (غازي ، ١٩٨٨ : ١٩) :

- تفسير المعلومات المحاسبية تفسيراً خاطئاً من قبل المخمن (الفاحص الضريبي)
 - مدى الاقتناع بالمعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية طبقاً للأدلة المستندية .
 - مدى الاستفادة من المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية المقدمة من الآخرين والمؤيدة بمستندات تعززها .
 - مدى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية للمكلف عند قيامه بالتحاسب الضريبي .
 - إمكان التلاعب والتزوير في المعلومات المحاسبية المقدمة من قبل المكلف عند التحاسب الضريبي .
- ٢ - ٣ : مسؤولية مراقب الحسابات اتجاه القوائم المالية المدققة:

هناك عدة أنواع من المسؤولية التي يتعرض لها مراقب الحسابات عند الإخلال بواجباته المهنية عند قيامه بعملية التدقيق وكالاتي :-

أولاً : المسؤولية القانونية : Legal Responsibility

تقسم المسؤوليات الناتجة عن مخالفة القوانين الموضوعة لحماية المستعملين إلى (توماس، هنكي، ١٩٩٧ : ٢٣٧)

١- المسؤولية مدنية Civil Responsibility

تنشأ هذه المسؤولية في حالة إهمال المدقق أو تقصيره في أداء واجباته مما يؤدي إلى إلحاق الضرر بالزبون. والتقصير هنا ناتج عن عدم بذل مراقب الحسابات العناية المهنية الكافية بوصفه وكيلاً يعمل بأجر عن مجموع المساهمين ، ومن ثم فإن القانون يخول من يقع عليه الضرر كالمساهمين حق الحصول على تعويض بمقدار ذلك الضرر سواء أكان تجاه العملاء أو الغير (الطرف الثالث) (الذنبيات ، ٢٠٠٩ : ٧٤) .

٢- المسؤولية الجنائية Criminal Responsibility

تنشأ هذه المسؤولية عندما يكون الفعل موجهاً ضد المجتمع وتعد مخالفة القوانين الضريبية وقانون تنظيم تداول الأوراق المالية من أسباب تعرض المدقق إلى مسؤوليات جنائية فقد يتعرض إلى غرامات مادية أو للسجن أو لكلتا العقوبتين (الالوسي ، ٢٠٠٣ : ٧٧) .

ثانياً : المسؤولية المهنية (التأديبية) Professional Responsibility

إن القبول الاجتماعي لدور مراقبي الحسابات وضخامة المسؤوليات الملقاة على عاتقهم دفعهم إلى تنظيم أنفسهم في معظم دول العالم في منظمات مهنية وقد قامت هذه المنظمات بوضع دليل للسلوك المهني الذي ينبغي على الأعضاء الالتزام به وإلا تعرضوا للمساءلة المهنية التي تتراوح بين التنبيه والإنذار أو الحرمان من ممارسة المهنة (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠٣ : ١٩٥) .

ونظراً لأهمية هذه المسؤولية فقد أكدت المعايير الأساسية للتدقيق في العراق ضمن دليل التدقيق رقم (٣) الذي نص على ما يأتي :

"يجب أن يكون مراقب الحسابات نزيهاً ومخلصاً بأدائه ويتوخى العدالة وإن يكون مستقلاً وغير مرتبط بأي مصلحة في العمل و يحافظ على سرية المعلومات التي تتوافر له خلال عمله وعليه الالتزام بأداب المهنة المتعارف عليها في التشريعات المهنية "

- قواعد السلوك المهني :

إن مهنة التدقيق ومراقبة الحسابات هي مهنة عامة وتقدم خدمات لكثير من فئات المجتمع لهذا ينبغي أن تحظى بثقة الجمهور ولكي تحصل على ذلك ينبغي أن تكون معتمدة على دليل مستقل ينظم عملها ويحقق أهدافها وذلك من خلال منظمة مهنية مختصة لوضعها (2 : 1977 , Strawser) .

أن قواعد السلوك المهني تنظم واجبات المدقق وممارسي المهنة وتحدد الالتزامات التي ينبغي الالتزام بها ، إذ تؤكد الحياد والمهنية للمدقق مما يمنح الثقة بنتائج عملية التدقيق ويعزز الاعتماد على البيانات المالية المدققة في عملية التحاسب الضريبي ، كذلك توجب تلك القواعد على مراقب الحسابات عدم ممارسة أعمال تضر بزملاء المهنة والحفاظ على سرية معلومات الجهة التي تخضع لتدقيقه وتقضي القواعد بعدم جواز ممارسة العمل الرقابي استناداً إلى شروط أو مشاركة بالربح واستخدام اسم المدقق .

١- قواعد السلوك المهني في العراق :

أن التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني يدل على أن البيانات المالية المدققة تتسم بالموثوقية ويمكن الاعتماد عليها في عملية التحاسب الضريبي كونها دقت من قبل شخص يمتاز بالكفاءة العلمية والمهنية فضلاً عن الحيادية والاستقلال وعدم الانصياع للضغوط والمؤثرات والمغريات . وقد جاء بالمادة (٤٠) الفقرتان (هـ ، و) بأن يراعي مراقب الحسابات الأمور المبينة في الحد الأدنى من عمله :

١- الفقرة (هـ) : على مراقب الحسابات أن يحصل على ما يكفي من الاستشهادات والاعتبارات التدقيقية ليتمكن من بيان رأيه حول المعلومات المالية على وفق الضوابط الآتية وعلى أن توثق أعماله بأوراق عمل أصولية :

- إن المعلومات المالية قد هيئت استناداً إلى المبادئ المحاسبية المقبولة وأنها قد طبقت باستمرار .
- إن هناك عرضاً وافياً لجميع الأمور الجوهرية اللازمة لتكون المعلومات المالية مقدمة بصورة صحيحة وعادلة .

٢- الفقرة (و) : يجب أن يتضمن تقريره رأياً واضحاً حول البيانات المالية . وإن عدم وجود تحفظ من قبله يعني رضاه عن ما ذكر في الفقرة (هـ) من هذه المادة .

يتضح مما سبق إن هذه القواعد تحكم عمل مراقب الحسابات بالتعامل مع الآخرين أو عند تقديم استشاراته الضريبية إلى زبائنه أو عند تصديق القوائم المالية التي يقوم المحاسب بإعدادها وإن تكون هذه القوائم والحسابات معدة على وفق القواعد والمبادئ المتعارف عليها وأن تكون معبرة بصدق وعدالة عن الوضع المالي للوحدة الاقتصادية وغير متحيزة ، وأن تكون خالية من الأخطاء والمخالفات حتى تصبح

مقبولة من قبل الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية ومنها الطرف الأساس السلطة الضريبية حتى يمكن على أساسها تحديد الدخل الخاضع للضريبة . وبالتالي فإن مراقب الحسابات عندما يلتزم بتلك القواعد

ويطبقها فإنه يحقق أهداف الأطراف المستفيدة ومنها السلطة الضريبية التي سوف تتستلم مخرجات مصادق عليها من قبل مراقب حسابات على شكل قوائم مالية موثوق بها يمكن الاعتماد عليها في التحاسب الضريبي .

٢ - قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين العموميين (IFAC)

صدر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين العموميين (IFAC) في الفصل الخامس من قواعد السلوك المهني قواعد أورد فيها المبادئ الآتية (IFAC , 1998 :p 8-517) :-

- إن مسؤولية مراقب الحسابات في مراعاة مصلحة الزبون ينبغي أن لا تؤدي بأي شكل من الأشكال إلى الإخلال بنزاهته وموضوعيته، وأن تكون الخدمة الضريبية التي يقدمها متوافقة مع أحكام القانون.
- على مراقب الحسابات أن لا يوحى إلى الزبون (أو رب العمل) بأن تقرير ضريبة الدخل الذي يقوم بإعداده أو ما يقدمه له من نصائح ضريبية هي غير قابلة للطعن ، بل تخضع للتشريعات الضريبية.
- على مراقب الحسابات الذي يعد أو يساعد في إعداد تقرير ضريبة الدخل، أن يذكر للزبون بأن الأخير هو المسؤول بالدرجة الأساسية عن صحة محتويات التقرير. و على مراقب الحسابات اتخاذ الخطوات اللازمة لضمان صحة إعداد التقرير كافة على أساس المعلومات المتسلمة من الزبون.
- أن الآراء والمقترحات الضريبية التي يقدمها مراقب الحسابات يمكن أن تكون لها نتائج مهمة (مادية) ، ينبغي أن تقدم بصيغة مكتوبة.
- ينبغي على مراقب الحسابات أن لا يشترك في إعداد وتقديم أي تقرير ضريبي أو أية اتصالات تتطوي على أسباب للاعتقاد أنها :-

- تتضمن معلومات كاذبة أو مضللة.
- تتضمن معلومات جهزت بطريقة غير منضبطة أو من دون معرفة دقيقة عما إذا كانت كاذبة أو حقيقية
- تضمنت حذف معلومات أو إخفاءها كان مطلوب تقديمها وأن ذلك سيؤدي إلى تضليل السلطات الضريبية .
- يمكن لمراقب الحسابات استخدام التقديرات في إعداد تقرير ضريبي إذا كانت مثل هذه التقديرات مقبولة بشكل عام أو إذا كان من المتعذر عملياً الحصول على البيانات الدقيقة في ظل الظروف المحيطة. وعندما يتم استخدام التقديرات فإن على مراقب الحسابات الإشارة إلى ذلك بطريقة تضمن عدم التعامل معها على أنها فعلية أو دقيقة لدرجة أعلى مما يتوقع لها، وأن يكون مقتنعاً بأن الأرقام المقدرة معقولة في ظل الظروف المحيطة.
- يمكن لمراقب الحسابات اعتيادياً الاعتماد على المعلومات التي قدمها الزبون في إعداد التقارير الضريبية إذا كانت تلك المعلومات تبدو معقولة.
- ومع أنه غير مطالب بفحص ومراجعة المستندات والأدلة الأخرى لتعزيز تلك المعلومات، إلا أنه ينبغي أن يحث على تقديم تلك المستندات المعززة لها، عندما يكون ذلك ملائماً، وفضلاً عن ذلك فإن على مراقب الحسابات:

- الاستعانة بتقارير الضريبة للسنوات السابقة، متى كان الأمر ضرورياً.
- القيام بالتحريات المنطقية كافة عندما تبدو المعلومات المقدمة له غير صحيحة أو غير كاملة.
- الرجوع إلى الدفاتر والسجلات الخاصة بالنشاط.
- عندما يصل إلى علم مراقب الحسابات أن خطأ أو نقصاً مادياً قد حصل في تقرير ضريبي لسنة أو سنوات سابقة، سواء أسهم هو في إعداد أم غيره، وأن الزبون لم يقدم تقريراً ضريبياً مطلوباً منه تقديمه فانه

سيكون مسؤولاً عن أن يبلغ زبونه حالاً بالخطأ أو النقص وأن يطالبه بإبلاغ السلطة الضريبية ، أو إبلاغها من دون الحصول على موافقة الزبون.

ويتضح مما تقدم أن التزام مراقب الحسابات بالقواعد المشار إليها يؤدي إلى إعداد تقرير يعبر تعبيراً صادقاً عن القوائم المالية المدققة وسلامتها مما ينعكس إيجاباً على المهنة ويعزز ثقة المستفيدين بالقوائم المالية المدققة ومنهم الإدارة الضريبية كونها أحد المستخدمين الرئيسيين للقوائم المالية ، وبالتالي إمكان الاعتماد على تلك القوائم في عملية التحاسب الضريبي .

ثالثاً :مسؤولية مراقب الحسابات في ظل الأنظمة والقوانين التي تنظم مهنة التدقيق في العراق :
تخضع مهنة تدقيق الحسابات في العراق إلى مجموعة من القوانين تتمثل بالآتي:

(أ) : قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة (١٩٩٧) المعدل .

(ب) : قانون العقوبات رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل .

(ج) : قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل .

وبقدر تعلق الأمر بموضوع البحث فإنه سيتم التركيز على ما ورد في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل . فقد نصت المادة (٥٧) من القانون أعلاه بما يلي .

يعاقب بالحبس مدة لا تزيد عن سنة واحدة على من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب أحد الأفعال الآتية :-

- من قدم عن علم بيانات أو معلومات كاذبة ضمنها في تقرير أو حساب أو بيان بشأن الضريبة أو أخفى معلومات كان يجب بيانها قاصداً بذلك الحصول على خفض أو سماح أو تنزيل من مقدار ضريبة تفرض عليه أو على غيره أو استرداد مبلغ مما دفع عنها .

- من أعد أو قدم حساباً أو تقريراً أو بياناً كاذباً أو ناقصاً عما يجب إعداده أو تقديمه على وفق هذا القانون أو ساعد أو حرض أو اشترك في ذلك (.
وتتضمن المادة (٥٨) ما يلي :

(يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد عن سنتين من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة انه استعمل الغش أو الاحتيال للتخلص من أداء الضريبة المفروضة التي تفرض بموجب هذا القانون كلها أو بعضها) .

نجد أن المادتين (٥٧ و ٥٨) من قانون ضريبة الدخل أعلاه قد شددت على دور مراقب الحسابات سواء من خلال إتباعه إجراءات تدقيق مناسبة والحصول على أدلة إثبات ملائمة تساعد في الوصول إلى رأي سليم ويعبر بصدق عن دقة القوائم المالية وملائمتها للقواعد والمعايير المحاسبية ؛ أم من حيث التركيز على تقرير مراقب الحسابات الذي يمثل نتاج عملية التدقيق والذي ينبغي أن يتصف بالدقة والموضوعية والحيادية وهذا ينعكس على العلاقة بين السلطة المالية ومراقب الحسابات .

ونجد مما تقدم أن على مراقب الحسابات أن يكون موضوعياً في تقريره ونزيهاً وعليه أن يتوقع أنه في حالة تقديمه تقريراً كاذباً أو ناقصاً عما ينبغي إعداده سيتم مقاضاته ، ومن ثم عليه توخي الدقة والحذر والالتزام بالحيادية والنزاهة عند تقديم تقريره . وينعكس ذلك على البيانات المالية المدققة لأن أي تحريف فيها أو عدم اتساقها مع القواعد والمعايير سوف يتم الإبلاغ عنه من قبله ، مما يعني أن البيانات المالية المدققة تنسم بالموثوقية . ومع ذلك لا بد من الإشارة إلى بعض جوانب القصور في القانون المتمثلة بالعقوبات والغرامات التي تفرض على المكلف بدفع الضريبة إذ يتطلب الأمر إعادة النظر فيها من خلال رفع سقفها ومضاعفتها في حالة تكرار المخالفة ، لأن لها تأثيراً إيجابياً حول حرصه (المكلف) على تقديم معلومات

تتصف بالموثوقية ، و كذلك من جانب آخر عدم الضغط على مراقب الحسابات لتقديم معلومات غير موثوقة إذا ما علم أن العقوبة تطاله في الجوانب المادية التي هي الدافع أصلاً للتهرب الضريبي .

رابعاً : نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (٣) لسنة ١٩٩٩ .

يتبين من المادة (٧) الفقرة (١) ثانياً من القانون رقم (٣) لسنة ١٩٩٩ وكذلك قانون نقابة المحاسبين والمدققين رقم (١٨٥) لسنة ١٩٦٩ المعدل بالقانون (٧٧) لسنة ١٩٧٣ انهما (اشترطتا على من يمارس مهنة مراقبة الحسابات إن يكون حاصلاً على الشهادة الجامعية الأولية في المحاسبة أو ما يعادلها أو شهادة الدبلوم العالي في مراقبة الحسابات . وكذلك ينبغي أن يكون قد عمل مراقباً تحت التمرين في ديوان الرقابة المالية أو تحت إشراف متخصص مجاز) .

وأشار القانون إلى المسؤولية المهنية التي يتعرض لها مراقب الحسابات والعقوبات الانضباطية التي تترتب عليه عند إخلاله بالتزاماته والتي تكون متدرجة من الإنذار إلى الحرمان من ممارسة المهنة مدة لا تقل عن مائة وثمانين يوماً ولا تزيد عن ثلاث سنوات وأخيراً إلغاء الإجازة وترقيين اسم المخالف من سجل مراقبي الحسابات .

المحور الثالث: الجانب التطبيقي

يتضمن هذا المحور استعراض إجراءات التحاسب الضريبي في الهيئة العامة للضرائب فرع ذي قار ، وكذلك دراسة حالتين تطبيقيتين للتحاسب الضريبي فضلاً عن تحليل الإجابة عن استمارة الاستقصاء .

٣ - ١ : إجراءات التحاسب الضريبي في شعبة الشركات فرع ذي قار :

تمثل خطوات وإجراءات تحديد الدخل الخاضع للضريبة وكالاتي :

١ - بدءاً ينبغي على المكلف (الشركة) تقديم الإقرار الضريبي بعد انتهاء السنة المالية ولغاية ٥/٣١ من كل سنة تقديرية كما جاء في الفقرة (٢) من المادة (٢٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٣ ، مرفقاً به القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات وتقرير الإدارة على أن تكون الحسابات موقعة من قبل المحاسب والمدير المفوض ومراقب الحسابات بالنسبة للشركات المحدودة وبالنسبة للشركات المساهمة تتضمن فضلاً عما ذكر مصادقة مجلس الإدارة كذلك ينبغي مصادقة نقابة المحاسبين والمدققين لتلك الحسابات .

٢ - بعد تقديم الإقرار الضريبي مع مرفقاته يثبت في سجل الوارد وترفق معه اضبارة الشركة الموجودة لدى شعبة الشركات إذ تتم مراجعة تلك الاضبارة التي تعد بمثابة التاريخ التعريفي للشركة للتعرف من خلالها على طبيعة عمل الشركة ونتائج أعمالها للسنوات السابقة التي يمكن الاستفادة منها في التحاسب الضريبي .

٣ - تقدم اضبارة المكلف (الشركة) إلى موظف السلطة المالية المختص (المخمن) إذ يقوم بالإجراءات الآتية :

أ - يقوم المخمن بعملية الفحص للتأكد من توافر الشروط الشكلية في البيانات المالية المقدمة من حيث كونها مدققة من مراقب الحسابات وموقعة من قبل المدير المفوض والمحاسب ومصادقة نقابة المحاسبين والمدققين .

ب - يقوم المخمن بدراسة الحسابات وبما يتوافر لديه من معلومات عن الشركة أو من خلال المعلومات التي تم الحصول عليها من المقتبسات (المعلومات التي ترد إلى السلطة المالية من الدوائر والجهات التي يتعامل معها المكلف والتي توضح المبالغ التي حصل عليها المكلف نتيجة تعامله معها) .

ج - الطلب من المكلف العقود المهمة ، التحاليل الخاصة بالحسابات ، وأية وثائق أخرى يراها ضرورية .

د - يتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة كي يتم بعد ذلك حساب ضريبة الدخل . والإجراء المتبع في شعبة الشركات / ذي قار ولكون غالبية الشركات هي من الشركات المحدودة ولكون مصلحة الإدارة مرتبطة بمصلحة المالكين فيها وبروز مشكلة التأثير في رأي مراقب الحسابات وللنقص الواضح في عدد ومؤهلات

المخمنين ، مما يعوق عملية تحليل البيانات المالية ولانعدام الثقة بين السلطة المالية والمكلف نجد ان المخمن يلجأ إلى تحديد الدخل الخاضع للضريبة على وفق الضوابط وعلى أساس ١٨% بالنسبة لشركات التجهيز

و ٢٠% بالنسبة لشركات التنفيذ هذا بالنسبة لشركات المقاولات والتجارة العامة، وتحسب تلك النسبة من إجمالي الإيرادات الواردة في الحسابات وإذا كان لدى المخمن شيئاً من المقتبسات وكتب التأييد فإنها تعتمد في تحديد الإيرادات ، ويتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة بغض النظر عن رقم الإيرادات الواردة في الحسابات سواء كانت زيادةً أم نقصاً . يقوم المخمن بعد ذلك بالمقارنة بين الدخل بموجب الحسابات والدخل بموجب الضوابط أو ما يسمى لديهم (الربح المقترح) فإذا كان الدخل بموجب الحسابات أكبر من الدخل بموجب الضوابط أو مساوٍ له يعتمد وإذا كان أقل يُعتمد الدخل بموجب الضوابط ، والضوابط تمثل عوناً أو دليلاً للقائمين بعملية التقدير وقد تم وضعها على وفق مؤشرات مالية واقتصادية لكل نوع من أنواع النشاط ، قد يرد فيها الدخل نسبة من الإيرادات أو مبلغاً مقطوعاً وكما هو وارد في ضوابط المهن والأعمال التجارية التي تم اعمامها من قبل الهيئة العامة للضرائب على فروعها للعمل بموجبها في مقر الهيئة العامة للضرائب وفروعها

هـ - بعد تحديد الدخل الخاضع للضريبة واحتساب ضريبة الدخل بنسبة ١٥% من الدخل الخاضع للضريبة ، ينبغي أن يقتصر هذا الإجراء بموافقة المكلف أو من يخوله قانوناً على مذكرة التخمين التي تعد من قبل المخمن والمثبت عليها عملية التحاسب الضريبي ، وعند عدم اعتراض المكلف أو من يخوله قانوناً تقدر الشركة احتياطياً كما هو معمول به لحين إكمال التحاليل المطلوبة وتقديم المستندات اللازمة وخلال خمس سنوات يعد التقدير نهائياً طبقاً للمادة (٣٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ .

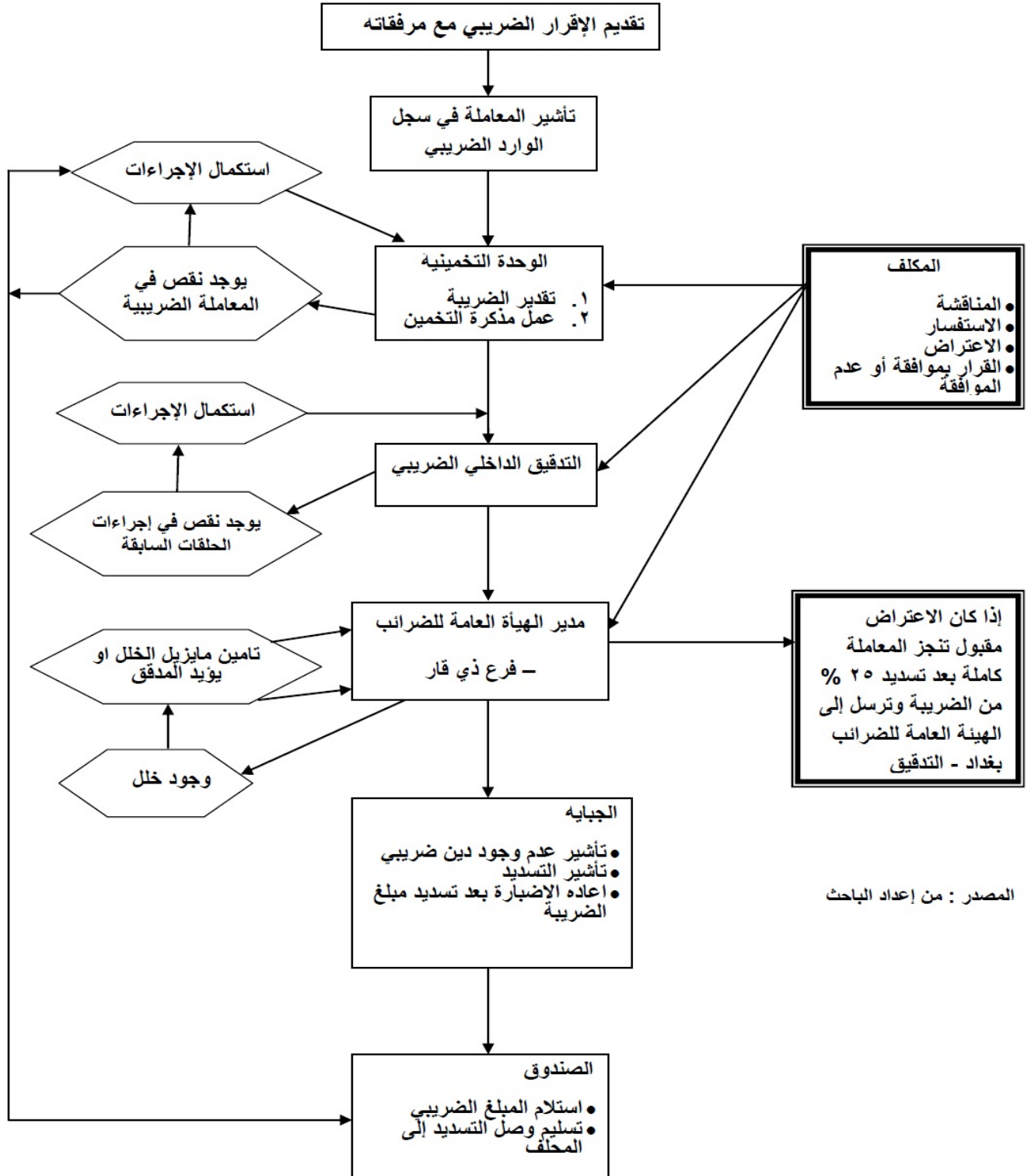
أما في حالة اعتراض المكلف على التقدير فتتم إحالة اضبارة الشركة إلى قسم الرقابة والتدقيق في الهيئة العامة للضرائب بعد تسديد ٢٥% من مبلغ الضريبة ومن ثم تعاد الاضبارة إلى شعبة الشركات فرع ذي قار للتحاسب على الدخل الذي يتم التوصل إليه على أساس نتائج التدقيق .

٤ _ تحال اضبارة الشركة بعد إكمال إجراءات التخمين إلى المدقق الداخلي للتأكد من سلامة الإجراءات المتخذة من قبل المخمن سواء من حيث تحديد الدخل الخاضع للضريبة وحساب مبلغ الضريبة، ولابد من الإشارة هنا إلى أن إجراءات التدقيق شكلية .

٥ - ترفع الاضبارة الضريبية إلى مدير الفرع أو مدير قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب للمصادقة على التقدير وحسب الصلاحيات، فضلاً عن ذلك فإن مدير الفرع يتولى دراسة الاضبارة المنجز تخمينها أو المعارض عليها للتأكد من سلامة الإجراءات وطلب الإيضاحات التي يراها ضرورية وبعد اكتمال الإجراءات كافة يتخذ القرار بالمصادقة أو إحالة المعاملة الضريبية إلى الهيئة العامة للضرائب سواء لغرض المصادقة أم التدقيق .

والشكل (٢) يلخص إجراءات التحاسب الضريبي:

شكل رقم (٣) مخطط عملية
التحاسب الضريبي للهيئة العامة
للضرائب - فرع ذي قار



٣-٢ : دراسة حالتين كنموذج لإجراءات التحاسب الضريبي:

الحالة الأولى : شركة (س) للمقاولات العامة المحدودة:

تأسست الشركة في العام ٢٠٠٤ بموجب شهادة التأسيس المرقمة م ش / ١٧٨٠٢ في ٢٠٠٤/٦/٢ وبلغ رأسمالها ٣٠٠ مليون دينار . كانت العقود التي أبرمتها الشركة خلال السنة هي تسعة عقود منها اثنان قيد الإنجاز وقد بلغت قيمة العقود (٥١٣,١١٤,٥٠٠) دينار وهي تمثل إيراد النشاط الجاري ولسبعة عقود في حين لم يدرج العقدان قيد الإنجاز لحين إتمام الإنجاز وكانت المصاريف الجارية لتنفيذ العقود المنجزة (٤٢٠,١١٤,٥٠٠) دينار وصافي الربح بموجب الحسابات (٩٣,٠٠٠,٠٠٠) دينار . ورد تقرير مراقب الحسابات إيجابيا من جوانبه كافة وغير متحفظ ماعدا الإشارة إلى أن الجرد تم من قبل الإدارة وبشهادتها .

التحاسب الضريبي .

عقود التجهيز التي أنجزت بنسبة ١٠٠% وبشهادة الدوائر المستفيدة وبموجب كتب معتمدة

١٥١,٥٩٩,٥٠٠ * ١٨% = ٢٧,٢٨٧,٩١٠ الدخل الخاضع للضريبة بموجب الضوابط عن عقود التجهيز

١٥٢,٥٥٣,٢٤٠ = ٦٣% * ٢٤٢,١٤٨,٠٠٠

٤٩,٥٩٠,٠٠٠

٤٦,٤٤٠,٠٠٠

٢٤٨,٥٨٣,٢٤٠ * ٢٠% = ٤٩,٧١٦,٦٤٨ الدخل الخاضع للضريبة بموجب

الضوابط .

٧٧,٠٠٤,٥٥٨ = ٤٩,٧١٦,٦٤٨ + ٢٧,٢٨٧,٩١٠ الدخل الخاضع للضريبة بموجب الضوابط

٧٧,٠٠٤,٥٥٨ * ١٥% = ١١,٥٥٠,٦٨٣ ≈ ١١,٥٥١,٠٠٠ دينار ضريبة الدخل بموجب الضوابط

٩٣,٠٠٠,٠٠٠ * ١٥% = ١٣,٩٥٠,٠٠٠ ضريبة الدخل بموجب الحسابات

الجدول (١) مبلغ صافي الربح ومبلغ الضريبة بموجب الحسابات ومبلغهما المقدر بموجب الضوابط

البيان	استنادا إلى القوائم المالية	استنادا إلى الضوابط	الفرق
صافي الربح	٩٣,٠٠٠,٠٠٠	٧٧,٠٠٤,٥٥٨	١٥,٩٩٥,٤٤٢
مبلغ الضريبة	١٣,٩٥٠,٠٠٠	١١,٥٥١,٠٠٠	٢,٣٩٩,٠٠٠ لصالح المكلف
	لا يعتمد	يعتمد	

وعند التمعن في البيانات السابقة يرى الباحثين أن تقرير مراقب الحسابات كان ايجابيا وغير متحفظ لكن لم تأخذ السلطة المالية بالربح بموجب الحسابات ، إذ اعتمدت الإيرادات بموجب الحسابات ولكن بعد تعديلها على وفق نسب الإنجاز مما أدى إلى تخفيض الإيرادات ومن ثم مبلغ الضريبة . في حين كان يفترض بمراقب الحسابات أن يشير للعقود ضمن الحسابات ولم تتجز بالكامل . و على ما يبدو وكالعادة لجأت السلطة المالية الى اعتماد الضوابط في تقدير الدخل .

الحالة الثانية : شركة (ص) التوسط ببيع وشراء العملات الأجنبية :

تم تأسيس الشركة بموجب شهادة التأسيس ذي الرقم م ش / ٠٢ - ١٣٤٥ في ٢٢ / ٣ / ١٩٩٧ ورأس مال الشركة ٢٥ مليون دينار . بلغت إيرادات النشاط الجاري لسنة ٢٠١١ (٢٠,٠٠٠,٠٠٠) عشرون مليون دينار ومصروفات النشاط الجاري (١٦,٥٢٥,٠٠٠) دينار والفائض بموجب الحسابات (٣,٤٧٥,٠٠٠) دينار . ورد تقرير مراقب الحسابات خالياً من التحفظات و ايجابياً ما عدا الإشارة إلى الترحيل كان بصورة إجمالية وأن جرد الموجودات تم من قبل الشركة ولم يطلع على قوائم الجرد .

التحاسب الضريبي

إيرادات النشاط الجاري ٢٠,٠٠٠,٠٠٠
مصروفات النشاط الجاري ١٦,٥٢٥,٠٠٠
الربح بموجب الحسابات ٣,٤٧٥,٠٠٠
الربح المقترح بموجب الضوابط ورد ضمن الفقرة (١١٨) ص ١٥ من ضوابط المهين من الأعمال التجارية لعام ٢٠١٢ المتضمن تحديد أرباح محلات ومكاتب بيع وشراء العملات الأجنبية .

الجدول (٢) مبلغ صافي الربح ومبلغ الضريبة بموجب الحسابات ومبلغهما المقدّر بموجب الضوابط

البيان	استناداً إلى القوائم المالية	استناداً إلى الضوابط	الفرق
صافي الربح	٣,٤٧٥,٠٠٠	١٣,٠٠٠,٠٠٠	٩,٥٢٥,٠٠٠
مبلغ الضريبة	٥٢١,٢٥٠	١,٩٥٠,٠٠٠	١,٤٢٨,٧٥٠
	لا يعتمد	يعتمد	

وجد الباحثان أن السلطة المالية اعتمدت صافي الدخل المحدد على وفق الضوابط والبالغ (١٣,٠٠٠,٠٠٠) دينار كونه أكثر من صافي الدخل بموجب الحسابات. ولم يؤخذ برأي مراقب الحسابات في تقريره على الرغم من كونه غير متحفظ ، ونجد إن السلطة المالية في الغالب متمسكة باحتساب الدخل بموجب الضوابط إذا كان يزيد عن الدخل بموجب الحسابات . من خلال كل ما ذكر نعتقد أن عامل انعدام الثقة بين السلطة المالية والمكلف يمثل الدافع الأساس للجوء إلى التحاسب بموجب الضوابط . كما إن توافر الموثوقية في البيانات المالية يؤدي بالسلطة المالية إلى اعتماد تلك البيانات في التحاسب الضريبي وتحقيق العدالة وكما اتضح ذلك في حالة الشركة (س) وهذا ما يعزز فرضية البحث الرئيسية .

٣ - ٣ : تحليل نتائج استثمار الاستقصاء:

ان هذه الفقرة هي جزء مكمل للجانب العملي، من خلال دراسة آراء عينة البحث ومدى توافقها مع استثمار الاستقصاء ، حيث تم تقسيم تحليل الاستثمار إلى محورين وكما يأتي :

المحور الأول : تحليل نتائج إجابة موظفي السلطة المالية .

تضمنت استثمار الاستقصاء الموزعة على مخمني قسم الشركات/ فرع ذي قار وفي المركز العام (٩) أسئلة كما في:

الجدول (٣) يبين الأسئلة الموجهة إلى موظفي السلطة المالية وعدد إجابات المبحوثين ونسبة الإجابة

ت	السؤال	نعم		لا		المجموع	
		العدد	%	العدد	%	العدد	%
١	هل يعد إلزام المكلف بتقديم قوائم مالية مدققة من قبل مراقب الحسابات دليل على ثقة السلطة المالية بتلك القوائم ؟	٣	٣٠%	٧	٧٠%	١٠	١٠٠%
٢	هل هناك اعتماد على القوائم المالية المدققة والمقدمة من قبل المكلف إلى السلطة المالية ؟ إذا كان الجواب بـ لا فما هي الأسباب من وجهة نظرك. أ- انعدام ثقة السلطة المالية بالمكلف . ب- عدم التزام مراقبي الحسابات بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني. ت- كلاهما .			١٠	١٠٠% ٤٠% ٣٠% ٣٠%	١٠	١٠٠%
٣	هل إن عدم الاعتماد على القوائم المالية المدققة يعد مؤشرا على كونها تفتقر إلى الموثوقية؟	٧	٧٠%	٣	٣٠%	١٠	١٠٠%
٤	هل تعتقد إن ضعف الموثوقية هو ناتج عن عدم قدرة موظف السلطة على إكمال التحقق من المعلومات الواردة في تلك القوائم المالية ؟	٧	٧٠%	٣	٣٠%	١٠	١٠٠%
٥	عند تقدير الدخل الخاضع للضريبة، هل يعلم المكلف بشكل مكتوب عن أسباب عدم اعتماده على الحسابات ؟	٥	٥٠%	٥	٥٠%	١٠	١٠٠%
٦	هل مارست العمل المحاسبي قبل عملك كمخمن ؟	١	١٠%	٩	٩٠%	١٠	١٠٠%
٧	الم تجد إن تقييدك بالضوابط عند التحاسب الضريبي يفقدك الكثير من معلوماتك التخصصية إن كنت مختصا في المحاسبة ؟	١٠	١٠٠%	-	-	١٠	١٠٠%
٨	هل تعتقد أن ضعف الوعي الضريبي لدى المكلف يؤدي إلى إرباك عمل المخمن ؟	١٠	١٠٠%	-	-	١٠	١٠٠%
٩	هل تعتقد أن عدم اعتماد القوائم المالية من قبل السلطة المالية يؤدي إلى عدم اكتراث المكلف بتلك القوائم و إعداده دون إن تتوافر بها الخاصية الموثوقية ؟	٦	٦٠%	٤	٤٠%	١٠	١٠٠%

وقد تبين أن الإجابات عن السؤال الأول بـ (لا) تشكل ٧٠% في حين جاءت نسبة المؤيدين ٣٠% وهذا يدل على أنه ليس لإلزام المكلف بتقديم قوائم مالية مدققة من قبل مراقب الحسابات يرجع الى ثقة السلطة المالية بتلك القوائم وإنما عملية الإلزام باعتبارها جزء من متطلبات التحاسب الضريبي.

جاءت إجابات المبحوثين في السؤال الثاني لتعزز ما جاء في السؤال الأول حيث أوضحوا وبنسبة ١٠٠% أنه لا يوجد اعتماد على القوائم المالية المدققة من مراقب الحسابات وتنوعت أسباب ذلك إذ كان لانعدام ثقة السلطة المالية بالمكلف ٤٠% في حين أن عدم التزام مراقبي الحسابات بمعايير التدقيق ٣٠% وكلا السببين أيدهما ٣٠% من المبحوثين

ونجد انه على الرغم من أن ١٠٠% من المبحوثين يرون عدم اعتماد السلطة المالية على القوائم المدققة إلا أن هناك اعتماداً نسبياً يتمثل ذلك في الشركات المساهمة المختلطة المدققة من قبل ديوان الرقابة المالية والشركات المساهمة الخاصة التي لا تقترب من الشركات المحدودة ولأسباب التي تم ذكرها في المبحث الأول .

و فيما يتعلق بخاصية موثوقية المعلومات التي تحتويها القوائم المالية المدققة والمقدمة من قبل المكلف جاءت إجابات المبحوثين بنسبة ٧٠% أن هذه المعلومات تفتقر إلى تلك الخاصية المتمثلة بإمكان التحقق والحياد فضلاً عن الأمانة في التعبير . وكان لعدم قدرة موظف السلطة المالية على إمكان التحقق هو السبب الأكبر إذ كانت نسبة المؤيدين لذلك ٧٠% .

وفيما يتعلق بأعلام المكلف بشكل مكتوب عن أسباب اعتماد موظف السلطة المالية في تقدير الدخل على الضوابط بدلاً عن القوائم المالية بينت إجابات المبحوثين إنه لا يتم تقديم أسباب مكتوبة للمكلف عن عدم اعتماد تقاريره المالية .

كما يتضح أن غالبية موظفي السلطة المالية الذين يتعاملون بشكل مباشر مع التقارير المالية يفتقرون وبنسب متفاوتة للخبرة في المجال المحاسبي حيث إن ٩٠% من المبحوثين لم يعملوا في المجال المحاسبي قبل عملهم كمخمين في السلطة المالية فضلاً عن إن التقيد الصارم بالضوابط عند التحاسب الضريبي أفقد الكثير منهم المعلومات التخصصية التي يمتلكونها إذ إن جميع المبحوثين يعتقدون بتعرضهم للمساءلة في حالة عدم اعتمادهم للضوابط وإذا ما اقترن ذلك بضعف الوعي الضريبي لدى المكلف فإنه يقود إلى إرباك عمل المخمن حيث بينت استمارة الاستقصاء ذلك وبنسبة ١٠٠% .

أما بخصوص شعور المكلف بأن قوائمه المالية التي يقدمها في نهاية السنة المالية من خلال الاستعانة بمحاسبين أكفاء ومدققة من قبل مراقب الحسابات لن يتم اعتمادها من قبل موظف السلطة المالية مما يؤدي به إلى عدم الاكتراث بأعداد تلك القوائم وإن تقديمها للسلطة المالية هو عبارة عن تنفيذ لتعليماتها ليس إلا وهذا ما أكدته الإجابات حيث إن ٦٠% منهم يعتقدون بذلك وهذا يمثل إثباتاً للفرضية الفرعية التي وضعها الباحثين .

المحور الثاني : تحليل إجابات مراقبي الحسابات .

الجدول (٤) يبين الأسئلة الموجهة إلى مراقبي الحسابات وعدد إجابات المبحوثين ونسبة الإجابة

ت	السؤال	نعم		لا		المجموع	
		العدد	%	العدد	%	العدد	%
١	هل يعد إلزام المكلف بتقديم قوائم مالية مدققة من مراقب الحسابات دليل على ثقة السلطة المالية بتلك القوائم ؟	٤	%٤٠	٦	%٦٠	١٠	%١٠٠
٢	إذا كان الجواب بـ كلا هل تعتقد إن سبب ذلك يعود إلى: أ- انعدام ثقة السلطة المالية بالمكلف . ب- تشجيع السلطة المالية لموظفيها على اعتماد الضوابط فقط جـ- كلاهما	- ١ ٢ ٣	- %٢٠ %٣٠ %٥٠	٦	%٦٠	٦	%٦٠
٣	هل تعتقد إن المعلومات التي قمت بتدقيقها تتضمن الموثوقية ؟	٤	%٤٠	٦	%٦٠	١٠	%١٠٠
٤	إذا كان الجواب بـ نعم هل تعتقد أن هناك إمكان لدى المخمن بالتحقق من أي بيانات يختارها ؟	-	-	٤	%١٠٠	٤	%١٠٠
٥	إذا كان الجواب بـ لا هل تعتقد إن السبب هو نقص الكفاءة العلمية والمهنية لدى موظف السلطة المالية ؟	٤	%٦٧	٢	%٣٣	٦	%١٠٠
٦	هل تعتقد إن انخفاض المؤهلات العلمية والمهنية لدى موظف السلطة المالية هو الدافع الرئيس لاعتماده الضوابط ؟	٦	%٦٠	٤	%٤٠	١٠	%١٠٠
٧	هل تزودك السلطة المالية بالأسباب التي أدت بها إلى عدم اعتماد الحسابات المدققة من قبلكم لكي يمكنك أخذها في الحسبان مستقبلا .	٢	%٢٠	٨	%٨٠	١٠	%١٠٠
٨	هل إن اعتماد الضوابط يولد حالة من الإحباط وشعورك بأن عملية التدقيق روتينية وغير ذات جدوى لأغراض الضريبة .	٩	%٩٠	١	%١٠	١٠	%١٠٠
٩	هل تقوم بالتركيز على بعض فقرات الإيرادات والمصاريف التي يمكن التلاعب بها وتشير إلى ذلك ضمن تقريرك ؟	٩	%٩٠	١	%١٠	١٠	%١٠٠

من خلال دراسة إجابات مراقبي الحسابات وفيما يتعلق بإلزام المكلف بتقديم قوائم مالية مدققة من قبل مراقب الحسابات وهل يعد ذلك دليلاً على ثقة السلطة المالية بتلك القوائم بين المبحوثين من مراقبي الحسابات إن %٦٠ منهم لا يعتقدون ذلك وهذا يطابق وجهة نظر موظفي السلطة المالية التي تمت الإشارة إليها مسبقاً . ومن وجهة نظر مراقبي الحسابات فإن الأسباب التي تدعو إلى عدم الاعتماد على القوائم المالية تعود إلى كل من انعدام ثقة السلطة المالية بالمكلف وإلزامها بشكل أو بآخر لموظفيها باعتماد الضوابط في تقدير الدخل الخاضع للضريبة بدلا من الحسابات .

ونجد أن %٦٠ من مراقبي الحسابات يعتقدون أن القوائم المالية التي يقومون بتدقيقها لا تحتوي على معلومات تتوافر فيها خاصية الموثوقية المتمثلة بإمكان التحقق والحياد فضلاً عن الصدق في التعبير ويرى الباحثين أن السبب في ذلك قد يعود إلى عاملين أساسيين هما افتقار السلطة المالية إلى ملاكات محاسبية مؤهلة علمياً وعملياً تستطيع قراءة وتحليل القوائم المالية فضلاً عن عدم اعتماد السلطة المالية في الغالب لتلك القوائم مما يؤدي إلى عدم اكتراث مراقبي الحسابات لإعداد قوائم تتصف بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وهذا يقود إلى إثبات الفرضية التي وضعها الباحثين.

وأن مراقبي الحسابات الذين يعتقدون توفر الموثوقية في القوائم المالية التي يقومون بتدقيقها ويمثلون ٤٠% من المبحوثين يعززون السبب في عدم إمكان موظفي السلطة المالية بالاستفادة من تلك المعلومات إلى نقص الكفاءة العلمية والمهنية لدى هؤلاء الموظفين .

وفيما يخص الأسباب التي تدعو إلى اعتماد الضوابط بدلا من الحسابات فقد بين المبحوثين من مراقبي الحسابات ونسبة ٦٠% أن انخفاض المؤهلات العلمية والمهنية لدى موظفي السلطة المالية هي الدافع الرئيس لذلك ، كما أيد ٨٠% منهم أن السلطة المالية لا توضح لهم الأسباب الحقيقية التي أدت بها إلى عدم اعتماد القوائم المدققة من قبلهم .

من خلال الاستقصاء المتعلق بمراقبي الحسابات يتضح إن اعتماد الضوابط كسياق عام لدى السلطة المالية أدى بهم إلى حالة من الإحباط والشعور بأن عملية التدقيق غير ذات جدوى لأغراض الضريبة بالرغم من أنهم يقومون بالتركيز على بعض فقرات الإيرادات والمصاريف التي يمكن التلاعب بها بغرض إيجاد نوع من الثقة لدى موظف السلطة المالية بالحسابات المدققة من قبلهم إذ بين الاستقصاء أن ٩٠% منهم لديه الثقافة الضريبية الكافية لإعداد حسابات تتفق ومتطلبات التحاسب الضريبي .

الاستنتاجات والتوصيات

يمكن تحديد جملة من الاستنتاجات والتوصيات التي تم التوصل إليها وكالاتي :

أولاً: الاستنتاجات

- ١- الإدارة الضريبية أحد أهم مستعملي هذه المعلومات إذ أنها كانت ومازالت من العوامل الرئيسة التي تسهم في تطور الإبلاغ المالي والمحاسبة بشكل عام .
- ٢- إن المعيار لقبول أو رفض الدخل المحاسبي الوارد في القوائم المالية كأساس للتحاسب الضريبي هو الدخل المحدد بموجب الضوابط ، و إذا ما كان الدخل المحاسبي بموجب القوائم المالية أكبر من الدخل المحدد بموجب الضوابط يتم اعتماده والعكس صحيح وهذا في أغلب الشركات التي يتولى ديوان الرقابة المالية تدقيق حساباتها فضلا عن الشركات المساهمة الخاصة ، وهذا مما يدل على ضعف ثقة السلطة المالية بالقوائم المالية المعدة من قبل الشركات المحدودة على الرغم من أن قوائمها المالية تعد على وفق المعايير والقواعد المحاسبية وكونها مصادقة من قبل مراقب الحسابات .
- ٣- إن اعتماد الضوابط لتحديد الدخل الخاضع للضريبة لا يعني تقليل عمليات التهرب أو التجنب الضريبي ، إذ إن موظف السلطة المالية يعتمد الإيرادات التي يحددها المكلف كأساس لاحتساب الدخل الخاضع للضريبة ، ومن ثم من الخطأ أن تعد الضوابط بديلاً ناجعاً عن القوائم المالية في احتساب الدخل الخاضع للضريبة بغرض منع كل من التهرب والتجنب الضريبي على حد سواء .
- ٤- بالرغم من أن السلطة المالية تعتمد الضوابط بشكل كبير لكن لا توجد ثمة اعتراضات أو تظلمات من قبل المكلف يتناسب وعدد المكلفين الذين تم رفض احتساب الربح لهم بموجب الحسابات وعلى الرغم من أن هذا يولد تصوراً لدى السلطة المالية بأن المكلفين لديهم القناعة بإجراءات السلطة المالية . فعلى ما يبدو أن ذلك يعود إلى تعقد إجراءات الاعتراض وعدم حصول المكلف على نتيجة إيجابية في الغالب .
- ٥- يلزم المكلف بتقديم قوائم مالية مدققة من قبل مراقب الحسابات إلى السلطة المالية يعد عملية روتينية ولا تمثل دليلاً على ثقة السلطة المالية بتلك القوائم .
- ٦- القناعة المسبقة لدى موظفي السلطة المالية بعدم توافر الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية يدفع بهم إلى عدم التدقيق و التمعن في القوائم المالية وبالتالي عدم الاستفادة منها في التحاسب الضريبي .
- ٧- نقص المؤهلات العلمية والمهنية لدى موظفي السلطة المالية يعد سبباً رئيسياً وجوهرياً لعدم تعامل موظفي السلطة مع القوائم المالية إذ اتضح من خلال الاستقصاء وجود نقص كبير في تخصص المحاسبة ضمن عينة البحث .

٨- ضعف الثقة بين السلطة المالية والمكلف دفعت بكلا الطرفين إلى عدم الاكتراث بتلك القوائم وعدها شيئاً مكملاً لعملية التحاسب الضريبي من دون إن تكون العنصر الأساس والجوهري لتلك العملية .

٩- إن مسؤولية عدم اعتماد القوائم المالية لا تقع بشكل رئيس على موظفي السلطة المالية الذين يقومون بعملية التحاسب الضريبي بل على الإدارة العليا لها إذ اتضح من خلال الاستقصاء أنهم يتعرضون للمساءلة إذا ما تم اعتماد الحسابات بدلا عن الضوابط .

ثانيا: التوصيات

في ضوء ما تم طرحه من استنتاجات يمكن التوصية بالاتي :-

- ١- ضرورة قيام الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة محليا وعالميا بتحديد أهداف القوائم المالية الأساسية والمستقبلية بما يمكن من استخدامها بشكل أساس ومباشر لتلبية ما تحتاجه الإدارة الضريبية بحيث توجه عملية إعداد القوائم المالية لخدمة الإدارة الضريبية والمستثمر في وقت واحد .
- ٢- تعديل بعض فقرات القاعدة المحاسبية رقم (١٣) بغرض تعزيز التفاعل بين المحاسبة والضريبة من خلال الحصول على معلومات محاسبية تتصف بالموثوقية والملائمة لأغراض السلطة المالية في التحاسب الضريبي ، وبعبارة أخرى التوسع في القاعدة لتشمل عملية تحديد الوعاء الضريبي وعدم التركيز فقط على المعالجة المحاسبية لمصروف الضريبة وإجراءات الدفع والتأجيل .
- ٣- ضرورة وجود تعريف واضح للدخل الضريبي في التشريع العراقي وعدم الحيد عنه إلا في أضيق الحدود .
- ٤- قيام السلطة المالية ببعض الإجراءات التي من شأنها تعزيز الثقة المتبادلة بينها من جانب وبين المكلفين ومراقبي الحسابات من جانب آخر والذي بدوره يزيد من الالتزام في تقديم معلومات تتصف بالموثوقية والملائمة ويتم ذلك من خلال تصنيف المكلفين إلى فئات بحسب موثوقية المعلومات التي يقدمونها والتعامل معهم على وفق ذلك ، فضلا عن إشعار الجهات المهنية ذات العلاقة بخصوص مراقبي الحسابات ممن دققوا قوائم مالية لا تتصف بالموثوقية ، اذ يتولد شعور لديهم بأن السلطة المالية تقدر المصادقية والمهنية .
- ٥- رفق ملاك السلطة المالية بموظفين متخصصين وذوي خبرة في المجال المحاسبي لكي يتعاملوا مع القوائم المالية المقدمة لهم بمهنية عالية فضلا عن إشراكهم بدورات تطويرية بين مدة وأخرى ليكونوا على علم بالمستجدات العلمية أولاً بأول .
- ٦- على موظف السلطة المالية (المخمن) إشعار رئيسه وبشكل مكتوب عن الأسباب الحقيقية التي دفعت به إلى عدم اعتماد القوائم المالية كأساس للتحاسب الضريبي و لا يتم اعتماد الضوابط إلا بعد عدم قناعة كل من موظف السلطة المالية ورئيسه المباشر بالقوائم المالية .
- ٧- على السلطة إعلام كل من المكلف ومراقب الحسابات وبشكل مكتوب عن الأسباب الحقيقية التي دفعت بهم إلى اعتماد الضوابط بدلا من القوائم المالية كي تتم تلافاتها مستقبلا ويعد ذلك إنذارا لكل منهما لتغيير تصنيفهما إلى الفئة التي لا تحظى بثقة السلطة المالية .
- ٨- على السلطة المالية عقد ندوات ولقاءات مع كل من مراقبي الحسابات والأكاديميين بغرض مناقشة المشكلات وإيجاد الحلول بما يعزز الثقة بالقوائم المالية المقدمة فضلا عن الاستفادة من البحوث والدراسات الحديثة في هذا المجال .
- ٩- على السلطة المالية اتخاذ الإجراءات المناسبة التي تسهم في زيادة درجة الوعي الضريبي من خلال استخدام وسائل الإعلام المختلفة لتعريف المكلف بواجباته والتزاماته الضريبية وكيفية أدائها فضلا عن التواصل بين السلطة المالية ومؤسسات التعليم العالي لتعديل منهج المحاسبة الضريبية ليتضمن آخر المستجدات التشريعية .

المصادر

أولاً : الوثائق الرسمية

١. جمهورية العراق ، قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل .
 ٢. قواعد السلوك المهني الصادرة عن نقابة المحاسبين والمدققين العراقية لسنة ١٩٨٣ .
 ٣. نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ .
 ٤. جمهورية العراق ، وزارة العدل ، نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات - نظام رقم ٣ لسنة ١٩٩٩ ، جريدة الوقائع العراقية ، العدد ٣٨٠٧ في ١/٣/٢٠٠٠ .
 ٥. المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ٢٠٠٦ .
- ثانياً : الكتب العربية:

- ١- العادلي، يوسف عوض والعظمة محمد احمد والبسام صادق محمد، مقدمة في المحاسبة المالية ، الطبعة الأولى منشورات ذات السلاسل، الكويت، ١٩٨٦ .
- ٢- الشيرازي، عباس مهدي ، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع ، الكويت ، ١٩٩٠ .
- ٣- الالوسي، حازم هاشم ، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق ، الجزء الأول ، المراجعة نظرياً ، الجامعة المفتوحة ، طرابلس ، بنغازي ، ليبيا ، ٢٠٠٣ م .
- ٤- الذنيبات ، على عبد القادر ، تدقيق الحسابات ، ط٢ ، الجامعة الأردنية ، شركة مطابع الأرز، ٢٠٠٩ .
- ٥- عثمان ، عبد الرزاق محمد ، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة الثانية ، جامعة الموصل ، ١٩٩٩ .
- ٦- توماس ، وليم وهنكي ، أمرسون، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الطبعة العربية ، تعريب ومراجعة د. احمد حامد حجاج ودكمال الدين سعيد ، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية ، ١٩٩٧ .
- ٧- فيرنون وكام ، نظرية محاسبية ، ترجمة رياض العبد الله ، دار الكتب للطباعة والنشر ، جامعة الموصل ، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في العراق ، ٢٠٠٠ .
- ٨- كيسو وويجانت، دونالد وجيري ، المحاسبة المتوسطة ، الجزء الأول، تعريب د. احمد حامد حجاج ، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية، الرياض، ١٩٩٩ .

ثالثاً : البحوث والدراسات والاطاريح

١. أمين ، عبد الله محمود ، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق ، أطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، ٢٠٠٠ .
٢. الخرسان، محمد حلو داود ، أهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، رسالة دكتوراه فلسفة في المحاسبة جامعة البصرة، ٢٠٠٢ .
٣. الساكني ، سعد عبد الكريم ، التغيرات الاقتصادية والاجتماعية وانعكاساتها على المحاسبة ووضع المعايير المحاسبية، أطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، ١٩٩٩ .
٤. عزيز، محمد علي، استخدامات الحاسوب وأثرها في المعلومات المحاسبية عند اتخاذ القرارات الإدارية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة ، الجامعة المستنصرية، ١٩٩٨ .
٥. القيسي، خالد ياسين ، منهجية الإثبات في الرقابة والتدقيق، أطروحة دكتوراه في المحاسبة ، الجامعة المستنصرية، ١٩٩٨ .
٦. الكيلاني ، بسمة قيس شهاب الدين تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ودور مراقب الحسابات في الحد منها ، بحث محاسبة قانونية المعادل لشهادة الدكتوراه، المعهد العالي للمحاسبة ، ٢٠٠٨ .
٧. غازي ، علي احمد ، قياس العلاقة بين يقين المراجع وكفاءة نظام الإثبات ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد رقم ١٢ ، العدد ٢-٥ ، ١٩٨٨ .

Foreign References

1. Glautier M.W.E & under down ,B. , *Accounting theory and practice*, 3rd Edition, 1987.
2. Fess, Warren, *Accounting Principles* 1, 5th edition south western publishing Co. USA, 1987.
3. FASB., *Statements of Financial Accounting Concepts No.2 : Qualitative Characteristics of Accounting Information* , Stamford conn., 1980.
4. IFAC, *IFAC Handbook: ,Technical Pronouncements*, 1998
5. Kieso, Donald E. and Weyegandt, Jerry J. , *Intermediate Accounting*, John Wiley and sons Inc USA
6. Kieso, Donald E. and Weyegandt "Intermediate Accounting" , 9th edition, John Wiley and sons Inc. 2003
7. Smith , Lay M., Skousen K. freed , , *Intermediate Accounting*,, South- Western publishing Co. USA , 1984 .
8. Strawser ,Jerry R,Robert H. , *Auditing Theory and practice*, 8th ed., U.S.A , DAME Publication, Inc., 1977.
9. IFAC, *IFAC Handbook: ,Technical Pronouncements*, 1998.