



وضع دليل لاجراءات التدقيق والفحص الضريبي للقوائم المالية المقدمة الى الهيئة العامة للضرائب للتحاسب الضريبي طبقا

لنظام التقدير الذاتي

ياسر علي وجعان

وزارة المالية / المركز المالي

yasir.aftc@gmail.com

حسناء داود شمال

الهيئة العامة للضرائب

hasnasaso83@gmail.com

ا . د . محمد حلو داود الخرسان

مستشار مالي / مجلس النواب

heloalkhrsan61@gmail.com

المستخلص

ان تطبيق نظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي يمثل حالة متطورة في أساليب تقدير وفرض الضريبة، ويعتبر احد اساليب تقدير وفرض ضريبة الدخل على المكلفين بدفع الضريبة (طبيعيين كانوا او معنويين) التي تتم في معظم دول العالم والمتقدمة منها بشل خاص.

لقد اتجهت العديد من مشاريع الاصلاح الضريبي في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء خلال السنين الماضية الى تخفيض العبء الضريبي عن المكلف وتبسيط الاجراءات الضريبية من اجل سداد الضرائب المستحقة عليه مما يخفض الى ادنى حد من عدم امتثاله وزيادة الحصيلة الضريبية من خلال تحسين التزامه الطوعي . ويتم ذلك من خلال مد جسور الثقة بين الادارة الضريبية والمكلف او المكلفين سواء كانوا افراد او شركات . ولغرض انجاح اسلوب التقدير الضريبي الذاتي في الهيئة العامة للضرائب لا بد من تبسيط الاجراءات الخاصة بالتدقيق الضريبي من خلال وضع دليل لاجراءات التدقيق الضريبي يستخدمها موظفي الهيئة العامة للضرائب عند تدقيق المعاملات المقدمة من قبل المكلفين اليهم وتطبيق هذه الاجراءات بصورة صحيحة وسليمة حتى تكون هذه الاجراءات وسيلة رادعة للمكلفين الذين يتهربون من دفع الضريبة وان الاجراءات التي يجب وضعها بصورة واضحة ودقيقة في العمل الضريبي لغرض جمع الضرائب من المكلفين الملتزمين بسدادها وعدم وجود حالات تهرب .

الكلمات المفتاحية: التقدير الذاتي ، التدقيق الضريبي ، الفحص الضريبي ، الإدارة الضريبية

المبحث الاول

منهجية البحث ودراسات سابقة

1-1: منهجية البحث: تتضمن منهجية البحث المحاور الاتية:

1-1-1: المقدمة:

هناك العديد من الطرق والاساليب لتقدير وفرض ضريبة الدخل تطبيق في دول العالم المختلفة، وبعد التطور الكبير الذي شهدته النظم الضريبية في العالم أصبح من غير الممكن الاعتماد على الطرق والأساليب التقليدية في تقدير الدخل الخاضع للضريبة، والتي تقوم على تدخل الادارة الضريبية بصورة مباشرة، أو بالاعتماد على ما يتحقق لدى المكلف من مظاهر خارجية وهذه باتت مرفوضة ولا يلجأ إليها إلا في حالات معينة، ولهذا انتهجت معظم دول العالم وخاصة المتطورة منها اتباع طرق واساليب تقدير متطورة وحديثة تعتمد بالدرجة الاساس على نقل عملية حساب الضريبة على المكلف مع تدخل بسيط ومحدود من قبل الادارة الضريبية، ومن هذه الاساليب المتطورة في التحاسب الضريبي نظام التقدير الذاتي.

وعلى الرغم من عدم وجود نص واضح في قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل يشير صراحة الى اعتماد نظام التقدير الذاتي وانما هناك اشارات ضمنية في بعض مواد قانون ضريبة الدخل النافذ، وقد اعتمدت الهيئة العامة للضرائب تطبيق نظام التقدير الذاتي في عملية التحاسب الضريبي مع الشركات المساهمة و الخاصة اعتبارا من سنة (1998) ، وجرى تطبيق

هذا النظام في التحاسب الضريبي مع الشركات المحدودة اعتبارا من سنة 2002 ، ويعني هذا النظام باختصار شديد الى قبول الحسابات الختامية التي يقدمها المكلف الى الإدارة الضريبية كما هي وحساب الضريبة عليها دون تعديل. ويقوم المكلف بمليء كشف التقدير الذاتي الذي هو عبارة عن اقرار يقدمه الى دائرة الضريبة يعرض فيه نتيجة أعماله لعام كامل، وحساب مبلغ الضريبة طبقا للقوائم المالية المصادق عليها من قبل مراقب حسابات.

1-1-2: مشكلة البحث:

يعد نظام التقدير الذاتي احد طرائق التحاسب الضريبي لتحديد الدخل الخاضع للضريبة، وقد تم تطبيقه من قبل الإدارة الضريبية في العراق منذ 1998 لغاية 2002 ولكن لم يستمر هذا التطبيق لجملة أسباب في مقدمتها عدم قناعة الإدارة الضريبية بالبيانات المالية المقدمة من المكلف، وصعوبة التدقيق والفحص الضريبي للقوائم المالية التي يقدمها المكلف بشكل مباشر او من خلال اسلوب اختيار عينات من تلك القوائم المالية التي تظهر أنشطة المكلف ونتائج أعماله ، وقد كان لذلك انعكاس في انعدام الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلف.

وقد تمت العودة ضمن برنامج الاصلاح الضريبي لتطبيق نظام التقدير الذاتي، اذ صدر اعمام الهيئة العامة للضرائب بالعدد 14/ص 1943 في 2023/10/19 تنفيذا لقرار مجلس الوزراء بالرقم 23527 لسنة 2023 والخاص بضوابط الاصلاح الضريبي والذي يتضمن الية تطبيق نظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي على الرغم من عدم الاشارة الى ذلك بشكل صريح مع بعض التوسع في التطبيق وعدم الاشارة بشكل واضح ومحدد الى الاجراءات الكفيلة بعدم استغلال هذا الاسلوب في التهرب الضريبي من قبل المكلفين بدفع الضريبة.

وبناء على ذلك يمكن تحديد مشكلة البحث في التساؤلات الآتية:

- هل يوجد نظام تدقيق وفحص ضريبي يحقق الالية الصحيحة لتطبيق نظام التقدير الذاتي.
- هل يمكن وضع دليل لاجراءات التدقيق والفحص الضريبي للقوائم المالية المقدمة طبقا لنظام التقدير الذاتي.
- هل يمكن التطبيق السليم لنظام التقدير الذاتي من خلال الموازنة بين الامتثال الطوعي للمكلفين ونظام العقوبات الفعال.

1-1-3: اهمية البحث:

ان تحديد الدخل الخاضع للضريبة من خلال الطرق التقليدية والحديثة لتقدير وفرض الضريبة يمثل الاجراء الذي يمكن الوصول من خلاله الى تحقيق اهداف السياسة الضريبية والتطبيق على ارض الواقع بالشكل الذي رسمه المشرع الضريبي. ويعد تطبيق نظام التقدير الذاتي أحد الطرق الحديثة في التحاسب الضريبي والذي تسعى من خلاله الإدارة الضريبية الى تفعيل العلاقة بين المحاسبة بجانبها الفكري والتطبيقي من جهة والضريبة بجانبها التشريعي والتطبيقي من جهة أخرى ، حيث يعد نظام التقدير الذاتي أسلوبا مهما في تحديد الدخل الضريبي ضمن نظام أفضل للتحاسب الضريبي، بحيث تسعى المحاسبة الى تقديم مخرجاتها بشكل قوائم مالية توظف بما يسهل عمل نظام التحاسب الضريبي، وبالتالي تحقيق أهداف السياسة الضريبية بالشكل الأمثل، فضلا تعزيز الثقة بين الإدارة الضريبية من جانب والمكلفين بدفع الضريبة ومن يساعدهم في اعداد الحسابات الختامية والمصادقة عليها من جانب اخر، ومن هنا تأتي أهمية هذا البحث الذي يتبنى وضع دليل لاجراءات التدقيق والفحص الضريبي للقوائم المالية المقدمة الى الهيئة العامة للضرائب للتحاسب الضريبي طبقا لنظام التقدير الذاتي، ويسلط الضوء على تطبيق اعمام الهيئة العامة للضرائب بالعدد 14/ص 1943 في 2023/10/19 تنفيذا لقرار مجلس الوزراء بالرقم 23527 لسنة 2023 ، وتحديد المشاكل التي من المحتمل انها ستواجه التطبيق وكذلك تقديم بعض المقترحات التي تسهل عملية التطبيق من جانب وتمنع استغلال ذلك في التهرب الضريبي.

1-1-4: اهداف البحث: يهدف البحث الى تحقيق الاتي:

- التعرف على مفهوم والية تطبيق نظام التقدير الذاتي.
- استعراض اجراءات التدقيق والفحص الضريبي في ظل التطبيق السابق لنظام التقدير الذاتي
- استعراض الية تطبيق قرار مجلس الوزراء رقم 23527 لسنة 2023.
- وضع دليل لاجراءات التدقيق والفحص الضريبي للقوائم المالية في ظل نظام التقدير الذاتي.

1-1-5: فرضية البحث:

هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين وضع دليل لاجراءات التدقيق والفحص الضريبي للقوائم المالية والتطبيق الناجح لنظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي.

1-2: دراسات سابقة:

1-2-1: الخرسان: 2023 : تطبيق نظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي خطوة على طريق اصلاح النظام الضريبي

تضمن البحث توضيح مفهوم نظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي وكيفية قيام المكلف بتقديم كشف التقدير الذاتي الذي يعبئه بنفسه لأنه أعلم الناس بنتيجة أعماله ودخله ونفقاته، وان يقترن مع هذا الأسلوب وجود نظام تدقيقي فعال يوضع من قبل الإدارة الضريبية يتيح لها إجراء الرقابة اللاحقة على شكل عينات من دافعي الضرائب ويكون هذا النظام الرقابي صمام أمان للرقابة الضريبية ورايح للمكلفين الذين قد يستغل البعض منهم نظام التقدير الذاتي للتهرب الضريبي.

وتمثلت مشكلة البحث في عدد من التساؤلات في مقدمتها هل يتضمن اعمام الهيئة العامة للضرائب الالية الصحيحة لتطبيق نظام التقدير الذاتي، وكذلك هل تم تحديد الالية المقترحة لفحص القوائم المالية المقدمة من قبل المكلفين، يضاف الى ذلك هل ان اجراءات التطبيق تضمن عدم استغلال القرار للتهرب الضريبي.

ويهدف البحث الى يهدف البحث الى التعرف على مفهوم والية تطبيق نظام التقدير الذاتي، ومناقشة اعمام الهيئة العامة للضرائب بالعدد 14/ص/1943 في 2023/10/19 تنفيذا لقرار مجلس الوزراء بالرقم 23527 لسنة 2023، وكذلك تحديد متطلبات التطبيق الأمثل لنظام التقدير الذاتي، واخيرا مناقشة اجراءات عدم استغلال قرار مجلس الوزراء رقم 23527 لسنة 2023 للتهرب الضريبي.

وخلص البحث الى جملة استنتاجات اهمها انه عند تطبيق نظام التقدير الذاتي يتم الابتعاد قدر الإمكان عن طرق التقدير الإداري والجزافي ، ويصاحب 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، فضلا عن انه يقلل المساومة والفساد الإداري لأنه يقلل الاتصال بين المكلف بدفع الضريبة والعاملين في الإدارة الضريبية.

ومن اهم توصيات البحث فان 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 تحويل السلطة المالية صلاحيات تحديد الفئات المشمولة بتطبيقه وإجراءات ذلك التطبيق. يضاف الى ذلك اهمية 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 ان تؤخذ بنظر الاعتبار ، برامج خدمة ضريبية جيدة لتسهيل عملية استيعاب المكلفين وفهمهم للالتزامات المترتبة عليهم وتوفير حالات الفناعة لديهم، وكذلك تبسيط إجراءات التحاسب الضريبي، واخيرا اعتماد برامج فعالة تمكن من عملية التحقق وإجراءات تنفيذ بكفاءة عالية.

1-2-2: جهاد والخرسان، 2017: مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية عند تطبيق نظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي.

يتضمن البحث امرين يتمثل الأول في ضرورة اتباع أساليب متطورة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة يمثل نظام التقدير الذاتي واحدا منها و الامر الثاني باتباع المكلف لأساليب (المحاسبة الإبداعية) يكون الدافع من وراءها التلاعب بنتيجة النشاط بما يخالف الحقيقة وقد تكون اكبر بقصد التهرب من دفع الضريبة او تقليلها ، او اظهار الأرباح بأكثر من حقيقتها بما يحقق رفع أسعار الأسهم في السوق ، ومما لاشك فيه ان عملية التحاسب الضريبي تتأثر بكلا الامرين على حد سواء. وتأتي اهمية البحث الذي يسلط الضوء على مدى تأثير نظام التحاسب الضريبي بالسياسات والإجراءات والطرق المحاسبية ضمن ما يطلق عليه بالمحاسبة الإبداعية والتي يكون الهدف منها تقديم معلومات محاسبية غير دقيقة وبعيدة عن الواقع يتم اعتمادها في عملية التحاسب الضريبي ضمن تطبيق نظام التقدير الذاتي.

وتتمثل مشكلة البحث في النوايا لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من قبل الشركات في محاولة تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة بهدف تقليل مبالغ الضريبة المدفوعة من قبل تلك الشركات، وهنا يكون التأثير سلبي على نظام التحاسب الضريبي الذي يفترض اعتماده بشكل كبير على مخرجات المحاسبة متمثلة بالقوائم المالية عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة طبقا لنظام التقدير الذاتي ومن ثم حساب مبالغ الضريبة والتي سوف تكون اقل من المبالغ الحقيقية الواجب تحصيلها ضمن نشاط الإدارة الضريبية بغية تحقيق أهدافها.

وقد يكون الامر على العكس من ذلك عندما تستغل الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية لغرض اظهار نتيجة النشاط أكبر من حقيقتها بهدف رفع قيمة أسهمها في السوق وهنا يكون مبالغ الضريبة أكبر عند التقدير طبقا لنظام التقدير الذاتي على تلك الأرباح المبالغ بها.

ومن اهم استنتاجات الدراسة التطبيقية عند عدم قيام الشركة بممارسة إجراءات تمهيد الدخل: وفي هذه الحالة يتحقق أحد الاحتمالات:

• اعتماد الإدارة الضريبية على نتيجة الأرباح التي تظهرها القوائم المالية المقدمة من قبل الشركة لغرض التحاسب الضريبي، وذلك لموثوقية المعلومات الواردة في تلك القوائم بالنسبة للإدارة الضريبية، وهذا يمثل أفضل حالات العلاقة بين الإدارة الضريبية من جانب والمكلف بدفع الضريبة ومن قام بإعداد القوائم المالية للشركة والمصادقة عليها من جانب، وهذا ما يطلق عليه (نظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي).

• عدم اعتماد الإدارة الضريبية على صافي الأرباح التي تظهرها القوائم المالية المقدمة من قبل المكلف بدفع الضريبة في عملية التحاسب الضريبي، واللجوء إلى التقدير وفق الضوابط المعتمدة من قبل الهيئة العامة للضرائب، وهو ما يعرف (بالتقدير الإداري وفق الضوابط).

ومن اهم التوصيات 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 ، فضلاً عن إشعار الجهات المهنية ذات العلاقة بخصوص مراقبي الحسابات ممن دققوا قوائم مالية لا تتصف بالموثوقية ، حيث يتولد شعور لديهم إن السلطة المالية تقدر المصادقية والمهنية.

المبحث الثاني: الجانب النظري

1-2: مفهوم وتعريف نظام التقدير الذاتي:

إن التقدير الذاتي للضريبة يعني ببساطة أن يقوم دافع الضريبة بسداد ضريبه طبقاً لما تظهره حساباته وما يبينه في إقراره الضريبي من صافي الدخل فيقوم المكلف بالسداد 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 دخولاً أخرى لم يعلن عنها الشخص في إقراره فحينئذ يعاد حساب الضريبة له بصورة صحيحة مع الغرامة "وربما عقوبات أخرى تصل في بلدان أخرى للسجن.

إن هذا الأسلوب في تقدير ضريبة الدخل يساعد على الاتجاه إلى الفكر الجديد في تحصيل الضرائب من كونها جباية إلى اعتبارها خدمة للمجتمع والمكلفين، وبذلك فإنه يقضي نهائياً على أسلوب التقدير الجزافي أو ما يسمى بالتقدير الإداري.

يعرف بأنه نظام يمثل بموجبه المكلفون لالتزاماتهم الضريبية الأساسية دون تدخل موظفي الضرائب حيث تم تزويده بالمعلومات وسبل التوعية على إن يقوم المكلفون باستيفاء إقراراتهم الضريبية بدقة ويقدموها طواعية في المدة المحددة (الخرسان، 2023، 19)، (إسماعيل، 2001:502)، (الخرسان، 2013:37).

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، وكذلك يعرف نظام التقدير الذاتي بأنه " أسلوب يقدم المكلف كشف التقدير الذاتي الذي يعبئه بنفسه لأنه أعلم الناس بنتيجة أعماله ودخله ونفقاته وأعبائه " (الخرسان، 2023، 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 لا بد أن يكون دافع الضريبة ملماً بكل جوانب هذا النظام حتى يتمكن من تقديم إقراراته بموجب السلطة التي انتقلت له بعد أن كانت محصورة في موظف الضرائب، وبعد ذلك يقوم المكلف باعداد إقراره الضريبي بدقة ويقدمه طواعية إلى الإدارة الضريبية ويرفق معه شيك بمبلغ الضريبة المستحقة عليه، وفي حالة عدم الالتزام من المكلف تتخذ الإجراءات القانونية وتطبق عليه عقوبات رادعة.

2-2: إجراءات التدقيق الضريبي:

يمكن للمدقق الضريبي عند تطبيق نظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي القيام بنفس الإجراءات التي يطبقها في عملية التدقيق والتي كانت تمارس في ظل طرق تقدير الدخل والتحاسب الضريبي الأخرى، وهذه الإجراءات هي :

1- طلب التأكيدات: يقصد بها تأييد صحة الأرصدة من قبل أصحابها أي من قبل العملاء والمجهزين والجهات الحكومي التي قامت بعملية الصرف فيفترض ان ترسل هذه التأكيدات الى المدقق الضريبي مباشرة من دون الحاجة الى طلبها كما في التصاريح الكمركية التي ترسل من الهيئة العامة للكمارك الى الهيئة العامة للضرائب مباشرة والتي تتضمن استيرادات المكلفين، وقد الزم قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل المكلف الخاضع للضريبة (فرد او شركة) والشركات الخاصة والعامة وشركات القطاع الاشتراكي و المختلط وموظفيها ان يقدموا الى سلطة المالية (الإدارة الضريبة) بطلب منها البيانات والمعلومات التي تراها ضرورية لتطبيق احكام هذا القانون (الحديثي، 1998:32).

2- الملاحظة: ويقصد بها الدراسة والتعمق من قبل المدقق الضريبي لمجموعة من الأدلة والقرائن والوقائع المتوفرة لديه وصولاً الى الدخل الضريبي الحقيقي ومنها (مراد، 1990:33).

- صفة المشروع هل هو شخص معنوي او شخص طبيعي.

- طبيعة وحجم النشاط الاقتصادي.
 - مسجل او غير مسجل بنظام مكلفي الدخل.
 - تاريخ المكلف الضريبي وهل توجد مخلفات ضريبية سابقة.
 - الاطلاع ميدانيا على نشاط المكلف.
- 3- الفحص:** يقوم المدقق الضريبي بفحص السجلات والمستندات و الدفاتر والمراسلات فحصا دقيقا والتأكد من ان المستندات موثقة فيما يتعلق بالمصاريف والتأكد من حقيقة الإيرادات ،فقد يكون هناك نشاطات تجارية (عرضية) بالنسبة للمكلفين الافراد والشركات فعلى المدقق الضريبي في هذه الحالة ان يحدد تلك النشاطات ومفاتحة الجهات التي ترد إشارة في السجلات وجود تعاملات و رسائل معها للتأكد من صحة مبالغ التعاملات لأغراض التحاسب الضريبي (الدليمي 2005:55)،
- 4- التحقق:** تعد وظيفة الفحص والتحقيق وظيفتين مهمتين بالنسبة للمدقق الضريبي لكي يتمكن من ابداء الرأي بشأن الغرض المطلوب تدقيقه او فحصه وتتم عملية التحقيق بالنسبة للمدقق عن طريق ايفاد من يمثل السلطة المالية بأمر تحريري في أي وقت مناسب لزيارة مقرات عمل المكلفين وفحص الحسابات والمستندات العائدة لهم، وعليهم ان يقدموا التسهيلات المطلوبة والضرورية لإنجاز مهام ممثل السلطة المالية (مراد ،مصدر سابق ،1990:35،34).
- 5- الاستفسار:** وهذا الإجراءات كثيرا ما يتجه المدقق الضريبي في الاستفسار من المكلف عن بعض القضايا غير الواضحة والارقام المبالغ فيها وذلك لغرض اخذ صورة واضحة عن حقيقة الأرقام المعتمدة في الحسابات الختامية (الكبيسي 2006:37).
- 6- الحساب:** ويقصد بالحساب العمل الجاري التقليدي الذي يقوم به المدقق او الفاحص الضريبي للتحقق من صحة العمليات الحسابية كما لو قام بحساب قوائم المبيعات اما بالنسبة للمدقق الضريبي الذي يقوم بعمليات الاحتساب للحسابات المقدمة من قبل المكلف، كان يقوم بفحص كامل حسابات المتاجرة أي تحويل الأرقام والمبالغ الواردة فيه الى كميات وبالتالي فاذا تم اكتشاف خطأ في احد المبالغ والوحدات التي يحتويها الحساب يؤدي الى عدم توازن الحسابات ،هنا على المدقق ان يتعمق في فحص الحسابات لأنه قد يتوصل الى حالة الخلل في الحساب وبالتالي تلك الفحوصات تؤدي الى الوصول الى ربح الضريبي (الكبيسي ، 2006:38).
- 7- التحليل:** ويقصد به اعتماد أساليب التحليل المالي عند قراءة البيانات المحاسبية للمكلف ومن هذه الأساليب الدراسة المقارنة للقوائم المالية او الاعتماد على النسب المالية.
- 8- المقارنة:** يقوم المدقق الضريبي بعمل مقارنات لحسابات الوحدة الاقتصادية لفترتين متتاليتين او اكثر او مقارنة حسابات تلك الوحدة الاقتصادية مع أخرى مماثلة في النشاط والظروف وهذه المقارنات تعد وسيلة او ادالة اثبات للحصول على مؤشرات بخصوص عملية التدقيق (مراد ،1990:37).

المبحث الثالث: الجانب العملي

3-1: نظرة تاريخية لتطبيق نظام التقدير الذاتي من قبل الهيئة العامة للضرائب

3-1-1: التقدير الذاتي قبل 2003:

ضمن برامج الإصلاح الضريبي المتواصلة التي تسعى لتنفيذها الادارة الضريبية في العراق فقد اعتمدت الهيئة العامة للضرائب تطبيق نظام التقدير الذاتي في عملية التحاسب الضريبي مع الشركات المساهمة والخاصة اعتبارا من سنة (1998) ، وجرى تطبيق هذا النظام في التحاسب الضريبي مع الشركات المحدودة اعتبارا من سنة 2002 ، ويعني هذا النظام باختصار شديد الى

قبول الحسابات الختامية التي يقدمها المكلف الى الإدارة الضريبية كما هي وحساب الضريبة عليها دون تعديل طبقا للالية المبينه ادناه:

- 1- تقدم الشركات نتائج حساباتها الختامية خلال المدة القانونية المحددة بموجب القانون الضريبي النافذ رقم (113) لسنة 1982 المعدل.
- 2- قيام الشركات باعداد و تقديم التقرير (القرار) الضريبي وفقا للنموذج الذي يتم استلامه من قسم الشركات يتضمن كافة البيانات المالية الازمة لاحتساب مبلغ الضريبة.
- 3- يرفق بالتقرير الضريبي صك بمبلغ الضريبة التي يتم حسابها من قبل المكلفين وفقا لهذا النظام.
- 4- بالنسبة لإجراءات الإدارة الضريبية التي تتخذها إزاء الحسابات الختامية المقدمة من قبل الشركات فانها تقتصر على استلام و قبول التسديد دون مناقلة او تعديل، مقابل ذلك تقوم الإدارة الضريبية باختيار عينات من الشركات المسجلة لديها لغرض اجراء عمليات التدقيق الضريبي اللاحقة .

وان الاحداث التي مر بها العراق في سنة 2003 وما بعدها قد حالت دون إتمام هذه التجربة، وان الجانب المهم في هذه التجربة هو جانب اختيار العينات و اجراء عملية الدقيق او الفحص الضريبي اللاحق على هذه العينة المختارة وان الهيئة العامة للضرائب خلال الفترة المذكورة أعلاه لم تستطع اجراء التدقيق او الفحص الضريبي الميداني على هذه الشركات المشمولة بتطبيق هذا النظام، و في حالة الاعتماد على التدقيق الضريبي المكتبي فقط فان هذا الفحص او التدقيق الضريبي لا يعطي تقييم موضوعي كامل عن نشاط الشركات المشمولة بعينة التدقيق الضريبي وقد توقفت هذه التجربة بسبب الظروف التي مر بها البلد و اما أسباب توقف هذه التجربة هي كالآتي :

- 1- عدم وجود كادر وظيفي ذي كفاءة علمية وعملية لديه خبرة مهنية لانجاح هذه التجربة .
 - 2- عدم وجود قاعدة بيانات للهيئة العامة للضرائب تدعم عملية تحديد و اختيار عينة التدقيق او الفحص الضريبي .
 - 3- عدم تعاون اطراف التحاسب الضريبي وفي مقدمتهم المكلفين ومراقبي الحسابات بخصوص تدقيق البيانات المالية والمصادقة عليها بصورة محايدة و موضوعية بشكل يساهم في تقديم بيانات تعبر بصدق و عدلة عن واقع حال المركز المالي ونتيجة نشاط المكلفين.
- (المصدر مقابلات شخصية تم اجرائها مع عدد من الموظفين في مقر الهيئة العامة للضرائب)

3-1-2: التقدير الذاتي بعد 2003:

وضمن اولويات الاصلاح التي تم تبنيها في البرنامج الحكومي لسنة 2023 اصلاح النظام الضريبي في العراق، وقد شرعت الهيئة العامة للضرائب بتطبيق نظام التقدير الذاتي في العراق والمتمثلة باعام الهيئة العامة للضرائب بالعدد 14/ص/1943 في 2023/10/19 والذي صدر تنفيذا لكتاب الامانة العامة لاجراءات مجلس الوزراء / دائرة شؤون مجلس الوزراء واللجان ذي العدد ش.ز.ل./اعام/44651 في 2023/9/18 وطبقا لقرار مجلس الوزراء المرقم 23527 لسنة 2023. وقد تضمن الاعام الضوابط الآتية:

- 1- يقوم المكلف بتقديم البيانات المالية السنوية المصادق عليها من قبل مراقب حسابات مجاز رسميا ومصدقة من جمعية المحاسبين القانونيين او منظم حسابات مجاز من نقابة المحاسبين والمدققين الى الهيئة العامة للضرائب ويتم اجراء التحاسب الضريبي للمكلفين وفقا لنتائج هذه الحسابات وتستوفى الضريبة المترتبة ويتم تزويد المكلف بكتب عدم الممانعة من دخول المناقصات والمزايدات وكتب صرف المستحقات وكتب تسهيل الحركة .. الخ من التاييدات الاخرى التي يتحاجها المكلف لمزاولة نشاطه الاقتصادي ويكون التقدير غير نهائي وخاضع لنتائج الفحص والتدقيق.

2- مسك سجل من قبل المخمن المختص او الشعبة المختصة بالاضاير المقدرة بموجب نتائج الحسابات والخاضعة للتدقيق اللاحق.

3- تقوم الهيئة لاحقا بدراسة البيانات المالية المقدمة في الفقرة (1) اعلاه وتدقيق هذه البيانات على وفق الالية التي يتم الاتفاق عليها بالتنسيق مع ديوان الرقابة المالية الاتحادي وجمعية المحاسبين القانونيين واستنادا الى قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل والتعليمات الصادره بموجبه تتضمن الالية اجراءات رادعة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ويؤخذ تعهد من المكلف بتحمل جميع التبعات القانونية التي تظهر بعد نتائج التدقيق اللاحق.

4- يزود المكلف الذي تم اكمال تحاسبه الضريبي لآخر سنة تقديرية بموجب الفقرة (1) اعلاه ببراءة ذمة تكون نافذة لغاية الفترة القانونية الواردة في المادة السابعة والعشرون من قانون ضريبة الدخل النافذ.

5- في حالة وجود عقود لدى المكلف تم انجازها بعد تقديم البيانات المالية واجراء التحاسب الضريبي عنها تقوم الهيئة باستيفاء مبلغ الضريبة المترتبة بذمته بصورة امانات ضريبية للسنة اللاحقة ومن خلال النسب الضريبية المذكورة في كراس الضوابط السنوية ولجميع الانشطة ومن ثم يزود المكلف بكتب صرف المستحقات عنها اصوليا ويتم مطابقة مبالغ هذه العقود في البيانات المالية للسنة اللاحقة لتسوية موقف المكلف ضريبيا.

في حالة وجود مقتبسات او تصاريح كمركية او اي مصدر دخل غير ظاهر في البيانات المالية المقدمة من قبل المكلف الذي تم اكمال اجراءات تحاسبه الضريبي على ضوء الفقرة (1) اعلاه يتم اعتبار الواقعة المشار اليها مخالفة للمواد القانونية المذكورة في قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل ويتم احتساب الربح الضريبي على اساس الضوابط السنوية المعمول بها في الهيئة.

3-2: التدقيق الضريبي اللاحق عند تطبيق نظام التقدير الذاتي .

لابد ان يصاحب التدقيق الضريبي لأسلوب التقدير الذاتي تطبيق إجراءات تدقيق او فحص ضريبي بشكل قوي ومحكم للحالات التي يتم اختيارها .اذ ان الإدارة الضريبية تستخدم أسلوب التدقيق الضريبي بأسلوب العينات في عملية التدقيق او الفحص الضريبي ،ويتم اختيار المكلفين المسجلين لدى اقسام الهيئة وفروعها والمشمولة بتطبيق هذا الأسلوب (نظام التقدير الذاتي) ، ويتم اجراء عملية التدقيق الضريبي الشامل على الحسابات الختامية والتقارير و الاقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين والتي تم اختيارها ضمن العينة المختارة لاجراء الفحص عليها من قبل لجان وفرق تدقيق وفحص ضريبي خاصة تم تشكيلها لهذا الغرض . ويهدف الاطمئنان الى صحة وسلامة البيانات والمعلومات المالية التي يقدمها المكلفين الى لادارة الضريبية لكي تعتمد النتائج كما هي في حالة توفر الثقة او تعرضهم للعقوبات ان كانت تتطوي على مخالفة او محاولة للتهريب الضريبي. ان القيام باجراءات التدقيق او الفحص الضريبي الشامل يتطلب عدد كبير من المدققين الذي يتمتعون بكفاءة علمية وخبرة عملية تؤهلهم للقيام بتلك العملية مما يترتب على ذلك تأخير في إجراءات العمل وزيادة في التكاليف ولغرض تلافي هذه المشاكل يجب استخدام أسلوب التدقيق الضريبي بالعينات والذي يعتبر من الأساليب الحديثة المستخدمة في عملية خضوع المكلفين الى الفحص الضريبي في ضوء معايير وضوابط يتم اختيارها والاتفاق عليها من قبل لادارة الضريبية واطراف التحاسب الضريبي الاخرى لأغراض التقدير الذاتي (الخرسان واخرون ،2001:4،5).

3-2-1 : اجراءات الهيئة العامة للضرائب قبل المباشرة بأجراء التقدير الذاتي:

قبل المباشرة بأجراءات التقدير الذاتي تقوم الإدارة الضريبية بتحديد عدد من الحولات لوضع صورة عامة عن البيانات المالية المقدمة من قبل المكلفين (افراد او شركات) الى الإدارة الضريبية وبما يخدم المكلفين لاحقا في حالة ظهورهم ضمن عينة تدقيق او فحص عند اجراء عملية التدقيق الضريبي اللاحق عليها .

3-2-2: اجراءات الهيئة العامة للضرائب عند المباشرة بتطبيق نظام التقدير الذاتي:

تتمثل إجراءات الهيئة العامة للضرائب بعد استلام البيانات المالية والتقارير الضريبية السنوية والمرفقات الأخرى بما فيها صك الضريبة بالآتي: (دليل التحاسب الضريبي الصادر من الهيئة العامة للضرائب)

1- يقوم المخمن بقراءة أولية للبيانات المالية والتقارير السنوية حيث تشمل تقرير مراقب الحسابات وملاحظة التحفظات الجوهرية التي تعطي مؤشراً فيما إذا كان للمكلف مجموعة دفترية من سجلات ومستندات مقبولة وامينة، و من هذه التحفظات :

(أ) هل ان التقرير (القرار) الضريبي تم اعداده من قبل إدارة الشركة او الفرد (المكلف) .

(ب) هل ان بعض مصاريف المكلفين (الافراد والشركات) تفتقر الى التعزيز المستندي.

(ج) هل ان المكلف او الشركة اعتمد على أسعار صرف عملات غير واقعية في تاريخ معين .

2- إجراء المقارنات بين البيانات المالية والمعلومات الواردة في التقدير الضريبي حيث تظهر بعض المتناقضات الواضحة من خلال الفحص الاولي على النحو الاتي :

• ان المكلفين (افراد او شركات) مكان لممارسة العمل التجاري في حين ان المكلف لم يتم بتقيد مصاريف الايجار في الحسابات.

• ان الشركة لم تسجل القيود المحاسبية اول بأول وهي مؤشرات تعطي عدم تطابق بين البيانات المالية والمعلومات الواردة في التقدير.

3- اجراء مقارنة بين البيانات المالية والمعلومات الواردة الى الهيئة العامة للضرائب من دوائر الدولة والقطاع الخاص، فقد يصرح المكلف بأيرادات اقل من قيمة العقد او العمل المنجز بالنسبة للمقاولات او التعهدات او المشتريات والمبيعات على سبيل المثال.

4- قراءة التقرير السنوي للإدارة والذي يقدم بعض المؤشرات او الملاحظات، فقد يشير تقرير المدير المفوض الى تعاقبات قد يتطلب استفساراً عليها او يشير الى بعض المصاريف الشخصية والتي تعطي المؤشر الى عدم دقة البيانات المالية.

5- ملاحظة المخالفات السنوية السابقة فاذا كان تاريخ المكلفين (الشركة او الافراد) يشير الى وجود مخالفات متكرره في سنوات سابقة كأخفاء بعض مصادر الدخل فأن ذلك يعطي مؤشر الى ان المكلفين لديهم الاستعداد على إخفاء بعض المعلومات او الاستمرار في المخالفة في السنة الحالية والسنوات اللاحقة.

6- قراءة أسماء مراقبي الحسابات والمحاسبين لاربع او خمس سنوات سابقة مما يبين ان المكلفين (افراد او شركات) يعملون الى تغير مراقبي الحسابات اكثر من مرة بالرغم من ان بعضهم يمتلك خبرة واسعة عن نشاط المكلف.

7- اجراء مقارنة بين الأرباح المصرح بها من قبل الكلفين والضوابط الموضوعه لهذا النوع من النشاط .

8- ملاحظات الطفرات غير الطبيعية في البيانات المالية من خلال ملاحظة الارتفاع او الانخفاض في بعض الفقرات وبشكل غير اعتيادي مقارنة بالسنوات السابقة وعلى مراقب الحسابات الإفصاح عنها بالتقرير المرفق بالبيانات المالية.

9- ملاحظة توقف المكلفين عن مزولة النشاط دون الإشارة الى الاسباب المقنعة او تقديم المستندات الثبوتية التي تؤيد ذلك.

10- الاخذ بنظر لاعتبار اسم شركة وسمعتها وتاريخها من خلال قراءة المعلومات المتوفرة لديها في اضبارة الشركة للربط بين حجم النشاط المصرح عنه وهذا الاسم وهذا النوع من النشاط.

11- اية ملاحظات أخرى ترد من خلال قراءة الحسابات حسب طبيعة ونوع النشاط كل مكلف.

12- وضع رمز لنوع النشاط من دليل وصف وترميز الأنشطة مثل:

• المقاولات - صناعة المنسوجات - الفنادق والمطاعم وهكذا حسب نوع النشاط .

3-3: المعايير الخاصة بتحديد عينة التدقيق الضريبي: قامت الهيئة العامة للضرائب بوضع مجموعة من المعايير التي يتم

الاسترشاد بها عند تحديد عينة المكلفين التي تخضع للتدقيق والفحص الضريبي اللاحق عند تطبيق نظام التقدير الذاتي

وكالاتي: 1- **راس المال:** ان لراس مال أهمية كبيرة فاذا كان راس المال كبير اعطى فكرة عن نشاط واسع .

2- **المبيعات:** ان حجم المبيعات ذو اثر كبير للوصول الى زيادة الإيرادات على التكاليف فكلما كان حجم المبيعات ضخما

تعطي مؤشرا بالاهمية الكبيرة باجراءات التدقيق الضريبي على ذلك المكلف.

3- **الدخل المصرح به:** وهذا يتمثل بصافي الربح المحاسبي الذي اظهرته نتائج الحسابات من خلال اجراء المقابلة بين الإيرادات

و المصروفات المتعلقة بها.

4- **الدخل المقدر:** وهو الدخل المحاسبي معدلا الى دخل ضريبي من خلال مذكرة تسوية الأرباح و الخسائر بإضافة المصاريف

غير المقبولة ضريبيا وتزليل الإيرادات غير الخاضعة لقانون ضريبة الدخل و ان يكون وفقا لاحكام قانون ضريبة الدخل

والانظمة والتعليمات الصادرة بموجبه.

5- **الدخل بموجب الضوابط:** ويتم ذلك من خلال حساب الدخل بموجب الضوابط الضريبية وجراء مقارنة بينه و بين الدخل

المقدر في الفقرة أعلاه والدخل المصرح به بموجب نتائج الحسابات.

6- **اسم مراقب الحسابات:** اذ ان لتجربة الهيئة العامة للضرائب مع مراقبي الحسابات المجازين في العراق اثر كبير حيث ان

تعزير الثقة او عدمها يتم من خلال الدقة والصدق في الحسابات الختامية المقدمة للإدارة الضريبية.

7- **تاريخ تقديم الحسابات:** اذ ان المكلف طبيعيا او معنويا ملزما بتقديم التقرير بمدخلاته الى الهيئة العامة للضرائب في مدة

أقصاها 5/31 من السنة التقديرية.

8- **المخالفات:** المخالفات التي ارتكبها المكلف (شركة او فرد) خلال السنوات السابقة ونوعية تلك المخالفات و أهميتها .

9- **تقرير مراقب الحسابات:** وهو تقرير يقدمه عند المصادقة على حسابات المكلفين وهو تقدير فني حيادي مستقل وفقا

لإجراءات التدقيق التي اعتمدها مراقب الحسابات في عمله المهني وهنا يجب الاهتمام بالملاحظات التي ابداهها المراقب في

تقريره.

10- **الفحص الاولي:** ويسمى أيضا الفحص التاريخي وهو دراسة تاريخية لإضبارة المكلف لعدد من السنين السابقة و التقديرات

الضريبية الخاصة بالمكلف من مصادر دخله الرئيسية والثانوية.

11- **رمز النشاط:** وهذا الرمز يستخدم من خلال تحديد نوع النشاط الذي تزاوله الشركة او يزاوله المكلف وهذا الرمز للشركات

المقدرة وفق أسلوب التقدير الذاتي وهو الرمز الدولي.

(المصدر المقابلات الشخصية مع عدد من العاملين و المدققين و موظفي الحسابة الالكترونية).

3-4: بناء دليل لإجراءات لتدقيق الضريبي لتطبيق نظام التقدير للضريبي الذاتي

لغرض تطبيق نظام التقدير الذاتي بصورة دقيقة ومن اجل تنفيذ المعايير الخاصة بتحديد العينة التي سيتم اختيارها ومن ثم

اجراء التدقيق والفحص الضريبي اللاحق على الاقرارات الضريبية والقوائم المالية لعدد من المكلفين (افراد و شركات)، فقد اعتمد

الباحثين أسلوب استمارة الاستبانة لاستطلاع وجهات النظر لمجموعة من الموظفين المؤهلين علميا وعمليا وهم افراد السلطة المالية

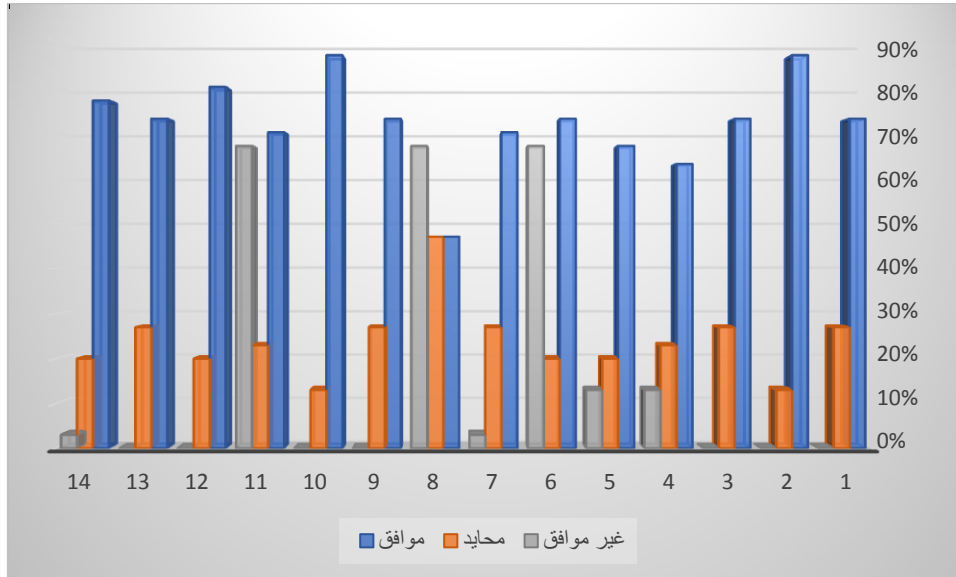
المخمنين او المدققين وقد تضمنت الاستبانة مجموعة من الأسئلة عن الإجراءات التدقيق الضريبي ونظام التقدير الذاتي وكما

مبين في الجدول الاتي:



ت	الأسئلة	موافق	محايد	غير موافق
1	هل تعتقد ان الأسلوب المتبع حاليا للتدقيق الضريبي في الهيئة العامة للضرائب غير كافي للاطمئنان على نتائج البيانات المالية المقدمة من قبل المكلفين (شركات او افراد) وفقا لنظام التقدير الذاتي.	%73	%27	%0
2	ان تفضيل نظام التقدير الذاتي يتطلب وجود نظام معلومات ضريبي فعال ودقيق يغطي احتياجات التدقيق الضريبي	%87	%13	%0
3	ان وجود جهاز للتدقيق الضريبي بشكل وحدة تدقيقية مستقلة عن الوحدات الإدارية التي تمارس التقدير الضريبي(الوحدات التخمينية يساهم في إنجاح أسلوب التقدير الذاتي	%73	%27	%0
4	الفصل بين مرحلة قبول نتائج البيانات المالية ومرحلة التدقيق الضريبي تساهم في تفصيل أسلوب التقدير الذاتي	%63	%23	%14
5	ان توفر استقلالية إدارية للمدقق الضريبي تساهم في تحقيق الأهداف المنشودة من عملية التدقيق الضريبي اللاحق لاسلوب التقدير الذاتي بصورة اكثر دقة	%67	%20	%13
6	ان الاعتماد على البيانات المالية المصادق عليها من قبل مراقب الحسابات يساهم في دعم الثقة بين السلطة المالية واطراف التحاسب الضريبي	%73	%20	%7
7	ان قناعة السلطة المالية بنتائج الحسابات الختامية المقدمة من قبل المكلفين تستند على الدراسة التحليلية لبنود القوائم المالية المقدمة الى الضريبة	%70	%27	%3
8	ان مؤشر الربحية يعد دليل على التقرب من صحة الحسابات الختامية المقدمة من قبل المكلفين المشمولين بأسلوب التقدير الذاتي	%60	%20	%20
9	احدى ركائز عملية التقدير الذاتي هو تجديد عينة التدقيق والفحص وفق نسبة تحددها الإدارة الضريبية (الهيئة العامة للضرائب) الاجراء عملية التدقيق الضريبي اللاحق على العينة المختارة من اضاير المكلفين	%73	%27	%0
10	ان عملية التدقيق الضريبي يتطلب وضع برنامج يتضمن إجراءات التدقيق والفحص لبنود البيانات المالية من إيرادات ومصاريف	%87	%13	%0
11	ان بذل العناية المهنية اللازمة من قبل مراقبة الحسابات يدعم إجراءات السلطة المالية (إجراءات التدقيق الضريبي) في تفعيل نظام التقدير الذاتي.	%70	%23	%7
12	ان فرض العقوبات التي تتضمنها التشريعات الضريبية النافذة بمن يعد القوائم المالية ويصادق عليها تمثل الرادع القوي الذي يلزم بتقديم معلومات ذات مصداقية توفر الضمان لاعتمادها من قبل المدقق الضريبي.	%80	%20	%0
13	ان عملية الفحص الضريبي لنظام التقدير الذاتي وجود نظام معلومات ضريبي متكامل وشبكات معلومات مع الجهات الساندة.	%73	%27	%0
14	ان عملية الإفصاح المحاسبي للبيانات المالية للهيئة العامة للضرائب يساهم في انجاز عمليات الفحص الضريبي بوقت اقصر لنظام التقدير الذاتي.	%77	%20	%3
15	ماهي الاسبقية في تسلسل إجراءات التدقيق الضريبي لاجراء عملية التدقيق او الفحص الضريبي اللاحق لنظام التقدير الذاتي.			

شكل (1) الأهمية النسبية لكل فقرة



والاتي استعراض وتحليلي ومناقشة للسئلة السابقة:

السؤال الاول: هل تعتقد ان الأسلوب المتبع حاليا للتدقيق الضريبي في الهيئة العامة للضرائب غير كافي لاطمئنان على نتائج البيانات المالية المقدمة لنظام التقدير الذاتي.

الإجابة / نظمت التصاميم الصادرة من قبل الهيئة العامة للضرائب بعض التوجهات المهمة وهي ملاحظة السلطة المالية لنتائج الحسابات الختامية للمكلفين المقدمة لها خلال المدة القانونية والتي لا تتجاوز (31/ 5) من السنة التقديرية والتأكد من ان المكلفين قد قدموا تقاريرهم الضريبية (اقرارات ضريبية الدخل) الخاصة بهم والصك المتضمن مبلغ الضريبة، وان إجراءات الإدارة الضريبية تقتصر على استلام الحسابات الختامية المقدمة وقبول التسديد دون مناقشة او تعديل وفقا لنظام التقدير الذاتي، وهل ان تلك الاجراءات كافية للاطمئنان، وكانت نتيجة الإجابة لهذا السؤال بعدد (22) موافق وتعادل (73%) والاجوبة المحايدة بعدد (8) بنسبة (27%) والإجابات غير الموافقة (0%) ويرى الباحثون بان الأسلوب المتبع حاليا للتدقيق الضريبي غير متكامل وذلك لان المدقق لا يقوم بالربط بين البيانات المالية المقدمة من المكلفين وتقدير ضريبية الدخل المقدم منهم وان الاجراء المستخدم من قبل موظفي الادارة الضريبية سوى مجرد اجراءات شكلية للنتائج.

السؤال الثاني: ان تطبيق النظام يتطلب وجود نظام معلومات ضريبية فعال ودقيق يغطي احتياجات التدقيق الضريبي.

الإجابة / يبدو ان المستجيبين كانوا متفقين مع مضمون هذا السؤال فقد كانت الإجابات بالموافقة بعدد (26) بنسبة قدرها (87%) والتي تظهر بان نظام المعلومات الضريبي والمستخدم في الهيئة العامة للضرائب غير فعال والاجابات المحايدة بعدد (4) وبنسبة (13%) و الاجابات غير الموافقة بعدد (0) وبنسبة قدرها (0%)، وعلية فان نظام التقدير الذاتي حسب وجهة نظر الغالبية العظمى والتي قامت بالاجابة بالموافقة يحتاج الى عمليات تعمق في عملية التدقيق الضريبي والفحص بسبب الافتقار للبيانات المقدمة من نظام المعلومات الضريبي، ويرى الباحثون ان هناك قصور في نظام المعلومات الضريبية الذي لا يغطي احتياجات المدقق الضريبي لأنه لا يزود المدقق بأية معلومات إضافية.

السؤال الثالث : ان وجود جهاز للتدقيق الضريبي بشكل وحدة تدقيقه مستقلة عن الوحدات التي تمارس التقدير الضريبي (الوحدات التخمينية) يساهم في إنجاح تطبيق نظام التقدير الذاتي.

الإجابة / وكانت الإجابة نعم بعدد (26) وبنسبة قدرها (73%) والإجابة المحايدة كانت بعدد (4) وبنسبة قدرها (27%) والإجابة الغير موافقة تمثل (0%) ويرى الباحثون بان مبدأ الاستقلالية لوحدة التدقيق الضريبي عن بقية الوحدات اثر كبير في تفعيل نظام التقدير الذاتي .

السؤال الرابع: الفصل بين مرحلة قبول نتائج البيانات المالية ومرحلة التدقيق الضريبي تساهم في تفعيل نظام التقدير الذاتي. الإجابة / اذ تتحقق مرحلة القبول للحسابات الختامية المقدمة من المكلفين للإدارة الضريبية عن مرحلة التدقيق الضريبي وبهذا الفصل لكل مرحلة طبيعتها الخاصة في العمل الضريبي وكانت الإجابات الموافقة بعدد (19) وبنسبة قدرها (63%) والإجابات المحايدة بعدد (7) وبنسبة (23%) والإجابات الغير موافقة بعدد (4) نسبة (13%) ويرى الباحثون ضرورة وجود هذا الفصل لكي تتحد ملامح كل مرحلة والاعمال التي تتطلبها عن المرحلة الأخرى.

السؤال الخامس: ان توفر استقلالية إدارية للمدقق الضريبي تساهم في تحقيق الأهداف المنشودة من عملية التدقيق الضريبي اللاحق لنظام التقدير الذاتي بصورة اكثر دقة.

الإجابة / ان معيار الاستقلالية الادارية للمدقق الضريبي تكون ذات أهمية كبرى اذ يبتعد عن تنفيذ متطلبات مدراء الأقسام الفنية والفروع الضريبية التي تتسم "بالشخصية" وبذلك يلتزم هذا المدقق او الفاحص الضريبي بصفة مدقق داخلي بخدمة التنظيم وكانت الإجابات بالموافقة بعدد (67) وبنسبة تمثل (67%) والإجابات المحايدة بعدد(20) وبنسبة (20%) والإجابة غي موافقة بنسبة (13%) ويرى الباحثون ان جود او توفر استقلالية الإدارة للمدقق الضريبي عن خدمة المسؤولين في الاقسام والفروع الضريبية هو جوهر عملية التدقيق الداخلي والذي يسمى بالهيئة العامة للضرائب (التدقيق الضريبي) ويجب تحقيق اهداف التدقيق الضريبي من خلال انجاز المهام الموكلة اليه.

السؤال السادس: ان اعتماد البيانات المالية المصادق عليها من قبل مراق الحسابات يساهم في دعم الثقة بين السلطة المالية والمكلفين المشمولين بنظام التقدير الذاتي.

الإجابة / وكانت إجابة المستجيبين بالموافقة بالعدد (22) وبنسبة قدرها (73%) والإجابات المحايدة بنسبة (20%) وبعدهد (6) والإجابات غير موافقة بنسبة (7%) وبالعدد (2) . ويرى الباحثون بان الحسابات الختامية المصادق عليها من قبل مراقبي الحسابات هي المعول عليها وتساهم هذه الحسابات بدعم الثقة وزيادتها بين السلطة المالية والمكلفين وبذلك فأنها تدعم وتعزز نظام التقدير الذاتي .

السؤال السابع: ان قناعة السلطة المالية بنتائج الحسابات الختامية المقدمة من قبل المكلفين تستند على دراسة تحليلية للبيانات المالية المقدمة الى الهيئة العامة للضرائب.

الإجابة / وكانت الإجابات بالموافقة بعدد (21) وبنسبة قدرها (70%) والإجابات المحايدة بعدد (8) وبنسبة قدرها (23%) والإجابات الغير موافقة بالعدد (1) بنسبه (3%) ويرى الباحثون ان قناعة السلطة المالية تتطلب وجود دراسة تحليلية للحسابات الختامية المقدمة من المكلفين وفقا لنظام التقدير الذاتي لغرض الوقوف على مدى سلامة البيانات المالية المقدمة ومدى موضوعيتها وبالتالي تساهم في تفعيل نتائج نظام التقدير الذاتي.

السؤال الثامن: ان مؤشر الربحية يعد دليل على صحة الحسابات الختامية المقدمة من قبل المكلفين .

الإجابة / وكانت الإجابات للمستجيبين بالموافقة بعدد (14) وبنسبة قدرها (60%) والإجابات المحايدة بعدد (3) ونسبتها (20%) والغير موافقة بالعدد (3) وبنسبة (20%) ويتفق الباحثون مع المستجيبين لكون ان مؤشر الربحية مؤشر دقيقا وقويا للتعبير عن مدى صحة نتائج الحسابات الختامية المقدمة ضمن قائمة الدخل السنوي فيتحذ استخدامه مؤشر نهائي في عملية التقدير الذاتي.

السؤال التاسع: احدى ركائز عملية التدقيق الذاتي هي التدقيق والفحص وفق نسبة تحددها الإدارة الضريبية (الهيئة العامة للضرائب) لأجراء عملية التحقق للتدقيق اللاحق على العينة المختارة من اضايير المكلفين.

الإجابة / وكان الإجابة بالموافقة بالعدد (22) ونسبة (73%) والاجابة المحايدة بالعدد (8) ونسبة (23%) والغير موافقة بالعدد (0) ونسبة تمثل (0%). ويرى الباحثون ان عملية تحديد عينة التدقيق الضريبي هو الحجر الأساس في اجراء عملية التدقيق الضريبي اللاحق لنظام التقدير الضريبي في ظل مراعاة الأنشطة الاقتصادية التي يمارسها المكلفين (افراد او شركات) المشمولين بنظام التقدير الذاتي ومدى التلاعب الذي يمكن ان يحصل في الحسابات الختامية المقدمة من المكلفين ومستوى الإيرادات الضريبية التي يمكن ان تحققها من اجراء عملية التدقيق الضريبي اللاحق.

السؤال العاشر: ان عملية التدقيق الضريبي تتطلب وضع برنامج يتضمن إجراءات التدقيق والفحص لبنود البيانات المالية .

الإجابة / كانت الإجابة بالموافقة بالعدد (26) ونسبة قدرها (87%) و كانت الجوبة المحايدة بالعدد(4) ونسبة (13%) والاجوبة غير موافقة تتمثل بنسبة (0%) ويرى الباحثون ضرورة وضع او وجود برنامج فني للتدقيق الضريبي يتم اعداده على أساس اهداف واضحة ودقيقة لعملية التدقيق ويتم خلاله وضع الإجراءات التدقيقية اللازمة للتأكد من سلامة بنود الإيرادات والمصاريف في ظل مراعاة الأهمية النسبية لكل بند.

السؤال الحادي عشر: ان بذل العناية المهنية اللازمة من قبل مراقب الحسابات يدعم إجراءات السلطة المالية في إجراءات التدقيق الضريبي لتفعيل نظام التقدير الذاتي.

الإجابة / كانت الإجابة بالموافقة بالعدد (21) ونسبة (70%) والاجابة المحايدة بالعدد (7) ونسبة (23%) والاجابة الغير موافقة بالعدد (2) وبالنسبة (7%). ويتفق الباحثون مع المستجيبين بالموافقة على ان بذل العناية المهنية اللازمة من قبل مراقب الحسابات عند المصادقة على الحسابات الختامية والتعبير عن رايه في القوائم المالية بصورة صحيحة يدعم إجراءات السلطة المالية لضمان تدقيق ضريبي يسهم في تفعيل التقدير الذاتي.

السؤال الثاني عشر: ان فرض العقوبات بحق من يعد القوائم المالية ويصادق عليها تمثل الرادع القوي الذي يلزم بتقديم معلومات ذات مصداقية توفر الضمان لاعتمادها من قبل المدقق الضريبي.

الإجابة / كانت الإجابات بالموافقة بعدد(24) بنسبة قدرها (80%)الاجوبة المحايدة بعدد(6) ونسبة تمثل (20%) والاجوبة الغير موافق عليها (0%) ويرى الباحثون مسؤولية مراقب الحسابات طبقا لقانون الدخل النافذ وقواعد السلوك المهنية عند اعداد القوائم المالية (الحسابات الختامية) والمصادقة عليها والذي نص عليه قانون ضريبة الدخل بتقديم معلومات ذات مصداقية توفر الضمان لاعتمادها من قبل المدقق الضريبي و خلاف ذلك فانه مراقب الحسابات يتعرض الى فرض العقوبات التي تتضمنها التشريعات الضريبية النافذة.

السؤال الثالث عشر: ان عملية الفحص الضريبي عند تطبيق نظام التقدير الذاتي يعتمد على وجود نظام معلومات ضريبي متكامل وشبكات معلومات مع الجهات السائدة .

الإجابة / كانت الاجابات بالموافقة بعدد(22) ونسبتها (73%) والاجابات المحايدة كانت بعدد(8) ونسبة قدرها (23%) والاجوبة غير الموافقة تتمثل نسبتها (0%) ، ويرى الباحثون ان تفعيل نظام التقدير الذاتي الذي يركز على مجموعة من الركاز الواجب توفرها في الإدارة الضريبية والقيام بعملية التدقيق او الفحص الضريبي اللاحق والتي يعتبر أهمها توفر نظام معلومات ضريبي و شبكات الاتصالات مع دوائر الدولة الأخرى والقطاع الخاص ، لغرض تزويد الإدارة الضريبية بكل ما يتوفر لديها من معلومات عن المكلفين وكذلك توفر كادر وظيفي متخصص ومؤهل علميا وعمليا وكافي من حيث العدد لغرض اجراء عملية الفحص او التدقيق الضريبي اللاحق.

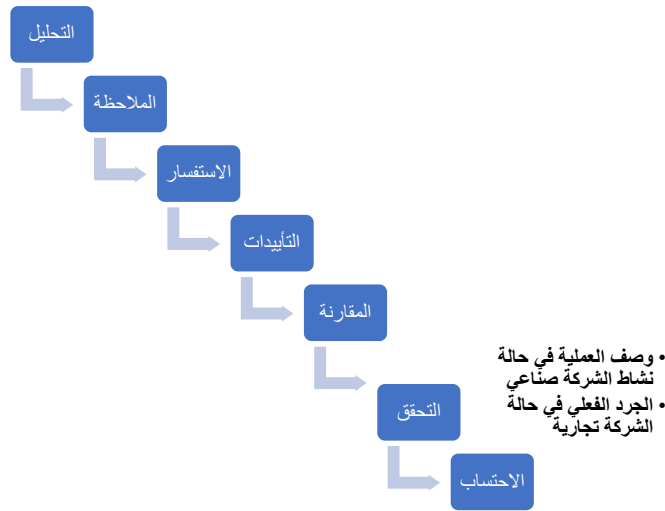
السؤال الرابع عشر: ان عملية الإفصاح المحاسبي للبيانات المالية المقدمة للهيئة العامة للضرائب يساهم في انجاز عمليات الفحص الضريبي بوقت اقصر عند تطبيق نظام التقدير الذاتي .

الاجابة / ان الاجابة بالموافقة بالعدد (23) ونسبة قدرها (77%) والاجوبة المحايدة بعدد (6) ونسبتها تتمثل (20%) و الاجوبة غير موافقة بعدد (1) ونسبة (3%) ويرى الباحثون ان الافصاح المحاسبي في القوائم المالية من خلال العرض العادل والمحايد للمعلومات المحاسبية الواردة لأغراض التحاسب الضريبي يساهم في انجاز عمليات الفحص الضريبي لنظام التقدير الذاتي بوقت قصير .

السؤال الخامس عشر : ماهي الاسبقية في تسلسل إجراءات التدقيق الضريبي لاجراء عملية التدقيق او الفحص الضريبي اللاحق لنظام التقدير الذاتي.

الاجابة / كانت الإجابة بالشكل الاتي:

شكل () يمثل الاسبقية في تسلسل إجراءات التدقيق الضريبي لأجراء عملية التدقيق الضريبي اللاحق لأسلوب التقدير الذاتي



المصدر: من اعداد الباحثين

3-5: خطة العمل الواجب القيام بها من قبل الإدارة الضريبية

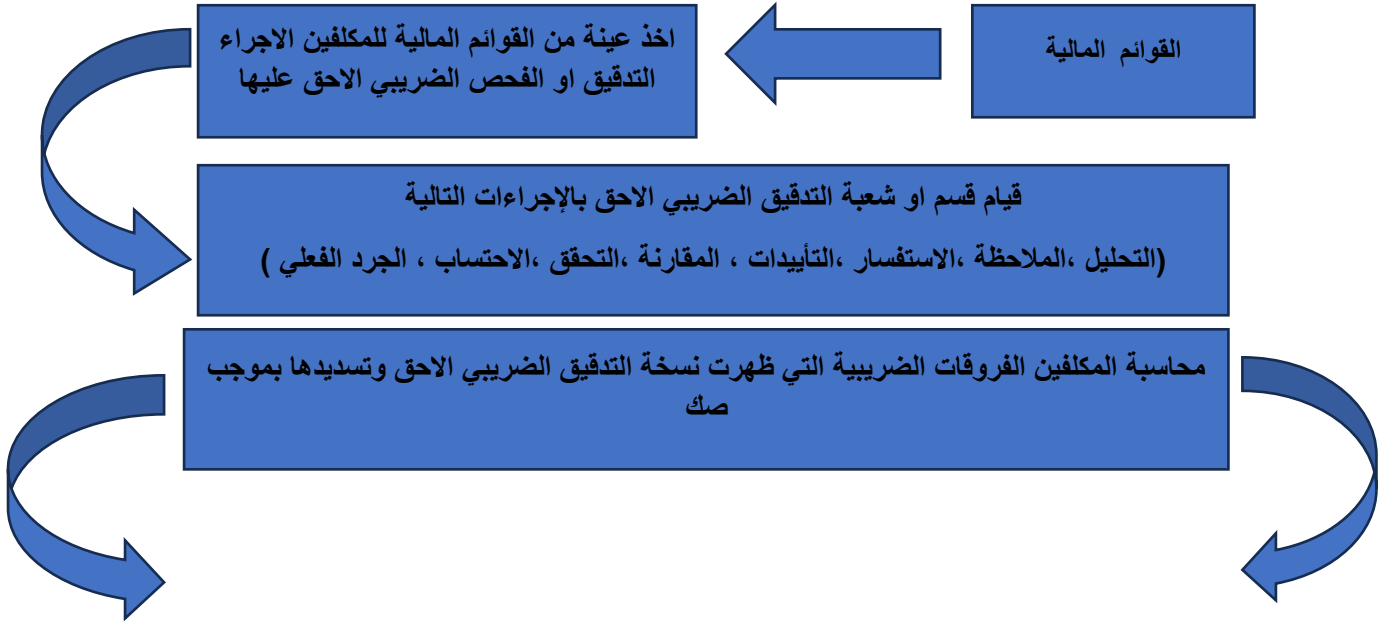
- 1- قيام الإدارة الضريبية لجنة بتشكيل لجنة تدقيقه خاصة بالتدقيق الضريبي اللاحق لنظام التقدير الضريبي الذاتي وتحدد واجبها وصلاحياتها.
- 2- قيام الإدارة باختيار اعضاء لجان التدقيق او الفحص الضريبي وفق شروط وصفات منها ا المؤهل العلمي الخبرة العملية.
- 3- تطوير هذا الجهاز من خلال اشتراكهم بالدورات التدريبية المتخصصة بالتدقيق المكتبي والميداني سواء كانت هذه الدورات داخل او خارج العراق.
- 4- قيام الإدارة الضريبية بتحديد حقوق وواجبات المدقق او الفاحص الضريبي الذي يقوم بعملية التدقيق الضريبي اللاحق من هذه الحقوق والواجبات .

أولاً: الحقوق

- أ- حق الاطلاع : وهو الركن الأساس في عملية التدقيق الضريبي وهذا الحق قد اعطي للمدقق الضريبي استنادا الى المادة رقم (6/ ف أولاً) من نظام مسك الدفاتر والسجلات التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (2) لسنة 1985 المعدل.
- ب- الحصول على الأدلة والقرائن : يستطيع المدقق الضريبي ان يطلب من المكلف وكذلك من مراقب الحسابات المزيد من الأدلة والقرائن.

ثانياً: الواجبات

- 1- واجب بذل العناية المعقولة في سبيل الوصول الى الحقيقة.
 - 2- الامتناع عن استخدام النفوذ الرسمي لتسوية المسائل الشخصية.
 - 3- مسائلة المدقق الضريبي عن صحة البيانات الواردة في تقريره بوصفه ممثل الإدارة الضريبية.
 - 4- قيام الإدارة الضريبية بتحديد عينة التدقيق او الفحص للمكلفين المشمولين بنظام التقدير الذاتي وفق نسبة محددة .
 - 5- قيام الإدارة الضريبية بالتنسيق مع مكاتب مراقبي الحسابات واطلاعهم بأهمية تعاونهم مع الهيئة العامة للضرائب لأنجاح نظام التقدير الذاتي وتعزيز الثقة بين اطراف التحاسب الضريبي.
- 3-6: وضع دليل الإجراءات للتدقيق الضريبي والفحص الضريبي للقوائم المالية المقدمة الى الهيئة العامة للضرائب .
- بعد ان انتهاء الباحثين من وضع خطة عمل تساعد الإدارة الضريبية بإنجاز عملية التدقيق او الفحص الضريبي اللاحق لنظام التقدير الذاتي بصورة سليمة يتم وضع دليل الإجراءات للتدقيق الضريبي للقوائم المالية المقدمة الى الهيئة العامة للضرائب طبقاً لنظام التقدير الذاتي والذي يمثل عنوان وهدف البحث، وان هذه الإجراءات تم أستنتاجها من السؤال (15) من استمارة الاستبانة وهي متسلسلة كالآتي : 1- التحليل 2- الملاحظة 3- الاستفسار 4- التأييدات 5- المقارنة 6- التحقق 7- الاحتساب 8- الجرد الفعلي



لاستنتاجات والتوصيات:

اولاً: الاستنتاجات:

- 1- قد يقوم المكلف باستغلال تطبيق نظام التقدير الذاتي في التهرب الضريبي بإخفاء أو تزوير المعلومات في الإقرار الضريبي الذي يقدمه إنما يكون انطلاقاً من نظرية "الفرد الرشيد" في الموازنة بين المنافع التي يحصل عليها من التهرب والمخاطر المحتملة باكتشاف عملية التهرب والعقوبات التي يتعرض لها، ولكن قرار مجلس الوزراء رقم 23527 لسنة 2023 لم يحدد بشكل واضح العقوبات التي تطال المكلفين.
- 2- ضعف اجراءات التدقيق والفحص الضريبي السابقة والتي قد تستغل من قبل المكلفين بالتهرب الضريبي عند تطبيق نظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي.



3- كانت هناك اسباب ادت الى عدم الاستمرار بتطبيق نظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي في السنوات التي سبقت 2003 والسنوات التي بعدها بسبب عدم توفر متطلبات تطبيق نظام التقدير الذاتي.

ثانيا: التوصيات:

1- تطبيق دليل لجراءات التدقيق والفحص الضريبي للقوائم المالية المقدمة الى الهيئة العامة للضرائب عند تطبيق نظام التقدير الذاتي.

2- 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.

3- تفعيل العقوبات التي نصت عليها التشريعات الضريبية ومجلس مهنة مراقبة الحسابات ونقابة المحاسبين والمدققين وان تطال تلك العقوبات جميع اطراف التحاسب الضريبي من مكلفين وادارة ومراقبي حسابات ومنظمي الحسابات.

المصادر:

أولاً: الوثائق الرسمية:

- 1- جمهورية العراق، قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته لغاية القانون رقم 84 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.
- 3- نظام مسك الدفاتر رقم 2 لسنة 1985 المعدل.
- 4- قرار مجلس الوزراء رقم 23527 لسنة 2023.
- 5- الهيئة العامة للضرائب الاعمام رقم 14/ص/1943 في 2023/10/19 الموجه الى اقسام وفروع الهيئة في بغداد والمحافظات حول تطبيق قرار مجلس الوزراء رقم 23527 لسنة 2023.

البحوث والدوريات:

- 1- الحديثي، صباح حسين علي "أهمية الفحص الضريبي لتقويم الحسابات الختامية من قبل مراقبي الحسابات" بحث المحاسبة القانونية "المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد 1998..
- 2- مراد، خالد صلاح الدين مراد، "الفحص الضريبي على الدخل واتجاهاته المعاصرة في العراق في ضوء قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982، بحث دبلوم عالي ضريبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 1991.
- 3- الدليمي، وليد خالد، "إجراءات السلطة الضريبية في الفحص الضريبي واثره في بذل العناية المهنة لمراقبة الحسابات في العراق"، بحث محاسبة قانونية "المعهد العربي القانونيين _بغداد، 2005.
- 4- الكبيسي، علي كامل رجب "التحليل والمقارنة إجراءات التدقيق لترشيد قرار الفاحص الضريبي في تحديد الوعاء الضريبي للمكلف"، بحث محاسبة قانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين _بغداد 2006.
- 5- الخرسان، محمد حلو، تطبيق نظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي خطوة على طريق اصلاح النظام الضريبي في العراق، مؤتمر المركز المالي والمحاسبى، بغداد، 2023.
- 6- جهاد والخرسان، اسعد غني، محمد حلو، مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية عند تطبيق نظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي، مؤتمر كلية صدر العراق، 2017.
- 7- الخرسان واخرون، سعود جايد وكاظم علي عبد الله ومحمد حلو، "التقويم إجراءات السلطة المالية لضمان التطبيق الجيد الأسلوب التقدير الذاتي"، بغداد 2001.