

## اهمية دور مراقب الحسابات في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي

### The Role of Accounts observer in Quitting of Tax Evasion phenomenon

م.م فرقد فيصل جدعان الغانمي

المعهد التقني /الديوانية

هيئة التعليم التقني

rawan ٢٠٠٦-fa@yahoo.com

#### المستخلص

تعد ايرادات الضريبة أداة مهمة من أدوات السياسة المالية وذلك كونها احد مصادر الإيرادات العامة للدولة التي تعتمد عليها في رسم سياستها المالية ومع توسع نطاق وأنواع الضرائب نتج عنه ظاهرة خطيرة سميت بالتهرب الضريبي وتساعد فاعلية اداء مراقبي الحسابات في الحد منها لذلك يهدف هذا البحث إلى توضيح أهمية دور مراقب الحسابات عند المصادقة على الحسابات الختامية المقدمة من قبل المكلفين (الأفراد والشركات) في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي

واختتم البحث بجملة من الاستنتاجات منها مساعدته في تفعيل دور مراقبي الحسابات من خلال الالتزام بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني وتطبيق التشريعات والقوانين النافذة في الحد من التهرب الضريبي.

#### Abstract

the tax is wherever found an important tool of financial policy, because it is one of the income sources to which the state can depend on in shaping its financial policy The expansion of the scope and types of taxes resulted in phenomenon called tax evasion and The role accounts observer can be activated in quitting of tax evasion.

The study aims at clarifying the role accounts observer at ratification on final accounts submitted by the holders(individuals and companies) in quitting of tax evasion phenomenon.

According to the findings of the study can be concluded The role accounts observer can be activated by applying check criteria ,occupational ,behavior bases and low application in quitting of tax evasion phenomenon.

## المحور الأول منهجية البحث

أولاً:- المقدمة

إن ظاهرة التهرب الضريبي في العراق واسعة وشديدة الخطورة ومن أبسط صورها قيام المكلف بإخفاء كل أو بعض من عناصر المادة الخاضعة للضريبة وتساعد فاعلية أداء مهنة مراقبة الحسابات عند المصادقة على التقارير المالية في الحد من تهرب مكلفي ضريبة الدخل، فمع تطور العصر الحديث ازدادت أهمية تقارير مراقب الحسابات وازداد عدد مستخدمي هذه التقارير مما يتطلب جهداً أكبر من مراقب الحسابات عند إعطاء رأيه حول مدى صحة تمثيل البيانات المالية لواقع الشركة المالي ونتيجة أعمالها وذلك وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها لإصدار تقارير يمكن الاعتماد عليها عند تحديد الوعاء الضريبي وعليه سيتم عرض هذا البحث من خلال التعرف على الإطار النظري للتهرب الضريبي ودور ومراقب الحسابات ومن ثم الاطار التطبيقي للبحث.

ثانياً: مشكلة البحث

تعاني الهيئة العامة للضرائب من مشكلة استمرار مكلفي ضريبة الدخل في التهرب من دفع الضريبة المستحقة عليهم ولأسباب عديدة منها ضعف مصداقية نتائج عملية التدقيق نتيجة لعدم التزام بعض مراقبي الحسابات بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني وعدم تطبيق التشريعات والقوانين النافذة مما يؤدي إلى تقليل الحصيلة الضريبية وبالتالي عدم تحقيق الأهداف المطلوبة من الضريبة.

ثالثاً: أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من خطورة التهرب الضريبي كظاهرة تمثل خرقاً للمعايير الأخلاقية وتعدياً مباشراً على خزينة الدولة واستمرار ظاهرة التهرب يؤثر في انخفاض الحصيلة الضريبية باعتبار إن الضريبة هي أحد مصادر التمويل لخزينة الدولة، لذا يجب التعمق في المساهمة في إيجاد الحلول المناسبة لذلك.

رابعاً: أهداف البحث

يهدف البحث إلى :-

- ١- التعرف على مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه وأسبابه وآثاره وأهم الوسائل المتبعة لمكافحته.
- ٢- تسليط الضوء على أهمية دور مراقبي الحسابات في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي .

خامساً: فرضية البحث

يستند البحث على فرضية اساسية مفادها (يساهم مراقبو الحسابات من خلال الالتزام بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني وتطبيق التشريعات والقوانين النافذة في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي)

## سادسا: عينة البحث

حسب طبيعة مشكلة البحث والهدف منها فإن العينة تشمل:

١- السلطة المالية: عدد من المخمنين والمدققين ومسؤولي الوحدات والشعب.

٢- مراقبو الحسابات: عدد من مراقبي الحسابات (مكاتب التدقيق وديوان الرقابة المالية)

وتم توزيع (٦٠) استبانة على عينة البحث والجدول رقم (١) يوضح مواصفات عينة(السلطة المالية) بعدد(٣٠) استبانة .

جدول (١)

مواصفات عينة البحث (السلطة المالية)

النسبة	العدد		
٢٧%	٨	دكتوراه وما يعادلها	التحصيل الدراسي
٢٠%	٦	ماجستير وما يعادلها	
-	-	دبلوم عالي	
٥٣%	١٦	بكالوريوس	
١٠٠%	٣٠	المجموع	
٣%	١	٥-١	مدة الخدمة
١٧%	٥	١٠-٦	
٢٧%	٨	١٥-١١	
٢٠%	٦	٢٠-١٦	
٣٣%	١٠	٢١ فأكثر	
١٠٠%	٣٠	المجموع	التخصص
٥٠%	١٥	محاسبة	
٣٠%	٩	ادارة	
١٣%	٤	اقتصاد	
٧%	٢	قانون	
١٠٠%	٣٠	المجموع	

سابعا:- اساليب البحث الاحصائية:- تم استخدام البرنامج الاحصائي ( *spss* ) لحساب المؤشرات الاحصائية الاتية:-

الوسط الحسابي، الانحراف المعياري ، الاهمية النسبية

اما المتبقي تم توزيعه على مراقبي الحسابات (دكتوراه محاسبة قانونية) وكما في جدول رقم (٢).

جدول (٢)

مواصفات عينة البحث (مراقبي الحسابات)

ت		الاستمارات الموزعة	النسبة
٨-	ديوان الرقابة المالية	١٥	٥٠
٩-	مكاتب التدقيق	١٥	٥٠
	المجموع	٣٠	١٠٠%

## المحور الثاني الإطار النظري للتهرب الضريبي ودور مراقب الحسابات

### اولاً-التهرب الضريبي

مع توسع نطاق وأنواع الضرائب نتج عنه ظاهرة خطيرة سميت بالتهرب الضريبي لذا سنتناول هذا الموضوع من خلال الآتي:

#### ١- تعريف التهرب الضريبي

تتاول الكتاب عدة تعريفات للتهرب الضريبي اختلفت في المضمون والصياغة ومن هذه التعاريف هو "اللجوء إلى الغش أو الاحتيال للتخلص من الضريبة أو تقليل مبلغها ، ويجري ذلك أما بمحاولة الفرد إنكار وجود وعاء الضريبة أو الإفصاح عن مبلغ يقل عن المبلغ الحقيقي للوعاء " (إسماعيل : ٢٠٠٢ : ٥٥) وكذلك بأنه " التجاهل المقصود للتشريع القانوني للتهرب من الالتزامات والمستحقات الضريبية وقد يتحقق التهرب عن طريق تقديم بيانات كاذبة أو أخفاء الحقائق التي تكشف عن الأرباح الحقيقية للمكلف" ( Kath , ٢٠٠٠ : ٤٤ ) اما المشرع العراقي فلم يذكر في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل تعريف للتهرب الضريبي وانما وضع صور للتهرب الضريبي في المواد من (٥٦-٥٩) وقد بينت هذه المواد مجموعة من التصرفات المخالفة للقانون ووضعت لها الجزاءات التي تتراوح ما بين الغرامة والحبس.

ومن خلال التعاريف اعلاه يمكن تحديد العناصر الأساسية للتهرب الضريبي :-

١- انخفاض حصيله الإيرادات الضريبية بغض النظر إذ كان التهرب كلياً أو جزئياً .

٢- عدم التزام المكلف بدفع الضريبة رغم وجود القانون .

#### ٢- أنواع التهرب الضريبي

أ- التهرب المشروع

ويطلق عليه ايضاً بالتجنب الضريبي ويقصد به التقدير المسبق لمعرفة تأثير الضريبة من خلال

الاستفادة من الثغرات القانونية التي يتضمنها التشريع الضريبي (الكعبي، ٢٠٠٨ : ١١) او تجنب الواقعة المنشأة

للضريبة ففي هذه الحالة يتمتع الأفراد عن القيام بالعمل المسبب للخضوع للضريبة فمثلاً يرى نشاطاً ما لا

يخضع للضريبة فيمارسه ويستثمر فيه أمواله (١٩٥ : ١٩٨٧، Richand, Terence ) .

ب- التهرب غير المشروع

ويقصد به التهرب الناتج عن مخالفة قوانين الضرائب وذلك بعدم تقديم المعلومات عن مصادر الدخل بالنسبة

للمكلفين او التهرب الذي يتم عن طريق إقرارات مزورة أي تقديم وثائق محرفة او تمزيق معلومات وارده لدى السلطة

المالية (الكعبي، ٢٠٠٨ : ١٢-١٣).

#### ٣- أسباب التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي أسباب وعوامل تختلف من دولة إلى أخرى ومن نظام اقتصادي واجتماعي إلى آخر ومن وقت لآخر وكذلك تختلف باختلاف درجة ثقافة وتطور المجتمع، وتصنف هذه الأسباب كالاتي (الخطيب، ٢٠٠٠: ١٦٥-١٦٨):-

أ- الأسباب الأخلاقية: وهي ضعف الوعي الضريبي والأخلاق المالية عند المكلفين ويرجع ضعف الوعي الضريبي الى عدة عوامل:

- شعور الفرد بثقل العبء الضريبي عند ارتفاع معدلات الضريبة او تعدد الضرائب المفروضة على الوعاء نفسه او شعور بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي.
  - اعتقاد الشخص انه يدفع للدولة اكثر مما يأخذ او عدم شعوره بما تقدمه له الدولة من خدمات وشعوره بانه يستطيع الاستمرار في الانتفاع من خدمات الدولة حتى عند عدم دفع الضريبة.
  - اعتقاد الشخص ان الدولة تسيء استخدام الاموال العامة وانها تضر الجماعة.
- ب- الأسباب السياسية: إن سياسة الانفاق العام في الدولة تؤدي دورا اساسيا في التهرب الضريبي فكلما احسنت الدولة استخدام الاموال العامة قل ميل المكلفين نحو التهرب من الضريبة.
- ج- الأسباب الإدارية والفنية: توجد عدة عوامل إدارية وفنية تؤثر في التهرب ومنها:
- ثقل العبء الضريبي: لقد اشتدت وطأة الضرائب بصورة ضخمة في العصر الحديث بسبب تزايد النفقات العامة من ناحية وبسبب استعمال الضرائب كأداة من أدوات السياسة الاجتماعية والاقتصادية في معظم الدول من ناحية أخرى.
  - تعقيد النظام الضريبي: حيث تزيد فرص تهرب المكلف كلما زاد النظام الضريبي تعقيدا ويؤدي استخدام أسلوب التمييز في المعاملة الضريبية تبعاً لأوجه النشاط او أشكال المشروعات وعدم المساواة في المعاملة بين المكلفين الى زيادة فرص التهرب من الضرائب دون الوقوع تحت طائلة القانون.
  - نوع الضريبة: حيث تقل فرص التهرب بصفة عامة في نطاق الضرائب الغير مباشرة اكثر من المباشرة وبصفة خاصة ضرائب الدخل.
  - طرق تحصيل الضريبة: إن استخدام طريقة الحجز من المنبع تؤدي الى تقليل فرص التهرب وهناك اتجاه عام نحو التوسع في هذه الطريقة كلما سمحت الظروف الفنية للضريبة بذلك.

د- الأسباب الاقتصادية: تؤثر التقلبات الاقتصادية التي تتعرض لها الدولة على مختلف مجالات الحياة، وينسحب هذا التأثير على النظام الضريبي ومدى انخفاض وارتفاع نسب التهرب

الضريبي . ففي فترة الانتعاش الاقتصادي يرتفع مستوى الناتج القومي ومن ثم يؤدي إلى ارتفاع متوسط دخل الفرد ويعمل على زيادة المقدرة الفردية على تسديد الضريبة المفروضة على المكلف، وتبعاً لذلك يقل أو ينعدم التهرب لأن المكلف لا يشعر بعبء الضريبة المفروضة عليه، فضلاً عن ارتفاع دخول المكلفين في مدة الانتعاش يؤدي إلى ورود فئات جديدة من الدخول إلى وعاء الضريبة الأمر الذي يعني عدم الحاجة إلى زيادة سعر الضريبة أو فرض ضرائب

جديدة وبالنتيجة سيقبل التهرب الضريبي مادامت الأعباء ستوزع على عدد اكبر من المكلفين أو تشمل أوعية ضريبية جديدة أما إذا تعرض الاقتصاد للكساد أو الانكماش فيؤدي إلى انخفاض في متوسط دخل الفرد ومن ثم تندي قدرة المكلفين على تسديد الضرائب، لذا فإن مسالك التهرب ستغري المكلف على اتباع سبيل التهرب الضريبي.

هـ- الأسباب التشريعية: تشكل التشريعات الضريبية المتلاحقة والمتعددة والتعديلات التي تطرأ عليها والتعليمات التي تصدر بخصوصها الكثير من المشكلات حيث يصعب على غالبية المكلفين فهمها ومتابعتها مما يزيد من احتمالية التهرب من الضريبة.

#### ٤- آثار التهرب الضريبي

يترتب على التهرب الضريبي آثار سلبية من النواحي المالية والاقتصادية والاجتماعية ويختلف مدى تأثيرها على الدولة حسب حجم الضرائب المتهرب منها وهي كالآتي:

أ- الآثار المالية:

يترتب بسبب التهرب الضريبي من الناحية المالية، خسارة كبيرة تلحق بالموازنة العامة للدولة ممثلة بانخفاض حصيله الإيرادات الضريبية مما يؤدي ذلك إلى عدم تمكين الدولة من القيام بوظائفها المختلفة، وهذا يؤدي بالدولة إلى اللجوء لمصادر التمويل الأخرى ويضعها أمام خيارات عديدة لكل منها مساؤها على الاقتصاد وذلك لتلافي العجز الحاصل في الموازنة العامة.

ب- الآثار الاقتصادية:

يمكن إجمال أهم الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي وكالاتي ( النجار، ٢٠٠٨: ١٦٠):-

- انخفاض حجم الإيرادات العامة التي تجنيها الدولة من المكلفين مؤدياً إلى تخفيض الاستثمارات التي تنفذها و كذلك النفقات مما يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي وعرقلة مشاريع الدولة في التنمية الاقتصادية .
- رفع سعر الضريبة المفروضة وفرض ضريبة جديدة لتعويض الحكومة عن النقص الحاصل نتيجة التهرب .
- اللجوء إلى القروض الداخلية والخارجية لسد العجز الناتج عن التهرب وهذا يوقعها في مأزق تسديد القروض ودفع الفوائد المترتبة عليها .
- عدم تحقق العدالة الضريبية بحيث يدفع الضريبة قسم من المكلفين، ولا يدفعها الآخرون بسبب قدرتهم على التهرب .
- الجانب الأخلاقي المتمثل في الفساد وانعدام الأمانة وأداء الواجب والذي يقدم أجيالاً " تمتهن الاحتيال والنصب والتلاعب على القوانين وإشاعة تقبل حالة الفساد عند المجتمع والانسجام معه .
- التأثير على المنافسة بين المشروعات: فالشركة التي لا تدفع الضريبة تقل تكلفه إنتاجها بالنسبة لتكلفه إنتاج الشركات الدافعة للضريبة لأن أموال الضريبة غير المدفوعة تذهب كرباح وإيراد لها وهذا يجعل لها ميزة تنافسية على حساب غيرها .

### ج- الآثار الاجتماعية

الضريبة هي أحد العناصر تفرضها الدولة لأجل تقليل التفاوت بين الطبقات الاجتماعية المختلفة وتحقيق العدالة الاجتماعية فعدم المساواة الخاصة بالتهرب الضريبي يخل إخلالا كبيرا بفكرة العدالة في توزيع الضرائب إذ يتحمل العبء الأكبر منها المكلفين الذي لا يستطيعون التهرب أو الحريصون على أداء واجبهم الاجتماعي والوطني في أداء الضريبة (النجار، ٢٠٠٣ : ٥٣)

### ٥- أساليب مكافحة التهرب الضريبي

تسعى الدول لاستخدام العديد من الوسائل المساعدة على مكافحة التهرب الضريبي سواء كانت هذه الوسائل وقائية ام عقابية ومن أهم هذه الوسائل الآتي:- (الكعبي، ٢٠٠٨: ١٤-١٥)

أ- الإجراءات الوقائية:-

- الجباية من المنبع: وهو وضع نصوص قانونية في قوانين الضرائب تسمح لدوائر الضريبة بالطلب من الجهات المتعلقة بأعمال المكلفين بإرسال ما لديهم من مبالغ وعادة تكون هذه المبالغ المطلوب إرسالها لدوائر الضريبة محددة بنسبة قانونية.
  - التبليغ بواسطة الغير: وهو وضع نصوص قانونية تلزم الجهات التي لها علاقة بأعمال المكلفين بأن تبلغ دوائر الضريبة بما لديهم من معلومات تخص أعمال المكلفين.
  - الإقرار المؤيد باليمين: مطالبة المكلف بتقديم إقرار ضريبي مؤيد باليمين لكي تطبق عليه أحكام العقوبات المتعلقة باليمين الكاذب إضافة إلى العقوبات الضريبية في حال ثبوت سوء النية في تقديم بيانات غير صحيحة في الإقرار الضريبي.
  - حق الاطلاع: منح موظفي السلطة المالية حق الاطلاع على كافة المستندات والوثائق المتعلقة بالمكلفين.
  - العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتصلة بربط وتحصيل الضرائب المختلفة فضلا عن محاولة صياغة نصوص التشريعات الضريبية بأسلوب يسهل فهمه على المكلفين وغيرهم. (المهاييني، ١٩٩٦: ٩)
- ب- الإجراءات العقابية:-

وضع نصوص قانونية ضمن قوانين الضرائب تفرض عقوبات مالية كبيرة ويجب أن تكون هذه النصوص تفصيلية فيما يتعلق بتقديم التقارير أو تقديم الحسابات والكشوفات المالية إضافة إلى العقوبات الواجب فرضها على من يتأخر عن تقديم الإقرارات أو من يقدمها بشكل ناقص أو من يقدم تقارير مزورة (الكعبي، ٢٠٠٨: ١٥).

### ثانيا: - الإطار الذي ينظم دور مراقب الحسابات

تعد مهنة مراقبة الحسابات عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقويم الأدلة والقرائن عن نتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية بشكل موضوعي ومحايدين لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج وبين الواقع الفعلي، وسنتناول دور مراقب الحسابات من خلال الآتي:-

## ١- معايير التدقيق

تعرف معايير التدقيق بأنها: "الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المدقق أثناء أدائه لمهمته والتي تستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعمها" (توماس وهنكي، ١٩٨٩: ٥٢).

وتعتبر بمثابة مقياس الأداء المهني والنموذج المستعمل في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المدقق فهي تمثل الحد الأدنى الذي يسترشد به المدقق وتساعده في تحديد خطوات وإجراءاته وعدم وجود هذه المعايير سيؤدي إلى عرقلة العمل التدقيقي وعدم تقديمه بالمستوى المطلوب من الكفاية والفعالية . لذلك ظهرت معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً ( GAAS ) في الولايات المتحدة الأمريكية، إذ أوصى معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي ( AICPA ) بمجموعة من المعايير جاءت في ثلاث مجموعات وكالاتي :-

المجموعة الاولى : المعايير العامة

المجموعة الثانية : معايير العمل الميداني

المجموعة الثالثة :معايير إعداد التقرير

اما معايير التدقيق الدولية التي من خلالها تم تحديد المبادئ العامة والمسؤوليات الخاصة بمراقب الحسابات فهي من معيار ٢٠٠ الى معيار ٢٩٩ وكالاتي (حلمي، ٢٠٠٩: ٥٨٢-٥٨٣):-

معيار التدقيق ٢٠٠ الأهداف والمبادئ الرئيسية التي تحكم تدقق البيانات المالية

معيار التدقيق ٢١٠ شروط التكاليف بالتدقيق

معيار التدقيق ٢٢٠ رقابة الجودة لأعمال التدقيق

معيار التدقيق ٢٣٠ توثيق التدقيق

معيار التدقيق ٢٤٠ الاحتيال والخطأ

معيار التدقيق ٢٥٠ مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية

معيار التدقيق ٢٦٠ الاتصالات بشأن أمور التدقيق مع المكلفين بالرقابة

وبالنسبة لمجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق فقد أصدر ستة معايير تدقيقية وقد أطلق عليها

تسمية ( أدلة التدقيق ) وهي على التوالي :

١. مسؤولية مراقب الحسابات عن الأحداث اللاحقة .

٢. تقرير مراقب الحسابات عن البيانات المالية .

٣. المعايير الأساسية للتدقيق .

٤. دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقويمه .

٥. التوثيق .

٦. تخطيط عملية التدقيق والإشراف عليها .



وقد اشار معيار التدقيق (٢٤٠) والخاص بالاحتيايل والخطأ الى مسؤولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الخطأ والغش والتلاعب، اذ يعرف الخطأ وفقا لمعايير التدقيق الدولية بانها "التحريفات غير المقصودة في البيانات المالية بما في ذلك حذف مبلغ او خطأ في جمع بيانات او معالجتها والتي تعد البيانات منها او تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو او تفسير خاطئ للحقائق او خطأ في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعلقة بالقياس او الاعتراف" اما الغش والتلاعب فيعرف بأنه : الخداع المتعمد لتحقيق منافع شخصية بوجه غير عادل، ينتج عنها ضرر بحقوق الاخرين ومصالحهم، ويشترط لحدوث التلاعب وجود النية، والتعمد لاختفاء او تغيير قسم من الحقائق بهدف الحصول على منافع شخصية او تضليل مستخدم المعلومات المحاسبية (الصحف، ١٩٨٦ : ١٢٤) .

وقد تم تعريف التلاعب من قبل المجمع العربي للمحاسبين القانونيين بجانبين هما: الجانب الاول: ويقصد به التلاعب بالحسابات بهدف تحقيق ربح صوري واطهار اداء لمشروع بشكل جيد وذلك لتضليل وخداع مستخدمي القوائم المالية . الجانب الثاني: هو مجموعة من الافعال التي يقوم بها المختلس لتغطية واقعة الاختلاس بحيث تظهر بصورة صحيحة . وتأخذ عمليات التلاعب أشكال عدة:

- ١- التلاعب في الدفاتر والمستندات بقصد إخفاء عجز أو اختلاس أو سوء استعمال الموجود للوحدة و لحدوث هذا النوع من التلاعب بالحسابات والدفاتر علاقة وثيقة بنظام الرقابة الداخلي والضبط الداخلي الموجود في الوحدة فكلما كان النظام متينا خاليا من الثغرات كلما قل ارتكاب هذه الأنواع من التلاعب والعكس صحيح
- ٢- التلاعب في الدفاتر والسجلات بقصد التأثير على مدى دلالة القوائم المالية على نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة خلال فترة معينة وعلى مركزه المالي في نهاية السنة وهذا النوع يحدث في بعض الحالات من الإدارة العليا وتكون نتائجه خطيرة وعادة يكون الغرض من ارتكابه تحقيق أهداف معينة:
- أ- حصول المديرين على أرباح وهمية.
- ب- التأثير على أسعار الأسهم في أسواق الأوراق المالية.
- ج- التهرب من الضريبة.

## ٢- قواعد السلوك المهني

ان للتدقيق آداباً وقواعد للسلوك المهني وضعت من قبل نقابات المحاسبين والمدققين ومن معاهد المحاسبين القانونيين التي ينتمي اليها المحاسبون القانونيون، وتلزم هذه المعاهد أعضاءها بوجوب مراعاتها بدقة وذلك حفاظاً على ايجاد مستوى رفيع للمهنة ولغرض تنظيم العلاقات بين المحاسبين القانونيين بعضهم البعض الاخر وعلاقتهم مع الجمهور بشكل عام (عثمان، ١٩٩٩ : ٣٣). وتهدف قواعد السلوك المهني الى تحقيق اغراض عدة وتكاد تكون الاغراض الآتية اهمها (عبد الله، ٢٠٠٤ : ١٠٨)

أ-رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي احرزته بين غيرها من المهن الحرة.

ب-تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمدققين ورعاية مصالحهم المادية والادبية والمعنوية.

ج-تدعيم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأي الكفاية في التأهيل وحياد المدقق في عمله.

د-بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين من الطوائف المستفيدة من هذه الخدمات.

وتتكون قواعد السلوك المهني في العراق حسب ما جاء في نظام ممارسة مهنة ومراقبة وتدقيق الحسابات رقم (٧) لسنة ١٩٨٤ من ستة أبواب وكالاتي:-

١. الحياد والاستقلال المهني.

٢. الواجب المهني بالکتمان.

٣. الدعاية والاعلان.

٤. اجور الاتعاب.

٥. المسؤولية عن التقصير والاهمال.

٦. احكام عامه

وقد وضع الاتحاد الدولي للمحاسبين العموميين الفصل الخامس من قواعد السلوك المهني المبادئ الآتية *IFAC Handbook*, ١٩٩٨, ٥١٧-٥١٨):

١- ان مسؤولية مراقب الحسابات في مراعاة مصلحة الزبون يجب ان لا تؤدي بأي شكل من الاشكال الى الإخلال بنزاهة وموضوعيته وان تكون الخدمة الضريبية التي يقدمها متوافقه مع احكام القانون.

٢- على مراقب الحسابات ان لا يوحى الى الزبون بان تقرير ضريبة الدخل الذي يقوم باعداده او ما يقدمه له من نصائح ضريبية هي غير قابلة للطعن بل بالعكس وعليه افهام الزبون بان رأيه يخضع الى المحددات التي تخضع اليها الاراء والخدمات الضريبية.

٣- على مراقب الحسابات الذي يعد او يساعد على اعداد تقرير ضريبة الدخل ان يذكر الزبون بان الاخير هو المسؤول بالدرجة الاساس عن صحة محتويات التقرير على اساس المعلومات المستلمه.

٤- يجب على مراقب الحسابات ان لا يشترك في إعداد وتقديم أي تقرير ضريبي ينطوي على اسباب للاعتقاد بانها: أ-تتضمن معلومات كاذبة او مضللة.

ب-تتضمن معلومات جهزت بطريقة غير منضبطة او دون معرفة موقنة عما اذا كانت كاذبة ام حقيقية.

ج-تضمنت حذف او أخفاء معلومات كان مطلوب تقديمها وان ذلك سيؤدي الى تضليل السلطات الضريبية.

٥- يمكن لمراقبي الحسابات استخدام التقديرات في اعداد تقرير ضريبي اذا كانت مثل هذه التقديرات مقبولة بشكل عام او اذا كان من المتعذر عمليا الحصول على البيانات الدقيقة في ظل الظروف المحيطة وعندما يتم استخدام التقديرات فيجب الاشارة الى ذلك بطريقة تضمن عدم التعامل معها على انها بيانات فعلية او دقيقة لدرجة أعلى مما يتوقع لها وان يكون مقتنعا بأن الارقام المقدره معقولة في ظل الظروف المحيطة.

٦- على مراقب الحسابات :

أ- الاستعانة بتقارير الضريبة للسنوات السابقة متى وجد ذلك ضروريا.

ب- القيام بكافة التحريات المنطقية عندما تبدو المعلومات المقدمه له غير صحيحة او غير كاملة.

ج- الرجوع الى الدفاتر والسجلات الخاصة بالنشاط.

٧- عندما يصل الى علم مراقب الحسابات ان خطأ او نقص مادي قد حصل في تقرير ضريبي لسنة او سنوات سابقة سواء ساهم هو في اعداده ام لا او ان الزبون لم يقدم تقريرا ضريبيا مطلوب منه تقديمه فإنه سيكون مسؤولا عن اتخاذ الاجراءات الاتية:

أ- ان يبلغ زبونه حالا بالخطأ او النقص وان يطالبه بابلاغ السلطة المالية .

ب- اذا لم يبادر الزبون الى تصحيح الخطأ فعلى مراقب الحسابات:

- ابلاغه بانه سيتعذر عليه العمل معه بخصوص ذلك التقرير او غيره من المعلومات ذات الصلة المقدمة للسلطة المالية.

- ان يدرس فيما اذا كان استمراره في العمل مع زبونه يتوافق مع مسؤوليته المهنية.

- اذا توصل مراقب الحسابات إلى إمكانية استمرار علاقة العمل مع الزبون فعليه ان يتخذ كافة الخطوات اللازمة للتأكد من إن الخطأ سوف لن يتكرر في التقارير الضريبية اللاحقة.

٣- مسؤولية مراقب الحسابات وفق التشريعات والقوانين

أ- حقوق وواجبات مراقب الحسابات

لقد منحت القوانين والتشريعات حقوقا لمراقب الحسابات ليتمكن من اداء واجبه وهذا ما اقرته مادة ١١ من نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (٣) لسنة ١٩٩٩ وكلاتي:

١ - الاطلاع على دفاتر الجهة الخاضعة للتدقيق وسجلاتها ومستنداتها والأوراق والوثائق والعقود الخاصة بها .

ب - طلب أي بيان او إيضاح يراه ضروريا لانجاز مهمته من اي من منتسبي الجهة الخاضعة للتدقيق .

ج - إجراء الجرد في الوقت الذي يراه مناسباً لخزائن الجهة الخاضعة للتدقيق ومخازنها وما تحتويه من أوراق مالية ونقدية ومستندات ووثائق وبضائع ومعدات وغيرها .

د - التحقق من موجودات الجهة الخاضعة للتدقيق وحقوقها والتزاماتها .

هـ - الحصول على ما يراه من معلومات فنية تتعلق بنشاط الجهة الخاضعة للتدقيق ومنتجاتها وزيارة مصانعها وورشها ومخازنها ومكاتبها ومواقع عملها ومشاريعها، والاستيضاح من المختصين عن النواحي الفنية التي يحتاجها بقدر تعلق

الامر باداء مهمته .

و - حضور اجتماعات الهيئة العامة للشركة المساهمة التي يتم فيها مناقشة التقرير المقدم من قبله عن حساباتها او المقترح المقدم من مجلس الادارة بتعيين مراقب حسابات اخر بدلا عنه.

أما واجبات مراقب الحسابات فقد تم تحديدها بموجب مادة (١٢) من النظام المذكور أعلاه وتتمثل بالاتي:

١ - الالتزام بقواعد السلوك المهني ومعايير الاداء التي يعتمدها المجلس في تنظيم المهنة .

ب - الالتزام بالمعايير الرقابية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق .

ج - تنظيم المكتب الذي يمارس فيه عمله بما يؤمن حفظ اوراق العمل والبيانات والمستندات المؤيدة لقيامه بمراقبة وتدقيق الحسابات مدة لا تقل عن خمس سنوات .

د - تثبيت اسماء وتواقيع الاشخاص التابعين له الذين قاموا بمراقبة وتدقيق الحسابات على اوراق عمل المكتب .

هـ - مسك السجلات والمستندات المحاسبية باعمال المكتب التي تعطي صورة كاملة عن نشاطه ونتيجة اعماله .

و - عدم الجمع بين اعمال تنظيم الحسابات ومراقبة تلك الحسابات من مراقب الحسابات او شركائه او مساعديه .

ز - اخبار امانة سر المجلس بعنوانه او اي تغيير فيه خلال مدة لا تزيد على ٣٠ ثلاثين يوما من تاريخ فتح المكتب او تغيير العنوان .

وبخصوص مسؤولية مراقب الحسابات حول الحسابات الختامية والتي يدلي برأيه فيها فهو ما أورده المواد ١٣٦ و١٣٧ و١٣٨ و١٣٩ من قانون الشركات.

#### ب- مسؤولية مراقب الحسابات

يتعرض مراقب الحسابات للمسؤولية في حال ارتكابه مخالفات و تحدد حسب نوع المخالفة التي ارتكبها وكذلك حسب ما تناولته أنظمة وقوانين كل دولة وتنقسم المسؤولية الى:

#### ١- المسؤولية المهنية :

يتعرض مراقب الحسابات لهذا النوع من المسؤولية عند اخلاله بقواعد السلوك المهني واداب المهنة والواجبات المهنية التي تُنظم من قبل الجهات المشرفة على المهنة أي نقابات مهنتي المحاسبة والتدقيق وجمعياتها .

وحسب ما جاء في مادة(١٣) من نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (٣) لسنة ١٩٩٩ يتعرض مراقب الحسابات للمساءلة في الحالات الاتية:

اولا- مخالفة احكام هذا النظام .

ثانيا- مخالفة قواعد السلوك المهني .

ثالثا- رفض الجهات المستفيدة وذات العلاقة لعدد من الحسابات المدققة من قبله خلال السنة الواحدة ووفق ضوابط يحددها المجلس.

## ٢- المسؤولية القانونية :

يتعرض مراقب الحسابات لهذا النوع من المسؤولية بشقيها : المدنية ، والجنائية :

أ- المسؤولية المدنية : وتنقسم المسؤولية المدنية إلى :

• المسؤولية العقدية ( أمام الزبون ) :

تنتشأ هذه المسؤولية عن إخلال مراقب الحسابات بالعقد المبرم مع الزبون، أو عن الإهمال في بذل العناية المهنية اللازمة أو عن تعمد الغش والتلاعب، مما تسبب بإلحاق الضرر بالزبون ( القرّة غولي ، ٢٠٠٠: ٣٦ )

• المسؤولية التقصيرية ( امام الطرف الثالث ) :

يتعرض مراقب الحسابات لهذا النوع من المسؤولية عند اخلاله بالالتزام القانوني الذي يقضي بعدم الاضرار بالآخرين، ومراقب الحسابات مسؤول تجاه الآخرين مسؤولية تقصيرية حين يرتكب خطأ يصيب الآخرين بضرر من غير ان يكون مرتبطاً بعقدٍ معهم.

وقد بينت المادة ( ٣٨ ) من قواعد السلوك المهني مسؤولية مراقب الحسابات تجاه الطرف الثالث، وهو: انه على مراقب الحسابات ان يكون دقيقاً في تقريره، وموضوعياً، ونزيهاً، وعليه ان يتوقع ان بعض التقارير والبيانات المالية المرفقة بها، وكذلك الاستشارات التي يقدمها، قد يُعتمد عليها من قبل اطراف ثالثة غير الزائنين.

ويجدر الاشارة الى ان عقوبة او جزاء المسؤولية المدنية بشقيها هي التعويض المادي للجهة المتضررة .

## ب- المسؤولية الجنائية :

تنتشأ هذه المسؤولية عند ارتكاب الشخص عملاً يعد في حد ذاته موجهاً ضد المجتمع ، ويعاقب عليه اما بالحبس، واما بدفع غرامة مالية، وأما الاتنين معاً، ويُشترط التعمد وسبق الاصرار لتحقيق هذا النوع من المسؤولية ( توماس ، وامرسون ٢٠٠٣ : ٢١٦ ) ويتعرض مراقب الحسابات لهذه العقوبات في الاحوال الاتية :

١. عند ارتكاب خطأ او اهمال جسيم يتحقق بتطبيق المادة ( ٣٤١ ) من قانون العقوبات رقم ( ١١١ ) لسنة ( ١٩٦٩ ) والتي تنص على ما يأتي :

يُعاقب بالحبس كل موظف او مكلف بخدمة عامة تسبب بخطئه الجسيم في الحاق ضرر جسيم باموال او مصالح الجهة التي يعمل بها او يتصل بها بحكم وظيفته ، او باموال او مصالح الاشخاص المعهود بها اليه ، ان كان ذلك ناشئاً عن اهمال جسيم في اداء وظيفته ، أو عن اساءة استعمال السلطة ، او عن اخلال جسيم بواجبات وظيفته .

٢. عند وضع تقرير كاذب :

عند اصدار تقرير كاذب يتم تطبيق المادة (٢١٨) من قانون الشركات رقم ( ٢١ ) لسنة ١٩٩٧، التي تُوقع عقوبة الحبس مدة لا تقل عن ثلاثة اشهر ولا تزيد على السنة، أو بغرامة لا تقل عن الف دينار ولا تزيد عن ثلاثة الاف دينار، او بالعقوبتين معاً، على كل مسؤول في الشركة اعطى عن عمد بيانات او معلومات غير صحيحة الى جهة رسمية بشأن نشاط الشركة او اسهم اعضائها او كيفية توزيع الارباح .

٣. جريمة التهريب من الضريبة:

عند التهرب من الضريبة يتم تطبيق المادة ( ٥٧ ) من قانون ضريبة الدخل رقم ( ١١٣ ) لسنة ( ١٩٨٢ ) التي توقع غرامة لا تقل عن مائتي دينار ولا تزيد عن الف دينار او الحبس مدة لا تزيد عن سنة واحدة على من يثبت عليه امام المحاكم المختصة احد الافعال الاتية :

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

ب. من اعدّ او قدم حساباً او تقريراً او بياناً كاذباً او ناقصاً عما يجب اعداده او تقديمه وفق هذا القانون او ساعد او حرض او اشترك في ذلك. وكذلك المادة ( ٥٨ ) من قانون ضريبة الدخل تنص على:

(يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد عن سنتين من يثبت عليه امام المحاكم المختصة انه استعمل الغش او الاحتيال للتخلص من أداء الضريبة المفروضة والتي تفرض بموجب هذا القانون) ويتضح مما سبق المسؤولية الكبيرة الملقاة على عاتق مراقب الحسابات اذ عليه ان يكتشف ويأخذ في الاعتبار عند مراجعته القوائم المالية اذا كان هناك بيانات كاذبة وهي نوعين:

أ-البيانات الكاذبة الناشئة من التحريف والتلاعب في التقارير المالية

ب-البيانات الكاذبة الناشئة من اختلاس الأصول

والعمل الأساسي في التفرقة بين الغش والخطأ هو ما اذا كان التصرف الذي تسبب في احتواء القوائم المالية على بيانات كاذبة متعمدة أو غير متعمدة.

### المحور الثالث: الإطار التطبيقي للبحث

يتناول هذا المحور تحليل وتفسير نتائج اسئلة الاستبانة:

اولا-الخاصة بالسلطة المالية: سيتم تحليل وتفسير نتائج الوسط الحسابي والانحراف المعياري والاهمية النسبية

لأسئلة الاستبانة الخاصة بالسلطة المالية لغرض معرفة نتائج استجابة عينة البحث حول اسئلة الاستبانة وكما مبين في جدول رقم (٣).

### جدول (٣)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري والاهمية النسبية لإجابات اسئلة المحور الاول

الرقم	الاسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية
١	الالتزام بالتقارير المالية المصادقة من قبل مراقبي الحسابات بدلا من جدول ضوابط التحاسب الضريبي	٣.٨٦	١.٠٧	٧٧.٣٣%
٢	اعتماد نظام معلومات مركزي لحصر وتحديد المكلفين	٣.٣٣	١.٢١	٦٦.٦٦%
٣	تعاون الوزارات والنقابات مع الهيئة العامة للضرائب في	٣.٦٣	١.٢٧	٧٢.٦٦%

			تزويدها بنشاطات المكلفين	
٤	٦٨%	١.١٩	٣.٤	توفر مسح كامل للمكلفين المشمولين بالتحاسب الضريبي
٥	٨٢%	١.٠٢	٤.١	تفعيل دور نقابة المحاسبين والمدققين في الاشراف على مراقبي الحسابات
٦	٧٦%	١.٢٧	٣.٨	تعزيز الوعي الضريبي للمكلفين
٧	٧٨%	١.١٢	٣.٩	تتمية المناخ الاخلاقي بين اطراف عملية التحاسب الضريبي وعلاقتها مع واقعة التهرب الضريبي من خلال وسائل الاعلام
٨	٧٨%	٠.٨٨	٣.٩	تفعيل نظام العقوبات المنصوص عليه بالقانون
٩	%٦٦.٦٦	١.٤٢٢	٣.٣٣	توسيع شريحة المكلفين الملزمين بمسك دفاتر اصولية
١٠	%٦٦	١.١٤	٣.٣	عقد ندوات مع المكلفين لتعريفهم بالقوانين والتعليمات الضريبية
١١	%٩٣.٣٣	٠.٤٧	٤.٦٦	تحميل مراقب الحسابات المسؤولية القانونية عند اصدار او المصادقة على اية بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري او لأحكام قانون ضريبة الدخل
١٢	٨١.٣٣%	٠.٦٩	٤.٠٦	التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني وبمعايير التدقيق الدولية
١٣	%٦٤	١.٣٢	٣.٢	تعاون افضل من قبل السلطة المالية مع مراقبي الحسابات لتشجيع دورهم

١- بلغت قيمة الوسط الحسابي الموزون لمتغير الالتزام بالتقارير المالية المصادقة من قبل مراقبي الحسابات بدلا من جدول ضوابط التحاسب الضريبي (٣.٨٦) بانحراف معياري بلغ (١.٠٧) ويتضح ان الوسط الحسابي الموزون اكبر من الوسط الفرضي البالغ (٣) ولقد حل هذا المتغير بالمرتبة الخامسة من حيث الاهمية اذ بلغت الاهمية النسبية (٧٧.٣٣%) ويعود ذلك الى ارتفاع ادراك عينة البحث بأهمية هذا المتغير.

٢- بلغت قيمة الوسط الحسابي الموزون لمتغير اعتماد نظام معلومات مركزي لحصر وتحديد المكلفين (٣.٣٣) بانحراف معياري بلغ (١.٢١) ويتضح ان الوسط الحسابي الموزون اكبر من الوسط الفرضي البالغ (٣) ولقد حل هذا المتغير بالمرتبة التاسعة من حيث الاهمية اذ بلغت الاهمية النسبية (٦٦.٦٦%).

٣- بلغت قيمة الوسط الحسابي الموزون لمتغير تعاون الوزارات والنقابات مع الهيئة العامة للضرائب في تزويدها بنشاطات المكلفين (٣.٦٣) بانحراف معياري بلغ (١.٢٧) ويتضح ان الوسط الحسابي الموزون اكبر من الوسط الفرضي البالغ (٣) ولقد حل هذا المتغير بالمرتبة السابعة من حيث الاهمية اذ بلغت الاهمية النسبية (٧٢.٦٦%) يعود ذلك الى ارتفاع ادراك عينة البحث بأهمية هذا المتغير.

- ٤- بلغت قيمة الوسط الحسابي الموزون لمتغير توفر مسح كامل للمكلفين المشمولين بالتحاسب الضريبي (٣.٤) بانحراف معياري بلغ (١.١٩) ويتضح ان الوسط الحسابي الموزون اكبر من الوسط الفرضي البالغ (٣) ولقد حل هذا المتغير بالمرتبة الثامنة من حيث الاهمية اذ بلغت الاهمية النسبية (٦٨%).
- ٥- بلغت قيمة الوسط الحسابي الموزون لمتغير تفعيل دور نقابة المحاسبين والمدققين في الاشراف على مراقبي الحسابات (٤.١) بانحراف معياري بلغ (١.٠٢) ويتضح ان الوسط الحسابي الموزون اكبر من الوسط الفرضي البالغ (٣) ولقد حل هذا المتغير بالمرتبة الثانية من حيث الاهمية اذ بلغت الاهمية النسبية (٨٢%) ويعود ذلك الى ارتفاع ادراك عينة البحث بأهمية هذا المتغير.
- ٦- بلغت قيمة الوسط الحسابي الموزون لمتغير تعزيز الوعي الضريبي للمكلفين (٣.٨) بانحراف معياري بلغ (١.٢٧) ويتضح ان الوسط الحسابي الموزون اكبر من الوسط الفرضي البالغ (٣) ولقد حل هذا المتغير بالمرتبة السادسة من حيث الاهمية اذ بلغت الاهمية النسبية (٧٦%) ويعود ذلك ارتفاع ادراك عينة البحث بأهمية هذا المتغير.
- ٧- بلغت قيمة الوسط الحسابي الموزون لمتغير تنمية المناخ الاخلاقي بين اطراف عملية التحاسب الضريبي وعلاقتها مع واقعة التهرب الضريبي من خلال وسائل الاعلام (٣.٩) بانحراف معياري بلغ (١.١٢) ويتضح ان الوسط الحسابي الموزون اكبر من الوسط الفرضي البالغ (٣) ولقد حل هذا المتغير بالمرتبة الرابعة من حيث الاهمية اذ بلغت الاهمية النسبية (٧٨%) ويعود ذلك الى ارتفاع ادراك عينة البحث بأهمية هذا المتغير.
- ٨- بلغت قيمة الوسط الحسابي الموزون لمتغير تفعيل نظام العقوبات المنصوص عليه بالقانون (٣.٩) بانحراف معياري بلغ (٠.٨٨) ولقد حل هذا المتغير بالمرتبة الرابعة من حيث الاهمية اذ بلغت الاهمية النسبية (٧٨%) ويعود ذلك الى ارتفاع ادراك عينة البحث بأهمية هذا المتغير.
- ٩- بلغت قيمة الوسط الحسابي الموزون لمتغير توسيع شريحة المكلفين الملزمين بمسك دفاتر اصولية (٣.٣٣) بانحراف معياري بلغ (١.٤٢٢) ولقد حل هذا المتغير بالمرتبة التاسعة من حيث الاهمية اذ بلغت الاهمية النسبية (٦٦.٦٦%) ويعود ذلك الى ارتفاع ادراك عينة البحث بأهمية هذا المتغير.
- ١٠- بلغت قيمة الوسط الحسابي الموزون لمتغير عقد ندوات مع المكلفين لتعريفهم بالقوانين والتعليمات الضريبية (٣.٣) بانحراف معياري بلغ (١.١٤) ولقد حل هذا المتغير بالمرتبة العاشرة من حيث الاهمية اذ بلغت الاهمية النسبية (٦٦%) ويعود ذلك الى ارتفاع ادراك عينة البحث بأهمية هذا المتغير.
- ١١- بلغت قيمة الوسط الحسابي الموزون لمتغير تحميل مراقب الحسابات المسؤولية القانونية عند اصدار او المصادقة على اية بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري او لأحكام قانون ضريبة الدخل (٤.٦٦) بانحراف معياري بلغ (٠.٤٧) ولقد حل هذا المتغير بالمرتبة الاولى من حيث الاهمية اذ بلغت الاهمية النسبية (٩٣.٣٣) ويعود ذلك الى ارتفاع ادراك عينة البحث بأهمية هذا المتغير.



١٢- بلغت قيمة الوسط الحسابي الموزون لمتغير التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني وبمعايير التدقيق الدولية (٤.٠٦) بانحراف معياري بلغ (٠.٦٩) ولقد حل هذا المتغير بالمرتبة الثالثة من حيث الاهمية اذ بلغت الاهمية النسبية (٨١.٣٣%) ويعود ذلك الى ارتفاع ادراك عينة البحث بأهمية هذا المتغير.

١٣- بلغت قيمة الوسط الحسابي الموزون لمتغير تعاون افضل من قبل السلطة المالية مع مراقبي الحسابات لتشجيع دورهم (٣.٢) بانحراف معياري بلغ (١.٣٢) ولقد حل هذا المتغير بالمرتبة الحادية عشر من حيث الاهمية اذ بلغت الاهمية النسبية (٦٤%)

ثانيا-الخاصة بمراقبي الحسابات

سيتم تحليل وتفسير نتائج الوسط الحسابي والانحراف المعياري والاهمية النسبية لأسئلة الاستبانة الخاصة بمراقبي الحسابات لغرض معرفة نتائج استجابة عينة البحث حول اسئلة الاستبانة وكما مبين في جدول رقم (٤).

جدول (٤)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري والاهمية النسبية لإجابات اسئلة المحور الثاني

الاهمية النسبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الاسئلة	الرقم
٨٦.٦٦%	٠.٧٥	٤.٣٣	التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني وبمعايير التدقيق الدولية	١
٧٣.٣٣%	١.١٢	٣.٦٦	ينبغي تعديل قواعد السلوك المهني ليتيح للمراقب الحسابات الإبلاغ عن عمليات الاحتيال او التهرب الضريبي	٢
٧٣.٣٣%	١.١٩	٣.٦	توافق دور مراقبي الحسابات الذي تنتجه التشريعات الضريبية مع الاعراف الدولية	٣
٥٣.٣٣%	١.١٥	٢.٦٧	عقد ندوات مع المكلفين لتعريفهم بالقوانين والتعليمات الضريبية	٤
٦٤%	١.٢١	٣.٢	تعزيز الوعي الضريبي للمكلفين	٥
٦٦%	١.٥٣	٣.٣	مراجعة القوانين بشكل مستمر للتأكد من مواكبتها للتغيرات في احتياجات التدقيق	٦
٨٦%	١.٠٤	٣.٤٦	تفعيل دور نقابة المحاسبين والمدققين في الاشراف على مراقبي الحسابات	٧
٦٥.٣٣%	١.٣١	٣.٢٦	تحميل مراقب الحسابات المسؤولية القانونية عن اصدار او المصادقة على اية بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري او لأحكام قانون ضريبة الدخل	٨

٩	اعتماد اكبر من السلطة المالية على التقارير المالية المصادقة من مراقبي الحسابات في حال ثبوت صحتها ولأكثر من سنة	٣.٨	٠.٨٤	%٧٦
١٠	تتمية المناخ الاخلاقي بين اطراف عملية التحاسب الضريبي وعلاقتها مع واقعة التهرب الضريبي من خلال وسائل الاعلام	٤.١	٠.٧٧	%٨٢.٦٦
١١	توسيع شريحة المكلفين الملزمين بمسك دفاتر اصولية	٤.٢	٠.٩٦	%٨٤
١٢	تعاون افضل من السلطة المالية مع مراقبي الحسابات لتشجيع دورهم	٣.٦٣	١.٠٣	%٧٢.٦٦
١٣	تفعيل نظام العقوبات المنصوص عليه بالقانون	٣.٣٣	١.٢١	%٦٦.٦٦

١- بلغت قيمة الوسط الحسابي الموزون لمتغير لمتغير التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني وبمعايير التدقيق الدولية (٤.٣٣) بانحراف معياري بلغ (٠.٧٥) ويتضح ان الوسط الحسابي الموزون اكبر من الوسط الفرضي البالغ (٣) ولقد حل هذا المتغير بالمرتبة الاولى من حيث الاهمية اذ بلغت الاهمية النسبية (٨٦.٦٦%) ويعود ذلك ارتفاع ادراك عينة البحث بأهمية هذا المتغير.

٢- بلغت قيمة الوسط الحسابي الموزون لمتغير تعديل قواعد السلوك المهني لبيح للمراقب الحسابات الابلاغ عن عمليات الاحتيال او التهرب الضريبي (٣.٦٦) بانحراف معياري بلغ (١.١٢) ولقد حل هذا المتغير بالمرتبة السادسة من حيث الاهمية اذ بلغت الاهمية النسبية (٧٣.٣٣%) ويعود ذلك ارتفاع ادراك عينة البحث بأهمية هذا المتغير.

٣- بلغت قيمة الوسط الحسابي الموزون لمتغير تعاون الوزارات والنقابات مع الهيئة العامة للضرائب في تزويدها بنشاطات المكلفين (٣.٦) بانحراف معياري بلغ (١.١٩) ولقد حل هذا المتغير بالمرتبة السادسة من حيث الاهمية اذ بلغت الاهمية النسبية (٧٣.٣٣%) يعود ذلك ارتفاع الى ادراك عينة البحث بأهمية هذا المتغير.

٤- بلغت قيمة الوسط الحسابي الموزون لمتغير توفر مسح كامل للمكلفين المشمولين بالتحاسب الضريبي (٢.٦٦) بانحراف معياري بلغ (١.١٥) ولقد حل هذا المتغير بالمرتبة الثانية عشر من حيث الاهمية اذ بلغت الاهمية النسبية (٥٣.٣٣%).

٥- بلغت قيمة الوسط الحسابي الموزون لمتغير تفعيل دور نقابة المحاسبين والمدققين في الاشراف على مراقبي الحسابات (٣.٢) بانحراف معياري بلغ (١.٢١) ولقد حل هذا المتغير بالمرتبة الحادي عشر من حيث الاهمية اذ بلغت الاهمية النسبية (٦٤%) ويعود ذلك الى ارتفاع ادراك عينة البحث بأهمية هذا المتغير.

٦- بلغت قيمة الوسط الحسابي الموزون لمتغير مراجعة القوانين بشكل مستمر للتأكد من مواكبتها للتغيرات في احتياجات التدقيق (٣.٣) بانحراف معياري بلغ (١.٥٣) ولقد حل هذا المتغير بالمرتبة التاسعة من حيث الاهمية اذ بلغت الاهمية النسبية (٦٦%) ويعود ذلك الى ارتفاع ادراك عينة البحث بأهمية هذا المتغير.

٧- بلغت قيمة الوسط الحسابي الموزون لمتغير تفعيل دور نقابة المحاسبين والمدققين في الاشراف على مراقبي الحسابات (٣.٤٦) بانحراف معياري بلغ (١.٠٤) ولقد حل هذا المتغير بالمرتبة الثانية من حيث الالهمية اذ بلغت الالهمية النسبية (٨٦%) ويعود ذلك الى ارتفاع ادراك عينة البحث بأهمية هذا المتغير.

٨- بلغت قيمة الوسط الحسابي الموزون لمتغير تحميل مراقب الحسابات المسؤولية القانونية عن اصدار او المصادقة على اية بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري او لأحكام قانون ضريبة الدخل (٣.٢٦) بانحراف معياري بلغ (١.٣١) ولقد حل هذا المتغير بالمرتبة العاشرة من حيث الالهمية اذ بلغت الالهمية النسبية (٦٥.٣٣%) ويعود ذلك ارتفاع ادراك عينة البحث بأهمية هذا المتغير.

٩- بلغت قيمة الوسط الحسابي الموزون لمتغير اعتماد اكبر من السلطة المالية على التقارير المالية المصادقة من مراقبي الحسابات في حال ثبوت صحتها ولأكثر من سنة (٣.٨) بانحراف معياري بلغ (٠.٨٤) ولقد حل هذا المتغير بالمرتبة الخامسة من حيث الالهمية اذ بلغت الالهمية النسبية (٧٦%).

١٠- بلغت قيمة الوسط الحسابي الموزون لمتغير تنمية المناخ الاخلاقي بين اطراف عملية التحاسب الضريبي وعلاقتها مع واقعة التهرب الضريبي من خلال وسائل الاعلام (٤.١) بانحراف معياري بلغ (٠.٧٧) ولقد حل هذا المتغير بالمرتبة الرابعة من حيث الالهمية اذ بلغت الالهمية النسبية (٨٢.٦٦%) ويعود ذلك الى ارتفاع ادراك عينة البحث بأهمية هذا المتغير.

١١- بلغت قيمة الوسط الحسابي الموزون لمتغير توسيع شريحة المكلفين الملزمين بمسك دفاتر اصولية (٤.٢) بانحراف معياري بلغ (٠.٩٦) ولقد حل هذا المتغير بالمرتبة الثالثة من حيث الالهمية اذ بلغت الالهمية النسبية (٨٤%).

١٢- بلغت قيمة الوسط الحسابي الموزون لمتغير تعاون افضل من السلطة المالية مع مراقبي الحسابات لتشجيع دورهم (٣.٦٣) بانحراف معياري بلغ (١.٠٣) ولقد حل هذا المتغير بالمرتبة السابعة من حيث الالهمية اذ بلغت الالهمية النسبية (٧٢.٦٦%) ويعود ذلك الى ارتفاع ادراك عينة البحث بأهمية هذا المتغير.

١٣- بلغت قيمة الوسط الحسابي الموزون لمتغير تفعيل نظام العقوبات المنصوص عليه بالقانون (٣.٣٣) بانحراف معياري بلغ (١.٢١) ولقد حل هذا المتغير بالمرتبة الثامنة من حيث الالهمية اذ بلغت الالهمية النسبية (٦٦.٦٦%).

في ضوء ما تقدم من نتائج نلاحظ ان المتوسطات الحسابية للمتغيرات تتراوح ما بين (٤.٦٦) و(٢.٦٧) وبانحراف معياري يتراوح ما بين (١.٥٣) و(٠.٤٧٩) والالهمية النسبية تتراوح بين (٩٣.٣٣%) و (٥٣.٣٣%) وكانت المتغيرات الاكثر اهمية لأفراد عينة السلطة المالية هي تحميل مراقب الحسابات المسؤولية القانونية عند اصدار او المصادقة على اية بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري او لأحكام قانون ضريبة الدخل ثم تفعيل دور نقابة المحاسبين والمدققين في الاشراف على مراقبي الحسابات ثم التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني وبمعايير التدقيق الدولية اما بالنسبة لافراد عينة مراقبي الحسابات هي التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني وبمعايير التدقيق الدولية ثم تفعيل دور نقابة المحاسبين والمدققين في الاشراف على مراقبي الحسابات ثم توسيع شريحة المكلفين

الملمزمين بمسك دفاتر اصولية مما يعني ان افراد العينتين يتفقون بدرجة عالية على ان هذه العوامل تساهم في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وبناء على ذلك يتم قبول فرضية البحث.

## الاستنتاجات

- ١- أن كلاً من معايير التدقيق، وقواعد السلوك المهني، هما من أهم الوسائل التي تشجع مراقبي الحسابات على الالتزام بالسلوك المهني وعدم الالتزام الجاد بهما يعيق تحقيق مستوى الكفاءة والفاعلية المطلوب تحقيقها من قبل مراقب الحسابات.
- ٢- ان الجزاءات التي تضمنها قانون ضريبة الدخل عن مخالفات عدم امتثال المكلفين او الاشخاص الاخرين عن اداء الواجبات المترتبة عليهم بموجب احكام القانون غير فاعلة لانها لا تتناسب مع الاثار الناجمة عنها وان ايقاعها بحق المخالفين يتطلب احالتها الى القضاء اضافة الى ان بعض المخالفات غير مغطاة بأي نوع من الجزاءات.
- ٣- غياب الدور الرقابي لمجلس المهنة الذي تقع على عاتقه رصد المخالفات وإصدار العقوبات بحق المخالفين لما صدر من مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية من قواعد وأدلة تدقيق.
- ٤- وضع عقوبات رادعة على مراقبي الحسابات في حالة اخفاء معلومات تساعد على التهرب من الضريبة
- ٥- أن المخالفات الواقعة على قانون ضريبة الدخل تعد جزءاً من الجرائم الاقتصادية وانها تترك انعكاساً سلبية على المجتمع وبذلك يتحمل مراقب الحسابات المسؤولية عن اصدار أو المصادقة على أية قوائم غير مطابقة للواقع أو تحوي أخطاء وتلاعب يؤثر على المركز المالي.
- ٦- يساعد تفعيل دور مراقبي الحسابات من خلال الالتزام بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني وتطبيق التشريعات والقوانين النافذة في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

## التوصيات

١. توعية مراقبي الحسابات بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني وحثهم المستمر على مراعاتها والتمسك بها، وذلك من خلال عقد الدورات التدريبية وورش العمل التي تبصرهم بمزايا تلك القواعد وبعواقب عدم الالتزام بها.
٢. تفعيل القوانين والتشريعات الخاصة بواجبات وحقوق مدققي الحسابات مع التشدد في تطبيق العقوبات الرادعة على من يخالفها.
٣. تطوير مستوى التعاون والتنسيق بين الهيئة العامة للضرائب وبين مجلس مهنة مراقبي الحسابات بهدف الارتقاء بمستوى أداء المهنة وتطوير فاعلية مساهماتها في رفد الهيئة ببيانات مالية أكثر موثوقية ومصداقية عن الأوضاع المالية للمكلفين ونتائج أعمالها.
٤. مراجعة القوانين والمعايير بشكل مستمر للتأكد من مواكبتها للتغيرات في احتياجات التدقيق.
- ٥- العمل على تفعيل دور نقابة المحاسبين والمدققين بشكل أكبر وإعطائها صلاحيات أكبر مما هي عليه، نظراً لاتصالها المباشر بمراقبي الحسابات، للوقوف على المخالفين لقواعد السلوك المهني ومعاييرهم..

٦- ضرورة اجراء مراجعة شاملة لنظام الجزاءات التي تضمنتها التشريعات الضريبية باتجاه تغطية كافة انواع المخالفات التي يمكن ان يلجا اليها المكلفون وضمان التوازن فيما بينها وفقا لمستوى الضرر الذي يمكن ان ينجم عنها.

## المصادر

### ١- المصادر العربية

#### ١- القوانين والتعليمات

١. قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ وتعديلاته.
٢. قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ والقرارات الملحقة به وتعديلاته.
٣. المعايير المحاسبية والأدلة الرقابية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي، ديوان الرقابة المالية، دائرة الشؤون الفنية والإدارية، العراق، ٢٠٠٥.
٤. نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (٣) لسنة ١٩٩٩.
٥. قانون العقوبات المرقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل.

#### ٢- الكتب

- ١- جمعة، أحمد حلمي، "التدقيق والتاكد الحديث"، عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع، ٢٠٠٩.
- ٢- اسماعيل، اسماعيل خليل، المحاسبة الضريبية، دار الكتب للطباعة والنشر، ٢٠٠٢.
- ٣- توماس، وليم وهنكي، امرسون، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، ترجمة حجاج، احمد حامد ٢٠٠٣، دار المريخ للنشر.
- ٤- الكعبي، جبار محمد علي، "التشريعات الضريبية في العراق"، الطبعة الثانية، مطبعة الكرار، العراق، ٢٠٠٨.
- ٥- عثمان، عبد الرزاق محمد، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة وللنشر، الموصل، ١٩٩٩.
- ٦- عبد الله، خالد أمين، "علم تدقيق الحسابات ( الناحية النظرية )"، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، ٢٠٠٤.
- ٧- الصحن، عبد الفتاح وآخرون، "المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي"، ١٩٨٦، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع.

#### ٣- الرسائل والاطاريح الجامعية

- ١- أمين، عبد الله محمود، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، دكتوراه فلسفة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، العراق، ٢٠٠٠.
- ٢- النجار، سرمد عباس جواد، التهرب الضريبي وأثاره الاقتصادية في بلدان عربية مختارة مع إشارة خاصة للعراق، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، ٢٠٠٣.

#### ٤- البحوث والمجلات

١. النجار، غني يحيى، الآثار الاقتصادية للفساد الاقتصادي، بحث منشور في وقائع وبحوث المؤتمر العلمي الاول لهيئة النزاهة، ٢٠٠٨.
  ٢. الخطيب، خالد، " التهرب الضريبي"، مجلة جامعة دمشق، المجلد ١٦، العدد الثاني، جامعة دمشق كلية الاقتصاد، ٢٠٠٠.
  ٣. المهايبي، محمد خالد ، تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي وعلاقتها بالتطورات الاقتصادية الدولية، مجلة جامعة دمشق، المجلد ١٢، العدد الاول، ١٩٩٦.
  ٤. القرة غولي، سعد كاظم ، العناية المهنية في التدقيق ، بحث مقدم الى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبة والتدقيق، ٢٠٠٠.
  - ٥- سويدان، ميشيل سعيد، بعض العوامل المحددة لأتعب التدقيق: دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد و الادارة، مجلد ٢٤، العدد ١، ٢٠١٠. [www.ivsl.org](http://www.ivsl.org)
- ٥- المصادر الأجنبية

- ١- **International Federation of Accountants, IFC Handbook** , fifth Avenue, ٢٦ th floor- new York, ١٩٩٨.
- ٢- kath, nigh ingnlc, **Taxation theory and practice** London ٢٠٠٠.
- ٣- Richard, Rose and Terence, Karin ,**Taxation by political**, London, ١٩٨٧.

## م/ استمارة أستبانة

تحية طيبة.....

أضع بين يديك استمارة الاستبيان التي أعدت من أجل أكمل متطلبات البحث الموسوم ب( أهمية دور مراقب الحسابات في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي)، ويهدف البحث الى

- ١- التعرف على مفهوم التهرب الضريبي وانواعه واسبابه واثاره و اهم الوسائل المتبعة لمكافحته .
- ٢- تسليط الضوء على اهمية دور مراقب الحسابات في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي

لذا يرجى الإجابة عن جميع التساؤلات من أجل الوصول إلى نتائج تتسم بالدقة والموضوعية. علماً بأن هذه المعلومات سيتم استخدامها لأغراض البحث العلمي فقط. .... مع فائق الشكر والتقدير....

الباحثة

م.م فرقد فيصل جدعان

اولا: معلومات عامة:

١- التحصيل العلمي:

بكالوريوس	دبلوم عالي	ماجستير وما يعادلها	دكتوراه وما يعادلها

٢- سنوات الخبرة :

٥-١	١٠-٦	١٥-١١	٢٠-١٦	٢٠ - فأكثر

١- التخصص العلمي

محاسبة	ادارة	اقتصاد	قانون

المحور الأول: الأسئلة الخاصة بالسلطة المالية(يرجى بيان درجة اهمية العوامل ادناه في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي)

ت	الأسئلة	مهم جدا	مهم	متوسط الاهمية	قليل الاهمية	عديم الاهمية
١	الالتزام بالتقارير المالية المصادقة من قبل مراقبي الحسابات بدلا من جدول ضوابط التحاسب الضريبي					
٢	اعتماد نظام معلومات مركزي لحصر وتحديد المكلفين					
٣	تعاون الوزارات والنقابات مع الهيئة العامة للضرائب في تزويدها بنشاطات المكلفين					

٤	توفر مسح كامل للمكلفين المشمولين بالتحاسب الضريبي
٥	تفعيل دور نقابة المحاسبين والمدققين في الاشراف على مراقبي الحسابات
٦	تعزيز الوعي الضريبي للمكلفين
٧	تتمية المناخ الاخلاقي بين اطراف عملية التحاسب الضريبي وعلاقتها مع واقعة التهرب الضريبي من خلال وسائل الاعلام
٨	تفعيل نظام العقوبات المنصوص عليه بالقانون
٩	توسيع شريحة المكلفين الملزمين بمسك دفاتر اصولية
١٠	عقد ندوات مع المكلفين لتعريفهم بالقوانين والتعليمات الضريبية
١١	تحميل مراقب الحسابات المسؤولية القانونية عند اصدار او المصادقة على اية بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري او لأحكام قانون ضريبة الدخل
١٢	التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني وبمعايير التدقيق الدولية
١٣	تعاون افضل من قبل السلطة المالية مع مراقبي الحسابات لتشجيع دورهم

المحور الثاني : الأسئلة الخاصة بمراقبي الحسابات (يرجى بيان درجة اهمية العوامل ادناه في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي)

ت	الأسئلة	مهم جدا	مهم	متوسط الاهمية	قليل الاهمية	عديم الاهمية
١	التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني وبمعايير التدقيق الدولية					
٢	ينبغي تعديل قواعد السلوك المهني ليتيح للمراقب الحسابات الابلاغ عن عمليات الاحتيال او التهرب الضريبي					
٣	توافق دور مراقبي الحسابات الذي تتيحه التشريعات الضريبية مع الاعراف الدولية					
٤	عقد ندوات مع المكلفين لتعريفهم بالقوانين والتعليمات الضريبية					
٥	تعزيز الوعي الضريبي للمكلفين					
٦	مراجعة القوانين بشكل مستمر للتأكد من مواكبتها للتغيرات في احتياجات التدقيق					
٧	تفعيل دور نقابة المحاسبين والمدققين في الاشراف على مراقبي الحسابات					
٨	تحميل مراقب الحسابات المسؤولية القانونية عن اصدار او المصادقة على اية بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري او لأحكام قانون ضريبة الدخل					
٩	اعتماد اكبر من السلطة المالية على التقارير المالية المصادقة من مراقبي الحسابات في حال ثبوت صحتها ولأكثر من سنة					
١٠	تتمية المناخ الاخلاقي بين اطراف عملية التحاسب الضريبي وعلاقتها مع واقعة التهرب الضريبي من خلال وسائل الاعلام					
١١	توسيع شريحة المكلفين الملزمين بمسك دفاتر اصولية					



					١٢	تعاون افضل من قبل السلطة المالية مع مراقبي الحسابات لتشجيع دورهم
					١٣	تفعيل نظام العقوبات المنصوص عليه بالقانون