

# مدى اعتماد الدوائر الضريبية على البيانات المالية المدققة من قبل المحاسب القانوني في اقليم كردستان العراق

ثابت حسان ثابت<sup>1</sup> وهاشم محمد خير صافي<sup>2</sup>

<sup>1</sup> قسم هندسة الحاسوب والمعلوماتية، كلية هندسة الإلكترونيات، جامعة نينوى، الموصل، العراق

<sup>2</sup> أقسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة جيهان- اربيل، كردستان، العراق

## المستخلص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى ثقة مراقب الدخل (المخمن) في البيانات المالية المدققة المقدمة إليه من قبل المكلف في اقليم كردستان و التعرف على أسباب رفض مراقب الدخل للبيانات المالية المدققة من قبل المحاسب القانوني، ولتحقيق أهداف الدراسة تم القيام بدراسة ميدانية من خلال إنشاء استبانة تم توزيعها على عينة من مراقبي الدخل في مديرية ضريبة أرباح الشركات في أربيل، ومن ثم تحليل النتائج واختبار فرضيات الدراسة باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، وانتهت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها اعتبار استقلال مدقق الحسابات بمثابة العمود الفقري لمهنة التدقيق بصفة عامة، كما تبين وجود الكثير من العقبات والتهديدات التي تواجه استقلالية المحاسب القانوني مثل ضغوط المكلف على المحاسب القانوني باتجاه تحديد الأتعاب، وإقامة علاقات مالية بين المدقق والوحدة الاقتصادية المدققة، أو قبول هدايا ذات أهمية من المكلف، و يعتبر التزام المحاسب القانوني بقواعد وآداب العمل المهني من العوامل المؤثرة في رفض البيانات المالية خاصة قيام المحاسب القانوني بجمع أدلة الإثبات اللازمة و بذل العناية المهنية اللازمة لفحص البيانات قبل إبداء الرأي فيها.

**مفاتيح الكلمات:** المحاسب القانوني، مراقب الدخل، المخمن، البيانات المالية.

## 1. المقدمة

ويقارنون أنفسهم بمن يتهرب من دفع ضرائبه (رسول، 2020). حيث أصدرت حكومة إقليم كردستان 11 قراراً جديداً، بهدف تنظيم آلية جمع الضريبة والرسوم، ولتحقيق العدالة وأخذ المصلحة العامة بعين الاعتبار، بتكليف من وزارة المالية والاقتصاد، بدوره، صرح المدير العام للضريبة والعقارات الحكومية في إقليم كردستان، أن "حكومة إقليم كردستان تعمل على تنظيم الإيرادات المحلية من ضمنها واردات الضريبة، لذا تم إصدار عدة قرارات مصيرية لإلزام الوحدات الاقتصادية الكبرى بدفع الضرائب وفقاً للقانون والإجراءات، حيث تلزم القرارات شركات الانترنت والتوصيل والنفط وكافة الوحدات الاقتصادية الأخرى بدفع الضرائب". وأضاف أن "هناك تهرب ضريبي كبير، وبالعامل وفق القرارات الجديدة لن تتمكن أي شركة من التهرب من دفع الضريبة بعد الآن، ليتم استحصال تلك الأموال ووضعها في خدمة المواطن"، موضحاً أنه "لم تتم زيادة الضرائب، وإنما تم تنظيم آلية استحصال الضرائب" (Rudaw, 2021).

و يسعى كل من مراقب الدخل والمحاسب القانوني في إجراءات عمل تهدف إلى معرفة الواقع الفعلي للوضع المالي ونتيجة الأعمال للوحدات الاقتصادية حيث أن المحاسب القانوني ملزم قانونياً وهنياً في إظهار الواقع الحقيقي والتأكد على التمثيل العادل للبيانات المالية التي وفقاً لمعايير التدقيق الدولية تتطلب التخطيط والتنفيذ لإجراءات تدقيق معينة للتوصل إلى درجة معقولة بأن البيانات المالية لا تتضمن أية أمور جوهرية غير صحيحة ويحتاج مراقب الدخل إلى الواقع الحقيقي لنتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية حتى

تعتبر الضريبة من المكونات الأساسية لواردات الدولة وتشكل جزءاً مهماً من الموازنة العامة وهي اجب على المواطن في مقابل الحقوق، ومن المعلوم ان التهرب الضريبي افة تحرم القطاع العام من الواردات وتنعكس على المواطن عندما تنقص بنتيجتها الخدمات العامة التي تقدمها الدولة مما ينعكس على مستوى العدل والتنمية ويولد شعوراً بالإحباط واليأس الاجتماعي، خاصة بالنسبة للمكلفين عندما تتعاظم هذه الافة

مجلة جامعة جيهان- اربيل للعلوم الانسانية والاجتماعية

المجلد 7، العدد 2 (2023).

أستلم البحث في 2 كانون الأول 2022؛ قبل في 30 حزيران 2023

ورقة بحث منظمة: نُشرت في 20 تموز 2023

البريد الإلكتروني للمؤلف: thabit.thabit@uoninevah.edu.iq

حقوق الطبع والنشر © 2023 ثابت حسان ثابت وهاشم محمد خير صافي. هذه مقالة الوصول النيا مفتوح

موزعة تحت رخصة المشاع الإبداعي النسبية - CC BY-NC-ND 4.0

2. إذا قام مراقب الدخل باستخدام طريقة التقدير الجزافي للمادة الخاضعة للضريبة لبعض المكلفين، فقد يؤدي ذلك إلى الظلم عبر المغالاة في التقدير، أو هدر أموال خزينة الدولة المستحقة على المكلفين في حالة إنقاص التقدير للمادة الخاضعة للضريبة، مما يقود حتماً إلى هدر قاعدة العدالة التي تعتبر أساساً لفرض الضرائب.

### 1.3 أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى:

1. التعرف على مدى ثقة مراقب الدخل في البيانات المالية المدققة المقدمة إليه من قبل المكلف.
2. التعرف على أسباب رفض مراقب الدخل للبيانات المالية المدققة من قبل المحاسب القانوني واقتراح الحلول المناسبة.

### 1.4 فرضيات الدراسة

تستند هذه الدراسة على ثلاثة فرضيات أساسية هي:

- الفرضية الأولى: لا يرفض مراقب الدخل الاعتماد على البيانات المالية المدققة من قبل المحاسب القانوني كأساس لتقديره للمادة الخاضعة للضريبة
- الفرضية الثانية: لا تؤثر استقلالية المحاسب القانوني في رفض البيانات المالية.
- الفرضية الثالثة: لا يؤثر التزام المحاسب القانوني بأداب العمل المهني في رفض البيانات المالية.

### 1.5 منهجية الدراسة

اعتمد الباحثان في سبيل تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها على المنهج الوصفي التحليلي من خلال الخطوات التالية:

- الإطلاع على الأبحاث والدراسات السابقة والأدبيات التي لها صلة بموضوع الدراسة، وذلك بهدف تكوين الإطار النظري للبحث، وتكوين الأساس الفكري والنظري عن الموضوع المدروس.
- إضافة إلى دراسة ميدانية من خلال إنشاء استبانة تم توزيعها على عينة من مراقبي الدخل في مديرية ضريبة أرباح الشركات في أربيل، ومن ثم تحليل النتائج واختبار فرضيات الدراسة باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.

### 1.6 الدراسات السابقة

دراسة (الضابط، 2006) بعنوان "مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سوريا" هدفت الدراسة إلى تقديم خطة إصلاح على مستوى إدارة أعمال تدقيق الضرائب على الدخل في سوريا سيما في ما يتعلق بالضريبة على دخل الأرباح باعتبارها ضريبة القانون العام من خلال تبني معايير التدقيق كمعايير لتدقيق الضرائب، ومن أهم النتائج

يستطيع من خلالها أن يقترّب أكبر قدر ممكن من المادة الخاضعة للضريبة حتى يحدد مبلغ الضريبة بموجبها، ويمكن لمراقب الدخل الاستفادة من عمل المحاسب القانوني في التوصل إلى الربح الضريبي ومن الجدير بالذكر أن لكل من التدقيق وطرق تقدير الضريبة قوانين ومعايير تحكم عمل كل من المحاسب القانوني ومراقب الدخل على حد سواء تجعلهم تحت طائلة المسؤولية الجنائية والأدبية والمهنية في حالة مخالفة ذلك.

### 1.1 مشكلة الدراسة

أكدت المديرية العامة للضرائب التابعة لوزارة المالية في حكومة إقليم كردستان، قيام معظم الوحدات الاقتصادية بتزوير المعلومات الخاصة بأرباحها السنوية. مشيرة إلى أن "نسبة الضرائب المستحقة في الاقليم هي الأدنى ولا تتجاوز 15%. وأشارت إلى أن "الضرائب المستحقة في الدول الأخرى يكون بحسب ارباح الوحدات الاقتصادية، لكن في الاقليم فإن نسب الضرائب ثابتة ولا تتغير". وأشارت أن "تلك الوحدات الاقتصادية لا تتوقف عند هذا الحد، بل إن العديد منها قامت بتزوير الأرقام الخاصة بأرباحها، في الوقت الذي حصلت على ارباح تقدر بملايين الدولارات". ويختلف مراقب الدخل عن المحاسب القانوني في الغاية الرئيسية من عملها حيث يقوم مراقب الدخل ببذل أقصى جهد لضمان استيفاء كامل حقوق خزينة الدولة المتأتية من الضرائب على المكلفين، إلا أن المحاسب القانوني يبذل العناية المهنية للتوصل إلى الواقع الحقيقي للمركز المالي للشركة بغية المحافظة على أديبات المهنة والحصول على أتعاب مالية لتغذية خزينته الشخصية، أو لتغذية خزينة شركة التدقيق التي يعمل من أجلها، لذا فإن مراقب الدخل يعمل بطرف قد تكون مصداقيته فيها أعلى من مصداقية المحاسب القانوني حيث يكون المدقق واقعاً في بعض الأحيان تحت ضغط عمله لإظهار بيانات مالية توفر على المكلف أكبر قدر ممكن من الضريبة من خلال تخفيض الأرباح في البيانات المالية المقدمة للضريبة، مما يخلق في كثير من الأحيان وضعاً قد لا يُنظر من خلاله إلى المحاسب القانوني بأنه حيادي ومستقل بشكل كافٍ، فيضطر مراقب الدخل إلى عدم قبول البيانات المالية المقدمة والمدققة من قبل المحاسب القانوني، مما يؤدي إلى عدم قبوله أو اعتماده لتلك البيانات المالية كأساس لتقديره للمادة الخاضعة للضريبة.

بالتالي تحاول هذه الدراسة الإجابة على الأسئلة التالية:

1. هل يرفض مراقب الدخل الاعتماد على البيانات المالية المدققة من قبل المحاسب القانوني كأساس لتقديره للمادة الخاضعة للضريبة؟
2. هل تؤثر استقلالية المحاسب القانوني في رفض البيانات المالية؟
3. هل يؤثر التزام المحاسب القانوني بأداب العمل المهني في رفض البيانات المالية؟

### 1.2 أهمية الدراسة

تنبع أهمية الدراسة مما يلي:

إن عدم مصداقية البيانات المالية المدققة الصادرة عن الوحدات الاقتصادية، وعدم ثقة مراقب الدخل بها سوف يؤدي إلى ما يلي:

1. يضطر مراقب الدخل إلى إضاعة وقت طويل في تقدير المادة الخاضعة للضريبة.

التي توصلت إليها الدراسة:

## 2.1 التطورات الضريبية في إقليم كردستان

وفقاً لبيان حكومة إقليم كردستان الصادر في 10 كانون الثاني 2020، فإنه تم تكليف المديرية العامة للضرائب بتحصيل 20% من شركات الإنترنت والاتصالات في إقليم كردستان، ووضع مبادئ إلزامها بدفع ضريبة مبيعاتها، حالها حال الوحدات الاقتصادية الأخرى في باقي الأجزاء من العراق التي تم إلزامها بدفع تلك الضريبة، ووضع مبادئ إلزام الوحدات الاقتصادية العاملة في مجال الاتصالات، بدفع ضريبة المبيعات مقابل تقديم خدماتها ضمن إقليم كردستان، إلى جانب القطع المباشر للضريبة النقدية من موظفي القطاع الخاص. حيث يمكن فرض رسوم على بعض السلع والخدمات العامة، اعتماداً على استهلاك هذه الخدمات مثل (الاتصالات والمياه والنقل)، كما أن هناك سلع يمكن للدولة أن تفرض ثمنها ورسومها لها، لكنها غير مرغوب فيها لأسباب اجتماعية أو سياسية كالتعليم والصحة حيث يتم دفع هذه الخدمات من خلال خزينة الدولة (تقول من خلال الضرائب) (Ahmed & Massoudi, 2018).

البيان أضاف أن حكومة إقليم كردستان، كلفت لجنة قانونية تابعة لمجلس الوزراء للقيام بالقطع المباشر للضريبة النقدية من موظفي القطاع الخاص، وإلزام شركات حراسة النفط والغاز بدفع الضريبة، إضافةً إلى وزارات المالية والاقتصاد والمديريات العامة للضرائب والعقارات الحكومية والداخلية والثروات الطبيعية، لوضع مبادئ الاستلام وإلزام شركات الحماية الخاصة بالنفط والغاز بدفع الضريبة المستحقة، إلى جانب آلية مناسبة لاستلام ضريبة السيارات الخاصة.

وكلفت حكومة إقليم كردستان، كل من وزارات المالية والاقتصاد والمديرية العامة للضرائب والعقارات الحكومية والتجارة والصناعة مع هيئة الاستئجار، بتقييم تلك المشاريع التي تم ترخيص عملها في إقليم كردستان، وفقاً للقانون وقواعد العمل والاعفاء الجمركي، ل يتم شملهم بالضريبة، حيث ستم الاستفادة في الوقت نفسه في حماية المنتج المحلي، ووضع آلية مناسبة لأخذ الوضع الاقتصادي لإقليم كردستان بعين الاعتبار، وتحمل جزء من الالتزامات الاقتصادية المالية مع الحكومة (Thabit & Jasim, 2019).

وتضمنت الفقرة السادسة من القرارات، قيام المديرية العامة للإحصاء في وزارة المالية والاقتصاد بالتنسيق مع الأطراف المعنية، لمتابعة تسلم الرسومات من الهيئات والجمعيات، إلى أن يتم وضع آلية مناسبة، لتسليم الرسوم من قبل الحكومة.

كما تم تكليف وزارات المالية والاقتصاد والبلدية والسياحة، بفرض الضريبة على الفنادق والمطاعم ذات الأربع نجوم فما فوق. وجاء ضمن القرارات، التي أصدرتها حكومة إقليم كردستان، فرض ضريبة مستحقة على الوحدات الاقتصادية العاملة في مجال الإعلانات في القطاع الخاص والعالم، وتكليف وزارات النقل والاتصالات والمالية والاقتصاد والبلديات والسياحة بمتابعة ذلك. وحددت حكومة إقليم كردستان مدة شهرين لإكمال إجراءات تطبيق تلك القرارات.

## 2.2 الحاجة إلى البيانات المالية

بالنظر للأهمية المتزايدة للضرائب في الاقتصادات الحديثة، فإن الواجب يقتضي البحث عن الوسائل الممكنة لتنمية الضرائب، من خلال التأكيد على منشآت الأعمال بإعطاء معلومات صحيحة، وتقارير مالية دقيقة للعاملين في مصلحة الضرائب، لمد جسور الثقة بين المواطن والضريبة، والتعامل بشفافية، وسلوك أخلاقي عال، وبمهنية معهم، وذلك

1. لم يتزامن إصدار القانون الجديد بإصدار تعليمات ناظمة لأعمال التدقيق الضريبي مع وضع خطة لإعادة ترتيب وتأهيل كوادر التدقيق للقيام بذلك.
2. لا ريب أن هناك عجزاً لدى المعنيين بتطبيق القوانين الضريبية وتطبيقها في وزارة المالية.
3. هناك خلل مهم في بنية المعلومات المتوفرة للدوائر المالية.
4. عدم النجاح في تحديد ما إذا كانت الالتزامات الضريبية المصرح عنها من قبل مكلفي ضريبة الدخل صحيحة بشكل جوهري أم لا.

دراسة (Krishnan et al., 2012) بعنوان:

"Do Auditor-Provided Tax Services Impair the Value Relevance of Earnings?"

"هل تقديم المدقق للخدمات الضريبية يقلل من الاعتراف بالأرباح"

هدفت الدراسة إلى البحث في انفصال شركات التدقيق عن مقدمي الخدمات الضريبية لدعم مصداقية البيانات المالية وما إذا كان تقديم الخدمات الضريبية منفصلة يزيد من نسبة الرسوم الضريبية على الأرباح أم يبقى تقديم الخدمة من قبل مدقق حسابات أفضل ودراسة عينة لمجموعة من الوحدات الاقتصادية التي تحولت لتقديم الخدمات الضريبية، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

1. على الرغم من أن قانون ساربنس ووكسلي SOX Act أشار إلى أن تقديم الخدمات الأخرى يهدد استقلالية المدقق إلا أن هناك استثناء واحد هو الخدمات الضريبية.
2. إن تقديم الخدمات الضريبية من قبل مدقق الحسابات يعزز جودة التقارير المالية.

دراسة (Gleason & Mills, 2007) بعنوان:

"Do Auditor-provided Tax Services Improve the Estimate of Tax Expense?"

"هل تقديم الخدمات الضريبية من قبل مدقق الحسابات يحسن من تقدير مصروف الضريبة"

هدفت الدراسة إلى البحث في مدى تأثير الخدمات الأخرى الضريبية على استقلال مدقق الحسابات وكذلك تأثير تقديم المدقق للخدمات الضريبية ودوره في حل المنازعات بين مصلحة الضرائب والمكلفين ومساهمته في الوصول إلى تقدير القيمة الصحيحة للضريبة، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

1. على الرغم من حظر بعض الخدمات الضريبية التي يقدمها المدقق ليس هناك أي دليل على أن تقديم مثل هذه الخدمات يهدد الاستقلالية.
2. تشير النتائج إلى أن الوحدات الاقتصادية التي لا تتعامل مع مدقق حسابات في الشؤون الضريبية لديها منازعات مع مصلحة الضرائب.
3. إن الوحدات الاقتصادية التي تتعامل مع مدقق الحسابات في الخدمات الضريبية لديها دقة أكبر في عرض تقديرات للنفقات الضريبية في قوائمها المالية.

## 2. الإطار النظري للبحث

الضريبي.

— استغلال موارد المؤسسات بكفاءة وفعالية حيث أن الهدف الرئيسي لأي نشاط اقتصادي هو تعظيم الأرباح مع الحد الأدنى من الضرر من حيث الجوانب البيئية والاجتماعية.

#### 2.4 التدقيق الضريبي والتدقيق المحاسبي

يرتبط التدقيق المحاسبي بالتدقيق الضريبي في استنادها على البيانات المالية، حيث إن كل من مراقب الدخل والمدقق يتحققان من صحة القوائم المالية المقدمة ضمن الإقرار الضريبي المقدم من المكلفين، وبالتالي فإن استخدام مراقب الدخل لأساليب التدقيق المتعارف عليها دولياً ومحلياً، للتأكد من مدى التزام الوحدة الاقتصادية ضريبياً، وتحقيق واقعة الوحدة الاقتصادية للضريبة، وتحديد تاريخ التحقق (Thabit, 2021)، (خوري، 2007) بالإضافة الى القانون الواجب التطبيق، فتحديد مقدار الالتزام يؤدي إلى جودة عملية التدقيق الضريبي وبالتالي المساهمة في الحد من والكشف عن التهرب الضريبي (Jasim & Raewf, 2020)، (ذنيبات، 2008).

ولكن تتمثل أوجه الاختلاف في المعايير والقواعد التي يتم تطبيقها على كلتا العمليتين، فالتدقيق المحاسبي يخضع لمعايير التدقيق الدولية المتعارف عليها، بينما التدقيق الضريبي (الفحص الضريبي) يخضع لمعايير التدقيق المحاسبي، ومعايير الفحص الضريبي، ولقوانين الضريبة ومن الجدير ذكره، أنه قد جاء في مذكرات اللجنة الدولية لممارسة التدقيق، أنه يجوز إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية، متى كان ذلك ملائماً على الخدمات الأخرى التي يقدمها المدققون للعملاء، حيث نصت الوثيقة الدولية للتدقيق رقم 120 على أنه "يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند تدقيق البيانات المالية، كذلك يتم تطبيقها بعد تكيفها حسب الضرورة، عند تدقيق المعلومات والخدمات ذات العلاقة" (لطفي، 2009).

#### 2.5 معايير التدقيق

تمثل المعايير مجموعة من القيم والمثل والاجراءات التي تخص مهنة معينة، كما وتشير الى المعايير الاخلاقية والسلوكية والتنظيمية المطلوب اتباعها من قبل افراد العمل (المعاييدي وآخرون، 2020).

##### 2.5.1 المعايير العامة (الشخصية):

وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الشخصي، أو الذاتي لمن سيزاولون مهنة التدقيق، ومن هنا أطلق عليها البعض المعايير الشخصية، وهذه المعايير كما يلي:

##### 2.5.1.1 التأهيل العلمي والعملية:

يجب أن يمتلك المدقق التأهيل العلمي، والكفاءة المهنية الملائمة من أجل إتمام عملية التدقيق، كما يحتاج المدقق أن يكون على صلة بعلوم، مثل المحاسبة والإحصاء والقانون والاقتصاد، لذلك على مكاتب التدقيق أن تحتفظ ببرنامج لضمان أن موظفيها يحافظون على الكفاءة المهنية عن طريق التعليم المستمر والتدريب (Arens, 2014).

##### 2.5.1.2 الاستقلال أو الحياد

تشير الدراسات إلى أن استقلال مدقق الحسابات يتطلب استقلالا في الحقيقة والمظهر، أي أنه يجب أن يكون مستقلا ظاهرياً، وموضوعياً، فليس من الضروري أن يحافظ المدقق على اتجاه الاستقلال في الاضطلاع بمسؤولياته فقط، وإنما من المهم

لرفع الثقافة الضريبية لدى المواطن، وكان للتوسع في سياسة فرض الضرائب على الدخل، وأهميتها كمصدر من مصادر إيرادات الدول، الأثر الأكبر في خلق الحاجة إلى البيانات المالية (Raewf et al., 2021) حيث أصبحت المعلومات المحاسبية إحدى الأدوات الأساسية في المعلومات والتكنولوجيا التي لا تركز فقط على الضوابط المالية ولكن أيضاً أنشأت تأثيراً هائلاً على قياس إدارة الأداء. حيث تم دمج نظم المعلومات المحاسبية في عصر التكنولوجيا للمساعدة في التحقق من المعلومات المحاسبية والاستفادة منها (Al-Delawi & Ramo, 2020).

لقد أصبحت القوانين الضريبية تتطلب ضرورة إرفاق البيانات المالية بالإقرار الضريبي، وخاصة للشركات المساهمة العامة والخصوصية، وتقوم نظم المعلومات المحاسبية بجمع وتخزين ومعالجة البيانات المالية والمحاسبية المستخدمة من قبل صناعات القرار لتتبع النشاط المحاسبي باستخدام وسائل تكنولوجيا المعلومات (Al-Delawi, 2019). ولكي تفي البيانات المالية باحتياجات مستخدميها، لابد من توفر شرطين أساسيين هما (Al-Delawi, 2015)، (الغازمي، 2012):

- أن تتسم المعلومات التي توفرها تلك البيانات بالمصادقية حتى يتم الوثوق بها والاعتماد عليها لدى اتخاذ القرارات .
- أن تكون المعلومات قابلة للمقارنة حتى تحوز على قبول عام من أجل تقييم أداء الوحدات الاقتصادية والوقوف على مركزها المالي وإجراء المقارنة بموضوعية.

#### 2.3 أهمية تدقيق الحسابات

يعد الفساد المالي أحد أهم العوامل المؤثرة في عرقلة عملية التطور في كافة المستويات الاقتصادية والمالية والسياسية والاجتماعية والثقافية لعموم أبناء المجتمع فهو يهدر الثروات والطاقات بالإضافة الى ضياع الوقت كذلك تمثل انتهاكاً للقوانين والانحراف عن القيام بالواجبات الرسمية لتحقيق مكسب مالي وشخصي، لذا يُعرف من خلال المفهوم الواسع بأنه تعريض شرف الوظيفة وسمعتها ومهنتها لانتقادات والاخلال بقيمتها (Al-Nasrawi & Thabit, 2020).

وينظر إلى وظيفة التدقيق الخارجي في الحياة الاقتصادية بأنها الوظيفة التي تلعب دوراً كبيراً في الحفاظ على الثقة المتبادلة والضرورة في العلاقات المالية بين الأطراف المختلفة في المجتمع بما تقوم به من تلبية حاجات تلك الأطراف (Massoudi, 2022)، (مازون، 2011)، من خلال رأي فني محايد ومستقل بخصوص الأرقام والبيانات المالية التي تعرضها إدارة الوحدة الاقتصادية، ومن بين المستفيدين من التدقيق نجد (الخطيب والرفاعي، 2009) الهيئات الحكومية حيث تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها الوحدات الاقتصادية في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، وهذه جميعاً تعتمد على بيانات واقعية وسلمية (Al-Delawi, 2019b) وقد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية التدقيق المصلحة العامة تكون في (Thabit et al., 2020)، (Massoudi & Fatah, 2021):

- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.
- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام

### 2.5.2.3 أدلة وقرائن الإثبات:

تعددت التعريفات التي تناولت مفهوم الدليل، لكنها جميعها تشتمل على كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه، وهي تقدم البرهان، وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم، وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية ويوجد شروط للأدلة وهي كفاية الأدلة وملائمتها وصلاحتها. فالأدلة الخارجية أقوى من الأدلة الداخلية، وأيضاً عندما تكون الرقابة الداخلية لدى المكلف فعالة، تكون الأدلة التي يتم التوصل إليها موثوقاً بها، ويعتمد عليها، ولا ينظر إليها أنها أدلة ضعيفة.

### 3. الدراسة الميدانية

#### 3.1 مجتمع وعينة الدراسة

يشمل مجتمع الدراسة مراقبي الدخل في مديرية ضريبة أرباح الشركات في أربيل ولقد تم توزيع عدد 48 إستبانة وتم استرجاع 45 منها وبنسبة إسترداد بلغت 93.75%. وبذلك يكون عدد الإستبانات الحاضرة للتحليل هو 45 إستبانة وللتحقق من مقدار الاتساق الداخلي لأداة الدراسة استخدم معامل ألفا كرونباخ لإجابات عينة الدراسة التي تم الحصول عليها بعد توزيع الاستبانة عليهم إذ بلغ هذا المعامل 0.786 وهي قيمة مقبولة.

#### 3.2 الأسلوب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

يهدف عرض نتائج الدراسة ووصف إجابات وآراء المستجيبين التي انبثقت عن أسئلة الاستبانة، تم الاعتماد على عدد من الأساليب الإحصائية الممثلة في بعض مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت، فضلاً عن الاستعانة بالبرنامج الإحصائي المعروف بـ (SPSS) اختصاراً لحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، وتمثل تلك الأساليب في:

- المتوسط الحسابي (AM) Arithmetic Mean
- الانحراف المعياري (SD) Standard Deviation
- اختبار T للعينة الواحدة (T) T test – On Sample

#### 3.3 تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها

توضح الجداول التالية النتائج التي تم التوصل إليها من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، والتي على أساسها تم إختبار فرضيات الدراسة وكما يلي:

##### 3.3.1 إختبار الفرضية الأساسية الأولى

جدول 1

نتائج التحليل الإحصائي لفقرات الفرضية الأولى

ت	الفقرة	AM	SD	T	الدلالة
1	إبداء رأي بخالف حقيقة ما تتضمنه البيانات المالية محل التدقيق.	4.06	1.02	26.87	0.000
2	لا يساعد المحاسب القانوني في تقديم البيان الضريبي على أساس ما تظهره دفاتر وحسابات المكلف	3.39	1.31	19.56	0.000

أيضاً أن تثق الإدارة الضريبية والمكلفون في توافر ذلك الاستقلال، حيث إنَّ كلا الاستقلالين هامان ويحدث الاستقلال في الواقع أو الحقيقة، أو في الجوهر، عندما يتمكن المدقق من الحفاظ على اتجاه غير متحيز عند أداء التدقيق في كافة مراحلها، أي أن الاستقلال في الحقيقة يمثل الأمانة الفكرية، أو العقلية، أو حالة من صفاء الذهن التي تسمح للمدقق بإجراء عملية التدقيق دون أي ضغوط قد تؤثر على الحكم الشخصي له، أو تسمح له بالعمل بنزاهة، وموضوعية، وممارسة الشك المهني (القاضي، 2008). بينما يحدث الاستقلال في المظهر من خلال تفسيرات، ومدارك الآخرين لذلك الاستقلال (IFAC, 2015)، وهذا ينتج من اعتقاد الآخرين بأن المدقق يبدو لهم مستقلاً، ولهذا فإن المدقق يجب أن يكون متحرراً من أية التزامات، أو مصالح مع المكلف فالاستقلال من حيث الشكل، هو الابتعاد عن الوقائع، والظروف الجوهرية التي قد يُستخلص منها أنه قد تم التأثير على النزاهة، والموضوعية للمدقق الضريبي (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2009)، (Massoudi & Ahmed, 2021).

#### 2.5.1.3 العناية الواجبة (الحذر المهني المقبول)

على المدقق بذل العناية الواجبة في عملية التدقيق وفي عملية وضع التقرير النهائي، وهذه العناية تفرض أكتمال أوراق العمل، وكفاية أدلة الإثبات، وموضوعية تقرير الفحص، كما يجب أن يتجنب المدقق كهني الإهمال، ولكن لا يتوقع منه أن يصل إلى الحكم المثالي في كافة الحالات. إذ أن ما يتعهد به المدقق الضريبي هنا هو حسن النية والأمانة وليس عدم الوقوع في الخطأ، كما أنه يكون مسئولاً أمام الإدارة الضريبية عن الإهمال، وسوء النية وعدم الأمانة، ولا عن أية خسائر تنتج عن خطئه في عملية التقدير الضريبي.

#### 2.5.2 معايير العمل الميداني

يتناول هذا الفرع المعايير التي يجب على المدقق الالتزام بها أثناء عملية التدقيق الميداني، كالتهيئة، والإشراف، وإجراء تقييم شامل لنظام الرقابة، والضبط الداخلي، والحصول على الأدلة، والبراهين الكافية لتدعيم تقريره النهائي.

##### 2.5.2.1 التخطيط

مما لا شك فيه أن التنفيذ الناجح يعتمد على التخطيط المحكم لعملية التدقيق وإجراءاته المختلفة ويرتبط هذا التخطيط أساساً بعملية التدقيق الذي يبنى على أساس القوائم المالية، وأوراق العمل التي تبين مدى تنفيذ خطة التدقيق التفصيلي ومن ضمن الأمور الهامة أيضاً في عملية التخطيط الرئيسي الإجراءات التحليلية التي تعد من الأساليب الفعالة، والمساعدة للمدقق عند القيام بتخطيط عملية التدقيق وتنفيذها، لأنها تمكنه من الحصول على معلومات جديدة بوساطة دراسة العلاقات التي تقبل المقارنة. وتفيد الإجراءات التحليلية في عملية التخطيط الرئيسي للتدقيق في فهم أعمال المكلف، وتحديد طبيعة إجراءات التدقيق الضريبي، وتوقيتها، ونطاقها (AICPA, 2006).

##### 2.5.2.2 دراسة وتقييم نظام الضبط الداخلي الموجود في الوحدة الاقتصادية

يجب على المدقق دراسة نظام الضبط الداخلي المطبق، وتقييمه، وذلك ليحدد نطاق عملية التدقيق ومدى الاختبارات التي يجب أن تشملها عليها وإن تحديد النطاق عائد لتقدير المدقق، وفطنته، ودرابته حكمه المهني (IIA, 2017).

وإن قيام المدقق بواجباته المهنية تبدأ من نقطة انطلاق رئيسة، تتجلى في دراسة الرقابة الداخلية، وتقومها، وتعد الرقابة الداخلية الأساس الذي يركز عليه في إعداد برنامج التدقيق، وفي تحديده لكمية الاختبارات التي سيقوم بها.

نتائج التحليل الإحصائي لفقرات الفرضية الثالثة					
لا يؤثر عدم التزام المحاسب القانوني بأداب العمل المهني في رفض البيانات المالية					
ت	الفترة	AM	SD	T	الدلالة
13	بذل العناية المهنية المناسبة في تنفيذ مهمة فحص البيانات وإبداء رأيه حولها.	4.02	1.02	27.08	0.000
14	يتجنب المحاسب القانوني الإعلان عن نفسه والخدمات التي يقدمها بصورة تلحق الضرر بالمهنة وتسيء إلى الآخرين.	3.43	1.27	19.96	0.000
15	عدم احترام التجارة أو الصناعة أو أي مهنة أخرى غير مهنة المحاسب القانوني.	3.37	1.24	20.40	0.000
16	يحرص المحاسب القانوني على كتمان الأسرار والمعلومات التي يطلع عليها خلال عمله، ولا يصرح بها لأي طرف عدا الجهات التي يوجب القانون تقديمها لها.	3.68	1.32	18.51	0.000
17	يعمل المحاسب القانوني على جمع أدلة وقرائن إثبات كافية وملائمة من شأنها أن تكون أساساً معقولاً لإبداء رأيه في البيانات المالية محل التدقيق.	3.74	1.37	19.12	0.000
18	عدم عرض خدمة محتمية أو تقديمها مقابل أتعاب تتوقف على ما يتبين من النتائج بعد أداء هذه الخدمة.	3.56	1.44	17.75	0.000
المعدل الكلي للفرضية		3.63	0.97	26.76	0.000

التوقيع على تقارير عن حسابات ختامية وميزانيات لم تراجع من قبله أو من قبل موظفيه.					
ت	الفترة	AM	SD	T	الدلالة
3	لا يساعد المحاسب القانوني في الإفصاح عن جميع أنشطة المكلف التي تخضع للضريبة.	3.31	1.20	18.36	0.000
4	يساعد المحاسب القانوني المكلف في تقديم فواتير أو وثائق مزورة بقصد تقليل الأرباح.	3.56	1.34	20.07	0.000
5	لا يساعد المحاسب القانوني المكلف في تقديم دفاتر أو مستندات حقيقية تعكس الوضع الصحيح للمكلف.	3.60	1.39	19.51	0.000
6	المعدل الكلي للفرضية	3.54	1.43	16.37	0.000
المعدل الكلي للفرضية		3.58	0.98	26.13	0.000

وفقاً لجدول 1، فإن قيمة T المحسوبة (26.13) أكبر من قيمة T الجدولية ومستوى الدلالة 0.000 وهو أصغر من 0.05 لذلك نرفض الفرضية العدمية "لا يرفض مراقب الدخل الاعتماد على البيانات المالية المدققة من قبل المحاسب القانوني كأساس لتقديره للمادة الخاضعة للضريبة" وقبول الفرضية البديلة، أي "يرفض مراقب الدخل الاعتماد على البيانات المالية المدققة من قبل المحاسب القانوني كأساس لتقديره للمادة الخاضعة للضريبة".

### 3.3.2 إختبار الفرضية الأساسية الثانية

جدول 2

نتائج التحليل الإحصائي لفقرات الفرضية الثانية  
لا تؤثر استقلالية المحاسب القانوني في رفض البيانات

ت	الفترة	AM	SD	T	الدلالة
7	عدم تحديد أتعاب المحاسب القانوني من قبل المكلف الضريبي.	3.91	1.15	23.33	0.000
8	عدم وجود علاقات عائلية أو قرابة بين المكلف الضريبي والمحاسب القانوني.	3.37	1.27	19.70	0.000
9	عدم قبول الهدايا المقدمة من المكلف الضريبي من قبل المحاسب القانوني.	3.25	1.18	18.50	0.000
10	عدم تعيين المحاسب القانوني من قبل المكلف الضريبي.	3.66	1.33	19.58	0.000
11	عدم قيام المحاسب القانوني بالجمع بين تدقيق حسابات المكلف وتقديم خدمات استشارية له.	3.70	1.36	20.17	0.000
12	عدم عزل المحاسب القانوني من قبل المكلف الضريبي.	3.68	1.47	17.83	0.000
المعدل الكلي للفرضية		3.59	0.95	26.84	0.000

وفقاً لجدول 2، فإن قيمة T المحسوبة (26.84) أكبر من قيمة T الجدولية ومستوى الدلالة 0.000 وهو أصغر من 0.05 لذلك نرفض الفرضية العدمية "لا تؤثر عدم استقلالية المحاسب القانوني في رفض البيانات المالية المدققة" وقبول الفرضية البديلة، أي "تؤثر عدم استقلالية المحاسب القانوني في رفض البيانات المالية المدققة".

### 3.3.3 إختبار الفرضية الأساسية الثالثة

جدول 3

وفقاً لجدول 3، فإن قيمة T المحسوبة (26.76) أكبر من قيمة T الجدولية ومستوى الدلالة 0.000 وهو أصغر من 0.05 لذلك نرفض الفرضية العدمية "لا يؤثر عدم التزام المحاسب القانوني بأداب العمل المهني في رفض البيانات المالية" وقبول الفرضية البديلة، أي "يؤثر عدم التزام المحاسب القانوني بأداب العمل المهني في رفض البيانات المالية".

## 4. النتائج والتوصيات

### 4.1 النتائج

- يعتبر استقلال مراجع الحسابات بمثابة العمود الفقري لمهنة التدقيق بصفة عامة وبالتالي أصبحت الحاجة ماسة لتدعيم هذا الحياد وحيابته، كما تبين وجود الكثير من العقبات والتحديات التي تواجه استقلالية المحاسب القانوني مثل ضغوط المكلف على المحاسب القانوني باتجاه تحديد الأتعاب، وإقامة علاقات مالية بين المدقق والوحدة الاقتصادية، أو قبول هدايا ذات أهمية من المكلف.
- يعتبر التزام المحاسب القانوني وقواعد وآداب العمل المهني من العوامل المؤثرة خاصة قيام المحاسب القانوني بجمع أدلة الإثبات اللازمة وبذل العناية المهنية اللازمة لفحص البيانات قبل إبداء الرأي فيها.

### 4.2 التوصيات

في ضوء النتائج السابقة يوصي الباحثان بالآتي:

- المحافظة على استقلالية مراجع الحسابات، ودعمها بقدر الإمكان من خلال وضع الضوابط والمحددات التي يتم من خلالها عدم التأثير على هذه

AICPA. (2006). Statement Auditing Standards (SAS) No22, Planning and Supervision. N. Y. Par. 311.

Al-Delawi, A. S. (2015). Activating Accounting Information System in Light of Electronic Trade in Iraq. *Al-Anbar University Journal of Economic and Administration Sciences*, 7(3), 431-462.

Al-Delawi, A. S. (2019). Determinants of Profitability in Commercial Banks: A Field Study in a Sample of the Iraqi Private Commercial Banks, *International Journal of Innovation Creativity and Change*, 6(2), 266-287.

Al-Delawi, A. S. (2019b). Role of Ethics in Islamic Thinking in the Activation of Accounting Information Quality. *Utopia Y Praxis Latinoamericana*, 24(6), 179-187.

Al-Delawi, A. S., & Ramo, W. M. (2020). The Impact of Accounting Information System on Performance Management. *Polish Journal of Management Studies*, 21(2), 36-48.

Al-Nasrawi, S. A., & Thabit, T. H. (2020). The Influence of the Environmental Factors on the Adoption of the International Accounting System IAS/IFRS: Case of Iraq. *Journal of Accounting, Finance, and Auditing Studies*, 6(1), 66-85

Arens, A. (2014). *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*. USA: Pearson Education, Inc.

Gleason, C. A., & Mills, L. F. (2007). Do Auditor-provided Tax Services Improve the Estimate of Tax Expense? *McCombs Research Paper Series No. ACC-01-07*.

IFAC: International Federation of Accountants, (2015 Ed.). (2015). Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing. new yourk.

IIA. (2017). White Paper – Internal Audit Sampling. Sydney NSW Australia.

Jasim, Y. A., and Raewf, M. B. (2020). Information Technology's Impact on the Accounting System, *Cihan University-Erbil Journal of Humanities and Social Sciences*, 4(1), 50–57.

Krishnan, G. V., Visvanathan, G., & Yu, W. (2012). Do Auditor - Provided Tax Services Impair the Value Relevance of Earnings?". *American Taxation Association Midyear Meeting: JATA Conference*.

Massoudi, A., & Ahmed, M. (2021). Assessing the Sustainability of Facility Management in the Food Sector in Kurdistan Region of Iraq. *Cihan University Erbil Journal of Humanities and Social Sciences*, 5(1), 106-110.

Massoudi, A., & Fatah, S. (2021). Advancing Small and Medium-size Enterprises' Performance by Adopting Marketing and Service Innovation, *International Journal of Procurement Management*, 14(6), 742-758.

Massoudi, A. (2022). Reviving Performance by Adopting Chalemlon Style of Leadership, *Journal of Management and Business Education*, 5(1), 1-19.

Raewf, M.B., Aissa, S.A.H., & Thabit, T.H. (2021). The Impact of Quality, Cost, and Lead Time on Competitive Advantage: Case of

الاستقلالية مثل:

- فرض نظاماً مناسباً وعلمياً لكيفية تحديد الأتعاب، وألا يترك ذلك للمساومة بين الطرفين المكلف والمحاسب القانوني.
- أن يكون هناك كتاب تكليف عن طريق نقابة المحاسبين وأن يتم التعيين والعزل وحل الخلافات بين المحاسب القانوني والمكلف عن طريق نقابة المحاسبين القانونيين.
- 2. ضرورة تبني قواعد وآداب وسلوكيات المهنة لتكون أساساً يتم الاسترشاد به وتقليص المنافسة غير المهنية بين المحاسبين القانونيين، وخاصة محاولة تخفيض الأتعاب محاولة جذب عملاء جدد.
- 3. تفعيل العقوبات المترتبة على المحاسب القانوني في حال مخالفته وذلك من خلال:
  - إنشاء جدول بالمخالفات والعقوبة التي تستحقها إن كانت أدبية أو مادية .
  - تعزيز دور نقابة المحاسبين القانونيين في إحالة المحاسب القانوني إلى القضاء.
  - إنشاء محاكم ضريبية مختصة تفصل بين المحاسب القانوني والمكلف والدوائر المالية.
  - سحب الشهادة من المحاسب القانوني في حال تكرار مخالفته وتعده لذلك.

#### المصادر

الخطيب، خالد راغب، والرفاعي، خليل محمود، (2009)، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر.

خوري، نعيم سابا، (2007)، الفكر الاستراتيجي للإطار العام للمحاسبة الدولية، جمعية المحاسبين القانونيين الأردني، مجلة المدقق، العدد 71، 15-35.

ذنيبات، علي، (2008)، مدى تأثير موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي في تحقيق الشفافية المالي، مجلة العلوم الادارية دراسات الجامعة الأردنية، 35(2)، 2-28.

رسول، شاخوان خدر، (2020)، أسباب التهرب الضريبي في إقليم كردستان، مجلة قه لأم زانست العلمية، 5(3)، 271-298.

الضايط، مدين، (2006)، مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سوريا، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد جامعة دمشق.

الغازي، وليد خالد، (2012)، أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

القاضي، حسين، (2008)، التدقيق الداخلي، منشورات جامعة دمشق، دمشق سوريا.

لطفى، أمين السيد أحمد، (2009)، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.

مازون، أمين محمد، (2011)، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقه في الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (2009)، معايير التدقيق.

المعاضبي، محمد عصام، العاني آلاء عبد الموجود، والمسعودي، آرام حنا، (2020)، سلوكيات القيادة الروحية ودورها في تعزيز الاخلاقيات المهنية، مجلة جامعة جيان – اربيل للعلوم الإنسانية الإجتماعية، 4(2)، 121-126.

Ahmed, M. E., & Massoudi, A. H. (2018). Reconstructing Syrian Economy Through Public and Private Sectors Partnership. In Erbil: A Special Issue for Cihan University-Erbil Second International Conference on Administrative.

Governance in Iraq, Current Research Journal of Social Sciences and Humanities, 2(1), 31-38.

Thabit, T. H., Ishhadat, H. S., and Abdulrahman, O. T. (2020). Data Governance Based on COBIT2019 Framework to Achieve Sustainable Development Goals, Journal of Techniques, 2(3), 9- 18.

SMEs Operating in Iraq, Economic Studies Journal, 19(3), 568-575.

Rudaw. (2021). Accessed on January / 12 / 2023

Thabit, T. H. (2021). The Extent of Applying ISO 14001 Requirements in the Environmental Auditing Practices of Iraq, Journal of Techniques, 3(3), 76-82

Thabit, T. H., and Jasim, Y. A. (2019). The Challenges of Adopting e-