

دور اجراءات الفاحص الضريبي في زيادة او نقصان الحصيلة الضريبية / بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

**The role of the tax examiner's procedures in increasing or decreasing tax revenue
Applied research in the General Authority for Taxes**

Ali Hadi Abdullah¹Dr .Ali Abbas Karim Al-Khafaji²

Received

31/5/2023

Accepted

18/6/2023

Published

30/9/2023

Abstract:

The tax is one of the elements of the general revenues of the state and contributes to covering its expenses. Taxes are imposed in most countries of the world. The tax proceeds depend on a set of factors that contribute either positively or negatively to the tax share by increasing or decreasing it. Therefore, the research aims to demonstrate the role of the tax examiner's procedures in achieving the validity of the taxable base and its reflection on the tax proceeds, as well as reviewing the tax examiner's procedures related to the tax return process. Examination and tax audit of the financial statements, as well as presenting the financial statements to an independent and impartial department, which is the Control and Internal Audit Department, which ensures that both parties examine and audit these data. The problem of the research was the lack of trust between the tax administration and the taxpayer. The financial statements submitted by the taxpayer do not reflect the validity of the taxable base, which prompts the administration to follow the method of estimation according to the annual controls and at the same time prompts the taxpayer to adhere to the results of his accounts, which requires referring the data to a neutral party that ensures checking and auditing the accounts, which is the Control and Internal Audit Department through procedures. The tax examiner, and the research is based on the hypothesis that the tax examiner's procedures contribute to verifying the validity of the base, and this is reflected in the increase or decrease in the tax proceeds. It consists of two companies in addition to the interview, and the research was conducted in the Control and Internal Audit Department of the General Authority for Taxes. After studying and analyzing the financial statements of some taxpayers, a number of conclusions were reached, the most important of which is that the tax examiner's procedures play an important role in verifying the validity of the base by examining revenues and disclosing what has been hidden from them, as well as examining expenses and excluding what has been inflated from them, and this will be reflected in the tax proceeds. by increase or decrease .

Keywords: tax examiner procedures , tax revenue

1-Postgraduate Student, Post Graduate Institute for Accounting and Financial Studies, University Baghdad, Ahade3270@gmail.com

2-Professor, Post Graduate Institute for Accounting and Financial Studies, University Baghdad, ali.a@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

المستخلص :

تعد الضريبة من عناصر الإيرادات العامة للدولة وتسهم في تغطية نفقاتها وتفرض الضرائب في اغلب دول العالم . وتعتمد الحصيلة الضريبية على مجموعة من العوامل التي تسهم اما بشكل ايجابي او سلبي في الحصيلة الضريبية من خلال زيادتها او نقصانها ، لذا يهدف البحث الى بيان دور اجراءات الفاحص الضريبي في تحقيق صحة الوعاء الخاضع للضريبة وانعكاسه على الحصيلة الضريبية ، وكذلك استعراض اجراءات الفاحص الضريبي المتعلقة بعملية الفحص والتدقيق الضريبي للبيانات المالية ، وكذلك عرض البيانات المالية الى قسم مستقل ومحايد وهو قسم الرقابة والتدقيق الداخلي الذي يضمن للطرفين فحص وتدقيق هذه البيانات . وتمثلت مشكلة البحث في انعدام الثقة بين الادارة الضريبية والمكلف ، فالبيانات المالية المقدمة من المكلف لا تعكس صحة الوعاء الخاضع للضريبة ، مما يدفع الادارة الى اتباع اسلوب التقدير بموجب الضوابط السنوية وفي ذات الوقت تدفع الى تمسك المكلف بنتائج حساباته مما يتطلب إحالة البيانات الى جهة محايدة تضمن فحص وتدقيق الحسابات وهي قسم الرقابة والتدقيق الداخلي من خلال إجراءات الفاحص الضريبي ، ويستند البحث الى فرضية مفادها تساهم اجراءات الفاحص الضريبي في التحقق من صحة الوعاء وينعكس ذلك على زيادة او نقصان الحصيلة الضريبية ، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي ، وتمثلت ادوات البحث في دراسة وتحليل عدد من الحالات لتمسك المكلفين بنتائج حساباتهم وتم اختيار عينة عشوائية مكونة من شركتين فضلا عن المقابلة ، وتم اجراء البحث في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في الهيئة العامة للضرائب .

وبعد دراسة وتحليل البيانات المالية لبعض المكلفين تم التوصل الى جملة من الاستنتاجات اهمها ، تلعب اجراءات الفاحص الضريبي دورا مهما في التحقق من صحة الوعاء من خلال فحص الإيرادات والافصاح عما تم اخفائه منها ، وكذلك فحص المصروفات واستبعاد ما تم تضخيمه منها وهذا سوف ينعكس على الحصيلة الضريبة بالزيادة او النقصان .

الكلمات المفتاحية : اجراءات الفاحص الضريبي - الحصيلة الضريبية

المقدمة: introduction

تعد الضريبة احد ادوات السياسة المالية التي تعتمد عليها الدولة لتحقيق اهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية، لذلك خصصت الدول ادارة متخصصة في فرض الضرائب وجبايتها وشرعت القوانين والانظمة والتعليمات للقيام بهذه المهمة، لذلك تعتبر دراسة اجراءات الفاحص الضريبي لحسابات المكلفين ذات اهمية بالغة لغرض تحسين واقع العمل الضريبي ، بهدف التحقق من صحة الوعاء الخاضع للضريبة وانعكاس ذلك على الحصيلة الضريبية ، وبالتالي اقامة هذا العمل على اسس ومبادئ علمية وفنية . ان التقديرات الاولية للضريبة التي لاتزال في اغلب الاحوال تحتسب على اساس اجمالي الإيرادات المقدمة من المكلف دون الاخذ بنظر الاعتبار نتيجة نشاط المكلف من ربح او خسارة، خصوصا في حالة تعرض نشاطه للخسارة تعد مشكلة كبيرة للمكلفين . وان ذلك زرع الثقة بين المكلف والادارة الضريبية مما حدا ببعض المكلفين الى الابتعاد عن تقديم حسابات تعبر عن صحة وحقيقة وعاء الضريبة، وبالتالي اعطى القانون للمكلف الحق في الاعتراض على هذه التقديرات من خلال التمسك بنتائج حساباته . وبالتالي سوف تحال حسابات المكلف الى جهة محايدة تضمن فحص وتدقيق الحسابات وهي قسم الرقابة والتدقيق الداخلي . وعليه تكونت هيكلية هذا البحث من اربعة فصول، الفصل الاول يحتوي على منهجية البحث وبعض دراسات سابقة، والفصل الثاني يتضمن الاطار النظري العام لاجراءات الفاحص الضريبي والوعاء الضريبي والحصيلة الضريبية، والفصل الثالث يتضمن الجانب التطبيقي للبحث، اما الفصل الرابع فقد تضمن الاستنتاجات والتوصيات .

المبحث الاول :منهجية البحث The methodology of Research

أولاً: مشكلة البحث: Research problem: -تتمثل مشكلة البحث في انعدام الثقة بين الادارة الضريبية والمكلف ، فالبيانات المالية المقدمة من قبل المكلف لا تعكس صحة الوعاء الخاضع للضريبة ، مما يدفع الادارة الضريبية الى اتباع اسلوب التقدير بموجب الضوابط السنوية ،وفي ذات الوقت تدفع الى تمسك بعض المكلفين بنتائج حساباتهم، مما يتطلب احالة هذه البيانات الى جهة محايدة تضمن فحص وتدقيق الحسابات وهي قسم الرقابة والتدقيق الداخلي وعليه يمكن طرح التساؤل الاتي :

ماهو دور اجراءات الفاحص الضريبي في زيادة او نقصان الحصيلة الضريبية ؟

ثانياً: أهمية البحث: Research importance: -تتركز اهمية البحث في ما يأتي :

1- ان الدور الذي تقوم به اجراءات الفاحص الضريبي تتجسد في كونها وسيلة تهدف الى خدمة الادارة الضريبية في الوصول الى الوعاء الضريبي الحقيقي على وجه منظم يحافظ على حقوق المكلف وخزينة الدولة .

2- تعزيز مستوى الالتزام بأحكام التشريعات الضريبية النافذة.

ثالثاً: أهداف البحث : Research Objectives: -يهدف البحث الى تحقيق الاهداف الاتية:

1- استعراض اجراءات الفاحص الضريبي المتعلقة بعملية الفحص والتدقيق الضريبي للبيانات المالية الخاصة بالمكلف .

2- بيان دور اجراءات الفاحص الضريبي في تحقيق صحة الوعاء الخاضع للضريبة وانعكاسه على الحصيلة الضريبية .

رابعاً: أنموذج البحث : -يتكون انموذج البحث من الفكرة التي يقوم عليها ويمكن توضيحه من خلال المتغيرات الرئيسية للبحث وهي

(اجراءات الفاحص الضريبي - الوعاء الضريبي - الحصيلة الضريبية) وكما موضح في ادناه :

المتغير التابع

المتغير الوسيط

المتغير المستقل

الحصيلة الضريبية

ينعكس على

الوعاء الضريبي

تؤدي الى صحة

اجراءات الفاحص الضريبي

شكل (1) انموذج البحث

المصدر :من اعداد الباحث

خامساً: فرضيات البحث: hypotheses: -يقوم البحث على فرضية اساسية مفادها تساهم اجراءات الفاحص الضريبي في التحقق من صحة الوعاء وينعكس ذلك على زيادة او نقصان الحصيلة الضريبية.

سادساً: منهج البحث : Research method: -سيتم اعتماد المنهج الوصفي من قبل الباحث في اعداد الجانب النظري وعلى المنهج التحليلي في اعداد الجانب التطبيقي .

سابعاً: حدود البحث: Limitations

1- الحدود المكانية : الهيئة العامة للضرائب - قسم الشركات وقسم الرقابة والتدقيق الداخلي .

2- الحدود الزمانية : البيانات المالية لبعض الشركات للسنوات المالية 2017-2018.

ثامناً: مجتمع عينة البحث Description of the research sample

- مجتمع البحث : سجلات المكلفين بالضريبة في الهيئة العامة للضرائب- قسم الشركات وقسم الرقابة والتدقيق الداخلي .

- عينة البحث: تم اختيار عينة عشوائية من سجلات المكلفين بالضريبة في قسم الشركات وقسم الرقابة والتدقيق الداخلي مكونة من 12 مكلف .

تاسعاً: وسائل جمع البيانات والمعلومات Means of collecting data and information:

1- الجانب النظري : تم الاعتماد على مصادر محلية وعربية واجنبية من كتب ورسائل واطارح وبحوث منشورة في المجالات او متوفرة في مختلف المكتبات او على شبكات الانترنت .

2- الجانب التطبيقي :

أ. السجلات والوثائق الرسمية في الهيئة العامة للضرائب والخاصة بقسم الرقابة والتدقيق الداخلي .

ب. البيانات المالية في الهيئة العامة للضرائب - قسم الرقابة والتدقيق الداخلي للسنوات المالية 2017-2018

ت. المقابلات الشخصية : تم اجراء عدد من المقابلات الشخصية مع ذوي العلاقة والمسؤولين في الهيئة العامة للضرائب من اجل الاستفادة من آرائهم وخبراتهم المهنية بخصوص متغيرات البحث .

المبحث الثاني:- التأطير النظري العام

اولاً: مفهوم الضريبة وتعريفها:- من خلال تطور المجتمع واختلاف الحاجات الانسانية اسهمت الضريبة في تحقيق التنمية مع بروز الاهداف المختلفة والمتزايدة للضريبة ، واستمرار الحكومات في دول العالم في السعي لتسديد التزاماتها من الاموال المتوفرة من التحصيلات الضريبية (hancock 1995:1) وهناك عدة تعاريف للضريبة وردت في معظم الادبيات الخاصة بالمالية العامة منها:

ت	الباحث	التعريف
1	Jones 2004:4	هو المبلغ النقدي الذي يدفعه الافراد بقصد تغطية النفقات العامة.
2	Whittenburg 2015:5	هو خصم مبلغ من دخل المكلف خلال سنة وتفرض الضريبة من قبل الدولة لاغراض عامة وبدون فائدة مباشرة تعود للمكلف .
3	الخرسان، 2020:13	فريضة مالية تجبها الدولة من المكلف بصورة الزامية دون مقابل محدد، وتحولها الى موازنة الدولة وفق معايير واسس محددة مسبقا لتحقيق اهداف الدولة المختلفة.

ثانياً: التأطير النظري لإجراءات الفاحص الضريبي

1- مفهوم وتعريف الفاحص الضريبي:- يعتبر الفاحص من اهم الاشخاص في الهيئة العامة للضرائب، وذلك لأهمية الدور الذي يؤديه ويعد احد المقومات التي لا بد من توافرها عند اجراء الفحص الضريبي، وبدونه لا يمكن القيام بعملية تنفيذ اجراءات الفحص الضريبي(حسين ، 2022 : 30)والذي سوف نتعرف عليه من خلال التعاريف الاتية في الجدول رقم (2-1):

الجدول رقم (2-1) تعاريف الفاحص الضريبي

ت	الباحث	التعريف
1	(الفريجات، 2007:46)	عرف النظام الضريبي الاردني الفاحص الضريبي بأنه أي موظف أو لجنة من الموظفين يفوضه أو يفوضها المدير العام خطياً بتقدير الضريبة او تدقيقها .
2	(الضابط، 2013:72)	هو خبير محاسبي أو محاسب الذي يقوم بعملية الفحص الضريبي وفق القواعد المهنية والاخلاقية التي تعتبر من مؤشرات تقييم الاداء وهذا يتطلب بذل المهنية المناسبة للقيام بعملية الفحص الضريبي.
3	(عسكر، 2020:50)	هو موظف يقع على عاتقه مسؤولية فحص الاقرارات المقدمة من المكلفين من أجل الوصول الى حقيقة الوعاء الضريبي واحتساب الضريبة المستحقة، ويجب أن تتوفر فيه المؤهلات العلمية والعملية وأضافه الى الصفات الشخصية مثل الامانة والصدق والنزاهة والاستقلالية التي تؤهله للقيام بعمله بأفضل صورة ممكنة.

ومن خلال ما تقدم في تعاريف الباحثين للفاحص الضريبي عبر السنوات تؤدي بالأجماع الى انه خبير وصاحب مسؤولية التدقيق والمراجعة للقوائم المالية وفحصها والتأكد من سلامتها وضرورة متابعته لجميع السجلات والمعلومات المقدمة من المكلفين من اجل تلافي الخروج عن القوانين والتعليمات الضريبية وان يتسم بالنزاهة والامانة وان تتوفر فيه المؤهلات العلمية والعملية للقيام بهذه المسؤولية .

2- مفهوم وواجبات مراقب الحسابات: يطلق على الشخص الذي يقوم بمهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، وتقديم تقرير بيدي فيه رأيه حول القوائم المالية لفظ مدقق، ومن التسميات المرادفة له (المراجع) و(المفتش) و(المراقب) وقد تبنى قانون الشركات العراقي رقم (21) لسنة 1997 المعدل التسمية (مراقب الحسابات) وقد وضعت القوانين والانظمة المنظمة لممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات ومن اهم واجبات مراقب الحسابات (الكرطاني، 2016: 43):

- التأكد من مدى سلامة حسابات الشركة وصحة البيانات الواردة في الحسابات الختامية ومدى السماح له بالاطلاع على المعلومات التي يطلبها عن نشاط الشركة مع بيان رأيه في تقرير مجلس الادارة.
- مدى تطبيق الشركة للأصول المحاسبية المرعية وخاصة المتعلقة بمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية وعملية جرد موجودات والتزامات الشركة.
- مدى تطابق الحسابات مع القوانين المرعية وعقد الشركة.

3- إجراءات الفاحص الضريبي: يتم الخضوع لهذا النوع من الفحص المكلفين المشمولين بأحكام نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبية الدخل المرقم (2) لسنة 1985 المعدل حيث تطلب منهم أن يقدموا القوائم المالية (حسابات نتيجة النشاط، وقائمة المركز المالي) عن مصادر الدخل الخاضعة للضريبة الى الادارة الضريبية، وتحتوي على اقرارات المكلفين المسجلين في احد فروع الهيئة العامة للضرائب على المعلومات التالية: (الكعبي، 2008: 91)

- أ- تقرير ضريبة الدخل.
 - ب- تقرير الفحص الضريبي السنوي .
 - ت- القوائم المالية بالنسبة للمشمولين بنظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل.
 - ث- المعلومات الواردة من خارج وداخل الهيئة العامة للضرائب .
- ويتضمن هذا الفحص الضريبي لإقرارات المكلفين فحص القوائم الآتية : (فحص حساب التشغيل، فحص حسابي المتاجرة والارباح والخسائر، فحص الميزانية العمومية) ويتم فحصها كالآتي :

1. فحص حساب التشغيل: عند قيام الفاحص الضريبي بفحص حساب التشغيل فإنه يقوم بالإجراءات التالية :

أ- الاسترشاد بمجموعة من المؤشرات المالية كمؤشرات لكشف اي تلاعب او زيادة نسبة الأجور الى التكاليف الاولية- نسبة تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف الى تكلفة البضاعة تامة الصنع- نسبة كمية كل مادة من المواد الخام المستخدمة في الانتاج الى حجم الانتاج.

ب- استخدام التحليل المقارن لعناصر حساب التشغيل في سنة الفحص والسنة السابقة والكشف عن اي تغيرات جوهرية والبحث عن اسبابها للتأكد من انها حقيقية (النجار ، 2014: 66)

اما بالنسبة للمواد الاولية يجب على الفاحص الضريبي اتباع مايلي:

- أ- التأكد من صحة تكلفة المواد الخام أول المدة بمطابقتها مع قوائم جرد المخزن في سنة الفحص.
- ب- التأكد من ثبات سياسة التسعير المستخدمة في تسعير المواد الخام المنصرفة للإنتاج.
- ت- التأكد من صحة تكلفة المواد الخام أول المدة بمطابقتها مع قوائم جرد المخزون في السنة السابقة.
- ث- التحقق من كمية وقيمة المواد الخام المستخدمة في الإنتاج وذلك بمراجعة دفتر المخزون مع فواتير شراء المواد الخام.
- ج- مراجعة اوامر واذون التشغيل الواردة من مواقع العمل الى المخزون وذلك بمطابقتها مع المواد الخام المنصرفة بدفتر المخزون.(عطا، 2002: 351)

اما في ما يخص بإهلاك المعدات والآلات يتعين فحصها كما يلي:

أ- التحقق من مراعاة الاضافات والمستبعدات للأصول الثابتة عند حساب الاستهلاك.

ب- فحص المستندات الخاصة بشراء الأصول وما انفق عليها من مصروفات حتى بدء تشغيلها.

ت- التأكد من ان طريقة الاستهلاك المتبعة واحدة من جميع السنوات .

اما بالنسبة لمصروفات الاصلاح والصيانة فأنها تتضمن مايلي:

أ- يجب على الفاحص مراجعة الاصلاح والصيانة مستنداً وذلك بالاطلاع على المستندات المؤيدة لها.

ب- التأكد من صحة التوجيه المحاسبي لهذه المصروفات.

ت- التأكد من ان هذه المصروفات لا تتضمن مصروفات رأسمالية.(النجار، 2014: 67)

2. فحص حسابي المتاجرة والارباح والخسائر:

أولاً: حساب المتاجرة: ان هذ الحساب يظهر نتيجة النشاط الرئيسي للشركات التجارية والصناعية ، وهي اما مجمل ربح او مجمل خسارة(الكبيسي، 2003: 419)، ومن المعروف ان الهدف من تصوير حساب المتاجرة هو مقابلة المبيعات بتكلفتها للوصول الى الربح الاجمالي للشركة وان هذا يبين كلفة البضاعة المباعة في جانبه المدين والايراد المتحقق من البيع في الجانب الدائن والفرق بينهما هو مجمل الربح(الكبيسي، 2008: 108).

اما بالنسبة الى فحص عناصر حساب المتاجرة فيمكن ان نبدأ بالمشتريات التي من الضروري جداً ان يتأكد الفاحص الضريبي من قيمة وكمية البضاعة المشتراة وملاحظة المصاريف المتبقية عليها مع مراعاة البضاعة الموجودة في اول و آخر المدة، ويجب ان يراعي في حالة الاستيراد تدقيق الاعتمادات المستندية كل على حدة من حيث الكمية والقيمة وملاحظة قيود عكس الاعتمادات الى حساب البضاعة وفي حالة الشراء من السوق المحلي فيجب التأكد من قوائم الطلب التي يجب ان تكون اصلية، وكما يجب ان يأخذ الفاحص بنسبة اجمالي الربح الى المبيعات إذ انها نسبة مفيدة جداً في التحليل الضريبي للنتائج، اما بالنسبة للمبيعات فيتم فحصها ابتداء من التأكد من انها مثبتة في السجلات بالكمية والقيمة وان قوائم المبيعات متسلسلة زمنياً ورقمياً، وفي حال وجود خلل في الارقام او التواريخ يجب ان يتم الفحص في الفحص للتأكد من تسجيل جميع قوائم المبيعات في السجلات .

(الكبيسي، 2008: 109)

ثانياً: فحص حساب الأرباح والخسائر: يشمل حساب الأرباح والخسائر مجمل الأرباح او الخسائر من حساب المتاجرة، وعناصر الإيرادات الأخرى وتتمثل في الأرباح الرأس مالية الناشئة من بيع اصل من اصول المنشأ وكذلك الإيرادات الفرعية او العرضية التي يكون مصدرها النشاط او تحقيق نتيجة النشاط وان كانت صلتها بالنشاط غير مباشر(عطا، 2002: 212).

كما يتضمن المصروفات على الفوائد المدينة التي يدفعها المصرف لأصحاب حسابات الودائع بالعملة المحلية والأجنبية، فوائد على حسابات الاقتراض، فوائد على حسابات التوفير، العمولات المدفوعة للأخرين، نفقات الأفراد العاملين، (ظاهر وسعادة، 2010: 297) بالإضافة الى المستلزمات الخدمية والسلعية مثل نفقات تحويلية للمساهمة في الضمان الصحي، صيانة الموجودات، الضرائب والرسوم واي مساهمات اخرى،(ابراهيم ومصطفى، 2009: 271). وعند فحص هذا الحساب يتعين على الفاحص الضريبي ان يجري تحليلاً بالنسبة لبنوده بعد التحقق من عدم وجود تضخم او تخفيض متعمد لرقم صافي الأرباح او الخسائر في السنوات الأخيرة ويتم التركيز على نسبة صافي الربح الى المبيعات وان يتأكد من ان جميع المصروفات والإيرادات التي تم درجها في الحساب هي مصاريف حقيقية مؤكدة بمستندات ثبوتية وتخص تلك السنة. (مراد، 1990: 69)

وكذلك يهدف الى التحقق من صحة البيانات الواردة في الاقرار الضريبي المقدم من المكلفين وفحص المعلومات المثبتة في القوائم المالية وانها خالية من الاخطار والتحايل وهي تمثل عدالة المركز المالي وصحة العمليات الجارية، نتيجة النشاط للمكلفين وأنه تم اعدادها وفق المبادئ المحاسبية ومعالجتها وفقاً لأحكام التشريع الضريبي للوصول الى حقيقة الوعاء

الضريبي.(lessambo,2018:7)

وقد نص قانون ضريبة الدخل الرقم 13 لسنة 1982 صراحة على بعض هذه المصروفات واجاز تنزيلها من الدخل فيما ترك باقي المصاريف المشمولة بالتنزيل طبقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها وما استقر عليه العمل في الهيئة العامة للضرائب، إذ نصت المادة(8) من القانون بالآتي ((ينزل من الدخل كل ما ينفقه المكلف للحصول عليه خلال السنة التي نجم فيها والمؤيد حساباتها بوثائق مقبولة)) وأياً كان هذه النفقات فإن اهم الأسس التي يجب مراعاتها من لدى الفاحص الضريبي في تنزيل النفقات من الدخل الخاضع للضريبة هي ان تكون النفقة : (رمضان، 2002: 438)

- أ- متصلة اتصالاً مباشراً بنشاط المنشأة الخاضع للضريبة وتخص السنة التي تحقق فيها الإيراد.
- ب- ان تكون النفقة حقيقية وليست احتمالية وذلك انها قد حدثت فعلاً ولا يجوز تنزيل المخصصات التي تحتجزها المنشأة لمقابلة نقص محتمل في احد الموجودات او زيادة محتملة في احد المطلوبات.
- ت- لازمة للحصول على الإيراد او المحافظة عليه ضرورة للعمل .
- ث- مبلغها معقول او معتدل وغير مبالغ فيه.
- ج- حدثت فعلاً وموثقة بمستندات تقتنع بها الادارة الضريبية .

3..فحص الميزانية العمومية: هي عبارة عن ملخص تاريخي لكل من الأصول او المنافع الاقتصادية التي ستحصل عليها المنشأة، وتوضح الميزانية العمومية المعلومات الخاصة بنتيجة استثمارات المنشأة المتمثلة في الأصول ومصادر هذه الاستثمارات المتمثلة في الدائن وحقوق الملكية(صاحب ، 2008: 103)

وتحتوي قائمة المركز المالي الفقرات الآتية:

أولاً: الأصول الثابتة: تشير الأصول الثابتة الى جميع الممتلكات التي تملكها المنشأة سواء كانت منقولة ام ثابتة، ويتم استغلال هذه الممتلكات لمدة تزيد عن سنة وتعد من أهم ممتلكات المنشأة التي على اساسها تحدد الإيرادات والارياح ويمكن ان تكون هذه الأصول ملموسة كالأراضي والمباني والأثاث وغيرها او اصول غير ملموسة مثل شهرة شركة وبراءة الاختراع وحقوق النشر والعلامات التجارية ، ويجب على الفاحص الضريبي اتباع ما يأتي عند تدقيق شروط الأصول الثابتة(كامل، 2016: 45) :

أ- فحص صحة احتساب الأندثار على وفق النسبة المقررة في النظام والتأكد من عدم وجود تغيير في أسس الاحتساب بين سنة الفحص والسنة السابقة.

ب- مقارنة الموجودات الثابتة في سنة الفحص مع السنة السابقة لمعرفة ما حدث لها من زيادة اونقص(صاحب، 2008: 103)

ت- التحقق من وجود الأصل وملكية الأصل وهذا يتطلب ان يقوم بالجرد الفعلي والاطلاع على مستندات اثبات الأصول التي في حيازته(صحن وآخرون، 2007: 140)

ثانياً: الاصول المتداولة : يتم ترتيبها في الميزانية العمومية وفقاً لسهولة وسرعة تحويلها الى النقد وتمثل(النقدية في الصندوق ولدى المصارف الأخرى، المخزون السلعي، والاستثمارات قصيرة الأجل، الكمبيالات المخصومة، الحسابات الجارية المدينة والدائنة... الخ).(ظاهر وسعادة، 2010: 301)

على الفاحص الضريبي ان يتأكد من عدة نقاط وهي:

أ- فحص كشف حساب البنك الخاضع بالمكلف ومتابعة الإيرادات والمحسوبات مع مقارنتها بعمليات المنشأة الثابتة بالدفاتر وذلك بالاطلاع على مذكرة تسوية البنك حيث قد يكشف ذلك عن اسباب عدم مطابقة الرصيد الدفترى بالرصيد الوارد يكشف حساب البنك(عطا، 2008: 323)

ب- فحص المخزون ، ويمثل حساب المخزون الذي يظهر في المنشأة التجارية البضاعة تامة الصنع والبضاعة المشتريات لغرض البيع دون إجراء اي عمليات عليها وفي الشركات الصناعية فإن حساب المخزون في الميزانية يشمل الانتاج التام وغير التام والمواد الخام(كامل، 2016: 45)

ت- القيام بالجرد الفعلي لسحاب النقدية والتأكد من الرصيد.

أ- طلب كشوفات تحليلية بحسابات الذمم المدينة بضمنها اوراق القبض كما في تاريخ اعداد الميزانية العمومية لأجراء المطابقة مع سجل الاستاذ العام والتحقق من قانونية المبالغ المقيدة بالحسابات امكانية تحصيل هذه الديون واجراء الفحص لقوائم البيع الآجل واشعارات رد المبيعات والكميات المسحوبة والمتحصلة من العملاء ، والخصم المسموح به (مراد، 1990:93)

ثالثاً: الخصوم المتداولة (المطلوبات): وتشمل المطلوبات المتداولة، الحسابات الجارية الدائنة والودائع والحسابات الدائنة الأخرى، الإيرادات المقبوضة مقدماً، والفوائد المقبوضة وغير المستحقة (الزبيدي، 2014: 48) وعلى الفاحص الضريبي ان يتأكد من الآتي:-

(كامل، 2016: 46)

1. تسجيل عمليات الشراء بالآجل ومردودها وعمليات التسديد لموردين واوراق الدفع والصكوك الصادرة عن طريق الفحص المستندي الاختياري.
 2. ان كل الالتزامات المترتبة على الشركات لغاية تاريخ إعداد قائمة المركز المالي قد تم اظهارها في السجلات وتم تبويبها بشكل صحيح في القائمة.
 3. الضبط الداخلي لجميع الخصوم المتداولة على مستوى عالي من الكفاءة.
 4. وجوب الافصاح عن اي موجودات مقدمة كضمان لقرض اودين او اية التزامات مادية لم يجري تسديدها بعد وعناصر الالتزامات الغير عادية ومادية في مبلغها التي نشأت بع انتهاء السنة المالية.
- رابعاً. الخصوم طويلة الآجل وحق الملكية: يقصد بها الالتزامات التي لا يطلب تسديدها الا بعد فترة زمنية وتشمل القروض الطويلة الأجل كافة والقروض المصرفية والسندات التي لا توجد نية لدى الشركات لسدادها خلال السنة المالية من تاريخ الميزانية. (الصبان وعلي، 2007: 362) كما انها تشمل عقود الشراء التي يتم تسديدها خلال فترة تزيد عن سنة مثل شراء موجودات ثابتة باهضه الثمن يوافق البائع على تسديدها بالدفع المؤجل لفترة تزيد عن السنة او على شكل اقساط التي تستبعد قيمتها (الاقساط المستحقة سنوياً) وتوضع ضمن الخصوم المتداولة كونها تسدد عن طريق استخدام اصول متداولة للوفاء بها، اما حقوق الملكية فتكون من ثلاث شروط رئيسية هي (راس المال، الارباح المحتجزة ، الاحتياطات) (صاحب ، 2008: 107)، ويجب على الفاحص الضريبي عند فحصه للخصوم طويلة الأجل التأكد من أرصدة حسابات الخصوم طويلة الأجل وانها تعبر عن كل الالتزامات الفعلية المتحققة للمشروع في تاريخ اعداد الميزانية وفي ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (أبو هيبه، 2012: 127)
- كما يجب ان يتضمن عمله الاطلاع على كشوفات تحليلية للخصوم طويلة الأجل تتضمن المطلوبات كافة والموافقات التي ادت الى نشوئها وإجراء الفحص والتدقيق عليها ومطابقتها مع السجلات (الريبيعي، 2013: 34)
- اما حقوق الملكية التي تمثل صافي أصول المنشأة (الفرق بين مجموع الأصول ومجموع الخصوم) والتي تختلف تسميتها والبنود المكونة منها باختلاف الشكل التنظيمي للوحدة المحاسبية، فاذا كانت المنشأة فردية يطلق على حقوق الملكية اسم حقوق اصحاب المنشأة وفي شركة التضامن تسمى حقوق الشركاء، اما في الشركة فيطلق عليها حقوق المساهمين او حقوق حملة الأسهم (صاحب، 2008: 107).

وتتمثل البنود الرئيسية لحقوق الملكية بالآتي:

رأس المال: يوضح حساب رأس المال قيمة رأس المال المصرح به وعدد الأسهم والقيمة الاسمية لتلك الأسهم ويجب على الفاحص الضريبي التأكد من ان العمليات الخاصة برأس المال قد تمت بناء على موافقة السلطات المختصة وان مجلس الادارة قد اخذ بالنصوص القانونية الخاصة به فضلاً عن التأكد من صحة الافصاح عنه في الميزانية العامة (الزبيدي، 2014: 48)

الارباح المحتجزة: وهي جزء من الأرباح القابلة للتوزيع على المساهمين التي تقرر المنشأة عدم التصرف بها وتحتجزها جانباً لأسباب معينة وتستثمرها داخل المنشأة او خارجها او بكلا المجالين، وهي عادة تمثل الرصيد المرسل من الاعوام السابقة مضافاً اليه الارباح القابلة للتوزيع هذه السنة مطروحاً منه (التوزيعات النقدية+ الاحتياطات المكونة لهذه السنة) (صاحب ، 2008: 108) وعلى الفاحص الضريبي التأكد من الرصيد في اول المدة بعد الاطلاع على قائمة المركز المالي للسنة السابقة والتأكد من رصيد هذه الارباح في

السنة الحالية، واخضاع ارباح هذه السنة فقط الى الضريبة كون الارباح المحتجزة للسنوات السابقة قد تم اخضاعها للضريبة سابقاً. (كامل، 2016: 48)

ومن خلال الاجراءات يتم التوصل الى نتائج نهائية لمرحلة الفحص الضريبي يجب على الفاحص الضريبي بعد انتهائه من عملية فحص دفاتر وسجلات المكلف ان يحدد مدى امانتها وهل هي شاملة لكافة اوجه نشاط المكلف ؟ ومدى إظهارها لحقيقة ارباحه ومدى انتظامها وفقاً للأصول المحاسبية السليمة (عطا، 2002: 152) ، ومن خلال ذلك يتم اعداد تقرير من قبل الفاحص الضريبي لنتيجة الفحص وتتجلى هنا حالتين هما :- (صاحب، 2008: 85) أولاً: قيام الادارة الضريبية بتعديل الاقرار وتصحيحه، اي يقوم الفاحص باعتماد الدخل الصافي الوارد في حسابات المكلف او الاقرار و اجراء بعض التعديلات .

ثانياً: قبول الادارة الضريبية للإقرار المقدم من لدى المكلف، وذلك بعد التأكد من ان النتيجة صحيحة وتصلح أساساً للتقدير فيقوم المخمن بربط الضريبة على الارباح الصافية الواردة بالإقرار .

ثانياً: الاطار النظري العام للوعاء الضريبي والحصيلة الضريبية

1- مفهوم وتعريف الوعاء الضريبي: يعد الوعاء الضريبي الاساس بتحديد فرض الضريبة من خلال عدة طرائق مختلفة لتحديد والوصول الى الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة، لذا يتمتع اختيار الوعاء الضريبي بأهمية بالغة في سياسة الدولة الضريبية ،اذ تتوقف عدالة الضريبة ووفرة حصيلتها على حسن إختيار وعائها(رمضان، 2002: 62) وسوف نتعرف عليه من خلال التعاريف الاتية:

جدول (2-2) تعاريف الوعاء الضريبي

ت	المصدر	التعريف
1	(بوزيدة، 2010: 30)	هو المال او المادة أو الشخص الخاضع للضريبة، مع ضرورة توافر العنصر الزمني لهذا الوعاء (فقد تفرض الضريبة سنوياً، أو عند جني المحصول ..الخ)حسب الانظمة المحددة لذلك.
2	(الجفيري، 2017: 40)	هو الموضوع او المادة الذي تفرض عليهم الضريبة من دخل أو ايراد وغيرها، بمعنى أخر هو الثروة بشكل عام.
3	(سرحان، 2022: 58)	هو المال أو صافي الإيراد الذي يحصل عليه المكلف المعنوي او الطبيعي من مصدر معين أو مجموعة مصادر معينة والذي يتم تحديده من قبل الادارة الضريبية وفق قانون أو تعليمات أو ضوابط لغرض الوصول للمال الذي يخضع له الضريبة.

ومن خلال التعاريف اعلاه يمكن توضيح الوعاء حسب ما جاء تعريفه عبر السنين بالاتفاق على أنه حجم المادة التي تخضع الى الضريبة من قبل الدولة لتكون لصالحها الحصيلة على أن تكون هذه المادة مستحقة للضريبة وفق القوانين العامة للدولة ولهيئة العامة للضرائب .

2. مفهوم وتعاريف الحصيلة الضريبية: تُعد الحصيلة الضريبية الهدف الأساس للإدارة الضريبية، من اجل تزويد الخزينة العامة للدولة بالأموال اللازمة بهدف تنفيذ المشاريع العامة التي تسعى الدولة لتحقيقها ،اذ تقوم الإدارة الضريبية بتحصيل الضريبة والتي تعني مجموعة من الأنشطة التي تمارسها الإدارة الضريبية في سبيل وضع القوانين والانظمة الضريبية موضع التنفيذ، وبذلك جمع المتحصلات الضريبية وتأمينها(سرحان ، 2022: 49) وسوف نتعرف عليها من خلال التعاريف الاتية:

جدول (2-3) تعاريف الحصيلة الضريبية

ت	المصدر	التعريف
1	(صبري،2018:62)	هي جميع المبالغ التي تحصل من قبل الادارة الضريبية بغرض الضرائب على الاشخاص الطبيعيين ، المعنويين الخاضعين لها قانوناً في أية دولة في مدة زمنية معينة.
2	(شاهر،2018:66)	أنها المبالغ التي تجنى من قبل الادارة الضريبية بعد تحديد المادة الخاضعة لدخول الاشخاص سواء كانوا طبيعيين او معنويين للقوانين الضريبية.
3	(العبيدي،2019:50)	هي الحصيلة التي تتمثل بالأموال التي تحصل عليها الدولة من فرض الضرائب المختلفة .

ومن خلال ما تقدم في التعاريف اعلاه يُرى أن الحصيلة الضريبية هي نسبة المقدار التي تحصل عليه الدولة من الاموال مقابل الوعاء الخاضع للضريبة من كل شخص كان فرد أم شركة يمتلك وعاء وجبت عليه فرض الضريبة ضمن القوانين والتعليمات الخاصة بالدولة .

3- أهمية الحصيلة الضريبية :-يمكن توضيح دور وأهمية الحصيلة الضريبية من خلال النقاط الآتية:-

1. قدرة الدولة على تحقيق أهداف اقتصادية من خلال تنفيذها للإيرادات الضريبية ، لأن الضرائب تعد وسيلة مؤثرة بيد الدولة للتأثير في الأوضاع الاقتصادية، مثل تشجيع الصادرات وتنمية قطاع أكثر من آخر وتشجيع الانتاج الوطني وغيرها (العبيدي،2011:256).
2. بسبب جرائم التهرب الضريبي يتم تحصيل الاموال من المصادرة والغرامات أو الجمارك أو الضرائب الخاصة بالمبيعات فتذهب الى الخزينة العامة، وتمثل جزء من مصادر النفقات العامة للدولة التي تقوم بدورها بأنفاقها على المشروعات، والمرافق العامة حتى تتمكن من تحقيق النفع العام للجمهور، أي عندما تدخل الحسابات، وموارد الدولة لمجابهة النفقات العامة المتزايدة، وتقليل نسبة العجز في الموازنة العامة للدولة التي تزداد أو عام بعد عام (قطب،2006:499).
3. أن الإيرادات الضريبية تسهم في تقليل الفوارق بين فئات المجتمع، من ناحية حجم الملكية ، وما يحصلون عليه من دخل، لأن الضرائب تعد من أحسن الطرق لأعاده توزيع الدخل داخل الاقتصاد (kreinin,2010:102).
4. من أجل قيام الدولة بوظائفها الرئيسية يجب تقديم الاموال اللازمة، والتي أخذت بالازدياد والاتساع بمرور الوقت نتيجة للتطور الاقتصادي، الاجتماعي الذي تطلب تدخل الدولة بهذا القدر في أغلب جوانب حياة المجتمع (العبيدي،2011:255).
5. تعتبر الإيرادات المتأتية من الرسوم الجمركية حصيلة ضخمة ووفيرة ومعيناً خصباً يمد خزينة الدولة بالموارد اللازمة لتسيير أمور الاقتصاد وانجاز مهامها الاتفاقية الجارية والاستثمارية (شكور وأحمد، 2022:385).

المبحث الثالث: التأطير العملي (التطبيقي) :- يوضح هذا المبحث الجانب العملي للبحث من خلال عرض حالتين لبيانات مالية مقدمة من قبل المكلف الى الادارة الضريبية وبسبب عدم الاتفاق بين المكلف والادارة الضريبية على وعاء ومبلغ الضريبة لعدم قناعة المخمن الضريبي بالبيانات المالية وتمسك المكلف بنتائج حساباته تم احالة اضبارة الاخير الى قسم الرقابة والتدقيق الداخلي لغرض فحص وتدقيق هذه البيانات من خلال اجراءات الفاحص الضريبي وبيان دور هذه الاجراءات في زيادة او نقصان الحصيلة الضريبية.

أولاً: عرض حالتين لبيانات مالية مقدمة من المكلف

1- شركة (A) للتجارة العامة والوكالات التجارية المحدودة -2018.

أولاً: معلومات عامة عن الشركة:- تأسست الشركة بموجب شهادة التأسيس المرقمة (م.ش-1990) في 2016/9/6 وبرأس مال مقداره (2) مليار دينار عراقي.

ثانياً: نشاط الشركة:- يتركز عمل الشركة المذكورة على التجارة العامة (تجارة حديد التسليح) لتحقيق هدف الشركة المتمثل في استثمار رؤوس الأموال الوطنية لدعم الاقتصاد المحلي عن طريق ممارسة الشركة لأعمالها في مجال التجارة العامة والوكالات التجارية المحدودة.

ثالثاً: نتيجة نشاط الشركة للسنة المالية المنتهية في 2018/12/31:

1- قدمت الشركة القوائم المالية المصادق عليها من قبل مراقب الحسابات الى الإدارة الضريبية قبل 2019/5/31 وهي كالاتي:

- تقرير مراقب الحسابات.
- كشف العمليات الجارية.
- كشف الميزانية العمومية والكشوفات التحليلية.

2- أظهرت حسابات الشركة المذكورة للسنة المالية المنتهية في 2018/12/31 فائض العمليات الجارية بمبلغ مقداره (1099603550) دينار وكما مبين في الجدول أدناه:

جدول (1-3) الإيرادات والمصروفات وفائض العمليات الجارية بموجب حسابات الشركة

التفاصيل	المبلغ / دينار
اجمالي الإيرادات لسنة 2018	7930435500
اجمالي المصروفات لسنة 2018	6830831950
فائض العمليات الجارية لسنة 2018	1099603550

3- الضريبة التي تفرض على الشركة طبقاً لنتائج الحسابات تحتسب على النحو الآتي:

- الربح بموجب حسابات الشركة X نسبة الضريبة = مبلغ الضريبة

$$164940533 = 15\% \times 1099603550 \text{ دينار}$$

جدول (2-3) وعاء الضريبة والحصيلة الضريبية بموجب حسابات الشركة

وعاء الضريبة بموجب حسابات الشركة	الحصيلة الضريبية بموجب حسابات الشركة
1099603550 دينار	164940533 دينار

رابعاً: موقف الإدارة الضريبية: تم رفض القوائم المالية المقدمة من الشركة المذكورة لعدم قناعة الإدارة الضريبية بها وتم احتساب وعاء الضريبة ومبلغ الضريبة وفقاً للضوابط الهيئية العامة للضرائب حيث اظهرت مذكرة التخمين الآتي:

- الإيرادات الكلية لسنة 2018 X نسبة الضوابط السنوية = الربح الضريبي (وعاء الضريبة)

$$1586087100 = 20\% \times 7930435500 \text{ دينار}$$

- الربح الضريبي بموجب الضوابط السنوية X نسبة الضريبة = مبلغ الضريبة المستحقة

$$237913065 = 15\% \times 1586087100 \text{ دينار}$$

جدول (3-3) وعاء الضريبة والحصيلة الضريبية بموجب الضوابط السنوية

وعاء الضريبة بموجب الضوابط السنوية	الحصيلة الضريبية بموجب الضوابط السنوية
1586087100 دينار	237913065 دينار

خامساً: الملاحظات المذكورة من قبل قسم الرقابة والتدقيق الداخلي بخصوص حسابات الشركة.

نتيجة لتمسك الشركة. بحساباتها ورفضها التقدير بموجب الضوابط السنوية تم احالة اضبارة الشركة الى قسم الرقابة والتدقيق الداخلي لغرض اجراء الفحص والتدقيق الضريبي لحسابات الشركة لسنة 2018 وتم تثبيت الملاحظات التالية:

1- قدمت الشركة الدفاتر والسجلات لغرض فحصها وتدقيقها وهي كالاتي:

- سجل اليومية العامة
- سجل الأستاذ العام

• سجلات و سندات الصرف والقبض للسنة المالية موضوع البحث

• التأييدات والمستندات والوصولات الخاصة بالإيرادات والمصروفات للسنة المالية موضوع البحث

2- فحص وتدقيق الإيرادات: بلغت الإيرادات بموجب القوائم المالية للشركة لسنة 2018 مبلغ مقداره (7930435500) دينار

ناجم عن بيع حديد التسليح حيث قدمت الشركة دفتر وصولات عدد (12) دفتر من تسلسل 401 بالتاريخ 2018/1/2 الى الرقم 961 بتاريخ 2018/11/30 تمثل مبيعات حديد التسليح وبعد قيام الفاحص الضريبي بإجراء الفحص والتدقيق الضريبي لهذه الإيرادات. تبين انها مطابقة لما ورد في القوائم المالية للشركة.

3- فحص وتدقيق المصروفات : بلغت المصروفات بموجب القوائم المالية لسنة 2018 مبلغا ومقداره (6830831950)

دينار وهي تمثل المصاريف السلعية والخدمية وكافة المصاريف الأخرى وعند فحصها وتدقيق هذه المصروفات تبين الآتي:

- الضرائب والرسوم: بلغت هذه المصاريف بموجب القوائم المالية لسنة 2018 مبلغ مقداره (51332955) دينار قدمت

الشركة ما يعزز هذا الحساب من وصولات صادرة من الشركة العامة لموانئ العراق ناجمة عن عوائد واجور الميناء المترتبة على الخدمات البحرية للبوخر حيث قام القسم بإرسال كتاب الى قسم الاستقطاع المباشر بالعدد 1166 في 2019/7/26 لبيان موقف الشركة للسنة المالية 2018 وجاءت الاجابة بان الشركة متحاسبة لغاية 2018 استناداً الى كتاب قسم الاستقطاع المباشر بالعدد 2938 في 2019/7/28 وبعد فحص وتدقيق هذه الوصولات تبين للفاحص الضريبي انها مطابقة لما ورد في القوائم المالية للشركة لسنة 2018.

- مصروفات نقل السلع والخدمات: بلغت هذه المصروفات بموجب القوائم المالية للشركة لسنة 2018 مبلغ مقداره

(82738318) دينار حيث قدمت الشركة كشوفات باسماء السواق وارقام مركباتهم الذين قاموا بنقل حديد التسليح من ميناء

ام قصر الى مخازن الشركة وحسب الحمولة وقدمت الشركة العناوين للسواق وسنوياتهم وبعد القيام بإجراءات الفحص والتدقيق الضريبي. تبين للفاحص الضريبي انها مطابقة لما ورد في القوائم المالية.

- أجور تنظيم وتدقيق الحسابات: بلغت اجور تدقيق وتنظيم الحسابات بموجب القوائم المالية لسنة 2018 مبلغ ومقداره

(100000000) دينار قدمت الشركة ما يعزز هذا الحساب بموجب وصل تسديد لمراقب الحسابات ومحاسب الشركة

وبعده قيام الفاحص الضريبي بفحص وتدقيق هذه الوصولات تبين انها مطابقة لما ورد في القوائم المالية.

- استئجار مباني: وردت هذه المصروفات بموجب القوائم المالية لسنة 2018 مبلغ ومقداره (36000000) دينار قدمت

الشركة عقود الايجار بنفس المبلغ الوارد وبعد قيام الفاحص الضريبي بفحص وتدقيق هذه العقود تبين ان هذه العقود غير مصدقة من كاتب العدل لذا تم رفض هذا المبلغ.

- المصاريف التي تم رفضها بالكامل من قبل الفاحص الضريبي كونها غير معززة بوثائق ومستندات ثبوتية علما ان هذا الرفض

يعتمد على الخبرة الفنية والكفاءة للفاحص الضريبي (الادوات الاحتياطية، لوازم ومهمات، ماء وكهرباء، دعاية وإعلان، اتصالات عامة، خدمات قانونية ، وخدمات مصرفية) وكانت هذه المصاريف بإجمالي مبلغ مقداره (106596718) دينار.

- مشتريات بغرض البيع: بلغت الكلفة المتمثلة بمشتريات لغرض البيع بموجب القوائم المالية لسنة 2018 مبلغ (5373637640) دينار وبعد قيام الفاحص الضريبي بفحص وتدقيق وصولات ومستندات الشراء لهذه الحساب تبين ان هناك قائمة مشتريات بمبلغ مقداره (124576100) مكررة مرتين وتم رفض هذه القائمة المكررة.
- المبلغ المتبقي من المصروفات لسنة 2018 والبالغ مقداره (1080525919) دينار يمثل المتبقي من المصروفات السلعية والخدمية والمصروفات الاخرى وبعد فحص وتدقيق هذا المبلغ تبين للفاحص الضريبي انه مطابق لما ورد في القوائم المالية.
- سادساً: تم احتساب الربح الضريبي (وعاء الضريبة) ومبلغ الضريبة بعد الفحص الضريبي على النحو الآتي:
- 1099603550 دينار صافي الربح المحاسبي للسنة المالية المنتهية في 2018/12/31
- تضاف : المصاريف المرفوضة ضريبياً
- 36000000 استئجار مباني
- 106596718 مصاريف عامة
- 124576100 مشتريات لغرض البيع
- 1366776368 الربح الضريبي (وعاء الضريبة)
- مبلغ الضريبة المفروضة على الشركة:
- 1366776368 X 15% = 205016455 دينار

جدول (3-4) وعاء الضريبة والحصيلة الضريبية بموجب الفحص الضريبي

وعاء الضريبة بموجب الفحص الضريبي	الحصيلة الضريبية بموجب الفحص الضريبي
1366776368 دينار	205016455 دينار

سابعاً: اتضح للباحث من خلال الجدول أدناه ما يلي:

جدول (3-5) مقارنة وعاء الضريبة والحصيلة الضريبية بين الضوابط السنوية والفحص الضريبي

نسبة التغيير 4 (1/2 - 100%)		الفرق 3 (2-1)		الفحص الضريبي 2		الضوابط السنوية 1	
الحصيلة الضريبية	وعاء الضريبة	الحصيلة الضريبية	وعاء الضريبة	الحصيلة الضريبية	وعاء الضريبة	الحصيلة الضريبية	وعاء الضريبة
(14%) انخفاض	(14%) انخفاض	32896610	219310732	205016455	1366776368	237913065	1586087100
		لصالح المكلف	لصالح المكلف				

- من خلال مقارنة وعاء الضريبة بين الضوابط السنوية والفحص الضريبي تبين ان للإجراءات الفاحص الضريبي دور في التحقق من صحة الوعاء حيث ادت هذه الإجراءات الى فحص وتدقيق الفقرات التي تعد مهمة للوصول الى تحديد عادل وحقيقي ومقبول نسبياً للدخل الخاضع للضريبة وبالتالي تقليل الوعاء بمقدار (219310732) دينار وبنسبة انخفاض (14%) لصالح المكلف.

- من خلال مقارنة الحصيلة الضريبية بين الضوابط السنوية والفحص الضريبي تبين ان الوصول الى صحة الوعاء من خلال اجراءات الفاحص الضريبي سوف ينعكس بدوره على الحصيلة الضريبية وبالتالي فان تقليل الوعاء ادى الى نقصان الحصيلة الضريبية بمقدار (32896610) دينار وبنسبة انخفاض (14%) لصالح المكلف .

2- شركة (B) للتجارة العامة المحدودة - 2017

أولاً: معلومات عامة عن الشركة :- تأسست الشركة بموجب شهادة التأسيس المرقمة (م.ش- 3452) في 2005 برأس مال مقداره (3) مليون دينار عراقي.

ثانياً نشاط الشركة :- يتركز عمل الشركة على تحقيق اهدافها المتمثلة القيام بالنشاط الاقتصادي لخدمة القطاع العام والقطاع الخاص والمواطنين في مجال التجارة العامة للأجهزة الكهربائية علمًا بوجود للشركة فروع في اربيل والبصرة.

ثالثاً: نتيجة نشاط الشركة للسنة المالية المنتهية في 2017/12/31:- قدمت الشركة القوائم المالية المصادق عليها من مراقب الحسابات الى الادارة الضريبية قبل 2018/5/31 وكانت كالتالي

تقرير مراقب الحسابات

كشف العمليات الجارية

كشف الميزانية العامة.

اظهرت حسابات الشركة المذكورة للسنة المالية المنتهية في 2017/12/31 فائض العمليات الجارية بمبلغ مقداره 265823406 دينار كما مبين في الجدول ادناه:

جدول (6-3) الايرادات والمصروفات وفائض العمليات الجارية بموجب حسابات الشركة

التفاصيل	المبلغ / دينار
اجمالي الإيرادات لسنة 2017	6992217042
اجمالي المصروفات لسنة 2017	6126393636
فائض العمليات الجارية لسنة 2017	865823406

الضريبة التي تفرض على الشركة طبقاً لنتائج الحسابات تحسب على النحو التالي.

صافي الربح بموجب حسابات الشركة X النسبة الضريبية = مبلغ الضريبة

$$129873511 = 15\% \times 865823406 \text{ دينار}$$

جدول (7-3) وعاء الضريبة والحصيلة الضريبية بموجب حسابات الشركة

وعاء الضريبة بموجب حسابات الشركة	الحصيلة الضريبية بموجب حسابات الشركة
865823406 دينار	129873511 دينار

رابعاً: موقف الادارة الضريبية:- تم رفض القوائم المالية المقدمة من الشركة لعدم قناعة الادارة الضريبية بها وتم احتساب وعاء

الضريبة ومبلغ الضريبة وفقاً للضوابط الهيئية العامة للضرائب حيث اظهرت مذكرة التخمين ما يلي:

الإيرادات الاجمالية لسنة 2017 X نسبة الضوابط السنوية الخاصة بالنشاط = الربح الضريبي (الوعاء الضريبي).

$$398443408 = 20\% \times 6992217042 \text{ دينار}$$

الربح الضريبي بموجب الضوابط السنوية X النسبة الضريبية = مبلغ الضريبة المستحقة

$$209766511 = 15\% \times 1398443408 \text{ دينار}$$

جدول (8-3) وعاء الضريبة والحصيلة الضريبية بموجب الضوابط السنوية (مذكرة التخمين)

وعاء الضريبة بموجب الضوابط السنوية	الحصيلة الضريبية بموجب الضوابط السنوية
1398443408 دينار	209766511 دينار

خامسًا: الملاحظات المذكورة من قبل قسم الرقابة والتدقيق الداخلي بخصوص حسابات الشركة نتيجة تمسك الشركة بحساباتها ورفضها التقدير بموجب الضوابط السنوية تم احالة اضبارة الشركة الى قسم الرقابة والتدقيق الداخلي لغرض اجراء الفحص والتدقيق لحسابات الشركة لسنة 2017 علما ان الشركة قامت بتسديد (25%) من مبلغ الضريبة المقدره بموجب الضوابط السنوية وتم تثبيت الملاحظات التالية:

قدمت الشركة الدفاتر والسجلات لغرض الفحص والتدقيق وهي كالآتي:

- سجل اليومية العامة

- سجل الأستاذ العام

- سجل الإيرادات والمصروفات

- بوكس فايل يحتوي على سندات الصرف والقبض الخاصة بالإيرادات والمصروفات للسنة المالية موضوع البحث.

1- فحص وتدقيق الإيرادات: بلغت الإيرادات بموجب القوائم المالية للشركة لسنة 2017 مبلغ مقداره (6992217042) دينار ومن خلال إجراءات الفاحص الضريبي الخاصة بفحص وتدقيق حسابات المبيعات الواردة بموجب قوائم البيع للشركة والمقتبسات الضريبية الواردة من الجهات المختصة تبين للفاحص الضريبي الشركة قامت بإخفاء إيرادات المبيعات وعدم الإفصاح عنها والبالغة (79630000) دينار وكما موضح في الجدول أدناه:

جدول (9-3) الإيرادات التي لم تفصح عنها الشركة

ت	سنة تحقيق الإيراد	المبلغ/ دينار	اسم الجهة
	2017	30000000	وزارة النقل
	2017	24000000	مديرية كهرباء بغداد/ الرصافة
	2017	10880000	وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
	2017	14750000	وزارة الإسكان و الاعمار
-	-	79630000	المجموع

تبين للفاحص الضريبي ان المبلغ (79630000) دينار ناجم عن قيام الشركة بإبرام اربعة عقود مع شركة البيارق العامة لغرض تجهيز الشركة المذكورة (G) محل الفحص بأجهزة انارة لغرض بيعها الى الجهات المذكورة في الجدول اعلاه مقابل عمولة تتراوح نسبتها ما بين (8%-10%) وقد قامت الشركة بتبويب المواد على حساب مخزن بضائع بغرض البيع عند ادخالها واخراجها من المخازن دون تثبيت كلفها على حساب مشتريات بغرض البيع كذلك ولم يتم تحميل حساب مبيعات بضائع بغرض البيع بالإيرادات الناجمة عن العقود اعلاه وهذا يعتبر خلاف لما ورد في المعالجة القيدية الخاص بالنظام المحاسبي الموحد.

2- فحص وتدقيق المصروفات: عند فحص وتدقيق المصروفات البالغة (6126393636) دينار تم تثبيت الملاحظات بخصوص المبالغ التالية:

- مصاريف خدمات الصيانة: بلغت هذه المصاريف بموجب القوائم المالية لسنة 2017 مبلغ (430000000) دينار ولدى قيام الفاحص بإجراءات الفحص والتدقيق للدفاتر والمستندات الخاصة تبين انها مصاريف رأسمالية خاصة بصيانة واطافة لبنايات الشركة وان هذا المصروف يجب ان يحمل على حساب المباني الا ان الشركة قامت بتحميله على حساب المستلزمات الخدمية واعتبارها مصروف ايرادي متعلق بنشاط الشركة.

- مكافآت لخدمات متنوعة: بلغت هذه المصروفات بموجب القوائم المالية لسنة 2017 مبلغ مقداره (26540000) دينار تم رفضه من قبل الفاحص الضريبي لعدم وجود وثائق ومستندات معرزة لهذا الصرف علماً ان الشركة حملت المبلغ المذكور على حساب المستلزمات الخدمية.

- حساب المصروفات الاخرى: عند تدقيق حساب المصروفات الاخرى البالغة (42000000) دينار اتضح للفاحص الضريبي ان المبلغ لا يتعلق بنشاط الشركة كذلك تعذر اثبات او توثيق هذا المبلغ بمستندات ثبوتية.

سادساً: تم احتساب الربح الضريبي ومبلغ الضريبة بعد الفحص الضريبي على النحو الآتي:

865823406 دينار صافي الربح المحاسبي للسنة المنتهية في 2017/12/31

تضاف المصاريف المفروضة ضريبياً

430000000 مصاريف خدمات الصيانة

265400000 مكافآت لخدمات متنوعة

420000000 المصروفات الأخرى

796300000 تضاف الإيرادات المقبولة ضريبياً والغير مدرجة .

1443993406 دينار الربح الضريبي (الوعاء الضريبي)

مبلغ الضريبة المفروضة على الشركة بعد الفحص الضريبي

الربح الضريبي بعد الفحص الضريبي X نسبة الضريبة = مبلغ الضريبة

216599010 = 15% X 1443993406 دينار

جدول (10-3) وعاء الضريبة والحصيلة الضريبية بموجب الفحص الضريبي

وعاء الضريبة بموجب الفحص الضريبي	الحصيلة الضريبية بموجب الفحص الضريبي
1443993406 دينار	216599010

سابعاً: اتضح للباحث من خلال الجدول أدناه ما يلي:

جدول (11-3) مقارنة وعاء الضريبة والحصيلة الضريبية بين الضوابط السنوية والفحص الضريبي

نسبة التغيير (%100-1/2)	الفرق 3 (2-1)		الفحص الضريبي 2		الضوابط السنوية 1		
	وعاء الضريبة	الحصيلة الضريبية	وعاء الضريبة	الحصيلة الضريبية	وعاء الضريبة	الحصيلة الضريبية	
3% زيادة	3% زيادة	6832499 لصالح الإدارة الضريبية	45559998 لصالح الإدارة الضريبية	216599010	1443933406	29766511	1398433408

- عند مقارنة الوعاء الضريبي بين الضوابط السنوية والفحص الضريبي تبين ان لإجراءات الفاحص الضريبي دور في التحقيق من صحة الوعاء حيث ادت هذه الاجراءات الى فحص وتدقيق الفقرات التي تعتبر مهمة للوصول الى تحديد عادل وحقيقي ومقبول نسبياً للدخل الخاضع للضريبة وبالتالي زيادة الوعاء بمقدار (45559998) دينار وبنسبة زيادة (3%) لصالح الادارة الضريبية.

- عند مقارنة الحصيلة الضريبية بين الضوابط السنوية والفحص الضريبي تبين ان الوصول الى صحة الوعاء من خلال اجراءات الفحص الضريبي سوف ينعكس بدوره على الحصيلة الضريبية وبالتالي فان زيادة الوعاء أدت الى زيادة الحصيلة الضريبية بمقدار (6832499) دينار وبنسبة زيادة (3%) لصالح الإدارة الضريبية .

- يتم فرض غرامة مثلي الضريبة على المكلف استنادا الى نص المادة 57 من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل لقيامه باخفاء بعض مصادر الدخل الخاضعة للضريبة عن الادارة الضريبية .

- اثبات فرضية البحث:- من خلال عرض الحالتين المذكورة انفا توصل الباحث الى ان الجانب العملي ينطبق مع فرضية البحث التي تنص (يقوم البحث على فرضية مفادها تساهم اجراءات الفاحص الضريبي في التحقق من صحة الوعاء وينعكس ذلك على

الحصيلة الضريبية بالزيادة والنقصان) اذ ان المخمن الضريبي اذا ماشك في صحة البيانات المالية المقدمة من المكلف فانه سوف يلجا الى تقدير الضريبة بموجب الضوابط السنوية ،مما قد يدفع بعض المكلفين الى التمسك بنتائج حساباتهم، الامر الذي يتطلب احالة البيانات المالية الى جهة محايدة تضمن فحص وتدقيق الحسابات وهي قسم الرقابة والتدقيق الداخلي من خلال اجراءات الفاحص الضريبي من خلال فحص الايرادات والافصاح عن ما تم إخاءه منها ،وكذلك فحص المصروفات واستبعاد ما تم تضخيمه منها وهذا سوف ينعكس بدوره على الحصيلة الضريبية سواء بالزيادة او النقصان.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

1. تلعب اجراءات الفاحص الضريبي دورا مهماً في التحقق من صحة الوعاء من خلال فحص الايرادات والافصاح عما تم اخفائه منها وكذلك فحص المصروفات واستبعاد ما تم تضخيمه منها وهذا بدوره سوف ينعكس على الحصيلة الضريبية سواء بالزيادة او النقصان لان توسيع الوعاء يعني زيادة الحصيلة الضريبية والعكس من ذلك تقليص الوعاء سوف يقلل الحصيلة الضريبية
2. ان اجراءات الفاحص الضريبي تعتمد في الاساس على قيام المكلف المتمسك بنتائج حساباته على تقديم المجموعة الدفترية والمستندية الى لجنة الفحص الضريبي وفي حالة الامتناع عن تقديمها يتعذر على الفاحص الضريبي القيام بإجراءات الفحص ويعتبر تمسك المكلف ملغياً.
3. ان الضوابط السنوية (التقديرية) المعمول بها في الهيئة العامة للضرائب الخاصة بتحديد الدخل قد اثرت سلبا في مصداقية البيانات المالية المعروضة امام السلطة المالية حيث تم ملاحظة عدم موافقة اغلب المكلفين على مبلغ التقدير الذي يكون في اكثر الحالات اعلى من المبلغ المحتسب بموجب البيانات المالية للمكلف .
4. ان عدم بذل مراقب الحسابات للعناية المهنية اللازمة عند القيام بواجبه المهني يؤدي الى جمع ادلة اثبات غير كافية وملائمة لأبداء رايه في القوائم المالية، وبالتالي عدم وثوق الادارة الضريبية بهذه القوائم وعدم اعتمادها في تقدير ضريبة الدخل.

ثانياً: التوصيات

1. السعي نحو تطبيق المبادئ والقواعد الاساسية في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة وبالتالي سوف يحفز المكلفين بالأداء والافصاح عن كافة المعلومات المحاسبية والادلة والاثباتات الخاصة بالفحص والتدقيق وهذا سوف ينعكس بدوره على الحصيلة الضريبية .
2. يجب ان يكون تقرير الفاحص الضريبي يتسم بالاستقلالية والحيادية وكذلك استخدام الوسائل العلمية وعدم اغفال الادلة والاثباتات التي تمكن الفاحص الضريبي من الكشف عن مصادر الدخل المختلفة .
3. يجب ان يكون عمل الفاحص الضريبي مستنداً الى اجراءات فحص وتدقيق واضحة وقوانين وتعليمات ضريبية نافذة .
4. ينبغي على مراقب الحسابات بذل العناية المهنية اللازمة عند القيام بواجبه المهني للحصول على الادلة والقرائن الكافية عند المصادقة على القوائم المالية، وهذا سوف يحفز الادارة الضريبية في الاعتماد على بيانات المكلف والابتعاد عن التقدير بموجب الضوابط التقديرية.

المصادر: Resources

1. ابراهيم ، ايهاب نظمي ، ومصطفى ، حسن توفيق ، "محاسبة المنشآت المالية "، الطبعة الاولى ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان ، الاردن ، 2009 .
2. ابو هيبه ، حامد طلبية محمد ، " اصول المراجعة " زمزم للنشر والتوزيع، عمان ، الاردن، 2012.
3. بري ، زين العابدين ، "مبادئ المالية العامة "، دار النهضة العربية ، بيروت ، لبنان ، 2009 .
4. البغدادي ، علي غانم شاكر ، (2015)، نظم المعلومات ودورها في تعزيز الايرادات الضريبية، دبلوم عالي معادل للماجستير في المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد .
5. بوزيدة ، حميد، " جباية المؤسسات "، ديوان المطبوعات الجامعية ،بن عكنون ، الجزائر، 2010.

6. الجفيري، علي حسن الملا، (2017)، النظام القانوني للضرائب في الكويت والاردن ، دراسة مقارنة لرسالة ماجستير في القانون، جامعة ال البيت .
7. حسين، ازار حسن ، (2011)، التدقيق الميداني وتأثيره على الحصيلة الضريبية ، بحث لنيل شهادة الدبلوم العالي المعادل للماجستير ، جامعة بغداد .
8. الربيعي ، خلود هادي ، ورشيد ، ارشد مكي ، تقويم دور نظام المعلومات في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، المجلد 8، العدد 24، 2013.
9. رمضان، خليل اسماعيل خليل ، " المحاسبة الضريبية" ، الطبعة الاولى ، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد ، 2002.
10. الزبيدي ، حسن سالم محسن ، (2014)، دور التدقيق الضريبي بأسلوب العينات في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، دبلوم عالي معادل للماجستير في الضرائب، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد .
11. سرحان ، علي مطشر محمد ، (2022)، النموذج مقترح لاعتماد النسب التصاعدية وفق الضوابط السنوية وانعكاساتها على الحصيلة الضريبية ، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد .
12. شاكر، كفاء عبد الكريم ، مساهمة الجهات الساندة في زيادة الحصيلة الضريبية ، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية ، مجلد 13، العدد 42، 2018.
13. شكور ، محمد مبارك ، واحمد، نضال رؤوف ،التنسيق بين ضريبة العقار والدخل واثره على الحصيلة الضريبية، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، مجلد 17، العدد60 ، 2022.
14. صاحب، عبد الرسول عبد العباس، (2008)، مدى الاخذ بأدلة الاثبات في الفحص الضريبي، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
15. صبري ، زينة فاضل ، (2018)، اثر استخدام الاجراءات التحليلية في تعزيز الثقة ومصداقية القوائم المالية المقدمة للإدارة الضريبية، دبلوم عالي معادل للماجستير ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
16. صحن، عبد الفتاح محمد ، وعبيد، حسن احمد، وحسن، شريفة علي،" اسس المراجعة الخارجية "، المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية ، 2007.
17. الضابط ، مدين محمد، (2013)، تقييم الفحص الضريبي في قانون ضريبة الدخل رقم 24 وتعديلاته في سوريا، جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 35، العدد 3.
18. ظاهر ، احمد حسن ، وسعادة ، يوسف مصطفى ، " محاسبة المنشآت المالية "، طارق للخدمات المكتبية ، بيروت ، لبنان ، 2010.
19. العبيدي ، سعد علي محمد، " اقتصاديات المالية العامة "، الطبعة الاولى ، دار دجلة ناشرون وموزعون ، بغداد ، 2011.
20. العبيدي ، ناهض نجم محمد، (2019)، الحوكمة ودورها في زيادة الحصيلة الضريبية في العراق ، دبلوم عالي معادل للماجستير ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد.
21. عسكر ، حميد طامي، (2020)، كفاءة الفاحص الضريبي وأثرها في الحد من مخاطر التهرب الضريبي، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية ، المجلد 15، العدد 53.
22. عطا، محمد حامد،" الفحص الضريبي علما وعملاً "، دار الطباعة الحرة ، الاسكندرية، 2002.
23. العمري، هشام محمد صفوت، "اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية " الطبعة الاولى، 1988.
24. الفريجات، ياسر صالح، "المحاسبة الضريبية على الرواتب والاجور" ، الطبعة الاولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان ، 2007.
25. قطب، محمد علي احمد ، الموسوعة القانونية والامنوية في حماية المال العام وفقا لأحكام القانون المدني والاداري والجناي والتشريع الاسلامي وراء الفقه واحكام القضاء واثر الخصخصة في ذلك ، 2006.
26. كامل، محمد عامر، (2016)، تقييم الفحص الضريبي باستخدام بعض الاساليب الاحصائية ، دبلوم عالي معادل للماجستير، جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية.
27. الكبسي، عبد الستار ، " الشامل في مبادئ المحاسبة "، الجزء الاول ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان الاردن ، 2003.
28. الكرطاني، خلدون سلمان محمد، (2016) التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني واثره على الحصيلة الضريبية، دبلوم عال معادل للماجستير، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية.
29. الكعبي، جبار محمد ،"التدقيق والفحص الضريبي"، الطبعة الثانية ، مكتب الكرار، بغداد، 2008.
30. مراد، خالد صلاح الدين، (1990)، الفحص الضريبي على الدخل واتجاهاته المعاصرة في العراق في ضوء قانون ضريبة الدخل الرقم 113 لسنة 1982، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب ، دبلوم عالي معادل للماجستير ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد.
31. النجار ، مجدي عبد السلام ، (2014)، مدى التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة واثرها في الكشف عن التهرب الضريبي ، رسالة ماجستير ، جامعة بنغازي، كلية الاقتصاد .

المصادر الانكليزية:

1. Kreinin, movdechai, international economics- apolicy approach, 2010.
2. Lessambo , felixl , " Auditing , assurance services, and forensics , one Edition, macmillan, USA, 2018.
- 3-jones sallym , " principles for taxation edition" university of Virginia,2004.
- 4-Dora hancock, " Taxation policy ", practice chapman hall, London , 1995.
- 5-whitten burg, " tax practice manual", butter worth & co London , 2015.