

The role of audit procedures in strengthening tax return - applied research in the General Tax Authority

Mays Qasim Ismail

Assist. Prof. Dr. Nidal Raouf Ahmed

Post Graduate Institute for Accounting and
Financial Studies -University of Baghdad

mays.Nada2102m@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

Received: 23/8/2024

Post Graduate Institute for Accounting and
Financial Studies -University of Baghdad

nidhal.r.874@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

Accepted:15/10/2024

Published:30/9/2025

Abstract

The subject of the tax refund is one of the important topics that requires verifying the accuracy of the calculation of tax deposits and tax revenues. Due to the differences in the basis of tax calculation and according to the type of taxpayer and the method of accounting, the issue must be given special importance, as the amounts deposited in the current account of the deposits are not considered revenue, but rather require going into a group of tax calculations. In order to determine the tax revenue and the remaining tax deposits, they must be returned to the taxpayer. Accordingly, a set of proper audit procedures are required that must be taken into account when carrying out the tasks of auditing deposits and tax refunds. The research concluded with a set of conclusions, the most important of which are revenues, deposits, and tax refunds, an integrated ring. One link cannot be overlooked from another when examining any one of these rings. Therefore, any error in one of these rings that may occur will result in an accompanying error in the other two rings, and a set of recommendations, the most important of which are It is necessary to prepare an intermediate account for tax refunds to facilitate tracking the refund amounts, their sources, and their relationship to the tax deposits account, and to include the annual financial statements with a statement showing the flow of tax refunds, detailed according to the refunding authorities.

Keywords: Tax, Tax deposits, Tax response, Audit procedures.

دور اجراءات التدقيق في تعزيز رد الامانات الضريبية / بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

أ.م.د. نضال رؤوف احمد

ميس قاسم اسماعيل

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد

المستخلص

يعد موضوع الرد الضريبي من المواضيع الهامة التي يستلزم التحقق من صحة احتساب الامانات الضريبية والايادات الضريبية ولاختلاف اسس الاحتساب الضريبي وحسب نوع المكلف وطريقة التحاسب يجب ايلاء الموضوع اهمية خاصة اذ ان المبالغ المتجعة في الحساب الجاري الخاص بالامانات لا يعد ايراد بل يتطلب الخوض بمجموعة من التحاسب الضريبي حتى يمكن تحديد الايراد الضريبي وما تبقى من الامانات الضريبة يجب اعادتها الى المكلف الضريبي واستناداً لذلك يتطلب وجود مجموعة من الاجراءات التدقيقية السليمة التي يجب مراعاتها عند القيام بمهام تدقيق الامانات والرد الضريبي وخلص البحث الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها الايرادات والامانات والرديات الضريبية حلقة متكاملة لا يمكن اغفال حلقة عن اخرى عند تدقيق اي واحدة من تلك الحلقات وبالتالي اي خطأ في حلقة من هذه الحلقات الممكن حدوثه بالنتيجة سوف يكون هناك خطأ مصاحب له في الحلقتين الاخرى ومجموعة من التوصيات اهمها ضرورة اعداد حساب وسيط للرديات الضريبية لتسهيل تتبع مبالغ الرديات ومصادرها وعلاقتها بحساب الامانات الضريبية وتضمنين القوائم المالية السنوية بكشف يوضح تدفق الرديات الضريبية مفصلة حسب جهات الرد.

الكلمات المفتاحية: الضريبة، الامانات الضريبية، الرد الضريبي، اجراءات التدقيق.

المقدمة: Introduction

تعد الإيرادات الضريبية من أهم مصادر تمويل الخزينة العامة العراقية بعد المصدر الرئيسي المتمثل بالإيرادات النفطية ولانعكاس هذا المورد المهم في تمويل المشاريع الاقتصادية فضلاً عن مساهمته في توفير الخدمات بمختلف أنواعها ولارتباط تحقق هذا الإيراد بتحقيق الامانات الضريبية ويتحقق الرد الضريبي بعد التحاسب السنوي للمكلفين ولكون تلك العملية منظمة بموجب القوانين والتعليمات المنظمة لأعمال الهيئة العامة للضرائب التي يجب مراعاتها عند القيام بأعمال التدقيق اوجب على القائمين بأعمال الرقابة الداخلية بمختلف أنواعها التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لابد من مراعاة تلك القوانين والتعليمات بما يضمن المحافظة على هذا المورد المهم وتأسيساً على ذلك انطلق هذا البحث من خلال التعريف بالضريبة وما هي الحسابات المهمة المتمثلة بتحقيق الإيراد الضريبي ومن أهمها الامانات الضريبية وما ينجم عنها من الرد الضريبي ووضع اجراءات تدقيقية مقترحة لمراعاتها عند القيام بأعمال الرقابة والتدقيق الداخلي .

المبحث الاول: منهجية البحث ودراسات سابقة

منهجية البحث

تمثل منهجية إطار البحث العلمي المتضمنة مشكلة البحث وهدفه، أهميته، فرضيته، الحدود المكانية، وكما يأتي:

١-١ مشكلة البحث: تبرز مشكلة البحث في عدم وجود اجراءات تدقيقية واضحة ومكتوبة يعمل فيها المدققون في الهيئة العامة للضرائب والذي ينعكس على صحة تدقيق الامانات والرديات الضريبية.

١-٢ اهداف البحث: يهدف البحث إلى:

أ- بيان الاسس الواجب اعتمادها لغرض تعزيز الامانات والرديات الضريبية للوصول الى الكفاءة في تحقيق أهداف الهيئة العامة للضرائب.

ب- وضع مجموعة من المقترحات والتوصيات لتجاوز نقاط الضعف الموجودة في عملية التدقيق للهيئة العامة للضرائب.

ج- وضع مجموعة من الاجراءات التدقيقية المقترحة من شأنها ان تعزز من مبالغ الامانات والرديات الضريبية.

١-٣ أهمية البحث: تأتي أهمية البحث من أهمية الحاجة إلى زيادة فاعلية التدقيق من خلال وضع اجراءات للتدقيق بخصوص الامانات والرديات الضريبية، فضلاً عن تشخيص اهم الامور المتعلقة بالمحاسبة بهما التي من شأنها ان تساهم في تعزيز تدقيق الامانات والرديات الضريبية.

١-٤ فرضية البحث: أن وجود اجراءات تدقيق سليمة لمبالغ الامانات والرديات الضريبية يعتمد عليها في عمليات التدقيق الخاصة بالهيئة العامة للضرائب تعزز صحة رد مبالغ رد الامانات الضريبية.

١-٥ الحدود المكانية والزمانية:

أ. الحدود المكانية: تم اختيار الهيئة العامة للضرائب إحدى تشكيلات وزارة المالية كمجال لتطبيق البحث وذلك لأهمية النشاط الذي تمارسه الهيئة ضمن القطاع المالي.

ب. الحدود الزمانية: اختيار بعض الحالات من السنوات (٢٠١٦ - ٢٠١٩) بسبب توافر البيانات بخصوص موضوع البحث.

دراسات سابقة

١-دراسة (الجوري، ٢٠٢١)

العنوان	دور المدقق الخارجي والفاحص الداخلي في تحسين الفحص الضريبي
طبيعة البحث	بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب/ مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية /جامعة بغداد وهو جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي المعادل للماجستير في الضرائب

تركزت مشكلة البحث في معرفة دور كل من المدقق الخارجي المتمثل ب (ديوان الرقابة المالية الاتحادي) والفاحص الداخلي في تحسين الفحص الضريبي ويمكن التعبير عن مشكلة البحث في إطار الاسئلة التالية ١- هل يساهم المدقق الخارجي في تحسين الفحص الضريبي وحماية حقوق الخزنة العامة. ٢- هل يساهم الفاحص الداخلي في تحسين الفحص الضريبي وحماية حقوق الخزنة العامة.	المشكلة
ان للمدقق الخارجي (ديوان الرقابة المالية الاتحادي) والفاحص الداخلي دور في تحسين الفحص الضريبي ومن ثم يؤدي هذا الدور الى ضمان حقوق الخزنة العامة من اليرادات الضريبية وذلك عن طريق التطبيق الصحيح للقوانين والانظمة والتعليمات الضريبية، عدم تناسب المؤهل العلمي (التحصيل الدراسي) لبعض الفاحصين الضريبيين اي ليس لديهم تخصص محاسبي وبالتالي لا تكون لديهم الصورة الكافية عند قراءة البيانات المالية والحسابات للمكلفين.	أهم الاستنتاجات
ضرورة قيام الادارة الضريبية بمتابعة الملاحظات المكتشفة من المدقق الخارجي (ديوان الرقابة المالية الاتحادي) أول بأول للمدد السابقة وإيلائها الاهتمام المناسب ومعالجتها والتي من شأنها ان تلقي بضررها على تحقيق اهداف الهيئة العامة للضرائب ولتحاشي ان تصبح تلك الملاحظات ظاهرة عامة لديها، ضروري جدا ان يكون الفاحص الداخلي الضريبي ذا مؤهل علمي في علوم المحاسبة لكي يتناسب مع حجم الاعمال والواجبات المكلف بها.	أهم التوصيات

٢-دراسة (عبد الغني، ٢٠١٦)

مدخل مقترح لتطوير نظام الفحص الضريبي بالتطبيق على مصلحة الضرائب الليبية.	العنوان
رسالة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة / جامعة المنصورة.	طبيعة البحث
استخدام الأساليب التقليدية في تطبيق عملية الفحص الضريبي.	المشكلة
ارتفاع وزيادة إدراك المستقضي منهم محل الدراسة لمقومات الإطار المقترح لتطوير الفحص الضريبي في مصلحة الضرائب الليبية.	أهم الاستنتاجات
ضرورة اعداد البرامج التدريبية الخاصة بكيفية تطبيق أساليب الإجراءات التحليلية للتعريف بأهميتها وكيفية تطبيقها في المراحل المختلفة لعملية الفحص الضريبي وضرورة حث الفاحصين على المشاركة بالدورات التدريبية للحصول على خبرة أكبر في مجال الفحص وبأقل تكلفة ووقت.	أهم التوصيات

٣-دراسة (العجيلي، ٢٠٢٢)

دور التدقيق الداخلي في تقويم الاداء المستدام وتأثيره في جودة التقارير المالية	العنوان
بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب / مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد وهو جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي المعادل للماجستير في الضرائب	طبيعة البحث
تقويم الاداء المالي والبيئي والاقتصادي من قبل أجهزة التدقيق الداخلي باستعمال بطاقة العلامات المتوازنة سيؤثر في جودة التقارير المالية	المشكلة
دور التدقيق الداخلي في تعزيز التقارير التي قامت بأعدادها، وقصور وضعف في القوانين والأنظمة المتعلقة بالتدقيق، وصعوبة في الإفصاح عن بيانات الاداء المستدام في القوائم المالية.	أهم الاستنتاجات
اعطاء المدقق الداخلي الصلاحيات المنصوص عليها كافة في القوانين والتعليمات النافذة ليأخذ دوره الرقابي والتدقيقي لممارسة نشاطه مما يعزز جودة التدقيق الضريبي.	أهم التوصيات

٤- دراسة (عمر والعباس ٢٠٢٢)

العنوان	دور التدقيق الداخلي في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية
طبيعة البحث	بحث منشور في مجلة ابحاث اقتصادية معاصرة، المجلد ٥، العدد ١
المشكلة	هل هناك دور جوهري لوظيفة التدقيق الداخلي لتحسين الاداء المالي في الشركة
أهم الاستنتاجات	هناك درجة عالية في تطبيق ممارسات انشطة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للشركة
أهم التوصيات	زيادة اهتمام الادارة العليا بتطوير مهارات الموظفين ذوي العلاقة بالتدقيق الداخلي من خلال اشراكهم في ورش عمل وندوات للمساعدة في تطوير مهاراتهم.

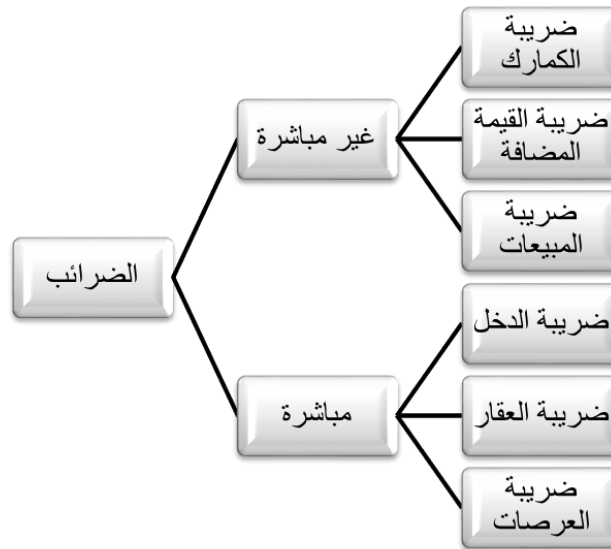
المبحث الثاني: الجانب النظري

٢-١ الضريبة تعريفها خصائصها انواعها:- من خلال تطور المجتمع واختلاف الحاجات الانسانية اسهمت الضريبة في تحقيق التنمية مع بروز الاهداف المتزايدة للمجتمع (عبدالله والخفاجي، ٢٠٢٣: ١٢٠) اذ عرفت الضريبة بانها "اقتطاع مالي إجباري غير عقابي تحدده الدولة ويلزم الأشخاص - الطبيعيون والمعنويون - بأدائه للدولة بصفة نهائية وبدون مقابل خاص مباشر، وذلك تمكينا للدولة من القيام بوظائفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية". (رؤوف، عواد ٢٠٢١: ١٨) وعرفت ايضا بانها "فريضة مالية نقدية تحصل عليه الدولة جبرا من الأفراد بدون مقابل بهدف تمويل نفقاتها العامة وتحقيق الأهداف التابعة من مضمون فلسفتها السياسية". (خليفة، ٢٠١٨: ٢٩)

وللضريبة خصائص يمكن ابراز اهمها بالآتي: (علي وغنام، ٢٠١٩: ٣)

- ١- الضريبة التزام نقدي: خلافا لما كان سائدا قديما حيث كانت الضريبة تفرض عينا ومع التقدم الاقتصادي والاجتماعي وظهور صعوبة جباية العينية للضرائب، أخذت الضريبة صفة الاستقطاع النقدي من مال المكلف.
- ٢- الضريبة اقتطاع جبري: المقصود بكون الاقتطاع جبريا بالضريبة أنه لا يتوقف على رضا المكلف. إذ تقوم الدولة بعقد اتفاق منفصل مع كل فرد فهو عمل من أعمال السلطة العامة. فالدولة تتفرد وحدها بتحديد النظام الضريبي.
- ٣- الضريبة تفرض بلا مقابل: تفرض الضريبة بلا مقابل، فلا يتوقع المكلف بدفع الضريبة أن تعود عليه بمنفعة خاصة مباشرة، ولكن تعود المنفعة عليه بصفته عضوا في المجتمع، من خلال المنفعة العامة التي تعود على جميع المواطنين، فليس من المنطق أن يطلب المكلف أي نفع مقابل دفعه للضريبة.
- ٤- الضريبة تهدف إلى تحقيق المنفعة العامة: الضريبة ليس هدفا في ذاتها انما هي أداة متاحة للدولة لتحقيق الاغراض والسياسات العامة، ففرض الضريبة لا يستهدف فقط توفير الاموال اللازمة لتغطية النفقات العامة للدولة فحسب، ولكنه تستهدف أيضا تحقيق النفع العام والمساهمة في تحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتنمية للدولة وتقسيم الضرائب الى نوعين مباشرة وغير مباشرة، الضرائب المباشرة تتمثل بالضرائب على الدخل والضرائب على الاشخاص والضرائب على الاموال (الدخل، العقار والعرضات) والضرائب غير المباشرة كضريبة المبيعات والضريبة الجمركية والضريبة على القيمة المضافة (الجادر، وعقيل ٢٠٢٣: ٤٩) وإدناه شكل يوضح ذلك:-

شكل (١) انواع الضرائب



المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على (الجادر، ٢٠٢٣: ٥٠)

٢-٢ الامانات والرديات الضريبية

عرفت الامانات بصورة عامة "بانها حسابات دائنة يقيد عليها المبالغ التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية ولا يتم اضافتها مباشرة على الايرادات لكونها ليست ايرادات فعلية أو لعدم استكمال إجراءات ومتطلبات الاعتراف بالإيراد ويقيد عليها المبالغ المستحقة للغير ولم تتمكن الوحدة الاقتصادية من حسمها على انواع بنود المصروفات المختصة أو تحويلها الى مستحقيها، وذلك لنفس سبب عدم استكمال الاجراءات. (الحساني والموسوي، ٢٠١٧: ١٥٢) ولا يختلف تعريف الامانات الضريبية عن الامانات بصورة عامة اذ تعد جزءاً منها واحد التصنيفات التي ترد ضمن تصنيفات الامانات التي صنفها الدليل المالي والمحاسبي لجمهورية العراق لسنة/٢٠١٣ الصادر عن وزارة المالية العراقية والتي تقع تحت حساب (امانات التحصيل الضريبي) وهناك مجموعة من المقومات والقواعد التي يجب مراعاتها عند تسجيل الامانات في الدفاتر والسجلات المحاسبية اهمها الاتي: (اسماعيل، ٢٠١٠: ٤٢٢)

١- ان قبض مبالغ الامانات بموجب وصل قبض يتم الاحتفاظ فيه وفق قوانين وتعليمات قبض المبالغ الخاصة بكل نوع من الأمانات.

٢- مسك سجلات محاسبية بمبالغ الامانات من قبل الوحدات المحاسبية يذكر فيه مقدار المبلغ ونوع الامانة، وتاريخها واسم صاحب الأمانة المالية

٣- من اولويات استرجاع الأمانة الى صاحبها هو قيام صاحب الامانات بتقديم طلب الأمانات الى المؤسسة المعنية، وعلى المؤسسة التأكد من سجل الأمانات لغرض استرجاعها.

٤- لا يجوز رد الامانات الى اصحابها واجراء تسويتها الا بموافقة الأمر بالصرف. عند موافقة الأمر بالصرف يرد مبلغ الامانة (ينبغي على المحاسب أن يذكر في مستند الصرف رقم وتاريخ مستند القبض وان يشرح كيفية رد الامانة واسباب ذلك معززا بختم الدائرة أو الحسابات).

٥- لا يجوز رد مبلغ الامانات في حالة فقدان صاحب الامانة وصل القبض الذي سلم بموجبه المبلغ للوحدة الاقتصادية الا بعد ان ينشر اعلانا في الصحف المحلية ويذكر فيه جميع تفاصيل المستند وخلال عشرة ايام من الاعلان إذا لم يراجع أحد مداعياً بالأمانة على ان يؤخذ منه تعهد شخصي بالإضافة الى شخص ضامن.

٦- إذا لم يراجع صاحب الامانة لرد مبلغ الامانة خلال خمس سنوات من تاريخ انتهاء السنة المالية فيعتبر المبلغ ايرادا نهائيا للخزينة العامة اما إذا راجع بعد خمس سنوات وكان لديه عذر مشروع فيجوز رد الامانة الى صاحبها وذلك بموافقة وزير المالية.

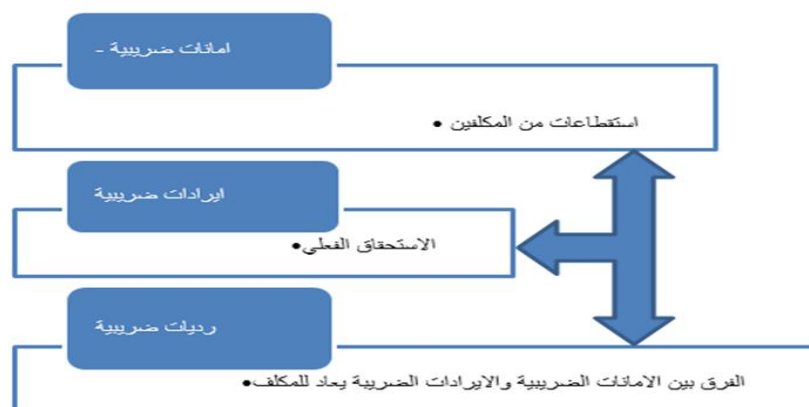
اما تعريف الرديات الضريبية رغم قلة المصادر بهذا الصدد فقد عرفها المشرع العراقي بانها (المبالغ التي على السلطة المالية ان ترد للمكلف ما كان قد دفعه اليها من الضريبة أكثر من المقدار المتحقق عليه بشرط ان يقدم طلبا بذلك خلال خمس سنوات اعتبارا من ختام السنة المالية التي دفعت فيها الزيادة) (قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣، ١٩٨٢ المادة ٤٩ المعدل) ويفهم من هذه المادة ان الرديات هي مبالغ مالية دفعها المكلف كضريبة وتبين بعد ذلك ان هناك زيادة في هذه المبالغ فتد للمكلف وفق القانون والتعليمات النافذة. قد تقع الإدارة الضريبية في خطأ مادي عند الجباية من المكلف او ان يكون التحصيل وفق ضوابط معينة تلزم التحصيل من المكلف بأكثر من الاستحقاق الفعلي والذي لا يمكن تحديده مسبقا لعدم التحاسب الضريبي في نهاية السنة ، ففي هذه الحالة يجب على الإدارة الضريبية رد المبلغ الزائد إلى المكلف وهنا يتحقق الرد الضريبي .اذ تحتاج الادارة وبشكل دوري الى المعلومات عن اوجه نشاط الوحدة الاقتصادية المختلفة وبشكل دوري من اجل اتخاذ القرارات المناسبة لأجراء التصحيحات اللازمة لتصحيح الانحرافات في الوقت اللازم وسم سياسة الوحدة الاقتصادية في المستقبل. (غضيب والحيدري، ٢٠٢٤: ٤٢) وأكد المشرع العراقي ضرورة توافر بعض الشروط لرد المبالغ الزائدة إلى المكلف وهي كالتالي: (الزهيري، ٢٠٠٦: ١٥٨)

١- تقديم المكلف طلباً تحريراً برد المبالغ الزائدة عن مبلغ الضريبة المتحققة إلى الإدارة الضريبية وقد استثنى المشرع من ذلك المكلفين الذين تجبى منهم الضريبة بواسطة الاستقطاع المباشر كالموظفين والمستخدمين والعمال ومن على شاكلتهم، ولزم الإدارة الضريبية بأن ترد إلى هؤلاء المبالغ الزائدة دون الحاجة إلى تقديم طلب.

٢- أن يكون تقديم الطلب خلال خمس سنوات اعتباراً من ختام السنة المالية التي دفع فيها المبلغ الزائد، إذن فيمتنع عليه استرداد المبلغ الزائد إذا قدم طلبه بعد مضي خمس سنوات، وتحتسب مدة التقادم هنا ابتداءً من أول السنة المالية التي تلي السنة التي دفع فيها المكلف ما زاد عن مقدار الضريبة.

وهناك علاقة بين الامانات الضريبية والاياردات والرديات الضريبية اذ ما يتم قبضه من المكلف يعترف به كأمانات ضريبية وعند التحاسب في نهاية السنة المالية يتم الاعتراف بما تفرزه نتائج التحاسب كاياردات ضريبية والمتبقي يعاد الى المكلف والذي يطلق عليه الرديات الضريبية ويمكن بيان ذلك بالشكل ادناه:

شكل (٢) نشوء الرديات الضريبية



المصدر: اعداد الباحثتان

٢-٣ إجراءات التدقيق:

ينظر الى الرقابة أحد المكونات الأساسية التي تمثل الاساس لمجلس الادارة من اجل تحسين كفاءة الوحدة الاقتصادية وتعزيز ثقة المستخدمين للتقارير المالية وبما يؤاي الى تعزيز الدور المفيد للرقابة (جاسم وابراهيم، ٢٠٢٣: ٣٨) وتعد اجراءات التدقيق من

أهم وسائل تحقيق الرقابة والتي ينظر إليها بأنها الأدوات والوسائل التي تستخدم من قبل المدقق لتحقيق أهدافه. وتختلف هذه الأدوات حسب مهمة المدقق والهدف منه وتبعاً لاختلاف طبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية ونوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها، والنظام الإداري التي تدير عليها إدارتها، إلا أن هناك عناصر مشتركة في أداء عملية التدقيق وهي: (وليد ونورالدين، ٢٠٢١: ٩)

١- **التحقيق:** يختص أساساً بالعمليات والحسابات، ويستلزم التفرقة بين الحقائق والآراء، لأن قوة أي استنتاج تتوقف على مدى اعتماده على الحقائق وعليه فإن التحقيق يهدف إلى التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية، وسلامة التوجيه المحاسبي، وجمع الأدلة التي تثبت صدق وأمانة البيانات المحاسبية أو مكانية الاعتماد عليها.

٢- **التحليل:** ويقصد به الفحص الانتقادي للسياسات الإدارية والحسابات والإجراءات المحاسبية والمستندات والسجلات والتقارير، داخل نطاق الفحص، ويتطلب التحليل إجراء المقارنات والربط بين العلاقات والتمعن بقصد اكتشاف الأمور الشاذة

٣- **الالتزام:** ويقصد به الالتزام بالسياسات الإدارية وأداء العمليات وفقاً للطرق والنظم والقرارات الإدارية، حتى يتحقق الانضباط والتنظيم، فعملية التدقيق لا تقتصر على المحاسبين والمدققين فقط، بل يمكن الاستعانة بقانونيين على سبيل المثال للتوصل إلى نتائج مرضية.

٤- **التقييم:** وهو التقرير الشخصي الوافي عن مدى كفاية وفعالية واقتصادية السياسات والإجراءات التي تدير عليها الوحدة الاقتصادية ويقتضي التقييم تجميع البيانات والمعلومات وتقصي الحقائق والاستعانة بأراء المسؤولين واقتراحاتهم مع تقييمها

٥- **التقرير:** يبرز التقرير الذي يقدمه المدقق المشكلة وأهميتها وطريقة معالجتها وما توصل إليه من نتائج وتوصيات، ويفضل عرض التقرير على المسؤول عن النشاط محل الفحص لتجنب تشويه الحقائق، وتتبلور قدرة المدقق على العرض الواعي والواضح لنتائج ما قام به بالرغم من أن الوحدات الاقتصادية لديها مجموعات متماثلة من الوقائع والأحداث فقد لا تتم عمليات التدقيق متماثلة بالطريقة نفسها لذلك فإن النهج المتبع في التدقيق قد يختلف باختلاف العوامل الخاصة بكل وحدة اقتصادية. (حمود والدباس، ٢٠٢٤: ٢٣٣)

٢-٤ **مراحل إجراءات التدقيق:** تتلخص أهم مراحل إجراءات التدقيق بما يلي:

<https://sqarra.wordpress.com/audit6>

أ- فهم طبيعة عمل الوحدة الاقتصادية من حيث الكيان القانوني ونوع النشاط والهيكل التنظيمي له وأنظمتها المحاسبية وعلى ضوء هذه المعلومات على المدقق قبول مهمة تدقيق العملية أو الاعتذار عن ذلك

ب- فهم مكونات نظم الضبط الداخلي المتوفرة لدى العميل وتشمل فهمه بيئة نظم الضبط الداخلي (آلية النظم المحاسبية المستخدمة)، وإجراءات نظم الضبط الداخلي ومعرفة مدى وضعها موضع التنفيذ والتي من خلال ذلك يقرر مدى قابلية حسابات العميل للتدقيق من خلال ذلك فإذا اتضح له عدم قابليتها للتدقيق عليه الانسحاب من المهمة.

ت- تقويم درجة المخاطرة في نظم الضبط الداخلي، فإذا اتفق على أن درجة المخاطرة عالية في أن تكشف نظم الضبط الداخلي تلقائياً الأمور المادية التي أظهرت على غير حقيقتها في البيانات الختامية تكون مخاطر التدقيق عالية أو عندما تكون درجة المخاطر في التدقيق متدنية يجب فهم نظم الضبط وتحديد الأمور التي تعزز قناعة المدقق لأن درجة المخاطرة هي دون المستوى.

المبحث الثالث: الجانب التطبيقي

٣-١ **تحليل الامانات والرديات الضريبية:** سيتم عرض تحليلاً لحسابي الامانات والرديات الضريبية والعلاقة بينهم للوصول الى مجموعة من المعطيات لوضع اجراءات التدقيق بصدها:

النظام المحاسبي المستخدم وآلية تسجيل الامانات والرديات الضريبية: - تعد الهيئة العامة للضرائب احدى الوحدات الاقتصادية الممولة مركزياً (عن الطريق الخزينة العامة للدولة) وبذلك فهي تطبق الدليل المالي و المحاسبي لجمهورية العراق لسنة ٢٠١٣ في تسجيل عملياتها المالية الصادر عن وزارة المالية والمعمم على كافة الوزارات وتشكيلاتها بموجب كتابها المرقم (٢٦٨١٥) بتاريخ

٢٠١٣/٥/٢، ويتم اعتماد الاساس النقدي في تسجيل تلك العمليات والذي يقوم على الاعتراف بالايادات والمصروفات عند قبضها و صرفها فعلاً بغض النظر عن السنوات التي تعود اليها سواء كانت تعود لسنوات سابقة او لاحقة للسنة المراد تثبيت فيها تلك المصروفات والايادات، وفيما يلي وصفاً لنشوء الحسابات (الامانات والرديات الضريبية) وطريقة تثبيتها بالسجلات والعلاقة بينهما وكالاتي :-

٣-١-١ الامانات الضريبية: يتم تقييد الامانات الضريبية في السجلات المالية للهيئة العامة للضرائب تحت حساب (امانات تحصيل الضرائب) وتمثل الاستقطاعات المباشرة من المكلفين (طبيعي او معنوي) بمختلف فئاتهم لحين التحاسب الضريبي من قبل المكلف يتم الاعتراف بمبلغ الضريبة السنوي كايادات نهائية لصالح الخزينة العامة للدولة ويتكون هذا الحساب من عدة مصادر اهمها الآتي:-

أ- استقطاعات مباشرة من المبالغ المتحققة للمقاولين والمتعاقدين عن كل مبلغ سلفة او دفعة وترسل هذه الاستقطاعات من قبل دوائر الدولة وتشكيلاتها المتعاقدة معها المقاول خلال (٣٠) يوم من تاريخ انجاز اعمال المقاولات وقد حددت هذه النسب بموجب كتاب الهيئة العامة للضرائب المرقم (٤٣ س/١٥٤٥) المؤرخ في ٢٠١٦/٩/١ كالاتي:-

جدول (١) نسب الاستقطاع الضريبي المباشر

النسبة %	الوصف
٨ , ١	تعهيدات تجهيزات المواد الغذائية
٧ , ٢	كافة انواع تعهيدات التجهيز الاخرى
٣	عقود المقاولات وكافة عقود التجهيز المقترنة باعمال تكميلية كالنصب والتركييب والبناء
٢٥ , ٢	تعهيدات التنظيف
٧٥ , ٣	دراسة الجدوى والابحاث

المصدر: اعداد الباحثان بالاستناد الى كتاب الهيئة العامة المرقم (٤٣ س/١٥٤٥) المؤرخ في ٢٠١٦/٩/١

ب- الاستقطاعات المباشرة عن طريق المخمنين الضريبيين في المنافذ الحدودية والكمارك والموانئ وتحدد تلك الاستقطاعات على اساس ضوابط المهن والاعمال التجارية التي تصدرها الهيئة العامة للضرائب سنوياً.

ت- اي انماط اخرى من الاستقطاعات التي تحدد بموجب التعليمات ومنها ما سبق ان تم الاشارة اليها في المبحث الاول من هذا الفصل (النبة التعريفية) الواردة بالفقرة (١-ب).

ث- يتم تسجيل الاستقطاعات المذكورة اعلاه بموجب القيد المحاسبي الآتي:

××× من د/ بنك الامانات

××× الى د /الامانات - امانات تحصيل الضرائب

٣-١-٢ الايرادات الضريبية: عند اجراء التحاسب الضريبي من قبل المكلف يتم عكس حساب امانات تحصيل الضرائب في ايراد النهائي / حسب نوع الايراد الضريبي بمبلغ التحاسب الضريبي بموجب القيد المحاسبي الآتيين:-

××× من د/ الامانات - امانات تحصيل الضرائب

××× الى د/ الايرادات الضريبية - حسب نوعها

××× من د/ بنك الايرادات المغلق

××× الى د/ بنك الامانات

٣-١-٣ الرديات الضريبية: ويكون ضمن الحالات الآتية:

الحالة الاولى: ويمثل الفرق بين مبلغ الامانات الضريبية وبين مبلغ التحاسب الضريبي والذي يعاد الى المكلف بعد تقديم طلب من قبل المكلف بإعادة ذلك الفرق بموجب القيد المحاسبي الآتي:-

xxx من د/ الامانات - امانات تحصيل الضرائب

xxx الى د/ بنك الامانات

xxx الى د/ الايرادات النهائي

الحالة الثانية: ويمثل اخطاء في الاحتساب الضريبي عندما يكون الاحتساب أكبر من الاستحقاق الضريبي الفعلي او احتساب الضريبة على مفردات غير خاضعة للضريبة من الاساس والتي سبق وان تم الاعتراف بها كإيرادات، فيتم حصر ذلك المبلغ ومفاتحة وزارة المالية لإعادة المبلغ الذي سبق وان تم الاعتراف به إيرادات نهائية لصالح الخزينة العامة للدولة وعند موافقة وزارة المالية على الاعادة تعاد الى حساب الامانات وتقوم الهيئة بتسديدها من حساب الامانات وكما مبين في القيدين الآتيين:

• قيد اعادة المبلغ من وزارة المالية الى حساب الامانات الضريبية

xxx من د/ بنك الامانات

xxx الى د/ الامانات - امانات تحصيل الضرائب

• قيد تسديد الرديات

xxx من د/ الامانات - امانات تحصيل الضرائب

xxx الى د/ بنك الامانات

➤ في حالة مبلغ التحاسب الضريبي أكبر من الامانات الضريبية فينبغي على المكلف تسديد ذلك الفرق وفق القيد المحاسبي الآتي:

xxx من د/ بنك الايراد المغلق

xxx الى د/ الايراد النهائي

ولا بد من الاشارة ان الامانات الضريبية التي لم يراجع اصحابها خلال فترة خمس سنوات من تاريخ تثبيتها في السجلات المالية يتم الاعتراف بها كإيرادات نهائية وفق المادة (٢٦ - أولاً) من قانون الإدارة المالية الاتحادية رقم (٦) لسنة ٢٠١٩ (المعدل) التي نصت على (تقيد إيرادات نهائياً للخزينة العامة جميع الديون والأمانات التي لم يراجع أصحابها لقبضها خلال خمس سنوات من تاريخ انتهاء السنة المالية التي انتفت الحاجة لها .ولوزير المالية إعادتها إذا ثبت لديه بأن عدم المراجعة كان لعذر مشروع ولا تعاد بعد مرور عشر سنوات). وعلى هذا الاساس ان الحصيلة الضريبية او مقياس الطاقة الضريبية لا يعتمد على الامانات المقيدة بل يعتمد على الايرادات التي تم الاعتراف بها.

٢-٣ تحليل حسابي الامانات والرديات الضريبية للسنوات عينة البحث

١-٢-٣ تحليل الامانات الضريبية

الجدول المبين في ادناه يعرض مبالغ الامانات الضريبية للهيئة العامة للضرائب:-

جدول (٢) الامانات الضريبية

نوع الامانات	المبالغ /	المبالغ / مليون دينار	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨	٢٠١٩
تحصيل الضرائب	٤٦١٢٧٨	٣١٩٦٥٣٩	٣٠٥٦٧٣٩	٣٤٣٨٧٤٤		
اخرى و متنوعة	١٧٧١	١٧٧١	١٨٧٨	١٨٦٥		
المجموع	٤٦٣٠٤٩	٣١٩٨٣١٠	٣٠٥٨٦١٧	٣٤٤٠٦٠٩		

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على السجلات المالية للهيئة

من خلال الجدول اعلاه يتبين ان امانات تحصيل الضرائب هي الامانات الرئيسية والتي تمثل مبالغ تمثل قبضها من المكلفين ولم يجر التحاسب من قبلهم بصورة نهائية والتي من الممكن ان يعترف بجزء منها او كلها ايراد ضريبي نهائي ومن الممكن ان يعاد المتبقي منها الى الكلف كدريات ضريبية او يتم تدوير لسنوات لاحقة لأغراض اجراء المقاصة عند التحاسب عن تلك السنوات اللاحقة والجدول ادناه يبين نسبة مساهمة كل نوع من انواع الامانات من امانات الهيئة الاجمالية بالاعتماد على المبالغ الواردة في الجدول (٢) والتي حددت وفق المعادلة ادناه وعلى مستوى كل سنة من سنوات عينة البحث :

$$\text{نسبة مساهمة كل نوع من الامانات الى الامانات الاجمالية} = \frac{\text{مبلغ الامانات حسب نوعه}}{\text{مبلغ الامانات الاجمالية}} \times 100\%$$

والجدول ادناه يبين تلك النسب:

جدول (٣) نسبة مساهمة نوع من الامانات الى اجمالي الامانات

نوع الامانات	النسبة %	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨	٢٠١٩
تحصيل الضرائب	٩٩, ٦	٩٩, ٩	٩٩, ٩	٩٩, ٩	٩٩, ٩
اخرى و متنوعة	٠, ٤	٠, ١	٠, ١	٠, ١	٠, ١
المجموع	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠

المصدر: اعداد الباحثان النسب مقربة الى أقرب مرتبة

من الجدول (٣) يتبين للباحثين ان مساهمة امانات التحصيل الضريبية تكاد تشكل نسبة ١٠٠٪ من اجمالي الامانات الضريبية ومستقرة على مدار سنوات عينة البحث الامر الذي يعكس وجود استقرار في التعامل على مستوى المكلفين الذين تحجز منهم امانات التحصيل الضريبي والجدول ادناه يبين نسبة نمو امانات تحصيل الضريبة وفق المعادلة الآتية:

$$\text{نسبة نمو امانات تحصيل الضريبة} = \frac{\text{امانات تحصيل الضريبة للسنة الحالية} - \text{امانات تحصيل الضريبة للسنة السابقة}}{\text{امانات تحصيل الضريبة للسنة السابقة}} \times 100\%$$

جدول (٤) جدول نمو امانات تحصيل الضريبة

السنة	امانات تحصيل الضريبة السنة الحالية/مليون دينار	امانات تحصيل الضريبة السنة السابقة/مليون دينار	نمو امانات تحصيل الضريبة/ مليون دينار	نسبة نمو امانات تحصيل الضريبة (%)
٢٠١٦	٤٦٣٠٤٩	-	-	-
٢٠١٧	٣١٩٨٣١٠	٤٦٣٠٤٩	٢٧٣٥٢٦١	٥٩٠
٢٠١٨	٣٠٥٨٦١٧	٣١٩٨٣١٠	(١٣٩٦٩٣)	(٤)
٢٠١٩	٣٤٤٠٦٠٩	٣٠٥٨٦١٧	٣٨١٩٩٢	١٢

المصدر: اعداد الباحثان النسب مقربة الى أقرب مرتبة

يلاحظ من الجدول اعلاه زيادة في الامانات الضريبية ويرجع السبب الى ذلك الى النقص في الايرادات الضريبية المبين في تحليل الايرادات اعلاه ويعود هذا السبب الى عدم اجراء التحاسب النهائي من قبل المكلفين فضلاً عن ان البعض منهم لا يقوم باسترداد مبالغ الرديات (الفرق بين الامانات الضريبية والايرادات الضريبية) ويضاف اليها حجز امانات اخرى في السنوات اللاحقة الامر الذي تراكم الامانات الضريبية.

٣-٢-٢ تحليل الرديات الضريبية:- الجدول المبين في ادناه يعرض مبالغ الرديات الضريبية للهيئة العامة للضرائب:-

جدول (٥) رديات الهيئة العامة للضرائب

نوع الرديات	المبالغ / مليون دينار			
	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨	٢٠١٩
شركات	٢٤٥٠٥	١٠١٨١٤	١١٦١٣	١٩٠٣
افراد واخرى	٤٨	٢٤	٤١٦	١٤
المجموع	٢٤٥٥٣	١٠١٨٣٨	١٢٠٢٩	١٩١٧

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على السجلات المالية للهيئة

من خلال الجدول اعلاه:

سيتم بيان نسبة مساهمة كل نوع من انواع الرديات من رديات الهيئة الاجمالية بالاعتماد على المبالغ الواردة في الجدول (٥) والتي حددت وفق المعادلة ادناه وعلى مستوى كل سنة من سنوات عينة البحث:

$$\text{نسبة مساهمة كل نوع من الرديات الى الرديات الاجمالية} = \frac{\text{مبلغ الرديات حسب نوعه}}{\text{اجمالي الرديات}} \times 100\%$$

جدول (٦) نسبة مساهمة نوع من الرديات الى اجمالي الرديات

نوع الرديات الضريبية	النسبة %			
	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨	٢٠١٩
شركات	٩٩, ٢	٩٩, ٩	٩٦, ٦	٩٩, ٣
افراد واخرى	٠, ٨	٠, ١	٣, ٤	٠, ٧
المجموع	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على السجلات المالية للهيئة النسب مقربة الى أقرب مرتبة

من خلال الجدول اعلاه يتبين ان رديات الشركات تشكل نسبة تصل الى ١٠٠٪ ويرجع اسباب ذلك الى ارتفاع نسبة الايرادات الضريبية والامانات الضريبية الوارد ذكرها في تحليل الايرادات والامانات الضريبية فضلاً عن البعض من الايرادات لا يترتب عليها رد ضريبي كون تحاسب الضريبة الاولى هو تحاسب الضريبة النهائية منها على سبيل المثال (الضريبة المفروضة على رواتب موظفي الدولة وضريبة بيع العقار)، والجدول ادناه يبين نمو الرديات الضريبية وفق المعادلة الاتية:

$$\text{نسبة نمو الرديات الضريبية} = \frac{\text{الرديات للسنة الحالية} - \text{الرديات للسنة السابقة}}{\text{رديات السنة السابقة}} \times 100\%$$

جدول (٧) نمو الرديات الضريبية

السنة	الرديات الضريبية السنة الحالية / مليون دينار (١)	الرديات الضريبية السنة السابقة / مليون دينار (٢)	نمو الرديات الضريبية مليون دينار ١-٢=٣	نسبة نمو الرديات الضريبية (%) ١ ÷ ٣ = ٤
٢٠١٦	٢٤٥٥٣	-	-	-
٢٠١٧	١٠١٨٣٨	٢٤٥٥٣	٧٧٢٨٥	٤١٤
٢٠١٨	١٢٠٢٩	١٠١٨٣٨	(٨٩٨٠٩)	(٨٨)
٢٠١٩	١٩١٧	١٢٠٢٩	(١٠١١٢)	(٨٤)

المصدر: اعداد الباحثان النسب مقربة الى أقرب مرتبة

من الجدول اعلاه يلاحظ زيادة عالية في نسبة نمو الرديات الضريبية خلال سنة ٢٠١٧ مقارنة بانخفاض في السنوات اللاحقة بنسبة (٨٨٪ و ٨٤٪) للسنتين ٢٠١٨ و ٢٠١٩ على التوالي رغم زيادة الامانات الضريبية ويعود تفسير ذلك الى ان سنة ٢٠١٦ اغلب عمليات الرد الضريبي فيها تمت من الامانات التي مضى على قبضها أكثر من خمس سنوات وحولت الى وزارة المالية وتم صرفها بعد اعادتها من وزارة المالية

٣-٢-٣ تحليل الرديات الضريبية ونسبتها الى امانات تحصيل الضريبية

المعادلة المبينة في ادناه توضح مقدار الرديات الضريبية التي تم اعادتها مقارنة بامانات تحصيل الضريبية:

$$\text{نسبة الرديات الضريبية الى امانات تحصيل الضريبية} = \frac{\text{مبلغ الرديات الضريبية}}{\text{امانات التحصيل الضريبية}} \times 100 \%$$

والجدول الاتي يبين ذلك:

جدول (٨) نسبة الرديات الضريبية الى امانات تحصيل الضريبية

السنة	الرديات الضريبية مليون دينار (١)	امانات تحصيل الضريبة مليون دينار (٢)	نسبة الرديات الضريبية الى امانات تحصيل الضريبة (%) $2 \div 1 = 3$
٢٠١٦	٢٤٥٥٣	٤٦٣٠٤٩	٥, ٣
٢٠١٧	١٠١٨٣٨	٣١٩٨٣١٠	٣, ١٨
٢٠١٨	١٢٠٢٩	٣٠٥٨٦١٧	٠, ٣٩
٢٠١٩	١٩١٧	٣٤٤٠٦٠٩	٠, ٠٥

المصدر: اعداد الباحثان النسب مقربة الى أقرب مرتبة

من الجدول يلاحظ انخفاض نسبة الرديات الضريبية مقارنة بالامانات الضريبية للسنوات عينة البحث وهذا الانخفاض لا يعني بالضرورة ان اغلب الامانات الضريبية تم الاعتراف بها كإيرادات نتيجة لصحة التحاسب النهائي للضريبة بل يعود الى تدوير مبلغ الامانات الضريبية المتبقي بعد التحاسب للسنوات اللاحقة لعمل مقاصة بين الاستحقاق الفعلي للمكلف وبين ما مسدد من قبله من امانات ضريبية

مما سبق من عمليات التحليل اعلاه يمكن استنتاج الآتي:

١- الدور الاكبر في نشوء الامانات والرديات الضريبية هي الشركات بمختلف انواعها.

٢- الامانات الضريبية هي المدخل الرئيسي للوصول الى الاعتراف بالايادات الضريبية وبالرديات الضريبية.

٣- زيادة الامانات الضريبية من سنة الى اخرى ليس معناها عدم وجود رد ضريبي لتلك الايرادات لوجود قسم منها محولة الى وزارة المالية لمضي فترة خمس سنوات عليها والتي يجب ان تحول بموجب قانون الادارة المالية الاتحادي رقم (٦) لسنة ١٩٩٦ (المعدل) استنادا للمادة (٢٦/أولاً) التي تضمنت (تقيد إيرادات نهائياً للخزينة العامة لجميع الديون والأمانات التي لم يراجع أصحابها لقبضها خلال خمس سنوات من تاريخ نشوئها).

٣-٣ حالات التحاسب الضريبي:- سيتم استعراض بعض حالات التحاسب الضريبي لتكون مدخلاً لعرض حالات عن الرد الضريبي مع بيان اهم الملاحظات المشخصة بصدها:

الحالة الاولى: في ٢٠١٦/١٢/٢١ قام المكلف (س) بأستيراد سيارة وفق المعلومات المبينة في الجدول ادناه وقدم حساباته للفرع الضريبي في ٢٠١٨/٣/٢٥:-

جدول (٩) معلومات التحاسب الضريبي / استيراد سيارة

اسم المادة	المبلغ الاستيراد دولار	سعر الصرف	المبلغ دينار	الرسم الكمركي ١٥٪ من مبلغ الاستيراد
سيارة نوع كيا موتورز قمارة وربيع / ١ طن محرك ٣٠٠٠ / ٢ راكب	١١٧٥٠	١٤٦٠	١٧١٥٥٠٠٠	٢٥٧٣٢٥٠

المصدر: اعداد الباحثين استناداً الى اضبارة المكلف

معادلة التحاسب الضريبي وفق ضوابط التحاسب الضريبي السنوية

مبلغ الضريبة قبل السماحات الضريبية = مبلغ الاستيراد + رسوم الكمركية واي مصاريف اخرى مستوفاة + ٢٪ من (مبلغ الاستيراد + الرسم الكمركي)

مبلغ الضريبة قبل السماحات الضريبية = $(١٧١٥٥٠٠٠ + ٢٥٧٣٢٥٠ + ٣٩٤٥٦) \times ٢٥\% = ٤٩٤١٩٢٦$ دينار (اربعة مليون وتسعمائة وواحد واربعون ألف وتسعمائة وستة وعشرون دينار لاغير)

- يتم منح المكلف السماحات الضريبية وفق ما محدد قانوناً وخصمها من مبلغ الضريبة وفق حالة المكلف الاجتماعية.
- يتم الاعتراف بمبلغ الضريبة كإيراد ويتم مقارنته بالمبلغ الذي تم استقطاعه من قبل المنافذ الحدودية والتي غالباً ما يكون اعلى من الضريبة المحتسبة ويعاد الفرق كإيرادات ضريبية.

الحالة الثانية: تحاسب عن حصة المكلف (ص) البالغة (٧٧٪) في معمل لصناعة طابوق البناء

جدول (١٠) معلومات التحاسب الضريبي / حصة في معمل صناعة طابوق البناء

التفاصيل	المبلغ /دينار
ايراد النشاط الجاري للمعمل	٥١٥٠٠٠٠٠
ينزل: مصروفات المعمل	
الرواتب والاجور	٢٥٠٠٠٠٠
مستلزمات سلعية	٢٥١٥٠٠٠
مستلزمات الخدمية	١٥٩٨٥٠٠٠
فائض النشاط	٣٠٥٠٠٠٠٠

المصدر: اعداد الباحثين استناداً الى اضبارة المكلف

يتم التحاسب للحالة المعروضة وفقاً لضوابط المهن والاعمال التجارية النافذة والتي بان مبلغ الضريبة لمعامل صناعة الطابوق تتحسب بنسبة ١٢٪ من ايراد المعمل او من مبلغ ٢٠٠٠٠٠٠٠٠ دينار ايهما اعلى وكالاتي:

مبلغ الايراد للمعمل $\times ١٢\% =$ مبلغ الضريبة

$٥١٥٠٠٠٠٠ \times ١٢\% = ٦١٨٠٠٠٠٠$ دينار وبما ان مبلغ الضريبة وفق الايراد يكون اقل من مبلغ ٢٠٠٠٠٠٠٠٠ دينار يتم

اخذ مبلغ ٢٠٠٠٠٠٠٠٠ دينار باعتباره اعلى وهو مبلغ الضريبة المحتسب على المعمل

يتم احتساب حصة المكلف من مبلغ الضريبة قبل منح السماحات الضريبية على اساس حصة المشاركة بالمعمل والبالغة ٧٧٪ وكالاتي:

$٢٠٠٠٠٠٠٠٠ \times ٧٧\% = ١٥٤٠٠٠٠٠٠$ دينار (خمسة عشر مليون واربعمئة ألف دينار لاغير)

وتنزل السماحات الضريبية حسب الحالة الاجتماعية للمكلف للوصول الى صافي مبلغ الضريبة بعد منح السماحات.

من خلال الاطلاع على اضبارة المكلف والاوليات المرفقة بالتحاسب الضريبي لوحظ الآتي:-

- ١- عدم وجود زيارة ميدانية للوقوف على مصداقية الايرادات المقيدة في حسابات المعمل.
- ٢- لم يتم تزويد الهيئة العامة للضرائب بالعقود المبرمة مع القطاع العام والخاص، فضلاً عن عدم اخذ التعهدات بما يفيد عدم وجود اي ترتيبات عقدية.
- ٣- لم يتم التأكد من مدى نفاذية اجازة المعمل او تجديدها من قبل الجهات المختصة.

- ٤- لا يوجد ما يؤيد اجراء التحاسب الضريبي لبقية انواع الضرائب المفروضة على المكلف مثل ضريبة العقار والعرضات.
- ٥- عدم وجود فهرسة لاضبارة المكلف مما يصعب عملية التدقيق ومراجعة السجل التاريخي للمكلف ومدى التزامه بالتحاسب الضريبي
- الحالة الثالثة: تنفيذ مقاوله من قبل المقاوله (ص) متمثله بانجاز اعمال بناء مدرسة لصالح وزارة التربية بمبلغ ١٢٠٠٠٠٠٠٠٠٠ دينار (واحد مليار مئتان مليون دينار لاغير).

وفقاً لضوابط المهن والاعمال التجارية النافذة يتم التوصل الى مبلغ الخاضع للضريبة وكالاتي:

$$\text{مبلغ المقاوله} \times 20\% = \text{مبلغ الخاضع للضريبة}$$
$$12000000000 \times 20\% = 2400000000 \text{ دينار}$$

- من خلال الاطلاع على اضبارة المكلف والاوليات المرفقة بالتحاسب الضريبي لوحظ الآتي:-
- ١- عدم وجود نسخة من عقد المقاوله واكتفت الهيئة بكتاب صادر عن وزارة التربية بمبلغ المقاوله من دون وجود صحة لصدور هذا الكتاب.
- ٢- لم يتم التأكد من مدى نفاذية اجازة المقاول او تجديدها من قبل الجهات المختصة.
- ٣- لا يوجد ما يؤيد اجراء التحاسب الضريبي لبقية انواع الضرائب الاخرى التي تفرضها الهيئة
- ٤- عدم وجود فهرسة لاضبارة المكلف مما يصعب عملية التدقيق ومراجعة السجل التاريخي للمكلف ومدى التزامه بالتحاسب الضريبي.
- الحالة الرابعة: التحاسب على ضريبة العقار:- يملك المكلف (ك) دارين يسكن أحدهما والآخر مؤجر ببذل ايجار سنوي ٦٠٠٠٠٠٠٠ دينار (ستة مليون دينار لاغير) والذي نظم بعقد مصادق عليه من قبل كاتب العدل.
- وفقاً لتعليمات التحاسب الضريبي يتم خصم (١٠٪) من مبلغ الايجار السنوي لاغراض الصيانة والاندثار والمتبقي هو صافي مبلغ الايجار الخاضع للضريبة بنسبة (١٠٪) وكالاتي:

$$\text{احتساب الصيانة والاندثار وفق عقد الايجار السنوي}$$
$$6000000 \times 10\% = 600000 \text{ دينار}$$
$$\text{احتساب مبلغ الايجار الخاضع للضريبة}$$
$$6000000 - 600000 = 5400000 \text{ دينار}$$
$$\text{مبلغ الضريبة الواجب السداد}$$
$$5400000 \times 10\% = 540000 \text{ دينار}$$

- من خلال الاطلاع على اضبارة المكلف والاوليات المرفقة بالتحاسب الضريبي لوحظ الآتي :-
- ١- لم يتم التحقق من صحة مبلغ العقد كون مساحة المسكن (٣٠٠) متر وفي منطقة من مناطق بغداد الراقية.
- ٢- لا يوجد ما يؤيد اجراء التحاسب الضريبي لبقية انواع الضرائب الاخرى التي تفرضها الهيئة
- ٣- عدم وجود فهرسة لاضبارة المكلف مما يصعب عملية التدقيق ومراجعة السجل التاريخي للمكلف ومدى التزامه بالتحاسب الضريبي.
- الحالة الخامسة: الشركة (ق) للوكالات المحدودة مختصة بتجارة السيارات، اظهرت حساباتها الختامية للسنة المالية المنتهية في ٢٠١٨/١٢/٣١ النتائج المبينة ادناه:

المبالغ بالدينار

ايرادات النشاط الجاري	٧٨٠٧٤٩٢٥٠ دينار
فائض العمليات الجارية	٥٤٦٥٢٤٤٧ دينار

مشتريات لغرض البيع

المصدر : اعداد الباحثان استناداً الى اضبارة المكلف

٥٠٩٦٧٣٠٠٩ دينار

احتساب الضريبة الأولية: يتم احتساب الضريبة الأولية على الشركات المحدودة استناداً الى فائض العمليات الجارية مضروباً بنسبة ١٥٪:-

$$\text{الضريبة بموجب فائض العمليات الجارية} = ٥٤٦٥٢٤٤٧ \times ١٥\% = ٨١٩٧٨٦٧ \text{ دينار}$$

الفائض بموجب الضوابط: يحتسب الفائض بموجب الضوابط على اساس قيمة ايراد النشاط الجاري مضروباً بنسبة الضوابط السنوية (١٨٪) وكالاتي :

$$\text{الفائض بموجب الضوابط} = \text{ايراد النشاط الجاري} \times ١٨\% = ٧٨٠,٧٤٩,٢٥٠ \times ١٨\% = ١٤٠,٥٣٤,٨٦٥ \text{ دينار}$$

ويتم اختيار الفائض بموجب الضوابط لإحتساب الضريبة النهائية كونه الاعلى:

$$\text{الضريبة النهائية} = ١٤٠,٥٣٤,٨٦٥ \times ١٥\% = ٢١٠,٨٠٢,٣٠ \text{ دينار}$$

يتم المقارنة بين مبلغ الضريبة الاولى المحتسب على اساس فائض العمليات الجارية يبلغ ٨١٩٧٨٦٧ دينار (ثمانية مليون ومئة وسبعة وتسعون ألف وثمانمائة وسبعة وستون دينار لاغير) ومبلغ الضريبة النهائية المحتسب بموجب الضوابط يبلغ ٢١٠,٨٠٢,٣٠ دينار (واحد وعشرون مليون وثمانون ألف ومئتان وثلاثون دينار لاغير) وبذلك يختار مبلغ الضريبة النهائية كضريبة واجبة السداد كونه المبلغ الاعلى.

من خلال الاطلاع على اضبارة المكلف والاوليات المرفقة بالتحاسب الضريبي لوحظ الآتي:-

- ١- لا يوجد ما يؤيد اجراء التحاسب الضريبي لبقية انواع الضرائب الاخرى التي تفرضها الهيئة
- ٢- لم تقم الهيئة بالاطلاع على السجلات المؤيدة لصحة الايرادات والتكاليف المرتبطة بها.
- ٣- عدم وجود فهرسة لاضبارة المكلف مما يصعب عملية التدقيق ومراجعة السجل التاريخي للمكلف ومدى التزامه بالتحاسب الضريبي.
- ٤- لم يتم اجراء زيارة ميدانية للوقوف على نشاط الشركة.
- ٥- عدم وجود للعقود المبرمة مع المجهز الخارجي واتكتفت الهيئة بالتصاريح الكمركية.
- ٣- ٤ حالات الرد الضريبي :- سيتم عرض بعض حالات الرد الضريبي التي قامت بها الهيئة العامة للضرائب للوقوف على اهم الملاحظات المشخصة بشأنها وبما يعزز تدقيق معاملات الرد الضريبي:-

الحالة الاولى: الجدول ادناه يعرض معلومات الرد الضريبي للحالة الاولى

جدول (١١) معلومات الرد الضريبي/ الحالة الاولى

الوصف	التفاصيل
(س) للمقاولات	اسم الشركة
بلا/ في ٢٣/١٠/٢٠١٨	رقم وتاريخ مستند صرف الرد الضريبي
٩٨٣٦٣٨٥٠٠ دينار	مبلغ الرد الضريبي
٩٨٣٦٣٨٥٠٠ من د/ امانات التحصيل الضريبة	تفاصيل القيد
٩٨٣٦٣٨٥٠٠ الى د/ بنك الامانات	
احتساب نسبة الضريبة (٧٪) باعلى من نسبة الضريبة المستحقة بموجب الضوابط البالغة (٣٪)	اسباب الرد
امانات التحصيل الضريبي	نوع الرد
٢٠١٥ لغاية ٢٠١٨	السنوات التي تعود اليها الامانات الضريبي

المصدر : اعداد الباحثان استناداً الى اضبارة المكلف

من خلال الاطلاع على الاوليات المرافقة بمستند الصرف المذكور اعلاه تم تشخيص الآتي:-

١- وجود اختلاف في بعض المعلومات المؤيدة للرد الضريبي منها:-

• اختلاف رقم طلب المكلف المثبت بالرقم (١٧٨٧) في استمارة تأييد القسم المالي ورقم الطلب الفعلي المقدم من قبل الشركة (س) بالرقم (١٧٧٠٣).

• اختلاف اعداد وصولات القبض البالغة (٦) وصولات بموجب استمارة الرد في قسم الشركات المرقمة (٢٢٢٣٤) في ٢٠١٨/٧/١٥ وبين المذكرات الداخلية بين الاقسام والتي بينت ان عدد وصولات القبض (٥) وصولات.

٢- عدم تاييد شعبة الجباية في قسم الشركات على مبالغ الوصولات واكتفت بارسال كشف حاسبة غير مختوم بحركة وصولات القبض.

٣- عدم تعزيز استمارة الرد في قسم الشركات المرقمة (بلا) في ٢٠١٨/٧/١٥ بالختومات المؤيدة واقتصرت على توقيع (كاتب الجباية، مسؤول الجباية، المدقق، المخمن، مدير الفرع)

٤- عدم الدقة في تحديد نوع الامانات الضريبية المحجوزة والتي تم حجزها بنسبة (٧٪) من ايرادات الشركة استناداً الى الضوابط باعتبار عقودها عقود رئيسية في حين ان نسبة الاستقطاع الواجب هي (٣٪) كون الشركة مقاول ثانوي ذات عقود دعم لوجستي يعمل لدى الشركة الرئيسية، مما يعكس عدم اتخاذ اجراءات التحقق الكافية عند حجز الامانات الضريبية.

٥- وجود نواقص استكملت لاحقاً الامر الذي يعكس عدم وجود تعليمات وضوابط يمكن الاستناد اليها عند تقديم طلب الرد منها :

• عدم ختم الوصولات المدرجة في استمارة الرد الضريبي.

• لم يتم تاييد امين الصندوق على الوصولات بختم حي.

• عدم وجود صحة الصدور من الجهات المستفيدة بالاعمال المنجزة من قبل الشركة.

٦- لم يتم مطابقة وصولات القبض مع النسخ الثانوية المحفوظة بدفتر وصولات القبض ويومية مقبوضات الصندوق مما يفسح المجال للتلاعب والتزوير.

٧- لم يتم تحديد عدد المرافق لمستند الصرف عن طريق كتابة العدد على متن مستند الصرف والختم عليها ليضمن عدم فقدان اي منها او اضافة اوليات اخرى لم تكن متواجدة عند اعداد مستند الصرف.

الحالة الثانية: الجدول ادناه يعرض معلومات الرد الضريبي للحالة الثانية

جدول (١٢) معلومات الرد الضريبي/ الحالة الثانية

الوصف	التفاصيل
(ص) للتجارة العامة المحدودة	اسم الشركة
بلا/في ٢٠١٨/١٠/٣	رقم وتاريخ مستند صرف الرد الضريبي
٦٩٣٩٥٨١١ دينار	مبلغ الرد الضريبي
٦٩٣٩٥٨١١ من ح/ امانات التحصيل الضريبة	تفاصيل القيد
٦٩٣٩٥٨١١ الى ح/ بنك الامانات	اسباب الرد
احتساب نسبة الضريبة (٥٪) باعلى من نسبة الضريبة المستحقة بموجب الضوابط البالغة (٣٪)	نوع الرد
امانات التحصيل الضريبي	السنوات التي تعود اليها الامانات الضريبية
٢٠١٤ لغاية ٢٠١٧	

المصدر : اعداد الباحثان استناداً الى اضبارة المكلف

من خلال الاطلاع على الاوليات المرافقة بمستند الصرف المذكور اعلاه تم تشخيص الآتي:-

١- اقتصار عمل التدقيق الداخلي على تدقيق عملية الاسترداد (النواحي المالية لمبلغ الرد) دون تدقيق باقي النواحي الاخرى منها على سبيل المثال:

• اسباب الرد احتساب نسبة الضريبة (٥٪) باعلى من نسبة الضريبة المستحقة بموجب الضوابط البالغة (٣٪) الامر الذي ترتب عليها عمليات الاعادة.

- النتائج التي تم التوصل اليها قسم الفحص والتدقيق الضريبي من البدء بعملية تثبيت الامانات الضريبية الى عملية الرد الضريبي ومدى توافقها مع القوانين والضوابط السارية المفعول.
 - ٢- عدم تايد مبلغ الرد الضريبي المثبت في استمارة الرد من قبل مسؤول شعبة الرديات او من ينوب عنه اذ تم تثبيت ان مسؤول شعبة الرديات موفدة الامر الذي يشخص نقص التوثيق اللازم للصرف صدرت موافقات الرد قبل التأكد من قيام الشركة بالتحاسب الضريبي لسنة ٢٠١٨ الامر الذي ادى الى اعادة معاملة الرد الضريبي من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي لهذا السبب الامر وثبت ان الشركة قامت بالتحاسب الضريبي لسنة ٢٠١٨ مما يعكس عدم الدقة في المعلومات المؤيدة للرد الضريبي.
 - ٣- تم تشخيص ملاحظات من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي بخصوص معاملة الرد وكالاتي:
 - عدم اصدار الرقم الضريبي والهوية الضريبية للمكلف خلافاً لكتاب الامانة العامة لمجلس الوزراء المرقم (م.ر.و/٦٣/١٤٦١٠) في ٢٠/١١/٢٠١٦.
 - لم يتم ختم النسخ المصورة من وصولات القبض بختم امين الصندوق.
 - عدم تايد التحاسب الضريبي للاستقطاع المباشر لسنة ٢٠١٦
 - ٤- لم يتم مطابقة وصولات القبض مع النسخ الثانوية المحفوظة بدفتر وصولات القبض و يومية مقبوضات الصندوق
 - ٥- لم يتم تحديد عدد المرافق لمستند الصرف عن طريق كتابة العدد على متن مستند الصرف والختم عليها ليضمن عدم فقدان اي منها او اضافة اوليات اخرى لم تكن متواجدة عند اعداد مستند الصرف
- الحالة الثالثة: الجدول ادناه يعرض معلومات الرد الضريبي للحالة الثالثة

جدول (١٣) معلومات الرد الضريبي/ الحالة الثالثة

الوصف	التفاصيل
(ي)	اسم الشركة
بلا في ٢٠/١١/٢٠١٦	رقم وتاريخ مستند صرف الرد الضريبي
٨٥٥٠٠٠٠ دينار	مبلغ الرد الضريبي
٨٥٥٠٠٠٠ من ح/ امانات التحصيل الضريبية	تفاصيل القيد
٨٥٥٠٠٠٠ الى ح/ بنك الامانات	اسباب الرد
احتساب ضريبة غير مستحقة على المكلف /ضريبة عقار كون العقار مشيد حديثا (مستاجر من تشكيلات القطاع)	نوع الرد
امانات التحصيل الضريبي	السنوات التي تعود اليها الامانات الضريبية
٢٠١٥ لغاية ٢٠١٦	

المصدر: اعداد الباحثان استناداً الى اضبارة المكلف

- من خلال الاطلاع على الاوليات المرافقة بمستند الصرف المذكور اعلاه تم تشخيص الآتي:-
- ١- عدم الامام بقانون ضريبة العقار عند حجز الامانات الضريبة كون العقار (الدار المستاجرة) دار حادث مستاجرة من القطاع العام ووفقاً للمادة الرابعة الفقرة (٣) من قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٢ (المعدل) المتضمنة يعفى الدار الحادث لمدة خمس سنوات من تاريخ استئجاره، الامر الذي ادى الى حجز امانات وترتب على هذا الحجز عمليات ايداع وتثبيت العمليات في السجلات المالية الضريبية من دون الحاجة الى ذلك وما يمكن ان ينجم عن هذه الحالة من اخطاء متعمدة او غير متعمدة مرافقة لها.
 - ٢- استغراق عملية الرد فترة طويلة تجاوزت السنة من تاريخ تايد لجنة الجرد بان الدار حادث في ٢٠١٤/٣/٧ لغاية تاريخ الرد في ٢٠١٦/١/٢٠ رغم ان هذه الفترة لا تحتاج الى مفاتيح وزارة المالية كصندوق الامانات لم يعترف بها كإيرادات لعدم مضي فترة (٥) سنوات على تثبيتها بالسجلات.
 - ٣- تمت عملية الرد بالاستناد الى نسخة مصورة من وصل القبض الصادر من الهيئة العامة للضرائب / قسم العقار والعرضات المقدم من قبل الدائرة الحكومية الشاغلة للدار ولم يتم تعزيز هذه النسخة من الوصل بتعهد خطي للمكلف ولا بتأييد امين الصندوق

- بصحة ذلك الوصل بعد مطابقته مع يومية مقبوضات الصندوق وقسائم الايداع المصرفي علماً ان القسم المذكور بموجب مذكرته المرقمة (١٣١٠/١٠) اشار الى عدم توفر اي وصل او تأييد سوى كتاب الدائرة الحكومية.
- ٤- ان مبلغ الرد المذكور مودع امانات في شعبة المقاولين (امانات مقاولين) وحسب ما اشارت اليه المذكورة في الفقرة (٣) اعلاه، مما تثير الشكوك حول هذه الحالة فضلاً عن عدم وجود ما يشير الى ان هناك خطأ في التسجيل.
- ٥- صدرت موافقات الرد وتم رد المبلغ رغم عدم وجود ما يؤيد التحاسب الضريبي للمكلف عن باقي انواع الضرائب المستحقة عليه لغاية تاريخ الرد.
- ٦- عدم تدقيق كافة العمليات من قبل قسم التدقيق الداخلي وخاصة العمليات المؤيدة لاستلام الامانات والاكتفاء بتدقيق قيد الصرف الخاص باعادة الرد الضريبي.

الحالة الرابعة : الجدول ادناه يعرض معلومات الرد الضريبي للحالة الرابعة

جدول (١٥) معلومات الرد الضريبي/ الحالة الرابعة

الوصف	التفاصيل
(م) للمقاولات العامة	اسم الشركة
بلا / في ٢٤ / ٢٠١٦	رقم وتاريخ مستند صرف الرد الضريبي
١٤١٧٨٩٠٠٠ دينار	مبلغ الرد الضريبي
١٤١٧٨٩٠٠٠ من ح/ امانات التحصيل الضريبة	تفاصيل القيد
١٤١٧٨٩٠٠٠ الى ح/ بنك الامانات	اسباب الرد
استقطاعات ضريبية اعلى من مبالغ التحاسب الضريبي عن عمليات مواد البناء الى شركة هينوا الكورية العاملة في مشروع بسمايا	نوع الرد
امانات التحصيل الضريبي	السنة التي تعود اليها الامانات الضريبي
٢٠١٦	

المصدر : اعداد الباحثان استناداً الى اضبارة المكلف

- من خلال الاطلاع على الاوليات المرافقة بمستند الصرف المذكور اعلاه تم تشخيص الآتي:-
- ١- تم الاعتماد على ثلاث وصولات قبض مستتسخة من أصل أربع وصولات لم يتم ختمها بختومات حية ومطابقتها مع سجل المقبوضات وتأييد امين الصندوق بقبضها.
- ٢- تم قبول طلب الرد الضريبي المقدم من قبل الشركة باسم شركة طوبى في حين كانت وصولات القبض باسم طوبا ولم يتم الاعتماد على رقم التعريفي للمكلف ولم يتم ادراج هذا الرقم في وصولات القبض لتسهيل عملية التحاسب والرد.
- ٣- تم الاعتماد على نتائج التدقيق من قبل قسم التدقيق الفحص الضريبي واقتصر قسم التدقيق على التأكد من صحة التثيب المحاسبي بموجب مستند الصرف من دون الخوض في التفاصيل التي تم التوصل اليها قسم التدقيق والفحص الضريبي مما يؤشر عدم تغطية اعمال قسم التدقيق الداخلي لكافة مراحل الرد الضريبي التي صدرت موافقات الرد وتم رد المبلغ رغم عدم وجود ما يؤيد التحاسب الضريبي للمكلف عن باقي انواع الضرائب المستحقة عليه لغاية تاريخ الرد .
- ٤- عدم تدقيق كافة العمليات من قبل قسم التدقيق الداخلي وخاصة العمليات المؤيدة لاستلام الامانات والاكتفاء بتدقيق قيد الصرف الخاص باعادة الرد الضريبي.

٣-٥ الاجراءات المقترحة لتعزيز رد الامانات الضريبية

- سيتم وضع اجراءات مقترحة يمكن من خلالها وضع بعض الاوليات المهمة التي من شأنها ان تعزز كفاءة الرقابة والتدقيق على الامانات والرديات الضريبية.

جدول (١٥) اجراءات تدقيق لتعزيز رد الامانات الضريبية

أولاً: طلب الرد الضريبي	
تقديم طلب الرد الضريبي	يقدم الرد الضريبي من قبل الجهة المستفيدة معنون الى الهيئة العامة للضرائب او أحد فروعها حسب محل سكنى المكلف وان هذا الطلب يحمل وفق نماذج معتمدة للرد الضريبي تحمل تسلسلات وفق نوع المكلف وسنة تقديم الطلب سواء كانت نماذج ورقية او الكترونية ومعزز بختومات وتوقيعات المكلف صاحب الرد وينسخة من الهوية التعريفية للمكلف نافذة المفعول ورقم التعريف الضريبي ورقم الإضبارة الضريبية وكالاتي: • نموذج الرد الضريبي للشركات (حسب نوع الشركة). • نموذج الرد الضريبي للمواطن حسب نوع الرد (ضريبة عقار، ضريبة نقل ملكية، ضريبة عرصات... الخ) • نموذج الرد الضريبي للمستثمرين المشمولين بقوانين واحتسابات خاصة. • نموذج الرد الضريبي للدوائر الحكومية. • نماذج رد متنوعة حسب نشاط الهيئة العامة للضرائب. ملاحظة: تذكر في جميع النماذج مبلغ الرد المطلوب من قبل المكلف ومبلغ التحاسب الضريبي (موضوع الرد)
المستندات الواجب ارفاقها من قبل مقدم طلب الرد الضريبي	• وصولات التحاسب الضريبي (وصولات القبض) وفق نموذج معد لتلك الوصولات وحسب نوع التحاسب وسنة التحاسب مرفق به نماذج من تلك الوصولات. • آخر حسابات للشركة مدققة من قبل محاسب قانوني معتمد. • تأييد التحاسب الضريبي عن باقي انواع الضرائب غير موضوع الرد الضريبي. • تأييد انجاز الاعمال من قبل الجهات الحكومية التي نفذت لأجلها (الجهات المستفيدة). • التأييدات الصادرة عن جهات اخرى (الكمارك، المنافذ الحدودية، غرف التجارة، التنمية الصناعية، وغيرها حسب نوع الشركة ونوع التحاسب) • تأييدات بالتحويلات المالية المصرفية الخاصة بالاستيراد والتصدير. • التصاريح الكمركية وقوائم الشحن وفواتير الشراء. • اية مستندات اخرى تتعلق بعملية التحاسب وحسب نوع الرد.
دراسة الطلب	يتم دراسة الطلب من قبل الاقسام او الفروع المعنية بالتحاسب الضريبي للوقوف على صحة الطلب (القسم او الفرع الذي قام بالتحاسب الضريبي الاولى) منها على سبيل المثال (قسم الشركات، العقار، العرصات ... الخ).
ثانياً - قبول او رفض طلب الرد الضريبي	
قبول الطلب	• يتم قبول الطلب في حال توفر كافة المستندات اعلاه او اي مستندات اخرى تتعلق بعملية الرد.
رفض طلب الرد الضريبي	في حالة الرفض يجب على الهيئة العامة للضرائب او أحد فروعها تبليغ صاحب الرد بشكل تحريري باسباب الرفض وضرورة استكمال النواقص خلال فترة معينة (تحدد من قبل الهيئة حسب نوع واهمية الرد) وعادة يتم الرفض في حالة وجود أحد او بعض او كل الاسباب الآتية • عدم توفر المستندات او عدم استكمال المستندات والاوليات المعززة للرد الضريبي. • عدم وجود رصيد للمكلف صاحب الرد ضمن حساب الامانات نتيجة لاستنزاف هذا الرصيد عن عمليات تحاسب ضريبي اخرى لا علم للمكلف بها. • وجود محاضر تهرب ضريبي مشخصة بصدد المكلف. • وجود اشارات حجز من قبل المحاكم المختصة.
ثالثاً - تدقيق الرد الضريبي	
قسم الشركات او قسم كبار المكلفين او قسم الاعمال التجارية حسب خضوع المكلف	• تدقيق استحقاق المكلف لمبلغ الرد الضريبي بعد اجراء التحاسب النهائي وفقاً لاضبارة المكلف. • تنظيم استمارة الرد مدرجة فيها مبالغ وارقام وصولات القبض مؤيدة من قبل حاسبة القسم او الفرع، امين الصندوق القابض. • مطابقة استمارة الرد مع سجل يومية المقبوضات واستمارات الادعاء المصرفي والنسخ الثانوية من وصولات القبض المحفوظة بدفتر الوصولات. • في حال ان مبلغ الامانات الخاص بالشركة هو حصة مع مجموعة شركات يتم تأييد حصة الشركة موضوع الرد وارقاق كشف تفصيلي يبين صحة حصة الشركة موقع ومختوم من قبل القسم المعني مع الختم على حصة الشركة • يتم تأييد استمارة الرد من قبل جميع الموظفين ذو العلاقة في اعداد الاستمارة والمزودين بالمعلومات التي تدعم الاستمارة
قسم الفحص والتدقيق الضريبي	• تدقيق اضبارة المكلف كاملة للوقوف على كافة عمليات التحاسب والرد الضريبي السابقة. • تدقيق استمارة الرد الضريبي ومطابقتها مع التحاسب النهائي للضريبة. • تدقيق صحة مبلغ ونوع الرد الضريبي. • تدقيق مدى تغطية الامانات الضريبية لمبلغ الرد الضريبي. • الموافقة على عملية الرد ورفعها الى المدير العام او من ينوب عنه وحسب صلاحية مبلغ الرد. • في حالة عدم الموافقة بيان الاسباب وفيما إذا يتطلب استكمال بعض النواقص او رفضاً نهائياً. • تعزيز كافة العمليات اعلاه بتوقيعات المسؤولين عنها وبختومات القسم.
القسم المالي	• التأكد من وجود الموافقات الاصولية على عملية الرد. • التأكد من مبالغ وصولات القبض ومبلغ التحاسب النهائي للوصول الى مبلغ الرد الضريبي. • تأييد مسؤول شعبة الامانات على صحة مبلغ الامانات الخاص بالمكلف الواجب الرد اليه ومطابقتها مع المعلومات الظاهرة في حاسبة الامانات من حيث الاسم الكامل في حال كان المكلف شخص طبيعي اما إذا كان المكلف شخص معنوي (شركة) يتم التأكد من اسم الشركة مع النشاط الكامل للشركة • تأييد شعبة النقدية على صحة مبالغ الوصولات ومطابقتها مع كشف المصرف • تأييد شعبة الرديات في القسم باستكمال جميع متطلبات الرد الضريبي. • التأكد من توافر الشروط الموضوعية والشكلية من عملية الرد .

• مطابقة ما ورد من قسم الفحص والتدقيق الضريبي مع السجلات المالية.	
اعداد محضر مشترك بين كافة الاقسام المذكورة اعلاه والتأيد عليها بما يفيد صحة مبلغ الرد الضريبي وصحة المعلومات كافة ويرفع هذا المحضر الى المدير العام او من ينوب عنه للموافقة على رفع الموقف الى ديوان الرقابة المالية الاتحادي لغرض التدقيق والموافقة على الصرف.	مشترك بين الاقسام
رابعاً - خطوات يجب مراعاتها من قبل المدقق	
يقوم المدقق بتدقيق جميع الخطوات التي تم ذكرها اعلاه قبل عملية الصرف وبعد توافر كافة المتطلبات اللازمة لصحة الصرف يتم بتوقيع وختم مستند الصرف بما يفيد صحة العمليات وادناه خطوات مقترحة للتأكد من صحة عمليات الرد الضريبي بمراحل نشؤه الى مرحلة صرف مبلغ الرد الضريبي.	
المرحلة	الخطوة التي يجب مراعاتها
الحصر الضريبي - التأكد من تسجيل المكلّفين في قاعدة بيانات رئيسة بفهم اعمال المكلّفين، لتوجيه عملية التدقيق وفق القوانين والتعليمات المنظمة لعمل المكلّف. - التأكد من توفير واعتماد النماذج المصمّمة تجاه كل مكلف تم حصره وحسب اعمال المكلّف في التواريخ - التأكد من تقديم خدّمات التدقيق الضريبي لمساعدة المكلّفين على الامتثال لالتزاماتهم الضريبية، ولإثبات أنهم يعدّون عملاء مُهيّئين للإدارة الضريبية. - توفير خدّمات المصاحبة لتلقّي طلبات لمكّلفين الذين تم حصرهم وضمان حقهم في الاعتراض على الفحوص الضريبية، وتوضيح الإجراءات الرسمية المتاحة لهم للاحتجاج على تلك الفحوصات. - تقديم المعلومات التي تساعد الادارة الضريبية على تنفيذ عمليات التحاسب الضريبي مع المكلّفين ومنها حصر المكلّفين الجدد وحصر مصادر دخلهم وكذلك معرفة عناوين محلات عملهم واقامتهم لغرض الوصول إليهم. - التأكد من مساهمة الجهات الساندة في تنفيذ بعض اجراءات الحصر الضريبي للمساهمة بالتحاسب الضريبي مع المكلّفين. - التأكد من ان عملية الحصر الضريبي قد وفّرت الوصول الى الدخل الحقيقي للمكّلفين هو ضمان تحصيل الموارد العامة لخزينة الدولة. - التأكد من شمول المكلّفين بالرقم التعريف الضريبي. - تحديد مصادر دخل المكلّف بدقة ومدى وجود مداخيل اخرى بالتنسيق مع مختلف اقسام التحاسب الضريبي في الهيئة. - التأكد من تدوير القائمين بالحصر الضريبي من فترة الى اخرى. - التأكد من وجود تعليمات مكتوبة مصادق عليها يمكن الاستناد اليها في عملية الحصر الضريبي.	
التحاسب الضريبي الاولى / الامانات الضريبية - التأكد من نوع التحاسب الضريبي عن طريق الاستقطاعات من مختلف الجهات المتمثلة بالآتي:- - تحاسب مباشر عن طريق الهيئة العامة للضرائب بفروعها المختلفة. - تحاسب مباشر عن ممثلي الهيئة المتواجدين في بعض دوائر الدولة في المنافذ الحدودية والمنافذ الكمركية - تحاسب عن طريق دوائر الدولة من دون وجود ممثلين من الهيئة العامة للضرائب متمثلة بالاستقطاعات المباشرة من المبالغ المصروفة وتسدّد الى الهيئة العامة للضرائب وترفع كشوفات خاصة بهذا الشأن معززة بالأوليات المؤيدة لتلك الاستقطاعات. - كشوفات ترفع من قبل دوائر الدولة لتثبيت الموقف بشأن تعاملات المكلّفين ويتم التحاسب وفق هذه المواقف من قبل الهيئة العامة للضرائب او فروعها. - التأكد من الفترة التي تغطيها عملية التحاسب الضريبي. - التأكد من ان عملية الفحص الضريبي قد تم وفق النماذج المعتمدة لهذا الغرض. - التأكد من استكمال جميع المعلومات الواردة في النماذج المعتمدة لأغراض التحاسب الضريبي. - التأكد من تأييد تدقيق الفحص والتحاسب الضريبي من قبل الاقسام المعنية منها على سبيل المثال (قسم الشركات، قسم ضريبة العقار). - التأكد من ان عمليات التسديد تمت بموجب صكوك لحساب الهيئة العامة للضرائب وقيدت في حساب الامانات الضريبية - التأكد من ان جميع العمليات قد تمت وفق القوانين النافذة المفعول والضوابط ذات الصلة بسنة التحاسب - التأكد من جميع عملية التحاسب بمختلف انواعها عن طريق الهيئة العامة للضرائب او ممثليها وفروعها او عن طريق دوائر الدولة قد تمت السيطرة عليها إلكترونياً عن طريق قاعدة بيانات يمكن تحديثها بمختلف الامور التي من شأنها ان تؤثر على عملية التحاسب. - التأكد من الامور الشكلية والموضوعية الواجب توافرها بجميع المستندات والادلة والاوليات المؤيد لعمليات الاحتساب. - التأكد من وجود جميع الموافقات الاصولية اللازمة وفق للصلاحيات المحددة والمصادق عليها اصولياً. - التأكد من مطابقة وصولات قبض الامانات الضريبية مع النسخ الثانوية مع ما تم تثبيته في السجلات المالية. - التأكد من وجود سجل سيطرة الكتروني او يدوي او الاثنان معاً على الامانات وحسب الجهة المستلم منها ويتم تحديثه اول باول ويتم تدقيقه. - التأكد من مصدر الامانات الذي تم قبضه يتعلق بمصدر التحاسب الضريبي. - التأكد من استكمال كافة المعلومات المرتبطة بالامانات الضريبية منها على سبيل المثال اسم المكلّف، نوع العمل الذي يزاوله المكلّف، رقم الاضبارة الضريبية، رقم التعريف الضريبي سنة التقدير، رقم وتاريخ وصولات القبض، اية معلومات اخرى. - التأكد من صحة تقدير الضريبة الاولى وصلاحيات القائمين بالتقدير حسب الاقسام ذات الصلة. - التأكد من تقاطع المعلومات بين الاقسام المعنية بالتحاسب الاول للضريبة. - التأكد من هناك تمييز محدد مسبقاً لنماذج التحاسب الضريبي وفق السنة ووفقاً لقسم التحاسب بحيث يمنع تكرار استخدام النموذج المميز لسنة او لقسم في سنوات اخرى. - التأكد من وجود سجلات فرعية خاصة لتثبيت حركة المقبوضات والمدفوعات الجارية على حساب الامانات على المستوى التحليلي بما يؤمن معرفة حركة ورصيد كل الامانات. - التأكد من وجود سيطرة واجراء مطابقات شهرية وسنوية للحساب الجاري الخاص بالامانات تبعاً لنوع العملة الى:- - أ- بنك الامانات/الدينار . - ب - بنك الامانات/الدولار . - ج - بنك الامانات/اي عملات اخرى - التأكد من تسوية الامانات والموقوفة منها وانها وردت إلى أصحابها الحقيقيين. - التأكد من صحة تسجيل الامانات في سجل اليومية العامة وسجل الأستاذ.	

٢٥- التأكد من معالجة الأمانات الموقوفة والتي مضت عليها المدة القانونية بأخذها أيراد نهائي. ٢٦- التأكد من صحة تدوير ارصدة الامانات الضريبية من سنة الى اخرى.	
١- التأكد من استكمال كافة المتطلبات الخاصة بالتحاسب الضريبي الاولي وأنها تمت وفق الاطر المحاسبية والتدقيق السليمة قبل الخوض في الاعتراف بالإيرادات الضريبية والردديات الضريبية. ٢- التأكد من وجود ما يؤيد التحاسب الضريبي الاولي ومن اهمها:- ٣- وصولات القبض الاصلية الخاصة بقبض الامانات مؤيدة من قبل امين الصندوق ومن قبل الماسك لسجل الامانات الضريبية ومختومة ختومات حية في حالة عدم توافر النسخ الاصلية. ٤- مطابقة وصولات القبض مع النسخ الثانوية الموجودة في دفتر وصولات القبض. ٥- تأييد الاقسام المعنية بالتحاسب الضريبي الاولي على وصولات القبض. ٦- التأكد من قيام الاقسام المعنية قسم الفحص والتدقيق الضريبي من احتساب الضريبة النهائية. ٧- التأكد من صحة احتساب الضريبة النهائية التي قامت به الاقسام المعنية وفقاً للقوانين والضوابط السارية المفعول. ٨- التأكد من تثبيت القيد الخاص بالاعتراف بالإيراد الضريبي. ٩- التأكد من تحويل مبلغ الامانات الضريبية المعترف بها كإيرادات ضريبية من بنك الامانات الى بنك الإيرادات المغلق. ١٠- التأكد من صحة مطابقة الحساب الجاري المغلق للإيرادات الضريبية مع سجل الايراد بشكل شهري وسنوي. ١١- التأكد من صحة التحويلات باجراء تقاطع بين كشف البنك الخاص بالحساب الجاري للأمانات وكشف البنك الخاص ببنك الإيرادات المغلق بشكل شهري وسنوي. ١٢- التأكد من عدم استخدام أساس الإستحقاق في تسجيل الإيرادات الضريبية إلا في الحالات المحددة قانوناً.	التحاسب الضريبي النهائي/ الإيرادات
١- تحديد الجهة مستحقة الرد الضريبي: • مؤسسة خاصة. • مكلف. • مستثمر. • شركات (حسب نوعها) • دائرة حكومية. ٢- معطيات عامة يجب استيفؤها: • استلام كتاب طلب الرد أو الاستدعاء. • دراسة طلب الرد من الناحية المالية والقانونية. • الشرح على الإقرار الضريبي وفواتير الشراء الضريبية بما يفيد الرد. • تنظيم أمر الرد من خلال مديرية الحسابات العامة وتصنيفها الى سابقة او حالية او أمانات. • تنظيم مستند الصرف حسب الدورة المستندية. • تدقيق مستند الصرف • اصدار الشيك لصاحب العلاقة. ٣- <u>تحديد الوثائق المطلوبة:</u> أ- الوثائق اللازمة لرد معاملات دائرة ضريبة الدخل المبيعات وضريبة العقار: • كتاب طلب الرد من الجهة المعنية. • نماذج طلب الرد المعد لذلك اصولية مصادق عليها حسب اللجان والجهات ذات العلاقة. • الفواتير او صورة عن وصولات القبض (حسب نوع الرد) مؤيدة بختومات حية ومن قبل الجهة المصدرة لها. • صورة عن اقرارات التحاسب الاولية (حسب نوع الرد). ب- الوثائق اللازمة لردية معاملات المحاكم يطلب الوثائق اعلاه اضافة الى الآتي: • كتاب من صادر عن المحكمة. • صورة عن القرار (قرار الحكم). ج- الوثائق اللازمة لرد المعاملات المتعلقة بإحالة العطاءات من كافة الجهات: • كتاب طلب الرد من الجهة المعنية. • رقم وتاريخ وصولات القبض. • صورة عن العطاء مؤيدة ومختومة بختومات حية. • صورة عن قرار الاحالة مؤيدة ومختومة بختومات حية. • تأييد أمر المباشرة بالعمل. • صور عن الوصولات التي تم الحسم منها مؤيدة ومختومة بختومات حية. ٤- التأكد من صحة احتساب الضريبة الاولية. ٥- التأكد من حصر الفروقات بين الضريبة الاولية والضريبة النهائية والتي تشكل مبلغ الرد الضريبي. ٦- التأكد من وجود التأييدات لكافة النماذج واقرارات الحصر والتحاسب الضريبي الاولي. ٧- تأييد الامانات المتبقية بانها تساوي مبلغ الرد الضريبي من ماسك سجل الامانات الضريبية. ٨- التأكد من صلاحية الموافقة على صرف الرديات وحسب الصلاحيات بموجب الموافقات الاصولية. ٩- التأكد من صحة التوثيق الخاصة بعملية الرد.	الردديات الضريبية

١٠- التأكد من مستند صرف الرد والصك الصادر بالرد لنفس الجهة صاحبة الامانات.	
١١- التأكد من وجود الموافقات الاصولية من قبل وزارة المالية على رد الامانات الضريبية التي مضى عليها أكثر من خمس سنوات كون تم تحويلها الى ايرادا نهائيا لصالح الهيئة العامة للضرائب.	
١٢- التأكد من قيام وزارة المالية بتحويل مبلغ الرد الضريبي المتسلم من قبلها لمضي فترة خمس سنوات عليها الى بنك الامانات لإعادة صرفها الى المكلف .	

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

١-٤ الاستنتاجات

١. ان التدقيق الضريبي عبارة عن مزيج من مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وقواعد التدقيق لواجه نشاط التدقيق المختلفة فهو لا يقتصر على التحاسب الضريبي بل يتعدى لايجاد رقابة فعالة على مختلف الاصعدة والمهام التي تتبناها الدوائر الضريبية.
٢. لا توجد برامج او اجراءات للتدقيق مكتوبة وواضحة التطبيق بل يتم الاعتماد على صيغ عمل اعتاد المدققون على تطبيقها بحكم تراكم العمل التدقيقي والذي احيانا كثيرة يدخل فيه عنصر الاجتهاد الشخصي.
٣. شكلية العمل التدقيقي الممارس المتعلق بالامانات والرديات الضريبية في الهيئة العامة للضرائب اذ يتم الاعتماد بالدرجة الاساسية على قسم الفحص والتدقيق الضريبي في احيان معينة وعلى تدقيق ديوان الرقابة المالية الاتحادي في احيان اخرى خاصة فيما يتعلق بالرد الضريبي .
٤. الايرادات والامانات والرديات الضريبية حلقة متكاملة لا يمكن اغفال حلقة عن اخرى عند تدقيق اي واحدة من تلك الحلقات وبالتالي اي خطأ في حلقة من هذه الحلقات الممكن حدوثه بالنتيجة سوف يكون هناك خطأ مصاحب له في الحلقتين الاخرى.
٥. عدم وجود حساب وسيط للرديات الضريبية يمكن من خلاله تتبع تدفق المعلومات إذا يتم تحريك حساب الامانات الضريبية عن تسديد عمليات الرد الضريبي مما يؤدي الى اختفاء حركة الرديات التي يجب اظهارها ويجب ان يكون هناك كشف ملحق بالقوائم المالية السنوية يوضح هذه الرديات مبيناً فيه تفاصيل جهات الرد.
٦. عدم فهرسة محتويات اضبارة المكلف الامر الذي يصعب دراسة وتدقيق السجل التاريخي للمكلف والذي يرتبط ارتباط وثيق بعمليات الاعتراف بالايرادات الضريبية من خلال احتساب الضريبة النهائية والوقوف على الفروقات بين الامانات الضريبية ونتائج التحاسب النهائي التي تمثل مبالغ الرد الضريبي.
٧. عدم التوثيق الكامل لمعاملات الرد الضريبي منها الآتي : (عدم تاييد القسم او الفرع المعني على مبالغ بعض الوصلات، عدم تعزيز استمارة الرد في قسم الشركات بالختومات المؤيدة واقتصرت على توقيعات (كاتب الجبائية، مسؤول الجبائية، المدقق، المخمن، مدير الفرع)، عدم وجود صحة صدور من الجهات المستفيدة بالاعمال المنجزة من قبل الشركة، عدم حفظ معاملات الرد في القسم المالي بصورة الكترونية لتوفير سهولة مكانية الرجوع اليها في حال الحاجة اليها او الاستفسار عنها).

٢-٤ التوصيات

١. العناية بالمهارات والمؤهلات العلمية والعملية للمدققين بما يحقق لهم الالمام الكافي بالمبادئ المحاسبة المتعارف عليها وقواعد التدقيق لواجه نشاط التدقيق المختلفة لتحقيق رقابة فعالة على مختلف الاصعدة والمهام التي تتبناها الدوائر الضريبية.
٢. تبني الآلية المقترحة بضمنها اجراءات تدقيق وفق برامج تدقيقية موحدة لعمليات التدقيق الداخلي الضريبي يعتمد عليها المدقق الداخلي ويجب ان تتصف بالمرونة والقابلية على التغيير في ضوء ما يستجد من قوانين وانظمة ترتبط باعمال الهيئة العامة للضرائب وحسب نوع ومفردات المعاملة الضريبية (للمكلف).
٣. ضرورة تغطية اعمال التدقيق جميع أنشطة التحاسب الضريبي والرد الضريبي بغض النظر عن قام بتدقيقها وان لا يكون تدقيق معاملات الضريبة من قبل اقسام اوجهات اخرى مبرراً لشكلية التدقيق بشأن تدقيق الامانات والرديات الضريبية.
٤. ضرورة عدم الاغفال عن الحلقة المتكاملة المتمثلة بالايرادات والامانات والرديات الضريبية من خلال تدقيق ومراجعة هذه الحلقات عن التحاسب الضريبي الاولي النهائي والتي تنتهي بالرديات الضريبية لتحقيق الموثوقية في معاملات الرد الضريبي.

٥. ضرورة اعداد حساب وسيط للردديات الضريبية لتسهيل تتبع مبالغ الردديات ومصادرها وعلاقتها بحساب الامانات الضريبية وتضمن القوائم المالية السنوية بكشف يوضح تدفق الردديات الضريبية مفصلة حسب جهات الرد.
٦. تبني نظام لفهرسة محتويات اصابير المكلفين بشكل يؤدي الى سهولة الوصول الى السجل التاريخي للمكلف وبما يمكن من توثيق عمليات الاعتراف بالايادات الضريبية من خلال احتساب الضريبة النهائية والوقوف على الفروقات بين الامانات الضريبية ونتائج التحاسب النهائي التي تمثل مبالغ الرد الضريبي.
٧. ضرورة التوثيق الكامل والكافي لمعاملات الردالضريبي وبما يحقق متطلبات استيفاء معاملة الرد الضريبي من كافة النواحي القانونية والمالية والتنظيمية والادارية واي نواحي تتطلبها عملية الرد الضريبي.

References

- ١- قانون ضريبة الدخل رقم ١٣ لسنة ١٩٨٢ (المعدل)
- ٢- قانون الادارة المالية الاتحادي رقم (٦) لسنة ١٩٩٦ (المعدل)
- ٣- الدليل المالي والمحاسبي لجمهورية العراق لسنة ٢٠١٣
- ٤- اسماعيل، خليل اسماعيل، المحاسبة الحكومية، ٢٠١٠، عمان، دار اليازوري للنشر والتوزيع.
- ٥- رؤوف، نضال، وعواد، سري (٢٠٢١) تأثير معوقات تحصيل ضريبة الاستقطاع المباشر على الإيرادات الضريبية مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد ٦٥.
- ٦- خليفة، محمد عبد العزيز (٢٠١٨) المشكلات الضريبية للأدوات المالية، مجلة البحوث المالية الضريبية الجمعية المصرية للمالية والضرائب العدد ١٠٥ مصر.
- ٧- علي، خالد والغنام، عمر (٢٠١٩) دليل العدالة الضريبة لمنظمات المجتمع المدني في المنطقة العربية، شبكة المنظمات الغير الحكومية للتنمية.
- ٨- الجادر، عقيل نجاح، التزام المدقق الداخلي بمعايير الاداء الدولية وأثره على النشاط الضريبي، ٢٠٢٣، بحث تطبيقي الهيئة العامة للضرائب، الدبلوم العالي المعادل للماجستير، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
- ٩- الحساني، وعد هادي، الموسوي، ميثم عبد (٢٠١٧) أثر ارسدة الامانات على تمويل المؤسسات الحكومية ودور المحاسب والمدقق الداخلي في تصفيها، بحث تطبيقي في جامعة المثنى، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد السابع، العدد الرابع.
- ١٠- الزهيري، سهاد عبد الجمال، التزامات الادارة الضريبية في قانون ضريبة الدخل، ٢٠٠٦، جامعة الموصل، كلية القانون.
- ١١- وليد، منوفي ونور الدين، خدام (٢٠٢١) إجراءات التدقيق الداخلي في ظل نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية، رسالة ماجستير في علوم اقتصادية، تسيير وعلوم تجارية، جامعة الدكتور مولاي الطاهر بسعيدة، الجزائر.
- ١٢- غضيب، ختام مهدي والحيدري، وفاء حسين سلمان (٢٠٢٤) "تأثير الرقابة الداخلية في الانفاق الضريبي / بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب " مجلة دراسات محاسبية ومالية- المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد، العدد ١٩.
- ١٣- حمود، نعمة عبد الامير والدباس، وفاء عبد الامير (٢٠٢٤) "تقييم جودة تقرير مراقب الحسابات وفق معياري التدقيق رقم (٧٠١ و ٧٠٥) / بحث تطبيقي " مجلة دراسات محاسبية ومالية- المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد، العدد ١٩.
- ١٤- جاسم، تبارك اياد وابراهيم، محمد عبدالله، (٢٠٢٣) "قياس تأثير الحوكمة على جودة التقارير المالية" مجلة دراسات محاسبية ومالية- المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد، المجلد ١٨ العدد ٦٥.
- ١٥- عبدالله، علي هادي والخفاجي، علي عباس كريم، (٢٠٢٣) "دور الفاحص الضريبي في زيادة وإنقاص الحصيلة الضريبة/بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب" مجلة دراسات محاسبية ومالية- المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد، المجلد ١٨ العدد ٦٥
- ١٦- <https://sqarra.wordpress.com/auditt6>