

((الفحص الضريبي على الدخل لتحقيق وعاء مقبول في ضوء تمسك المكلفين

بحساباتهم/ " دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب"))

م.د. إيمان شاكر محمد

عماد توفيق محمد

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

الهيئة العامة للضرائب/قسم الرقابة

جامعة بغداد

شعبة تدقيق حسابات المكلفين

المستخلص

يعد الفحص الضريبي أحد صور التدقيق ، والذي يقوم بهذا العمل هو الفاحص الضريبي وتقع على عاتق الهيئة العامة للضرائب مسؤولية تحديد مدى اتفاق المبالغ الخاضعة للضريبة التي يقدمها المكلفون في أقراراتهم مع القوانين والتعليمات الخاصة بالضرائب . لذا يعد الفحص الضريبي من أهم وسائل الإدارة الضريبية في التأكد من حقيقة الإيرادات الضريبية المتحققة ، إن الدور الذي تقوم به شعبة تدقيق حسابات المكلفين يكمن في كونها وسيلة وليست غاية تهدف إلى خدمة الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي على نحو علمي منظم يحافظ على حقوق المكلفين والدولة جنباً إلى جنب بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له، وتتجلى أهميتها بالتأكد من صحة ما جاء بدفاتر المكلفين من بنود الحسابات ويتمن من جوانبها كإفهامه لضمان سلامتها من حالات الغش والتهرب الضريبي.

ويسعى هذا البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف ، ومنها الاستعانة بالفحص الضريبي على الدخل لحسابات المكلفين عند عدم الاتفاق بين المكلف والسلطة المالية ، وعرض الحسابات الختامية إلى جهة تضمن للطرفين تحقيق عدالة فحص حسابات المكلف وحماية حقوق الخزينة العامة .

Abstract:

Examination is a form of tax audits which have been done by tax examiner rests with the General Commission for Taxes is responsible for determining the extent to which the amounts subject to tax provided by the holders of admissions with the laws and regulations, taxes. So the tax-examination is the major means of tax administration to make sure the fact that tax revenues generated from the imposition of taxes different kinds of direct and indirect search result, the importance of the role played by the (Department of Control and Internal Audit / Audit Division in charge) in charge of auditing the accounts, which may be Maclvoha clung to their accounts and access to the tax base acceptable to the expensive and financial authority in the event of a discrepancy in the calculation of the tax.

The aim of this research is to achieve a set of goals that a most important use of the tax examination of the accounts in charge at the lack of agreement between the taxpayer and financial authority and the final presentation of the accounts to ensure that the two parties can achieve justice examining the accounts of the taxpayer and protect the rights of the public treasury.

اولاً - منهجية البحث

١ - مشكلة البحث : تتبع مشكلة البحث من عدم قناعة السلطة المالية بالحسابات الختامية للمكلفين والمصادق عليها من قبل مراقب الحسابات ، وهذا يؤدي إلى قيام السلطة المالية بإتباع أسلوب التقدير بموجب الضوابط مما يتسبب في عدم قناعة المكلفين ، والذي قد يؤدي بالنتيجة إلى تمسكهم بحسبائهم و تقديم اعتراض رسمي بنتائج حساباتهم المقدمة إلى السلطة المالية ، لذلك تقوم السلطة المالية بتقديم حسابات المكلف إلى جهة تضمن عدالة فحص الحسابات وهي

قسم الرقابة والتدقيق الداخلي / شعبة تدقيق حسابات المكلفين لإعادة احتساب الضريبة وتقديم التقرير بشكل نهائي .

٢ - أهمية البحث : إن الدور الذي تقوم به هذه الشعبة يكمن في كونها وسيلة وليست غاية تهدف إلى خدمة الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي على نحو علمي منظم يحافظ على حقوق المكلفين والدولة جنباً إلى جنب بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له ، وتتجلى أهميتها بالتأكد من صحة ما جاء بدفاتر المكلفين من بنود الحسابات ويتمن من جوانبها كافة لضمان سلامتها من حالات الغش والتهرب الضريبي.

3 - هدف البحث : يسعى هذا البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها

أ - الاستعانة بالفحص الضريبي على الدخل لحسابات المكلفين عند عدم الاتفاق بين المكلف والسلطة المالية .

ب - عرض الحسابات الختامية إلى قسم الرقابة والتدقيق الداخلي / شعبة تدقيق حسابات المكلفين والتي تضمن للطرفين تحقيق عدالة فحص حسابات المكلف وحماية حقوق الخزينة العامة.

٤ - فرضية البحث : يقوم البحث على فرضية أساسية مفادها (حيادية الفحص الضريبي على

الدخل في فحص حسابات المكلفين يؤدي إلى تحقيق وعاء ضريبي مقبول في ضوء تمسك المكلفين بنتائج حساباتهم).

٥ - حدود البحث الزمانية والمكانية تم تحديد معمل لانتاج الالبان (لبن وقيمر) حيث قامت

هذه الشركة بتقديم طلب تمسك بحساباتها واحالة الطلب الى قسم الرقابة والتدقيق في الهيئة

العامة للضرائب لفحص حساباتها وتم تحديد الفترة الزمانية للبحث هو عام ٢٠٠١ وذلك لتوفر البيانات الوافية لهذه الشركة في ذلك العام .

ثانياً - الاطار المفاهيمي للفحص الضريبي

١ - مفهوم الفحص الضريبي

الفحص الضريبي يتضمن فحص حسابات المكلفين والمنشآت والشركات بهدف تحديد وعاء الضريبة المستحقة، إذ يقوم الفاحص بالتأكد من أن الميزانية تعبر عن المركز المالي الحقيقي للمنشأة وأن الحسابات الختامية تبين حقيقة نتيجة النشاط وتحتوي على نتائج كافة العمليات التي تمت على اختلاف أنواعها خلال الفترة وان ذلك كله قد تم طبقاً لما تقضي به التشريعات الضريبية . (عطا ٢٠٠٢، ١، ص ١٤)

ولقد وصف الفحص الضريبي على أنه فحص التقارير الضريبية المقدمة من المكلفين والمعززة بقوائم ماليه فحصاً انتقادياً في ضوء المعلومات والبيانات الإضافية المتعلقة بهم لغرض الوصول إلى الدخل الخاضع لضريبة الدخل في مدة زمنية معينة (سنة عادة) على وفق المبادئ المحاسبية وقانون ضريبة الدخل والتعليمات النافذة . (الدوغجي، ٢٠٠٦ ، ص ٤)

ويعد الفحص الضريبي فحصاً يهدف إلى تحديد الوعاء الضريبي، وبالتالي تحدي د الضريبة الواجبة الأداء، حيث يقوم الفاحص بالتأكد من أن المكلف قد أعد إقراره الضريبي طبقاً لأحكام القانون، وأنه لم يغفل أو يضيف أي بند من بنود الإيرادات أو المصروفات، كان من الواجب إضافته أو حذفه، وذلك عن طريق فحص الحسابات للتأكد من أمانة الدفاتر وأنها تتض من كافة أنشطة المنشأة، وتشمل الأرباح الحقيقية خلال سنة أو سنوات الفحص، وكذلك معالجة الإيرادات والمصروفات وفقاً لوجهة النظر الضريبية . (الشافعي، ٢٠٠٥/٢٠٠٦، ص ١٢)

٢ - أهمية الفحص الضريبي

تكمن أهمية الفحص الضريبي في كونه وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي على نحو علمي منظم يحافظ على حقوق المكلفين و الدولة جنباً إلى جنب بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له ، وزيادة حصيلة الضريبة، وكلها تساند النظام الضريبي في تحقيق أهدافه المالية والاقتصادية والاجتماعية (شرف وآخرون، ٢٠٠٧ ، ص١٨٨)

وتتجلى أهمية الفحص الضريبي في تحقيق الأهداف المرجوة من عملية الفحص والتي يعد أهمها الوصول إلى دقة النتائج وواقعيتها ومن ثمّ إلى الربح الضريبي الحقيقي عن طريق التأكد من صحة ما جاء بدفاتر المكلفين من بنود الحسابات ويتمعن من جوانبها كافة لضمان سلامتها من حالات الغش والتهرب الضريبي التي يقوم بها بعض المكلفين إذ أن الفحص الضريبي يقوم بصورة عامة بمكافحة التهرب أو التقليل منه .

٣ - أهداف الفحص الضريبي

إن الغاية من عملية الفحص التي تنصب على دفاتر ومستندات ووثائق المكلفين

والشركات هي للوصول إلى الأهداف الآتية : (سلامة، ٢٠٠٢، ص٦٦)

- أ. تطبيق القواعد والأصول المحاسبية والقانونية.
- ب. التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المدرجة في الإقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف وتحقيق العدالة الضريبية ، إن إمكانية الابتعاد عن التقدير الجزافي هي إحدى أهم الأسباب للتوجه إلى الفحص الضريبي لتوفير الحجة المستندة على الأدلة والقرائن الثبوتية للسلطة المالية في حالة اعتراض المكلف على التقدير إذ يتم عرض الموضوع على لجان الاعتراض لتحقيق العدالة الضريبية. (الدليمي، ٢٠٠٥، ص٢٩)

ج. تقليل فرص التهرب الضريبي : يساعد الفحص الضريبي بصورة عامة على مكافحة التهرب

الضريبي والتقليل منه " ويصبح رادعاً أمام المكلفين قبل القيام بعملية التهرب عندما يتولد لديه الشعور بأن عملية الفحص الضريبي اللاحقة تؤدي إلى اكتشاف عملية التهرب وما يتبع

ذلك من عقوبات" (Edward,1989,P:507)

د. حماية حقوق الخزينة العامة والمحافظة على نصيبها من أرباح المكلفين.

٤ -أنواع الفحص الضريبي

الفحص الضريبي هو أساساً وظيفة يقوم بها شخص مهني ذو خبرة وكفاءة عالية أي

يجب أن يكون مؤهلاً علمياً وعملياً ويمكن تقسيم الفحص الضريبي على أنواع عدة وهي:

أ. حسب النطاق: ينقسم إلى نوعين هما الفحص الشامل والفحص الجزئي .

ب. حسب مكان الفحص : ينقسم الفحص الضريبي من حيث مكان إجراء عملية الفحص إلى

قسمين هما الفحص المكتبي والفحص الميداني.

ج. حسب الوقت :ويقسم إلى فحص قبل تقديم الإقرارالضريبي وفحص بعد تقديم

الإقرارالضريبي.

٥ -مقومات الفحص الضريبي

للفحص الضريبي مقومات يرتكز عليها ويمكن تحديدها بالآتي : (عثمان، ١٩٩٩،

ص٢٦)

أ. الفاحص الضريبي : تتجلى أهمية الشخص القائم بالفحص في الوصول إلى قياس دقيق

للدخل بتوافر مقومات ومؤهلات علمية وعملية تؤهله للقيام بعمله على أفضل صورة .

ب. القانون الضريبي : إن السياسة الضريبية عبارة عن مجموعة من الاتجاهات العامة التي

تعلن عنها الدولة مسبقاً بصيغة أحكام قانونية يتضمنها التشريع الضريبي للتعبير عن نيتها

في تحقيق مجموعة من الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والمالية والسياسية لمجتمعها)
أمين، ٢٠٠٠، ص ٤٧).

ج. توافر المعلومات والبيانات عن الوعاء الضريبي: تستطيع السلطة المالية فرض رقابتها والحصول على المعلومات عن الدخل إذا ما توفرت لديها الخبرة العلمية والعملية للفاحص ووجود مدى من التوافق والانسجام بين القانون الضريبي والقواعد الضريبية بحيث لا يسمح للمكلف بالتهرب من الضريبة .

٦- فاعليه الفحص الضريبي

إن إشكالية قياس دخول الأشخاص المكلفين بدفع الضرائب لغرض فرض الضريبة المستحقة عليهم ، لا تعزى إلى النقص والقصور في الفكر المحاسبي أو القواعد المحاسبية ، وإنما إلى نزعه السلوك الإنساني تجاه قضايا المال والثروة . وإن أول من قدم تفسيراً منطقياً لهذه الإشكالية في ميدان التحاسب الضريبي هما (Allingham) و (Sandmo) في سنة ١٩٧٢ ، فقد بينا أن أسباب التهرب من دفع الضرائب تفسره نظرية الفرد الرشيد (أو العقلاني) الذي يجري المقارنة بين المنافع المالية المتوقعة من التهرب الضريبي والكلف والأعباء المالية التي يمكن أن تنجم عند اكتشاف تهربه من دفع الضرائب (Hite,1987, P.20) . وبناءً على ما تقدم يتضح بأن الإشكالية التي بين الإدارة الضريبية وبين المكلف هي في أزمة الإفصاح الذي يلجأ إليه المكلف بقرار متعمد يتخذه على أساس الموازنة بين مبالغ الضريبة التي سيحتفظ بها لنفسه وبين المخاطر المحتملة (أمين، مصدر سابق ، ص ١٤٧)، إذ أن الإدارة الضريبية لا تستطيع عملياً أن تحيط علماً بكافة المعاملات الاقتصادية التي يجريها الأشخاص في المجتمع، فإن الخيار الممكن والمتاح أمامها عملياً هو أن تجعل ا لمخاطر المحتملة عن قيام المكلف بإخفاء المعلومات فعاله والمتمثلة في العوامل الآتية :

أولاً - الاهتمام باكتشاف المخالفات الضريبية .

ثانياً - الجزاءات التي يتم إيقاعها على المكلفين المخالفين عند أخفاء المعلومات أو التصريح

الناقص عن دخلهم .

ثالثاً - زيادة نسبة الموارد البشرية المتاحة للعمل في مجال الفحص الضريبي .

وتحاول معظم التشريعات الضريبية زيادة الفاعلية في تطبيق هذه العوامل والذي تستهدف من ذلك تحقيق الالتزام الطوعي من جانب المكلفين وتجنب عمليه التهرب من دفعها . ولكي ينجح تطبيق أسلوب الفحص الضريبي يجب توافر الآتي :

أ. توافر نظام متكامل للمعلومات

إذ يتم جمع البيانات وتشغيلها وتحليلها وترتيبها وتقديمها في شكل يسمح باتخاذ قرارات محددة في وقت ملائم، وهو ما يتطلب استخدام أدوات ووسائل تكنولوجيا المعلومات والاتصالات واستخدام الحاسبات الآلية والوسائل الالكترونية الحديثة لتشغيل وتوزيع المعلومات .(الشافعي، مصدر سابق، ص ٢٨٤)

ب. تنمية التأهيل الذاتي للفاحص الضريبي :

يمكن تحقيق تنمية التأهيل الذاتي للفاحص الضريبي باتباع ما يأتي :

• الاهتمام بكفاءة التأهيل العلمي والعملية ، وبرامج التعليم المهني المستمر للفاحص

الضريبي .

• تحسين وتنمية قدرات واستعدادات الفاحصين وتزويدهم بالمعلومات الفنية المطلوبة ، لضمان إمامهم بدقائق أسلوب الفحص الضريبي الانتقائي عن طريق الدورات التدريبية الجادة المستمرة .

• العمل على مراعاة مستوى المبادئ الأساسية للسلوك المهني للفاحص الضريبي الانتقائي من حيث الموضوعية ، والكفاءة المهنية والعناية الواجبة .

ج. تدعيم جسور الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية

مما لا شك فيه أن تدعيم جسور الثقة المتبادلة بين المكلفين والإدارة الضريبية يزيل إلى حد كبير عوائق العمل الضريبي، كما أن تدعيم العلاقة بين المكلفين وممثليهم تدعو الجميع من مكلفين ومحاسبين ومحامين وإدارة ضريبية إلى بذل الجهد الوفير لتدعيم هذه العلاقة تحقيقاً للصالح العام الذي يعود على الجميع بالخير ويعمل على نجاح دور الفحص الضريبي (مصدر سابق، ص ٤٢٨ - ٤٢٩)

د. استخدام ضوابط ومؤشرات دقيقة في تطبيق أسلوب الفحص الضريبي:

إذ يتطلب تطبيق أسلوب الفحص الضريبي وجود ضوابط ومؤشرات دقيقة لاختيار الملفات والمنشآت التي تكون محل الفحص .

٧ - أساليب الفحص الضريبي

تختلف أساليب الفحص الضريبي طبقاً للهدف الذي يرمى إليه الفاحص الضريبي وأهم أساليب الفحص الضريبي هي :

أ. الفحص المستندي

يعتمد الفاحص الضريبي على المستندات في عملية الفحص ومن خلالها يتم التأكد من صحة ومطابقة أرقام الميزانية العمومية والحسابات الختامية مع ما هو مقيد بدفاتر المنشأة محل الفحص ، ليتأكد الفاحص من أن الأرقام الواردة في الميزانية والحسابات الختامية مقيدة بالسجلات ومؤيدة مستندياً (عطا ٢ ، 1994 ، ص ٢١). ويجب على المضمن الفاحص عند فحصه لمصروفات المكلف فحصاً مستندياً أن يضع في اعتباره الواقعة المنشئة للمصروفات حتى لا يشكك في بنود المصروفات .

ب. الفحص باستخدام التحليل المالي

يقوم الفاحص الضريبي بتحليل الحسابات والعمليات الحسابية وإرجاعها إلى مكوناتها الأساسية لأجل التحقق من صحتها (عثمان ، ١٩٩٩ ، ص ٢١)، وللتحليل دور مهم عند جمع أدلة الإثبات ، إذ يساعد في تحقيق صحة التأكيدات بالقوائم المالية ومعقوليتها (الطفي، ٢٠٠٦ ، ص ٣٠٤)

١. ب - استخدام تحليل من قبل الفاحص الضريبي

إن الكشوفات المالية التي تدقق من قبل مراقب الحسابات إلى المكلفين تخضع للدراسة والتحليل من قبل الفاحص الضريبي لإيجاد العلاقات بين الحسابات والأرقام الظاهرة فيها وذلك للوصول إلى الربح الحقيقي الذي تحقق لصالح المكلف لغرض احتساب الضريبة . وأن الأرقام التي تظهرها القوائم المالية توجه الفاحص لإيجاد مؤشرات تساعد في تقدير وفرض الضريبة على المكلف، كما يجب على الفاحص اعتماد التحليل للقوائم المالية لأكثر من سنة ليكون تحليله لتلك القوائم تحليلاً منطقياً وعلمياً .

٢. ب - طرائق التحليل الضريبي

هناك طرائق عدة في التحليل الضريبي وهي :

١. أسلوب الحكم الشخصي للفاحص الضريبي : إن هدف الفحص الضريبي هو

إعطاء رأي عن البيانات المالية للحسابات والحكم على مدى صدقها وتعبيرها عن حقيقة نشاط المنشأة ومركزها المالي وأن يكون مقتنعاً بالإثباتات من ناحية موثوقية البيانات التي أعدت على أساسها المعلومات المالية .

٢. أسلوب مقارنه عناصر القوائم المالية لعدة فترات مالية : إن المقارنة يؤدي إلى

بيان طبيعته في التدقيق بصفه إجمالية ، وفي أي مرحله من مراحل الفحص يوجد نوع من المقارنة بهدف التأكد من أن العمليات المحاسبية قد تمت كما ينبغي (الهوري ومحمد ، ١٩٧٨ ، ص ٦٤) ففي المقارنات يتم هذا التحليل عن طريق إظهار قائمتين أو أكثر بجانب بعضهما ويغطيان نشاط المنشأة خلال مدتين متتاليتين أو أكثر ثم مراجعة التغيرات التي حدثت في مفردات تلك القوائم على مدار المدة (مطر ، ١ ، ١٩٩٣ ، ص ٦٠١) ، ويتم استخدام معدلات ونسب تحليل القوائم المالية عن فترة معينة بالذات حيث تشكل دراسة البيانات المالية باستخدام النسب المالية جانباً مهماً في الحكم على نشاط الشركة من خلال إيجاد علاقة بين أرقام البيانات المالية، الهدف منها فحص بيانات الشركة والاطمئنان على نتيجة النشاط وبيان المتغيرات التي نظراً أو تؤثر في هذه النتيجة. (عظمة ، مصدر سابق ، ص ٥٩).

٣. أسلوب تحليل التعادل : يعد تحليل التعادل أحد الأدوات التحليلية المهمة التي

تساعد الإدارة في فهم واستيعاب وتقييم العلاقات التي تربط بين التكاليف وحجم النشاط ونتيجة تفاعلها على مقدار الأرباح المحققة . (العظمة ، ١٩٩٠ ، ص ١٨٨)

ج- الفحص الفني والكمي

يختلف الأسلوب الفني عن الأساليب التقليدية بأنها تتميز بأسلوب شامل لأنه يحمل في طياته بعض الأساليب التقليدية التي يعتمد عليها مثل الفحص المستندي إلا أن الأسلوب الفني في الفحص يركز بصورة أساسية على البيانات الكمية التي يعتمد عليها في الفحص ويخرج عن دائرة المستندات ليصل إلى تأكيد الحقيقة وعلى ذلك يمكن التعبير عن الأسلوب الفني والكمي في الفحص بأنه يعتمد على قيام الفاحص الضريبي **بالفحص الفني** لأية عملية فحص مثبتة في سجلات المنشأة محل فحصه يجب عليه ملاحظه ومتابعه صحة التوجيه والمعالجة الحسابية لهذه العملية وفقاً للأسس والأصول المحاسبية المعمول بها في تلك المنشأة ، حيث أن عدم دقة التوجيه المحاسبي من الناحية القيدية في دفاتر المنشأة يؤدي إلى التأثير على نتائج أعمالها وعكسها بصورة غير صحيحة ولذلك يجب على الفاحص إعطاء هذه الناحية أهمية بالغة ، نظراً لان أي خطأ في التوجيه المحاسبي يؤدي إلى نتائج غير محمودة قد تستغل لإغراض تغطية اختلاسات قد وقعت أو لتحقيق منفعة ذاتية ولغرض أن يضمن الفاحص صحة التوجيه المحاسبي للعمليات المثبتة في سجلات المنشأة عليه فحص المستندات المؤيدة لهذه العمليات والمعززة لها إذ أن المستندات تفصح عن طب يعة البيانات التي يستطيع الفاحص من خلال اطلاعه عليها التأكد من صحة التبويب المحاسبي مستعيناً بخبرته في هذا المجال .(عطا ٢، مصدر سابق،ص ٥٩)

اما عند قيام الفاحص الضريبي باجراء **الفحص الكمي** الملاحظ في عمله هو اتباع أسلوب خاص لفحص حساب المتاجرة نظراً لأن معظم بنود حسابات المتاجرة يمكن تحويلها إلى بيانات كمية فمخزون أول المدة والمشتريات والمبيعات ومردوداتها كلها بيانات نقدية بطبيعتها ولذلك من السهل تحويلها إلى بيانات كمية .(مطر ١، مصدر سابق،ص ٦٠٢)

٨ - محددات ومعوقات الفحص الضريبي

أ. محددات الفحص الضريبي

يتم إعداد القوائم المالية للمكلف في ظل مجموعة من المبادئ والأعراف المحاسبية المتعارف عليها والتي تؤثر في جودة المعلومات الواردة في صلب القوائم المالية بالشكل الذي يحد من قدرة الفاحص الضريبي على اتخاذ القرار المناسب بشأنها، ويمكن وصف أهم المحددات التي تواجه عملية الفحص الضريبي وكما يأتي :

١ - الطبيعة التكميلية لعملية القياس المحاسبي . (مطر ٢٠٠٦، ٢، ص ١٣) إن الأرقام التي تحويها القوائم المالية المحاسبية هي محصلة العمليات والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية في نهاية السنة المالية تخضع مخرجاتها إلى حد كبير لتأثير نوع وطبيعة الأساس المتبع في المشروع التجاري بشأن الاعتراف بالإيراد والمصروفات والطرائق والسياسات المحاسبية المتبعة في قياس تلك المصروفات والإيرادات ومثالها طرائق احتساب الاندثار للموجودات الثابتة باستخدامها إحدى طرائق القياس المحاسبي كطريقة القسط ال ثابت أو طريقة القسط المتناقص أو أي طريقة أخرى تتبعها إدارة المشروع وتقييم المخزون بإحدى طرق القياس المخزني كطريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً أو طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً، أو طريقة المعدل الموزون أو أي طريقة أخرى تتبعها إدارة المشروع.

٢ - يتم إعداد البيانات المحاسبية بموجب مجموعة من المبادئ والفروض المحاسبية مثلاً مبدأ الكلفة التاريخية وفرض وحدة القياس النقدي وفرض ثبات استمرارية المشروع وتترك هذه الفروض بصمات واضحة على طبيعة المعلومات التي تظهرها البيانات المحاسبية . (النعمي

: ٢٠٠٨، ص ١٠٠)

٣ -إن البيانات المالية تكون ذات طبيعة كمية ومع إن البيانات الكمية عنصر مهم في مساعدة الفاحص الضريبي في اتخاذ القرار إلا أن البيانات الوصفية لا تقل أهمية عن البيانات الكمية لذلك على الفاحص الضريبي حتى ينجح في اتخاذ القرار المناسب أن يسعى لاستكمال الجانب الوصفي لمفردات القوائم المالية من مصادر أخرى. (زين الدين، ١٩٩٧، ص ٤٨٤)

٤ -تشتق النسب المالية من بيانات محاسبية يعبر الكثير منها عن أداء المشروع التجاري في لحظة زمنية معينة وذلك يجعل من البيانات المالية المحاسبية والمحتواة في القوائم المالية وكذلك النسب المالية المشتقة منها غير قابلة للمقارنة بسبب تعدد أساليب قياس فيها .(مطر ٢، مصدر سابق، ص٧٧)

ب - معوقات الفحص الضريبي

يمكن تحديد أهم معوقات الفحص الضريبي بما يأتي : (عطا ١، مصدر سابق ، ص ٤٦٠)

١ -إن الفاحص الضريبي يعتمد عند فحصه للحسابات بصفه أساسية على الفحص المستندي والفحص الفني دون قيامه بالفحص باستخدام النسب التحليلية والمقارنات المالية رغم أهميته في عملية الفحص.

٢ -لا يتم مقارنة البيانات الواردة في سنة الفحص و السنة السابقة إلا في بعض الشركات رغم أهمية تلك المقارنات.

٣ -إن بعض المقتبسات التي ترد من الغير إلى مخمني الضرائب قد تكون غير مستوفية لبياناتها الأساسية.

- ٤ - الإطلاع على سجل التعاقدات لمعرفة معاملات الشركة خلال السنة موضوع الفحص ثم يطلب منها تقديم المستندات المؤيدة لمعاملاتها التي تمت مما يدل على عدم توافر بيانات كاملة عن معاملات الشركة.
- ٥ - إن معدلات الأداء لعملية الفحص الضريبي أكبر من طاقة الفاحصين مما يؤدي إلى التركيز على الناحية الكمية فقط في تحديد معدلات الأداء مما يؤدي إلى عدم دقة الفحص.
- ٦ - عدم شمول ملف الشركة للبيانات الأساسية اللازمة لعملية الفحص الضريبي بالإقرارات الضريبية التي تقدمها الشركة لا تضم كثير من الحالات إلى ملف الشركة.
- ٧ - تعتمد معظم الشركات التي تستخدم الحواسيب الإلكترونية في تشغيل بياناتها على تخفيض مخرجاتها المطبوعة بقدر الإمكان وذلك لتخفيض تكاليف الطباعة والاعتماد على التقارير الاستثنائية ولاشك أن ذلك يؤدي إلى صعوبة قيام الفاحص الضريبي بإتباع إجراءات الفحص التقليدي التي يتبعها .
- ٨ - إن الفاحص الضريبي لا يستخدم الحاسب الإلكتروني في تنفيذ عملية الفحص رغم وجود العديد من البرامج الإلكترونية التي يمكن استخدامها في تنفيذ العديد من إجراءات الفحص والاستفادة من الإمكانيات العالية التي يوفرها الحاسب الإلكتروني .

ثالثاً: الجانب التطبيقي

١ - نظام مسك الدفاتر التجارية

صدر نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (٢) لسنة ١٩٨٥

استناد إلى أحكام الفقرة (أ) من المادة السابعة والخمسين من الدستور المؤقت والفقرة (١) من

المادة الستين من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل :

وتتلقى السلطة المالية معلوماتها عن المكلفين من فقرات حساباتهم ذاتها ، وحيث أن حسابات

هؤلاء ينظمها نظام مسك الدفاتر التجارية وأن المكلفين الخاضعين لنظام مسك الدفاتر هم

المشمولون بعملية الفحص الضريبي ، لذا كان على المكلفين مسك الدفاتر التجارية والمستندات

المبينة في هذا النظام حسب القواعد الواردة فيه وتقديم حساباتهم الختامية إلى مركز الهيئة العامة

للضرائب أو فروعها المسجلين فيها بعد تدقيقها وتصديقها من قبل مراقب الحسابات .

٢- آلية عمل قسم الرقابة والتدقيق الداخلي عند تمسك المكلفين بنتائج حساباتهم

في بعض الأحيان وبسبب عدم الاتفاق بين السلطة المالية والمكلف على التقدير

الضريبي المتخذ من قبل السلطة المالية بحق المكلف وبناءً على ما يتوافر من معلومات تبين

استناداً لما أرادته الضوابط المركزية من محددات لبعض النشاطات و التي تبين أو تعطي صورة

عن حجم نشاط المكلف و استحقاقاته لتسديد الضريبة المترتبة عليه وانه وبسبب عدم التوصل

إلى اتفاق أولي يتم التقدير إدارياً بموجب الضوابط المقررة المشار إليها يقابله تثبيت اعتراض

المكلف عليه تحريراً ضمن المدة القانونية ، ويتم عرض القضايا التدقيقية على قسم الرقابة

والتدقيق الداخلي التي يكون مكلفوها قد تمسكوا بحساباتهم إذ تعتمد على أنظمة وتعليمات تتحكم

بها مستخلصة من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل و نظام مسك الدفاتر

التجارية رقم ٢ لسنة ١٩٨٥ .

٣- فحص حسابات المكلفين المتمسكين بحساباتهم

إن الهدف الرئيسي من عملية فحص حسابات المكلفين هي :

أ. التأكد من صحة العمليات المالية و تسجيلها في الدفاتر اليومية المصدقة و كذلك لاكتشاف أي خطأ مقصود أو غير مقصود للوصول إلى نتائج تدقيق (محايدة) لذلك تعد الكشوفات الختامية هي خلاصة نشاط المكلف طوال الفترة المحاسبية و التي تكون سنة غالباً و التي من المفروض أن نستطيع الاعتماد عليها للوصول إلى الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة و عادةً ما تكون تلك الكشوفات مرفقة مع تقرير مراقب الحسابات .

ب. الميزانية العامة – التي يجب أن تكون الميزانية اعمومية وحساباتها الختامية مدققة من قبل مراقب حسابات وأن تكون مصدقة ومختومة من قبل نقابة المحاسبين والمدققين وتعكس حساباتها الواقع الحقيقي للدفاتر المالية التي جلبها المكلف لأغراض التدقيق .

ج. أن يكون المكلف المعترض على التقدير و المتمسك بحساباته قد سدد ٢٥% من مبلغ الضريبة التقديرية وقدم طلباً بتقسيط المبلغ المتبقي و هذا ركن أساسي في التدقيق .

د. أن تتفق هذه الدفاتر التجارية مع الفقرات التي تم تحديدها لشروط الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل الواردة بالفقرات (شروط الدفاتر التجارية المقدمة لإغراض التدقيق)حيث يترتب على ذلك أن تكون المجموعة الدفترية و المستندات المقدمة للتدقيق مستوفية و متفقة للشروط الشكلية الواردة في قانون التجارة العراقي رقم ٣٠ لسنة ١٩٨٤ .

في حالة عدم توفر الشروط بالفقرات (قبول أو طعن بحسابات المكلفين) بالحسابات التي جلبها المكلف لأغراض التدقيق ، يكون للمدقق كامل الصلاحية برفض حسابات المكلف بمجرد

وجود ثلاثة طعون بها و التوصية في تقريره (محاسبة المكلف) حسب الضوابط المعتمدة لسنة التدقيق .

٤ - نتائج فحص السجلات و المستندات

عند الانتهاء من التدقيق و ظهور النتائج فهناك حالتان :

• حالة مطابقة النتائج لما ورد في حسابات المكلفي ن : وفي هذه الحالة تعاد إلى المكلف المبالغ المدفوعة للضريبة التي سبق وأن تم استيفائها منه .

• حالة عدم واقعية النتائج لما ورد في حسابات المكلفين : ففي هذه الحالة يصبح التقدير المعترض عليه وفق نتائج تقرير لجنة الفحص الضريبي وعلى المكلف تسديد المتبقي من مبلغ الضريبة المترتبة بذمته بموجب ذلك التقدير .

٥ - الوسائل الفنية المتبعة في الهيئة العامة للضرائب المتعلقة بالفحص الضريبي

إن الفحص الضريبي المعمق الذي يقوم به قسم الرقابة والتدقيق الداخلي شعبة حسابات المكلفين الأولى والثانية هو نتيجة عدم اتفاق المكلف مع السلطة المالية على الربح المحاسبي الظاهر في بيانات المكلف أو يتم بسبب ورود معلومات عن نشاط مخفي للمكلف من مصادر خارجية .

١ - الفحص المستندي : وهي عملية فحص مستندات الصرف ، القبض ، التسويات بهدف التأكد من أنها قانونية وصحيحة و ثبوتيه (كل عملية قيدت بالدفاتر لها مستندات ثبوتيه تؤيدها) وهي إما أن تكون مستندات داخلية تحرر من الوحدة الاقتصادية كالصرف ، القبض ، قوائم المبيعات ، قوائم الجرد ، قوائم الرواتب (عمليات حدثت فعلاً) أو تكون مستندات خارجية ترد

إلى الفاحص كقوائم الشراء وكشوفات المصرف ، التصاريح ، تحليل المبيعات أو تحليل المشتريات .

وفحص المستندات يجب أن يتضمن ما يأتي :

أ - المستند موجه باسم الشركة وليس باسم أحد موظفيها .

ب- المستند مستوف الشروط القانونية ومصدق من مخول .

ج - المستند يخص الفترة المالية تحت التدقيق .

د - المستند أصلي وليس صورة منه .

هـ- يؤشر الفاحص على المستند المدقق منعاً لاستخدامه مرة أخرى .

٢ الفحص الحسابي: وهو التدقيق المعمول به في الشعبة من حيث تدقيق المستندات والسجلات والدفاتر والتأكد من صحة تسجيل الحسابات (جمع أو ضرب) من حيث الكمية أو السعر بالنسبة إلى قوائم البيع والشراء .

٣-الجرد الفعلي : وهي عملية معاينة الموجودات الثابتة والتي لها وجود ملم وس كالسيارات ، المكائن ، الأثاث ... إلى آخره وكذلك جرد الموجودات الملموسة كالنقدية وأوراق القبض وقياس البضاعة بالمخازن بإحدى طرق القياس كالوزن أو العدد مثلاً حسب طبيعة المخزون .

٤-الاستفسار : يجب الاستفسار عن الحالات غير الواضحة للتأكد من صحة بعض أدلة

الإثبات التي جمعت أثناء الفحص وكشف الغموض عنها .

٥-المقارنات : يتم مقارنة الحسابات هذه السنة مع السنوات السابقة والمنشآت المشابهة لها في

طبيعة العمل وتشمل مقارنة كافة المصاريف ، الإيرادات ، الموجودات ، النسب المحاسبية

المختلفة كنسبة إجمالي الربح إلى المبيعات و نسبة صافي الربح إلى رأس المال .

٦ - التأييدات: ترد التأييدات من خارج الوحدة الاقتصادية للمكلف كتأييد المصرف وتأييد العملاء والمجهزين .

٧ - الفحص الانتقادي : وهو الفحص السريع الخاطف للمستندات والسجلات لكشف النواحي الشاذة من خلال مراجعة المستند كالفرق بين مصروفات الروا تب للسنة الحالية مع السنة السابقة .

٨ - أدلة الإثبات : تكون ادلة الإثبات حول ملكية الشركة لموجوداتها وتعتبر سندات الملكية للموجود من اهم ادلة الإثبات

٩ - التحقق : تتم مطابقة الأرصدة الظاهرة في السجلات والبيانات المالية مع الإجراءات المقابلة لها من خلال التحليل المقدم من الوحدة للمبيعات والمشتريات ... إلخ ، إذ يمكن التعرف على المشتريات من خلال المعادلة التالية :

عدد الوحدات	=	عدد وحدات	+	عدد الوحدات	-	عدد وحدات
المشتراه من البضاعة		بضاعة أول المدة		المباعة		بضاعة آخر المدة

١٠ - الفحص المعقول أو المقبول : يجب التعرف على فقرات متعلقة بعمل المكلف مثل عدد العمال ، مستوى الأجور ، حجم الإنتاج ، حجم المبيعات فمثلاً إذا كانت إيرادات المكلف مائة مليون دينار وأجور العمال عشرين ألف دينار يدل ذلك على أن الأجور غير معقولة قياساً بحجم نشاط المكلف .

١١ - معادلة الإنتاج (الوصفة المعملية) :

وهي عبارة عن نسب خليط مجموعة المواد الداخلة في الإنتاج والتي يتم تقديمها من قبل المكلف ويفيد منها الفاحص الضريبي للتعرف على عدد الوحدات المنتجة في تلك الفترة داخل

المعمل بعد الأخذ في الحسبان نسبة التالف التي قد يتعرض لها من المواد للوصول إلى المنتج النهائي .

يهتم المخمن الضريبي بمعرفة ما هي مصادر الأموال وأوجه صرفها وبالتالي ما هو مبلغ الربح الذي تفرض عليه الضريبة ، لذلك يكون قبول حسابات المكلفين من قبل المخمن ليس بالأمر السهل فغالباً ما يقوم المخمن بتعديل بعض الحسابات وذلك برفض بعض الفقرات وعدم الاعتراف ببعض الآخر وقبول الجزء المتبقي أو حتى عدم القناعة بالكشوفات المقدمة من المكلف أصلاً وتقدير دخل المكلف من خلال عملية التحري عن جميع مصادر الدخل وطرح مصروفاته بشكل تقديري من خلال اعتماد الضوابط لغرض وضع رقم مناسب يمثل الدخل الخاضع للضريبة الذي تبنى عليه المحاسبة الضريبية.

وفيما ادناه حسابات احدى الشركات التي تقدمت بطلب تمسك بالحسابات المقدمة من قبلها وهي شركة لمنتجات الألبان (*) المخمن لم يعترف بالحسابات وأعتد على إيرادات الحسابات المقدمة وأستخرج مبلغ الضريبة من خلالها وكما هو مبين أدناه . الحسابات المقدمة من قبل المكلف كشف العمليات المالية وكما في جدول رقم (١) وكما يأتي :

جدول (١) كشف العمليات المالية لشركة منتجات الألبان

١٠٥.٤٩٢.٥٠٠	إيرادات النشاط الجاري
(٦٦٥.٢٨٠)	<u>المصاريف</u> الرواتب والأجور

(١٠١.٢٥٢.٨٢٤)	المستلزمات
 السلعية
(٧٨٤.٧٥٠)	المستلزمات
 الخدمية
(١٢٢.٥٩٩)	الاندثار
 والمشطويات
٢.٦٦٧.٠٤٧	فائض العمليات

(*) لم يتم ذكر أسم الشركة وذلك للمحافظة على سرية معلومات الشركات لدى الهيئة العامة للضرائب.

قام المخمن بكتابة مذكرة التخمين رقم (١) وكما يأتي :

مذكرة تخمين رقم (١)

للسنة ٢٠٠١

أسم الفرع : شركات

التقديرية

نوع التقدير

رقم المخمن ٤

احتياطي

أسم الشركة : شركة منتجات الألبان

رأي المدقق : السيد مدير قسم الشركات دققت المعاملة بموجب نتائج الحسابات مع إحالة أضرارته إلى قسم الرقابة والتدقيق الداخلي لتمسك الشركة بحساباتها للتفضل بالإطلاع مع التقدير .

توقيع المدقق

مبلغ الدخل	تنزيلات	سماح	الدخل الصافي	مبلغ الضريبة
٢.٦٦٨.٠٠٠	—	—	٢.٦٦٨.٠٠٠	١.٠٥٤.١٠٠

السيد مدير قسم الشركات : للتفضل بالإطلاع والموافقة على التقدير احتياطيا بعد أن يتم تسديد الضريبة المتحققة بموجب الحسابات المقدمة مع الموافقة على أحوالها إلى قسم الرقابة لغرض تدقيق حساباتها وذلك لتمسك الشركة بحساباتها أمرم مع التقدير .

توقيع المخمن

قامت الشركة بتقديم طلب للتمسك بحساباتها وإحالتها إلى قسم الرقابة والتدقيق الداخلي للأطلاع على حساباتها ، حيث يتم تشكيل لجنة من الفاحصين يتم اختيارهم من قبل مدير قسم الرقابة والتدقيق الداخلي لفحص تلك الحسابات وتقديم تقرير يتضمن النتائج التي تم التوصل إليها ، وفيما يلي تفاصيل تلك الحالات :

طبيعة عمل الشركة

الشركة هي عبارة عن معمل لإنتاج الألبان (البن ، قيمر) .

السجلات والمستندات المقدمة :

١. سجل اليومية العامة .
٢. سجل الأستاذ العام .
٣. سجل المصاريف وأجور العمال .
٤. سجل مخزني .

ملاحظات حول حسابات الشركة :

١. المبيعات : بلغت مبيعات الشركة خلال هذه السنة مبلغ (١٠٥.٤٩٢.٥٠٠) دينار ومن خلال فحص حسابات المبيعات الواردة بموجب قوائم البيع وجد بأن الشركة قامت بتخفيض أسعار بيع مادة القيمر للعبوة الواحدة زنة (١٠٠غم) لبعض الأشهر من السنة ، إذ قامت باحتساب سعر بيع العبوة الواحدة بمبلغ (٢٥) ديناراً بينما كان سعر بيع العبوة لبقية أشهر السنة بمبلغ (٢٥٠) ديناراً للعبوة الواحدة .

من خلال الفحص لم تقتنع لجنة الفحص في صحة سعر بيع العبوة الواحدة للقيمر بسعر (٢٥) ديناراً ، وذلك لأن كلفة شراء عبوة واحدة من الحليب المستورد زنة (١٠٠غم) يبلغ (١٢٠) ديناراً بموجب حسابات الشركة . لذلك فإن سعر بيع العبوة الواحدة بمبلغ (٢٥) ديناراً لبعض الأشهر بسعر أقل من كلفة الحليب الداخل في الإنتاج غير منطقي لذلك تم احتساب عبوات القيمر مرة ثانية على أساس سعر البيع الأصلي بمبلغ (٢٥٠) دينار لتلك الكميات خلال فترة الأ شهر التي تم تخفيض قيمة عبوة القيمر بها، فظهر هناك فرق بمبلغ قدرة (٢٤,٤١١.٣٧٥) ديناراً تمت إضافتها إلى صافي الربح .

٢. أجور العمال : قدمت الشركة سجل أجور العمال وقد بلغ مجموع تلك الأجور بموجب السجل مبلغ (٢١٦.٠٠٠) دينار بينما الظاهر في الحسابات الختامية المقدمة للدائرة مبلغ (٦٤٨.٠٠٠) دينار أي بفرق قدره (٤٣٢.٠٠٠) دينار، لذلك تم رفض المبلغ المقدم في الحسابات الختامية والاعتراف بالحسابات بموجب السجلات المقدمة .

٣. الوقود والزيوت: المبلغ المصروف خلال السنة (١٣٦.٠٠٠) دينار هو مبالغ فيه ولذا رفض منه (٥٠%) فيكون المبلغ المرفوض (٦٨.٠٠٠) دينار .

٤. الأدوات الاحتياطية : قدرت قيمتها بمبلغ (٢٤٨.٥٠٠) دينار علماً أن هذه المصاريف غير معززة بمستندات ثبوتيه لذلك تم رفضها بالكامل .

٥. تجهيزات العاملين : تضمن مبلغها (١٩١,٤٥٠) ديناراً وعند فحص مكونات هذا الحساب تمت ملاحظة أن هناك مبلغ (١١٢.٧٥٠) ديناراً عن قيمته بدلات عمل وأدوية طبية غير معززة بقوائم بيع لذلك تم رفض قيمة بدلات العمل وأدوية طبية وإضافة قيمتها إلى صافي الربح وهي كالتالي :

١٠٣.٥٠٠ دينار قيمة بدلات عمل

٩.٢٥٠ ديناراً قيمة أدوية طبية

١١٢.٧٥٠ ديناراً ينزل من قيمة التجهيزات للعاملين

<u>قيمة تجهيزات</u>	<u>قيمة بدلات عمل</u>	<u>قيمة تجهيزات العاملين بعد</u>
<u>العاملين</u>	<u>والادوية</u>	<u>الإعترض</u>
١٩١,٤٥٠	- ١١٢,٧٥٠	= ٧٨,٧٠٠

٦. خدمات الصيانة: كان مبلغها (٥١٥,٠٥٠) ديناراً وهي كالتالي :

٢٢٥,٣٥٠ ديناراً مصاريف صيانة الآلات والمعدات

٢٧٨,٥٠٠ دينار مصاريف صيانة وسائل النقل

١١,٢٠٠ دينار مصاريف صيانة الأثاث

٥١٥,٠٥٠ ديناراً المجموع الكلي لمصاريف الصيانة

علماً بأن مصاريف الصيانة غير معززة بمستندات ثبوتية إذ لم تقدم الشركة ما يثبت صحة

تلك المصاريف لذلك تم رفض المصاريف خدمات الصيانة بالكامل وإضافتها إلى صافي

الربح .

٧. مصاريف اتصالات عامه : كانت قيمتها (٢٦,٧٠٠) دينار لكنها غير معززة بقائمة أجور الهاتف لذلك تم رفض مصاريف اتصالات عامة بالكامل وإضافتها إلى صافي الربح .
٨. مكافآت لغير العاملين : كان مبلغها (٥,٠٠٠) دينار وهي المبالغ التي تدفع لتسهيل سير العمل (عمولة) ولكنها غير رسمية ولا يمكن الاعتراف بها لذلك تم رفضها بالكامل وإضافتها إلى صافي الربح.
٩. الخدمات المصرفية : تبلغ (٧.٠٠٠) دينار ولكن لم تقدم الشركة ما يثبت صحة هذه المبالغ بتقديم كشف من المصرف يؤيد صحة صرف هذه الخدمات من المصرف .
١٠. سفر وإيفاد : كانت قيمتها (١٢.٢٠٠) دينار ، لم تقدم الشركة ما يثبت صحة هذه المصاريف وأنها كانت فعلاً لأغراض العمل وليست سفر للسياحة والاستجمام .
١١. الخامات و المواد الأولية : بلغت (١٨,٧٥٥,٣٤٠) دينار وهي عن قيمة الحليب المجفف والمستورد من الخارج والمصرف إلى الإنتاج خلال السنة .
١٢. مواد التعبئة والتغليف المصروفة للإنتاج : بلغت (٨١,٨٧٢,٥٤٤) دينار هي عن قيمة رولات البلاستيك المستوردة والمصرف إلى الإنتاج خلال السنة .
١٣. الوصفة المعملية : تعذر على لجنة الفحص الضريبي القيام بمهام الوصفة المعملية لمنتجات الشركة للأسباب الآتية :
- اختلاف في سمك العبوات الخاصة بالإنتاج .
 - اختلاف في كثافة الحليب المصنع منه اللبن في عبوة وزن (١)كغم وفي عبوة وزن (٤)كغم
- وفيما يأتي جدول بالفروق بين المبالغ قبل وبعد الاعتراض عند تمسك الشركة بحساباتها :

جدول رقم (٢)

الفروقات بين المبلغ قبل وبعد الفحص بعد تمسك الشركة بحساباتها

ت	اسم الحساب	المبلغ قبل الفحص	المبلغ بعد الفحص	التفاصيل

١	المبيعات	١٠٥,٤٩٢,٥٠٠	١٢٩,٩٠٣,٨٧٥	تم إضافة الفرق بسعر البيع الذي تم تخفيضه لبعض الأشهر واحتسابه على السعر الأصلي
٢	أجور العمال	(٦٤٨,٠٠٠)	(٢١٦,٠٠٠)	قيمة الأجور بموجب سجل أجور العمال يبلغ (٢١٦.٠٠٠) دينار وهو الرقم الذي يؤخذ به
٣	وقود وزيوت	(١٣٦,٠٠٠)	(٦٨,٠٠٠)	تم الاعتراف بمبلغ ٥٠% من القيمة
٤	الأدوات الإحتياطية	(٢٤٨,٥٠٠)	—	المصاريف غير معززة بمستندات ثبوتيه
٥	تجهيزات العاملين	(١٩١,٤٥٠)	(٧٨,٧٠٠)	من ضمن تجهيزات العاملين مبلغ (١١٢.٧٥٠) دينار غير معززة بمستندات ثبوتية
٦	خدمات الصيانة	(٥١٥,٠٥٠)	—	لم تقدم الشركة ما يثبت صحة تلك المصاريف
٧	اتصالات عامة	(٢٦,٧٠٠)	—	لم تقدم الشركة قائمة أجور الهاتف
٨	مكافآت لغير العاملين	(٥,٠٠٠)	—	هي المبالغ التي تدفع بشكل غير موثق
٩	خدمات مصرفية	(٧,٠٠٠)	—	لم تقدم الشركة مستند من المصرف الذي يتعامل معه يثبت صحة دفعه هذه الأجور
١٠	سفر وإيفاد	(١٢,٢٠٠)	—	لم تقدم الشركة ما يثبت صحة هذه المصاريف وهل هي لإغراض العمل فعلاً.
*	المجموع	١٠٣,٧٠٢,٦٠٠	١٢٩,٥٤١,١٧٥	
	الفرق		٢٥,٨٣٨,٥٧٥	لم يعترف بها للأسباب المذكورة سابقاً

١٤. صافي الربح المعدل

توصلت نتائج الفحص المستندي لحسابات شركة ، تم إعادة احتساب سعر بيع منتجات الشركة ورفض كل المصاريف غير المعززة مستندياً وتوصلنا إلى الفروقات التالية :

جدول (٣) إعادة احتساب الربح المعدل لحسابات شركة

اسم الحساب	قبل الفحص	بعد الفحص	الفرق
ايراد المبيعات	١٠٥,٤٩٢,٥٠٠	١٢٩,٩٠٣,٨٧٥	٢٤,٤١١,٣٧٥
مجموع المصاريف	(١,٧٨٩,٩٠٠)	(٣٦٢,٧٠٠)	١,٤٢٧,٢٠٠
صافي الربح	١٠٣,٧٠٢,٦٠٠	١٢٩,٥٤١,١٧٥	٢٥,٨٣٨,٥٧٥

المصدر : تقرير لجنة الفحص الضريبي في الهيئة العامة للضرائب

وأصبح الربح الصافي كما هو موضح بالجدول رقم (٣) صافي الربح المعدل :

جدول (٤) صافي الربح المعدل الجديد

الربح بموجب الحسابات الختامية		٢,٦٦٧,٠٤٧
<u>يضاف</u>		
مصروفات غير معزز	١,٤٢٧,٢٠٠	
<u>إيرادات غير محتسبة</u>	<u>٢٤,٤١١,٣٧٥</u>	
		٢٥,٨٣٨,٥٧٥
صافي الربح المعدل		٢٨.٥٠٥.٦٢٢

المصدر : تقرير لجنة الفحص الضريبي في الهيئة العامة للضرائب

تفسير وتحليل حالة تمسك شركة بحساباتها

وأدناه استعراض للفقرات المفحوصة من قبل الشعبة المختصة وكالاتي :

- إيرادات المبيعات : بلغت المبيعات (١٠٥,٤٩٢,٥٠٠) دينار إن هذه المبيعات لا تحكمها سوى قائمة البيع التي تسلم لصاحب المحل ، عليه فإن المستند المعزز لحالة المبيعات هو (مستند داخلي) و إن الاعتراف بتلك الإيرادات يعد حالة إيجابية من قبل ممثل السلطة المالية (الفاحص الضريبي)،وقد تمت إضافة الكميات التي تم احتسابها بمبلغ أقل من كلفة العبوة الداخلة في إنتاجها إذ لم تأخذ بصحة (المستندات الداخلية) والمسجلة لبعض الأشهر وتمت إضافتها إلى إيرادات المبيعات والبالغة (٢٤.٤١١,٣٧٥) ديناراً. وبذلك توصلت لجنة الفاحص إلى صحة رقم المبيعات بناءً على قناعة توفرت من خلال حكمه الشخصي بصحة تلك المبيعات .

- أجور العمال : إن قيمة الأجور بموجب سجل أجور العمال بالشركة والبالغ (٢١٦,٠٠٠)

دينار هي الرقم الذي يأخذ به لان هذه السجلات تخضع لرقابة دائرة العمل والضمان إذ تقوم شعبة التفتيش من الدائرة المعنية بتفتيش سجل الرواتب باستمرار ، وكذلك هناك رقابة

أخرى للهيئة العامة للضرائب حيث تفرض ضريبة الدخل على رواتب العمال الذين يزيد على السماح القانوني للعامل .

- وقود وزيوت : إن المبلغ المصروف (١٣٦,٠٠٠) دينار هو مبالغ فيه لذا يرفض منه (٥٠%) أي أن المبلغ المرفوض (٦٨,٠٠٠) دينار .

إن مبدأ الرفض بنسبه ٥٠% معمول به لدى فاحص الهيئة العامة للضرائب . إن مفهوم المبالغة في المصروف لا يجب أن ينظر إليه لوحده ، بل ينظر إليه مقارنةً مع مجموع المصاريف المنفقة خلال الفترة المالية . بعد تفسير وتحليل حالة تمسك شركة يتم اخذ موافقة السيد المدير العام بخصوص نتائج الفحص ، ثم يتم تنظيم كتاب من قسم الشركات بخصوص نتائج الفحص لغرض تقدير الشركة وفق هذه النتائج وبموجب مذكرة التخمين الجديدة .

مذكرة تخمين رقم (٢)

للسنة ٢٠٠١

أسم الفرع : شركات

التقديرية

نوع التقدير

رقم المخمن ٤

بالاتفاق

أسم الشركة : شركة لمنتجات الألبان - بعد التمسك بحساباته

احتساب الدخل الخاضع للضريبة

المبلغ	نوع الربح	نوع التقدير
٢٨.٥٠٥.٦٢٢	بموجب الفحص الضريبي	تقدير بالاتفاق
(٢.٦٦٨.٠٠٠)	بموجب الحسابات	تقدير احتياطي
٢٥.٨٣٧.٦٢٢	الربح	

$$٢٦.٠٠٠.٠٠٠ \times ١٥\% = ٣.٩٠٠.٠٠٠ \text{ مبلغ الضريبة}$$

السيد مدير قسم الشركات : قدرت الشركة بالاتفاق وبالأرباح المثبتة أعلاه بعد تنزيل التقدير الاحتياطي وقد قدرت بموجب تقرير قسم الرقابة والتدقيق الداخلي لتمسك الشركة بحساباتها

ته فقه المخمن

النتائج التي تم التوصل إليها :

إن مذكرة التخمين قدرت قيمة صافي أرباح حسابات المكلف استناداً إلى مبلغ فائض العمليات والبالغ (بعد التقريب) ٢.٦٦٨.٠٠٠ دينار ولكن بعد تمسك المكلف بحساباته وعدم الموافقة على مذكرة التخمين وتحويل الحسابات إلى قسم الرقابة والتدقيق الداخلي لفحص الحسابات حيث شكلت لجنة الفحص والمتكونة من مجموعة فاحصين لفحص حسابات المكلف واكتشفت أن الإيرادات الحقيقية لم تكن ظاهرة في الحسابات (المتعلقة ببيع مادة القيصر بأقل من قيمته الحقيقية) مما أدى إلى زيادة قيمة المبلغ الخاضع للضريبة والبالغ ٢٨.٥٠٥.٦٢٢ ديناراً، كما هو واضح بالجدول الآتي :

دخول مذكرة التخمين دخول تقرير لجنة الفحص فرق الدخل لصالح السلطة المالية

٢٥,٨٣٧,٦٢٢

٢٨,٥٠٥,٦٢٢

٢,٦٦٨,٠٠٠

يتضح لنا أن المكلف عندما تمسك بحساباته كان يتصور أنه سوف يحصل على تقدير ضريبي أقل، ولكن الثغرات الموجودة في حسابات المكلف وعدم اللجوء إلى المصادقية في ذكر

المعلومات أوصلت المكلف إلى دفع المبلغ الحقيقي الخاضع للضريبة من خلال سجلاته ومعلوماته المسجلة لديه .

رابعاً : الاستنتاجات والتوصيات

أ - الاستنتاجات:

١ . يعتبر دورشعبة تدقيق حسابات المكلفين فعال في المحافظة على المصدقية في تحقيق العدالة الضريبية وذلك من خلال المتابعة المباشرة للحالات التي تمسك المكلفين بحساباتهم وسهولة الاستفسار عن أي حالة متعلقة بالتقدير الضريبي وهذا ما أثبتته الحالات التي تم دراستها وكما يلي:-.

أ - من خلال فحص حسابات المبيعات الواردة بموجب قوائم البيع وجد بأن الشركة قامت بتخفيض أسعار بيع مادة القير (٢٥٠) ديناراً الى مبلغ (٢٥) ديناراً من عبوة الواحدة زنة (١٠٠غم) لبعض الأشهر من السنة ، بسعر أقل من كلفة الحليب الداخل المستورد في الإنتاج ويبلغ (١٢٠) ديناراً بموجب حسابات الشركة . لذلك تم إحتساب عبوات القير مرة ثانية على أساس سعر البيع الأصلي بمبلغ (٢٥٠) دينار لتلك الكميات خلال فترة الأشهر التي تم تخفيض قيمة عبوة القير بها، فظهر هناك فرق بمبلغ قدرة (٢٤,٤١١.٣٧٥) ديناراً تمت إضافتها إلى صافي الربح .

ب - هناك مصاريف غير معززة بمستندات .

ت - المنهج الرئيسي لعملية فحص الحسابات هو تقرير لجنة الفحص الضريبي ، لذلك يعد رأي

اللجنة بالفني المحايد والمعتمد من قبل السلطة المالية والمكلف المتمسك بحساباته ، إذ

يتوفر باللجنة ضمان عدالة اتخاذ القرارات ويجعل تقريرها حياً ومقبولاً من السلطة

المالية ، لأنه يساعدها في الوصول إلى وعاء ضريبي عادل ومقبول .

ب - التوصيات :

١. قيام السلطة المالية بخلق الثقة المتبادلة مع المكلفين وزيادة الالتزام الطوعي عن طريق تنظيم سجلات بأسماء المكلفين المخالفين والتعامل معهم مستقبلاً على أساس درجة الصدق والعدالة ، فضلاً عن قيام المكلفين بتقديم تقارير حساباتهم والتي تتصف بالمصداقية والمهنية وعلى السلطة المالية أن تقوم بالإشارة إلى المكلفين الذين يتمتعون بسمعة جيدة وحسابات متميزة لدى السلطة المالية عن طريق الاعتماد على البيانات المالية المقدمة والمصادق عليها كما في تحديد وعاء ضريبة الدخل .

٢. نوصي بالدعم المعنوي لشعبة تدقيق حسابات المكلفين وارتباطها المباشر بالهيئة العامة للضرائب لأنها الجهة الأفضل لتحقيق العدالة الضريبية كما ظهر في نتائج استمارة الاستبانة .

٣. ينبغي على لجنة الفحص الضريبي الاهتمام بالتقرير وإبداء رأي فني محايد لأنه الأساس

الذي يعتمد عليه كل من السلطة المالية والمكلف في صدق البيانات المالية الواردة في

التقرير .

المصادر والمراجع

أولاً : الكتب العربية .

١. الشافعي، جلال ، مبادئ المحاسبة الضريبية ، كلية التجارة - جامعة الزقازيق ، ٢٠٠٥/٢٠٠٦ م .
٢. العظمة ، وآخرون " أساسيات التكاليف والمحاسبة الإدارية " الطبعة الأولى ، منشورات ذات السلاسل ، الكويت - ١٩٩٠ .
٣. الهواري، محمد نصر و محمد، أحمد سلطان " أساسيات المراجعة ودراسة الأصول العلمية والإجراءات التنظيمية لمراجعة الحسابات في الوحدات الاقتصادية " مكتبة دار غريب ، القاهرة - ١٩٧٨ .
٤. توماس،وليم وهنكز،أمرسون -"المراجعة بين النظرية والتطبيق" تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد ، دار المريخ للنشر ،الرياض ، ١٩٨٩ .
٥. زين الدين، فريد عبد الفتاح - "تخطيط ومراقبة الانتاج - مدخل إدارة الجودة" - كلية التجارة - جامعة الزقازيق ، دار الكتب المصرية - ١٩٩٧ .

٦. عبد الله، خالد أمين، "علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية"، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان - الأردن، ٢٠٠٤.
٧. عثمان، عبد الرزاق محمد - "أصول التدقيق الحديث والرقابة الداخلية"، الطبعة الثانية، دار الكتب لطباعة والنشر، الموصل - ١٩٩٩.
٨. لطفي، أمين السيد أحمد، "المراجعة بين النظرية والتطبيق" دار الجامعة للنشر، الإسكندرية - ٢٠٠٦.
٩. سلامه، صلاح حسن علي، "الأعداد والفحص الضريبي" تأهيل نظري، تطبيق عملي، كلية التجارة، عين شمس، ٢٠٠٢.
١٠. عطا ١، محمد حامد، "الفحص الضريبي علماً وعملاً"، المجلد التاسع، مطبعة دار الطباعة الحرة، الموسوعة الضريبية، الإسكندرية - ٢٠٠٢.
١١. عطا ٢، محمد حامد، "الفحص الضريبي للأنشطة في ظل الضريبة الموحدة" الموسوعة الضريبية، الإسكندرية - ١٩٩٤.
١٢. مطر ١، محمد "المحاسبة المالية، الدورة المحاسبية ومشاكل القياس والإفصاح والتحليل" الطبعة الأولى، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع، الكويت - ١٩٩٣.
١٣. مطر ٢، محمد "الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والإئتماني الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية" الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان - ٢٠٠٦.

ثانيًا : الرسائل الجامعية

١٤. أمين، عبد الله محمود، "تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي على الدخل" أطروحة دكتوراه محاسبة - كلية الإدارة والاقتصاد - الجامعة المستنصرية، بغداد - ٢٠٠٠.
١٥. الدليمي، وليد خالد صالح، "إجراءات السلطة المالية في الفحص الضريبي وأثرها في بذل العناية المهنية لمراقب الحسابات في العراق" المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد - ٢٠٠٥.
١٦. النعيمي، محمد رضا عارف "الفحص الضريبي للشركات في ضوء المتطلبات القانونية" برنامج تطبيقي مقترح في الهيئة العامة للضرائب - بحث مقدم إلى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد - وهو جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي (المعادل للماجستير) في الضرائب، بغداد - ٢٠٠٨.

ثالثاً : البحوث والنشرات الدوريات والمؤتمرات والمقالات

١٧. الدوغجي، علي حسين "أهمية مراعاة بعض المفاهيم السلوكية و الألتزام بالمبادئ المحاسبية لزيادة فاعلية عملية الفحص الضريبي" _ مجلة دراسات المحاسبية والمالية ، العدد الثاني ، المجلد الأول للفصل لثاني ٢٠٠٦ ،المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد .
١٨. شرف ، سمير والغرييد ،عدنان والخطيب ،ناصر - " توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة " دراسة تطبيقية على دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في وزارة لمالية في الأردن - مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (٢٩) العدد (٢) ٢٠٠٧.

ثالثاً : الكتب الأجنبية

1. **Boynton, W.C., Kell, W.G., "Modern Auditing" Six Edition, John Wily & Sons , inc. New York, USA, 1996.**
2. **Donald H. Taylor & G. William Glezen, " AUDITING " Second Edition, Integrated Concepts and Procedures, Wiley , U.S.A , 1982..**

الدوريات الأجنبية رابعاً :

3. Edward Tower, "Excise Tax Evasion": Comment on Paragariya & Narayana, Public Finance, Vol.44, No3, USA. 1989.
4. Hite, Peggy A., (1987)," An Application of Attribution Theory in Taxpayer Noncompliance Research "Public Finance, No. 1/1987.