

## ترشيد عملية الفحص الضريبي للمهن

هيفاء سعيد فتوح الحداد  
مدرس - قسم المحاسبة  
كلية الادارة والاقتصاد- جامعة الموصل

### المستخلص

يعد الفحص الضريبي المرحلة الجوهرية في المحاسبة الضريبية فهو ذو فائدة في التوصل الى الرقم المعقول لوعاء الضريبة عن طريق التحقق من مراعاة المكلف لاحكام المتطلبات الضريبية عند اعداد الاقرار الضريبي، وان الاقرار يشمل العمليات كافة الواجب اخضاعها، وتعد المهن احدى مصادر الدخل الخاضعة للضريبة في العراق، من هنا تأتي أهمية الفحص الضريبي لها، ويهدف البحث الى ترشيد عملية الفحص الضريبي لهذه المهن، وذلك بوضع الاساليب والاعتبارات العلمية التي تفيد في الوصول الى الوعاء الضريبي الصحيح لهذه المهن، ومن المعروف أن الفاحص الضريبي عند فحصه لدفاتر المكلفين اصحاب هذه المهن يواجه العديد من المشاكل والصعوبات، إذ لا يوجد مقياس لامانة الدفاتر ومدى اظهارها للحقيقة، ولعل ترشيد عملية الفحص الضريبي للمهن من شأنه أن يحد من الخلافات والمشاكل التي تحدث بين الفاحصين والمكلفين، ويفيد في الوصول الى الوعاء الضريبي الصحيح .  
وقد تم اتباع المنهج الوصفي في كتابة البحث، وذلك بالاعتماد على ما توفر من وثائق رسمية ودوريات وكتب بهذا المجال. وقد خلص البحث الى مجموعة من الاستنتاجات لعل أهمها، انه لا بد للفاحص الضريبي من القيام بالفحص الانتقادي الصحيح، فضلاً عن اجراء التحريات الضرورية اللازمة والخاصة بالوحدات الاقتصادية المزاوله لهذه المهن .

### RATIONALIZATION OF TAX-CHECKUP PROCESS ON ROFESSIONS

Haifaa S. Al – Haddad  
Lecturer  
Collage of Administration and Economics  
University of Mosul

### ABSTRACT

Tax-checkup is considered the essential stage in taxing accountancy. It helps having an access to the feasible figure of the basis of assessment via verification the taxpayer's adherence to the rules of tax requirements at the preparation of tax -confession and that the confession includes all processes that must be subjected to taxation. Perhaps professions are considered one of the income sources that are subjected to taxation in Iraq; thus comes the significance of tax - checkup. The research aims at the rationalization of tax - check up

process for these professions by means of establishing scientific techniques and considerations which are helpful in attaining the right basis of assessment for these professions. It is known that tax –checker; while examining the registers of professions owners - faces many difficulties and problems, as there are nonstandard for the trueness of such registers. Rationalization of the process of tax - check up for professions might curtail problems and disputes that occur between checkers and taxpayers and help to get an access to the right basis of assessment.

A descriptive method has been followed in the research, depending on state documents and journals available in this aspect. The research has concluded a group of inferences, the most important of which are:

\* Tax - checker should perform the correct critic check up and doing required investigations related to economic units exercising those professions.

### المقدمة

جاء في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته، وضمن المادة الثانية منه تعداد لمصادر الدخل الخاضعة للضريبة، ولعل من هذه المصادر الوارد ذكرها هو الربح الناجم من ممارسة المهن ويقصد بهذه المهن ضريبياً المهن الحرة غير التجارية والصناعية كما سيتم توضيحه في متن البحث بالتفصيل. ولا بد من التوصل الى الوعاء الضريبي المعقول، ومن ثم مبلغ الضريبة المعقول من اجل ضمان حق الدولة في هذا النوع من الايرادات .

والفحص الضريبي يعد المرحلة الجوهرية في المحاسبة الضريبية، فهو يفيد في التوصل الى الرقم المعقول لوعاء الضريبة، وذلك عن طريق التحقق من مراعاة المكلف لاحكام المتطلبات الضريبية عند اعداد الاقرار الضريبي، والاقرار يشمل العمليات كافة التي نص قانون الضريبة على خضوعها، وانه لا توجد أي عمليات يتوجب خضوعها وقد تم اغفالها بسوء أو بحسن نية.

### مشكلة البحث

تعد ارباح المهن احدى المصادر الخاضعة لضريبة الدخل في العراق وعند قيام الفاحص الضريبي بفحص دفاتر المكلفين اصحاب هذه المهن، يظهر العديد من المشاكل والصعوبات امام الفاحص، اذ انه لا يوجد مقياس لامانة الدفاتر ومدى اظهارها للحقيقة، وغالبا ما يتم اهدار دفاترهم من قبل الفاحص، وهي أسهل ما يكون بالنسبة له، اذ يلجأ الاخير الى طريقة تقدير قيمة وعاء ضريبة الدخل، وهي طريقة غير دقيقة وبعيدة عن المنطق، ومن ثم طريقة غير عادلة ولا توصل الى الرقم المعقول والصحيح لقيمة وعاء ضريبة الدخل .

### هدف البحث

في ضوء مشكلة البحث يتضح هدفه وهو:

ترشيد عملية الفحص الضريبي للمهن وذلك بوضع الاساليب والاعتبارات العلمية التي تفيد في الوصول الى الرقم المعقول والصحيح لقيمة وعاء الضريبة على ارباح هذه المهن .

### أهمية البحث

في ضوء مشكلة البحث وهدفه تتجلى أهميته من :  
أهمية المهن بوصفها احد مصادر الدخل الخاضعة للضريبة في العراق، ومن ثم أهمية عملية الفحص الضريبي لهذه المهن ضمانا لحقوق الدولة في الحصول على إيراداتها الحقيقية.

### فرضية البحث

في ضوء مشكلة البحث وهدفه وأهميته يمكن تحديد فرضيته في الاتي :  
إن ترشيد عملية الفحص الضريبي للمهن من شأنه ان يحد من الخلافات والمشاكل التي تحدث بين الفاحصين والمكلفين اصحاب هذه المهن، وبدوره يفيد في الوصول الى الرقم المعقول والصحيح لوعاء ضريبة الدخل على هذه المهن .

### منهج البحث

تم اتباع المنهج الوصفي في كتابة البحث، وذلك بالاعتماد على ماتوفر من وثائق رسمية ودوريات وكتب في هذا المجال.  
وتحقيقا لما تقدم فقد تم تقسيم البحث الى المبحثين الاتيين :

#### المبحث الاول: عملية الفحص الضريبي

- مفهوم عملية الفحص الضريبي
- انواع الفحص الضريبي والغرض منه
- المشاكل التي تواجه المكلفين اثناء عملية الفحص الضريبي

#### المبحث الثاني: ترشيد عملية الفحص الضريبي للمهن

- مفهوم المهن ضريبياً وخصائصها وشروط خضوعها للضريبة .
- ترشيد عملية الفحص الضريبي للمهن.

## عملية الفحص الضريبي

### أولاً- مفهوم الفحص الضريبي

تعد عملية الفحص الضريبي من الأهمية بمكان باعتبار أن لها أهمية خاصة في الوصول الى الرقم المعقول لوعاء ضريبة الدخل، وهذه العملية تتم بعد أن يتم تقديم الاقرار الضريبي من المكلف الى الهيئة العامة للضرائب، ولا بد للفاحص الضريبي عند قيامه بهذه العملية من التركيز على كل ماله علاقة بالوحدة الاقتصادية، فضلا عن أنه يقوم بالفصل بين طرفين : (صالح، 1986، 7) أولهما : الجهات الضريبية، حيث يكون الفاحص مندوبا عنها . ثانيهما : المكلف الذي يقدم بياناته ويتمسك بما جاء فيها .

وتتضمن عملية الفحص الضريبي الكشف والتحقق من مدى صحة النتائج التي أظهرتها الوحدة الاقتصادية ومدى امانتها والاقتناع بأن ماجاء فيها يعبر تعبيراً صادقاً ومقتعاً عن الحقيقة، وأنها معتمدة في استنتاجها لتلك النتائج على ادلة اثبات وقوة اقناع بعيدة عن التحيز الشخصي.

ويعد الفحص الضريبي المرحلة الجوهرية في المحاسبة الضريبية عن طريق التحقق من مراعاة المكلف لاحكام متطلبات القانون الضريبي عند اعداد الاقرار الضريبي، وان الاقرار يشمل كافة العمليات التي نص قانون الضريبة على خضوعها، وانه لا توجد أية عمليات يجب خضوعها وتم اغفالها عمداً او بحسن نية. (لطي، 1997، 344) .

وقد وردت عدة تعاريف للفحص الضريبي منها : (أحمد، 1998، 395) يقصد بالفحص الضريبي: "التأكد من تنفيذ احكام قانون الضرائب، وأن كل ما نص القانون على خضوعه للضريبة من انواع الايرادات المختلفة قد خضع فعلاً للضريبة، وأنه لا توجد مبالغ او ايرادات يجب خضوعها ويكون قد تم اعفاؤها". وذلك يعني أن الفحص الضريبي يمثل نظام البحث والتقصي الموضوعي للظواهر المختلفة الخاصة بالعمليات الحقيقية التي يتضمنها الاقرار الضريبي الذي يقدمه المكلف لدائرة الضريبة بهدف التأكد من صدق تمثيل بيانات الاقرار لنتيجة تلك العمليات طبقاً لما جاء في القانون الضريبي .

كما عرف الفحص الضريبي بأنه : (لطي، 1997، 345) . "فحص دفاتر المكلف والرجوع الى الوثائق والمستندات المؤيدة للعمليات المثبتة فيها ويشمل ايضاً الحصول على البيانات والايضاحات والقيام بالتحريات وغيرها من اجراءات التحقيق بهدف التأكد من :

1. حقيقة ارباح المكلف .
2. صدق الاقرارات .
3. مدى امانة الدفاتر .

ومن كل ماسبق يتضح أن الجهات الضريبية تقوم عادة بارسال من ينوب عنها الى الوحدات الاقتصادية للنظر في حسابات المكلف ودفاتره، وما وراءها من

حقائق والتدقيق والتمعن فيها، ويكون حكماً وقاضياً يدافع عن حقوق الخزينة العامة، ويصدر حكمه، الذي يتمثل باحد الاحتماليين الاتيين : (صالح، 1986، 9) **الاحتمال الاول** : اعتماد الدفاتر والحسابات وفي هذه الحالة ستقبل الجهات الضريبية النتيجة كما جاءت في دفاتر وحسابات المكلف وذلك دون ظلم للخزينة العامة .

**الاحتمال الثاني** : قد يصدر حكمه بعدم اعتماد الدفاتر والحسابات، وذلك من دون ظلم للمكلف، وفي هذه الحالة ستتخذ الجهات الضريبية موقفاً ويقوم الفاحص بتحديد الارباح التي يرى أن المكلف قد حققها وذلك التحديد يستمد من خلال اوراق المكلف ودفاتره، ويصدر الفاحص قراراً بتحديد الارباح .

وفي العراق، اعطى قانون ضريبة الدخل للادارة الضريبية الحق في أن تتحرى وتتحقق عن دخل المكلف الحقيقي، وتبحث عن مصادره في محل وجودها، ولها أن تطلب المعلومات من أي شخص أو أي جهة تعتقد أن لديهم ما يفيدها في تقدير الضريبة. (قانون ضريبة الدخل، 1982، المادة 2، الفقرة 1).

وعليه فإن القانون الضريبي العراقي خول الادارة الضريبية حق الاطلاع على سجلات المكلف ودفاتره أو أية اوراق أخرى أو ادلة ترى من الضروري الاطلاع عليها بقصد الوصول الى دخل المكلف الصحيح. (رمضان، 2002، 517).

وقد جاء في نظام مسك الدفاتر في العراق الاتي: (نظام مسك الدفاتر التجارية رقم 2، 1985، المادة 6)

**أولاً** : للفاحص الضريبي الاطلاع على طبيعة الاعمال وفحص الدفاتر والمستندات والمراسلات والاستفسار عن كل ماله علاقة باعمال المكلف ونشاطاته . وعلى المكلف أو من يقوم مقامه او يعمل بمعرفته أن يبدي التسهيلات اللازمة لانجاز المهمة واجابته عن جميع الاسئلة المتعلقة بذلك .

**ثانياً** : للفاحص الضريبي أن يجلب الى دائرته ما يراه مهما من دفاتر ومستندات او مراسلات المكلف لتدقيقها على أن ينظم بذلك محضراً تحريرياً للتسليم والتسلم يوقع من قبل الفاحص والمكلف او من يقوم مقامه او يعمل بمعرفته ويعطي نسخة لكل منهم .

### ثانياً - أنواع الفحص الضريبي والغرض منه

- أنواع الفحص الضريبي: وتتمثل بالاتي : (أحمد، 1998، 395).

**أولاً** - الفحص الضريبي الشامل، وفيه يقوم الفاحص بفحص جميع البيانات الواردة في الدفاتر والمستندات والترحيلات والجمع والترصيد كافة ثم الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للتحقق من أن جميع العمليات مثبتة بصورة صحيحة، وان جميع الدفاتر والسجلات وماورد فيها من حسابات او بيانات سليمة.

**ثانياً** - الفحص الضريبي بالعينة او الاختبار، وفيه يقتصر الفاحص على اختيار فترات محددة خلال السنة لفحص العمليات التي تمت فيها على سبيل العينة،

فإذا تبين له أن هذه العينة خالية من الخطأ أو الغش فيحق له أن يفترض صحة بقية العمليات الاخرى التي لم يتم فحصها، ويمكن اختبار عينات الفحص باتباع اساليب المراجعة الاحصائية أو الفحص التحليلي.

### - الغرض من الفحص الضريبي

- لابد من الاشارة أولا الى أن الغرض من الفحص الضريبي ليس تصيد أخطاء أو احداث المشاكل بين المكلفين والجهات الضريبية، (قنديل، 1987، 36)، لكن الغرض من الفحص الضريبي هو تحقيق اهداف متعددة من ابرزها ما يأتي:
1. التأكد من أمانة الدفاتر وأنها تشمل أنشطة الوحدة الاقتصادية كافة وتتضمن الارباح الحقيقية خلال سنة او سنوات الفحص.
  2. معالجة كل الايرادات والمصروفات طبقا لوجهة النظر الضريبية، ف فيما يخص المصروفات قد تكون فعلية وحقيقية، وعلى الرغم من ذلك فمن وجهة النظر الضريبية لاتعد ضمن التنزيلات المنصوص عليها في القانون الضريبي.
  3. التحقق من أن الدفاتر والسجلات منتظمة من ناحية الشكل ووفقا للقواعد والاصول القانونية والمحاسبية التي تنظم الاحتفاظ والقيود بها. (رمضان، 2002، 521).
  4. معالجة كل ما جاء في الدفاتر المعالجة السليمة من وجهة النظر الضريبية كان يراعى مثلا مبدأ استقلال السنوات الضريبية. (لطي، 1997، 345).

### ثالثاً- المشاكل التي تواجه المكلفين اثناء عملية الفحص الضريبي

لابد من القول بأن المشرع الضريبي العراقي الزم المكلفين بتقديم الاقرار السنوي، وذلك قبل الاول من حزيران من كل سنة . (قانون ضريبة الدخل، 1982، المادة 27، الفقرة 2)

وقد صدرت تعليمات كثيرة ومنشورات تؤكد التزام الفاحصين باعتماد الدفاتر طالما أنها منتظمة وأمانة، ولعل اغلبية المكلفين لا يمسون مثل هذه الدفاتر تحقيقا لاهداف معينة ولكون وجهة نظرهم بأن الهيئة العامة للضرائب اعتادت من جانبها رفض هذه الدفاتر وتقدير الارباح .

والواقع يشير الى أن فحص دفاتر الوحدة ينتهي الى أنه من النادر اعتمادها وحتى في حالة اعتمادها، فغالبا ما تستبعد الجهات الضريبية الكثير من المصاريف اللازمة للنشاط، وذلك لعدم ثقتها بالمكلفين، أو بهدف الوصول الى اكبر رقم ممكن من الارباح ولو بغير وجه حق ومثل هذه الارباح تعد صورية (صالح، 1986، 9).

ومن المشاكل التي تواجه المكلفين اثناء عملية الفحص الضريبي هي مدة الفحص، اذ يظل الفاحص يفحص دفاتر الوحدة لاكثر من شهر وغالبا ما يؤدي الفحص بطريقة غير امينة لاتمت لاصول الفحص الضريبي، فكثيرا ما يقوم الفاحص بنقل الفواتير والمستندات والحسابات بذاكرة فحسه ومحاضر اعماله، وكل همه أن يزيد من اوراق الفحص فبعض الفاحصين يتباهون بضخامة محاضر اعمالهم ومذكرة فحصهم، وهو أمر خارج عن جوهر الفحص. وأحيانا كثيرة يقوم الفاحصون باهدار دفاتر المكلفين لمجرد أن المستندات والفواتير لا تقيد في تاريخ تحريرها، فهذا

الامر خارج عن نطاق الوحدة الاقتصادية، إذ إن مثل هذه المستندات والفواتير التي ترد في تاريخ لاحق لتاريخ تحريرها، وطالما أنها تقيّد في تاريخ الورود، فهذا لا ينقص من امانة الدفاتر ونظاميتها ولا يعد سببا من اسباب الرفض. وفضلاً عما سبق، قد يقوم الفاحصون بانجاز عملهم بطريقة استنزائية، وفوق ذلك كله يحدث في كثير من الاحيان أن يصل الفاحص لنتيجة مقنعة بخصوص اعتماد الحسابات الختامية مع تعديل بعض بنود المصروفات إلا أنه قد يفاجئ المكلفين برفض الدفاتر او الاعتراض عليها، ويرى البعض أن قسم من ملاحظات الفاحصين قد تكون على اساس أو سند غير قانوني باعتبار أن الفاحص هو المسؤول الاول عن عملية الفحص، كما انه الشخص الوحيد الذي إطلع على نشاط الوحدة الاقتصادية، وتعرّف على حقيقته وكون فكرة كاملة عن واقع ما رآه في الوحدة، وماتم فحصه، وما استمع إليه من مناقشات، ومن ثم فهذا الفاحص سيطلع على اسرار الوحدة الخاصة بالمكلف، وهذا من شأنه أن يزعج المكلفين ويجعلهم يستنقلون عملية الفحص الضريبي لوحدتهم الاقتصادية. (قنديل، 1987، 36)

### ترشييد عملية الفحص الضريبي للمهن أولاً - مفهوم المهن ضريبياً، وخصائصها، وشروط خضوعها للضريبة - مفهوم المهن ضريبياً

لقد ورد مصطلح المهن في قانون ضريبة الدخل وضمن المصادر الخاضعة لضريبة الدخل دون تحديد له، (قانون ضريبة الدخل، 1982، المادة 2، الفقرة 1). وينصرف هذا المصطلح ضريبياً الى المهن الحرة غير التجارية والصناعية تحديداً لأن المشرع الضريبي العراقي قد ذكر الاعمال التجارية والصناعية بشكل مستقل وضمن نفس الفقرة (رمضان، 2002، 176) وعليه فكلما ورد مصطلح المهن في البحث فهو يشير الى المهن الحرة غير التجارية والصناعية. ومن الامثلة على هذه المهن هو عمل الطبيب في عيادته، والمحامي والمحاسب في مكاتبهم والصيدلي في صيدليته وغيرها. (رمضان، 2002، 176). وتعرف المهن بأنها: (كراجة والعبادي، 2000، 155) "المهن التي يزاولها افراد لهم تخصصات معينة وبخبرة عالية"

وعرفها آخرون بأنها: (الخطيب، 1998، 159) "اعمال يمارسها افراد يتمتعون بخبرات وتخصصات عالية ويقدمون خدماتهم معتمدين على الجهد الذهني وتخصصاتهم وخبراتهم".

ويتضح من التعريفين السابقين أن صاحب هذه المهنة لا بد له من أن يكون قد حصل على مؤهل علمي في تخصص ما، وعلى خبرة في هذا التخصص، وفي العادة يتم تكوين نقابات مهنية كنقابة الاطباء أو المحامين أو المحاسبين أو الصيادلة وغيرها مهمتها الاساسية الاشراف على تنظيم شؤون العمل المهني ورفع مستوى المهنة، كما وتضع مجموعة من القواعد والتقاليد التي تحكم سلوك اصحاب المهن ومسؤوليات الاداء المهني او معاييرها، لتكون مرشدا لكل من يرغب في مزاوله المهنة.

- وبالنسبة لخصائص هذه المهن فهي تتميز عن غيرها من المهن بما يأتي:  
(الشريف، 1996، 63)

1. يقدم صاحب المهنة خدمات لافراد المجتمع يتقاضى مقابلها أتعاب، ويتمثل صافي دخله بالفرق بين ما حصل عليه من أتعاب وما انفق في سبيلها من مصروفات.
2. لا تحتاج ممارسة هذه المهن الى رأس مال كبير.
3. تتطلب بعض هذه المهن أن يودع العميل مبلغاً لدى صاحب المهنة مقدماً للانفاق منه على الخدمات المراد تقديمها.

- الشروط الواجب توافرها في المهن كي تخضع للضريبة: (أبو حشيش، 2004، 72)

1. الامتثال: اذ تسري الضريبة على الدخل الناجم عن ممارسة المهنة، وليس على المهنة بحد ذاتها.
2. اشتغال صاحب المهنة لحساب نفسه بصورة مستقلة: اذ يجب أن يمارس صاحب هذه المهنة عمله بصورة مستقلة ولحساب نفسه فقط.
3. أن يكون دخل صاحب هذه المهنة ناتجاً عن العمل: فالعمل هو العنصر الاساسي لتحقيق دخله أما رأس المال فيعد عنصراً ثانوياً.

#### ثانياً- ترشيد عملية الفحص الضريبي للمهن

من المعروف أن عملية الفحص الضريبي هامة جداً في الوصول الى الرقم المعقول لقيمة وعاء ضريبة الدخل، وهي ليست بالعملية السهلة، فضلاً عن أنها قد تؤدي بالفاحص الضريبي الى الدخول في متاهات عديدة، لذلك وترشيداً لعملية الفحص الضريبي لدفاتر وحسابات هذه المهن ارتأينا التركيز على تحديد مراحل واجراءات هذه العملية ومن ثم وضع بعض الاعتبارات الاساسية لهذه العملية تحقيقاً لذلك وسيتم عرضها فيما يأتي:

1. تحديد مراحل واجراءات خاصة لترشيد الفحص الضريبي للمهن.
2. وضع اعتبارات اساسية لترشيد الفحص الضريبي للمهن.

#### 1. تحديد مراحل واجراءات خاصة لترشيد الفحص الضريبي للمهن :

تتمثل المراحل في الاتي : (أحمد، 1998، 418)

##### أ. مرحلة الاطلاع على ملف المكلف، وذلك بهدف:

- تفهم طبيعة مهنة أو نشاط المكلف ومعرفة الفترة الواجب فحصها.
- الاطلاع على البيانات والاحظارات المرفقة بالملف الخاص بفترة الفحص.
- معرفة الجهات التي يحصل منها المكلف على ايرادات منتظمة.
- دراسة انتقادية مقارنة لبندود الايرادات والمصروفات من واقع اقرار المكلف عن سنة الفحص واقراراته عن سنوات سابقة .

- التعرف على الايجابيات والسلبيات التي استند اليها الفاحصون السابقون في اعتمادهم للدفاتر واهدارها، للتأكد من استمرار تواجدھا خلال سنة الفحص من عدمه.

**ب. مرحلة المعاينة والتفتيش، وذلك بهدف:**

- التعرف على حقيقة نشاط المكلف في السنة التي يتم فيها التفتيش.  
- التأكد من أن المكلف يستخرج وصولات عن الايرادات التي يتم قبضها.  
- التحقق من ان القيد بالدفاتر يتم اولا بأول ويوماً بيوم بالنسبة للايرادات والمصروفات، وأن تكون الايرادات والمصروفات واقعية.  
- اشعار المكلفين بأن هيئة الضرائب مهتمة بمتابعة القيود والبيانات الواردة في دفاترهم، مما يؤدي الى انتظام القيد وعدم اغفال ادراج أي مبلغ في الدفاتر.

**اما بالنسبة للاجراءات هنا فهي تتمثل بالاتي :**

أ. التأكد من استيفاء الدفاتر والمستندات للشروط الشكلية المحددة بالقانون.  
ب. اختيار بضعة اشهر متباعدة في كل سنة ومطابقة الايرادات المقيدة في الدفتر على صور الايصالات المستخرجة بمعرفة المكلف . (أحمد، 1998، 419).  
ت. مطابقة المصروفات المدفوعة المثبتة في الدفتر في بعض الشهور على المستندات المؤيدة لها، مع تبويب المصروفات في بنود محددة.  
ث. اجراء مراجعة حسابية بالنسبة للمجاميع والترحيل من صفحة الى أخرى .  
ج. مطابقة البيانات الواردة بالاخطارات المرفقة بملف المكلف على ما هو مقيد في الدفاتر.

**2. وضع اعتبارات اساسية لترشيده عملية الفحص الضريبي للمهن:**

من الضروري وضع اعتبارات تعد اساسية وهامة جدا في ترشيده عملية الفحص الضريبي لهذه المهن وتتمثل بالاتي:

**أ. الفحص الانتقادي**

**ب. التحريات**

**أ. الفحص الانتقادي**

يتم هذا الفحص عن طريق مقارنة ايرادات ومصروفات اشهر السنة نفسها بين بعضها البعض، فضلاً عن مقارنة هذه البنود بين سنة واخرى، للتحقق من عدم وجود طفرات بالزيادة او النقص في بعض البنود وبالإضافة الى انه يمكن مقارنة نسبة صافي الربح الى الايرادات في سنة الفحص والسنوات السابقة للتعرف على مدى تناسبها وإتساقها. (النساج، 1981، 105)

فضلا عمّا سبق لا بد في هذا المجال من التركيز على دفتر النقدية الذي يقوم على تسجيل الاحداث المالية الداخلة بطريقة فورية منظمة ومرتبطة، إذ إن هذا الدفتر بطبيعته يستلزم أن يتم التسجيل بطريقة فورية لجميع العمليات دون اهمال أي منها، لأن اهمال جزء من النقدية الداخلة او الخارجة ليس بالامر اليسير، فالتدفقات النقدية تمثل تسلسلاً طبيعياً لا يمكن اغفاله او التخلص منه، كما أن التلاعب في هذه التدفقات يعد جريمة اختلاس للقائم على هذه النقدية، وأيضاً يمكن ان يكشف الربط بين أي بند

من بنود النقدية وعلاقته ببند آخر عن وجود أو عدم وجود أمانة، وعليه لا بد من مراعاة، تسجيل التدفقات النقدية بطريقة فورية وهذا نابع من طبيعة الدفتر الذي يحتوي على هذه التدفقات التي يتم تسجيلها بموجب وصولات نقدية وبالتسلسل، هذا الدفتر الذي يساعد على اعطاء صورة صادقة عن نتيجة النشاط. (صالح، 1986، 557) فضلاً عما سبق فإنه يفيد في احداث الضبط الذاتي داخل الوحدة، ويبحث على الاحساس بالامانة واظهار الحقيقة.

ويمكن القول بأنه على الفاحص الضريبي القيام بزيارات مفاجئة للوحدات المكلف بفحصها، ويطلب تقديم الدفاتر ولاسيما دفتر النقدية للاطلاع عليه ومتابعة العمليات النقدية المثبتة فيه والتأكد من صحة التسجيل فيها. (صالح، 1986، 565).

### ب. التحريات

وتتم بأن يحاول الفاحص الحصول على البيانات الخاصة بنشاط المكلف من مصادر خارجية ومقارنتها بالبيانات المثبتة بالدفاتر، كالاطلاع على سجلات الاستقبال والعمليات الجراحية بالمستشفيات الخاصة، والاطلاع على سجلات الادوية بالصيدليات، وذلك بالنسبة للمكلفين من الاطباء، فضلاً عن الاطلاع على الرسومات الهندسية واجازات البناء بالادارات الهندسية والسجلات المسوكة بالمكاتب الهندسية تحت اشراف نقابة المهندسين، وذلك بالنسبة للمكلفين من المهندسين، وكذلك الاطلاع في مكاتب التسجيل العقاري والتوثيق على التوكيلات الصادرة للمحامين من موكلتهم، وسجلات المحاكم بالنسبة للقضايا التي يباشرها المحامون، وغيرها. (أحمد، 1998، 420)

ومن هذا المنطلق لا بد من القول بأنه يمكن للفاحص الضريبي أن يتحرى عن نتيجة اعمال المكلف من الجهات ذات العلاقة به وبلاستناد ايضا الى خبرته العملية، وذلك للاطمئنان على تلك النتيجة وبالتالي الوصول الى وعاء ضريبي ومن ثم مبلغ ضريبة اقرب الى الواقع.

فضلا عن ذلك لا بد من الاستعانة بالمكلفين الاخرين ذوي المهن المشابهة أي اخذ موضوع التماثل بين المكلفين بنظر الاعتبار، لانهم يمارسون النوع نفسه من النشاط، وفي ظل ظروف متماثلة كالتشابه في الموقع والشهرة مع الاخذ بنظر الاعتبار الظروف الخاصة بكل منهم. (النساج، 1981، 109)

وعليه فعند قيام الفاحص الضريبي بالفحص، والتأكد من نتائج اعمال أحد المكلفين في هذه المهن، فمن الممكن الاستفادة من هذه النتيجة، لانها قرينة أولية للحكم على صحة وامانة نتائج اعمال مكلف آخر في المهنة نفسها.

وبعد كل ما تم عرضه لا بد من القول بأنه :

بعد أن يتم الفحص الضريبي للمهن فقد تسفر نتيجته عن احدى الحالات الاتية

1. أن الدفاتر منتظمة وأمينة.
2. أن الدفاتر غير منتظمة وأمينة.
3. أن الدفاتر منتظمة وغير امينة.

#### 4. أن الدفاتر غير منتظمة وغير أمينة.

**ففي الحالة الأولى:** يثبت الفاحص أن الدفاتر منتظمة أي إنها مستوفاة جميع الشروط الشكلية والموضوعية، وأن القيود الواردة فيها متفقة مع المستندات المحفوظة المقابلة لها، ويثبت أيضا أنها أمينة أي أنها تحتوي على البيانات التي تمثل صورة صحيحة لحقيقة نشاط المكلف خلال مدة محل الفحص، أي أنها تحتوي على جميع العمليات التي باشرها المكلف خلال مدة الفحص، وأن القيود المثبتة فيها قيود لعمليات حقيقية، ولا تحتوي على غش أو أخطاء أو تلاعب. (النساج، 1981، 106)، وبذلك تعتمد هذه الدفاتر، ويتم ربط الضريبة على المكلف وفقا للاقرار المعد من واقعها بعد اجراء التعديلات اللازمة والوارد ذكرها.

**وفي الحالة الثانية:** طالما أن الدفاتر أمينة ولا ينقصها سوى النظامية، فلا بد من الاخذ بها لعدم احتوائها على الغش والتلاعب والخطأ.

ولا بد هنا من القول بأنه يجب اجراء التعديلات اللازمة لهذه الحالة والحالة الأولى وصولا الى الرقم الصحيح لنتيجة الاعمال، ومن ثم الرقم الصحيح لوعاء الضريبة وبالتالي الضريبة. ومن قبيل هذه التعديلات اللازمة ما يأتي:

1. تصحيح رقم الايرادات وذلك باستبعاد مالم يتم قبضه منها فعلا في سنة الفحص أو اضافة ما تم قبضه منها وقيد في الدفاتر ضمن ايرادات سنة سابقة او لم يقيد نهائياً.

2. اضافة بعض المبالغ الخاضعة للضريبة التي يرى المكلف خطأ أنها لاتخضع للضريبة أو العكس.

3. تصحيح بعض الأخطاء الناتجة عن السهو.

4. في حالة كون المكلف مؤجراً لمقر مزاولة النشاط، فيجب خصم القيمة الايجارية من الايرادات الخاضعة للضريبة.

5. احتساب نسبة معقولة من مصاريف السيارة واندثارها بوصفها مصاريف لازمة لمباشرة المهنة، وكذلك الوضع بالنسبة للهاتف، وذلك في حالة اشتراكهما بين المنزل والعمل.

6. اعتماد التبرعات وفقا لما نص عليه القانون. (قانون ضريبة الدخل، 1982، المادة 8، الفقرة 8).

7. معالجة اندثارات الاصول الثابتة وفقا للنسب المتعارف عليها في نظام الاندثار والاطفاء الخاص للاغراض الضريبية مع الاخذ بنظر الاعتبار ضرورة اتباع المكلف لطريقة واحدة من دون تغيير من سنة الى اخرى، حتى يتم استهلاك الاصل كليا. (نظام الاندثار والاطفاء، 1994، المادة 3، الفقرة 1)

8. ضرورة استبعاد المخصصات والاحتياطيات لو عدها المكلف ضمن المصاريف فهي ليست تنزيلات ضريبية.

**وفي الحالة الثالثة والرابعة:** تفتقر الدفاتر في هاتين الحالتين الى الامانة، ومن ثم فان انتظامها لايعتد به، مما يتوجب اهدارها وعدم الاخذ بها واللجوء الى التقدير

في ضوء البيانات التي توصل اليها الفاحص الضريبي وفي ضوء خبرته مع الاخذ بنظر الاعتبار الاسس المطبقة سابقاً في سنوات سابقة.

### خلاصة البحث

من خلال ماتم عرضه في متن البحث يمكن أن نخلص الى الاتي :

1. يمثل الفحص الضريبي نظام البحث والتقصي الموضوعي للظواهر المختلفة الخاصة بالعمليات الحقيقية التي يتطلبها الاقرار الضريبي المقدم من المكلف لدائرة الضريبة للتأكد من معقولية وصحة بيانات الاقرار الضريبي لنتيجة تلك العمليات طبقاً للقانون الضريبي.
- وقد اعطى قانون ضريبة الدخل العراقي للادارة الضريبية الحق في التحري والتحقق من دخل المكلف الحقيقي، كما توضح حقها هذا في نظام مسك الدفاتر التجارية رقم 2 لسنة 1985 .
- وعليه فالفحص الضريبي يتم تحقيقاً لعدة اغراض لعل اهمها التاكيد من امانة الدفاتر بانها تشمل أنشطة الوحدة الاقتصادية كافة ومن ثم تتضمن النتائج الصحيحة لتلك الانشطة خلال سنة او سنوات الفحص.
2. تتعدد المشاكل التي تواجه المكلفين أثناء عملية الفحص الضريبي، ولعل من اهمها قيام الفاحصين باهدار دفاتر المكلفين واللجوء الى عملية التقدير لقيمة وعاء الضريبة المستحقة عليهم .
3. وردت كلمة المهن في قانون ضريبة الدخل العراقي بصورة غامضة والمقصود بها المهن الحرة غير التجارية والصناعية وتم توضيحها وعرض خصائصها وشروط خضوعها للضريبة.
4. نظراً لاهمية الضرائب باعتبارها العمود الفقري لايرادات الدولة وكون هذه المهن احدى مصادر الدخل الخاضعة للضريبة فلا بد من ترشيد عملية الفحص الضريبي لهذه المهن وذلك من خلال الاتي :

### أولاً- تحديد مراحل واجراءات ترشيد الفحص الضريبي للمهن

- أ. المراحل وتمثلت بالاتي :
  - مرحلة الاطلاع على ملف المكلف، ومرحلة المعاينة والتفتيش، وذلك تحقيقاً لاهداف معينة في كل مرحلة.
  - ب. الاجراءات وهي متعددة ومهمة ومنها:
    - مطابقة الايرادات والمصروفات المقيدة بالدفاتر مع الايصالات المستخرجة والمستندات المؤيدة لها وغيرها تم عرضها بالتفصيل في متن البحث.

### ثانياً- وضع اعتبارات اساسية لترشيد الفحص الضريبي للمهن وتمثلت بالاتي :

- أ. الفحص الانتقادي: وذلك بمقارنة ايرادات ومصروفات شهور السنة نفسها مع بعضها ومقارنة بعض البنود بين سنة وأخرى، ومقارنة نسبة صافي الربح الى الايرادات في سنة الفحص مع السنوات السابقة. كما انه لا بد من التركيز على

دفتر النقدية، هذا الدفتر الذي يساعد في اعطاء صورة صادقة عن نتيجة النشاط ويفيد في احداث الضبط الذاتي ويقدم انطباعاً بالامانة وإظهار الحقيقة.

**ب. التحريات :** وذلك بقيام الفاحص بالحصول على البيانات الخاصة بنشاط الوحدة من مصادر خارجية ومقارنتها بالبيانات المثبتة بالدفاتر، فضلاً عن انه على الفاحص أن يتحرى عن نتيجة اعمال المكلف من الجهات ذات العلاقة، وكذلك الاستعانة بالمكلفين الاخرين في نوع النشاط نفسه أي أخذ موضوع التماثل بين المكلفين عند التحري مع الاخذ بنظر الاعتبار الظروف الخاصة بكل منهم .

5. بعد انتهاء الفاحص من مهمته يتوصل الى احدى الحالات الاتية :

إن الدفاتر منتظمة وأمينة، او قد تكون غير منتظمة وأمينة، او قد تكون منتظمة وغير امينة .

في الحالات التي تكون فيها الدفاتر امينة فلا بد من اعتمادها في فرض الضريبة، وذلك بعد اجراء بعض التعديلات الضريبية التي عرضت مفصلة في متن البحث .

أما الحالات التي تفتقر فيها الدفاتر الى الامانة – بغض النظر عن انتظامها أو عدم انتظامها – فلا بد من إهدارها وعدم الأخذ بها واللجوء إلى طريقة التقدير في ضوء البيانات التي توصل اليها الفاحص الضريبي وفي ضوء خبرته مع الاخذ بنظر الاعتبار الاسس التي تم تطبيقها في سنوات سابقة.

## المراجع

1. اسماعيل خليل اسماعيل رمضان، "المحاسبة الضريبية"، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد، 2002 .
2. أمين السيد احمد لطفي، "اسس القياس والفحص الضريبي لارباح تنظيمات الاعمال بين تقارير المحاسبة والمراجعة والمتطلبات القانونية"، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997.
3. جمهورية العراق، وزارة العدل، الوقائع العراقية، 1985، نظام مسك الدفاتر لاغراض ضريبة الدخل رقم 2 .
4. جمهورية العراق، وزارة المالية، 1994، "نظام الاندثار والاطفاء للقطاع الخاص والمختلط والتعاوني، رقم 9" .
5. جمهورية العراق، وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، 1982، "قانون ضريبة الدخل رقم 113 وتعديلاته" .
6. خالد الخطيب، "الاصول العلمية في المحاسبة الضريبية"، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 1998 .
7. خليل عواد ابو حشيش، "دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية"، الطبعة الاولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004 .
8. سعيد محمد النساج، "نسبة مجمل الربح كأساس لتحديد وعاء الضريبة على الارباح التجارية والصناعية"، عالم الكتب، القاهرة، 1981 .
9. صلاح الدين ابراهيم صالح، "التسجيل المحاسبي كوسيلة لقياس امانة الدفاتر التجارية من وجهة النظر الضريبية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، 1986 .
10. صلاح الدين ابراهيم صالح، "الفحص الضريبي اساس المحاسبة الضريبية"، بدون دار نشر، القاهرة، 1986.

11. عبد الحلیم كراجة، هیثم العبادي، "المحاسبة الضريبية"، الطبعة الاولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
12. عبد العزيز قندیل، "الضريبة بین الفحص والتقدير"، مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد 207، القاهرة، 1987 .
13. عليان الشریف، "المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في الاردن"، مكتبة دار الهلال، عمان، 1996.
14. محمد الرملي أحمد، "دراسات في المحاسبة الضريبية"، المركز المصري للطباعة، القاهرة، 1998 .