



**Tikrit Journal of Administrative
and Economics Sciences**
مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



**The Role of Self-Esteem in The Reliability of The Financial Statements
for Tax Accounting Between Reality and Ambition:
Applied research in the General Authority for Taxes-Department of
Senior Taxpayers as a model**

Faisal Sarhan Abboud Al-Azzawi^A, Qabas Abdul Razzaq Ahmed Al-Salmani^B

^A College of Administration and Economics, Diyala University

^B College of Administration and Economics, Al-Mustansiriya University

Keywords:

Method of Self-Assessment, The Credibility
of The Financial Statements.

ARTICLE INFO

Article history:

Received 28 Mar. 2023

Accepted 25 Apr. 2023

Available online 30 Aug. 2023

©2023 College of Administration and Economy, Tikrit
University. THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE
UNDER THE CC BY LICENSE

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



***Corresponding author:**

Faisal Sarhan Abboud Al-Azzawi

College of Administration and Economics,
Diyala University



Abstract: The research aims to adopt the method of self-assessment for tax accounting in the Department of Senior Taxpayers/ General Authority for Taxes (the study community) according to its issuance by the Economic Affairs Committee of the Council of Ministers of the Republic of Iraq, its approval of the adoption of the same method According to its letter No. (279) dated 8/8/2012, provided that the General Authority for Taxes provides the required infrastructure to implement this method. This book has assigned the responsibility of the companies' management to prepare the financial statements with a high degree of credibility. This book has assigned the responsibility of the companies' management to prepare the financial statements with a high degree of credibility, to represent the actual situation of the financial position and the result of the activity, and to document the expenses and elements of the financial position duly, in order to facilitate their examination and acceptance by the tax assessor. The book also established the responsibility of the tax assessor to exert the necessary professional care to audit the financial statements and verify their credibility in (measurement, presentation and disclosure). Therefore, the two researchers dealt with the variables of the problem through five topics.

The first topic dealt with the research methodology, and the second topic dealt with, which represents the theoretical aspect related to the research variables, entitled Tax Self-Evaluation and the most important indicators that determine the credibility of the financial statements (Company (X1) Insurance (Private Joint Stock) research sample), The third section also dealt with the stages and methods of tax examination in the sample, and devoted the fourth section, which represents the applied side of the research, which included analyzing the results of the financial statements from the research tools, the results of the interview and documenting the tax examination through the estimation memorandum for estimating the amount of tax to be paid, and the fifth topic came with the most important conclusion on Income Tax Law No. (113) of 1982 (amended) did not address the adoption of the self-assessment method for tax accounting. The fifth section included the most important conclusion, which is that Income Tax Law No. (113) of 1982 (amended) did not address the adoption of the self-assessment method for tax accounting, and to enhance confidence between the taxpayer and the financial management and shorten the time. The legislative shortfall was avoided through the decision of the Economic Affairs Committee In her book No. (279) dated 8/8/2012, the most important proposals are that developing the skills of technical assessors and auditors in examining financial statements prepared in accordance with international accounting standards in coordination between the General Commission for Taxation, the Office of Financial Supervision and the Iraqi Association of Certified Public Accountants.

دور التقدير الذاتي في مصداقية البيانات المالية للتحاسب الضريبي بين الواقع والطموح: بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب- قسم كبار المكلفين أنموذجاً

قبس عبد الرزاق أحمد السلمي
كلية الإدارة والاقتصاد
الجامعة المستنصرية

فيصل سرحان عبود العزاوي
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة ديالى

المستخلص

يهدف البحث اعتماد أسلوب التقدير الذاتي للتحاسب الضريبي في قسم كبار المكلفين/ الهيئة العامة للضرائب (مجتمع الدراسة) وفق ما صدرته لجنة الشؤون الاقتصادية لمجلس وزراء جمهورية العراق موافقتها على اعتماد ذات الأسلوب بموجب كتابها ذي العدد (279) بتاريخ 2012/8/8، بشرط أن تقوم الهيئة العامة للضرائب بتوفير البنى التحتية المطلوبة لتطبيق هذا الأسلوب. وقد رتب هذا الكتاب مسؤولية على إدارة الشركات بإعداد البيانات المالية بدرجة عالية من المصداقية، لتمثل الوضع الفعلي للمركز المالي ونتيجة النشاط، وتوثيق المصروفات وعناصر المركز المالي أصولياً، ليسهل فحصها وقبولها من قبل مخمن الضريبة، كما رتب الكتاب مسؤولية على المخمن الضريبة بذل العناية المهنية اللازمة لتدقيق البيانات المالية والتحقق من مصداقيتها في (القياس، العرض والإفصاح). لذا تناول الباحثان متغيرات المشكلة من خلال خمسة مباحث تطرق المبحث الأول إلى منهجية البحث، وتناول المبحث الثاني الذي يمثل الجانب النظري المتعلق بمتغيرات البحث بعنوان التقدير الذاتي الضريبي وأهم المؤشرات التي تحدد مصداقية البيانات المالية (شركة X1) التأمين (مساهمة خاصة) عينة البحث)، كما تطرق المبحث الثالث مراحل وطرائق الفحص الضريبي بالعينة، وخصص المبحث الرابع الذي يمثل الجانب التطبيقي للبحث تضمن تحليل نتائج القوائم المالية من أدوات البحث، ونتائج المقابلة وتوثيق الفحص الضريبي من خلال مذكرة التخمين الخاصة بتقدير مبلغ الضريبة الواجب السداد، وتضمن المبحث الخامس بأهم استنتاج وهو أن قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 (المعدل) لم يتطرق إلى اعتماد أسلوب التقدير الذاتي للتحاسب الضريبي، ولتعزيز الثقة بين المكلف والإدارة المالية واختصار للوقت، وقد جرى تلافي النقص التشريعي عن طريق قرار لجنة الشؤون الاقتصادية بكتابها ذي العدد (279) المؤرخ في 2012/8/8، وأهم المقترحات على أن تطوير مهارات مخمنين والمدققين الفنية في فحص البيانات المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية بالتنسيق بين الهيئة العامة للضرائب وديوان الرقابة المالية والجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين.

الكلمات المفتاحية: أسلوب التقدير الذاتي، مصداقية البيانات المالية.

المقدمة

أصدرت لجنة الشؤون الاقتصادية موافقتها على اعتماد أسلوب التقدير الذاتي للتحاسب الضريبي على كبار المكلفين بموجب كتابها ذي العدد (279) بتاريخ 2012/8/8، بشرط أن تقوم الهيئة العامة للضرائب بتوفير البنى التحتية المطلوبة لتطبيق هذا الأسلوب.

وقد رتب هذا القرار مسؤولية على إدارة الشركات بإعداد البيانات المالية البيانات المالية بدرجة عالية من المصادقية، لتمثل الوضع الفعلي للمركز المالي ونتيجة النشاط، وتوثيق المصروفات وعناصر المركز المالي أصولياً، ليسهل فحصها وقبولها من قبل مخمن الضريبة بعد ارفاق تقرير مراقب الحسابات.

وكذلك رتب القرار مسؤولية على مراقب الحسابات بذل العناية المهنية اللازمة لتدقيق البيانات المالية والتحقق من مصداقيتها في (القياس والعرض والإفصاح).

كما رتب أيضاً على المخمين والمدققين في الهيئة العامة للضرائب توافر مؤهلات ومهارات مهنية تمكنهم من فحص البيانات المالية بمستوى عالٍ خصوصاً " تلك المُعدة على وفق معايير المحاسبة الدولية، فضلاً عن مسؤولية توفير البرامجيات الالكترونية لتطبيق هذا الأسلوب لتحقيق العدالة في تحديد الوعاء الضريبي، وإختصاراً للوقت وتعزيزاً للثقة بين الكلف والسلطة الضريبة. إلا أن التطبيق الفعلي في التحاسب الضريبي يجري على أساس أسلوب التقدير الإداري، وتجاوز التقدير الذاتي.

لذا ارتأى الباحث أن يبحث عن أسباب عدم الاعتماد على أسلوب التقدير الذاتي للتحاسب الضريبي الوارد في قرار لجنة الشؤون الاقتصادية المذكور آنفاً، واعتماد البيانات المالية المدققة من قبل مراقب الحسابات ويقدم التوصيات الممكنة لتطبيق هذا الأسلوب.

تضمن البحث خمسة مباحث تطرق المبحث الأول إلى منهجية البحث، وتناول المبحث الثاني الذي يمثل الجانب النظري المتعلق بمتغيرات البحث وأهم المؤشرات التي تحدد مصداقية البيانات المالية، كما تطرق المبحث الثالث مراحل وطرائق الفحص الضريبي، وخصص المبحث الرابع الجانب التطبيقي للبحث وتناول المبحث الخامس أهم الاستنتاجات والمقترحات.

المبحث الأول: منهجية البحث

1-1. مشكلة البحث The Research Problem: إن مخمن الضريبة هو الذي يفحص البيانات المالية المقدمة وفق قانون الضريبة رقم (133) لسنة 1982 (المعدل) والضوابط السنوية التي تصدر عن الهيئة العامة للضرائب، واعتماد الهيئة قرار لجنة الشؤون الاقتصادية المبلغ بكتابها ذو العدد (279) بتاريخ 2012/8/8 أسلوب التقدير الذاتي للتحاسب الضريبي لكبار المكلفين. وبناء لما تقدم يمكن صياغة مشكلة البحث بالسؤال الآتي:

❖ هل تتوفر المؤهلات العلمية والمهنية في مخمين الضرائب والمدققين لاعتماد أسلوب التقدير الذاتي في التحاسب للضريبي؟

2-1. أهمية البحث Importance of The Research:

1. جعل التقارير المالية والتصريح الضريبي للوحدات الاقتصادية المختلفة ومركزها المالي المقدمة للهيئة العامة للضرائب ذات فائدة كبيرة في تقديم المعلومات الملائمة والموثوقة والمتعلقة بأداء.
2. أهمية خدمات التأكيد التي يقدمها المكلف في تدقيق البيانات المالية، لأحد أهم الأطراف المستفيدة من البيانات المالية بشأنها مع الإقرار الضريبي هي الإدارة المالية لتحديد الوعاء الضريبي ومقدار مبلغ الضريبة واجبة السداد، وإن أمام الإدارة المالية خياران هما:

الخيار الأول: الاعتماد على البيانات المالية الإقرار الضريبي المُعد من قبل إدارة الشركة والمؤيد من قبل مراقب الحسابات

وأما الخيار الثاني: فهو اللجوء إلى التقدير الإداري لعدم قناعة الفاحص الضريبي بمصادقية البيانات المالية وتقرير مراقب الحسابات.

لذا جاء البحث ليعالج ويعزز الخيار الأول على وفق شروط التدقيق وتعزيز مصادقية البيانات المالية من خلال إجراءات التدقيق المطبقة.

3-1. أهداف البحث The Research Objectives:

1. تسليط الضوء على البيانات المالية والإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).
2. تسليط الضوء على التقدير الضريبي وطرائق فحص إقرارات المكلفين الضريبية وفق طريقة التقدير الذاتي.

4-1. فرضية البحث The Research Hypothesis: استناداً إلى مشكلة البحث يضع الباحثان الفرضية الآتية:

وجود كفاءة خبرة وفاعلية مؤهلات بعض مخمني الضرائب في فحص ودراسة البيانات المالية، مما يؤدي إلى اعتماد التقدير الذاتي ورفض التقدير الإداري للضريبة.

5-1. عينة البحث The Research Sample:

- أ. العينة المكانية: الهيئة العامة للضرائب في العراق- قسم كبار المكلفين شركة (X1) التأمين (مساهمة خاصة).
- ب. العينة الزمانية: عام 2022 حسب مذكرة تخمين للشركة.

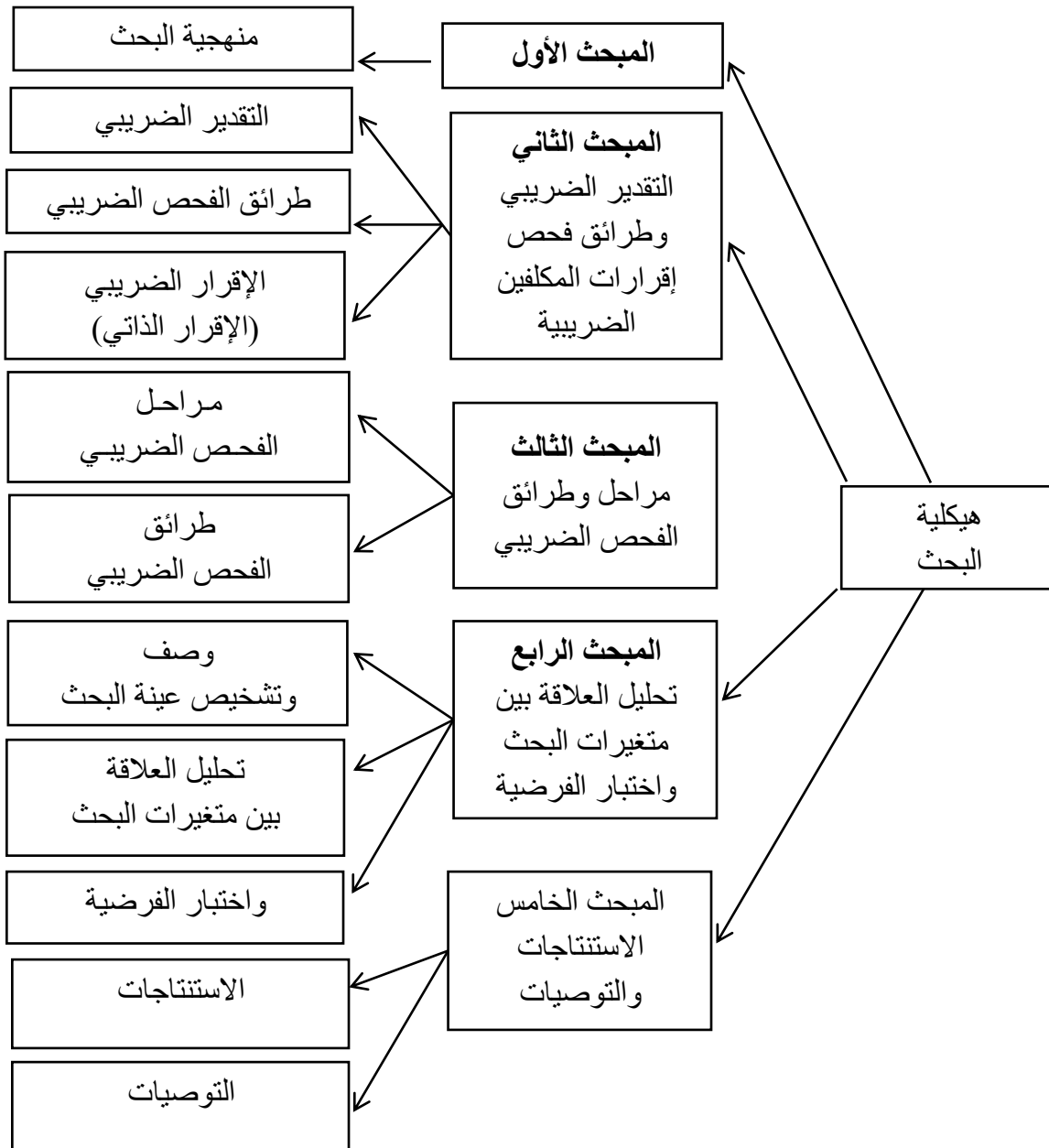
6-1. منهج البحث وأدوات جمع البيانات ونتائجها:

Research methodology and tools for data collection and its results

تم اعتماد المنهجين (الاستقرائي، والتحليلي) في البحث:

1. المنهج الاستقرائي: اجراء دراسة نظرية لمشكلة البحث ومتغيراته من مراجعة المؤلفات العلمية ذات الصلة والتعليمات الصادرة عن الهيئة العامة للضرائب، وعدد من البحوث والدراسات وشبكة المعلومات العالمية (الانترنت) ومعايير المحاسبة والتدقيق الدولية.
2. المنهج التحليلي: استخدم في الجانب العملي من البحث باستعمال المقابلات الشخصية مع
3. الملاكات في فروع واقسام الهيئة العامة للضرائب والبيانات المالية من قسم كبار المكلفين.

7-1. هيكلية البحث :Research Structure



الشكل (1): هيكلية البحث إعداد الباحثان

المبحث الثاني: التقدير الضريبي ومصادر معلومات عن دخل المكلف وطرائق فحص الإقرارات

يقصد بالتقدير الضريبي تحديد المبلغ الذي يجب على المكلف دفعه، أي ما يعرف بربط الضريبة (ال علي، 2002: 115).

فإذا أخذنا نوعاً معيناً من أنواع ضريبة الدخل مثلاً، فالمشكلة التي تفرض نفسها هي كيفية التوصل إلى تحديد دقيق للدخل. وتوضح أهمية هذه المشكلة في جانبين الأول هو أن المغالاة في تقدير

الدخل سوف تؤدي إلى الأضرار بالمكاف مما ينعكس على تصرفاته وقراراته الاقتصادية. أما الجانب الثاني فإن التقصير في تقدير الدخل الخاضع للضريبة سوف يؤدي إلى انخفاض الحصيلة الضريبية وعندما تختلف من دولة إلى أخرى درجة الوعي الضريبي ونسبة الأمية ومدى مسك وانتظام الدفاتر المحاسبية وكفاءة الأجهزة الإدارية وعادات وتقاليده الأفراد كان من الضرورة بمكان أن تتعدد أساليب تقدير الوعاء الضريبي لتتناسب مع مستوى هذه المتغيرات وتتلائم مع الإمكانيات العملية المتاحة. (دراز وحجازي، 2004: 86).

ووفقاً للمادة (28) الفقرة (2) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 حول المشرع الضريبي العراقي السلطة المالية حق التحري والتحقق عن دخل المكلف الحقيقي والبحث عن مصادره في محل وجودها، ولها أن تطلب من أي شخص تعتقد بان لديه ما يفيدها من معلومات في تقدير الضريبة على أي من المكلفين. وهناك عدة مصادر للمعلومات تحصل عليها السلطة المالية لغرض الاعداد وتحديد دخل المكلف الحقيقي: (عطا، 2002: 487)

1. معلومات من دوائر الدولة والشركات المختلفة التي يتعامل معها المكلف (تجهيز/مقاولات).
 2. معلومات من المكلف نفسه (القرارات الضريبية/ التقدير الذاتي).
 3. معلومات من الأشخاص أو المخبرين.
- مما سبق يتضح ان عملية حصر المكلفين في الانشطة المنظمة بالإمكان أن تسهم بشكل فاعل في رفد قاعدة المعلومات لدى الإدارة المالية أما المشكلة فهي في الانشطة غير المنظمة حيث يمكن الحصول على المعلومات من خلال الوسائل الآتية:
- أ. المسح الضريبي من خلال جمع المعلومات الخاصة بالذين يزاولون مختلف الانشطة الخاضعة للضريبة.
 - ب. الإلزام القانوني بتسجيل المكلفين لدى السلطة المالية أو أحد فروعها وتقديم تقرير عن دخله السنوي.
 - ج. توظيف نظام المعلومات عن ضريبة العقار للمساهمة في حصر المكلفين.
 - د. طلب معلومات من المكلفين المسجلين عن معاملاتهم مع الغير.
 - هـ. الاهتمام بتكنولوجيا المعلومات (IT) باستخدام هندسة البرمجيات المساعدة للحاسوب (CASE) وربطها بشبكات المعلومات مع الدوائر والمنظمات ذات العلاقة. (الغرف التجارية، اتحاد الصناعات، سجل الشركات، المصارف المتخصصة).
- 1-2. طرائق فحص إقرارات المكلفين الضريبية وفق طريقة التقدير الذاتي:** تفحص الحسابات لأغراض شتى منها الفحص الضريبي الذي يتضمن فحص حسابات المكلفين والمنشآت والشركات بهدف تحديد وعاء الضريبة المستحقة، إذ يقوم الفاحص بالتأكد من أن الميزانية تعبر عن المركز المالي الحقيقي للمنشأة وإن الحسابات الختامية تبين حقيقة أرباح المنشأة وتحتوي على نتائج كافة العمليات التي تمت على اختلاف أنواعها خلال الفترة وإن ذلك كله قد تم طبقاً لما تقضي به التشريعات الضريبية. (عطا، 2002: 14) وهذا الفحص يمكن أن يمارس في:
1. فحص في الهيئة العامة للضرائب (قسم الشركات -قسم الرقابة والتدقيق الداخلي).
 2. فحص ميداني في محلات المكلفين (مقرات الشركات).
- وهناك طرائق عدة تستخدم لأغراض فحص إقرارات المكلفين الضريبية وفق طريقة التقدير الذاتي وكما يأتي:

1. الفحص الضريبي الشامل Comprehensive Tax Examination: يقصد بأسلوب الفحص الضريبي الشامل فحص كافة الإقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين حيث يجري فحص جميع القيود الواردة في الدفاتر والسجلات وكافة المستندات والترحيل والجمع والترصيد ثم الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للتحقق من جميع العمليات مثبتة بانتظام بأنها صحيحة ولجميع الدفاتر والسجلات وما ورد فيها من حسابات أو بيانات سليمة وليس فيها أي أخطاء أو غش أو تلاعب. (الشافعي، 2005: 423). وفي حالة الاعتراض من قبل المكلف على نتائج الفحص الضريبي يكون هذا الفحص في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي "شعبة تدقيق حسابات المكلفين- الهيئة العامة للضرائب" نتيجة تمسك المكلف ببياناته المالية أو رفض تلك البيانات من قبل قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب لوجود أخطاء أو تلاعب تؤثر في نتيجة النشاط لتلك الشركة. ولا بد أن نتناول لأهم مزايا وعيوب الفحص الضريبي الشامل وكما يأتي (عطا، 2002: 45) و(الشافعي، 2005: 457):

أ. أهم مزايا الفحص الضريبي الشامل: هي:

- ❖ تحقيق العدالة الضريبية من خلال فحص جميع عناصر الدخل ومصادر الإيرادات.
- ❖ تدريب الفاحصين ورفع كفاءتهم في الفحص الضريبي.
- ب. عيوب الفحص الضريبي الشامل: يشوب الفحص الضريبي الشامل العديد من العيوب منها:
- ❖ هذا الأسلوب يركز على الكم دون الاهتمام بمستوى الجودة مما يؤدي إلى عدم دقة أعمال الفحص ومن ثم يؤدي إلى زعزعة الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية
- ❖ يتطلب فحص كافة الحالات مما يؤدي إلى طول وتعقد الإجراءات وزيادة الأعباء
- ❖ إنه يحتاج إلى أعداد كثيرة من الفاحصين لذلك فهو يؤدي إلى عجز في تنفيذ خطة الفحص وعدم توفر الوقت الكافي للفاحص لتجميع البيانات وفحص الحالات المكلف بها خاصة تلك التي تستند على دفاتر محاسبية تترتب عليها مصداقية الإقرار الضريبي.
- ❖ طول الوقت المستغرق في الفحص حتى تصبح الضريبة واجبة الأداء يترتب عليه تأخر توفير حصيلة متجددة للدولة تمكنها من مواجهة الأعباء المالية

وتتحدد إجراءات الفحص الضريبي الشامل عند تقدير الضريبة على شكل مرحلتين:

- **الفحص الابتدائي: Primary Examination:** وهي مرحلة أولية أشبه بتهيئة الإضبارة وإعدادها ودراستها لغرض الوقوف على حالة المكلف وموقفه من الإدارة المالية، ويتعرف الفاحص الضريبي من خلالها على الشكل القانوني لنشاط المكلف وتأريخ بدء النشاط ومصادر الدخل والمقتبسات الواردة من داخل هيئة الضرائب أو من خارجها والمتضمنة معلومات عن العمليات التي يمارسها المكلف والمتعلقة بنشاطه الخاضع للضريبة.

- **الفحص الفني Technical Inspection:** يعتمد الفاحص الضريبي في هذه المرحلة عند تقدير الدخل الخاضع للضريبة على ما أوصى به المشرع من حق الاطلاع على الدفاتر والسجلات وتزويده بالإيضاحات التي يراها ضرورية لعمله من المكلف والتي تعكس النشاط المالي للمكلف بشرط أن تكون خاصة بربط الضريبة من خلال القيام بأجراء عملية الفحص الضريبي لكافة القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات والتي يتم أدائها على وفق المعايير والضوابط الضريبية ومعايير الأداء فيما يخص الأفراد العاملين على تقدير دخل المكلف.

2. الفحص الضريبي الاختباري Test Tax Examination: ويقصد بأسلوب الفحص الضريبي الاختباري خضوع كافة الإقرارات الضريبية لفحص دقيق على أن تقتصر عملية الفحص على اختبار فترات محددة خلال السنة التي تمت فيها العمليات المالية على سبيل العينة فإذا تبين للفاحص أن هذه العينة خالية من الخطأ أو العش فإنه يحق له أن يفترض صحة بقية العمليات الأخرى التي لم يتم فحصها. ويستخدم هذا الأسلوب في الشركات الكبيرة التي تتسم طبيعة عملياتها وأنشطتها بالضخامة بحيث يكون من المتعذر قيام الفاحص الضريبي بفحص كافة العمليات فحص شاملاً. ويقسم الفحص الضريبي الاختباري على أسلوبين يُمكن كل منهما الفاحص الضريبي الوصول إلى الهدف من عملية الفحص الضريبي وهو تقدير قيمة الوعاء الضريبي وعلى النحو الآتي:

أ. المعاينة الإحصائية Statistical Preview: وهذا الأسلوب هو الذي يجب أن يسود في الوقت الحاضر نظراً لضخامة حجم العمليات المالية والتوسع في الأنشطة خاصة في الشركات الكبيرة حيث أصبح من المتعذر فحص كافة المعاملات الخاضعة للضريبة فحصاً شاملاً أو باستخدام أسلوب المعاينة الحكيمة ذلك لكون عملية فحص بعض البنود خلال فترة محددة لا يمكن أن يكون دليلاً عن صحتها طوال السنة كذلك عدم توفر عنصر الموضوعية فيما يخص اختيار العينة لأنها تتم بناء على تقدير الفاحص الضريبي، وعلى وفق أسلوب المعاينة الإحصائية يتم تحديد حجم العينة بإتباع الإجراءات الآتية:

❖ **تحديد أهداف المعاينة الإحصائية:** كإجراء أولي يتضمن تحديد أهداف المعاينة الإحصائية ليتمكن الفاحص الضريبي من التعرف على العمل الذي ينبغي عليه أدائه فإذا كان الهدف التأكد من وجود أو عدم وجود أنواع معينة من الأخطاء في حسابات أرصدة العملاء فإن الاختيار المطلوب هو مطابقة أرصدة العملاء مع ما هو مثبت في دفاتر الشركة موضوع الفحص عند فحص أرصدة المدينين أو الدائنين

❖ **تحديد حجم العينة:** يتم تحديد حجم العينة باستخدام الجداول الإحصائية حيث توجد جداول جاهزة متعارف عليها تم أعدادها على أسس علمية إحصائية تستخدم لغرض تحديد حجم العينة.

❖ **تحديد وحدة العينة:** تتمثل وحدة العينة بالمفردة أو العنصر الذي يتم اختيارها لإجراء الاختبار عليه وبذلك يتكون مجتمع العينة من مجموع المفردات أو العناصر فوحدة العينة عند فحص المشتريات أو المبيعات تتمثل في قائمة الشراء أو قائمة البيع.

❖ **اختيار مفردات العينة:** بعد أن يتم تحديد حجم العينة يتم اختيار مفرداتها على أساس عشوائي غير مقيد أو منحاز بحيث تكون لكل مفردة من مفردات العينة احتمال متساوي لاختيارها ويتم ذلك باستخدام جداول الأرقام العشوائية.

❖ **تقييم النتائج:** بعد اختيار مفردات العينة يتم فحص بيانات العينة فحصاً شاملاً بقصد التحري واكتشاف الحالات غير المرغوب فيها وتحديد أثرها على سلامة البيانات المالية المثبتة في الدفاتر والسجلات وتتأثر عملية التقييم بدرجات الدقة والثقة بالبيانات المالية وحجم العينة، فدرجة الدقة تتوقف على الأهمية النسبية التي يقدرها الفاحص للبند موضوع الفحص فإذا أثبتت النتائج أن معدل الخطأ المتوقع يختلف عن المشاهد فعلاً في نتائج العينة فإن الفاحص يكون مضطراً لإعادة حساب درجة الدقة وكذلك الوضع فيما يخص مستوى الثقة بالبيانات المالية الأخرى موضوع الفحص أما فيما يتعلق بحجم العينة فقد يُعيد الفاحص النظر فيه على ضوء النتائج بحيث كلما زاد معدل الخطأ المشاهد فعلاً عن المتوقع أدى الأمر إلى زيادة حجم العينة.

ب. المعاينة الحكمية أو العمدية Judicial Or Intentional Inspection: يتبع الفاحص الضريبي

عند المباشرة بتطبيق هذا الأسلوب أحد الإجراءات الآتية: (عطا، نفس المصدر: 49)

- ❖ فحص جميع العمليات التي تزيد قيمة كل منها عن مبلغ معين يحدده الفاحص ثم يطبق الفحص الاختباري على بقية العمليات التي تقل كل منها عن المبلغ الذي تم تحديده.
- ❖ فحص وحدة كاملة من العمليات المتتالية كعمليات الشراء والبيع خلال أشهر محددة في السنة على أن يؤخذ بنظر الاعتبار تغطية جميع أشهر السنة.
- ❖ فحص العملية الأولى من كل عشرة عمليات متتابعة طبقاً لترتيب قيدها في الدفاتر إذا قرر الفاحص الضريبي أن تكون نسبة الفحص (10%) من مجموع العمليات بناءً على الفحص الأولي المتعلق بكفاءة إجراءات الرقابة الداخلية ومدى صحة الحسابات ودفاتر الشركة موضوع الفحص لتحديد كمية الاختبارات اللازمة.

❖ اختيار عينة عشوائية من الإقرارات الضريبية الخاضعة للفحص كأن ترقم العمليات بالتسلسل حسب تواريخ قيدها في دفاتر اليومية يتم اختيار مائة عملية وعلى وفق ما يراه الفاحص ومن ثم يتم اختيار العملية الأولى عشوائياً من المنتصف أو من آخرها حتى يكمل العينة المختارة.

❖ تحديد عدد العمليات التي تمت بالشركة موضوع الفحص خلال السنة ثم يتم تقدير حجم معين للعينة من هذه العمليات طبقاً لما يراه الفاحص وبقسمة عدد العمليات على حجم العينة ينتج عدد مجموعات العمليات ثم يلي ذلك اختيار رقم عملية معينة عشوائياً لفحصها وبإضافة عدد المجموعات إلى هذا الرقم نصل إلى رقم العملية التالية التي يتم فحصها وبإضافة عدد مجموعات العمليات إلى رقم العملية التالية نصل إلى رقم العملية الثالثة وهكذا. والفحص الاختباري يكون قائماً على أدلة وقرائن توفرها عدد من الوسائل والإجراءات هي: (النعيمي، 2008: 29)

- **الفحص الحسابي:** وينصب هذا الإجراء على السجلات والكشوفات للتأكد من صحة الجمع والتدوير والترصيد للسجلات وصحة اعداد ميزان المراجعة والكشوفات التحليلية وصحة عرض البيانات المالية.

- **الفحص المستندي:** وهو من أهم الإجراءات وينصب على التأكد من النواحي الشكلية والقانونية والمحاسبية للمستندات المستخدمة وعلاقتها بأعمال الشركة والمدة الخاضعة للفحص.

- **التأييدات أو المصادقات:** هو أسلوب للحصول على المعلومات من الجهات الخارجية من خلال مراسلة المدينين والدائنين ودوائر الدولة والمصارف وذلك للاطمئنان على صحة الأرصدة التي تتعلق بجهات خارجية تؤثر وتتأثر بنشاط الشركة.

- **الجرد:** هو وسيلة للتحقق من الوجود الفعلي للموجودات ويقصد به عملية العد والوزن أو القياس أو المشاهدة ومطابقة نتائج ذلك مع السجلات. (الجوهر، 1999: 67)، حيث تتم عملية التحقق من خلال زيارة الفاحص لموقع الشركة ميدانياً للتأكد من صحة الوجود الفعلي للموجودات الثابتة والموجودات المتداولة (المخزون، أوراق القبض، استثمارات، قروض ممنوحة، نقود).

3. الفحص الضريبي التحليلي Analytical Tax Examination: إن الفحص الضريبي التحليلي

هو عبارة عن دراسة منظمة تهدف إلى تقييم البيانات المالية بهدف الحصول على معلومات مناسبة وملائمة للفاحص الضريبي للاطمئنان على حسابات النتيجة (الأرباح والخسائر) للشركات.

وعليه كلما كانت البيانات المالية المتوافرة أكثر موثوقية تتصف بالدقة والوضوح كانت نتائج التحليل المالي أكثر فائدة وجدوى في تقييم أنشطة الشركات سواء كانت تجارية أو صناعية أو خدمية،

وتنصب اجراءات التحليل المالي على تفسير البيانات المالية واستخدامها في تقييم أرباح الشركة وتحديد الربح الخاضع للضريبة (ارنيز، لوبك، 2002: 988).

أ. **أسلوب المقارنات Style Of Comparisons**: يقوم الفاحص الضريبي على وفق هذا الأسلوب باتخاذ الإجراءات لضمان جودة العمليات المالية المثبتة في الدفاتر والسجلات وعلى النحو الآتي:

❖ مقارنة أرصدة الحسابات الإجمالية الواردة في القوائم المالية الخاصة بالسنة موضوع الفحص بأرصدة السنة السابقة أو السنوات السابقة للتأكد من عدم وجود فروق قد تظهر نتيجة عملية المقارنة وبعكسه يتم التحري عن أسباب تلك الفروقات والتأكد من مطابقتها للواقع المشاهد.

❖ مقارنة أرصدة الحسابات التفصيلية للإيرادات والمصروفات الشهرية أو الربع سنوية وفحص المبالغ الشهرية الخاصة بكل مصروف ومقارنتها ببعضها مع ملاحظة الزيادة أو النقص بين شهر وآخر وفي حالة وجود فروق كبيرة بين شهر وآخر ينبغي على الفاحص الضريبي دراسته والبحث عن أسبابه.

❖ مقارنة الأرصدة الفعلية الواردة بسجلات الشركة موضوع الفحص بالأرصدة التي كان من المتوقع ظهورها من واقع الموازنات التخطيطية لحصر الانحرافات وتحليلها مع إجراء مقارنة بين البيانات المالية بالبيانات الغير المالية المرتبطة بها كمقارنة تكلفة العمالة بعدد العاملين.

ب. **تحليل الاتجاه Trend analysis**: يعد تحليل الاتجاه أحد أكثر الأساليب استخداماً عند تطبيق أسلوب الفحص الضريبي التحليلي كونه يساعد على تحليل التغيرات في بند معين من بنود القوائم المالية خلال الفترات المحاسبية وذلك بإتباع إجراء تحليل السببية التي يمكن من خلالها التوصل إلى القيمة التي يجب أن يكون عليها البند موضوع الفحص في سنة الفحص وبذلك يتمكن الفاحص من تقدير القيمة الواجب أن يكون عليها البند من واقع اتجاهات البيانات المتاحة خلال الفترات المحاسبية ثم مقارنة هذه القيمة بالقيمة الفعلية الواردة في حسابات الشركة مع ملاحظة ما إذا كان هنالك انحرافات كبيرة وواضحة مما يتطلب التركيز في عملية الفحص واتساع نطاق دراسته، ويحقق أسلوب تحليل الاتجاه الفاعلية المطلوبة من الفحص التحليلي نظراً لأن الفاحص يستطيع أن يتعرف على الأسباب التي تؤدي إلى سلوك الأرقام في اتجاه معين ومن ثم التنبؤ بما يجب أن تكون عليه الأرقام ومقارنتها مع الأرقام الفعلية.

ج. **التحليل المالي Financial analysis**: إن التحليل المالي هو عملية يتم من خلالها اكتشاف مجموعة لمؤشرات حول معلومات لنشاط الشركة موضوع الفحص تُستخرج من القوائم المالية تهدف إلى تقييم أداء الشركة بقصد تعيين مواطن القوة والضعف في بنودها لترشيد قرارات الفاحص الضريبي فيما يتعلق بمدى صحة وسلامة القوائم المالية. ويُعد التحليل المالي أحد أهم الأساليب التي تهتم بدراسة بنود القوائم المالية والتعرف على العلاقات المترابطة بين بنودها بعد تبويبها التبويب المحاسبي المُتعارف عليه واستخدام النسب المالية التي تُسهم في توضيح الارتباطات والتغيرات بين عناصرها، ويقوم الفاحص الضريبي على وفق هذا الأسلوب باستخراج بعض المؤشرات والارتباطات بين البيانات التي تُعد دالة على حقيقة المعاملات المالية في الشركة موضوع الفحص. وعليه كلما كانت البيانات المالية المتوافرة أكثر موثوقية تتصف بالدقة والوضوح كانت نتائج التحليل المالي أكثر فائدة وجدوى في تقييم أنشطة الشركات سواء كانت تجارية أو صناعية أو خدمية، وتنصب اجراءات التحليل المالي على تفسير البيانات المالية واستخدامها في تقييم أرباح الشركة وتحديد الربح الخاضع للضريبة (النعمي، 2008: 29).

- وفيما يأتي بعض أنواع النسب المالية المستخدمة في التحليل المالي ذات الأهمية في عملية الفحص الضريبي التحليلي وعلى النحو الآتي: (مطر، 2003: 3) (عطا، 2002: 60).
- ❖ **نسبة مصاريف المبيعات إلى المبيعات:** تُستهدف مخرجات هذه النسبة التأكد من صحة مصاريف البيع عند توزيعها على قيمة المبيعات الإجمالية.
- ❖ **نسبة تكلفة البضاعة المباعة إلى المبيعات:** تُعد هذه النسبة من الأهمية بمكان أن هناك نسبة ثابتة بين تكلفة البضاعة والمبيعات فإذا تبين من الفحص وجود تغير جوهري في هذه النسبة يجب على الفاحص التأكد من صحة جرد وتقييم وفحص المبيعات وقوائم البيع والشراء للفترة المحاسبية موضوع الفحص.
- ❖ **نسبة الموجودات الثابتة إلى تكلفة البضاعة المباعة:** إذا ظهرت مخرجات هذه النسبة ارتفاعاً عن النسب السائدة في السنوات السابقة فقد يكون ذلك دليلاً على وجود أصول ثابتة مقيدة بالسجلات بالرغم من عدم صلاحيتها للإنتاج مما يتطلب مطابقتها واستبعاد غير الصالح منها للإنتاج. مما يتطلب من الفاحص فحص حسابات الأصول والتحقق من استبعاد الأصول غير الصالحة للإنتاج.
- ❖ **نسبة مجمل الربح إلى المبيعات:** تُعد هذه النسبة ذات أهمية خاصة نظراً لأنها تتمثل بمقابلة المصروفات التشغيلية والمتاجرة مع الإيرادات من المبيعات فإذا كانت معقولة بعد مقارنتها بنسب السنوات السابقة وإيرادات الشركات ذات النشاط المتماثل فأنها دالة على صحة المخرجات التي تم التوصل إليها أما إذا هنالك تغير ملموس فيها فأن ذلك يدل على وجود أخطاء مما يستدعي قيام الفاحص بالتأكد من صحة قوائم المبيعات ومصاريف التشغيل. كما إن هذه النسبة وسيلة لفحص العناصر التي تشترك في استخراج مجمل الربح وهي المشتريات والمبيعات والمخزون لذلك فأن انخفاض هذه النسبة من سنة إلى أخرى يتطلب البحث عن الأسباب التي أدت إلى ذلك التي ترجع إلى أحد الأسباب الآتية:
- ارتفاع (أو المبالغة) في أسعار المشتريات أو تكرار قيد بعض المشتريات.
 - انخفاض سعر المبيعات أو اخفاء بعض من قوائم المبيعات.
 - تخفيض تقييم المخزون السلعي في آخر المدة.
- أما ارتفاع هذه النسبة فقد يرجع الى عكس ما ورد في أعلاه.
- ❖ **معدل دوران المخزون:** تقيس هذه النسبة العلاقة بين المخزون والمبيعات فإذا اتضح ارتفاع هذه النسبة عن النسب السائدة في السنوات السابقة أو الشركات المماثلة فهذا يعني أن هنالك بضاعة وُرِدَت إلى المخازن ولم يتم قيدها بالدفاتر أو أن المخزون قد تم تقييمه بطريقة غير سليمة.
- فإذا ما اتضح من الفحص ارتفاع هذه النسبة عن النسب السائدة فأن ذلك يكون مؤشراً على ما يأتي:
- ورود بضاعة الى المخازن ولم يتم قيدها كمخزون.
 - كفاءة السياسة الادارية والتسويقية للشركة.
 - تقييم المخزون بطريقة غير سليمة.
- ❖ **معدل دوران المواد الخام:** إذا أثبتت نتيجة الفحص ارتفاع هذه النسبة فإنها تكون دالة على حدوث اختلاسات في المواد المصروفة للإنتاج. وأما إذا ما ظهر الفحص انخفاض نسبة معدل دوران المخزون فأن ذلك يكون دليلاً على وجود بضائع مخزنة تواجه المنشأة مشاكل في بيعها أو أن هنالك مبالغة في تقييم المخزون.

4. الفحص الضريبي الانتقائي Selective Tax Examination: يقصد بأسلوب الفحص الضريبي الانتقائي أن تخضع نسبة محددة من الإقرارات الضريبية المقدمة لفحص دقيق في ضوء محددات ومؤشرات معينة في حين تعتمد باقي الإقرارات الضريبية بالحالة التي أعدت عليها وبدون فحص ويعد أسلوب الفحص بالعينة من الأساليب التي تتلاءم مع التطور الضخم في حجم النشاط الاقتصادي وما ترتب عليه من زيادة في إعداد المكلفين وحجم معاملاتهم وهو أسلوب سائد في الدول المتقدمة ذات الوعي الضريبي العالي ومجتمعات تؤمن بأهمية الضريبة وتحس بالعدالة التي تظلل الجميع وتشعر فيها منظمات الأعمال والأفراد بأثر الإنفاق العام على المستوى الاقتصادي والحياة المعيشية العامة والشخصية، ويتم تقديم إقرارات صحيحة أو أقرب ما تكون للصحة ومن ثم يمكن للجهاز الضريبي استخلاص أعراف ومعايير مرتبطة بكل نشاط تمثل المستوى المنتظر الذي تكون عليه إقرارات المكلفين كنسبة إجمالي الربح السائد في النشاط أو نسبة صافي الربح أو معدل دوران البضاعة (عطا، 2002: 65).

5. الفحص الضريبي للحسابات Tax Examination of Accounts: يقصد بأسلوب الفحص الضريبي للحسابات أن تخضع جميع الإقرارات الضريبية لفحص دقيق بقصد اكتشاف الغش في البيانات المالية المثبتة في دفاتر الشركة موضوع الفحص بهدف إظهار حسابات النتيجة وقائمة المركز المالي على غير حقيقته وينقسم الغش على نوعين الغش في الدفاتر والسجلات واختلاس بعض الأصول الثابتة التي تشكل جزءاً مهماً من رأس المال المستثمر. ويتوقف حجم وطبيعة الفحص الذي يقوم به الفاحص على نوع وظروف الغش والاختلاس المرتكب

www.acc4arabicoffice.com

ويقسم الفحص الضريبي للحسابات إلى أسلوبين يُمكن كل منهما الفاحص الضريبي من التوصل إلى قيمة الوعاء الضريبي وعلى النحو الآتي:

أ. الفحص المكتبي: يقوم الفاحص الضريبي على وفق هذا الأسلوب بالتحقق من البنود ودراسة الإيضاحات التي يتضمنها الإقرار الضريبي للتأكد من حقيقة الدخل الخاضع للضريبة وإجراء مقارنة مع السنوات السابقة فيما يتعلق بالاختلافات التي طرأت عليه ليتم مناقشتها مع المُكلف مكتبياً (البغدادى، 2008: 59) وأن الفحص الضريبي المكتبي يمتاز بأنه يُمكن للفاحص الضريبي من تحديد الإقرارات التي يتم قبولها على وفق البيانات المدرجة من قبل المُكلف وكذلك تحديد الإقرارات التي تحتاج إلى بعض الإيضاحات والإستيفاءات فضلاً عن تحديد الإقرارات التي تحتاج إلى توسع في فحصها بانتقال الفاحص إلى مقر الشركة لفحصها ميدانياً أي ذات مخاطر عالية.

ب. الفحص الميداني: وهو قيام الفاحص الضريبي باستخدام هذا الأسلوب بهدف تبديد المخاطر التي قد تسفر عنها نتائج الفحص المكتبي لعناصر الاشتباه في الإقرار الضريبي عند مناقشتها مع المُكلف مكتبياً والتي يقدرها الفاحص بأنها ذات مخاطر عالية. أو قد يقوم الفاحص الضريبي بفحص جميع القيود الواردة في الدفاتر والسجلات وكافة المستندات والجمع والترصيد والترحيل ثم الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي ميدانياً في موضوع الشركة موضوع الفحص للتأكد من أن جميع العمليات مثبتة وبانتظام وأنها صحيحة وإن جميع الدفاتر والسجلات وما ورد فيها من حسابات أو بيانات سليمة وليست بها أخطاء أو غش أو تلاعب. (www.downloads.magagroup.com).

المبحث الثالث: مراحل وطرائق الفحص الضريبي**Stages And Methods Tax Examination****3-1. مراحل الفحص الضريبي Sample Tax Examination Stages (النعي، 2008: 35)****1. المرحلة التمهيدية للفحص الضريبي Preliminary Stage of Tax Examination: تعد**

المرحلة التمهيدية للفحص من المراحل المهمة حيث يتم فيها تجميع البيانات والمعلومات عن الشركة وهي الحجر الاساس في عملية الفحص الضريبي للانطلاق نحو فحص البيانات المالية واعداد تقرير بنتائج الفحص وتحديد الوعاء الضريبي وتتمثل بالخطوات الآتية:

أ. التأكد من استلام البيانات المالية ضمن الفترة المحددة وعدم تأخر المكلف لمعرفة شموله بالغرامات من عدمه.

ب. ادراج المعلومات الشخصية والاجتماعية عن المكلف ومصادر الدخل الرئيسية والفرعية بالإقرار الضريبي (كون الشركات تعبر عن الاشخاص المالكين لها).

ج. التأكد من مصادقة مراقب الحسابات وتأييد المصادقة من قبل الجهة التنظيمية التي ينتمي إليها مراقب الحسابات (نقابة المحاسبين، ديوان الرقابة المالية الاتحادية).

د. التأكد من توثيق كافة المعلومات المستجدة في نشاط الشركة والمتعلقة بالتوقف أو التغير في الكيان القانوني أو التنازل عن كل أو بعض الشركة للغير أو انضمام شركاء جدد وزيادة رأسمال الشركة أو تخفيضه.

هـ. التأكد من ارفاق جميع الاوراق الخاصة بالملف موضوع الفحص كالأقرارات والشهادات والاضطرابات والمقتبسات سواء كانت داخلية (من الهيئة العامة للضرائب أو أحد فروعها) أو قد تكون خارجية (الهيئة العامة للكمارك، وزارة التجارة الاتحادات والنقابات المهنية، دوائر الدولة والشركات المساهمة الخاصة والمختلطة).

2. مرحلة التحقق وفحص البيانات المالية:**The Stage of Verification and Examination of Financial Statements**

وبعد الانتهاء من المرحلة التمهيدية لتجميع البيانات والمعلومات عن الشركة موضوع الفحص تبدأ هذه المرحلة بأهم الخطوات الآتية:

أ. التحقق من أن الشركة قدمت الاقرارات الضريبية ومرفقاتها طبقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 (المعدل) والانظمة والتعليمات النافذة.

ب. دراسة البيانات المالية وتقرير مراقب الحسابات الذي صادق عليها والأخذ بنظر الاعتبار أي تحفظات في تقريره ويجب أن يولي أهمية خاصة لها وأن يوضح ذلك في تقرير الفحص.

ج. اجراء المقارنات بين اقرارات المكلف للسنة موضوع الفحص مع السنوات السابقة ومعرفة مدى الاختلاف بين المبيعات أو الايرادات أو المصروفات أو نسبة اجمالي الربح إلى كل منها للاسترشاد بها والبحث عن أسباب الفروق الكبيرة فيها.

د. التأكد من معالجة جميع الايرادات والمصروفات طبقاً لوجهة النظر الضريبية على سبيل المثال قد تكون هناك تبرعات ولكنها لا تُعتمد لأنها لم ترد في احكام قانون ضريبة الدخل.

هـ. الاطلاع على طبيعة أعمال المكلف وفحص دفاتره ومستنداته ومراسلاته استناداً إلى المادة (6/ اولاً) من نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (2) لسنة 1985.

- و. طلب الايضاحات وتوجيه الاستفسارات الشفهية والتحريرية التي يراها الفاحص ضرورية لطرحها على المكلف عند الحاجة إليها عند قيامه بالفحص للبيانات المالية للشركة.
- ز. الحصول على تفاصيل المصروفات المختلفة ومقدار الإندثرات المحتسبة والاحتياطات المكونة حتى يتسنى للفاحص تحديد المصروفات التي يرى القانون الضريبي أضافتها أو استبعادها من الأرباح.
- ح. التأكد من عدم قيام الشركة بتخفيض قيمة بضاعة آخر المدة أو حصر جزء من البضاعة واسقاط الجزء الآخر وذلك لتحقيق الآتي:
- تكوين احتياطي سري لمواجهة انخفاض الأرباح في السنوات القادمة لأي سبب كان.
 - التلاعب في تخفيض قيمة المبيعات في السنوات القادمة بقيمة التخفيض عند جرد وتقييم البضاعة الحالية.
- إن الفاحص الضريبي عند قيامه بالتحقق من الربح الضريبي الذي يدرجه المكلف في اقراره الضريبي السنوي قد يجد أن من بين عناصر الإيرادات أو عناصر المصروفات ما لا تتماشى معالجته من قبل المكلف مع ما تقضي به أحكام القانون والتعليمات التي تصدرها مصلحة الضرائب. (بدوي، المليجي، 2004: 114).
- فإذا ما قام الفاحص باستنفاد جميع هذه الخطوات كدليل على صحة نتائج أعمال الشركة يجوز له اعتماد نتيجة هذه البيانات من ربح أو خسارة أو يقوم بإجراء بعض المعالجات على بنود الأرباح والخسائر طبقاً لأحكام القانون الضريبي وهو يسمى بتعديل الاقرار للوصول إلى الوعاء الخاضع للضريبة. والشكل رقم (2) يوضح احتساب الوعاء الخاضع للضريبة.

الربح المحاسبي (من ح / أ. خ)	××××
+ إيرادات خاضعة للضريبة ولكنها لا تعتبر إيرادات من الناحية المحاسبية	×××
+ نفقات يعترف بها من الناحية المحاسبية ولا يعترف بها قانون الضريبة	×××
	××××
يطرح المجموع من كل مما يأتي:-	××××
- نفقات يعترف بها من الناحية الضريبية ولا يعترف بها محاسبياً	×××
- إيرادات يعترف بها من الناحية المحاسبية ولا يعترف بها قانون الضريبة	×××
	×××
مجموع الوعاء الخاضع للضريبة	××××
	=====

الشكل (2): احتساب الوعاء الخاضع للضريبة

المصدر: (خليل، 2001: 155)

3. مرحلة اعداد التقرير بنتائج الفحص:**The Stage of Preparing the Report on The Results of The Examination**

على الفاحص الضريبي بعد الانتهاء من عملية الفحص للبيانات المالية يقوم بإعداد تقرير الفحص يتضمن نتائج الفحص من خلال الإشارة إلى فترة الفحص والمستندات الاساسية التي اعتمد عليها الفاحص للحصول على المعلومات اللازمة لأداء عمله وعرض تفاصيل المعلومات التي توصل اليها الفاحص نتيجة عملية الفحص مع بيان كيفية احتساب الضريبة وبيان أي ضرائب أخرى متأخرة والتوصيات التي يراها مناسبة في ضوء الصلاحيات القانونية للموافقة على تحصيل الضريبة (جمعة، 1999:301). وهنا نواجه احدى الحالات الآتية:

أ. قبول السلطة المالية للإقرار الضريبي: إذا تبين للفاحص بعد فحصه للبيانات والمستندات والوثائق المؤيدة لها، صحة وإن كافة مشتريات ومبيعات وإيرادات ومصروفات الشركة المختلفة قيدت بأمانة طبقاً للقواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها مع مراعاة القوانين في هذا الشأن، ففي هذه الحالة يتوصل الفاحص الضريبي إلى رأي بدقة البيانات المالية للمكلف وقبولها لأغراض ربط الضريبة على الأرباح الصافية الواردة في اقرار المكلف (النعمي، 2008: 38).

ب. تعديل الإقرار من قبل السلطة المالية وتصحيحه: إذا كانت البيانات والمستندات منتظمة ومعدة على وفق الأصول المحاسبية لكنها تحتوي على بعض البنود لا يطمئن إليها الفاحص وإنها تؤثر في نتيجة النشاط للشركة، أن يكون الفحص أظهر عدم سلامة الجرد كمية وقيمة في بضاعة آخر المدة، اغفال تسجيل بعض قيود المشتريات أو المبيعات، اثبات بعض المصاريف لا يسمح القانون الضريبي ادراجها ضمن المصروفات، ففي هذه الحالة يقوم الفاحص باعتماد الربح الصافي الوارد في حسابات المكلف ثم يقوم بإجراء بعض التعديلات بالإضافة أو الخصم بما يتفق مع القانون الضريبي ثم يقوم بربط الضريبة على هذا الأساس ويجب أن يبين بشكل واضح في تقريره هذه التعديلات مع بيان أسبابها ومخالفتها لأحكام القانون الضريبي وهذا ما يسمى بتعديل الإقرار، إن التحقق من الربح الضريبي بوساطة الفاحص الضريبي أما أن يؤدي إلى تعديل هذا الربح إذا كان هذا الربح قد تم قياسه من واقع دفاتر منتظمة أو يؤدي إلى تقدير الربح في حالة عدم وجود دفاتر منتظمة أو أهدار الفاحص الضريبي للدفاتر لكونها غير منتظمة. (بدوي، المليجي، 2004: 114).

2-3. طرائق الفحص الضريبي بالعينة Methods Of Sample Tax Examination:

وتتلخص مراحل طرائق الفحص الضريبي بالعينة على النحو الآتي: (الشافعي، 2005: 426):

1. تقسيم مجتمع المكلفين وعمل دليل عام:**Divide The Taxpayer Community and Make a General Guide**

يتم تقسيم مجتمع المكلفين وعمل دليل عام على أساس المتطلبات الآتية:

- أ. الترتيب الهجائي: وفيه يتم ترتيب أسماء المكلفين على وفق ترتيب الأحرف الأبجدية ومنه يمكن التعرف على حجم مجتمع المكلفين بصورة عامة.
- ب. الترتيب النوعي: وفيه يمكن التعرف على حجم المكلفين لكل نوع من الأنشطة لكل منطقة جغرافية.
- ج. الترتيب الجغرافي: وفيه يمكن التعرف على حجم المكلفين لكل منطقة جغرافية.
- د. نوعية الإقرار: أي من حيث استناده إلى حسابات نظامية أم أنه تم تقدير الوعاء الضريبي بوساطة الإدارة الضريبية في حالة عدم الاعتماد بالإقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف.

2. تحديد الملفات الأولى بالفحص **Determine The First Files To Scan**: ويتم تحديد الملفات

الأولى بالفحص من خلال تغذية نظام المعلومات الخاص بالمكلفين بالبيانات الآتية:

- أ. بيانات الإقرارات الضريبية ومرفقاتها من أوراق ومستندات.
- ب. بيانات الإخطار بمزاولة المهنة أو النشاط.
- ج. البيانات الواردة من جهات أخرى لها علاقة بنشاط المكلف (المقتبسات).
- د. نماذج الإخطار بربط الضريبة والتي يقيد فيها مبلغ الالتزامات الضريبية الواجبة السداد.
- هـ. نتائج الفحص عن السنوات السابقة التي تبين مدى دقة وفاعلية نظام الرقابة الداخلي في الشركة
- موضوع الفحص وتقرير مراقب الحسابات والحكم على نظامية الدفاتر والسجلات الممسوكة من قبل المكلف وكشف الفروق الناتجة عن الفحص الضريبي السابق.
- و. وبعد إدخال البيانات السابقة إلى نظام المعلومات تتوفر قاعدة بيانات تستخدم في اختيار العينة المراد فحصها.

3. وضع مؤشرات تحدد مدى مصداقية بيانات الشركة موضوع الفحص:

Establishing Indicators That Determine the Credibility of The Company's Data Under Examination

تعتبر الموثوقية خاصية أساسية يجب توفرها في المعلومات المالية، حيث عرفها مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) من خلال بيانه الثامن الصادر سنة 2010 الفقرة BC3.22 على أنها "تلك المعلومات الخالية من الأخطاء المادية والتحيز بدرجة معقولة والتي يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتمثيلها الصادق لما تعبر عنه" ومن ثم قام المجلس باستبدال مصطلح الموثوقية بالتمثيل الصادق بالفقرة BC3.25 وذلك لأن مطلق التمثيل الصادق أكثر دقة ووضوح للمعنى المقصود من الموثوقية. كما حدد الخصائص الفرعية التي يجب أن تتصف بها المعلومات لكي يكون تمثيلها صادقا تماماً وعدّ خاصية إمكانية الإثبات من الخصائص النوعية المعززة للخاصية الرئيسية (فاتح، رقابية، 2021: 8).

كما إن الاحتمال في علم الإحصاء أصغر من الواحد دائماً، وإذا كانت النسبة تساوي الواحد فإنه لم يصبح هناك احتمال بل يقيناً رياضياً أو الحقيقة المطلقة. وعليه، مادام أنه لا يمكن الوصول إلى الحقيقة المطلقة فيفضل استعمال عبارة صدق البيانات بدل من حقيقة البيانات التي تعني الصحة المطلقة للبيانات، وهو الأمر الذي يتعذر الوصول إليه في الواقع.

ويقصد بالمصداقية الحالة التي يجب أن تكون عليها البيانات والمعلومات الواردة بالإقرار الضريبي والمستندات المرافقة به وللتأكد من صحة وسلامة تلك البيانات فإن الأمر يتطلب وضع مجموعة من المؤشرات التي تحدد المصداقية لتقارير نتائج الفحص والربط الضريبي عن السنوات السابقة من واقع نظام المعلومات على أن يتم اختيار الملفات الأقل مصداقية وتكون هي الأولى بالفحص. (الشافعي، 2005: 428)، (فاتح، رقابية، 2021: 8).

- أ. **وضع وزن نسبي لمؤشرات المصداقية:** بعد وضع المؤشرات كما في الفقرة (أعلاه) يمكن وضع وزن نسبي لكل مؤشر مستخلص لتحديد درجة مصداقية البيانات الواردة في الإقرار الضريبي ويتم تحديد الدرجة بواسطة مجموعة من الخبراء في مجال الضرائب.

- ب. ترتيب المجتمع الضريبي تنازلياً من منظور مدى مصداقية البيانات المالية الواردة في الإقرار الضريبي: بعد أن يتم تحديد درجة مصداقية الإقرارات الضريبية على وفق الوزن النسبي يتم ترتيب تلك الإقرارات تنازلياً من حيث توافر مؤشرات المصداقية وتلك التي تم تحديدها في نظام المعلومات.
- ج. أعداد خطة الفحص الشهرية: يتم إعداد خطة الفحص الشهرية خلال الشهر السابق لشهر التنفيذ بعد تقسيم الخطة السنوية إلى خطط شهرية على وفق ترتيب الملفات المنتقاة بدءاً بالأقل درجة في المصداقية ثم الأعلى، وتوضح الخطة الشهرية أرقام الملفات وأسماء المكلفين التي سيتم فحصها خلال الشهر واسم الفاحص الضريبي المكلف بالفحص.
- د. أعداد خطة الفحص السنوية: يتم وضع خطة عديدة للحالات المقترح فحصها على ضوء ما أسفرت عنه النتائج في الخطوات السابقة وأعداد الفاحصين وأعداد المكلفين والوقت اللازم لفحص الإقرارات الضريبية التي تم اختيارها وبما يساوي الطاقة الإجمالية اللازمة لفحص الحالات المنتقاة.
- هـ. الاكتمال: بمعنى يجب أن تكون جميع المعلومات اللازمة في القوائم المالية كاملة لفهم الظاهرة التي يتم تصويرها. بما في ذلك جميع الأوصاف والتفسيرات اللازمة.
- و. الحياد: ويعني البعد عن التحيز في اختيار وعرض المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية.
- ز. خلوها من الأخطاء: وهنا لا يعني التمثيل الصادق ضرورة دقة المعلومات في جميع النواحي، بل تعني عدم وجود أخطاء سهو في وصف الظاهرة، وأن العمليات المستخدمة لإنتاج المعلومات قد تم اختيارها وتطبيقها مع عدم وجود أخطاء في أي عملية.

المبحث الرابع: تحليل العلاقة بين متغيرات البحث واختبار الفرضية

سيتم اختبار الفرضية التي استند إليها البحث وهي: وجود كفاءة خبرة وفاعلية مؤهلات بعض مخمني الضرائب في فحص ودراسة البيانات المالية، مما يؤدي إلى اعتماد التقدير الذاتي ورفض التقدير الإداري للضريبة. حيث تم اختيار واحدة من الشركات المشمولة بتطبيق أسلوب التقدير الذاتي في الهيئة العامة للضرائب/ قسم كبار مكلفي الدخل كونها الوحدة الضريبية التي تطبق هذا الأسلوب في اجراء التحاسب الضريبي وتم اختيار (الشركة X1) من مجتمع عينة البحث.

الفرع الأول: الشركة (X1) للتأمين (مساهمة خاصة)-بغداد

أولاً. نبذة تعريفية عن الشركة (X1) للتأمين (مساهمة خاصة)-بغداد:

1. تأسيس الشركة وأهدافها الرئيسية: تأسست الشركة بموجب شهادة التأسيس في 2000 برأس المال قدره (150) مليون د.ع. زيد عدة مرات حتى أصبح (مليار) مليون د. ع.
- أ. أهداف الشركة توفير الأغذية التأمينية وأكثرها ملائمة وفائدة وحماية للاقتصاد الوطني وأفراد المجتمع وكذلك استثمار الأموال المتجمعة لديها أفضل استثمار متاح.
- ب. الشركة لا تمتلك أسهم في شركات أخرى تزيد عن 10% من رؤوس أموالها.

2. بيانات تفصيلية تكميلية

- أ. حققت الشركة ربحاً قبل الضريبة لهذه السنة مقداره (172.340.327) د.ع. أما الربح الصافي القابل للتوزيع بعد تنزيل الضريبة والاحتياطي الإلزامي هو (136.161.910) د.ع..
- ب. لم يحصل رئيس وأعضاء مجلس الإدارة على أي مكافأة عن أعمال الشركة لسنة 2020 وحملت حسابات السنة الحالية كتخصيص للمكافآت بمبلغ (13.000.000)
- ج. المبالغ التي أنفقت لأغراض الضيافة: (140.000) د. ع.

ثانياً. **التحاسب والفحص الضريبي للشركة (X1) للتأمين (مساهمة خاصة):** تاريخ مراجعة الشركة للهيئة العامة للضرائب: راجعت الشركة ضمن المدة القانونية في 5/31 لغرض التحاسب الضريبي، وقدمت التقارير، والقوائم المالية والمصادق عليها من لدن مراقب الحسابات للسنة المالية 2020، لغرض التحاسب الضريبي وتتكون التقارير المالية ومرفقاتها من الفقرات الآتية:

1. قائمة المركز المالي (الميزانية).
2. كشف حساب الأرباح والخسائر.
3. التقرير السنوي لمجلس الإدارة.
4. تقرير مراقب الحسابات.
5. الكشوفات التحليلية الملحق لكل بند من بنود القوائم المالية ومنها: كشف الموجودات الثابتة واندثارها، وكشف حساب تسوية الأرباح والخسائر لأغراض ضريبة الدخل.

ويظهر وعن طريق مذكرة التخمين إن الفاحص الضريبي "المخمن" وبعد دراسة وتحليل التقارير المالية، والكشوفات الملحق بها، والمقدمة من لدن الشركة إلى الإدارة الضريبية، قد أخذ بالنتائج الظاهرة بالقوائم المالية المقدمة إليه من قبل الشركة كما هي عليه وبدون إجراء أي تعديل، وكما موضح في الجدول رقم (1) أدناه.

الجدول (1): احتساب الضريبة بموجب كشف تسوية الأرباح والخسائر

المبلغ (د.ع.)	التفاصيل
193413327	الفائض بموجب كشف تسوية الأرباح والخسائر
193413327	الدخل الخاضع للضريبة
15%	نسبة الضريبة
29012000	مبلغ الضريبة

المصدر: من إعداد الباحثان اعتماداً على البيانات المالية المأخوذة من الهيئة العامة للضرائب. وقد قدر دخل الشركة تقديراً احتياطياً لأغراض استلام الصك ولحين استكمال دراسة البيانات المالية بناءً على نتائج الحسابات المقدمة والتي تتضمن صافي الربح الخاضع للضريبة بموجب كشف تسوية الأرباح والخسائر لأغراض ضريبة الدخل ولحين استكمال ودراسة البيانات المالية، وكما مبين في مذكرة التخمين الآتية:

اسم الفرع: الشركات			
رقم المخمن: السنة 2021 التقديرية			
اسم المكلف: شركة (X1) التأمين (مساهمة خاصة)			
المهنة ومصدر الدخل: تأمين			
رقم الإضارة: بلا			
نوع التقدير: احتياطي			
المقتبسات:			
المبلغ د.ع.	نوع العمل (تجهيز، مقاوله...)	اسم الدائرة	رقم الكتاب وتاريخه
172340327	الفائض بموجب الحسابات		
193413327	الفائض بموجب كشف تسوية أ. خ		
193413327	الفائض الخاضع للضريبة		

احتساب الدخل الخاضع للضريبة: السيد مدير القسم المحترم..			
دققت الشركة احتياطياً لأغراض استلام الصك للسنة 2021 تقديرية بموجب الفائض الظاهر في كشف الأرباح والخسائر ولحين استكمال دراسة البيانات المالية.			
المدقق / التاريخ: /			
مبلغ الدخل	السماح (د.ع.)	الدخل الصافي	مبلغ الضريبة (د.ع.)
193413327		193413327	29012000
موافقات الدائرة:		1. تبليغ المكلف أو وكيله:	
السيد مدير القسم المحترم. دفعت الشركة احتياطياً للسنة 2022 تقديرية وقد تم الأخذ بمخصص ضريبة الدخل الظاهر بالحسابات، وبالا اعتماد على كشف تسوية الأرباح والخسائر لأغراض ضريبة الدخل. مع التقدير.		2. تبليت وموافق على التقدير وسأدفع خلال المدة القانونية.	
المخمن / التاريخ: /		الاسم: المدير المفوض:	
		التوقيع: بلا	
		التاريخ: بلا	

مذكرة التخمين

المصدر: من إعداد الباحثان اعتماداً على البيانات المالية المأخوذة من الهيئة العامة للضرائب.

النتائج: تتجلى إثبات فرضية البحث على وجود كفاءة خبرة وفاعلية مؤهلات بعض مخمني الضرائب في فحص ودراسة البيانات المالية، مما يؤدي إلى اعتماد التقدير الذاتي ورفض التقدير الإداري للضريبة. يظهر ذلك عن طريق الفاحص الضريبي "المخمن" الذي تناول دراسة وتحليل التقارير المالية، والكشوفات الملحقة لمذكرة التخمين المقدمة من لدن الشركة إلى الإدارة الضريبية، قد أخذ بالنتائج الظاهرة بالقوائم المالية المقدمة إليه من قبل الشركة كما هي عليه وبدون إجراء أي تعديل، أي تم الأخذ بمبلغ الضريبة والبالغ (29.012.000) د.ع.، والذي تم احتسابه من لدن الشركة وبالا اعتماد على الفائض البالغ (193.413.327) د.ع.، والظاهر بموجب كشف تسوية الأرباح والخسائر لأغراض ضريبة الدخل المقدم من لدن الشركة، والذي تم إعداده على وفق متطلبات قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل، والمقدم من قبل الشركة مع التقارير المالية لأغراض التحاسب الضريبي الذي يظهر عملية الاحتساب والوصول إلى مبلغ الضريبة. مما يدل وفي أشاره واضحة إلى التزامها بقانون ضريبة الدخل الذي يلزم الشركات بتقديم كل ما من شأنه أن يساعد السلطة الضريبية في الوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة، أي إن مبلغ الضريبة المحتسب من قبل الشركة والظاهر بموجب التقارير المالية هو مبلغ الضريبة نفسه الذي تم التوصل إليه من لدن الفاحص الضريبي. وكما موضح في جدول احتساب الضريبة بموجب كشف تسوية الأرباح والخسائر.

المبحث الخامس: الاستنتاجات والمقترحات

أولاً. الاستنتاجات Conclusions:

1. إن قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 (المعدل) لم يتطرق إلى اعتماد أسلوب التقدير الذاتي للتحاسب الضريبي، ولتعزير الثقة بين المكلف والإدارة المالية واختصار للوقت، وقد جرى تلافي النقص التشريعي عن طريق قرار لجنة الشؤون الاقتصادية بكتابها ذي العدد (279) المؤرخ في 2012/8/8.

2. اشترط القرار المذكور اعلاه، قيام الهيئة العامة للضرائب توفير البنى التحتية لتطبيق هذا الاسلوب، ومن ضمن المتطلبات تأهيل مخرجين والمدققين مهنيًا بمستوى عالٍ لفحص البيانات المالية خصوصاً المعدة على وفق معايير المحاسبة الدولية، والبرامجيات الالكترونية.
3. أظهرت نتائج المقابلة مع عينة من مخرجين ونتائج تحليل البيانات المالية، الاتفاق على أهمية اعتماد اسلوب التقدير الذاتي للضريبة ودوره في تعزيز مصداقية البيانات المالية في التنفيذ العملي للهيئة العامة للضرائب
4. إن أغلب حالات رفض البيانات المالية والإقرار الضريبي المتمثل باستمارات التصريح عن الدخل، تعود لعدم توثيق المصروفات وتقديم تحاليل الحسابات من قبل إدارات الشركات إلى مخرجين، وكذلك النقص في المعلومات في استمارات التصريح عن الدخل التي تعد من محاسب الشركة وتؤيد من مراقب الحسابات.

ثانياً. المقترحات Suggestions:

1. اعادة النظر بقانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 (المعدل) لإدخال نص اعتماد التقدير الذاتي للتحاسب الضريبي على شروط محددة، وإدخال التحاسب الضريبي للأنشطة المستجدة مثل الشركات النفطية (شركات جولات التراخيص)، شركات الاتصالات والانترنت شركات التحويل (المالي).
2. تطوير مهارات مخرجين والمدققين الفنية في فحص البيانات المالية المعدة على وفق معايير المحاسبة الدولية بالتنسيق بين الهيئة العامة للضرائب وديوان الرقابة المالية والجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين.
3. اعادة النظر بمتطلبات استمارات التصريح عن الدخل المعتمدة حالياً، لتبسيط المتطلبات بها. بالتنسيق مع مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، لحل الاشكالات والاختلافات من بعض مراقبي الحسابات.
4. تطوير مهارات محاسبي الشركات (كبار المكملين) في اعداد البيانات المالية، خصوصاً بيان التسويات القيدية للتحويل من الربح المحاسبي الى الربح الضريبي بالتنسيق بين الهيئة العامة للضرائب ورقابة المحاسبين والمدققين.
5. تعزيز ملاك الهيئة العامة للضرائب -قسم الشركات بالموظفين المؤهلين علمياً ومهنيًا بالعدد المناسب لحجم العمل، وتطوير مهاراتهم بالفحص الميداني، فضلاً عن الفحص المكتبي.
6. تزويد المكلفين تحريراً بأسباب رفض المصاريف ضريبياً أو جزء منها.

المصادر

1. قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة (1982) المعدل.
2. المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية، 2011.
3. ارينز ولوبك/ الفين وجيمس، المراجعة مدخل متكامل، كتاب مترجم من محمد عبد القادر السبيطي، ومراجعة احمد حامد الحجاج، دار المريخ، السعودية، 2002.
4. بدوي والملجي، محمد عباس وفؤاد السيد، المحاسبة الضريبية، مطابع السعدني، 2004.
5. جمعة، أحمد حلمي، التدقيق الحديث للحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
6. الشافعي، جلال، مبادئ المحاسبة الضريبية، شركة القصر للطباعة القاهرة، مصر، 2005.
7. عطا، محمد عطا، الفحص الضريبي، علما وعملا، دار الحرية، الإسكندرية، مصر، 2002.

8. مراد، د. صراوي، السلسلة/1، في مقياس المراجعة المالية، المحور/1 الإلمام بموضوع التدقيق، جامعة العربي بن مهيدي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، 2020.
9. ال علي، عادل فليح، المالية العامة والتشريع المالي، دار الجامعة للطباعة والنشر والترجمة، فرع الموصل 2002.
10. مطر، محمد "دور الافصاح عن المعلومات المحاسبية في تعزيز (تعطيل) الحكم المؤسسي" المؤتمر العلمي الخامس، جمعية المحاسبين القانونيين، الاردن، ايلول 2003.
11. النعيمي، محمد رضا عارف، الفحص الضريبي للشركات في ضوء المتطلبات القانونية برنامج تطبيقي مقترح في الهيئة العامة للضرائب بحث تطبيقي، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/جامعة بغداد وهو جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي (المعادل للماجستير) في المحاسبة الضريبية، 2008.
12. www.downloads.magagroup.com.
13. www.acc4arabicoffice.com.