

دور التدقيق الميداني في تحسين ضريبة الدخل

(بحث تطبيقي في واحدة من شركات الاتصالات)

The role of field audits in improving income tax (Applied research in one of the telecommunications companies)

ازهار حسن حسين

مدرس مساعد ، استاذ مشارك ، دبلوم عالي معادل للماجستير

دراسات مالية / تخصص ضرائب ، جامعة النهرين / كلية اقتصاديات الاعمال

المستخلص

يُعد التدقيق الميداني نوعاً من أنواع التدقيق الضريبي ، ومن الوسائل المهمة التي تستخدم من قبل السلطة المالية في الهيئة العامة للضرائب ، لغرض تقدير وتحسين ضريبة الدخل ، لبعض الحالات التي تستدعي معاينة نشاط المكلف في محل عمله بموجب قانون ضريبة الدخل ، وخاصة الشركات ذات النشاط الواسع، ومن ضمنها شركات الاتصالات ، وتلخصت مشكلة البحث في عدد من التساؤلات منها (هل أن انخفاض ضريبة الدخل يحصل بسبب انخفاض في الارباح المتحققة خلال السنة ، وهل يؤدي التدقيق الميداني الى زيادة ضريبة الدخل) ، وتمثلت أهمية البحث بعدم كفاية إجراءات الهيئة في احتساب وتحسين ضريبة الدخل لشركات الاتصالات ويهدف البحث الى معرفة أسباب انخفاض ضريبة الدخل وتم اثبات صحة الفرضية، وتوصل الباحث الى عدد من الاستنتاجات من أهمها (أن اللجنة لم تبين وجود معايير محددة تعتمد عليها عند التحليل ، تم تحديد حجم العينة بشكل عشوائي)، و بعد دراسة وتحليل القوائم المالية للشركة توصل الباحث الى عدد من التوصيات التي تؤكد على ضرورة وجود معايير محددة للتخفيض بدلاً من الحكم الشخصي منها تحديد حجم العينة المناسبة للتدقيق بعد فحص و تقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية أو على الاساليب الاحصائية ولا بدّ من منح اللجنة الوقت الكافي والعدد الكافي من المدققين والفاحصين لإكمال عملية التدقيق .

Abstract .

Field audit is a type of tax audit, and it is one of the important means used by the financial authority in the General Tax Authority, for the purpose of estimating and improving income tax, for some cases that require inspecting the taxpayer's activity in his workplace under the Income Tax Law, Especially companies with a wide activity, including telecommunications companies, The research problem was summarized in a number of questions, including (Does the decrease in income tax occur due to a decrease in the profits achieved during the year, and does the field audit lead to an increase in income tax), the importance of the research was the insufficiency of the authority's procedures in calculating and improving the income tax for

telecommunications companies. The research aims to find out the reasons for the decrease in income tax, and the hypothesis has been proven correct , the researcher reached a number of conclusions, the most important of which are (that the committee did not indicate the existence of specific criteria that it adopts when analyzing, the size of the sample was determined randomly), And after studying and analyzing the financial statements of the company, the researcher reached a number of recommendations that emphasize the need for specific criteria for reduction instead of personal judgment, including determining the size of the appropriate sample for auditing after examining and evaluating the efficiency of the internal control system or on statistical methods. The committee must be given sufficient time and number Sufficient auditors and examiners to complete the audit process.

المقدمة .

إنَّ للتدقيق الميداني أهمية كبيرة في تحسين ضريبة الدخل لبعض الحالات التي تتطلب التدقيق الميداني، منها وجود انخفاض مستمر في أرباح الشركات وبالأخص الشركات ذات النشاط الواسع ، وفي حالة وجود خلاف بين السلطة المالية والمكلف فأن على السلطة المالية التأكد من القوائم والسجلات ومستندات المكلف وهذا هو هدف البحث ، وقامت السلطة المالية في الهيئة العامة للضرائب بتشكيل لجنة تدقيقية تتضمن عدداً من المدققين والفاحصين من الاقسام التي لها علاقة بعملية الفحص والتدقيق ، لإجراء تدقيق ميداني على نشاط شركة الاتصالات عينة البحث وبأثر رجعي للسنوات ٢٠١٤، ٢٠١٥، ٢٠١٦ ، ويعد التدقيق الميداني من المراحل المهمة التي تقوم بها السلطة المالية بعد التدقيق المكتبي ، ويتم من خلال معاينة لنشاط المكلف في محل عمله وتحليل المصروفات والاطلاع على كافة الدفاتر والمستندات التي لها علاقة بالنشاط للمكلفين المشمولين بنظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥، ومطابقتها مع الأدلة الثبوتية كافة والمعززة لها، وأجاز قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل للمدقق الضريبي بطلب اية معلومات من المكلفين يراها ضرورية لإنجاز عمله ، لغرض التوصل الى رأي فني محايد يعبر عن صدق وعدالة القوائم المالية والاقرار الضريبي .

المحور الاول

منهجية البحث

١. مشكلة البحث : تتمحور مشكلة البحث بالتساؤلات الآتية :

- هل أن انخفاض ضريبة الدخل يحصل بسبب إنخفاض في الارباح المتحققة خلال السنة.
- هل يؤدي التدقيق الميداني من قبل السلطة المالية في الهيئة العامة للضرائب الى زيادة ضريبة الدخل التي تستحصل من المكلفين المشمولين بدفع الضرائب .

٢. أهمية البحث : تتمثل أهمية البحث في أنَّ إجراءات العمل الضريبي والتدقيقي في الهيئة غير كافية لاحتساب وتحسين ضريبة الدخل لشركات الاتصالات التي تمتاز بكبر حجم نشاطها ، لذلك يسعى البحث الى التعرف الى أهداف التدقيق الميداني ومقومات التدقيق و الحالات التي تتطلب إجراء التدقيق الميداني .

٣. هدف البحث : يهدف البحث الى معرفة أسباب انخفاض ضريبة الدخل المستحصلة من المكلفين المشمولين بموجب قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل ودور التدقيق الميداني في الوصول الى الارباح الحقيقية مع التطرق الى أسباب إنخفاضها ومعالجتها .

٤. فرضية البحث : تقوم فرضية البحث على الآتي :

• إنَّ انخفاض الارباح المتحققة وحسب القوائم المالية يؤدي بدوره الى انخفاض ضريبة الدخل .

• إنَّ زيادة فعالية نشاط التدقيق الميداني في الهيئة العامة للضرائب يؤدي الى زيادة مبالغ ضريبة الدخل المستحصلة بموجب القوانين .

٥. حدود البحث : تم اختيار (واحدة من شركات الاتصالات) كعينة لتطبيق البحث لأهمية وضخامة حجم النشاط للمدة من سنة ٢٠١٤ الى ٢٠١٦ .

٦. اساليب جمع البيانات : استند الباحث في جمع البيانات الى :

- القواعد المحاسبية والأنظمة والتعليمات العراقية .
- الكتب العربية والاجنبية والرسائل والاطاريح الجامعية والتصفح في الانترنت .
- المقابلات الشخصية والتقارير السنوية للشركة .

المحور الثاني

الاطار النظري للبحث

١- مفهوم التدقيق الميداني وحالاته وضريبة الدخل .

١-١ - التدقيق الميداني .

يعد التدقيق الميداني نوعاً من التدقيق الضريبي ، ويقصد بالتدقيق الضريبي بأنه عملية منهجية منظمة الغرض منها جمع اكبر قدر ممكن من الأدلة وقرائن الاثبات التي تمكن المدقق الضريبي من إبداء رأي فني محايد يعبر عن صحة وعدالة الاقرارات الضريبية المقدمة من المكلفين المشمولين بدفع الضريبة ، بهدف التأكد من صدقها ومدى تمثيلها الصحيح والحقيقي لسجلات المكلفين ومواءمتها مع متطلبات التشريع الضريبي الوطني ، وأية قوانين اخرى لها علاقة بالتشريعات الضريبية ، فضلاً عن تطابقها مع معايير التدقيق المتفق عليها (حوسو، ٢٠١١: ٢٢) ، وتقوم السلطة المالية بإجراء التدقيق الميداني من خلال معاينة نشاط المكلف وإطلاعها على كافة الدفاتر والمستندات التي لها علاقة بالنشاط

(الشرع، ٢٠١١: ١٣) ، أي يجري في محلات المكلفين وأماكن عملهم ، ويتم بموجب تكليف بأمر تحريري ، ويتم تدقيق كل الامور التي لها علاقة بالنشاط، وللسلطة المالية سلطة واسعة باستخدام اي وسيلة تساعد في اكمال المعاينة ، و أجاز لهم القانون التفتيش عن الدفاتر والمستندات الخاصة بالمكلف (الزبيدي، ٢٠١٣: ١٨٩) وقد أعطاهم الحق في ذلك قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ بموجب المادة (٢٨) الفقرة (٢) والتي نصت على (ان للسلطة المالية أن تتحرى وتتحقق عن دخل المكلف الحقيقي وتبحث عن مصادره في محل وجودها ولها أن تطلب المعلومات من أي شخص تعتقد بأن لديه ما يفيدها في تقدير الضريبة على أي من المكلفين).

وكذلك أعطاهم الحق نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ ، وحسب ما جاء في المادة (٦) في الفقرتين (اولاً وثانياً) .

تعد هذه المرحلة من مراحل التدقيق المهمة ، و تتم خلالها الاتصال بالشركة واطارها بمحل الفحص ويتم خلالها مقابلة مسؤولي الشركة ، وتوجيه الاسئلة سواء أكانت شفوية أم تحريرية وطلب الايضاحات كافة ، وتوافر قاعدة بيانات للمنشأة محل الفحص ويتم فحص الدفاتر والسجلات ومستندات المكلف والقوائم المالية لغرض إيداء رأي فني عن مدى مصداقية الوحدة محل الفحص وخلق الإقرار من مخاطر التحريف الجوهرية ، والتحقق من أن السجلات والاشخاص القائمين عليها يؤدون حقوق الضريبة وهي مرحلة ثانية مكملة لما تم جمعه من بيانات في اثناء الفحص المكتبي (حوسو مصدر سابق: ١٢٩-١٣٠) .

١-١-١ - أهداف التدقيق الميداني .

إنَّ التدقيق الميداني بعده نوعاً من التدقيق الضريبي ، يسعى الى تحقيق مجموعة من الأهداف من أهمها :

١- التحقق من أن الدفاتر والسجلات منتظمة من الناحية الشكلية والقانونية والمحاسبية التي تنظم القيد بالسجلات والدفاتر (عطا، ٢٠٠٠: ١٩) .

٢- التأكد من أن الدفاتر تتضمن أنشطة المكلف كافة وإكتشاف ما يوجد بها من أخطاء وتلاعب وتزوير ، وتأثير ذلك على الأرباح الفعلية ونتائج الأعمال .

٣- حماية حقوق الخزينة والتقليل من فرص التهرب ، وذلك من خلال تعرض المخالف للمساءلة القانونية في حالة إخفاء أحد مصادر الدخل (زنكنة، ٢٠١٦: ١٧) .

٤- معالجة ما جاء بالدفاتر المحاسبية على وفق وجهة النظر الضريبية .

٥- إمكانية تحقيق عدالة ضريبية من خلال التشريع من دون أي تمييز بين المكلفين و تحقيق خصائص الادارة من خلال ضبط الوعاء وضمان التحصيل (حسين، ٢٠١٠: ٤٧) .

٦- التأكد من سلامة الاقرارات الضريبية المقدمة من المكلفين من التلاعب والغش والتهرب

١-١-٢- مقومات التدقيق .

٢- الفاحص او المدقق الضريبي .

ب-الممارسة العملية .

٣- توافر نظام معلومات متكامل .

أ- الإلزام القانوني بتسجيل المكلف لدى السلطة المالية و تقديم الاقرار السنوي عن الدخل المتحقق .

ب- جمع المعلومات من خلال المسح الضريبي للأفراد الذين يزاولون أنشطة مختلفة خاضعة للضريبة .

ج- توظيف نظام المعلومات عن طريق ضريبة العقار .

د- إستخدام الحاسوب في الدوائر الضريبية وربطه باستخدام شبكات المعلومات مع الدوائر والمنظمات

ذات العلاقة منها اتحاد الصناعات ، ومسجل الشركات ، والغرف التجارية وكذلك المصارف

المتخصصة (الزبيدي، ٢٠١٤: ٤٠) .

٤- الوعي الوطني والضريبي للمكلفين .

يُعد أكبر ضمان لتحصيل الضريبة وتنفيذ أحكام القانون الضريبي هو وجود وعي ناضج لدى أبناء المجتمع بأهمية الضريبة وأهدافها ، وعندما تكون نظرة الدولة والمجتمع للضريبة بأنها ذات قيمة وطنية وأخلاقية تكون عملية فرض الضريبة وتحصيلها من المكلفين عملية سهلة (الخراسان، ٢٠٠٢: ١٠١) .

١-٣- الحالات التي يتم بموجبها اللجوء الى التدقيق والفحص الميداني .

هناك عدد من الحالات التي تتطلب اجراء التدقيق الميداني منها :- (موقع الهيئة العامة للضرائب) و (<https://accdiscussion.com>) .

١- وجود نقص في مستندات المكلف أو في حالة عدم وجود دفاتر تجارية أو سوء استخدامها .

٢- قيام المكلف أو الوحدة بالإعلان عن خسائر أو أرباح ضئيلة وباستمرار .

٣- في حالة تمسك المكلف بحساباته نتيجة الخلاف بينه وبين السلطة المالية للوصول إلى الأرباح الحقيقية أو عند اعتراضه لدى الجهة التي قامت بالتقدير .

٤- في حالة وضع اليد على السجلات والمستندات (الكبس) التي تعود للمكلف سواء أكان الشخص طبيعياً أم معنوياً) بناءً على أخبار بوجود حالة تلاعب أو تهرب .

٥- في حالة اخفاء جزء أو بعض من مصادر الدخل عن طريق ورود معلومات أو أخبار بذلك مما يتطلب من المدقق الضريبي استعمال مهارته وخبرته في هذا المجال للوصول الى الدخل الحقيقي و تحديد الوعاء الضريبي .

٦- التدقيق والفحص الميداني لبعض الحالات والشركات ذات النشاط الواسع بسبب كبر حجم النشاط وكثرة المستندات والسجلات أو طبيعة النشاط تتطلب ذلك .

٧- التأكد من سلامة السجلات والمستندات والحسابات العائدة للمكلف بناءً على طلب السلطة المالية.

١-٢- ضريبة الدخل .

الضريبة لفظة تعني بالأساس (فريضة) ، ولكن تم استعمال هذه الكلمة لتمييزها من الفريضة الشرعية وتستعمل لبيان ما تفرضه الدولة أو المحاكم على المواطن (علي، ٢٠٠٣: ٩١) ، ، و استمرت الحكومات في كل دول العالم الدول في السعي لتسديد التزاماتها من الاموال المتوفرة من التحصيلات الضريبية (Hancock,1995:1) ، وتعد الضريبة من أهم إيرادات الدولة العامة التي تلجأ اليها لمساعدتها في اداء نفقاتها العامة وتحقيق التقدم والرفاهية ، وتعد من إحدى ادوات السياسة المالية التي تستخدمها الدولة في تحقيق الاستقرار الاقتصادي ومعالجة التقلبات واعادة توزيع الدخل القومي ، وكذلك تستخدمها الدولة في ازالة الفوارق الطبقيّة بين الافراد والحد من السلع وغير المرغوبة اجتماعياً (الخطيب وشامية، ٢٠٠٣: ١٥٣) .

وردت عدة تعريفات للضريبة منها :

- فريضة مالية نقدية تفرضها الدولة جبراً من الأفراد من دون مقابل بهدف تمويل نفقاتها العامة وتحقيق الأهداف النابعة من مضمون فلسفتها السياسية (Snimeri 1974:21)
- فريضة إجبارية تفرض من قبل السلطات العامة ويكون دفعها من دون مقابل مباشر (Lymer and) hasseldine , 2002: 2
- هي المبلغ النقدي الذي يدفعه الأفراد بقصد تغطية النفقات العامة (Jones,2004:4)
- هي مبلغ نقدي جبري تفرضه الدولة على المكلفين للقيام بوظائفها الاقتصادية (الخطيب وطافش، ٢٠٠٨: ١٨) .

يتكون الهيكل الضريبي في العراق من نوعين من الضرائب الاول ، هما : الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة ، وتعد ضريبة الدخل من الضرائب المباشرة التي لا يستطيع المكلف (دافع الضريبة) من نقل عبئها الى الآخرين ولها أهمية كبيرة في العراق لكونها تستهدف شريحة كبيرة من الاموال والاشخاص (العبيدي، ٢٠١٢: ٣٨) .

يُعد العراق من أوائل الدول العربية في إصدار التشريعات الضريبية ، و صدر أول قانون لضريبة الدخل في عام ١٩٢٧، وقد مر القانون بتعديلات عديدة ، وكان هذا القانون لا يراعي ظروف المكلف الشخصية ولم يفرق بين الشخص الطبيعي والمعنوي وكان سعر الضريبة واطئاً جداً كونه لم يأخذ بالضريبة التصاعدية (الزبيدي، ٢٠٠٨: ٤٧) إلى أن تم إصدار قانون ضريبة الدخل المرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ والذي ما زال نافذاً مع اجراء تعديلات عليه من قبل المشرع العراقي (كاظم، ٢٠٠٠: ٢٦) ، والغرض من هذه التعديلات هي لملافة العيوب في القوانين السابقة ولتغيير الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية في البلد .

تُعد ضريبة الدخل من إحدى المكونات المهمة في الانظمة الضريبية المعاصرة كونها اصبحت إحدى الأدوات المالية المهمة التي تسهم في تحقيق أهداف الدولة الاجتماعية والاقتصادية والسياسية (Alan,2001:11) والتي تستخدمها في التأثير ودعم النشاط الاقتصادي وتوفير الحصيللة المالية لمواجهة الانفاق العام للدولة (الرجبي،٢٠٠٤:٢٦٧) ، وتفرض على شريحة واسعة من المكلفين الذين يزاولون أنشطة اقتصادية مختلفة .

١-٢-١- الدخل المحاسبي والدخل الضريبي .

يتطلب البحث تحديد معنى الدخل المحاسبي والدخل الضريبي ، فالدخل المحاسبي عرف بانه " الزيادة في الأصول التي تنتج عن مبيعات أو تأدية خدمات لعملائها" (Finney,1962:171-172) أو هو "الربح الصافي الناتج من مزاوله الشركة لنشاط تجاري أو صناعي أو خدمي معين بعد تحمل الايرادات بكافة المصروفات التي ادت الى الوصول الى ذلك الربح " أو " هو الفرق بين الايرادات المتحققة الناتجة من صفقات المدة والكلف التاريخية المناظرة لها " (بيلكاوي،٢٠٠٩:٢٨٠) أما الدخل الضريبي فعرف بأنه " الباقي من الدخل الصافي أو مجموع الدخل الصافي بعد تنزيل الاعفاءات والتبرعات والخسائر المدورة من السنة أو السنوات السابقة وفقاً لما منصوص عليه في القانون " (المشاعلة واخرين،٢٠٠٥:٤٧) ، أو "الدخل المحاسبي من منظور زاوية قوانين الضرائب " وهو تعريف شامل لكن التعريف الافضل هو "الدخل الصافي المتولد للمكلف من الايرادات سواء كانت متعلقة بالعملية الانتاجية التشغيلية أو كانت ايرادات دورية أو غير متكررة ليست لها علاقة بالأعمال الاعتيادية للمكلف ، مع خصم كافة النفقات منها ، سواء أكانت متعلقة بأعمال المكلف الاعتيادية أم لا ، وخلال المدة المالية وعلى وفق الأنظمة والقوانين والتعليمات الضريبية "(الكعبي، مصدر سابق :٥٠) .

١-٢-٢- الشركات التي تخضع للضريبة .

حدد قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل بموجب المادة (١) الشركات التي تخضع للضريبة وهي الشركة المساهمة أو ذات المسؤولية المحدودة المؤسسة في العراق أو في خارجه ، وتتعاطى الأعمال التجارية أو لها دائرة أو محل عمل أو مراقبة في العراق " (الزبيدي، مصدر سابق :٣٠) ، أما المشاركات ومنها شركات التضامن والتوصية فقد عدها القانون باعتبارها شخصية طبيعية و تعامل معاملة الأفراد الطبيعيين عند فرض الضريبة ، وبين القانون مصادر الدخل التي تخضع للضريبة .

١-٢-٣- السماحات والتتزيلات الضريبية .

سمح المشرع الضريبي بخصم السماحات من دخل المكلف قبل احتساب الضريبة والمسوّغ من إعطائها كون المكلف الفرد يتحمل تكاليف شخصية وتمثل المبالغ التي ينفقها على معيشته ومعيشة عائلته ، ولغرض تحقيق العدالة وتشمل نفقات الطعام والملابس والسكن وغيرها من النفقات الضرورية ، لاستمرار حياة الانسان (الجراوي والعنكي، ٢٠١٣: ١٠٥-١٠٦) ، اما التتزيلات فهي النفقات والأعباء المالية المتعلقة بإنتاج الدخل والتي يتم طرحها من دخل المكلف الخاضع للضريبة قبل تحديد الضريبة ، أي التي يُنفقها المكلف لإنتاج الدخل وصيانتها ، وقد سمح المشرع العراقي بتتزيّلها لأعتبارات اجتماعية واقتصادية مع مراعاة شروط التتزيل (الزبيدي، مصدر سابق: ١٦٨) ، ويجب على المدقق مراعاة الاعفاءات التي وردت في قانون ضريبة الدخل المعدل التي قد تكون بشكل دائم أو مؤقت تلجأ إليها الدولة لاعتبارات تقدرها بنفسها قبل تدقيق أي نشاط (الجحيشي، ٢٠٠٨: ٤٣-٤١) .

المحور الثالث

الجانب العملي

١- هيكلية قسم كبار مكلفي الدخل وقسم التدقيق والفحص الضريبي .

٣-١- هيكلية قسم كبار مكلفي الدخل .

وهو من الاقسام المستحدثة ، حيث تمت الموافقة على استحداثه في ٢٠١٧/١٢/٧ ، ويقوم بأعمال التحاسب وتقدير الضرائب للشركات ذات النشاط الواسع والكبير، التي كانت سابقاً تحاسب في قسم الشركات ومن هذه الشركات :

أ- الشركات النفطية المنفذة لعقود جولات التراخيص النفطية (الرئيسة والثانوية) .

ب-المصارف (العراقية والاجنبية) .

ج- الشركات المساهمة الخاصة والمختلطة .

د- شركات الاتصالات والانترنت .

هـ- الكليات الاهلية .

و- فروع ومكاتب الشركات الاجنبية .

ويتكون الهيكل الاداري لقسم كبار مكلفي الدخل من مدير القسم وثلاثة وكلاء لمدير القسم و (٥) شعب وهي كالآتي :

أولاً /شعبة خدمات المكلفين .

ثانياً /شعبة إدارة مخاطر الامتثال .

ثالثاً / شعبة عمليات الامتثال .

رابعاً / شعبة الجباية والصندوق .

خامساً / شعبة التدقيق .

٢-٣ قسم التدقيق والفحص الضريبي :

وهو قسم استقل عن قسم الرقابة استحدث في ٢٠١٤ . ولهذا القسم دور مهم في فض النزاعات التي تحدث بين المكلف والسلطة المالية حول مقدار الدخل الخاضع للضريبة ومقدار الضريبة ، حيث يقوم القسم بإعطاء رأي محايد حول صحة وعدالة ومصادقية الحسابات ، ويهدف القسم إلى تدقيق أعمال الأقسام والفروع وتدقيق حسابات المكلفين المتمسكين بحساباتهم (الاعتراض على التقدير) أو عند وضع اليد على سجلاتهم ومستنداتهم سواء كان المكلف طبيعياً أو معنوياً .

يتكون الهيكل الإداري للقسم من الشعب الآتية : تتولى الشعبة المهام الآتية :

أ - في حالة تمسك المكلف بحساباته نتيجة خلاف بينه وبين السلطة المالية للوصول الى الربح الحقيقي

وعند اعتراضه لدى الجهة التي قامت بالتقدير .

ب - حالة وضع اليد على السجلات والمستندات (الكبس) العائد للمكلف سواء أكانت (شركة أم شخصاً

طبيعياً) بناءً على إخبار عن وجود حالة تهرب ضريبي أو تلاعب .

ج - بناءً على طلب السلطة المالية للتأكد من سلامة الحسابات والسجلات والمستندات العائدة للمكلف

بإجراء التدقيق والفحص الميداني لبعض الحالات والشركات ذات النشاط الواسع بسبب حجم النشاط

وكثرة السجلات والمستندات ، أو أن طبيعة العمل تفرض ذلك .

٢-٢-٣ - شعبة تدقيق حسابات المكلفين الثانية والثالثة : وتقوم بنفس المهام التي تقوم بها شعبة

تدقيق حسابات المكلفين الاولى .

٢-٣-٣ - شعبة الرديات: تتولى أعمال رد المبالغ الزائدة المستقطعة كأمانات أو الضرائب المقبوضة زيادة

عن الضرائب المستحقة التي تترتب للمكلف.

٢-٣-٤ - شعبة المتابعة: تتولى هذه الشعبة المهام الآتية :-

١- متابعة التقارير الواردة من الجهات الرقابية ومتابعة الإجابة عنها.

- ٢- متابعة صحة صدور المخاطبات الرسمية التي ترد الى القسم ، أو التي تصدر عنه.
- ٣- متابعة تقارير تقويم الأداء والمواقف الاحصائية إنجازات القسم للجهات الإحصائية وبشكل دوري.

٣-٢-٥- شعبة الحاسبة : تتولى المهام الآتية :

١- إدخال وأرشفة تقارير التدقيق المنجزة من قبل شعبة الرديات على وفق استمارة تعد لهذا الغرض لضمان أرشفة التقارير بحسب تواريخ إصدارها ولضمان المحافظة على التقارير والمعلومات الاساسية الواردة فيها .

٢- توقيع الاستمارة من قبل المدققين ومسؤولي الشعب ومدير القسم وتؤشر من قبل الحاسبة واعتبار ذلك اداة من ادوات الضبط الداخلي .

٣-٢-٦- شعبة القلم : تتولى المهام الآتية :-

١- أرشفة الكتب الواردة للقسم .

٢- إدامة لوحات الاعلانات وبشكل مستمر وتبليغ الموظفين بالواجبات التي يتم تكليفهم بها .

٣- مسك السجلات الضرورية وسجل الذمة الأصولي .

٣-٣- نتائج فحص السجلات و المستندات: عند الانتهاء من التدقيق و ظهور النتائج ، هناك حالتان:

أ- حالة مطابقة النتائج لما ورد في حسابات المكلفين: وفي هذه الحالة تعاد إلى المكلف المبالغ

المدفوعة للضريبة التي سبق أن تم استيفاؤها منه.

ب- حالة عدم واقعية النتائج لما ورد في حسابات المكلفين: ففي هذه الحالة يصبح التقدير المعترض

عليه وفق نتائج تقرير لجنة التدقيق و الفحص الضريبي وعلى المكلف تسديد المتبقي من مبلغ

الضريبة المترتبة بزمته بموجب ذلك التقدير.

٣-٤- عينة البحث : واحدة من شركات الاتصالات وهي من الشركات المساهمة تأسست كشركة محدودة في ٢٥/٧/٢٠٠٧ برأس مال ١٠٠٠٠٠٠٠ دينار عراقي (مليون دينار) ، وفي ١/١١/٢٠١١ تم تحول نشاط الشركة الى مساهمة وزيادة رأس المال الى ٢٧٠٠١٢٠٠٠٠٠٠ دينار (مائتان وسبعون مليار واثنا عشر مليون دينار)، ولها نشاط واسع في البلد وتهدف الى زيادة عدد المشتركين وتقديم عروض وخدمات متنوعة ومميزة ، قامت الشركة بتقديم حساباتها الختامية في ٣١/١٢/٢٠١٦ الى قسم الشركات (قسم كبار مكلفي الدخل حالياً) لغرض تدقيقها واحتساب الضريبة .

أعمال لجنة التدقيق الميداني وتحليل الباحث .

تم تشكيل لجنة التدقيق الميداني بناءً على توجيه وطلب هيئة الرأي في وزارة المالية لتدقيق حسابات الشركة وبأثر رجعي للسنوات (٢٠١٤ ، ٢٠١٥ ، ٢٠١٦) ، وقد ضمت عدداً من المدققين والفاحصين من الاقسام التي لها علاقة بتقدير الضريبة لغرض تدقيق دفاتر وسجلات الشركة في مقر عملها لوجود انخفاض مستمر في ضريبة الدخل وذلك بسبب عرض القوائم المالية ، والاقرار الضريبي للشركة وانخفاض في الربح المحاسبي الذي يعتمد عليه لتقدير الضريبة ، وقامت اللجنة بمعاينة نشاط الشركة في مقر عملها وتدقيق القوائم المالية ومطابقتها مع الدفاتر و المستندات والادلة الثبوتية المعززة لها وعلى شكل عينات عشوائية وقامت اللجنة بجلب الدفاتر والسجلات وكل ما هو ضروري لإكمال عملية التدقيق الى موقع الهيئة ، لان المدة المحددة للجنة كانت قليلة (١٠) ايام ، وبعد تحليل عدد من فقرات المصروفات وانهاء اللجنة لاعمالها بينت عدداً من الملاحظات التي بموجبها رفضت بعض المصروفات بشكل نهائي او بنسب معينة ، وتم التداول بشأنها مع قسم التدقيق والفحص الضريبي الذي قام بدوره باعداد التقرير النهائي بنتائج التدقيق الميداني ، ويكون هذا التقرير نهائياً وملزماً تنفيذه .

وقد اعتمد الباحث على ملاحظات اللجنة في التحليل لعينة البحث ولكل سنة على حدة .

١/ دراسة وتحليل القوائم المالية والدفاتر التجارية للشركة للسنة ٢٠١٤ .

كان الربح المحاسبي المعلن في القوائم المالية (٤٥٨٧٤٠) مليون دينار اما ضريبة الدخل فقد بلغت (٦٨٨١١) مليون دينار وقد اعتمدت الضريبة في قسم الشركات كإجراء احتياطي للتقدير ، وبعد تحليل المصروفات بموجب التدقيق الميداني والاخذ بملاحظات اللجنة وتقرير قسم التدقيق والفحص الضريبي يكون الربح الضريبي وضريبة الدخل كالاتي :

جدول (١) ضريبة الدخل بعد اجراء التدقيق الميداني للسنة ٢٠١٤

(ملاحظة المبالغ بملايين الدنانير)

التسلسل	المصروفات المفروضة	التفاصيل
	٤٥٨٧٤٠	الربح المحاسبي كما في ٢٠١٤/١٢/٣١
		تضاف المصاريف المفروضة :
١	٩٢٣	نسبة ٥% من اجمالي مخزون مواد احتياطية وسيم كارت وكارتات شحن تم رفضها لصعوبة مطابقة حركة المخزون وكون التدقيق ليس خلال السنة
٢	٦٨٩٣٦	مخصص الديون المشكوك بتحصيلها رفض بنسبة ١٠٠% كونه مصروفاً



غير حقيقي بموجب القانون .		
يمثل نسبة ١٠% من مصروف الماء والكهرباء فيه مبالغه .	١٥٤	٣
نسب رفض مختلفة (١٠، ١٥، ٣٠، ٥٠%) لبعض مصروفات حساب المستلزمات الخدمية ارتأت اللجنة تخفيضها لصعوبة تدقيق كافة الكشوفات التحليلية لضيق الوقت المحدد للجنة لوجود مبالغة فيها .	٥١١٥٧	٤
اقساط تأمين رفض بنسبة ١٠٠% بموجب القانون لان التأمين كان لدى شركات غير عراقية .	١١٣٠	٥
مشتريات لغرض البيع رفض بنسبة ٢٠% لصعوبة تدقيق كافة اوليات الشراء وكون المبالغ المصروفة كبيرة .	٧٤٨٢٤	٦
فوائد مدينة تم رفضها بنسبة ١٠٠% لعدم اقتناع اللجنة بها بسبب عدم تقديم كشوفات تحليلية بمبالغ القروض .	١٥٩٠٤	٧
تبرعات للغير رفضت بنسبة ١٠٠% بموجب القانون كونها لجهات غير حكومية .	٨٤٩	٨
ديون مشطوبة رفض بنسبة ١٠٠% لعدم وجود تحليل بها .	٢٣٢٠	٩
ضرائب ورسوم رفض بنسبة ١٠٠% لوجود دمج غرامات مع المبالغ المصروفة وقد رفض لتلافي الدمج .	٢٩٤١٣٨	١٠
خسائر رأسمالية رفض بنسبة ١٠٠% بموجب القانون .	١٠٩٤	١١
مجموع المصاريف المرفوضة	٥١١٤٢٩	
الدخل الخاضع للضريبة (الربح الضريبي)	٩٧٠١٦٩	
الضريبة الاضافية المستحقة على الشركة بنسبة ١٥% من الربح	١٤٥٥٢٥	

يُبين الجدول أنَّ ضريبة الدخل كانت تبلغ (٦٨٨١١) مليون دينار وبعد اكمال التدقيق الميداني تم زيادة الدخل الخاضع للضريبة لإضافة مصروفات لم يعترف بها من قبل اللجنة والذي بدوره أدى الى زيادة ضريبة الدخل حيث بلغت (١٤٥٥٢٥) مليون دينار وتُعد ضريبة اضافية للضريبة المسددة من قبل الشركة .

٢/ دراسة وتحليل القوائم المالية والدفاتر التجارية للسنة ٢٠١٥ .

كان الربح المحاسبي المعلن بموجب القوائم المالية (١٤٤٨٠٦) مليون دينار اما ضريبة الدخل فقد بلغت (٢١٧٢٠) مليون دينار وقد اعتمدت الضريبة في قسم الشركات كإجراء احتياطي للتقدير ،وبعد



تحليل المصروفات بموجب التدقيق الميداني والاخذ بملاحظات اللجنة وتقرير قسم التدقيق والفحص الضريبي يكون الربح الضريبي وضريبة الدخل كالاتي :

جدول (٢) ضريبة الدخل بعد اجراء التدقيق الميداني للسنة ٢٠١٥
(ملاحظة المبالغ بملايين الدنانير)

التسلسل	المصروفات المفروضة	التفاصيل
	١٤٤٨٠٦	الربح المحاسبي كما في ٢٠١٥/١٢/٣١
		تضاف المصاريف المفروضة :
١	٩٤٧	نسبة ٥% من اجمالي مخزون مواد احتياطية وسيم كارت وكارتات شحن تم رفضها لصعوبة مطابقة حركة المخزون وكون التدقيق ليس خلال السنة
٢	٧١٤٠١	مخصص الديون المشكوك بتحصيلها رفض بنسبة ١٠٠% كونه مصروفاً غير حقيقي بموجب القانون .
٣	٦٥	يمثل نسبة ١٠% من مصروف الماء والكهرباء مبالغ فيه.
٤	٥٠٧٧٧	نسب رفض مختلفة (١٠، ١٥، ٣٠، ٥٠%) لبعض مصروفات حساب المستلزمات الخدمية ارتأت اللجنة تخفيضها لصعوبة تدقيق كافة الكشوفات التحليلية لضيق الوقت المحدد للجنة للمبالغة بها .
٥	٢٥٠٩	اقساط تأمين رفض بنسبة ١٠٠% بموجب القانون لان التأمين كان لدى شركات غير عراقية .
٦	٥١٣٧٢	مشتريات لغرض البيع رفض بنسبة ٢٠% لصعوبة تدقيق كافة اوليات الشراء وكون المبالغ المصروفة كبيرة .
٧	١٨٣٨٣	فوائد مدينة تم رفضها بنسبة ١٠٠% لعدم اقتناع اللجنة بها بسبب عدم تقديم كشوفات تحليلية بمبالغ القروض .
٨	٦٨٦	تبرعات للغير رفضت بنسبة ١٠٠% بموجب القانون كونها لجهات غير حكومية .
٩	٢٠٦٨	ديون مشطوبة رفض بنسبة ١٠٠% لعدم وجود تحليل بها .
١٠	٢٤٠٢٥٠	ضرائب ورسوم رفض بنسبة ١٠٠% لوجود دمج غرامات مع المبالغ المصروفة وقد رفض لتلافي الدمج .
١١	١٣٠٥	خسائر رأسمالية رفض بنسبة ١٠٠% بموجب القانون .



المصاريف المرفوضة	٤٣٩٧٦٣
الربح الضريبي	٥٨٤٥٦٩
ضريبة الدخل الاضافية بعد التدقيق الميداني .	٨٧٦٨٥

يُبين الجدول أنَّ ضريبة الدخل كانت تبلغ (٢١٧٢٠) مليون دينار وبعد اكمال التدقيق الميداني تم زيادة الدخل الخاضع للضريبة لإضافة مصروفات لم يعترف بها من قبل اللجنة والذي بدوره ادى الى زيادة ضريبة الدخل حيث بلغت (٨٧٦٨٥) مليون دينار وتُعد ضريبة اضافية للضريبة المسددة من قبل الشركة .

٤/ دراسة وتحليل القوائم المالية والدفاتر التجارية للسنة ٢٠١٦ .

كان الربح المحاسبي المعلن في القوائم المالية (٩٣٣٠٢) مليون دينار اما ضريبة الدخل فقد بلغت (١٣٩٩٥) مليون دينار وقد اعتمدت الضريبة في قسم الشركات كإجراء احتياطي للتقدير ،وبعد تحليل المصروفات بموجب التدقيق الميداني والاخذ بملاحظات اللجنة وتقرير قسم التدقيق والفحص الضريبي يكون الربح الضريبي وضريبة الدخل كالآتي :

جدول (٣) ضريبة الدخل بعد اجراء التدقيق الميداني للسنة ٢٠١٦

(ملاحظة المبالغ بملايين الدنانير)

التسلسل	المصروفات المرفوضة	التفاصيل
	٩٣٣٠٢	الربح المحاسبي كما في ٢٠١٦/١٢/٣١
١	٩٢٨	تضاف المصاريف المرفوضة : نسبة ٥% من اجمالي مخزون مواد احتياطية وسيم كارت وكارتات شحن تم رفضها لصعوبة مطابقة حركة المخزون وكون التدقيق ليس خلال السنة
٢	٨٤٤٠٠	مخصص الديون المشكوك بتحصيلها رفض بنسبة ١٠٠% كونه مصروفاً غير حقيقي بموجب القانون .
٣	٧١	يمثل نسبة ١٠% من مصروف الماء والكهرباء مبالغ فيه .
٤	٣٧٤٦٢	نسب رفض مختلفة (٥٠،٣٠،١٥،١٠) لبعض مصروفات حساب المستلزمات الخدمية ارتأت اللجنة تخفيضها لصعوبة تدقيق كافة الكشوفات التحليلية لضيق الوقت المحدد للجنة مبالغ فيها .



٥	٣٢٥٤	اقساط تأمين رفض بنسبة ١٠٠% بموجب القانون لان التأمين كان لدى شركات غير عراقية .
٦	٤٥١٥٨	مشتريات لغرض البيع رفض بنسبة ٢٠% لصعوبة تدقيق كافة اوليات الشراء وكون المبالغ المصروفة كبيرة .
٧	٨٤٦٩	فوائد مدينة تم رفضها بنسبة ١٠٠% لعدم اقتناع اللجنة بها بسبب عدم تقديم كشوفات تحليلية بمبالغ القروض .
٨	١٠٣٣	تبرعات للغير رفضت بنسبة ١٠٠% بموجب القانون كونها لجهات غير حكومية .
٩	٨٤٣٤	ديون مشطوبة رفض بنسبة ١٠٠% لعدم وجود تحليل بها .
١٠	١٩٤٧٣٠	ضرائب ورسوم رفض بنسبة ١٠٠% لوجود دمج غرامات مع المبالغ المصروفة وقد رفض لتلافي الدمج .
١١	٢٤٤٧	خسائر رأسمالية رفض بنسبة ١٠٠% بموجب القانون .
٣٨٦٣٨٦		مجموع المصروفات المرفوضة
٤٧٩٦٨٨		الربح الضريبي
٧١٩٥٣		ضريبة الدخل الاضافية بعد التدقيق الميداني .

يُبين الجدول أنَّ ضريبة الدخل كانت تبلغ (١٣٩٩٥) مليون دينار وبعد اكمال التدقيق الميداني تم زيادة الدخل الخاضع للضريبة لإضافة مصروفات لم يعترف بها من قبل اللجنة والذي بدوره ادى الى زيادة ضريبة الدخل حيث بلغت (٧١٩٥٣) مليون دينار وتعد ضريبة اضافية للضريبة المسددة من قبل الشركة .

الملاحظات .

تبين للباحث من الجداول في اعلاه أنه بعد إجراء التدقيق الميداني للشركة وفحص الدفاتر التجارية ومطابقتها مع أدلة الاثبات تم التوصل الى ان الشركة تقوم بتضخيم المصروفات ، حيث تم درج مصروفات لا يسمح قانون ضريبة الدخل بتنزيلها أو عدم وجود كشف تحليلي بها ، والذي بدوره يؤدي الى تقليل ضريبة الدخل ، وبعد إجراء التحليل بالاعتماد على نسب التخفيض المحددة من قبل لجنة التدقيق الميداني والتي تشير الى عدم وجود معايير واضحة ومحددة ، اعتمدت عليها اللجنة عند التدقيق ، ضيق الوقت المحدد للجنة ، عدم توافر العدد الكافي من المدققين والفاحصين والاعتماد على العينات العشوائية التي تعتمد على خبرة ومهارة المدقق من دون فحص نظام الرقابة الداخلية أو

استخدام الاساليب الاحصائية لتحديد حجم العينة المناسبة للتدقيق ولاسيما ان الشركة ذات نشاط واسع وكبير ، وعلى الرغم من ذلك ادى بالنتيجة الى تحسين وزيادة ضريبة الدخل لزيادة ارباح الشركة مع وجود مصاريف اخرى تم تخفيضها من قبل اللجنة لم يتمكن الباحث من تحليلها لعدم الحصول على نسب التخفيض ، مما يدل على أن للتدقيق الميداني على شركات الاتصالات دور في زيادة ضريبة الدخل .

الجدول الآتي يبين دور التدقيق الميداني في تحسين ضريبة الدخل للسنوات التي خضعت للتدقيق الميداني بعد اضافة المصروفات غير المعترف بها ضريبياً وبحسب النسب المحددة من قبل لجنة التدقيق الميداني .

جدول(٤) الضريبة قبل وبعد التدقيق الميداني

السنة	الضريبة قبل التدقيق الميداني	الضريبة بعد التدقيق الميداني
٢٠١٤	٦٨٨١١	١٤٥٥٥٢
٢٠١٥	٢١٧٢١	٨٧٦٨٥
٢٠١٦	١٣٩٩٥	٧١٩٥٣

المحور الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات .

١- لم تُبين اللجنة وجود معايير محددة تعتمد عليها عند التحليل ، حيث تم التخفيض لاغلب عناصر المصروفات بحسب الحكم الشخصي و قناعة اللجنة ، التي قد تختلف عند اختلاف أعضاء لجان التدقيق .

٢- اعتمدت اللجنة على العينات العشوائية بدلاً من التدقيق الشامل ، وهذا يُعزز وجود اخطاء لبعض الفقرات لم يشملها التدقيق قد تكون في صالح المكلف مما يولد نزاعات قانونية .

٣- الاعتماد على العينات العشوائية التي تستند الى خبرة ومهارة المدقق من دون فحص وتقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية ، والاعتماد عليه كأساس لتحديد حجم العينة المناسبة أو استخدام الأساليب الاحصائية.

٤- إنَّ الوقت المحدد للجنة لم يكن كافياً لمقابلة بحجم النشاط وكذلك عدم توافر العدد الكافي من الفاحصين والمدققين .

٥- لم يُبين البحث توفر الخبرة والمهارة الكافية للجنة للوصول الى الضريبة المستحقة بدقة عالية.

التوصيات :

١- ضرورة وجود معايير محددة تعتمدها اللجان عند التدقيق مع الابتعاد عن الحكم الشخصي وقناعة المدقق في تحديد نسب التخفيض .

٢- التوسع في التدقيق وعدم الاعتماد على العينات العشوائية خاصة عند توسع النشاط لتلافي الدخول في المنازعات القانونية .

٣- فحص وتقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية والاعتماد عليه كأساس لتحديد حجم العينة أو استخدام الأساليب الاحصائية .

٤- من الضروري منح اللجنة الوقت الكافي لإتمام عملية التدقيق مع توافر العدد الكافي من المدققين والفاحصين .

٥- على المدقق أن يكون بدرجة عالية من الخبرة والمهارة عند تدقيق القوائم والسجلات ، وهذا يتطلب توافر المؤهلات العلمية والعملية من خلال إشراكه بالدورات التدريبية المستمرة في مجال عمله .

المصادر

أولاً: القوانين والأنظمة والتعليمات :

١- قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ والقرارات الملحقه به وتعديلاته.

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

ثانياً: الكتب العربية :

١. بيلكاوي ، أحمد ، نظرية محاسبية ، دار اليازوري العلميــــــــــــــــة للنشر والتوزيع ، عمان الاردن، ٢٠٠٩ .

٢. الجاوي ، طلال محمد علي والعنبيكي ، هيثم علي محمد ، المحاسبة والتحاسبات الضريبية ، الاساسيات والمفاهيم والتطبيقات ، مطبعة الكتاب ، ٢٠١٣ .

٣. الجحيشي ، عبد الباسط علي جاسم ، الاعفاءات من ضريبة الدخل ، دراسة مقارنة ، الطبعة الاولى دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، ٢٠٠٨

٤. الخطيب ، خالد شحادة وشامية ، احمد زهير ، أسس المالية العامة والتشريع المالي مديرية دار الكتب للطباعة والنشر ، بغداد ، ٢٠٠٣ .

٥. الخطيب ، خالد شحاذة وطافش ، نادية فريد ، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية ، الطبعة الاولى ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٨ .
٦. الرجبى ، محمد تيسير عبد الحكيم ، المحاسبة الادارية ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، ٢٠٠٤ .
٧. الزبيدي ، عبد الباسط علي جاسم ، وعاء ضريبة الدخل في التشريع العراقي ، الطبعة الاولى ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، ٢٠٠٨ .
٨. الزبيدي ، عبد الباسط علي جاسم ، شرح قانون ضريبة الدخل ، العاتك لصناعة الكتاب بيروت ٢٠١٣ .
٩. عطا ، محمد حامد ، الفحص الضريبي علماً وعملاً ، مطبعة دار الطباعة الحرة الاسكندرية ٢٠٠٠ .
١٠. العلي ، عادل فليح ، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي ، الطبعة الاولى ، دار الحامد للطباعة والنشر ، عمان ، الاردن ، ٢٠٠٣ .
١١. الكعبي ، جبار محمد علي ، التدقيق والفحص الضريبي ، الطبعة الثانية ، مطبعة الكرار بغداد العراق ، ٢٠٠٨ .
١٢. المشاعلة ، محفوظ وابو ناصر ، محمد والشهوان ، فراس عطا الله ، محاسبة الضرائب بين النظرية التطبيقية ضريبة الدخل وضريبة المبيعات في الاردن ، الطبعة الثالثة ، عمان ، ٢٠٠٥ .

ثالثاً: البحوث والمجلات والدوريات :

- ١- البغدادي ، صلاح صاحب شاكر وشمخي ، ضياء ، التقدير الضريبي بين حسنة الاختيار وسوء التطبيق ، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، العدد الاول ، المجلد الاول ، فصل اول ، ٢٠٠٦ .
- ٢- الشرع ، ايمان حسن داود ، دور الفحص الضريبي لتحاسب مكلفي ضريبة الدخل في العراق ، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الاول للدراسات المحاسبية والمالية ومنشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية في العدد الخاص لوقائع المؤتمر العلمي الاول ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية جامعة بغداد ٢٠٠١ .

رابعاً: الرسائل والأطاريح الجامعية :

- ١- امين ، عبدالله محمود ، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي على الدخل ، بحث لنيل شهادة الدكتوراه ، كلية الادارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، ٢٠٠٠ .
- ٢- حسين ، رلى عبد الرزاق ، مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية واثار ذلك في الحد والكشف عن حالات التهريب ، بحث لنيل شهادة الماجستير مقدمة الى كلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية ، فلسطين ، ٢٠١٠ .
- ٣- حوسو ، محمد محمود ذيب ، التدقيق للأغراض الضريبية ، بحث ماجستير في المنازعات الضريبية ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس ، فلسطين ، ٢٠١١ .
- ٤- الخرسان ، محمد حلو ، اهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، بحث لنيل شهادة الدكتوراه ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة البصرة ، ٢٠٠٢ .
- ٥- الزيدي ، حسن سالم محسن ، دور التدقيق الضريبي بأسلوب العينات في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير في تخصص الضرائب ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، ٢٠١٤ .
- ٦- زنكنة ، عبد الصمد ناطق جمعة ، معايير الجودة الشاملة للفحص الضريبي وانعكاساته على الوعاء الضريبي ، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير في تخصص الضرائب ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، ٢٠١٦ .
- ٧- سريح ، مصطفى ابراهيم ، دور وظيفة التدقيق والفحص الضريبي في تحسين جودة الاقرارات الضريبية للمكلفين المشمولين بنظام مسك الدفاتر التجارية ، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير في تخصص الضرائب ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، ٢٠١٦ .
- ٨- العبيدي ، زهرة خضير ، تحليل العوامل المؤثرة في حصيلة الضرائب المباشرة وغير المباشرة في العراق للمدة (١٩٩٥-٢٠١٠) ، بحث لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية ، كلية الادارة والاقتصاد جامعة بغداد ، ٢٠١٢ .
- ٩- كاظم ، حسين جواد ، فاعلية ضريبة الدخل في العراق في ظل الظروف الاقتصادية والاجتماعية للمدة ١٩٨٠-١٩٩٥ ، بحث لنيل شهادة الماجستير مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد جامعة البصرة ، ٢٠٠٠ .



خامساً: المواقع الالكترونية :

١- الهيئة العامة للضرائب (www.mof.gov.iq) .

٢- موقع ([https //accdiscussion.com](https://accdiscussion.com)) ، اجراءات وتقارير الفحص الضريبي بحث منشور في منتدى المحاسب العربي .

سادساً: المصادر الاجنبية :

1. Alan , M , "Taxation Finance" , Ist published books ,ltd , London ,(2001) .
2. Dora Hancock , "taxation policy & practice" , Chapman & hall , London , (1995) .
3. Finny ,Emiller Herbort "Principils of Accounting" ,nowjerse Hall, (1962).
4. Lymer and hasseldine , Andrew lymer and john hasseldine , the international taxation system ,university of Virginia , 2002.
5. Jones, sally m. , "principles for taxation" , edition, University of Virginia , (2004) .
6. Snimeiri ,"Taxation and Economic Development (Acase study of the Sudan" , Kartom University Press ,(1974) .