

أثر التدقيق الميداني في اكتشاف الأخطاء والتلاعب في الدفاتر التجارية

بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

أزهار حسن حسين

أ.م.د نضال رؤوف أحمد

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

المستخلص :

يُعد التدقيق الميداني نوع من أنواع التدقيق الضريبي ومن الوسائل المهمة التي تستخدمها السلطة المالية في الهيئة العامة للضرائب لغرض اكتشاف حالات الأخطاء والتلاعب في الدفاتر التجارية والوصول إلى الأرباح الحقيقية لبعض الحالات التي تستدعي الإطلاع على نشاط المكلف في محل عمله استناداً إلى قانون ضريبة الدخل وخاصة الشركات ذات النشاط الواسع ومنها شركات الاتصالات ، وتوصل الباحثان إلى ضرورة اعتماد الشركات العاملة في العراق على النظام المحاسبي الموحد العراقي لتلافي حدوث الأخطاء وعلى لجنة التدقيق تحديد حجم العينة المناسبة للتدقيق بالاعتماد على الأساليب العلمية الإحصائية ، توافر العدد الكافي من المدققين مع إتاحة الوقت للجنة لإكمال عملية التدقيق وفرض العقوبات والجزاءات المناسبة في حالة اكتشاف وجود أخطاء وتلاعب في السجلات والدفاتر التجارية .

Abstract :

The field audit is a type of tax audit and an important means used by the financial authority in the General Authority for Taxation For the purpose of detecting errors and manipulating business books and reaching real profits For some cases where the activity of the taxpayer is required in his place of work based on the income tax law Especially large-scale companies including telecommunications companies ,The researchers concluded that companies operating in Iraq should rely on the Iraqi accounting system to avoid mistakes, The Audit Committee shall determine the appropriate sample size for the audit based on statistical methods , Availability of sufficient number of auditors, allowing time for the Commission to complete the audit process and to impose appropriate penalties and penalties in the event of errors and manipulation of records and business books.

المقدمة :

إنّ للتدقيق الميداني أهمية كبيرة في اكتشاف حالات الغش والتلاعب في الدفاتر التجارية لبعض الحالات منها الشركات ذات النشاط الواسع ، في حالة وجود إنخفاض مستمر في الأرباح ، أو طلب من قبل السلطة المالية بالتأكد من سجلات ومستندات المكلف وهو ما يسعى إليه البحث بعد طلب السلطة المالية بتشكيل لجنة تدقيق ميداني تتضمن عدد من المدققين والفاحصين من الأقسام التي لها علاقة بعملية الفحص والتدقيق لإجراء تدقيق ميداني على نشاط الشركة (س) عينة البحث وبأثر رجعي لعدد من السنوات ، ويعد التدقيق الميداني من المراحل المهمة التي تقوم بها السلطة المالية بعد التدقيق المكتبي ويتم من خلال معاينة نشاط المكلف في محل عمله والإطلاع على كافة الدفاتر والمستندات التي لها علاقة بالنشاط للمكلفين المشمولين بنظام مسك الدفاتر التجارية رقم (2) لسنة 1985 ، ومطابقتها مع كافة الأدلة الثبوتية المعززة لها ، وأجاز قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل للمدقق الضريبي بطلب أية معلومات من المكلفين يراها ضرورية لإنجاز



عمله من خلال توجيه الاسئلة الشفوية او التحريرية ، لغرض التوصل الى رأي فني محايد يعبر عن صدق وعدالة القوائم المالية وسلامة الدفاتر التجارية .

المحور الاول منهجية البحث

1. مشكلة البحث : تتضح مشكلة البحث في وجود شك من قبل السلطة المالية في الهيئة العامة للضرائب بوجود اخطاء وتلاعب في الدفاتر التجارية لشركات الاتصالات لعرض القوائم المالية للشركة إنخفاض مستمر في الارباح مقارنة بحجم النشاط الحقيقي والذي يؤدي الى إنخفاض في حصيلة الضرائب ، ويعد التدقيق الميداني وسيلة مهمة من وسائل السلطة المالية لتدقيق الدفاتر والسجلات الممسوكة من قبل المكلفين.
2. أهمية البحث : تتمثل أهمية البحث في أن اجراءات العمل الضريبي والتدقيقي في الهيئة غير كافية للوصول الى الارباح الحقيقية لشركات الاتصالات بسبب كبر حجم النشاط ، لذلك يسعى البحث الى التعرف على الحالات التي تفرض عليها التدقيق الميداني .
3. أهداف البحث : يتمثل هدف البحث في اكتشاف حالات الغش والتلاعب في الدفاتر التجارية والوصول الى الارباح الحقيقية لشركات الاتصالات من خلال التدقيق الميداني .
4. فرضية البحث : تقوم فرضية البحث بشكل رئيس على اعتماد التدقيق الميداني كأسلوب أمثل في تدقيق القوائم والتقارير المالية السنوية المقدمة من الشركات ، ولا سيما شركات الاتصالات لضخامة حجم نشاطها والذي يؤدي الى إكتشاف الاخطاء والتلاعب في الدفاتر التجارية.
5. حدود البحث : تم اختيار الهيئة العامة للضرائب (شركات الاتصالات) كعينة لتطبيق البحث لأهمية وضخامة حجم الاعمال للمدة من سنة 2011 الى 2014.
6. اساليب جمع البيانات : اعتمد الباحثان 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

1- مفهوم التدقيق الضريبي والتدقيق الميداني وحالاته والدفاتر التجارية

1-1- التدقيق الضريبي :

يؤدي التدقيق الضريبي دوراً مهماً وأساسياً لتحقيق أهداف الادارة الضريبية من خلال تحديد الوعاء الضريبي بإسلوب علمي يحافظ على حقوق المكلفين والدولة على حد سواء ، فضلاً عن تشجيع الالتزام بالتشريع الضريبي والتقليل من حالات التهرب والتجنب الضريبي أو الحد منها ، وايضاً يعمل على زيادة الحصيلة الضريبية ، وكل هذه تعمل على مساعدة النظام الضريبي في تحقيق أهدافه المالية والاقتصادية والاجتماعية (عثمان، 2016: 31-32) ، وعليه فإن الهدف الرئيس للتدقيق الضريبي والفحص يتمثل في جمع المعلومات ومعالجتها لتحديد مستوى إمتثال الوحدة الاقتصادية لقوانين الضرائب في الدولة وكل هذا يتطلب من المدقق أن يُنظم أعماله لكي يتم إنجاز العمل بشكل كامل ودقيق وكفوء ، وان يكون على علم ودراية بالقوانين الضريبية وكذلك إمتلاكه للخبرة والمهارة اللازمة لكي يتمكن من فحص وتدقيق السجلات وابداء رأي فني محايد بنتائج الأعمال خلال مدة زمنية محددة (Adedrian at all, 2013:171) .

وردت تعاريف عدة للتدقيق الضريبي منها :

- جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح بها بموجب الإقرار الضريبي المقدم من المكلف لبيان فيما إذا قام المكلف بتسديد مبلغ الضريبة الصحيح (الضابط، 2006: 63) .



- فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والحسابات والدفاتر الخاصة بالنشاط مستندياً وفنياً وتحليل إنتقادي منظم و تقدير الحسابات والدخل الصافي الفعلي بما يتفق وقانون ضريبة الدخل لغرض إصدار الإقرار الضريبي الذي يحدد وعاء الضريبة وسعرها وقيمتها (شرف وآخرون، 2007:187).
- فحص التصريحات وكل السجلات والوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين الخاضعين للضريبة بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحويها الملفات الضريبية (بوعلام، 2009:6).

يعد الفحص الضريبي جزء من التدقيق الضريبي (الكعبي، 2008:8)، ويعرف "بأنه قراءة المعلومات بعناية وفحص المستندات وعملية التسجيل بشكل دقيق ودوري" (Whittington, 2008:10)، وهناك أنواع عدة للتدقيق الضريبي وما يهتمنا في هذا البحث هو مكان التدقيق لعلاقته بموضوع البحث إذ يكون في أماكن مختلفة قد يكون في أماكن عمل المكلفين أنفسهم وفي حالات أخرى يتم تجميع الدفاتر وإرسالها إلى السلطة المالية أي تدقيق مكتبي وميداني (-Bortey, 2011:37).

(38).

1-1-1- التدقيق الميداني

في هذا النوع من التدقيق تقوم السلطة المالية بمعاينة لنشاط المكلف والإطلاع على كافة الدفاتر والمستندات التي لها علاقة بالنشاط (الشرع، 2011:13)، أي يجري في محلات المكلفين وأماكن عملهم ويتم التدقيق بموجب تكليف بأمر تحريري، ويتم تدقيق النشاط من حيث كمية السلع ونوعها، عدد الآلات والعمال وغيرها من الأمور التي تتعلق بالنشاط، والسلطة المالية سلطة واسعة باستخدام أي وسيلة تساعد في إكمال المعاينة، وكذلك أجاز لهم القانون التفتيش عن الدفاتر والمستندات الخاصة بالمكلف (الزبيدي، 2013:189) وقد أعطاهم الحق في ذلك قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة (1982) بموجب المادة (28) الفقرة (2) والتي تنص على (أن للسلطة المالية أن تتحرى و تتحقق عن دخل المكلف الحقيقي و تبحث عن مصادره في محل وجودها ولها أن تطلب المعلومات من أي شخص تعتقد بأن لديه ما يفيد في تقدير الضريبة على أي من المكلفين)، وكذلك أعطاهم الحق نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (2) لسنة 1985 استناداً إلى ما جاء في المادة (6) في الفقرتين (أولاً وثانياً).

تعد هذه المرحلة من مراحل التدقيق الضرورية وفي غاية الأهمية و تتم بعد الاتصال بالشركة بمحل الفحص ويتم خلالها مقابلة مسؤولين الشركة، توجيه الأسئلة سواء شفوية أم تحريرية وطلب كافة الإيضاحات، و يتم فحص الدفاتر والسجلات ومستندات المكلف والقوائم المالية لغرض إبداء رأي فني عن مدى مصداقية الوحدة محل الفحص وخلق الإقرار من مخاطر التحريف الجوهرية، والتحقق من أن السجلات والأشخاص القائمين عليها يؤدون حقوق الضريبة وهي مرحلة مكتملة لما تم جمعه من بيانات أثناء الفحص المكتبي (حوسو، 2011:129-130).

1-1-2- الحالات التي يتم بموجبها اللجوء إلى التدقيق والفحص الميداني

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

- 1- وجود نقص في مستندات المكلف أو في حالة عدم وجود دفاتر تجارية أو سوء في إستعمالها .
- 2- قيام المكلف أو الوحدة بالإعلان عن خسائر أو أرباح ضئيلة وباستمرار .
- 3- في حالة تمسك المكلف بحساباته نتيجة الخلاف بينه وبين السلطة المالية للوصول إلى الأرباح الحقيقية أو عند اعتراضه لدى الجهة التي قامت بالتقدير .
- 4- في حالة وضع اليد على السجلات والمستندات أو ما يسمى (الكبس) التي تعود للمكلف سواء كان شخص طبيعي أم معنوي) وبناءً على إخبار بوجود حالة تهرب أو تلاعب .
- 5- في حالة وجود إخفاء لجزء أو بعض من مصادر الدخل عن طريق ورود معلومات أو إخبار بذلك مما يتطلب من المدقق أو الفاحص الضريبي إستعمال خبرته ومهارته في هذا المجال للوصول إلى الدخل الحقيقي ومن ثم تحديد الوعاء الضريبي .
- 6- التدقيق والفحص الميداني لبعض الحالات والشركات ذات النشاط الواسع بسبب كبر حجم النشاط وكثرة السجلات والمستندات أو طبيعة النشاط تتطلب ذلك .
- 7- التأكد من سلامة الحسابات والسجلات والمستندات العائدة للمكلف بناءً على طلب السلطة المالية.

418



المهمة التي يعتمد عليها المدقق الضريبي لتحديد الربح الضريبي وهذا الإقرار عبارة عن كشف يوقع عليه من قبل المكلف يتم تقديمه الى الهيئة العامة للضرائب في الموعد المحدد بموجب القانون و يبين نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة خلال فترة معينة و يُعده المشرع الضريبي أساس لتحديد ارباح المكلف التي تخضع للضريبة ، كما انه وسيلة من الوسائل التي تستخدمها السلطة المالية لفحص وربط ضريبة المكلف (عطا ، 2008 :336-338) .

حدد نظام مسك الدفاتر التجارية رقم(2) لسنة 1985 المعدل الدفاتر والمستندات التي ينبغي على المكلف مسكها مع تحديد المكلفين المشمولين بمسك هذه الدفاتر ويخضعون هؤلاء المكلفين لعملية الفحص والتدقيق الضريبي ، وعليهم اتباع كافة القواعد الواردة في هذا النظام وتقديم حساباتهم الختامية الى السلطة الضريبية (مركز الهيئة أو فروعها) في الموعد المحدد بعد تصديقها من قبل مراقب الحسابات ، وقد أعطى المشرع الضريبي العراقي الحق للإدارة الضريبية بالاطلاع على مدخولات المكلفين في أماكن عملهم ودراسة هذه السجلات ، وهذا الحق ضمنه القانون استناداً الى الفقرة أولاً وثانياً من المادة (6) وكالاتي:

أولاً / للسلطة المالية ، و بأمر تحريري إيفاد من يمثلها لزيارة محلات عمل المكلفين .
وهذا الإجراء يعمل به المدقق الضريبي خاصة في حالة التدقيق الميداني من خلال الإستفسار من المكلف عن الامور غير الواضحة وكذلك في حالة وجود ارقام مبالغ فيها للتأكد من حقيقة هذه الارقام (الكبيسي، 2006:36)، وغالباً ما يتم الاستفسار لعدة نواحي من أهمها (صاحب، 2008:32) :

1- الإستفسار عن نتائج بعض العمليات المتعلقة والتي ظهرت في السجلات في بداية السنة ولم يتم التوصل الى حل نهائي لها لغاية نهاية السنة المالية .

2- الاستفسار عن مدى انتظام بعض العملاء في تسديد المستحقات عليهم ، وعلى المكلف أو من ينوب عنه الأجابة على كل الاستفسارات بموجب هذه المادة .

ثانياً / لممثل السلطة المالية أن يجلب الى دائرته ما يراه مهما من دفاتر أو مستندات أو مراسلات المكلف .
يتم جلب الدفاتر والمستندات والمراسلات كافة التي لها علاقة بنشاط المكلف والتأكد من النتائج وكافة القيود الواردة فيها لغرض الوصول الى الدخل الحقيقي للمكلف (الهالي، 2001:37) ، ويقوم المدقق الضريبي بتدقيق حسابات المكلفين والتأكد من الصحة الحسابية والمستندية ومدى الالتزام بالقوانين والأنظمة الضريبية المتعلقة بالدفاتر التجارية (اسماعيل، 2001:522) ، على أن يتم تنظيم محضر بالاستلام والتسليم .

أن طريقة تحديد وعاء الضريبة استناداً إلى الإقرار الضريبي المقدم من المكلف يكون مبني على المعلومات الواردة في هذه الدفاتر ، أن بعض المكلفين يلتزمون بتقديم الدفاتر التجارية وتقديمها مع الإقرار السنوي وذلك لتأييد ما ورد في الإقرار عن مقدار الدخل الناتج المستند الى الدفاتر حتى تاريخ التوقف الجزئي أو الكلي لنشاطاتهم ، أي ان الدفاتر التجارية تُعد التزام تبعي للالتزام الأصلي والمتمثل بتقديم الإقرار الضريبي الخاص بالمكلف (السامرائي، 2014:41) ، وكل هذا يتطلب وجود الدورة المحاسبية وما تتضمنها من إجراءات وخطوات والتي ينبغي أن تكون متسلسلة بدءاً من التسجيل في دفتر اليومية مع وجود المستندات الثبوتية المعززة لها وتنتهي بإعداد الميزانية العمومية والقوائم المتعلقة بها(الطار وشادي، 2000:71-73) .

1-2-1- المكلفون المشمولون بنظام مسك الدفاتر:

حدد نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (2) لسنة 1985 المعدل بموجب المادة (7) فئات المكلفين المشمولين بمسك الدفاتر التجارية لأغراض تطبيق أحكام قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل وقد تم تصنيفهم الى ثلاث فئات على أن يتم مراعاة الشروط والقواعد الخاصة بمسكها والتي تم تحديدها بموجب النظام .

1-2-2- حالات اعتماد الدفاتر

بعد الاطلاع على الدفاتر ودراسة الحسابات وما يؤيدها من مستندات ثبوتية من قبل المدقق مع الأخذ بالحسبان طبيعة عمل المنشأة وحجم نشاطها ، يتم تحديد مدى نظامية الدفاتر أو عدمها لوجود عدد من الشروط الشكلية والموضوعية تبين انتظام وأمانة الدفاتر التي يجب مراعاتها قبل أعداد التقرير وكالاتي :



أولاً/ الشروط الشكلية للدفاتر .

وتشمل عدد من الشروط الواجب توفرها في الدفاتر التجارية وعلى المكلف الالتزام بها استناداً الى ما جاء في المواد(الثانية) و(الرابعة) و(الخامسة) من نظام مسك الدفاتر المرقم (2) لسنة 1985 المعدل ومن أهمها :

- 1- أن تكون الدفاتر باللغة العربية .
- 2- أن يصدق دفتر اليومية العامة من كاتب العدل حسب قانون التجارة .
- 3- أن يشمل التصديق البطاقات البديلة المستخدمة بدلاً من دفتر اليومية على أن يتم في نهاية السنة وبعد تجليدها .
- 4- ينبغي أن تكون الدفاتر خالية من الحك أو الشطب أو تحشية أو قراغ .

ثانياً/ الشروط المتعلقة بانتظام الدفاتر .

تُعد الدفاتر نظامية عندما تكون ممسوكة حسب الأصول القانونية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و تكون كل القيود المالية مؤيدة بمستندات صحيحة ومحفوظة بطريقة منتظمة بدون أي تحريف أو تزوير (عبد الكريم، 2000: 114) ، لذلك على المدقق مراعاة الشروط الشكلية للدفاتر فضلاً عن مجموعة من الأمور للحكم بمدى نظاميتها (عطا، مصدر سابق 153-154) ومن أهمها :

- 1- أن تكون المجموعة الدفترية والمستندات المؤيد لها مُعدة وفقاً للأصول القانونية والمبادئ المحاسبية المقبولة فيما يخص طريقة ونظام القيد .
- 2- وجود نظام رقابة داخلية سليم ، بحيث يمكن الاطمئنان الى القيود و العمليات الموجودة كافة بالدفاتر للحكم بخلوها من الشك في أخفاء أجزاء منها بعيدة عن الدفاتر .
- 3- اذا كان هناك أهدار للدفاتر فيما يخص السنوات السابقة يتطلب ذلك البحث عن أسباب الهدر والتأكد من أنها لا توجد في سنة الفحص .
- 4- أن تتضمن الدفاتر تفاصيل بالمصروفات والاندثار والاحتياطات المكونة لكي يتمكن الفاحص من تحديد المصروفات التي يمكن إضافتها أو إستبعادها من الأرباح وحسب القانون مع بيان المصاريف العارضة كافة مثل الاجور والفوائد والسمسرة لغرض تحديد الضرائب المستحقة عليها .
- 5- أن تقيد كل العمليات التجارية حسب تسلسل تاريخ حدوثها .
- 6- أن تكون الدفاتر مرقمة ومؤشرة من قبل مراقب السجل التجاري وهذا يمنع المكلف من أي إضافة للقيود أو تبديلها (الخطيب وطافش، 2008: 307) .

ثالثاً / الشروط المتعلقة بأمانة الدفاتر .

تُعد الدفاتر التجارية أمانة عندما تكون مُعبّرة بصدق وأمانة عن واقع نشاط المكلف ، ويمكن من خلالها التوصل الى المركز المالي الحقيقي للمكلف و لابد من توفر عدد من الشروط (أمين، 1997: 164) من أهمها:

- 1- أن تكون الدفاتر تشمل كل عمليات المكلف .
 - 2- أن تطبق نفس القواعد والطرائق المحاسبية تحقيقاً لمبدأ الثبات لتسهيل عملية المقارنات، كأحتساب الاندثار على الموجودات الثابتة من قبل المكلف استناداً الى المادة (1) من نظام الاندثار رقم (9) لسنة 1994 وحسب النسب المحددة في النظام .
 - 3- أن تكون كل العمليات المحاسبية مؤيدة بالمستندات الثبوتية .
 - 4- التأكد من مطابقة البيانات التي تم الحصول عليها عن معاملات الوحدة مع الغير مع القيود بالدفاتر مع اثبات انتظام القيود بالدفاتر خلال المدة التي تم بها الفحص .
- وعند توفر كل الشروط ، واقتناع المدقق الضريبي بها بإعتبارها دليل على صحة النتائج وأمانتها في عرض الأرباح الحقيقية ، جاز للمدقق اعتماد هذه الدفاتر وله الحق في تعديل الاقرار من خلال تعديل حساب الأرباح والخسائر وفقاً لوجهة النظر الضريبية ، وقد سمحت السلطة الضريبية بقبول أية دفاتر خاصة بالمكلف يمكن من خلالها معرفة الأرباح أو الخسائر الحقيقية ، أما في حالة عدم توفر الشروط اعلاه ، يكون من الصعوبة على السلطة الضريبية معرفة نتائج الأعمال وجاز لها الطعن في صحتها ورفض تلك الدفاتر على أن يبلغ المكلف تحريرياً بالرفض مع بيان أسباب الرفض ويحق للمكلف الاستئناف على قرار الرفض خلال مدة (21) يوم استناداً الى الفقرة (1) من المادة (33) من قانون ضريبة الدخل ، (الحسني، 1999: 335-336) .



المحور الثالث

الجانب العملي

3- هيكلية قسم كبار مكلفي الدخل وقسم التدقيق والفحص الضريبي

1-3- هيكلية قسم كبار مكلفي الدخل

وهو من الأقسام المستحدثة ، إذ تمت الموافقة على إستحداثه في 2017/12/7 ، 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 (5) شعب وهي كالآتي :

أولاً / شعبة خدمات المكلفين .

ثانياً / شعبة إدارة مخاطر الأمتثال .

ثالثاً / شعبة عمليات الأمتثال .

رابعاً / شعبة الجباية والصندوق .

خامساً / شعبة التدقيق .

3-2 - قسم التدقيق والفحص الضريبي : وهو قسم إستقل عن قسم الرقابة إستحدث في 2014 . ولهذا القسم دور مهم في فض النزاعات التي تحدث بين المكلف والسلطة المالية حول مقدار الدخل الخاضع للضريبة ومقدار الضريبة ، إذ يقوم القسم بإعطاء رأي محايد حول صحة وعدالة ومصداقية 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 :

3-2-1-شعبة تدقيق حسابات المكلفين الاولى : 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 كان (شركة ام شخص طبيعي) 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 .

3-2-2-شعبتا تدقيق حسابات المكلفين الثانية والثالثة : وتقومان بنفس المهام التي تقوم بها شعبة تدقيق حسابات المكلفين الاولى .

3-2-3-شعبة الرديات: تتولى أعمال رد المبالغ الزائدة المستقطعة كإمانات أو الضرائب المقبوضة زيادة عن الضرائب المستحقة التي تترتب للمكلف .

3-2-4-شعبة المتابعة: تتولى هذه الشعبة المهام الآتية :-

1- متابعة التقارير الواردة من الجهات الرقابية ومتابعة الأجابة عليها.

2- متابعة صحة صدور المخاطبات الرسمية التي ترد الى القسم أو التي تصدر عنه.

3- متابعة تقارير تقويم الأداء والمواقف الاحصائية وإنجازات القسم للجهات الاحصائية وبشكل دوري.

3-2-5-شعبة الحاسبة : تتولى المهام الآتية :



- 1- إدخال وأرشفة تقارير التدقيق المنجزة من قبل شعبة الرديات وفق استمارة تعد لهذا الغرض لضمان أرشفة التقارير حسب تواريخ اصدارها ولضمان المحافظة على التقارير والمعلومات الاساسية الواردة فيها .
 - 2- توقيع الاستمارة من قبل المدققين ومسؤولي الشعب ومدير القسم وتؤشر من قبل الحاسبة واعتبار ذلك اداة من ادوات الضبط الداخلي .
 - 3-2-6- شعبة القلم : تتولى المهام الآتية :-
 - 1- أرشفة الكتب الواردة للقسم .
 - 2- أدامة لوحات الاعلانات وبشكل مستمر وتبليغ الموظفين بالواجبات التي يتم تكليفهم بها .
 - 3- مسك السجلات الضرورية وسجل الذمة الأصولي .
 - 3-3- إن المراحل التي ينبغي المرور بها قبل الاعتراض على التقدير والتمسك بالحسابات مايتي:
 - 1- قبول نتائج الحسابات المقدمة من دون أية تعديلات أو أن يقوم المكلف بمناقشة الفاحص الضريبي ومحاولة اقناعه لإحتمال قبول نتائج النشاط من دون الذهاب إلى التمسك بنتائج الحسابات.
 - 2- تبليغ المكلف بمذكرة التخمين بالدخل المقدر ومبلغ الضريبة وتاريخ استحقاق دفعها.
 - 3- دفع المكلف الضريبة المتحققة.
 - 4- عندما لا تقتنع السلطة المالية بالدخل المقدر ولا يتم التوصل إلى اتفاق بشأنه، يحق للمكلف الاعتراض على التقدير بعد دفع مبلغ الضريبة (أو طلب تقسيطها).
 - 5- إحالة ملف المكلف من قبل السلطة المالية (الفرع، قسم الشركات) إلى قسم التدقيق والفحص الضريبي موضحاً الأسباب التي دعت إلى تمسك المكلف.
 - 6- تكليف المكلف من قبل قسم التدقيق والفحص الضريبي بتقديم سجلاته ومستنداته.
 - 7- إحالة ملف المكلف إلى لجنة من موظفي القسم المذكور.
 - 3-4- نتائج فحص السجلات والمستندات: عند الإنتهاء 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 والفحص الضريبي وعلى المكلف تسديد المتبقي من مبلغ الضريبة المترتبة بذمته بموجب ذلك التقدير.
 - 3-5- عينة البحث : الشركة (س) للاتصالات وهي من الشركات المساهمة تأسست كشركة محدودة في 2007/7/25 برأس مال 1000000 دينار عراقي (مليون دينار) ، وفي 2011/11/1 تم تحول الشركة الى مساهمة وزيادة رأس المال الى 270012000000 دينار(مائتان وسبعون مليار واثنان عشر مليون دينار)، ولها نشاط واسع في البلد وتهدف الى زيادة عدد المشتركين وتقديم عروض وخدمات متنوعة ومميزة .
- أعمال لجنة التدقيق الميداني وتحليل الباحثان :**
- تم تشكيل لجنة التدقيق الميداني بناءً على توجيه وطلب السلطات العليا ، وقد ضمت عدد من المدققين والفاحصين من الاقسام التي لها علاقة بتقدير واحتساب الضريبة لغرض تدقيق دفاتر وسجلات شركات الاتصالات في مقر عملها لوجود شك من قبل السلطة المالية بدفاتر الشركة وعدم عرضها للارباح الحقيقية وقامت اللجنة بتدقيق و مطابقة ما موجود بالدفاتر مع المستندات والادلة الثبوتية المعززة لها وبأثر رجعي لعدد من السنوات مع جلب الدفاتر والسجلات الضرورية الى موقع الهيئة لغرض إتمام التدقيق لان المدة المحددة للجنة كانت قليلة (10) ايام ، وقد انتهت اللجنة اعمالها وبينت عدد من الملاحظات التي بموجبها رفضت بعض المصروفات ، وتم التداول بشأنها مع قسم التدقيق والفحص الضريبي الذي قام بدوره باعداد التقرير النهائي بنتائج التدقيق الميداني ، ويكون هذا التقرير نهائياً وملزم بالتنفيذ .
- وقد اعتمد الباحثان على ملاحظات اللجنة في التحليل لعينة البحث (الشركة س) ولكل سنة على حدة .
- 1/ دراسة وتحليل القوائم المالية والدفاتر التجارية للمدة من 2011/11/2 ولغاية 2011/12/31 والتي تمثل بداية تحول نشاط الشركة من المحدودة الى المساهمة .
- كان صافي الربح المعلن بموجب القوائم المالية 135308 مليون دينار الذي اعتمد من قبل قسم الشركات لتقدير الضريبة كإجراء احتياطي ، وكانت نتائج التحليل بعد الاخذ بملاحظات لجنة التدقيق الميداني لنشاط ودفاتر الشركة التي رفضت عدد من فقرات المصروفات لعدة اسباب وكالاتي :



التسلسل	المبلغ المرفوض (مليون دينار)	الملاحظات
1	57685	مخصص ديون مشكوك في تحصيلها مصروف غير حقيقي لم تعترف به اللجنة استناداً الى قانون ضريبة الدخل .
2	1431	نسبة 5% من اجمالي الاندثارات كون الشركة تعتمد على النظام المحاسبي الدولي الذي يختلف عن النظام المحاسبي العراقي ولصعوبة التوصل الى كلفة شراء الموجودات الثابتة وتاريخ الاضافات لضيق الوقت المحدد للجنة.
3	1057	اطفاء حساب الشهرة لم تقتنع به اللجنة ولعدم وجود كشف به .
4	226	اطفاء حساب العلامة التجارية لعدم وجود ما يؤيد تثبيته في السجلات .
5	277	فرق رسوم الترخيص المثبتة في السجلات وذلك لتزويد هيئة الاتصالات بالعقد الاصلي الذي يبين المبلغ المتعاقد عليه .
6	9393	المبيعات والمشطوبات تبين عند التدقيق بانها ليست ضمن نشاط الشركة وعدم وجود مستندات ثبوتية معززة لها ولم تقتنع بها اللجنة .
7	12209	فوائد مدينة لعدم تقديم كشوفات تحليلية بمبالغ القروض .
8	231	تبرعات للغير مصروفة لجهات غير حكومية وحسب قانون ضريبة الدخل
9	2311	وجد في السجلات على انه رسوم كمارك وبعد التدقيق تبين وجود دمج غرامات تأخيرية مع الرسوم لذلك رفضت اللجنة كل المبلغ لتفادي الدمج .
10	2482	خسائر رأسمالية رفضتها اللجنة استناداً الى قانون ضريبة الدخل .
	87302	اجمالي المصاريف المرفوضة .
	135308	الربح الصافي بموجب قوائم الشركة .
	222610	الربح الضريبي بعد اضافة المصاريف المرفوضة .

2/ دراسة وتحليل القوائم المالية والدفاتر التجارية للسنة 2012 .
كان صافي الربح المعلن بموجب القوائم المالية 778406 مليون دينار ، وكانت نتائج التحليل بعد الاخذ بملاحظات لجنة التدقيق الميداني لنشاط ودفاتر الشركة التي رفضت عدد من فقرات المصروفات لعدة اسباب وكما يأتي :

التسلسل	المبلغ المرفوض (مليون دينار)	الملاحظات
1	58337	مخصص ديون مشكوك في تحصيلها مصروف غير حقيقي لم تعترف به اللجنة استناداً الى قانون ضريبة الدخل .
2	10370	نسبة 5% من اجمالي الاندثارات كون الشركة تعتمد على النظام المحاسبي الدولي الذي يختلف عن النظام المحاسبي العراقي ولصعوبة التوصل الى كلفة شراء الموجودات الثابتة وتاريخ الاضافات لضيق الوقت المحدد للجنة.
3	1362	اطفاء حساب الشهرة لم تقتنع به اللجنة ولعدم وجود كشف به .
4	6369	اطفاء حساب العلامة التجارية لعدم وجود ما يؤيد تثبيته في السجلات .
5	2083	فرق رسوم الترخيص المثبتة في السجلات وذلك لتزويد هيئة الاتصالات بالعقد الاصلي الذي يبين المبلغ المتعاقد عليه .
6	71807	المبيعات والمشطوبات تبين عند التدقيق بانها ليست ضمن نشاط الشركة وعدم وجود مستندات ثبوتية معززة لها ولم تقتنع بها اللجنة .



فوائد مدينة لعدم تقديم كشوفات تحليلية بمبالغ القروض .	45435	7
تبرعات للغير مصروفة لجهات غير حكومية وحسب قانون ضريبة الدخل	1202	8
ديون مشطوبة لم تقتنع اللجنة بها لعد وجود تحليل بها .	415	9
وجد في السجلات على انه رسوم كمارك وبعد التدقيق تبين وجود دمج غرامات تأخيرية مع الرسوم لذلك رفضت اللجنة كل المبلغ لتفادي الدمج .	321016	10
اجمالي المصاريف المرفوضة .	518396	
الربح الصافي بموجب قوائم الشركة .	778406	
الربح الضريبي بعد اضافة المصاريف المرفوضة .	1296802	

3/ دراسة وتحليل القوائم المالية والدفاتر التجارية للسنة 2013 .
كان صافي الربح المعلن بموجب القوائم المالية 774595 مليون دينار ، وكانت نتائج التحليل بعد الاخذ بملاحظات لجنة التدقيق الميداني لنشاط ودفاتر الشركة التي رفضت عدد من فقرات المصروفات لعدة اسباب وكما يأتي :

التسلسل	المبلغ المرفوض (مليون دينار)	الملاحظات
1	66780	مخصص ديون مشكوك في تحصيلها مصروف غير حقيقي لم تعترف به اللجنة استناداً الى قانون ضريبة الدخل .
2	2403	قسط تأمين تم رفضه استناداً الى قانون ضريبة الدخل كون التأمين لدى شركة غير عراقية .
3	12050	نسبة 5% من اجمالي الانثرات كون الشركة تعتمد على النظام المحاسبي الدولي الذي يختلف عن النظام المحاسبي العراقي ولصعوبة التوصل الى كلفة شراء الموجودات الثابتة وتاريخ الاضافات لضيق الوقت المحدد للجنة .
4	1363	اطفاء حساب علاقات المشتركين لم تقتنع به اللجنة ولعدم وجود كشف به .
5	6370	اطفاء حساب العلامة التجارية لعدم وجود ما يؤيد تثبيته في السجلات .
6	2083	فرق رسوم الترخيص المثبتة في السجلات وذلك لتزويد هيئة الاتصالات بالعقد الاصلي الذي يبين المبلغ المتعاقد عليه .
7	22082	المبيعات والمشتوبات تبين عند التدقيق بانها ليست ضمن نشاط الشركة وعدم وجود مستندات ثبوتية معززة لها ولم تقتنع بها اللجنة .
8	17953	فوائد مدينة لعدم تقديم كشوفات تحليلية بمبالغ القروض .
9	1478	تبرعات للغير مصروفة لجهات غير حكومية وحسب قانون ضريبة الدخل
10	8680	ديون مشطوبة لم تقتنع اللجنة بها لعد وجود تحليل بها .
11	326169	وجد في السجلات على انه رسوم كمارك وبعد التدقيق تبين وجود دمج غرامات تأخيرية مع الرسوم لذلك رفضت اللجنة كل المبلغ لتفادي الدمج .
12	1153	خسائر رأسمالية رفضتها اللجنة استناداً الى قانون ضريبة الدخل .
	468564	اجمالي المصاريف المرفوضة .
	774595	الربح الصافي بموجب قوائم الشركة .
	1243159	الربح الضريبي بعد اضافة المصاريف المرفوضة .

4/ دراسة وتحليل القوائم المالية والدفاتر التجارية للسنة 2014 .
كان صافي الربح المعلن بموجب القوائم المالية 458740 مليون دينار ، وكانت نتائج التحليل بعد الاخذ بملاحظات لجنة التدقيق الميداني لنشاط ودفاتر الشركة التي رفضت عدد من فقرات المصروفات لعدة اسباب وكما يأتي :



التسلسل	المبلغ المرفوض (مليون دينار)	الملاحظات
1	68936	مخصص ديون مشكوك في تحصيلها مصروف غير حقيقي لم تعترف به اللجنة استناداً الى قانون ضريبة الدخل .
2	1130	اقساط تأمين تم رفضه استناداً الى قانون ضريبة الدخل بسبب ان التأمين لدى شركة غير عراقية .
3	14656	نسبة 5% من اجمالي الاندثارات كون الشركة تعتمد على النظام المحاسبي الدولي الذي يختلف عن النظام المحاسبي العراقي ولصعوبة التوصل الى كلفة شراء الموجودات الثابتة وتاريخ الاضافات لضيق الوقت المحدد للجنة .
4	1363	اطفاء حساب علاقات المشتركين لم تقتنع به اللجنة ولعدم وجود كشف به .
5	6370	اطفاء حساب العلامة التجارية لعدم وجود مايؤيد تثبيته في السجلات .
6	2083	فرق رسوم الترخيص المثبتة في السجلات وذلك لتزويد هيئة الاتصالات بالعقد الاصلي الذي يبين المبلغ المتعاقد عليه .
7	38270	المبيعات والمشطوبات تبين عند التدقيق بانها ليست ضمن نشاط الشركة وعدم وجود مستندات ثبوتية معززة لها ولم تقتنع بها اللجنة .
8	15904	فوائد مدينة لعدم تقديم كشوفات تحليلية بمبالغ القروض .
9	849	تبرعات للغير مصروفة لجهات غير حكومية وحسب قانون ضريبة الدخل
10	2320	ديون مشطوبة لم تقتنع اللجنة بها لعدم وجود تحليل بها .
11	294138	وجد في السجلات على انه رسوم كمارك وبعد التدقيق تبين وجود دمج غرامات تأخيرية مع الرسوم لذلك رفضت اللجنة كل المبلغ لتفادي الدمج .
12	1094	خسائر رأسمالية رفضتها اللجنة استناداً الى قانون ضريبة الدخل .
	447113	اجمالي المصاريف المرفوضة .
	458740	الربح الصافي بموجب قوائم الشركة .
	905853	الربح الضريبي بعد اضافة المصاريف المرفوضة .

الملاحظات : يتبين من التحليل للسنوات اعلاه زيادة الربح الضريبي بعد ان تم تدقيق دفاتر وسجلات الشركة على الرغم من وجود مصروفات اخرى لم يتمكن الباحثان من تحليلها وضيق الوقت المحدد للجنة وعدد اعضائها ، الا انه لم تبين اللجنة اعتماد الدفاتر للامان وتوافر الشروط الشكلية والموضوعية ولم تشير اللجنة الى اطلاعها على محاضر جرد الموجودات والتأكد من ملكيتها ، واعتماد اللجنة عند التحليل على العينات العشوائية التي تستند على مهارة وخبرة المدقق بدلاً من استخدام الاساليب العلمية الاحصائية لتحديد العينة المناسب ، ومع ذلك تشير نتائج التحليل الى وجود اخطاء وتلاعب في الدفاتر التجارية أدت الى تضخيم المصروفات والى تقليل الارباح ، مما يؤكد وجود اثر للتدقيق الميداني في اكتشاف الاخطاء والتلاعب في الدفاتر التجارية .



المحور الرابع الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات :

- 1- استنتج الباحثان إن بعض الاخطاء الظاهرة في السجلات بسبب اعتماد الشركة للنظام المحاسبي الدولي الذي قد يختلف في بعض فقراته عن النظام المحاسبي العراقي ومنه احتساب الاندثار .
- 2- لم يشير التقرير الى مدى توافر الشروط (الشكلية ، انتظام ، امانة) لغرض الحكم باعتماد وامانة الدفاتر .
- 3- الاعتماد على العينات العشوائية التي تستند الى خبرة ومهارة المدقق بدلاً من استخدام الأساليب العلمية الاحصائية لتحديد حجم العينة .
- 4- ان الوقت المحدد للجنة غير كافٍ مقارنة بحجم النشاط وكذلك عدم توافر العدد الكافي من المدققين والفاحصين .
- 5- لم يشير التقرير الى فرض جزاءات او غرامات مناسبة لمخالفة الشروط المتعلقة لاعتماد الدفاتر .
- 6- لم يتضمن التقرير قيام اللجنة بالاطلاع على محاضر جرد الموجودات الثابتة مع التأكد من ملكيتها.

التوصيات :

- 1- التأكيد على كل الشركات العاملة في العراق ومنها شركات الاتصالات على اتباع النظام المحاسبي العراقي لتلافي الاخطاء .
- 2- على لجان التدقيق الميداني الاشارة الى مدى توافر الشروط المتعلقة لاعتماد الدفاتر .
- 3- استخدام الاساليب العلمية الاحصائية عند تحديد حجم العينة بدلاً من العينات العشوائية للوصول الى حجم العينة المناسب ويمكن الاستعانة بموظف له خبرة في الاحصاء .
- 4- من الضروري إتاحة الوقت الكافي للجنة لإتمام عملية التدقيق مع توافر العدد الكافي من المدققين والفاحصين .
- 5- ضرورة فرض جزاءات او غرامات مناسبة على المكلفين الذين يقومون بالتلاعب بالدفاتر لغرض تقليل الارباح تلازم حجم النشاط لتكون رادع للمكلفين الذين يحاولون التلاعب في المستقبل .
- 6- على المدققين اثناء قيامهم بالتدقيق الميداني طلب محاضر جرد الموجودات الثابتة والتأكد من صحتها مع التأكد من ملكية الموجودات .

المصادر

أولاً: القوانين والأنظمة والتعليمات :

- 1- قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 .
- 2- نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (2) لسنة 1985.
- 3- نظام الاندثار والاطفاء للقطاع الخاص والمختلط والتعاوني رقم (9) لسنة 1994 المعدل .

ثانياً: الكتب العربية :

1. إسماعيل ، إسماعيل خليل ، المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، دار الكتب للطباعة والنشر بغداد 2001 .
2. أمين ، مدحت عباس ، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي ، دراسة تحليلية لنصوص قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ ، القسم الاول ، 1997 .
3. الحسني ، صادق محمد حسين ، ضريبة الدخل ، الطبعة الثانية ، مطبعة دار الجاحظ بغداد 1999.
4. الحسون ، عادل محمد والقيسي ، خالد ياسين ، النظم المحاسبية ، الطبعة الاولى ، مطابع دار الشؤون الثقافية العامة ، بغداد ، 1991.
5. الخطيب ، خالد شحادة وطافش ، نادية فريد ، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية ، الطبعة الاولى ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، 2008.
6. الزبيدي ، عبد الباسط علي جاسم ، وعاء ضريبة الدخل في التشريع العراقي ، الطبعة الاولى ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2008 .
7. الزبيدي ، عبد الباسط علي جاسم ، شرح قانون ضريبة الدخل ، العاتك لصناعة الكتاب بيروت ، 2013.
8. عبد الكريم ، محمد عبد العزيز ، لجان التقدير والتفاضل في الضرائب ، الطبعة الاولى مطبعة النهضة العربية ، القاهرة ، 2000.
9. عطا ، محمد حامد ، الفحص الضريبي علماً وعملاً ، مطبعة دار الطباعة الحرة الاسكندرية 2000.



10. عطا ، محمد حامد ، الفحص الضريبي علماً وعملاً ، مطبعة دار الطباعة الحرة الاسكندرية، 2002 .
11. العطار ، محمد صبري وبشادي، محمد شوقي، طباعة المكتبة الأكاديمية ، الجيزة ، مصر، 2000 .
12. الكبيسي ، عبد الستار ، الشامل في المبادئ المحاسبية ، الطبعة الاولى ، دار وائل للنشر ، عمان الاردن ، 2003 .
13. الكعبي ، جبار محمد علي ، التشريعات الضريبية في العراق ، الطبعة الثانية، دار السجاد للطباعة بغداد ، العراق ، 2008 .

ثالثاً: البحوث والمجلات والدوريات :

- 1- بوعلام ، ولهي ، نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من اثار الازمة ، بحث مقدم الى الملتقى العلمي للفترة من 20 - 21 اكتوبر ، الجزائر، 2009 .
 - 2- 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 ، 2011 .
 - 3- شرف ، سمير والعريبي ، عدنان والخطيب ، ناصر ، توثيق اجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات ادارة الجودة الشاملة (دراسة تطبيقية على دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في وزارة المالية في الاردن) ، بحث منشور في مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، العدد 2 ، المجلد 29 ، 2007 .
- رابعاً: الرسائل والاطاريح الجامعية :
- الحسني ، حسن نايف ملاخ ، دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية المقدمة للإدارة الضريبية ، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير في تخصص الضرائب ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، 2013 .
- حوسو ، محمد محمود ذيب ، التدقيق للأغراض الضريبية ، بحث ماجستير في المنازعات الضريبية كلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس ، فلسطين ، 2011 .
- الزهيري ، سهاد عبد الجمال عبد الكريم ، 2006 ، التزامات الادارة الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي ، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة الموصل ، العراق ، 2006 .
- السامرائي ، ميسون عبد الكريم ، تقويم اجراءات الاقرار عن ضريبة الدخل للحد من التهرب الضريبي ، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير في تخصص الضرائب ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية جامعة بغداد ، 2014 .
- الشجيري ، محمد خلف حمود ، معوقات اعتماد الدفاتر التجارية وتحديد الدخل الخاضع وسبل معالجتها بحث دبلوم عالي معادل للماجستير في تخصص الضرائب ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية جامعة بغداد ، 2013 .
- صاحب ، عبد الرسول عبد العباس ، مدى الاخذ بأدلة الاثبات في الفحص الضريبي بحث دبلوم عالي معادل للماجستير في تخصص الضرائب ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد، 2008 .
- الضابط ، مدين ، مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير تدقيق الضرائب على الدخل في سوريا ، بحث لنيل شهادة الدكتوراه مقدمة الى كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، 2006 .
- عثمان ، احمد الضي عبدالله ، الفحص الضريبي ودوره في تحديد مخاطر الايرادات الضريبية بحث لنيل شهادة الدكتوراه في فلسفة المحاسبة والتمويل ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2016 .
- قحموش ، سميرة ، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية ، بحث ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصد ، الجزائر ، 2013 .
- الكبيسي ، علي كامل رجب ، التحليل والمقارنة اجراءاً تدقيقياً لترشيد قرار الفاحص الضريبي في تحديد الوعاء الضريبي للمكلف ، بحث لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة القانونية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، بغداد ، 2006 .



الهلالى ، علي هادي عطية ، تقدير الدخل واخضاعه للضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي ، بحث لنيل شهادة الماجستير في القانون ، كلية القانون ، جامعة بغداد ، 2001.

خامساً: المواقع الالكترونية :

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

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

سادساً: المصادر الاجنبية :

1. Adedrian,SA & Alede. So, Oshode .AA "The Impact of tax Audit and Infestation on Revenue" , European journal of Business and Management , (2013)
2. Bortey , Eugene Nii , "Improving Revenue Collection Through Tax Audit Practice (The Case of Ghana Revenue Authority)" , masters thesis , Kwame Nkrumah University of Science and Technology , (2011) .
3. Wittington O. Ray, & Kurt, & McGraw-Hill , "Principles of Auditing & other Assurance Services", (2008) .