

# دور التدقيق الضريبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاسه على الحصيلة الضريبية دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب

عثمان عبدالقادر حمه أمين<sup>1,2</sup> ومحمد عامر الكمال<sup>2</sup> وعمرهاشم طه<sup>1,2</sup>

<sup>1</sup> جامعة السلمانية التقنية، السلمانية، اقليم كردستان، العراق

<sup>2</sup> كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة التنمية البشرية، السلمانية، اقليم كردستان، العراق

الحصيلة الضريبية عن طريق التحقق من أنشطة المكلف وكشف المخالفات الضريبية وعدم الالتزام التي تؤدي الى تقليل الحصيلة الضريبية ولغرض الوصول للنتائج استخدم الباحثون المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري اما في الجانب العملي فتم الاعتماد على المنهج التحليلي لبعض حالات التدقيق الضريبي في الهيئة العامة للضريبة /قسم التدقيق والفحص الضريبي. واستنتج البحث ان التدقيق الضريبي له دور مهم في زيادة الإيرادات الضريبية عن طريق كشف المخالفات الضريبية وأوصى البحث بضرورة تطوير وتفعيل دور التدقيق الضريبي في العراق. يتناول هذا البحث المحاور الآتية:

## 1/ منهجية البحث ودراسات سابقة :

1- منهجية البحث: لا شك ان لكل بحث منهجيته يعتمد عليها وصولا لتحقيق غايته، وفي هذا البحث تم اعتماد المنهجية التي تقوم على المفردات الآتية:

**مشكلة البحث:** يمكن بيان مشكلة البحث من خلال طرح التساؤلات الآتية :

1. هل هناك حيادية وعدالة في بعض الإقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين للهيئة العامة للضرائب؟.
2. هل ان وجود مخالفات ضريبية في بعض الإقرارات الضريبية يؤدي الى تقليل مبلغ الضريبة الذي يتم تحصيله من قبل الإدارة الضريبية مما يجب تفعيل دور التدقيق الضريبي لغرض الحد من المخالفات الضريبية وعدم الالتزام والتهرب الضريبي؟.
3. هل هناك دور لعملية التدقيق الضريبي بمختلف مراحلها في اكتشاف المخالفات الضريبية من قبل المكلفين واخفاء بعض أوجه النشاط لغرض تخفيض مبلغ الضريبة؟

**المستخلص :** يهدف هذا البحث الى بيان واقع التدقيق الضريبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي. من خلال ابراز اهم الاسباب والعوامل التي تساعد في التهرب الضريبي.

ان هذا البحث اجري على عينة من الشركات العاملة في العراق , وهو بحث تطبيقي من واقع بيانات الهيئة العامة للضرائب لهذه الشركات , وتوصلت الدراسة الى نتائجها من ان اسباب التهرب من دفع الضرائب ناتجة من عدم وجود الوعي الضريبي وعدم توفر الثقة بين المكلفين بدفع الضرائب والدائرة الضريبية, مما يعزز من مخاطر التهرب الضريبي.

وأوصت الدراسة على ما يأتي:

1-أزدياد الثقة بين الدائرة الضريبية والمكلفين بدفع الضرائب , وبالنتيجة يؤدي ذلك الى تقليص التهرب الضريبي.

2-ان ضرورة لهذا البحث تكمن من خلال وضع استراتيجية لنظام الضريبة وتوفير نوع من المساواة بين دافعي الضريبة والدائرة الضريبية , مما يزيد من إيرادات , ويعطى مصداقية للعلاقة بين المكلفين بالضريبة وهيئة ضريبة الدخل .

**الكلمات المفتاحية: التدقيق والفحص الضريبي والتهرب الضريبي, الحصيلة الضريبية , الهيئة العامة للضرائب**

## مقدمة

يعد التدقيق الضريبي من أهم وسائل الإدارة الضريبية في التأكد من حقيقة الإيرادات الضريبية المتحققة، من أنشطة المكلفين المختلفة إذ إن الدور الذي يقوم به التدقيق الضريبي يكمن في كونه وسيلة تهدف إلى خدمة الإدارة الضريبية في التحقق من إيرادات المكلفين ومكافحة التهرب الضريبي لغرض تحصيل مبلغ الضريبة الصحيح الذي يعمل على تمويل موازنة الدولة لسد النفقات العامة. ويسعى هذا البحث إلى تبيان إثر التدقيق الضريبي في كشف التهرب الضريبي والحد منه وانعكاسه على

**أهمية البحث:**

تتلخص أهمية البحث بالآتي:-

الخدمات المقدمة اليهم وعدم نجاح العقوبات الضريبية على المكلفين لارتداد المكلفين عن التهرب من ضريبة الدخل. وخلصت الدراسة الى عدة التوصيات اهمها ضرورة تطبيق العقوبات الضريبية على المكلفين المتهربين من دفع الضريبة والعمل على زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين من خلال الندوات وورشات العمل والنشرات الخاصة ووسائل الاعلام, اضافة الى ضرورة تفعيل التنسيق بين دوائر الضريبة والمؤسسات الحكومية وغير الحكومية في هذا المجال.

1. أن طرحه يعالج موضوع منهجية التدقيق الضريبي بشكل علمي بحيث يمكن تفاعلي مشكلة البحث.
2. انه يجمع بين التطبيق العلمي والعملية للقواعد والأصول المتعارف عليها في مجالين التدقيق والضرائب.
3. تبرز أهمية البحث من خلال المساهمة في تقييم الواقع الضريبي فيما يتعلق بدور التدقيق الضريبي في اكتشاف حالات التهرب الضريبي لغرض التقليل منه وزيادة الإيرادات الضريبية لتمويل الموازنة.

**اهداف البحث:**

يهدف هذا البحث الى تحقيق الآتي:-

**ثانيا دراسة حوسو, 2005 " التدقيق لاغراض الضريبة"**

هدفت هذه الدراسة الى تحقيق الرقابة الضريبية من خلال إيجاد نظام رقابي ضريبي فعال و ذلك من خلال دراسة العلاقات البنوية بين معايير النظام الضريبي ومعايير التدقيق لمختلف اوجه أنشطة التدقيق الممارسة حاليا في الوحدات الاقتصادية في فلسطين . ولغرض الوصول الى النتائج المتوخاة , استخدم الباحث اسلوب القراءة التحليلي للدراسات النظرية المرتبطة بموضوع التدقيق ,بالاضافة الى منهج تحليل المضمون مستخدما بذلك خبرته بتحليل والاستنتاج , من خلال مواقع العملية كمدقق ومدير في دوائر ضريبة في فلسطين .

وقد اظهرت نتائج الدراسة ان إيجاد نظام تدقيق ضريبي فعال لمكافحة الغش الضريبي والتحليل في الحسابات , وايضا في حسن استخدام الادارة الضريبية لمواردها المتاحة

**ثالثا : دراسة بوعكاز, 2015" مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب****الضريبي "**

الهدف من الدراسة هو اكتشاف العلاقة بين فعالية التدقيق الجبائي ومساهمة في الحد من التهرب الضريبي , حيث ان التدقيق الجبائي عنصر هام ضمن النظام الضريبي التصريحي وذلك بادارته بعدالة وفعالية التي تبنى على مدى صحة ومصداقية المعلومات التي يقدمها المكلف بالضريبة , وتم اختبار ذلك وفقا لدراسة تقييمية لنتائج التدقيق الجبائي بالاضافة الى دراسة استنبائية لتدعيم الاجابة على فرضيات الدراسة , وقد تم التوصل من خلالها الى ان التدقيق الجبائي له دور ايجابي في تحقيق الفعالية الجبائية من حيث برنامج التدقيق الجبائي وما يتوفر عليه المدقق الجبائي من مؤهلات علمية وعملية ودقة ومصداقية عمليات التدقيق الجبائي وهذا يؤدي الى زيادة الإيرادات والحد من التهرب الضريبي لتحقيق الفعالية.

**رابعاً: الدالي, 2015" دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي"**

يعد التدقيق الضريبي من اهم وسائل الادارة الضريبية في التأكد من حقيقة الإيرادات الضريبية المستحقة , اذ ان الدور الذي يقوم به المدقق يكمن في كونه وسيلة وليست غاية تهدف الى خدمة الادارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي على نحو علمي منظم يحافظ على حقوق المكلفين والدولة جنبا الى جنب بالاضافة الى زيادة مستوى الالتزام باحكام التشريع الضريبي والامتثال له, وتتجلى اهميتها بالتأكيد من صحة ما جاء بدفاتر المكلفين من بنود الحسابات ويتحقق من جوانبها كافة لضمان سلامتها من حالات الغش والتهرب الضريبي .

ويسعى هذا البحث الى تبيان واقع اجراءات التدقيق الضريبي في سورية واثار ذلك على التهرب الضريبي , ولغرض الوصول للنتائج استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي , وتم تصميم استبانة اداة للدراسة وتم توزيعها على عينة من مراقبي الدخل ورؤساء الدوائر في مديريات المال بمحافظة اللاذقية , حيث تكونت من 82 فردا تم اختبارها بشكل عشوائي وبعد الدراسة والتحليل تم التوصل الى النتائج الآتية:

1. بيان اثر التدقيق الضريبي في زيادة الإيرادات الضريبية عن طريق كشف المخالفات الضريبية عن طريق التحقق من أنشطة المكلفين واقراراتهم.
2. بيان أثر اجراءات التدقيق الضريبي في اكتشاف ظاهرة التهرب الضريبي , وفي عدم الالتزام من جانب المكلفين.
3. تسليط الضوء على اهم الإجراءات المتبعة في التدقيق الضريبي من قبل الهيئة العامة للضرائب.

**فرضية البحث**

تتبلور فرضية البحث بالآتي:-

للتدقيق الضريبي دور في زيادة الإيرادات الضريبية وتمويل الموازنة العامة للدولة عن طريق كشف التهرب الضريبي والحد منه.

**أساليب جمع البيانات والمصادر** تم الاعتماد على الكتب النظرية والبحوث الدورية ورسائل الماجستير والدكتوراه في الجانب النظري اما في الجانب العملي فتم الحصول عن البيانات المطلوبة للشركات عن طريق المقابلات في الهيئة العامة للضرائب وبعض دراسات وبحوث التابعة للهيئة العامة للضرائب .

**منهج البحث:** تم استخدام المنهج الاستقرائي في الجانب النظري اما في الجانب العملي فتم الاعتماد على المنهج التحليلي لتحقيق اهداف البحث.

**٢-دراسات سابقة:****1/دراسات عربية:**

**أولاً: منصور, 2004 "العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين"**

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على طبيعة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين ومحاولة الكشف عن اسباب هذه الظاهرة.ومن بين اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة هو سوء الاوضاع الاقتصادية للمكلفين سبب رئيسي في التهرب من الضريبة و كذلك غياب الوعي الضريبي لدى المكلفين سبب اخر نحو اقدام للتهرب من دفع الضريبة ' اضافة الى ان سوء استخدام المال العام وعدم رضا المكلفين عن

## 2- " (Bruno & Feld,2012) العلاقة بين السلطة الضريبية ودافعي الضرائب واثار ذلك على الالتزام الضريبي "

هدفت هذه الدراسة الى بحث العلاقة بين السلطة الضريبية ودافعي الضرائب واثار ذلك على الالتزام الضريبي , وقد توصلت الدراسة الى ان الالتزام الضريبي من قبل دافعي الضرائب يأتي من خلال تعامل السلطة الضريبية باحترام معهم , وان استخدام الاحبار في الالتزام الضريبي سيولد ردة فعل عكسية مما يجعل دافع الضريبة يتهرب بطرق مختلفة. كذلك بينت الدراسة ان العلاقة طردية بين معاملة السلطات الضريبية باحترام لدافعي الضرائب وبين التزامهم الضريبي , بمعنى انه كلما كانت هناك علاقة ايجابية بين السلطة الضريبية ودافعي الضرائب مبنية على الثقة والاحترام المتبادل كلما ساعد على حل المشاكل والصعوبات التي تواجه العملية الضريبية بكاملها سواء السلطات الضريبية او دافعي الضرائب.

موقع الدراسة الحالية بين الدراسات السابقة:

### ٢/الإطار المفاهيمي للبحث

#### ٢-١ الإطار المفاهيمي للتدقيق والتدقيق الضريبي

يطلق على الشخص الذي يقوم بعملية التدقيق، وإعداد تقرير بيدي فيه رأيه المحايد في البيانات المالية للمشروع لفظ (مراجع، ومدقق، وفاحص، والممارس)، وقد عرف التدقيق " بأنه عملية البحث والتحقق في السجلات المحاسبية وفحص الأدلة الأخرى التي تدعم تلك البيانات المالية عن طريق الحصول على فهم وتقييم الرقابة الداخلية للشركة. وفحص الوثائق والمستندات وضمان هل ان البيانات المالية أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (Irena& Dalia 2008, P (3)). ويقول اخر ان التدقيق عبارة عن عملية منهجية ومنظمة يقوم بها نوع معين من المحاسبين ذوو خبرة ومؤهلات علمية وعملية حيث ينصب عملهم على فحص وتدقيق القوائم المالية بشكل حيادي وجمع الأدلة والقرائن بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الأنشطة والاحداث المالية ومدى التوافق بين النتائج الممتثلة بالقوائم المالية مع مبادئ ومعايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً وتبليغ الجهات المعنية بنتائج اعمال التدقيق لغرض اتخاذ القرار المناسب (حوسو، 2005:12). وعرف ايضا التدقيق الضريبي بأنه " التحقق من تنفيذ أحكام التشريع الضريبي أو أنه نظام البحث والتنصي الموضوعي للظواهر المتعلقة بالعمليات الحقيقية التي يتضمنها الإقرار الضريبي الذي تقدمه للهيئة العامة للضرائب، بهدف التأكد من صدق البيانات الواردة بالإقرار نتيجة تلك العمليات وفقاً لمتطلبات المحاسبة الضريبية." (عطا، 2002:15).

وهو التدقيق الذي تستخدمه دائرة الضرائب والجمارك بصفتها القانونية للنظر في سجلات ودفاتر وحسابات المكلف من أجل اثبات أنفسهم أنهم على صواب في التوصل لمبلغ الضريبة ((Bailey,james,2013:2)). .، وبعد التدقيق الضريبي تدقيقاً يهدف إلى تحديد الوعاء الضريبي، وبالتالي تحديد مبلغ الضريبة الواجب دفعها من قبل المكلف ، حيث يقوم المدقق الضريبي بالتأكد من أن المكلف قد أعد إقراره الضريبي طبقاً لأحكام القانون، وأنه لم يغفل أو يضيف أي بند من بنود الإيرادات أو المصروفات، كان من الواجب إضافتها أو حذفها، وذلك عن طريق فحص الحسابات للتأكد من أمانة الدفاتر وأنها تتضمن كافة أنشطة المنشأة، وتشمل الأرباح الحقيقية خلال سنة أو سنوات الفحص، وكذلك معالجة الإيرادات والمصروفات وفقاً لوجهة

1- يتم القيام بعملية التخطيط لاعمال التدقيق من قبل الادارة الضريبية قبل البدء بتلك العملية حيث يوجد علاقة ارتباط طردية بين تخطيط التدقيق الضوئي وامكانية اكتشاف التهرب الضريبي  
2- ضعف قيام بعض مراقبي الدخل باجراءات التحقق من الدوائر والسجلات المحاسبية وجمع عدد كاف من الادلة والقرائن يسهم في تخفيض تدعيم مصداقية التدقيق الضريبي وتخفيض امكانية اكتشاف التهرب الضريبي  
3- اعداد مراقب الدخل للتقرير النهي بشكل يتضمن اشارة واضحة الى مدى انسجام القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومع مواد القانون الضريبي وكذلك الالتزام بالمعايير المقبولة عموماً يساعد في اكتشاف التهرب الضريبي .

#### خامسا العدى، 2015، "أثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي"

هدف البحث الى دراسة اثر تعقيد النظام الضريبي ، من خلال تحديد مفهوم النظام الضريبي وعرض كل من اهداف النظام الضريبي ومحدداته ، وتحديد مفهوم تعقيد النظام الضريبي وبساطته وفقاً لما جاء في الدراسات الضريبية ، وتحديد المصادر المختلفة لتعقيد الضريبة ، والمبادئ التي يجب ان تطبق في تطوير النظام الضريبي الايسر ، كما درس هذا البحث طبيعة التهرب الضريبي وماهيته والدوافع التي تدفع المكلفين الى القيام بالتهرب من دفع الضريبة ، واهم الوسائل التي يجب ان تتبعها الدولة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ومن ثم درس ميدانيا واقع بيئة الاعمال السورية من خلال اختيار عينة من مراقبي الدخل كمكلفين عن الدوائر المالية في سوريا لتحديد اثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي.

وقد توصلت الدراسة الى ان تطبيق مبدأ البساطة في النظام الضريبي والتخفيض من تعقيد النظام الضريبي يخفف من التهرب الضريبي ، كما توصلت ايضا الى ضرورة اعادة النظر في النظام الضريبي الحالي ، بحيث يصبح النظام الضريبي أكثر فهماً وأكثر عدالة بالنسبة الى المكلف الضريبي.

### ٢/ دراسات اجنبية

#### 1- (James& Alley,2004)الالتزام الضريبي بين التقدير الذاتي وتقدير الادارة الضريبية "

هدفت هذه الدراسة الى التعريف بمعنى التقدير الذاتي، والالتزام الضريبي وبنيت اهم العوامل المؤثرة في رغبة دافعي الضرائب للالتزام الضريبي ، وبنيت نتائج الدراسة ان هناك طريقتين للالتزام الضريبي وهما الطريقة الاقتصادية والسلوكية او الاخلاقية، حيث تعملان على تشجيع المكلفين على الالتزام الضريبي وبنيت الدراسة بان القوة والشدة في العقوبات تعمل على تخفيض الالتزام الضريبي وليس زيادته وتشجيعه وكذلك اوصت بان على الادارة الضريبية الموازنة بين تشجيع دافعي الضرائب وبين العقوبات عند عدم الالتزام واوصت الدراسة ايضا بضرورة حماية المدققين بشكل كاف من الضغوط السياسية والاقتصادية والاجتماعية وذلك لضمان قيامهم بعملية التدقيق بشكل موضوعي ولضمان قدرتهم على الاقرار بالنتائج والآراء والخلاصات بموضوعية ، ويجب ان يكون الفاحصين الضريبيين قدر الامكان خاضعين لنظام خاص تكون فيه للحوافز والتدريب والالتزام الوظيفي والتقدم الوظيفي ، اسس مبنية على اساس من الجدارة والاستحقاق.

تعداد صورته واشكاله تاركة امر التعريف للفقهاء والشرح، ذلك لان أي تعريف لا يمكن ان يشمل أساليب التهرب كافة، الا ان علماء الاقتصاد والمالية العامة انشغلوا على مر السنين بمحاولة الوصول الى تعريف جامع للتهرب الضريبي (أحمد، 2014: 83).

ويعرف التهرب الضريبي بأنه اللجوء الى الغش والاحتيال للتخلص من دفع الضريبة او التقليل من مبلغها ويجري ذلك اما بمحاولة المكلف انكار مبلغ الضريبة أو بالإفصاح عن مبلغ يقل عن مبلغ الوعاء الحقيقي للضريبة ومن الأمثلة الشائعة للتهرب الضريبي تعتمد المكلف تقديم بيانات كاذبة عن نشاطاتهم سواء كان ذلك بإظهار الأرباح باقل من مبلغها الحقيقي او المبالغة في النفقات او عدم الإفصاح عن بعض او كل دخولهم (رمضان، 2000: 55). ويقسم التهرب الضريبي الى قسمين هما التهرب المشروع او التجنب الضريبي والذي يعني التخلص من عبء الضريبة كلياً او جزئياً دون مخالفة القانون حيث يستخدم المكلف ثغرات في القانون لغرض التخلص من دفع الضريبة.

والتهرب الضريبي الغير مشروع والذي يعني التخلص من عبء الضريبة كلياً او جزئياً بوسائل الغش والتحليل على القانون بغية التوصل الى عدم الالتزام بدفع الضريبة وهي مخالفات يعاقب عليها القانون (السامرائي والعبدي، 2012: 132).

ولعل ظاهرة التهرب الضريبي من شأنها عدم تحقيق العدالة الضريبية في توزيع الدخل بين المكلف والدولة، مما يؤثر سلباً على الحصيلة الضريبية والتي تعرف بانها "مجموع المبالغ التي تحصل عليها الدولة من خلال فرض الضرائب المختلفة في نظامها الضريبي" (الكرخي، 2012: 69). ويؤدي انخفاض الحصيلة الضريبية بسبب التهرب الضريبي الى انخفاض الدور التمويلي للضريبة مما يؤدي الى اضعاف فاعلية الضريبة في إمكانية استخدامها كأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي في المسار السليم بما يخدم أغراض التنمية، ويحقق العدالة، ويحسن توزيع المدخول ويقلل الفوارق بين الطبقات، مع ضمان مساهمة عادلة للأعباء الضريبية كما يساهم في تقييد الاستهلاك ومحاربة التضخم الذي يصاحب التنمية. (www.nazaha.iq 2017/12/19)

### ٣/ الجانب العملي

مجمع وعينة البحث : يمثّل مجتمع البحث بقسم التدقيق والفحص الضريبي في الهيئة العامة للضرائب اما عينة البحث فتتمثل بثلاث حالات لشركات قامت بعملية التهرب الضريبي وتم اكتشافها من خلال التدقيق الضريبي في هيئة الضرائب.

وفيما يأتي تفاصيل الجانب التطبيقي من واقع مجمع وعينة البحث:

1. نبذة عن قسم التدقيق والفحص الضريبي في الهيئة العامة للضرائب 1

تم استحداث هذا القسم في 2014/6/1 استناداً للأمر الوزاري الصادر من وزارة المالية /الدائرة الإدارية / الموارد البشرية، نظراً لحجم التوسع في النشاط الاقتصادي للشركات والأفراد وخصوصاً في الشركات النفطية والاتصالات فأصبح من الصعوبة حصر اعمال التدقيق في شعبة صغيرة وذلك لان امكانيتها لا تتناسب مع حجم ذلك التوسع.

ويقوم قسم التدقيق والفحص الضريبي بتدقيق وفحص حسابات المكلفين والسجلات والمستندات الخاصة بالمكلفين (افراد وشركات) اضافة الى تمشية معاملات الرديات، ويقوم قسم التدقيق والفحص الضريبي بتدقيق الحالات التالية:

1. حالة تمسك المكلف بحساباته نتيجة لعدم الاتفاق على تقدير مبلغ الضريبة بينه وبين الإدارة الضريبية المتمثلة بالمخمن في قسم الشركات أو الفروع الأخرى

النظر الضريبية (الشافعي، 2006:12)

### ١-٢-١ أهداف التدقيق الضريبي

1. التحقق من الدفاتر والسجلات منتظمة من ناحية الشكل وطبقاً للقواعد والأصول القانونية والمبادئ المحاسبية وان هذه الدفاتر والسجلات تشمل جميع أنشطته الفعلية ومن ضمنها الأرباح الفعلية (جدعان، 2016:53).
2. أن الهدف الرئيسي للتدقيق الضريبي هو الوصول الى الرخ الضريبي الحقيقي نسبياً او يكون قريب منه (الكعبي، 2008: 15).
3. مكافحة التهرب الضريبي والتقليل منه ويصبح رادعاً أمام المكلفين قبل القيام بعملية التهرب عندما يتولد لديه الشعور بأن عملية التدقيق الضريبي اللاحقة تؤدي إلى اكتشاف عملية التهرب وما يتبع ذلك من عقوبات (كجال والشياع، 2016:ص6).

### ١-٢-٢ أهمية التدقيق الضريبي

يعد التدقيق الضريبي وسيله لا غاية تهدف إلى خدمة الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي على نحو علمي منظم يحافظ على حقوق المكلفين والدولة جنباً إلى جنب بالإضافة إلى زيادة الحصيلة الضريبية (شرف. وآخرون، 2007:188) وتتجلى أهمية التدقيق الضريبي عن طريق تحقيق الأهداف المرجوة منه والتي يعد أهمها الوصول إلى دقة النتائج وواقعيتها ومن ثمّ إلى الرخ الضريبي الحقيقي عن طريق التأكد من صحة ما جاء بدفاتر المكلفين من بنود الحسابات وبتعمق ومن جوانبها كافة لضمان سلامتها من حالات الغش والتهرب الضريبي التي يقوم بها بعض المكلفين إذ أن التدقيق الضريبي يقوم بصوره عامة بمكافحة التهرب أو التقليل منه (كجال والشياع، 2016:6).

### ١-٢-٣ أساليب التدقيق الضريبي:

التدقيق الضريبي هو أساساً وظيفة يقوم بها شخص مهني ذو خبرة وكفاءة عالية أي يجب أن يكون مؤهلاً علمياً وعملياً ويمكن تقسيم التدقيق الضريبي الى عدة أساليب هي:

أولاً: أسلوب التدقيق الضريبي الشامل: ويقصد بالتدقيق الشامل أن يقوم المدقق بفحص الاقرارات الضريبية التي قدمها المكلفون، اذ يجري فحص القيود الواردة في الدفاتر والسجلات والمستندات والتحويل والجمع والتزويد كلها ثم الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي (الشافعي، 2006:423).

ثانياً: أسلوب التدقيق الضريبي الاختباري: وهو التدقيق الذي يقوم على أساس العينات (خليل، 2000:26)، اذ يقتصر التدقيق فيه على اختيار عينات محددة خلال سنة فحص العمليات التي تمت فيها على سبيل العينة فاذا تبين له أن هذه العينة خالية من الخطأ أو الغش، فإنه يحق له أن يفترض صحة بقية العمليات الأخرى التي لم يتم فحصها (عطا، 2002:49).

ثالثاً: أسلوب التدقيق الضريبي باستخدام التحليل المالي: ويستخدم التحليل المالي في فحص القوائم المالية والختامية للمشروع بغرض الكشف عن العلاقات المتداخلة بين عناصرها والتغيرات التي تلحقها على مدى زمني معين وحجم هذه التغيرات ومسبباتها (أبو سمهدانة، 2006:32).

### ١-٢-٤ التهرب الضريبي واثاره على الحصيلة الضريبية

لم تقدم التشريعات الضريبية المعاصرة تعريفاً للتهرب الضريبي، وانما اقتصر على

## ٣-٢ الحالات العملية

الحالة الأولى : شركة ( A) للتجارة والمقاولات العامة المحدودة المسؤولة - بغداد  
2014/

## أولاً: نبذة عامة عن الشركة

تأسست الشركة بموجب شهادة التأسيس المرقمة (مش45602) والمؤرخة في  
2006/5/14  
يبلغ رأس مال الشركة مبلغ (1) مليار دينار.

## ثانياً: أهداف الشركة

تهدف الشركة في استثمار رؤوس الأموال في مجال دعم وبناء الاقتصاد الوطني عن طريق ممارسة الشركة نشاطها في قطاع التجارة والمقاولات العامة.

## ثالثاً: نتيجة نشاط الشركة للسنة المنتهية في 2014/12/31

قد أظهرت حسابات الشركة للسنة المالية المنتهية في 2014/12/31 صافي ربح  
مقداره (195,260,000) دينار ، وكما مبين في الخلاصة الآتية:  
- الإيرادات الكلية المتحققة خلال السنة المالية 2014 : 1,543,869,400  
- إجمالي المصاريف الجارية والتحويلية لسنة 2014 : 1,348,609,400  
-----  
صافي الربح للسنة المنتهية في 2014/12/31 : 195,260,000 دينار

الضريبة التي تفرض طبقاً لنتائج الحسابات أعلاه  
 $29,289,000 = 195,260,000 \times 15\%$  = 29,289,000 دينار

لم يقتنع المحن الضريبي في قسم الشركات بالربح أعلاه بسبب تولد شك لديه بعدم صحة كثير من مبالغ المصاريف في الإقرار الضريبي مقارنة مع السنوات السابقة لذلك تمت إحالة حسابات الشركة الى قسم التدقيق والفحص الضريبي.

## رابعاً: ملاحظات التدقيق الضريبي عن الشركة

تم المطالبة بالمجموعة الدفترية المحاسبية وفقاً لنظام مسك الدفاتر التجارية رقم (2) لسنة 1985 المعدل، إذ اشترط لمن يمسك حساباته على الحاسوب الإلكتروني الشروط الواردة في المادة (3) من النظام المذكور إلا أن الشركة قدمت اضبارة تتضمن أوراق قيود يومية غير مصادق عليها من قبل كاتب العدل، كما تم مطالبة الشركة بتقديم دليل التبويب الحسابي المصادق عليه من قبل السلطة المالية إلا أن الشركة لم تقم بتقديمه وعليه فان ذلك يُعد مخالفة للنظام المذكور آنفاً.  
عند تدقيق و تحليل حساب المستلزمات السلعية في كشف العمليات الجارية والبالغ (1,324,034,400) دينار، اتضح للتدقيق الضريبي بأن هناك مبلغ قدره (40,530,000) دينار عن قيمة مشتريات متنوعة في أثناء السنة لا تتعلق بنشاط الشركة، مما ترتب على هذه الممارسة تضخيم حساب المستلزمات السلعية بمصاريف غير تشغيلية ولا تتعلق بنشاط الشركة ومن ثم سيؤثر على مجمل الربح وبالتالي تقلل من الأرباح .

سواء كان هذا التقدير بموجب الضوابط او التقدير الإداري.  
2. حالة الوضع على اليد (الكبس) على السجلات والمستندات للمكلف سواء كان المكلف شخصية طبيعية أو معنوية بناء على أخبار واردة للإدارة الضريبية عن وجود حالة تهرب أو تلاعب وبالتالي يتم وضع اليد على السجلات والمستندات العائدة للمكلف ويتم جلبها للدائرة من قبل لجنة خاصة تشكل لهذا الغرض ويتم فحصها فحصاً مستندياً شاملاً.  
3. بناء على طلب الإدارة الضريبية المتمثلة بالمحن و مدير قسم الشركات ومدراء الفروع لغرض فحص الحسابات والبيانات المالية للمكلف (طبيعي أو معنوي) للتأكد من سلامتها وقد يكون طلب التدقيق لفقرات محددة في البيانات المالية أو لكامل البيانات المالية لسنة أو لعدة سنوات سابقة.  
التدقيق والفحص الميداني لبعض الحالات والشركات ذات النشاط الواسع بسبب حجم النشاط وكثرة السجلات والمستندات او أن طبيعة النشاط تفرض ذلك.  
يتكون قسم التدقيق والفحص الضريبي من إدارة القسم ووكلاء المدير و(7) شعب ثلاثة منها مختصة في تدقيق حسابات المكلفين وهي (شعبة تدقيق حسابات المكلفين الأولى وشعبة تدقيق حسابات المكلفين الثانية وشعبة تدقيق حسابات المكلفين الثالثة)، وأن هذه الشعب تمارس نفس العمل التدقيقي لحسابات المكلفين وتتكون هذه الشعب من عدد من الموظفين الذين لديهم إلمام بالمبادئ المحاسبية من خريجي الدراسات العليا وكلية الإدارة والاقتصاد والمعاهد المحاسبية.  
والشعبة الرابعة هي شعبة الرديات التي تتولى تمثية معاملات المبالغ المستقطعة كالأمانات او المدفوعة كإيرادات زيادة عن الضريبة التي تترتب على المكلف سواء كان المكلف من اصحاب المهن أو شركات أو ارباح نقل الملكية.  
اما الشعبة الخامسة هي شعبة المتابعة التي تتولى المهام الآتية -  
- متابعة التقارير الواردة من الجهات الرقابية ومتابعة الإجابة عليها.  
- متابعة صحة الصدور التي ترد الى القسم أو التي تصدر عنه.  
- متابعة تقارير تقييم الأداء والمواقف الإحصائية وانجازات القسم للجهات الإحصائية وبشكل دوري.  
والشعبة السادسة هي شعبة الحاسبة وتتولى هذه الشعبة المهام الآتية- :  
- أدخل وارشفة تقارير التدقيق المنجزة من قبل شعبة الرديات وفق استمارة تعد لهذا الغرض لضمان ارشفة التقارير حسب تواريخ إصدارها ولضمان المحافظة على التقارير والمعلومات الأساسية الواردة  
- توقيع الاستمارات والتقارير من قبل المدققين ومسؤولي الشعب ومدير القسم وتؤشر من قبل الحاسبة بالإدخال واعتبار ذلك أداة من أدوات الضبط الداخلي.  
والشعبة السابعة هي شعبة القلم التي تتولى المهام الآتية- :  
- ارشفة الكتب الواردة للقسم.  
- ادامة لوحات الإعلانات وبشكل مستمر وتبليغ الموظفين بالواجبات التي يتم تكليفهم بها.  
مسك السجلات الضرورية وسجل الذمة الاصولي.

5000000 قد تم توزيعه لغير العاملين وتم ادراج العملية المذكورة ضمن مصاريف موزعة للعاملين لغرض الإنتاج وذلك لتضخيم المصروفات وتقليل مبلغ الضريبة وهذا أيضا تهرب ضريبي صحيح

5- ان المبلغ الضريبة قبل التدقيق الضريبي للشركة = 29,289,000

ومبلغ الضريبة بعد اجراء التدقيق الضريبي للشركة = 36,171,000

والفرق هو 6,882,000 دينار ويمثل مبلغ التهرب الضريبي التي حاولت الشركة اخفاء وهذا يدل على ان التدقيق الضريبي يعمل على كشف التهرب الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية.

6- تم فرض عقوبة على الشركة بدفع مثلي الضريبة لغرض الحد من التهرب الضريبي للشركة وهذا يدل على ان التدقيق الضريبي يعمل على الحد من التهرب الضريبي عن طريق اكتشافه وفرض عقوبات على الشركات التي تمارس عملية التهرب الضريبي.

### الحالة الثانية : شركة (B) لخدمات المكائن المحدودة

#### أولا : معلومات عامة عن الشركة:

تأسست الشركة في 24 / 9 / 2003 برأس مال قدره (2) مليون دينار. يقع مركز الشركة في بغداد، تقوم الشركة باستيراد المكائن والمعدات الثقيلة وصيانتها. تم افتتاح فرعين للشركة في محافظتي البصرة واربيل وللشركة مخزن واحد في بغداد.

**ثانيا: هدف الشركة:** المساهمة في إنماء الجانب الاقتصادي والتنموي في مجال الخدمات والصيانة العامة للمكائن والمعدات الخاصة بإحدى الماركات العالمية من المكائن وفق خطط التنمية .

**ثالثا: الإيرادات والمصروفات:** بلغت إيرادات الشركة ومصروفاتها للسنة المنتهية (2015) كما مبين ادناه (المبالغ بالدينار) :

9,610,366,943 الإيرادات الجارية

(9,610,366,943) تنزل: المصروفات الجارية

308,413,455 فائض (عجز) العمليات الجارية المرحلة الأولى

6,580,000 تضاف: الإيرادات التحويلية الاخرى

(84,453,379) تنزل: المصروفات التحويلية الاخرى

230,540,076 فائض العمليات الجارية المرحلة الثانية

الضريبة التي تفرض على الشركة طبقا لحساباتها

230,540,076 \* 15% = 34,581,011 دينار

#### رابعاً: ملاحظات حول الشركة:

تتبع الشركة نظام إدخال المعلومات الخاصة بها على الحاسبة حسب النظام الإلكتروني المتبع عالمياً.

تم تقديم الشركة لحساباتها سنة 2016 الى قسم الشركات عن سنة 2015، تولد شك لدى المحمن الضريبي بعدم مصداقية ارقام المصاريف في القوائم المالية المصادق عليها من قبل مراقب الحسابات والمقدمة من قبل المكلف الى الإدارة الضريبية، لذلك تم فحص مصاريف

تم إخفاء أسماء تلك الشركات وكنشوفات البيانات المالية الخاصة بتلك الشركات من قبل الهيئة العامة للضرائب عملاً بالمادة (53) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل.

15% نسبة ضريبة الدخل من الشركات وفق قانون الضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل.

تضمن حساب الاندثار والإطفاء والبالغ (875,000) دينار مبلغ (350,000) دينار عن اندثار الآلات ومعدات غير مستخدمة في الإنتاج ولا تعود ملكيتها الى الشركة.

تبين للمدققين الضريبيين ان هناك مبلغ ضمن المستلزمات السلعية بمقدار (5000,000) تم توزيعه من قبل الشركة كمكافآت لغير العاملين وبذلك يكون حساب مبلغ الضريبة طبقاً لنتائج التدقيق الضريبي كالآتي:-

195,260,000 دينار صافي الربح للسنة المنتهية في 2014/12/31

تضاف : المصاريف المرفوضة ضريبياً

40,530,000 عن قيمة مشتريات متنوعة لا تتعلق بنشاط الشركة

350,000 عن قيمة اندثار الآلات ومعدات غير مستخدمة

5000,000 عن قيمة مكافآت لغير العاملين

المبلغ الخاضع للضريبة 241,140,000 دينار

- مبلغ الضريبة المتحققة وفقاً للمبلغ الذي تم التوصل إليه :

241,140,000 X (15% نسبة الضريبة) = 36,171,000 دينار

تم نحاسبة الشركة نتيجة لتلاعها بالحسابات المقدمة لغرض التحاسب الضريبي، بدفع مبلغ مثلي الضريبة استناداً الى المادة (59) من قانون رقم 113 لسنة 1982 المعدل .

#### تحليل الحالة لشركة (A): تتلخص تحليل الحالة من الباحثين بالآتي:

1- ان الشركة (A) قد قدمت حساباتها بربح مقداره 195,260,000 الا ان المحمن الضريبي لم يقتنع بمبالغ المصاريف، وذلك لمقارنة مصاريف سنة 2014 مع مصاريف الشركة للسنوات السابقة اتضح ان هنالك فرق كبير في مبالغ مصاريف سنة 2014 مما أدى الى إحالة حسابات الشركة الى قسم التدقيق والفحص الضريبي.

2- قام قسم التدقيق الضريبي بتدقيق مبالغ المصاريف لسنة 2014 بأسلوب التدقيق المستندي الشامل وطبيعة المصاريف وعن طريق دراسة طبيعة المصاريف وجد ان هنالك مصاريف مقدارها (40,530,000) دينار لا تتعلق بنشاط الشركة تمت اضافتها لغرض تضخيم المصاريف لغرض تقليل مبلغ الربح الضريبي وتعتبر هذه الحالة تهرب ضريبي صريح غير مشروع بغية التخلص من جزء من العبء الضريبي.

3- من خلال التدقيق المستندي والتحقق من ملكية الآلات والمعدات والموجودات الثابتة التي قام بها فريق التدقيق الضريبي وجد ان هنالك آلات ومعدات لا تعود ملكيتها للشركة وتم احتساب اندثارها و اضافته لمبلغ الاندثار الإجمالي لغرض تضخيم مبلغ الاندثار وتقليل صافي الربح وهذه الطريقة هي تهرب ضريبي صريح مخالف للقانون.

4- عن طريق التدقيق المستندي للمصاريف وطبيعة المصاريف وجد ان هنالك مبلغ

4,317,014	وقود وزيت	يضاف اليه مبالغ المصاريف المرفوضة +
6,082,015	مصاريف سلعية متنوعة	
11,589,700	صيانة وسائل النقل	
20,173,415	السفر والإيفاد	
159,054	اشترك شركة زين (فاتورة) 30 فاتورة	
6,842,572	كارتات	
1,711,103	اشترك شركة Lion للإنترنت	
6,311,400	تدريب وتأهيل	
3,003,900	دعاية وإعلان	
4494,190	مصاريف خدمة متنوعة	
295,224,439	الربح بعد الفحص الضريبي =	
	مبلغ الضريبة = 295,224,439 * 15% = 44,283,665 دينار	
	ومما سبق يتضح ان:	

- 1- قامت الشركة بتضخيم مصاريفها لغرض تقليل مبلغ الضريبة من خلال ادراج مصاريف وهمية لا تحتوي على اثباتات.
- 2- استخدم التدقيق الضريبي أسلوب العينات وتوصل ان الشركة قامت بتضخيم حجم المصاريف.
- 3- ساهم التدقيق الضريبي في زيادة الإيرادات الضريبية عن طريق كشف الغش الضريبي.

#### الحالة الثالثة : شركة (C) لأنتاج الالبان

كشفت العمليات الجارية لشركة منتجات الالبان

ايراد النشاط الجاري ..... 105,492,500

يطرح منه المصاريف

الرواتب والأجور ..... 665,280

المستلزمات السلعية ..... 101,252,824

المستلزمات الخدمية ..... 784,750

الأندثار ..... 122,599

فائض العمليات ..... 2,667,047

الضريبة وفق حسابات المكلف

400,057 = 15% \* 2,667,047 دينار

لم تقتنع الإدارة الضريبية بالحسابات المقدمة من الشركة فيما تم تمسك الشركة بحساباتها وبذلك تم إحالة الحسابات الى قسم التدقيق والفحص الضريبي الذي تولى عملية فحص حساباتها وتبين من خلال الفحص الاتي:-

اكتشف التدقيق الضريبي من خلال أسلوب التدقيق المستندي ودراسة نظام التكاليف والإنتاج والبيع بان الشركة قد قامت بتخفيض أسعار بيع مادة القهقر للعبوة الواحدة زنة ( 100 غم ) لبعض الأشهر من السنة ، إذ قامت باحتساب سعر بيع العبوة الواحدة بمبلغ (25) ديناراً بينما كان سعر بيع العبوة لبقية أشهر السنة بمبلغ (250) دينار للعبوة الواحدة. وبذلك لم تأخذ لجنة التدقيق بصحة سعر البيع لان كلفة العبوة الواحدة من الحليب المستورد زنة (100) غم يبلغ (120) بموجب حسابات الشركة لذلك ان بيع سعر العبوة بمبلغ (25) دينار يعد اقل من كلفة التصنيع ، لذلك قام فريق التدقيق بإعادة احتساب سعر العبوة لجميع الأشهر بمبلغ (250) دينار للعبوة

الشركة بأسلوب العينات من قبل قسم التدقيق والفحص الضريبي في الهيئة العامة للضرائب وتم أخذ السجلات الآتية:

- 1- سجل أستاذ عدد (1)
  - 2- سجل يومية المصرف من كاتب العدل عدد (5)
  - 3- فايل مانيلا عدد (1) ويحتوي على العقود الخاصة للشركة
  - 4- سجل القاصة والبنك عدد (4) تخص الحركة اليومية للبنوك والقاصة للشركة
  - 5- بوكس فايل عدد (55) تم أخذ عينة منها عدد (19) بوكس فايل
  - 6- دفاتر الوصولات عدد (11) والتي تخص الحركة اليومية للمخزون.
- تم أخذ عينة من المصروفات التي كانت تبلغ (9,610,366,943) وكان مبلغ العينة (223,687,400) وكانت العينة من ثلاث شهور هي (كانون الثاني، نيسان، آب) وتم أخذ الفقرات التي تعد مهمة للوصول إلى تحديد دقيق وعادل للدخل الخاضع للضريبة على النحو الآتي:

جدول (1)

عينات المصاريف المأخوذة من حسابات شركة (B)

الفقرة	(المبلغ الإجمالي)	المبلغ المرفوض من العينة
وقود وزيت	58,861,820	4,317,014
مصاريف مياه حكومية	1,314,720	-
كهرياء	8,620,350	-
مصاريف سلعية متنوعة	54,062,360	6,082,015
صيانة وسائل النقل	73,642,643	11,589,700
السفر والإيفاد	121,040,490	20,173,415
اشترك شركة زين (فاتورة) 30 فاتورة	10,603,590	159,054
كارتات	68,425,730	6,842,572
اشترك شركة Lion للإنترنت	50,101,495	1,711,103
تدريب وتأهيل	34,076,500	6,311,400
دعاية وإعلان	20,025,270	3,003,900
مصاريف خدمة متنوعة	54,708,436	4,494,190
المجموع	555,483,404	64,684,363

المصدر: تقرير الفاحص الضريبي للشركة (B)

وكانت أسباب الرفض هو عدم وجود مستندات واثباتات عن حقيقة المصروف. تبين من خلال فحص عينة من المصاريف ان معظم المصاريف عينة الفحص لا تحتوي على مستندات ثبوتية وعدم مصداقية ادلتها لذلك قام الفاحص برفض كثير من المصاريف عند اجراء عملية التحاسب الضريبي.

بعد انتهاء عملية الفحص قام الفاحص الضريبي برفض كثير من المصاريف وتخويلها على الربح الضريبي لغرض احتساب مبلغ الضريبة وأصبح كالآتي:

230,540,076

الربح بموجب حسابات الشركة =

الضريبي.

3- من خلال الجدول أعلاه يلاحظ من عمود (الفرق لصالح الحصيلة الضريبية) نلاحظ ان التدقيق الضريبي من خلال عمله قام بإعادة مبالغ كبيرة الى خزينة الدولة العامة عن طريق كشفه لحالات التهرب الضريبي وهذا ما ينعكس اثره إيجابيا على الحصيلة الضريبية وتمويل الموازنة العامة. ومن خلال ما ورد أعلاه نستطيع اثبات فرضية البحث التي نصت للتدقيق الضريبي دور في زيادة الإيرادات الضريبية وتمويل موازنة الدولة عن طريق كشف التهرب الضريبي والحد منه.

#### ٤ / الاستنتاجات والتوصيات

##### ٤-١ الاستنتاجات

من خلال تحليل وتفسير الحالات الثلاثة في الجانب العملي للبحث توصلنا الى النتائج الآتية:

- 1- يعمل التدقيق الضريبي على اكتشاف التهرب الضريبي من خلال عدة وسائل متبعة في التدقيق والفحص الضريبي للإقرارات المكلفين وملفاتهم.
- 2- ان التدقيق الضريبي يعمل على زيادة الحصيلة الضريبية التي تقوم بتمويل الموازنة العامة للدولة وسد نفقاتها وذلك من خلال اكتشاف التهرب الضريبي وإعادة مبالغ التهرب الضريبي الى الخزينة وحفظ حقوق الخزينة.
- 3- من الحالة رقم (1) و(3) في الجانب العملي نرى ان قسم التدقيق الضريبي في الهيئة العامة للضرائب يفرض غرامات على الشركات التي تقوم بالتهرب الضريبي بدفع مثلي مبلغ الضريبة وبذلك يعمل التدقيق الضريبي الى الحد من عملية التهرب الضريبي للشركات من خلال فرض عقوبات على الشركات المخالفة.
- 4- يعمل التدقيق الضريبي على تحقيق العدالة الضريبية بحيث ان ممارسة عملية التدقيق الضريبي على الشركات لغرض التحقق من مبلغ الضريبة يجعل جميع الشركات في وضع واحد امام القانون الضريبي.

##### ٤-٢ التوصيات

- 1- ضرورة تدعيم اقسام التدقيق والفحص الضريبي في الهيئة العامة للضرائب بقوانين أكثر للاطلاع والكشف عن ملفات وانشطة المكلفين وكذلك زيادة قوانين العقوبات والتشديد عليها في القوانين الضريبية.
- 2- دعم اقسام التدقيق في الهيئة العامة للضرائب بوسائل حديثة وتدريب الموظفين على احدث وسائل التدقيق الحديثة والالكترونية من خلال إقامة الدورات العلمية والعملية وتفعيل النظم الالكترونية في عمليات التدقيق.
- 3- ضرورة تدعيم موظفين التدقيق والفحص الضريبي بنظام حوافز مالية عن كل حالات التهرب الضريبي الذي يتم اكتشافه من قبل المدققين.
- 4- ضرورة نشر ثقافة الوعي الضريبي بين افراد المجتمع وبيان أهمية الضريبة في تمويل الموازنة وسد النفقات العامة للدولة وتحسن الخدمات العامة التي تقوم بها الدولة.

الواحدة. فظهر هنالك مبلغ من المبيعات قدره (24,411,375) دينار تم اعادته للربح الضريبي.

وبذلك يصبح مبلغ الوعاء الضريبي (27,078,422) دينار وان مبلغ الضريبة =

$$4,061,763 = 15\% * 27,078,722 \text{ دينار}$$

والفرق في مبلغ الضريبة قبل التدقيق الضريبي وبعد التدقيق الضريبي هو 3,661,706 دينار تم رده الى الخزينة  
تم فرض غرامة على الشركة بدفع ضعف مبلغ الضريبة استنادا الى المادة (59) من قانون رقم 113 لسنة 1982 المعدل .

#### ٣/تحليل النتائج واختبار الفرضية

من خلال ما سبق ومن خلال نتائج الجانب العملي نستطيع تحليل النتائج عن طريق الجدول الآتي :

جدول (2) تحليل نتائج الحالات العملية

رقم الحالة	نوع التهرب الضريبي المكتشف عن طريق التدقيق الضريبي	طريقة التدقيق الضريبي	الاجراء المتخذ للحد من التهرب الضريبي	مبلغ الضريبة قبل التدقيق الضريبي	مبلغ الضريبة بعد التدقيق الضريبي	الفرق لصالح الحصيلة الضريبية
1	1- ويوجد مشتريات متنوعة في أثناء السنة لا تتعلق بنشاط الشركة لغرض زيادة المصاريف 2- هناك آلات ومعدات لا تعود ملكيتها للشركة ولم احصاها بالتقارير وأضافته لمبلغ الأرباح الإجمالي لغرض تخفيض مبلغ الأرباح. 3- هناك مبلغ 5000000 قد تم توزيعه لغرض العائدين وتم ارجاع العملية المذكورة ضمن مصاريف موزعة للمدنيين لغرض الإنتاج لغرض تخفيض المصروفات	التفحص المستندي للبيانات والمقارنات بين السنوات	فرض عقوبة بدفع مثلي الضريبة وفق قانون ضريبة الدخل العراقي	29,289,000	36,171,000	6,882,000

2	ارجاع مصاريف وهبته لا تحتوي على أي بيانات ومستندات لغرض تقليل مبلغ الضريبة.	التفحص الاختباري	إضافة المصاريف الوهبة الى الربح الضريبي	34,581,011	44,283,665	9,702,654
رقم الحالة	نوع التهرب الضريبي المكتشف عن طريق التدقيق الضريبي	طريقة التدقيق الضريبي	الاجراء المتخذ للحد من التهرب الضريبي	مبلغ الضريبة قبل التدقيق الضريبي	مبلغ الضريبة بعد التدقيق الضريبي	الفرق لصالح الحصيلة الضريبية
3	تخفيض سعر البيع للوحدة الواحدة من المنتج لغرض تخفيض قيمة المبيعات وتقليل مبلغ الضريبة	تدقيق مستندي ودراسة نظم التكاليف والإنتاج والبيع	فرض عقوبة بدفع مثلي الضريبة وفق قانون ضريبة الدخل العراقي	400,057	4,061,763	3,661,706

ومن الجدول أعلاه يتضح الآتي:

- 1- ساهم التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي باستخدام أسلوب التدقيق الشامل والاختباري ودراسة الأنظمة المحاسبية للشركات محل الفحص.
- 2- بعد انتهاء عمليات الفحص واكتشاف التهرب الضريبي في الحالة (1) و(3) قام قسم التدقيق والفحص الضريبي بفرض عقوبات ضريبية بدفع مثلي الضريبة على الشركات التي قامت بالتحايل في تخفيض مبلغ الضريبة لغرض الحد من عملية التهرب



بوعكاز , سميرة 2015"مساهمة فعالية التدقيق الجنائي في الحد من التهرب الضريبي". دراسة حالة  
بمديرية البضرائب مصلحة الابحاث والمراجعات بسكرة / الجزائر.

العدي, ابراهيم 2015" أثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي " , مجلة جامعة دمشق للعلوم  
الاقتصادية والقانونية, المجلد 31 و العدد الاول .

الدالي, سليمان " دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي", دراسة ميدانية في  
مديريات المال محافظة اللاذقية .

### المصادر الاجنبية

Irena, Macerinskien, & Dalia, Daujotait. 2014 development  
Performance Audit In Public sector, Vilnius, Lithuania  
Technical University,

Bailey, James 2015, Tax Investigation Secrets Revealed, British  
Library, England.

Irena, Macerinskien, & Dalia, Daujotait 2000. development  
Performance Audit In Public sector, Vilnius, Lithuania  
Technical University,.

Bailey, James 2013, Tax Investigation Secrets Revealed, British  
Library, England,

### المواقع الالكترونية

[www.nazaha.iq/Iraq](http://www.nazaha.iq/Iraq) Comission on Public Integrity

[www.Jasnet.pi-jastrzebaki](http://www.Jasnet.pi-jastrzebaki)

### المصادر

#### المصادر العربية:

#### اولا: الكتب

الشافعي, جلال 2006 , مبادئ المحاسبة الضريبية.

الكمي, 2008. جبار محمد, التدقيق والفحص الضريبي, الطبعة الثانية, مكتب الكرار, بغداد.

عطا, محمد حامد 2002, الفحص الضريبي علما وعملا, دار الطباعة الحرة, الإسكندرية , .

رمضان, إساعيل خليل, 2000 المحاسبة الضريبية ,كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد,

#### ثانيا : النوريات والرسائل والاطارح:

أحمد, منى عبد الفتاح 2014, أثر حوكمة الشركات في مخاطر الضريبة, بحث دبلوم عالي معادل  
للماجستير في الضرائب, المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية, جامعة بغداد..

السامرائي, يسرى ممدى و العبيدي 2012, زهرة خضير, تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل  
معالجته في النظام الضريبي العراقي, بحث منشور في مجلة جامعة الاتبار للعلوم الاقتصادية  
والإدارية , مجلد 4 عدد 9 لسنة.

العبيدي, عماد توفيق محمد, 2010. الفحص الضريبي على الدخل لتحقيق وعاء مقبول في ضوء  
تمسك المكلفين بحساباتهم, رسالة دبلوم عالي معادل للماجستير, المعهد العالي للدراسات  
المحاسبية والمالية, جامعة بغداد.

أبو سمهانة, نيفين عبد الله, 2006 . مجالات استخدام المراجعة التحليلية في تخطيط وأداء عملية  
المراجعة, رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل, الجامعة الإسلامية, غزة .

جدعان, فرقد فيصل, 2016 دور جودة التدقيق الخارجي في زيادة فاعلية عملية الفحص  
الضريبي, مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية, العدد الأول, جامعة المثنى.

حوسو, محمود الذيب 2000"التدقيق لأغراض الضريبة"رسالة ماجستير في المنازعات  
الضريبية, جامعة النجاح الوطنية كلية الدراسات العليا, فلسطين.

خليل, عطا الله, العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في المكاتب الأردنية في ضوء معيار  
الأهمية النسبية-دراسة ميدانية, مجلة جامعة دمشق-العدد الثاني.

شرف, سمير والعريدي, عدنان والحطيب, ناصر, 2007 توثيق إجراءات الفحص الضريبي من  
منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة, دراسة تطبيقية على دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في  
وزارة المالية الأردن, مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية - سلسلة العلوم  
الاقتصادية والقانونية - المجلد (29) العدد (2).

محمد, عماد توفيق ومحمد, ايمان شاكر "الفحص الضريبي على الدخل لتحقيق وعاء مقبول في ضوء  
تمسك المكلفين بحساباتهم/دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب" منشور على الموقع

[www.Jas.net](http://www.Jas.net).

كمال, محمد عامر و الشياح, عبد الأمير عبد الحسين, 2016 استخدام تحليل الانحدار كأجراء  
تحليلي لغرض المساعدة في اتخاذ القرارات في التدقيق الضريبي, مجلة الدراسات المحاسبية  
والمالية المجلد الحادي عشر, العدد 35 الفصل الثاني, المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية  
جامعة بغداد.