



NEAR EAST UNIVERSITY
INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES
BANKING AND ACCOUNTING PROGRAMS

**IMPROVING THE QUALITY OF THE TAX EXAMINATION PROCESS USING
INTERNATIONAL STANDARDS IN REDUCING TAX EVASION, A FIELD STUDY IN
THE GENERAL AUTHORITY FOR TAXES**

BRIAR KHALEEL IBRAHIM

MASTER'S THESIS

NICOSIA
2023



جامعة الشرق الأدنى
معهد الدراسات العليا
كلية العلوم الاقتصادية والادارية / قسم المالية و المحاسبة

تحسين جودة عملية الفحص الضريبي باستخدام المعايير الدولية في الحد تهرب الضريبي دراسة ميدانية في
الهيئة العامة للضرائب

بريار خليل ابراهيم

رسالة ماجستير

**IMPROVING THE QUALITY OF THE TAX EXAMINATION PROCESS USING
INTERNATIONAL STANDARDS IN REDUCING TAX EVASION, A FIELD STUDY IN
THE GENERAL AUTHORITY FOR TAXES**

BRIAR KHALEEL IBRAHIM

**NEAR EAST UNIVERSITY
INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES
BANKING AND ACCOUNTING PROGRAMS**

MASTER'S THESIS

SUPERVISOR

ASSIST. PROF. DR. RAMYAR REZGAR AHMED

**NICOSIA
2023**

تحسين جودة عملية الفحص الضريبي باستخدام المعايير الدولية في الحد تهرب الضريبي دراسة ميدانية في
الهيئة العامة للضرائب

بريار خليل ابراهيم

جامعة الشرق الأدنى
معهد الدراسات العليا
كلية العلوم الاقتصادية والادارية / قسم المالية و المحاسبة

رسالة ماجستير

بإشراف

الاستاذ المساعد الدكتور راميار زكار احمد

ACCEPTANCE/APPROVAL

We as the jury members certify the "Improving the quality of the tax examination process using international standards in reducing tax evasion, a field study in the General Authority for Taxes" prepared by "Briar Khaleel Ibrahim" defended on 26 /01/ 2023 has been found satisfactory for the award of degree of Master

JURY MEMBERS



Assist. Prof. Dr. Ranyar Rezzar Ahmed (Supervisor)
Near East University

Faculty of Economic and Administrative Science, Banking and Accounting Department



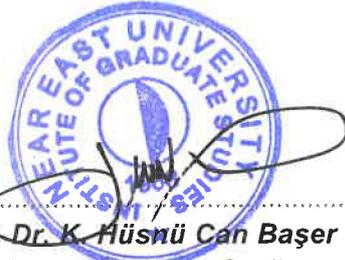
Prof. Dr. Khairi Ali Auso Ali (Head of Jury)
Near East University

Faculty of Economic and Administrative Science, Business Administration Department



Assist. Prof. Dr. Dildar Haydar Ahmed
Near East University

Faculty of Economic and Administrative Science, Economics Department

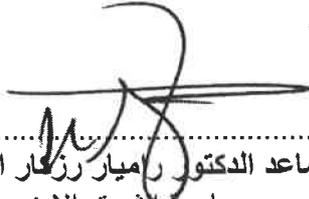


Prof. Dr. K. Hüsnü Can Başer
Institute of Graduate Studies
Director

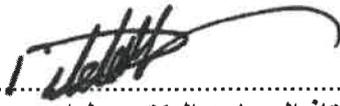
قرار لجنة المناقشة

نحن كأعضاء لجنة مناقشة طالب الماجستير بريار خليل ابراهيم في رسالته الموسومة بـ " تحسين جودة عملية الفحص الضريبي باستخدام المعايير الدولية في الحد تهرب الضريبي دراسة ميدانية في الهيئة العامة للضرائب" نشهد بأننا اطلعنا على الرسالة وناقشنا الطالب في محتوياتها بتاريخ 2023/01/26، ونشهد بأنها جديرة لنيل درجة الماجستير

أعضاء لجنة المناقشة


.....
الاستاذ المساعد الدكتور راميار رزقار احمد (المشرف)
جامعة الشرق الادنى
كلية العلوم الاقتصادية والادارية، قسم المالية والمحاسبة


.....
الاستاذ الدكتور خيرى علي اوسو علي (رئيس لجنة المناقشة)
جامعة الشرق الادنى
كلية العلوم الاقتصادية والادارية، قسم إدارة الأعمال


.....
الاستاذ المساعد الدكتور دلدار حيدر احمد
جامعة الشرق الادنى
كلية العلوم الاقتصادية والادارية، قسم الاقتصاد


.....
الاستاذ الدكتور ك. حسن جان باشير
معهد الدراسات العليا
المدير



DECLARATION

I'm **Briar Khaleel Ibrahim**; hereby declare that this dissertation entitled "**Improving the quality of the tax examination process using international standards in reducing tax evasion, a field study in the General Authority for Taxes**", been prepared myself under the guidance and supervision of **Assist. Prof. Dr. Ramyar Rezgar Ahmed**, in partial fulfilment of the Near East University, Graduate School of Social Sciences regulations and does not to the best of my knowledge breach and Law of Copyrights and has been tested for plagiarism and a copy of the result can be found in the Thesis.

This Thesis is my own work. The responsibility of all claims, ideas, comments and suggestions contained in this thesis as well as translations belongs to the author. Under no circumstances or conditions does The Graduate School of Social Sciences to which the author affiliates do not bear the content and scientific responsibility of the thesis. All responsibilities for the work performed and published belong to the author.

- The full extent of my thesis can be accesible from anywhere.
- My thesis can only be accesible from the Near East University.
- My thesis cannot be accesible for (2) two years. If I do not apply for extention at the end of this period, the full extent of my thesis will be accesible from anywhere.

Date:

Signature

Briar Khaleel Ibrahim

الاعلان

أنا بريار خليل ابراهيم، أعلن بأن رسالتي الماجستير بعنوان “ تحسين جودة عملية الفحص الضريبي باستخدام المعايير الدولية في الحد تهرب الضريبي دراسة ميدانية في الهيئة العامة للضرائب” كانت تحت إشراف وتوجيهات الاستاذ المساعد الدكتور راميار رزكار احمد، ولقد أعددتها بنفسى تماماً، وكل اقتباس كان مقيداً بموجب الالتزامات والقواعد المتبعة في كتابة الرسالة في معهد العلوم الاجتماعية. أؤكد بأنني أسمح بوجود النسخ الورقية والإلكترونية لرسالتي في محفوظات معهد العلوم الاجتماعية بجامعة الشرق الأدنى.

هذه الرسالة هي من عملي الخاص، وأتحمل مسؤولية كل الادعاءات والأفكار والتعليقات والاقتراحات والنصوص المترجمة في هذه الرسالة هي مسؤولية المؤلف. معهد العلوم الاجتماعية الذي أنتمي إليه ليس له أي تبعية أو مسؤولية علمية تحت أي ظرف من الظروف، جميع مسؤوليات المصنفات المنشورة المنشورة تخصني كمؤلف.

- المحتوى الكامل لرسالتي يمكن الوصول اليها من أي مكان.
- رسالتي يمكن الوصول اليها فقط من جامعة الشرق الأدنى.
- لا يمكن أن تكون رسالتي قابلة للوصول اليها لمدة عامين (2). إذا لم أتقدم بطلب للحصول على الامتداد في نهاية هذه الفترة، فسيكون المحتوى الكامل لرسالتي مسموح الوصول اليها من أي مكان.

التاريخ:

التوقيع

بريار خليل ابراهيم

ACKNOWLEDGEMENTS

Thanks, and praise to God Almighty first for the blessing of patience and the ability to accomplish the work, so praise be to God for these blessings, and I extend my thanks and appreciation to Assistant Professor Dr. Ramyar Rizgar Ahmed, who kindly supervised this thesis, and for all the support, guidance and guidance he gave me to complete this Working on what it is, has the highest expressions of praise and appreciation. I also extend my thanks and appreciation to the dear professors who spared no effort in supporting us to continue the study and had help in that, and I extend my thanks and appreciation to the Near East University for giving me the opportunity to study a master's degree, and I also thank Dr. Kawar Mousa the coordinator of the Arabic section for his valuable efforts. I also extend my thanks and appreciation to everyone who contributed to following up my work at the study stage.

شكر وتقدير

الشكر والثناء لله عز وجل اولا على نعمة الصبر والقدرة على انجاز العمل، فله الحمد على هذه النعم، واتقدم بالشكر والتقدير الى الاستاذ المساعد الدكتور راميار رزكار احمد الذي تفضل بإشرافه على هذه الرسالة، ولكل ما قدمه لي من دعم وتوجيه وارشاد لإتمام هذا العمل على ما هو عليه فله أسمى عبارات الثناء والتقدير، كما اتقدم بالشكر والتقدير الى الأساتذة الاعزاء الذين لم يدخروا جهدا في مساندتنا لمواصلة الدراسة وكان لهم العون في ذلك ، واتقدم بالشكر والتقدير الى جامعة الشرق الادنى لإتاحة الفرصة لي في دراسة الماجستير، كما اشكر دكتور. كاوار موسى منسق القسم العربي على جهوده القيمة ، كما اتقدم بالشكر والتقدير الى كل من ساهم في متابعة عملي عند مرحلة الدراسة.

ABSTRACT

Improving the quality of the tax examination process using international standards in reducing tax evasion, a field study in the General Authority for Taxes

That any tax reform cannot be done only after identifying the most important problems and finding the appropriate treatment, and the problem of evasion of income taxpayers in Iraq and its continuity in a large and large way is the most important problem to be addressed, and this research aims to address the problem of weak effectiveness and efficiency of the tax examination process and its lack of a specific mechanism And documented that contribute to planning and directing the examination work according to specific criteria, and to ensure that the quality of the tax examination process is controlled, several methods have been used to collect and analyze data to see the progress of the tax examination process that takes place in the General Authority for Taxes and to identify deficiencies in the tax information system and discuss the problems facing Tax administration as a problem of poor data provided by the taxpayer in his tax return, the proportionality between the number of examiners and the number of tax files, and the possibility of eliminating the problem of not having enough time to complete the examination process in a way that prioritizes the quality of performance to avoid early termination of the tax examination process, in addition to that the low degree of trust among the taxpayers community He clarified the General Authority for Taxes due to the tax administration's adoption of the office examination method that is concerned with quantity, which resulted in an increase in the volume of tax evasion and the emergence of many deficiencies in the examination process. Which requires highlighting these factors through the questionnaire form that was distributed to the

stakeholders of each of the taxpayer and the income tax assessors in the General Authority for Taxes to find out their opinions about the extent of the impact of internal and external environmental factors on evasion. Therefore, the study focused on the importance and quality of inputs that help to Increasing the efficiency of performance and reducing the completion time in a way that leads to maximizing the value of the outputs by using the entrance of the process that begins in its early stages from the taxpayer who prepares his financial statements to the auditor who audits them and confirms the result of the taxpayer's work to reach the General Tax Authority as a supervisory authority to verify the validity of what was stated in the declaration Tax / At the end of the research, the researchers reached the severity of the results, the most important of which is the weakness of the value of the information provided by the taxpayer to the General Authority for Taxes, which is included in the tax declaration, which negatively affects the progress of the tax examination process, and the different classification of accounting data in the books and records kept by one taxpayer and another, and not including information that contributes to taxation. Controlling the quality of the tax examination process, and the research recommends that the General Tax Authority unify tax information (purchase lists, sale lists) and include information and data that make the tax examination process have the ability to achieve the goals of the tax accounting system in limiting taxpayers who are subject to tax and identifying the sources of income of taxpayers and measuring them properly Equitable to achieve the tax debt (tax assessment), collection and collection.

Keywords: Taxes - international standards - financial reports - tax evasion - accountant - his financial statements.

ÖZ

Mali raporların kalitesini iyileştirmede modern iç denetim eğilimlerinin rolü (Irak'ta faaliyet gösteren bankalardan oluşan bir örneklem üzerinde bir saha çalışması)

Herhangi bir vergi reformunun ancak en önemli sorunlar tespit edildikten ve uygun tedaviler bulunduktan sonra yapılamayacağı ve Irak'ta gelir vergisi mükelleflerinin vergi kaçırma sorunu ve bunun geniş ve büyük ölçüde sürekliliği ele alınması gereken en önemli sorundur ve Bu araştırma, vergi inceleme sürecinin etkinliğinin ve verimliliğinin zayıf olması sorununu ele almayı ve inceleme çalışmasının belirli kriterlere göre planlanmasına ve yönlendirilmesine katkıda bulunan belirli bir mekanizma ve belgelenmemesini ve vergi incelemesinin kalitesinin sağlanmasını amaçlamaktadır. Vergi Genel Müdürlüğü'nde gerçekleşen vergi inceleme sürecinin ilerleyişini görmek, vergi bilgi sistemindeki eksiklikleri tespit etmek ve vergi idaresinin bir bütün olarak karşı karşıya olduğu sorunları tartışmak amacıyla veri toplamak ve analiz etmek için çeşitli yöntemler kullanılmıştır. mükellefin vergi beyannamesinde verdiği yetersiz veri sorunu, inceleme yapan kişi sayısı ile vergi dosyası sayısı arasındaki orantılılık ve inceleme sürecini önceliklendirecek şekilde tamamlamak için yeterli zamanın olmaması sorununu ortadan kaldırma olasılığı performans kalitesi, vergi inceleme sürecinin erken sonlandırılmasını önlemek için, buna ek olarak, mükellefler topluluğunun güven derecesinin düşük olması Vergi idaresinin miktarla ilgili ofis inceleme yöntemini benimsemesi nedeniyle Vergi Genel Otoritesine açıklık getirdi, bu da vergi kaçakçılığının hacminin artmasına ve inceleme sürecinde birçok eksikliğin ortaya çıkmasına neden olmuştur. İç ve dış çevresel faktörlerin kaçakçılığa etkisinin boyutuna ilişkin görüşlerini öğrenmek için Vergi Genel Müdürlüğü'ndeki gelir vergisi değerlendiricilerine ve her bir vergi mükellefinin paydaşlarına dağıtılan anket formu aracılığıyla bu faktörlerin vurgulanmasını gerektirir. Bu nedenle çalışma, erken başlayan sürecin girişini kullanarak çıktıların değerini en üst düzeye çıkarmaya yol açacak şekilde performansın verimliliğini artırmaya ve tamamlanma süresini azaltmaya yardımcı olan girdilerin önemi ve kalitesine odaklanmıştır. mali tablolarını hazırlayan mükelleften, bunları denetleyen ve mükellefin yaptığı işin sonucunu teyit eden denetçiye kadar geçen aşamalar, beyannamede

belirtilenlerin geçerliliğini doğrulamak için denetim makamı olarak Genel Vergi Dairesine ulaşma Vergi / Sonunda Araştırmanın, araştırmacıların ulaştığı sonuçların ciddiyeti, bunlardan en önemlisi, mükellefin Vergi Genel Müdürlüğü'ne sunduğu ve vergi beyannamesinde yer alan ve ilerlemeyi olumsuz etkileyen bilgilerin değerinin zayıflığıdır. vergi inceleme sürecinin ve vergilendirmeye katkı sağlayan bilgileri içermeyen ve bir mükellefin diğerinin tuttuğu defter ve kayıtlardaki muhasebe verilerinin farklı sınıflandırılması Vergi inceleme sürecinin kalitesinin kontrol edilmesi ve araştırmanın Genel Vergi Dairesi, vergi bilgilerini (alış listeleri, satış listeleri) birleştirmek ve vergi inceleme sürecini, vergiye tabi mükelleflerin sınırlandırılması ve gelir kaynaklarının belirlenmesinde vergi muhasebesi sisteminin amaçlarına ulaşma kabiliyetine sahip hale getiren bilgi ve verileri içerir. mükellefler ve bunları doğru bir şekilde ölçmek Vergi borcunu (vergi tahakkuku), tahsilatını ve tahsilatını gerçekleştirmek için hakkaniyete uygun.

Anahtar Kelimeler: Vergiler - uluslararası standartlar - mali raporlar - vergi kaçakçılığı - muhasebeci - mali tabloları.

ملخص

تحسين جودة عملية الفحص الضريبي باستخدام المعايير الدولية في الحد تهرب الضريبي دراسة ميدانية في الهيئة العامة للضرائب

أن أي إصلاح ضريبي لا يمكن أن يتم إلا بعد إن تحدد أهم مشاكله وإيجاد العلاج المناسب وتعتبر مشكلة تهرب مكلفي ضريبة الدخل في العراق واستمرارها بصورة واسعة وكبيرة اهم المشاكل الواجب معالجتها وهذا يهدف هذا البحث إلى معالجة مشكلة ضعف فاعلية وكفاءة عملية الفحص الضريبي وافتقاره إلى وجود آلية محددة وموثقة تسهم في تخطيط وتوجيه أعمال الفحص على وفق معايير محددة، ولضمان ضبط جودة عملية الفحص الضريبي فقد تم استخدام عدة أساليب لجمع وتحليل البيانات للإطلاع على سير عملية الفحص الضريبي التي تجري في الهيئة العامة للضرائب والتعرف على نواحي القصور في نظام المعلومات الضريبي ومناقشة المشاكل التي تواجه الإدارة الضريبية كمشكلة ضعف البيانات التي يقدمها المكلف في إقراره الضريبي والتناسب بين عدد الفاحصين وعدد الملفات الضريبية وإمكانية القضاء على مشكلة عدم تيسر الوقت الكافي لإنجاز عملية الفحص بالشكل الذي يجعل الأولوية لجودة الأداء لتلافي الإنهاء المبكر لعملية الفحص الضريبي أضف إلى ذلك انخفاض درجة الثقة بين مجتمع المكلفين وبين الهيئة العامة للضرائب بسبب تبني الإدارة الضريبية أسلوب الفحص المكتبي الذي يهتم بالكم مما ترتب عليه زيادة حجم التهرب الضريبي وظهور الكثير من أوجه القصور في عملية الفحص. مما يتطلب تسليط الضوء على تلك العوامل من خلال استمارة الاستبيان التي تم توزيعها الى أصحاب العلاقة لكل من المكلف ومخمني ضريبة الدخل في الهيئة العامة للضرائب لمعرفة أرائهم حول مدى تأثير عوامل البيئة الداخلية والخارجية في التهرب لذلك فقد قامت الدراسة بالتركيز على أهمية وجودة المدخلات التي تساعد على زيادة كفاءة الأداء وتخفيض وقت الانجاز بالشكل الذي يؤدي إلى تعظيم قيمة المخرجات باستخدام مدخل العملية التي تبدأ مراحلها الأولى من المكلف الذي يعد بياناته المالية إلى مراقب الحسابات الذي يقوم بتدقيقها وتأكيد نتيجة أعمال المكلف وصولاً إلى الهيئة العامة للضرائب كجهة رقابية للتحقق من صحة ما جاء في الإقرار الضريبي/ في نهاية بحث توصل الباحث من حدة نتائج انهماكها ضعف قيمة المعلومات التي يقدمها المكلف إلى الهيئة العامة للضرائب والتي يتضمنها الأقرار الضريبي مما يؤثر سلباً على سير عملية الفحص الضريبي وأختلاف تبويب البيانات المحاسبية في الدفاتر والسجلات التي يمسكها مكلف وآخر وعدم تضمينها المعلومات التي تسهم في ضبط جودة عملية الفحص الضريبي، و يوصي البحث على الهيئة العامة للضرائب توحيد المعلومات الضريبية (قوائم الشراء ، قوائم البيع) وتضمينها معلومات وبيانات تجعل من عملية الفحص الضريبي لها القدرة على تحقيق أهداف نظام التحاسب الضريبي في حصر المكلفين الخاضعين للضريبة وتحديد مصادر دخل المكلفين وقياسها بشكل منصف لتحقيق دين الضريبة (ربط الضريبة) وجبايتها وتحصيلها.

الكلمات المفتاحية: الضرائب – المعايير الدولية – التقارير المالية– تهرب الضريبي – المحاسب – بياناته المالية.

قائمة المحتويات

.....	قرار لجنة المناقشة
iv	شكر وتقدير
v	ABSTRACT
vii	ÖZ
ix	ملخص
x	قائمة المحتويات
xv	قائمة الجداول
xvi	قائمة الاشكال
1	المقدمة
2	الفصل الأول
2	منهجية البحث ودراسات سابقة
2	1.1 مشكلة البحث
2	1.1.1 المشكلة العامة
3	2.1.1 فرضية البحث
4	3.1.1 أهمية البحث
4	4.1.1 أهداف البحث
4	5.1.1 منهج البحث
5	6.1.1 حدود البحث
5	2.1 دراسات سابقة
5	1.2.1 الدراسات والبحوث المتعلقة بالفحص الضريبي
9	2.2.1 الدراسات المتعلقة في مجال موضوع التهرب الضريبي
11	الفصل الثاني
11	الفحص الضريبي والتهرب الضريبي

11	1.2 الفحص الضريبي إجراءاته وأساليبه
11	1.1.2 تحسين جودة عملية الفحص الضريبي
11	1.1.1.2 مفهوم التحسين
12	2.1.2 مداخل التحسين المستمر
15	3.1.2 أهداف التحسين المستمر
16	4.1.2 متطلبات التحسين المستمر
17	5.1.2 خطوات التحسين المستمر للعملية
20	6.1.2 نماذج تطبيق التحسين المستمر
22	2.2 مفهوم الفحص الضريبي
24	1.2.2 أهداف الفحص الضريبي
26	2.2.2 أساليب الفحص الضريبي
27	1.2.2.2 التقدير الذاتي
37	2.2.2.2 التمهيد للفحص الضريبي
37	3.2.2.2 الأعداد للفحص الضريبي
38	4.2.2.2 انتقال الفاحص الضريبي إلى مقر المكاف لإجراء الفحص
39	3.2.2 التقدير بواسطة الإدارة الضريبية
42	4.2.2 مفهوم التهرب الضريبي وصوره
42	1.4.2.2 مفهوم التهرب الضريبي
43	2.4.2.2 التهرب الضريبي وغسيل الاموال
44	5.2.2 مفهوم نقل العبء الضريبي
45	6.2.2 مفهوم التهريب
47	3.2 صور التهرب الضريبي
47	1.3.2 بموجب معيار المشروعية تصنف التهرب إلى التهرب المشروع والتهرب غير المشروع
47	1.1.3.2 التهرب المشروع
48	2.1.3.2 التهرب غير المشروع
48	2.3.2 بموجب معيار الحجم تصنف التهرب إلى التهرب الكلي والتهرب الجزئي
49	3.3.2 بموجب معيار الإقليمية تصنف التهرب الدولي والتهرب الداخلي

51	Quality management system	نظام إدارة الجودة	4.2
51	General requirements	متطلبات عامة	1.4.2
52	Documentation requirements	متطلبات التوثيق	2.4.2
52	General	عام	1.2.4.2
52	Quality manual	دليل الجودة	2.2.4.2
53	Control of documents	ضبط الوثائق	3.2.4.2
53	Control of records	ضبط السجلات	4.2.4.2
53	Management responsibility	مسؤولية الإدارة	5.2
53	Management commitment	التزام الإدارة	1.5.2
54	Customer focus	التركيز على الزبون	2.5.2
54	Quality policy	سياسة الجودة	3.5.2
54	Planning	التخطيط	4.5.2
55	المسؤولية والصلاحيات والاتصال		6.2
55	Management representative	ممثل الإدارة	1.6.2
55	Internal communication	الاتصال الداخلي	2.6.2
55	Management review	مراجعة الإدارة	3.6.2
56	Resource management	إدارة الموارد	7.2
56	Provision of resources	توفير الموارد	1.7.2
56	Human resources	الموارد البشرية	1.1.7.2
56	الكفاءة والتدريب والتوعية		2.1.7.2
57	Infrastructure	البنية التحتية	2.7.2
57	Work environment	بيئة العمل	3.7.2
57	Product realization	تحقيق المنتج	8.2
57	التخطيط لتحقيق المنتج		1.8.2
58	Customer – related processes	العمليات ذات العلاقة بالزبون	2.8.2
59	Design and development planning	تصميم وتطوير التخطيط	3.8.2
59	تخطيط التطوير والتصميم		1.3.8.2

60	2.3.8.2 مدخلات التطوير والتصميم
60	4.8.2 مخرجات التصميم والتطوير
61	1.4.8.2 مراجعة التصميم والتطوير Design and development review
61	2.4.8.2 التحقق من التصميم والتطوير Design and development verification
61	3.4.8.2 إقرار صلاحية التصميم والتطوير
61	4.4.8.2 ضبط تغييرات التصميم والتطوير
61	5.8.2 الشراء Purchasing
62	6.8.2 الإنتاج وتقديم الخدمة
64	7.8.2 ضبط أجهزة المراقبة والقياس

65 الفصل الثالث

65 القياس والتحليل والتحسين

65	1.3 عام General
65	1.1.3 القياس والمراقبة Monitoring and measurement
66	2.1.3 التحكم في المنتج غير المطابق
67	2.3 تحليل البيانات Analysis of data
67	1.2.3 التحسين Improvement

69 الفصل الرابع

69 عوامل التهرب الضريبي لمكلفي ضريبة الدخل في العراق

69	1.4 مصادر المعلومات التي أستندت عليها الدراسة
69	1.1.4 عينة البحث
75	2.1.4 المعلومات المهنية للمنصب الوظيفي مخمن اقدم
78	2.4 محاور معلومات استمارة الاستبانة
78	1.2.4 فئات درجة الموافقة
79	2.2.4 التحليل الوصفي لمتغير معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل)
81	3.2.4 القوائم المالية

82	4.2.4 التحاسب الضريبي.....
85	3.4 اختبار فرضيات الدراسة.....
85	1.3.4 اختبار علاقة الارتباط بين متغيرات الدراسة.....
88	2.3.4 بناء أنموذج المعادلات الهيكلية لاختبار فرضيات التأثير المباشر.....
101	الخاتمة:.....
104	المصادر و المراجع.....
111	تقرير الانتحال.....

قائمة الجداول

- جدول 1: الاستبانات الموزعة والمعادة البيان 56
- جدول 2: مقياس درجة الموافقة درجة الموافقة 58
- جدول 3: معامل ارتباط بين كل عبارة من عبارات الفرضية الأولى بالمجموع الكلي 60
- جدول 4: معامل ارتباط بين كل عبارة من عبارات الفرضية الثانية بالمجموع الكلي 61
- جدول 5: معامل ارتباط بين كل عبارة من عبارات الفرضية الثالثة بالمجموع الكلي 61
- جدول 6: معامل ارتباط محاور الدراسة بالمجموع الكلي 62
- جدول 7: نتائج اختبار الثبات لمحاور الدراسة 63
- جدول 8: نتائج اختبار ألفا كرنباخ لمقياس محاور فروض الدراسة 64
- جدول 9: نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمقياس محاور فروض الدراسة 65
- جدول 10: التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير العمر 67
- جدول 11: التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي 67
- جدول 12: التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير المسمى الوظيفي 68
- جدول 13: التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير سنوات الخبرة 69
- جدول 14: التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الأولى 70
- جدول 15: التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات محور الفرضية الأولى 72
- جدول 16: اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق العبارات محور فرضية الدراسة الأولى 74
- جدول 17: التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الثانية 76

قائمة الاشكال

- الشكل توضيحي 1: أنموذج الدراسة المتغير المستقل 4
- الشكل توضيحي 2: يوضح الوضع التنظيمي الأمثل لوحدة التدقيق الداخلية 20

المقدمة

يعد نظام إدارة الجودة من المفاهيم الإدارية التي تهدف إلى تحسين وتطوير الأداء وبصفة مستمرة، وأسلوب العمليات في تحقيق الأهداف بتصميم نموذج العملية والذي يمكن من خلاله تتبع دورتين رئيسيتين إحداهما أفقية تعمل على تقييم الحاجات ورغبات الجهات المستفيدة للتواصل مع تغييرات حاجاتهم ورغباتهم ومحاولة تحقيق رضاهم باستمرار ، أما الثانية فهي عمودية تعمل على مراجعة العمليات وتحليلها والبحث عن الوسائل والطرق الكفيلة لتحسين مستوى الأداء وتقليل وقت الإنجاز والاستغناء عن المهام والوظائف التي لا تضيف قيمة . لتخفيض التكلفة ورفع مستوى الجودة والتي تتعلق بمنظور العميل وتوقعاته وذلك بمقارنة الأداء الفعلي للمنتج أو الخدمة مع التوقعات المرجوة من المنتج أو الخدمة.

يعرف التهرب الضريبي في مفهومه الشائع لدى رجال القانون والمالية العامة بأنه اتجاه المكلف نحو الفرار من الضريبة المقررة قانوناً على أنشطته أو تصرفاته التي مارسها فعلاً" ، فهو محاولة المكلف التخلص من الضريبة بعد تحقق الواقعة المنشئة للضريبة ، وأبسط صور التهرب الضريبي أن يقوم المكلف بإخفاء كل أو بعض عناصر المادة الخاضعة للضريبة ويكون التهرب الضريبي بذلك غير مشروع أي محرم قانوناً" لما ينتج عنه من تسرب في الحصيلة الضريبية ، أي ضياع لحقوق الخزينه العامة .

هذا فضلاً عن أثر التهرب المباشر والملموس في ضمور فاعلية سياسة المشرع في توجيه الاقتصاد الوجهه الصحيحة التي تنأى به عن دوامة التضخم الخطرة او اثار الكساد المعيقه للسياسة التنموية للدولة . ولايختلف العراق عن باقي الدول من وجود هذه الظاهرة ،فقد ادت الظروف التي شهدها خلال سنوات الحصار الى عدم استقرار الاقتصاد العراقي وضعف الضرائب في تمويل الموازنه العامه واستمرار اعتمادها على الايرادات الناجمه عن صادرات النفط لتغطية نفقاتها مما جعل العبء الضريبي على المكلفين ضئيلاً" وغير محسوس ، وهذا يحمل واضعي السياسات الضريبية مسؤوليات اضافية من اجل تفعيل مساهمتها في مواجهة التغييرات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي يمر بها العراق .

الفصل الأول

منهجية البحث ودراسات سابقة

1.1 مشكلة البحث

يُمكن النظر الى عملية التحاسب الضريبي بوصفها عملية فنية منظمة يتم عن طريقها قياس الربح الخاضع للضريبة عن طريق تلقي الإقرارات الضريبية من الوحدات الإقتصادية المعنية و فحصها و التأكد من سلامتها ، عبر الاطلاع على السجلات و الدفاتر و المستندات المؤيدة للعمليات التي قامت بها الشركات خلال الفترة محل الفحص، و التأكد من تطبيق القوانين و التشريعات الضريبية و في هذا الصدد قد تتجسد مشكلة ترتبط بمضامين احتساب ضرائب الدخل للتعبير عن أحد اهم انواع الضرائب المعاصرة ، و تزداد أهمية هذا النوع من الضرائب في الدول المتقدمة بصفة خاصة كما تحتل أهمية بمستوى أقل في الدول النامية.

ويُمكن القول ان عملية الاحتساب لضرائب الدخل كانت و ما زالت تشغل اهتمام المختصين في كل من المجال الضريبي و المجال المحاسبي و مع دخول النظام المالي المحاسبي حيز التطبيق جعل من الضروري إعادة النظر في العلاقة بين المحاسبة و الضريبة و عليه فان المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل الخاص بالمؤسسة الضريبية تكتسب أهمية كبيرة خاصة في ظل أثر تطبيق المعيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) من جهة و بوجود القوائم المالية من جهة اخرى للوصول الى فاعلية عملية احتساب ضريبي لمكلفي الضريبة من المنظور المهني للمحاسبين و المنظور الاكاديمي.

و على وفق ما تقدم تتمثل المعضلة البحثية التي يتعرض لها هذا البحث في الإجابة عن التساؤل الرئيس الاتي : ما تأثير تطبيق معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) في تفعيل التحاسب الضريبي بوجود الدور الوسيط للقوائم المالية ؟.

1.1.1 المشكلة العامة

أن اغلب الكتابات تركز على كون عملية الفحص الضريبي هو التحقق من صحة ما أدرج في الإقرارات الضريبية تنفيذا للأحكام واللوائح الضريبية سواء ما يتعلق بالدخول الخاضعة للضريبة أو الإعفاء منها، تعد عملية الفحص الضريبي بالنسبة للإدارة الضريبية بمثابة الدرع الواقي للعمل الضريبي لكونه يعمل على الحد من حالات الفساد الإداري والتهرب الضريبي التي ترافق عملية التحاسب والتي تؤثر على كافة الأطراف)

المكلف ، الدولة ، أو أية جهة أخرى تتأثر بأعمال الدوائر الضريبية)، وتعاني الهيئة العامة للضرائب من مشكلة استمرار مكلفي ضريبة الدخل من التهرب دفع الضريبة المستحقة عليهم من خلال أتباعهم أساليب مشروعة أو غير مشروعة وذلك لوجود عوامل عديدة تؤدي الى استمرار تهربهم ، مما يؤدي هذا الى تقليل الحصيلة الضريبية وبالتالي عدم تحقيق الأهداف المتوخاة من فرض الضريبة، ويمكن تحديد مشكلة البحث بالآتي :

من واقع عملية الفحص الضريبي في الهيئة العامة للضرائب ومن خلال المعايشة الميدانية وجد الآتي:

1. ضعف آلية توثيق وظيفة الفحص الضريبي والتدقيق اللاحق لحسابات المكلفين.
2. ضعف توافر أدلة عمل تساعد على تخطيط وتوجيه أعمال الفحص على وفق معايير محددة.
3. ضعف توثيق وتحديد لإجراءات الفحص الضريبي .

2.1.1 فرضية البحث

تماشياً مع أهداف الدراسة و بهدف اختبار العلاقات الواردة في مُخططها، فقد تم اعتماد مجموعة من الفرضيات الرئيسية و الفرعية و على النحو الآتي:

أن الفرضية الأساسية التي ينطلق منها البحث " أن اغلب عوامل التهرب من ضريبة الدخل في العراق ناتجة عن ضعف في بيئة النظام الضريبي العراقي الداخلية والخارجية، ويتفرع عن الفرضية الرئيسية الأولى الفرضيات الفرعية

الفرضية الأولى: توجد علاقات ارتباط معنوية بين المتغير المستقل المتمثل المعيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) و المتغير الوسيط المتمثل بالقوائم المالية ، وبين المتغير المُعتمد المتمثل بالتحاسب الضريبي. الفرضية الثانية (يوجد تأثير معنوي مباشر للمعيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) في تفعيل التحاسب الضريبي)

الفرضية الثالثة (يوجد تأثير معنوي مباشر للمعيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) في القوائم المالية).

الفرضية الرابعة (يوجد تأثير معنوي مباشر للقوائم المالية في تفعيل التحاسب الضريبي).

الفرضية الخامسة : (يوجد أثر ذو دلالة معنوية للمعيار المحاسبية الدولي 12 (ضرائب الدخل) في تفعيل التحاسب الضريبي بوجود قوائم المالية).

3.1.1 أهمية البحث

يمثل البحث محاولة نظرية وتطبيقية لمتطلبات نظام إدارة الجودة بما يتناسب ومتطلبات المواصفة الدولية في الهيئة العامة للضرائب وتكمن أهميته في :

1. مساعدة الدوائر الضريبية في إدخال مفاهيم الجودة وأنظمة إدارتها في أعمالها .
2. توعية العاملين في المجال الضريبي بأهمية وظيفة الفحص الضريبي ودورها في تحسين رضا المكلف مما ينعكس إيجاباً على الالتزام الطوعي لهم .
3. بيان أهمية الإجراءات المقيسة والموثقة ودورها في تقليل حالات التهرب الضريبي والفساد الإداري المرافقة للعمل الضريبي .
4. مراقبة عملية التحاسب الضريبي ورسم مخطط العملية الخاصة بها ودراساتها وتحليلها للوصول إلى تحديد أماكن الفحص وكيف يتم ومن الذي يقوم بالفحص ومتى.

4.1.1 أهداف البحث :

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1. المساهمة في نشر ثقافة الجودة في العمل الضريبي وبالتالي زيادة الثقة لدى المكلفين (الزبائن) في الإعلان عن دخولهم الحقيقية لكونهم جزء من العملية.
2. تنميط إجراءات الفحص بمنهجية محددة وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات لكل طرف في عملية التحاسب الضريبي مما يساهم في التقليل من حالات الفساد الإداري والمالي إلى أدنى مستوى ممكن.
3. تحسين جودة الخدمات وتحقيق قاعدة العدالة للوصول إلى رضا الزبون من خلال أداء العمل بالطريقة الصحيحة من أول مرة ، وتخفيض التكاليف المرافقة لعملية المراجعة وإعادة العمل.

5.1.1 منهج البحث

تم اعتماد المنهج الوصفي – التحليلي، عن طريق دراسة العلاقة بين المتغيرات الرئيسية و العوامل الفرعية جميعها، و المُستمددة بياناتها من عينة البحث، و من ثم وصف الظاهرة المدروسة وصفاً كمياً و كيفياً، عبر جمع البيانات و تصنيفها و تحليلها و كشف العلاقة بين أبعادها المختلفة بهدف تفسيرها تفسيراً كافياً و الوصول إلى استنتاجات تُسهم في فهم الواقع و تشخيص أسبابه.

6.1.1 حدود البحث

1. الحدود المكانية : الحدود المكانية : تم اختيار الهيئة العامة للضرائب.
2. الحدود الزمانية : تمتد الحدود الزمانية للبحث من سنة 2023-2023
- 3-مجتمع وعينة البحث تم اختيار مجموعة من المكلفين الذين تخضع نشاطاتهم لضريبة الدخل ولقد تم توزيعهم على (11) مهنة من اصل (25) مهنة خاضعة لضريبة الدخل.

2.1 دراسات سابقة

1.2.1 الدراسات والبحوث المتعلقة بالفحص الضريبي

1. دراسة القيسي (1998) :

عنوان الدراسة : منهجية الإثبات في الرقابة المالية والتدقيق وهي أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد.

تناول الباحث فيها مشكلة يمكن التعبير عنها بوجود فجوة بين أداء التدقيق حالياً وبين توقعات المستفيدين ورضاهم عن نتائج التدقيق ويرجع الباحث السبب إلى اعتماد المدققين لإجراءات وأساليب تتعارض مع المتغيرات الحديثة للتوصل إلى أهداف التدقيق الحديث ...

ويسعى الباحث إلى تحقيق هدف يتمثل في إحراز فهم أفضل للتدقيق من الناحية النظرية والتطبيقية لمساعدة المدققين في فهم طبيعة المهمة التي يؤديونها والمتمثل باقتراح نموذج لمنهجية الإثبات في التدقيق للوصول إلى أهداف التدقيق بطريقة أكثر كفاءة و منطقية .

هذا وقد توصل إلى ما يلي :

- أ. إن الهدف من الإثبات في التدقيق غالباً هو التوصل إلى يقين معقول أو مقنع وليس الإثبات المطلق.
- ب. يجب أن تتوافر في إثباتات التدقيق خاصيتان : كافية وكفاءة .
- ج. المعنى الفني لكلمة التدقيق هو الفحص والمراجعة المنهجية أو الفحص لغرض التحقق.
- د. إن حقبة التدقيق الشامل تحتوي على أنواع التدقيق وهي التدقيق المالي الاعتيادي الذي يحتوي على التدقيق المحاسبي وتدقيق المشروعية.

هـ. إن التدقيق هو نشاط بحثي منهجي يعتمد الطريقة العلمية في أداءه.

مدى الاستفادة من الدراسة :

إن الفرضية الأساس التي قام عليها البحث هي إمكانية استخدام المنهجية العلمية في التدقيق لرفع مستوى الأداء وإن المنهجية التي اقترحها الباحث تهدف إلى توظيف النظرية العامة للنظم في أعمال التدقيق وبالتالي تحقيق جودة في المعلومات المحاسبية أي مخرجات محاسبية تتصف بالشفافية والمصدقية تساعد في بناء نظام إدارة الجودة والذي يركز على أداء العمل بالشكل الصحيح وهو في مرحله الأولى.

2. دراسة الدوغجي (2006) :

عنوان الدراسة : أهمية مراعاة بعض المفاهيم السلوكية و الالتزام بالمبادئ المحاسبية لزيادة فاعلية عملية الفحص الضريبي. بحث منشور في مجلة الدراسات المحاسبية والمالية في 3 / 8 / 2008.

أنطلق البحث من مشكلة أساس في أن العديد من المخمنين و المدققين العاملين لدى الإدارة الضريبية غير ملمين بالمفاهيم السلوكية و الجوانب النظرية و المحاسبية مما ينعكس ذلك على معالجة القوائم المالية للمكلفين.

وقد توصل الباحث إلى ما يلي :

- ضعف الثقة و المصدقية بصدق و عدالة القوائم المالية المقدمة إلى السلطة المالية من قبل المكلف .
- أغلب المخمنين العاملين في الهيئة العامة للضرائب و فروعها ليس لديهم تخصص محاسبي وبالتالي عدم الإلمام الكافي بالمبادئ والفروض المحاسبية فضلا عن قانون ضريبة الدخل والتعليمات الضريبية .
- أن تفهم الفاحص الضريبي للسلوك الإنساني يضاعف فرص النجاح أمامه للتحاسب الضريبي مع المكلفين و بشكل ديمقراطي .
- إن جوهر عملية الفحص الضريبي خدمة المجتمع والدولة لتحقيق الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية وأن الإبداع هو احد المتطلبات التي يجب أن تتوفر لدى الفاحص الضريبي والمتمثل بالقدرة على التفكير غير التقليدي والتعامل بشفافية مع المكلفين.

وقد سعى الباحث إلى بناء علاقات ايجابية تعاونية بين العاملين في الإدارة الضريبية والمكلفين والعمل على إزالة جميع العقبات والتأثيرات السلوكية السلبية وضعف الإلمام في الجوانب النظرية المحاسبية التي يترتب عليها تنفيذ عملية الفحص الضريبي ولما كانت العلاقة ضعيفة ما بين المكلف والسلطة المالية كان هدف

الدراسة وضع إطار نظري يوضح العلاقة بين المفاهيم السلوكية والجوانب النظرية المحاسبية وعملية الفحص الضريبي.

مدى الاستفادة من الدراسة:

لعل أبرز ما أفرزته الدراسة هو الاهتمام بالجانب السلوكي للفاحص الضريبي وما تضمنته محاولة الباحث بناء علاقات إيجابية بين السلطة المالية والمكلف من خلال عد المكلف زبون وشريك ينبغي إرضاءه له احتياجات ينبغي تلبيتها سواء كانت الضمنية منها أم الظاهرية، الأمر الذي يسترعي الاهتمام في إمكانية تحقيق أبرز متطلبات نظام إدارة الجودة في أداء العمل الضريبي وتحقيق العدالة في فرض الضريبة والذي يعد وسيلة لتحقيق غاية أسمى ألا وهو نظام الجودة الشاملة .

3. دراسة الكبيسي (2006) :

عنوان الدراسة : التحليل والمقارنة إجراءً تدقيقاً لترشيد قرار الفاحص الضريبي في تحديد الوعاء الضريبي وهو بحث مقدم لنيل شهادة المحاسبة القانونية في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين.

عرض الباحث في دراسته مشكلة التفاوت في قرارات العاملين لدى السلطة المالية عند تقدير الدخل الخاضع للضريبة للمكلفين والمتمثل بعملية الفحص الضريبي وقد جاء البحث لتقويم عملية تقدير دخل المكلف من خلال وضع نموذج للفحص الضريبي للوصول إلى أفضل النتائج المتعلقة لتحديد الوعاء الضريبي والمتمثل بالتحليل الضريبي والتأكيد على التحليل المالي (النسب المالية) . وقد توصل الباحث إلى الاستنتاجات التالية :

- أ. إن تطبيق معيار بذل العناية المهنية بشكل سليم يسهم في تغطية جميع السلبيات التي ترافق العملية التدقيقية لحسابات المكلفين .
- ب. إن بعض فروع الهيئة تقوم بتقديرات جزافية دون أن يكون التقدير مستنداً على الأقل لقرينه مقبولة بحجة تنفيذ السياسة المالية.
- ج. إن عملية الفحص الضريبي تتطلب قراءة للقوائم المالية للسنوات السابقة ومقارنتها مع السنة المالية موضوع التحاسب .
- د. عدم كفاية المؤشرات التي يستعين بها الفاحص للتأكد من مصداقية الأرقام المثبتة في القوائم المالية لتحقيق العدالة في عملية تحصيل الضريبة .

مدى الاستفادة من الدراسة:

إن لنظام إدارة الجودة العديد من المتطلبات ومن بينها تحديد وتوثيق الإجراءات والعمليات التي تؤثر في جودة خدمة عملية الفحص الضريبي لزيادة كفاءة وفعالية الأداء وسرعة الإنجاز، ونظرا لأهمية عملية الفحص الضريبي والذي يشكل النسبة الأكبر من عمل الهيئة العامة للضرائب والذي يعاني من عدم تجانس الأداء واتساع مساحة الاجتهاد في تقدير الربح الخاضع للضريبة والذي بدوره يرفع من معدلات حالات التهرب الضريبي والفساد المالي.

من هذا المنطلق فإن دراسة الكبيسي جاءت لتؤكد الإهمال الذي يعاني منه العمل الضريبي ممثلا بعملية الفحص الضريبي من ضعف في التطبيق الأفضل وغياب في الاهتمام وتحديد إجراءات عملية الفحص الضريبي وتوثيقها على وفق متطلبات نظام إدارة الجودة ، من هنا فقد جاء بحثنا كمحاولة لوضع إطار منهجي لإجراءات ضمان جودة المنتج (الخدمة) قائمة على أساس متطلبات المواصفة الدولية ISO 9001:2008 .

4. دراسة شرف وآخرون (2007)

عنوان الدراسة : توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة . بحث منشور في مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية في 2007/4/3 .

تناول الباحث دراسة نظام الجودة المطبق في دائرة الضريبة على الدخل والمبيعات في الأردن وقد تبين له اهتمام نظام إدارة الجودة من منظور الجودة الشاملة بالخدمات الإدارية فقط أما الإجراءات الفنية المتعلقة بعملية الفحص الضريبي فلم يجد لها الباحث أي تضمين أسوة بالإجراءات التي وضعت للخدمات المساندة لعمل دائرة الضريبة وبالتالي إلى غياب المنهجية بالعمل واتساع مساحة الاجتهاد الشخصي في تقدير الدخل الخاضع للضريبة وعدم التماثل في الأداء وازدياد حالات التهرب الضريبي .

وتهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على الجانب الفني العملي في النظام الضريبي وتحديد نقاط الضعف في نظام إدارة الجودة الشاملة المطبق في دائرة الضريبة على الدخل المطبق في الأردن والتعريف بمزايا تحديد إجراءات الفحص الضريبي وتوثيقها .

وقد توصل الباحث أن الفحص الضريبي يتم بشكل تقليدي فكل فاحص يجتهد على وفق قدراته ودوافعه في العمل مما يعني عدم وجود توثيق لإجراءات الفحص الضريبي بوجود معايير تحكم عملية الفحص الضريبي وانخفاض المهنية والخبرة العملية في فحص وتدقيق الإقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين .

مدى الاستفادة من الدراسة:

أكدت الدراسة على ضرورة وجود إجراءات موثقة يستدل الفاحص الضريبي بها عند تقدير الدخل الخاضع للضريبة لتعزيز درجة التماثل في الأداء وتقليل حالات التهرب الضريبي من خلال وضع إجراءات لعملية الفحص الضريبي على وفق متطلبات إدارة الجودة الشاملة .

إن الدراسة قد أضافت للجهد الذي قدمه (شرف) إبراز أهمية وضع إجراءات تحكم عملية الفحص الضريبي والابتعاد عن التقدير الشخصي في تقدير الدخل الخاضع للضريبة ولكن الباحث لم يحدد فيما إذا كانت تلك الإجراءات التي توصل إليها لعملية الفحص الضريبي تخضع لأي نوع من أساليب الفحص الضريبي ، فمن المعروف أن إجراءات الفحص تختلف باختلاف الأسلوب المتبع عند فحص البيانات المالية للمكلف والذي يتحدد على وفق اعتبارات معينة كدرجة انتظام الدفاتر والسجلات ودرجة فاعلية نظام الرقابة الداخلي ومدى صحة الحسابات وكفاية الأدلة والقرائن لتعزيز الثقة في القوائم المالية المرفقة بالإقرار الضريبي للمكلف والتي سنتناولها الدراسة من حيث ضرورة وجود مدخلات ذات قيمة لعملية الفحص الضريبي

2.2.1 الدراسات المتعلقة في مجال موضوع التهرب الضريبي

أولاً: دراسة مرهون ، دراسة دبلوم عالي مراقبة حسابات في سنة 1983 بعنوان (الرقابة على إيرادات ضريبة الدخل في العراق ودور ديون الرقابة المالية فيها) تطرقت الدراسة الى استعراض لاسباب التهرب من ضريبة الدخل الا انها اقتصرت على سببين رئيسيين ، هما ضعف التشريع الضريبي وأخطاء الادارة المسؤولة عن جباية الضريبة ، وتوصلت الدراسة الى ان هذين السببين هما المفتاح للباب الرئيسي التي تنفرع منه الاسباب الاخرى ، في حين هناك اسباب اخرى تؤدي الى التهرب الضريبي ، عوامل اقتصادية ، وعوامل مالية ، كذلك لم تدعم الدراسة صحة فقراتها بالاحصائيات التي تحدد حجم التهرب الضريبي .

ثانياً : دراسة الزبيدي :دراسة ماجستير في القانون في سنة 2001 بعنوان (تحصيل دين ضريبة الدخل في العراق) ، تطرقت الدراسة الى أن ظاهرة التهرب الضريبي هي اخطر مايمكن أن يواجه عملية

فرض الضريبة وتحصيلها من الناحية القانونية فقط ، إلا ان الدراسة لم تحدد الثغرات في القانون التي تؤدي الى التهرب الضريبي ، كذلك لم تذكر المواد القانونية التي يمكن تعديلها لمنع حدوث ظاهرة التهرب الضريبي .

ثالثاً : دراسة الجميلي ، دراسة ماجستير في الحقوق في سنة 2000 بعنوان (التهرب الضريبي مع اشارة الى مواطنه في نطاق ضريبة الدخل في العراق) لم يحدد الباحث منهجية للبحث الا أنه يمكن أن نحدد هدف الدراسة من خلال المحتويات ، حيث يهدف الى أبرز صور التهرب الضريبي في قانون الدخل العراقي المستخدمه عن طريق مصادر الدخل ، التتريلات ، الاعفاءات ، السماحات القانونية الا أنه أعتبر الاسباب التاريخيه للتهرب في العراق منذ عهد صدور الاسلام هي التي لها تأثير على شخصية المكلف وأنعكاسات ذلك التأثير على نفسيته . كذلك عدم اعتماد الاحصائيات التي تثبت على وجود التهرب الضريبي .

رابعاً : دراسة النجار ، دراسة ماجستير في الاقتصاد في سنة 2003 بعنوان (التهرب الضريبي وآثاره الاقتصادية في البلدان العربية مع اشارة خاصة للعراق) وتهدف الدراسة في معرفة مديات الاثار ذات الصفة المالية والاقتصادية والاجتماعية التي يتركها التهرب على الاقتصاد والمجتمع ، مع السعي الى وضع المعالجات للتخفيف من حدتها ، كذلك اعتمدت الدراسة الى قياس حجم التهرب الضريبي بالمعادلة التالية

$$\text{التسرب الضريبي} = \text{التهرب الضريبي} + \text{الاعفاءات}$$

ولاستخراج التسرب من خلال الطاقة الضريبية _ الحصيلة الضريبية الفعلية

الا أن الدراسة اعتمدت على حصيلة الضريبة الفعلية كجزء من معادلة لأحتساب حجم التهرب وهذا لايعتبر مؤشر يعتمد عليه لأحتساب حجم التهرب لأن مقدار الحصيلة لا تدل على حجم المكلفين الذين سدودا .

الفصل الثاني

الفحص الضريبي والتهرب الضريبي

1.2 الفحص الضريبي إجراءاته وأساليبه

1.1.2 تحسين جودة عملية الفحص الضريبي

1.1.1.2 مفهوم التحسين

يعد التحسين المستمر " أحد المبادئ الأساسية لمدخل إدارة الجودة الشاملة ويمثل طريقة منظمة لتحسين جودة الأداء في كل مرحلة من مراحل الإنجاز باستخدام التوثيق والقياس والتحسين والتي تسهم في تحقيق الأهداف النموذجية من عملية التحسين " (Stevenson، 406 : 2005) ومن هذه الأهداف :

1. زيادة قناعة ورضا الزبون .
2. تحقيق كفاءة وجودة أعلى في الأداء .
3. تخفيض الخسائر .
4. تقليل التكاليف .
5. زيادة الإنتاجية .
6. تقليل وقت الإنجاز .

وبذلك تنطلق فكرة التحسين من مبدأ تطوير المعرفة بأبعاد العملية الإدارية واتخاذ الإجراءات المناسبة لذلك التطوير والتي تنطلق من عملية التخطيط ثم تمر بمرحلة التحليل وبعدها مرحلة إعادة التصميم وأخيراً مرحلة التحسينات (Stevenson :406،op.cit) . أن استخدام فكرة عجلة ديمك للتحسين وتطبيقها سيساعد المنظمة على تحقيق التميز في أدائها من خلال تنفيذ الأعمال بالشكل الصحيح ومن أول مرة من خلال السعي لتحسين جميع العمليات التي يتطلبها تقديم الخدمة للزبون وبشكل مستمر وأن تكون هناك دائماً جهوداً مبذولة

لأحداث تغييرات وتعديلات مستمرة (شكري، 1996 : 88) ويتحقق ذلك من خلال: (المحياوي،2006:
(20

1. تخفيض وتجنب الأخطاء قبل وقوعها .
 2. تحديد المشاكل بدقة ووضع الأساليب اللازمة لحلها .
 3. تحديد الانحرافات التي تحدث أثناء مراحل عملية الانجاز .
- ويعد أول من استخدم فكرة التحسين المستمر هو العالم الياباني (ماساكي أمي) حيث استخدم مصطلح (Kaizan) للإشارة إلى فكرة التحسين المستمر من خلال استخدام الأدوات الإحصائية للرقابة على العملية (قدار، 1997 : 208).

وهذا ما تبناه ISO 9001 في إصداره عام 2000 والذي يستلزم إشراك جميع العاملين في عملية التحسين من خلال بناء فرق عمل مهمتها تطبيق برامج التحسين بهدف تجنب الأخطاء قبل وقوعها باتخاذ الإجراءات الوقائية دون التصحيحية ذلك لأن الأخيرة هي سمة علاجية تهدف بالأساس إلى إزالة عدم التطابق أما الإجراءات الوقائية فإن لها سمة مغايرة لأنها تهدف إلى إزالة المسببات الكامنة لعدم التطابق أو العيوب أو أي ظاهرة غير مرغوب فيها (القرزاز وآخرون، 2001 : 108).

2.1.2 مداخل التحسين المستمر

لقد تباينت وتعددت تقسيمات مداخل التحسين المتاحة أمام المنظمة لتطبيق التحسين وتطورت عناصرها وإن كانت هناك بعض نواحي الالتقاء فيما بينها والاختلاف الذي يمثل عنصراً إيجابياً يتيح للمنظمة حرية اختيار ما يلائمها من هذه المداخل لذا فقد تم اعتماد مجموعة من المداخل وعلى النحو الآتي :

أ. المدخل المعتمد على تخفيض الأخطاء :

ويقصد بالتحسين المستمر على وفق هذا المدخل تخفيض الأخطاء الناتجة عن عدم كفاءة استخدام الموارد المستخدمة في عملية تقديم الخدمة أي القضاء على الأخطاء الناتجة من الموارد غير الكفوءة والتي تتمثل بالأفراد العاملين من حيث عدم توافر المهارة اللازمة لتحقيق أهداف الجودة ومتطلباتها وتطبيق تعليمات العمل طبقاً لما هو موثق و وقوع إهمال أو تقصير أثناء العمل وكذلك فيما يتعلق بالمواد المستخدمة لعمليات تحقيق المنتج من حيث استخدام مواد غير مخصصة أو حصول اختلاط في المواد المستخدمة أو استعمال مواد بديلة تفتقر إلى المواصفات المحددة لعدم توافر المادة المطلوبة .

(المحياوي،2006: 205)

ب. المدخل المعتمد على التفوق :

عرض (Feigenbaum) هذا المدخل والذي أكد فيه على التحسين المستمر للعمليات المطلوبة لتقديم الخدمة على وفق رغبات الزبون أو التي تفوق توقعاته وإشباع رغباته واحتياجاته الضمنية والظاهرة بتقديم خدمات تفوق توقع الزبون وتحقق متطلباته (الزاهر ، 1998 : 83) .

إن نجاح هذا المدخل يعتمد على جملة من العوامل أهمها: (القزاز وآخرون :13)

1. التحديد الدقيق لمتطلبات واحتياجات زبائن المنظمة كافة .
2. إبلاغ جميع المستويات التنظيمية المعنية بهذه المتطلبات والاحتياجات بشكل دقيق وواضح .
3. إيجاد حالة من التوازن بين متطلبات واحتياجات الزبون ومتطلبات المنظمة .
4. قياس مدى رضا الزبائن عن جودة منتجات المنظمة والخدمات المقدمة واتخاذ الإجراءات التطويرية في ضوء نتائج القياس .
5. إدامة الاتصالات الهادفة مع زبائن المنظمة لخلق علاقات مفيدة تعود بالنفع لكلا الجانبين .

ج. المدخل المعتمد على رضا العاملين :

بموجب هذا المدخل يعتمد التحسين المستمر على العمليات التي تساهم في تحقيق رضا العاملين في المنظمة إذ أثبتت الكثير من الدراسات بأن تحقيق رضا الفرد العامل يساهم في تحقيق خدمة تلبي رغبة الزبون أولاً ورفع كفاءة أدائه ثانياً وبما يساهم في تحقيق أهداف المنظمة ، ويركز مدخل رضا العاملين على عمليات التحسين التي من شأنها أن تحقق رضا الفرد العامل في المنظمة (المحياوي، 2006: 205) من خلال تبني الإدارة العليا في المنظمة القيام بالخطوات الآتية: (القزاز، 2009 : 15)

1. اعتماد منح صلاحية اتخاذ القرارات لمنفذ العمل لحل المشاكل كي يقع على عاتقه المسؤولية الكاملة عن انجاز العمل وبالجودة المطلوبة
2. دعم فكرة أن التحسين يتأتى من اكتشاف الفرص التطويرية من قبل الجميع لأن اعتماد هذا النهج في العمل يؤدي إلى تطوير مهارات وإمكانات العاملين كافة
3. تشجيع أي ابتكار يؤدي إلى قيمة مضافة لمصلحة المنظمة وزبائنها
4. قياس رضا العاملين بمستوى رضاهم عن أداء أعمالهم ودرجة انتمائهم للمنظمة التي ينتسبون إليها واعتزازهم بذلك

هـ . مدخل تحسين العملية

1. تحسين العملية

بحسب تعريف المواصفة القياسية ISO 8402 للعملية فهي عبارة عن مجموعة من الوسائل والنشاطات المترابطة التي تؤدي إلى تحويل عناصر داخلية إلى عناصر خارجية في المنظمة وهي بذلك تعد مختلف النشاطات الفنية التي تقوم بها المنظمة بأنها عبارة عن مجموعة من العمليات ، إن تحسين العملية تمثل زيادة قدرة المنظمة على مواجهة التحديات الخارجية التي تتعرض لها عند قيامها بتقديم وانجاز الخدمة بالاعتماد على حلقة Deming للتحسين المستمر للوصول إلى منتج عالي الجودة من خلال التغييرات في مستويات الأداء نحو الأفضل ويعتمد ذلك على مدى فهم الإدارة العليا للوسائل اللازمة لعملية التغيير في الأداء واستغلال منافع الجودة وأن تحسين جودة العملية يرتبط بالتركيز على عناصر ترتبط بالزبائن وكالاتي: (Mitra، 1993: 238)

- أ. إن تحسين العملية يتم من خلال تخفيض كلفة الانجاز في كل مراحل الأداء
- ب. العمل على إرضاء الزبائن وإشباع حاجاتهم الظاهرية والضمنية
- ج. هناك بعض المعنيين بعملية التحسين يعتمدون لتحسين جودة أداء العملية على التعرف على آراء وأفكار الزبائن حول المنتج

2. قواعد تحسين العملية

إن القاعدة الأساس عند تصميم نموذج العملية ينبغي أن يتألف مما يلي: (Montgomery، 2009:17)

- أ. التزام الإدارة العليا بتطبيق متطلبات التحسين وتشمل سياسة الجودة ، جودة الموارد المستخدمة في المنتج ، جودة الأداء ، جودة التدريب والاستمرار في تحسين الجودة .
- ب. نظام إدارة الجودة والقدرة على تتبع العمليات والتدقيق في شكاوى الزبائن .
- ج. استخدام أدوات تحسين الجودة .

ويمكن من خلال تحقيق تلك المتطلبات معالجة القصور والضعف في العملية وتحقيق النتائج المطلوبة بتخفيض الوقت والجهد في أثناء سير العملية بتدريب العاملين ذوي العلاقة على تقنيات الرقابة على العملية باستخدام أدوات ضبط الجودة . وقد لا يأتي استخدام أنموذج العملية أو أدوات تحسين الجودة بنتائج سريعة لتحسين

جودة الأداء في ميدان العمل لذا فإن فريق تحسين الجودة سيكون الحل الأفضل في إجراء التحسين على العملية وذلك بمعالجة المشاكل الرئيسية في العملية .

وإنه من الأفضل معالجة المشاكل التي تصادف العملية أنيا والتي قد تعطي نتائج أفضل كإسداء نصائح أو التدريب المستمر لذوي العلاقة بالعملية لتعزيز جودة الأداء والتي من الأفضل أن تكون يومية (op.cit ، : (Mitra 238)،

3. تصحيح الانحرافات

ترتبط الانحرافات بالأداء أو ترتبط بالانحراف عن معايير العمل الموضوعه أو في مرحلة معينة من مراحل العملية أو تكون هناك مشكلة في عملية التجهيز للموارد والتي ينبغي فحصها عند المجهز (op.cit :240: Mitra) ويلخص الباحث ماتوصل إليه على النحو الآتي :

- أ. إن إتخاذ القرار ينبغي أن يستند إلى حقائق وليس إلى رأي أو اعتقاد شخصي .
- ب. معالجة الانحرافات وتحسينها والتي تظهر في مراحل الإنجاز المختلفة من العملية وتحويلها إلى تحسين .
- ج. الأخذ بنظر الاعتبار عند مراجعة العملية إن تكون مستمرة ولكافة أجزاء العملية عند اتخاذ قرار التحسين .

3.1.2 أهداف التحسين المستمر

يمكن تحديد أهم أهداف عملية التحسين المستمر وكالاتي : (العرن ، 2002 : 78) (المحياوي ، 2006 : 215) (Stephen & Cenzo، 1994: 359)

1. إدخال التحسينات اللازمة والمستمرة على عملية أو عمليات تقديم الخدمة في ضوء البيانات المتجددة وتغير حاجات وعادات الزبائن واحتياجات بيئة العمل.
2. تميز الأداء وذلك بتقليل الأخطاء وتحديد المشاكل بدقة وتقليل الانحرافات في تقديم وانجاز الخدمة للزبون وبما يحقق الجودة والاقتصاد في الوقت والكلفة خلق مناخ عمل ملائم لتقديم الخدمة تسوده العلاقات المستمرة الطيبة بين الإدارة العليا والعاملين في المنظمة بتحفيظهم في المشاركة في تحديد المشاكل وتقديم اقتراحاتهم في إيجاد الحل المناسب لعلاجها والعمل على تحسين تلك الحلول .

3. جعل المنظمة قوة دافعة إلى الأمام على النحو الذي يؤدي إلى تطور الأساليب والإجراءات المتبعة في ميدان العمل ويتحقق ذلك من خلال إدراك جميع الأفراد العاملين ماذا يعني التحسين المستمر في عملهم وما هو مقدار الجهد المطلوب أن يتولوه للوصول إلى ما هو محدد ومخطط .

4.1.2 متطلبات التحسين المستمر

يعد مبدأ التحسين المستمر لجودة الأداء نظام إبداعي يهدف إلى بلوغ الكمال والذي يصعب تحقيقه مما يجعل البحث عن الأداء الأفضل مستمر نحو الأحسن ، وقد أكد (Evans & Dean) على أن التحسين ينبغي أن يكون جزءاً معتاداً من العمل اليومي يسعى لإلغاء المشاكل في مصادرها وتقوده الفرص والعمل لمعالجة المشاكل المراد تصحيحها (سرور وآخرون ، 2009 : 46) ويتطلب نجاح عملية التحسين مستلزمات أساس لا بد من توافرها وتهيئتها من قبل المنظمة والمتمثلة بالجهود التي تتطلبها عملية التحسين ، ويمكن تناول أهم تلك المتطلبات وكما يلي : (Goetsch، 1997: 28) (عبد القادر ، 2005 : 20) (Mary ، 1997: 15) (المحياوي ، 2006 : 216)

1. وضوح الرؤية الإستراتيجية للإدارة العليا والمتعلقة بالتحسين المستمر بنوعية التحسين المستمر الإضافي Incremental Improvement والتحسين المعرفي الإبداعي لجميع العمليات وأقسام منظمة الخدمة والذي يساهم في أعدادها جميع العاملين
2. تطوير نمط الإدارة للمنظمة بما يساهم في أحداث تغيير بالمناخ التنظيمي واستحداث أساليب للتعامل مع مكوناته والتأثير فيها ودعم التطوير والتحسين باعتباره حقيقة.

3. ثبات الرؤية والهدف المشترك أي ضرورة وجود هدف مشترك للمنظمة وأن يكون كل فرد على علم تام به وأن توجه جميع الجهود من أجل تحقيقه . (عبد القادر ، 2005 : 20)
4. تطوير نظام الحوافز المادية والمعنوية ومكافأة المبدعين بهدف تشجيع العاملين على تقديم أفكار مبدعه ترتقي بالأداء للعمليات نحو الأفضل وتطبيق ما يمكن تطبيقه من أفكار بعد إجراء المناقشة لمعرفة إمكانية التطبيق وآليات التطبيق في ميدان العمل .

5. وضع برامج للتحسين المستمر وعدم التوقف عند نقطة معينة فكلما تحقق إنجاز معين تسعى الإدارة إلى رفع مستوى الإنجاز من جديد .

5.1.2 خطوات التحسين المستمر للعملية

أن هدف التحسين المستمر هو إدخال التحسينات اللازمة والمستمرة على عمليات تقديم الخدمة في ضوء البيانات وتغير حاجات ورغبات المستفيدين وقد اقترح Stevenson مجموعة من الخطوات لتحقيق التحسين المستمر وهي : (احمد ، 2009 ، 9)

1. جمع المعلومات عن العملية من خلال تحديد خطوات العملية المراد تحسينها ، وتحديد :

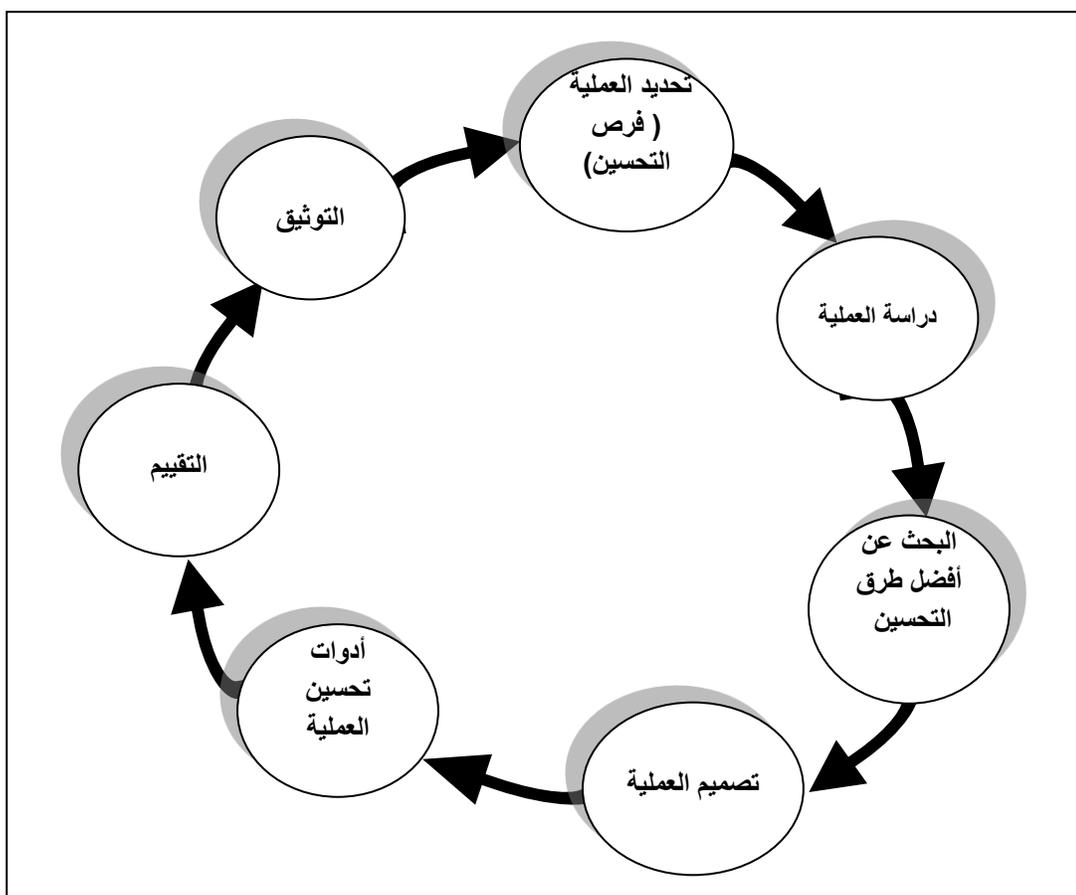
- أ. المدخلات والمخرجات .
- ب. العاملين ذوي العلاقة بالعملية .
- ج. القرارات التي اتخذت في المجالات المتباينة .
- د. التوثيق كمقاييس الوقت والكلفة والفضاء المستخدم ومعنويات العاملين وحركة العاملين والحوادث والسلامة والخطورة والعوائد والجودة ورضا الزبائن .
- هـ. تهيئة مخطط التدفق المناسب الذي يصور العملية .

2. فحص وتحليل العمليات بشكل دقيق عن طريق السؤال عن الجوانب الآتية :

- أ. العمليات : هل التدفق منطقي وهل هناك خطوات أو أنشطة مفقودة .
- ب. الخطوات : هل المرحلة ضرورية أو يمكن إهمالها أو حذفها وهل تضيف قيمة ، هل ينشأ أي ضياع في هذه المرحلة ، وهل يمكن خفض الوقت والكلفة وهل يمكن جمع خطوتين أو أكثر .

3. إعادة تصميم العملية : وباستخدام نتائج التحليل يمكن إعادة تصميم العملية وتوثيق التحسينات والمقاييس

المتوقعة والمتضمنة لتقليل الوقت ، الكلفة ، الضياع ، حركة العاملين ، الحوادث وزيادة معنويات العاملين ، وظروف العمل ، العائد ، الجودة ، ورضا الزبائن . وباستخدام دائرة Deming للتحسين يمكن التوصل إلى تحسينات مستمرة للعملية وكما يوضحه الشكل (1) :



شكل (1)

دورة " PDCA " لتحسين العملية

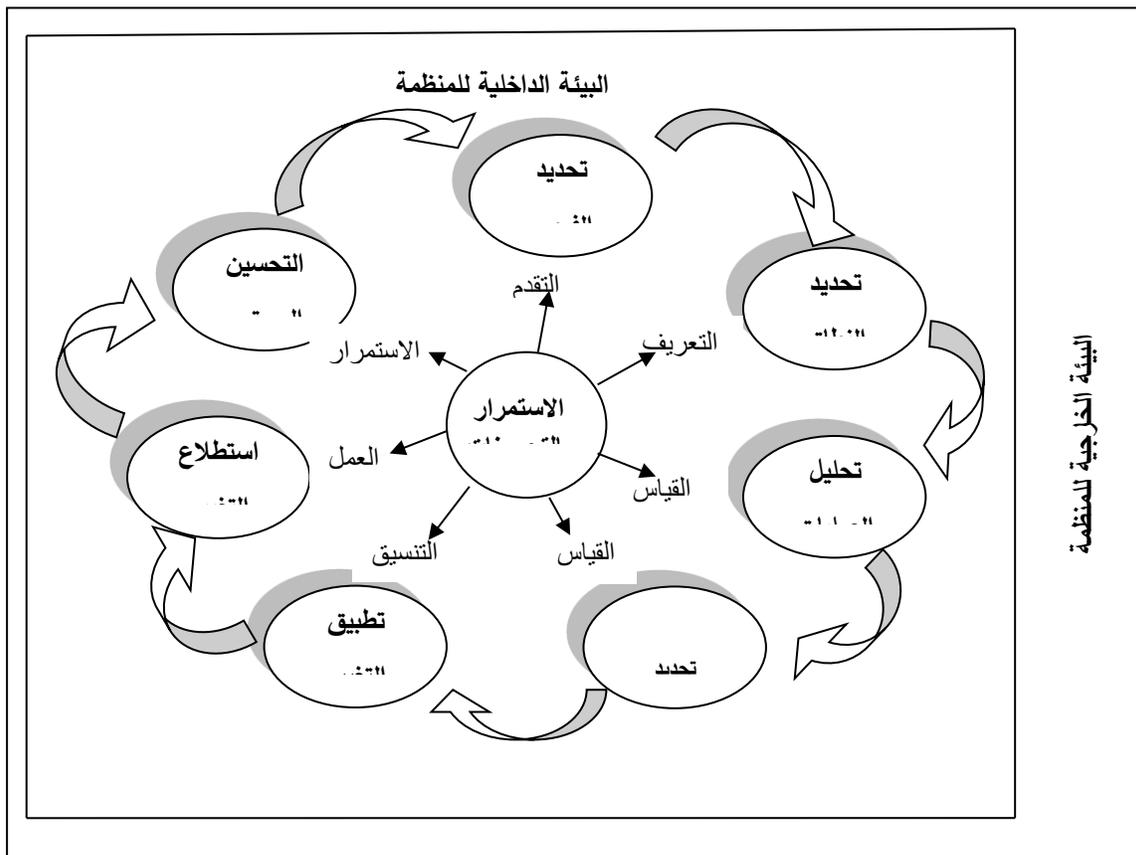
2005 : P.406)·Source: (Stevenson

6.1.2 نماذج تطبيق التحسين المستمر

تعرض كتاب إدارة الجودة إلى عدد من النماذج التي يمكن اعتمادها كقاعدة نظرية لتطبيق التحسين المستمر لعمل المنظمة وسنتناول تحليلاً لمحتوى النماذج الآتية :

أ - أنموذج حل المشاكل : The Problems Solving Model

ينطلق هذا النموذج من فكرة التحسين المستمر للعمليات بالاعتماد على تعظيم النتائج باستخدام حل المشاكل التي تواجه العاملين أثناء انجازهم واجباتهم الوظيفية ويتكون النموذج من سبعة مراحل وكما تظهر في الشكل (2) جميعها تسعى لتحقيق الهدف العام وهو التحسين المستمر للعمليات التي تتطلبها عملية تقديم الخدمة للزبون



شكل (2)

التحسين المستمر العمليات الداخلية للمنظمة

المصدر: (البكري ، 2001 : 209)

ويقدم النموذج دليلاً حول أهمية اتخاذ قرار تحسين العملية والكيفية التي يتم فيها تطبيق التحسين المستمر وكما يلي : (البكري ، 2001 : 454) (Rampersad،119: 2001) (المحياوي ، 2006 : 230) (احمد ، 2009 ، 6)

المرحلة الأولى : تحديد فرص التحسين :

أن الهدف الأساسي لهذه المرحلة هو تحديد الفرص المتاحة لعملية التحسين ويتكون من خطوتين :

1. تحديد المشكلة :

يمكن تحديد المشاكل من خلال عدد من الأدوات منها تحليل باريتو ، مقترحات العاملين ، حلقات الجودة وتمثل المشكلة شيئاً غير مرغوب فيه وهناك بعض الشروط حتى يمكن اعتبارها مشكلة أساس فيما يخص المنظمة وهي :

- أ. اختلاف الأداء عن المعايير الموضوعة .
- ب. اختلافات عن الإدراك والحقائق .
- ج. عدم معرفة السبب لأنه في حالة معرفة السبب لا توجد هناك مشكلة .

2. تكوين الفريق :

أن الخطوة الثانية في تحديد الفرص هو تكوين الفريق ، وفي حالة كون المشكلة متعلقة بأحد التخصصات فيمكن اختيار الفريق من داخل القسم أما إذا كانت المشكلة متعددة الأطراف والتخصصات والوظائف فينبغي عندئذ اختيار فريق عمل يقدم التحسينات المتعلقة بذلك ويكون عادة تحت إشراف مجلس الجودة حيث يتم تحديد الهدف والوقت الذي يجب أن يقدم فيه العلاج .

وتفضل بعض منظمات الخدمة تحديد مسؤولية فرص التحسين بشكل عمودي وبشكل أفقي للعمليات التي تتدفق خلال المستويات التنظيمية .

المرحلة الثانية : تحديد نطاق التحسين :

في كثير من حالات الفشل عند معالجة المشكلة التي تواجه عمليات المنظمة يرجع ذلك إلى التشخيص غير الدقيق ، وتتضمن هذه المرحلة الخطوات الآتية عند تشخيص نطاق المشكلة :

1. وصف المشكلة بشكل واضح وسهل الفهم لجميع الأطراف المعنية في المنظمة .

2. وصف الآثار التي تسببها المشكلة وأماكن حدوثها .
3. التركيز على المسببات الظاهرة وغير الظاهرة .
4. تحديد تأثير المشكلة على إشباع رغبات الزبائن .

أن القيام بتلك المهام لتشخيص حدود ومجال المشكلة يتطلب تكوين فريق عمل تحدد أدواره وكما يلي :

1. تحديد السلطة لعمل الفريق .
2. تحديد الهدف المطلوب تحقيقه وما هي مجالات التحسين الممكن القيام بها وكيفية القيام بها وما هي الأدوار اللازمة لذلك .

2.2 مفهوم الفحص الضريبي

عرف الفحص على انه " تخليص الشيء مما فيه من عيب ، والفحص يعني البحث والكشف وهو النظر والاستدلال " (أبادي ، 1978 : 310 - 311) .

وانطلاقاً من هذا المعنى اللغوي للفحص فقد عرف الفحص الضريبي على " انه علماً تطبيقياً يهتم بفحص القوائم المالية للمكلفين وملفاتهم للتأكد من سلامتها من حالات التلاعب والاحتيال التي يلجأ إليها المكلف لأحداث تغييرات في مركزه المالي والتي تؤول إلى التهرب الضريبي " .

كما وصف على انه " عملية التحقق من صحة ما أدرج بالإقرارات الضريبية تنفيذاً لأحكام القوانين واللوائح الضريبية سواءً كان يتعلق بالدخول الخاضعة للضريبة أو الإعفاءات منها " (لطي ، 1997 : 348) .

ويعرف الفحص بأنه " يتضمن البحث عن حقائق ونتائج في ثنايا الحسابات والوثائق المختلفة التي سبق تدقيقها على النحو المألوف بهدف الوصول إلى المركز المالي للجهة محل الفحص " (الحاروني ، 1970 : 1387) .

وينظر إلى عملية الفحص الضريبي " على أنها فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والحسابات والدفاتر الخاصة بالجهة محل الفحص مستندياً وفنياً والقيام بعمليات التحليل الانتقادي المنظم وتقدير الحسابات والدخل الصافي الفعلي بما يتفق وقانون ضريبة الدخل ، بقصد إصدار قرار ضريبي يحدد بموجبه وعاء الضريبة وسعرها وقيمتها " (شرف ، 2007 : 188) .

كما انه عد " على انه مجموعة الأساليب والإجراءات التي يقوم بها الفاحص الضريبي على وفق برنامج محدد في التشريع وتقدير يستند إلى الخبرة لتحديد وربط الضريبة " (عطا ، 2002 : 18) .

وهناك من يرى أن عملية الفحص الضريبي " هي عبارة عن جهد مشترك بين الفاحص الضريبي والمدقق وانه جزء من أعمال التدقيق مستنداً في ذلك إلى تعريف التدقيق بأنه " الفحص المستقل للبيانات المالية لمنشأة لغرض إعطاء رأي فيما إذا كانت هذه البيانات تعطي صورة واضحة وحقيقية وعادلة عن مدى الالتزام بالتشريعات ذات العلاقة " (Frank ، 18 : 1986) .

وأن عملية الفحص هي إحدى الأساليب المستخدمة في عملية التدقيق من إمعان النظر وبدقة في تفاصيل المستندات والسجلات أو الفحص المادي الملموس لموارد الجهة محل الفحص". (Boynton ، Johnson ، 2001: 18)،

أو إن عملية الفحص هي إحدى الأساليب المستخدمة من قبل المدقق والتي تتطلب جهد استثنائي عن طريق القيام بإجراءات تدقيقية شاملة أو محددة بقصد إخضاع جزء معين من النشاط للفحص بغية الوصول إلى نتائج محددة يستهدفها المدقق " (Cashin) ، 2 : 1991 .

ويرى كل من الباحثان (Dean & Evens) أن المفهوم التقليدي الروتيني للفحص يعترف بالمعييات لكنه لا يضيف قيمة لجودة الأداء وبدلاً من ذلك فهو يشجع المعيبات لان فرداً آخر يمسك بالمشاكل ويصححها ، مما يزيد التكاليف ويقلل الإنتاجية وأضاف الكاتبان أن الفحص يجب أن يستخدم كأداة لجمع المعلومات لأغراض التحسين وليس كغاية في حد ذاته (سرور وآخرون ، 2009 : 94)

وبناءً على ما تقدم فقد تباينت وجهات النظر بشأن الفحص الضريبي فمنهم من حدده بعمليات التحقق من صحة ما أدرج بالإقرارات الضريبية على وفق إجراءات محددة . وهو أسلوب قاصر وغير ملائم لا يتماشى وأهمية هذه الوظيفة ، إذ يرى (Silvani) بأنها ذات دور حاسم للإدارة الضريبية وان الإخفاق في أدائها سينعكس على فاعلية الإدارة الضريبية ككل (أمين : 2000 ، 149) .

وهذا ما يؤكد مدخل الجودة للنظر إلى عملية الفحص وعلى وفق مقولة رئيس معهد تأكيد الجودة في المملكة المتحدة (إذا كانت مهمتك هي فحص منتج تم إنتاجه فعلاً فإنك تكون قد أديتها خطأ) وترتكز وجهة النظر هذه إلى أن هناك حاجة إلى تصميم عمليات ومراحل إعداد مثالية ومن أول مرة دون الحاجة إلى الفحص فالمقدمات إذا كانت صحيحة كانت النتائج صحيحة (زين الدين ، 1997 : 481) .

ينبغي أن تنتقل هذه الفلسفة إلى عملية الفحص الضريبي وان حل المشاكل بعد وقوعها ليست بالطريقة الفعالة التي يعتمد عليها بل هي أشبه برجل المطافئ الذي يتم استدعائه لإخماد حريق قد شب فعلا (العجي ، عبود ، 1999 : 159) . فالعبرة هي في البحث لمنع جذور الأسباب وراء الانحرافات عن المستوى الموضوع، والتركيز من أسفل مجرى العمليات إلى أعلاها (زين الدين، 1997: 487). ولهذا فان فاعلية عملية الفحص ينبغي أن لا تقاس بمقدار الفروقات في تقدير الدخل التي تكشف عنها أعمال الفحص ، بل بمقدار مساهمتها في تحسين مستوى الالتزام الضريبي لدى المكلفين (أمين، 2000 : 149) .

ومن هذا المنطلق يُعرف الباحث الفحص الضريبي من مدخل الجودة (كونه نظام مراجعة ومراقبة شامل أساسه منع وقوع الخطأ بالتركيز على مجرى العمليات من أسفلها إلى أعلاها لضمان أن السياسات والإجراءات المطبقة قد نفذت بفاعلية بهدف التحقق من أتمام عملية التحاسب الضريبي قد تمت على وفق القوانين والتعليمات النافذة لتحديد الوعاء الضريبي ، وتقدير الضريبة ، لتحقيق العدالة بعدم اختلاف المعاملة الضريبية على النحو الذي لا يكون الاجتهاد الشخصي والاعتبار الضريبي هو المحدد لنتائج عملية الفحص).

وعوداً على بدء فإن عملية الفحص الضريبي ينبغي أن تعتمد على وفق المدخل الحديث مبدأ الوقاية خير من العلاج أي إجراء الفحص المستمر وفي كل مرحلة من مراحل التحاسب الضريبي للتأكد من فاعلية السياسات والإجراءات المطبقة في إعداد القوائم المالية بدأ من الشركة محل التحاسب والجهات التدقيقية (مراقب الحسابات) وصولاً إلى الدوائر الضريبية وذلك لضمان جودة أداء عالية والابتعاد عن المفاهيم التقليدية والأخذ بنظر الاعتبار مصالح جميع الأطراف ذوي العلاقة (المكلف ، مراقب الحسابات ، الهيئة العامة للضرائب ، خزانة الدولة) وعدهم كشركاء في العمل لكل منهم هدف يسعى للوصول إليه باعتماد متطلبات الجودة أساساً لنتائج أعمالهم .

1.2.2 أهداف الفحص الضريبي

تمثل الأهداف النتائج التي يمكن قياسها ولكون عملية الفحص الضريبي وسيلة وليس غاية هدفها التحقق من اكتمال مجرى التحاسب الضريبي على وفق القوانين والتعليمات والأحكام المتعلقة بنوع الضريبة التي وجدت من أجلها أهداف الضريبة ، وإن أداء عملية الفحص الضريبي بجودة عالية تهدف إلى تحقيق نوعين من الأهداف الأولى منها الرئيسية والتي تركز على المفهوم العام للفحص والذي تتحدد أهدافه في اكتشاف الأخطاء أما الثانية التبعية منها تذهب إلى ابعاد من ذلك بتركيزها على دور وأهمية الفحص في قياس فاعلية الإدارة

الضريبية من خلال قياس نتائج عملية الفحص بجودة عالية لتحقيق أهداف الضريبة التي وجدت من أجلها وكالاتي :

1. أهداف رئيسية :

يستلزم تحقيق أهداف الفحص الرئيسية القيام بالآتي : (سلامة ، 2003 : 66)

- أ. التحقق من أن الدفاتر والسجلات معده طبقا للقواعد والأصول القانونية والمحاسبية المتعارف عليها التي تنظم العمل المحاسبي من حيث الشكل القانوني والقيود بالسجلات والدفاتر .
- ب. التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المسجلة والمثبتة بالدفاتر والسجلات ومدى الاعتماد عليها للوصول إلى الأرباح الحقيقية أو الخسائر الفعلية للشركة محل الفحص.
- ج. التأكد من أن الدفاتر والسجلات تشتمل على كافة الأنشطة للمكلف وتتضمن أرباحه الفعلية.
- د. اكتشاف الأخطاء أو حالات التزوير أو التلاعب أو الغش التي تؤثر في نتيجة أعمال الشركة محل الفحص .
- هـ. التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المدرجة في صلب الإقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف .

2. أهداف تبعية :

يمكن تحديد أهم أهداف الفحص الضريبي التبعية بالآتي : (الدليمي ، 2005 : 39)

- أ. تقليل فرص التهرب الضريبي والحد منها والذي يعد رادعا للمكلف عند إخفاء مصادر دخله.
- ب. حماية حقوق الخزينة العامة والمحافظة على نصيبها من أرباح الشركات.
- ج. اهتمام المكلفين بمفردات حساباتهم وتوثيقها مستندياً قبل تقديمها إلى مراقب الحسابات الذي سيقوم بتدقيقها والمصادقة عليها .
- د. يوفر الحجة المسندة إلى الأدلة والقرائن للسلطة الضريبية في حالة اعتراض المكلف على التقدير وعرض الموضوع على لجان الاعتراض.
- هـ. اهتمام مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية اللازمة والالتزام بقواعد سلوك المهنة عند إبداء الرأي الفني المحايد على البيانات المالية للمكلفين.

و. استنباط بعض المؤشرات التي توفر للفاحص الضريبي أدوات يمكن الاسترشاد بها في تحديد الدخل الخاضع للضريبة .

ي- تقليل حالات الفساد الإداري التي ترافق عملية الفحص الضريبي وتحسين مستوى الالتزام الضريبي لدى المكلفين .

وأيا كان نوع الفحص فإنه يشترك في مجموعة من المتطلبات التي ينبغي توافرها في عملية الفحص لكي يتسنى للعملية تحقيق أهدافها العامة والخاصة والتي يمكن أجمالها بالآتي :

1. تحسين وتنمية قدرات واستعدادات الفاحص بإقامة الدورات التدريبية .
2. توافر قواعد بيانات تسهم في تحليل وترتيب المعلومات وتقديمها بالشكل الذي يسمح باتخاذ قرارات محددة .
3. معرفة وإلمام بالقوانين الضريبية .
4. معرفة وإلمام بالأنظمة والتعليمات الضريبية .

2.2.2 أساليب الفحص الضريبي

تمثل عملية الفحص الضريبي إحدى الركائز الأساس لعملية للتحاسب الضريبي للأنشطة المختلفة التي يمارسها المكلف في البحث عن صحة تطبيق الأسس والقواعد التي نص عليها المشرع بهدف قياس الدخل الخاضع للضريبة والإجراءات المعتمدة لعملية الاحتساب لذلك وضع المشرع الضريبي لنفسه أسس وقواعد تختلف عن تلك المتعارف عليه في علم المحاسبة والتدقيق بالشكل الذي يجعل عملية الفحص الضريبي لملفات المكلفين اعم وأشمل ذلك لأنها ترقى إلى أبعد من التحري والتفتيش لمعرفة من أين أتت الأموال وأوجه إنفاقها وما هو المبلغ الذي تفرض عليه الضريبة إلى المتابعة والأشراف أثناء عملية الأعداد من حيث إصدار التعليمات ومعالجة المشاكل التي تعترض الإنجاز وحسم أي اختلاف في وجهات النظر كما ويجب أن تتم عملية المتابعة والأشراف في توقيت ملائم لا يؤدي إلى إرباك العمل ولا يؤدي إلى الانتقال إلى خطوة متقدمة دون مراجعة الخطوة الأولى.

وتتباين أساليب الفحص الضريبي تبعاً لتباين طريقة التحاسب الضريبي (الضريبة على دخل ، الضريبة على العقار، الضريبة على العرصات) ، وكما في الشكل (1) ، وسوف يتم التطرق لأهم أساليب الفحص الضريبي مبين فيها مزاياه وعيوبه وإجراءاته .

1.2.2.2 التقدير الذاتي

وهو أن يحدد المكلف بنفسه ولنفسه وعاء الضريبة من خلال حصر كافة معاملاته واستنزال كافة نفقاته لذا يعرف الإقرار الضريبي بكونه كشف أو نموذج يعد من قبل الإدارة الضريبية يلزم المكلف بالضريبة بتعبئته بالمعلومات المتعلقة بدخله وإعفاءاته والضريبة المستحقة عليه لاتخاذها أساساً لتقدير الضريبة على اعتبار أن خير من يعرف دخل المكلف عند رقمه الصحيح هو المكلف ذاته . وقد منح المشرع الضريبي الحق للإدارة الضريبية بفحص الإقرار للتأكد من صحته ومطابقته للواقع خشية أن يقدم المكلف إقراراً يتعدى التعبير عن حقيقة وضعه المالي نظراً للمصلحة الظاهرة في تقليل قيمة المادة الخاضعة للضريبة (العلي ، 2009 : 169) .

وهذا النوع من التقدير يتماشى مع الفكر الضريبي الحديث الذي أساسه الالتزام الطوعي لتقديم الإقرار مع تحمل الإدارة الضريبية عبء إثبات صحة ما ورد في الإقرار الضريبي والذي يعد أحد أهم الطرق الشائعة في معظم الدول فيما يخص ضريبة الدخل وتتميز طريقة التقدير الذاتي بأنها تساعد على تقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة تقديراً يسمح بأن يؤخذ في الاعتبار العناصر كافة التي تحقق شخصية المكلف كمصادر الدخل والأعباء المكلف بها (Www.Downloads.Magagroup.Com) .

ويؤخذ على طريقة التقدير الذاتي انه يمثل تدخلاً في شؤون المكلف المالية أو قد يبالغ القائمين على عملية التقدير في الإدارة الضريبية عند إجراء التعديلات على الإقرار المقدم من قبل المكلف لذا فان نجاح عملية التقدير تتطلب تعاوناً بين الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي وارتفاعاً في مستوى الوعي الضريبي وحسن تنظيم الإدارة الضريبية هيكلاً وإفراداً إذ يتطلب الأمر أن يتسم سلوك موظفي الإدارة الضريبية بالنزاهة والخبرة والإخلاص ، ولغرض إعطاء الضمانات القانونية للمكلفين توجيهاً لتحقيق العدالة الضريبية تتضمن التشريعات الضريبية على أن من حق المكلف بالضريبة في حالة حصول خلاف بينه وبين الإدارة الضريبية اللجوء إلى الطعن في قرارات التقدير (العلي ، 2009 : 171) .

وهناك عدة أساليب تستخدم لإغراض فحص إقرارات المكلفين الضريبية على وفق طريقة التقدير الذاتي وكما مبين في أدناه:

أ. الفحص الضريبي الشامل :

يقصد بأسلوب الفحص الضريبي الشامل فحص كافة الإقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين حيث يجري فحص جميع القيود الواردة في الدفاتر والسجلات وكافة المستندات والترحيل والجمع والترصيد ثم الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للتحقق من أن جميع العمليات مثبتة بانتظام وأنها صحيحة وأن جميع الدفاتر والسجلات وما ورد فيها من حسابات أو بيانات سليمة وليس فيها أي أخطاء أو غش أو تلاعب . (الشافعي ، 2005 : 423)

ويشوب الفحص الضريبي الشامل العديد من العيوب فهو يتطلب فحص كافة الحالات مما يؤدي إلى طول وتعقد الإجراءات وزيادة الأعباء كما أن طول الوقت المستغرق في الفحص حتى تصبح الضريبة واجبة الأداء يترتب عليه تأخر توفير حصيلة متجددة للدولة تمكنها من مواجهة الأعباء المالية كما أن هذا الأسلوب يركز على الكم دون الاهتمام بمستوى الجودة مما يؤدي إلى عدم دقة أعمال الفحص وبالتالي إلى زعزعة الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية هذا فضلاً عن انه يحتاج إلى أعداد كثيرة من الفاحصين لذلك فهو يؤدي إلى عجز في تنفيذ خطة الفحص وعدم توفر الوقت الكافي للفاحص لتجميع البيانات وفحص الحالات المكلف بها خاصة تلك التي تستند على دفاتر محاسبية تترتب عليها مصداقية الإقرار الضريبي . وتتحدد إجراءات الفحص الضريبي الشامل عند تقدير الضريبة على شكل مرحلتين : (عطا ، 2002 : 30)

1- الفحص الابتدائي :

وهي مرحلة أولية أشبه بتهيئة الإضبارة وإعدادها ودراستها لغرض الوقوف على حالة المكلف وموقفه من السلطة الضريبية ، ويتعرف الفاحص الضريبي من خلالها على الشكل القانوني لنشاط المكلف وتاريخ بدء النشاط ومصادر الدخل والمقتبسات الواردة من داخل هيئة الضرائب أو من خارجها والمتضمنة معلومات عن العمليات التي يمارسها المكلف والمتعلقة بنشاطه الخاضع للضريبة

2- الفحص الفني :

يعتمد الفاحص الضريبي في هذه المرحلة عند تقدير الدخل الخاضع للضريبة على ما أوصى به المشرع من حق الإطلاع على الدفاتر والسجلات و تزويده بالإيضاحات التي يراها ضرورية لعمله من المكلف والتي تعكس النشاط المالي للمكلف بشرط أن تكون خاصة بربط الضريبة من خلال القيام بأجراء

عملية الفحص الضريبي لكافة القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات والتي يتم أداؤها على وفق المعايير والضوابط الضريبية ومعايير الأداء فيما يخص الأفراد العاملين على تقدير دخل المكلف .

ب. أسلوب الفحص الضريبي الاختباري :

ويقصد بأسلوب الفحص الضريبي الاختباري خضوع كافة الإقرارات الضريبية لفحص دقيق على أن تقتصر عملية الفحص على اختبار فترات محددة خلال السنة التي تمت فيها العمليات المالية على سبيل العينة فإذا تبين للفاحص أن هذه العينة خالية من الخطأ أو الغش فإنه يحق له أن يفترض صحة بقية العمليات الأخرى التي لم يتم فحصها (عطا ، مصدر سابق : 49) .

ويستخدم هذا الأسلوب في الشركات الكبيرة التي تتسم طبيعة عملياتها وأنشطتها بالضخامة بحيث يكون من المتعذر قيام الفاحص الضريبي بفحص كافة العمليات فحصاً شاملاً (الشافعي ، 2005 : 457) .

ويقسم الفحص الضريبي الاختباري إلى أسلوبين يُمكن كل منهما الفاحص الضريبي الوصول إلى الهدف من عملية الفحص الضريبي وهو تقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة وعلى النحو الآتي :

1. أسلوب المعاينة الحكيمة أو العمدية:

يتبع الفاحص الضريبي عند المباشرة بتطبيق هذا الأسلوب أحد الإجراءات الآتية : (عطا، 2002 : 49)

أ. فحص العملية الأولى من كل عشرة عمليات متتابعة طبقاً لترتيب قيدها في الدفاتر إذا قرر الفاحص الضريبي أن تكون نسبة الفحص (10%) من مجموع العمليات بناء على الفحص الأولي المتعلق بكفاءة إجراءات الرقابة الداخلية ومدى صحة الحسابات ودفاتر الشركة محل الفحص لتحديد كمية الاختبارات اللازمة .

ب. فحص وحدة كاملة من العمليات المتتالية كعمليات الشراء والبيع خلال أشهر محددة في السنة على أن يؤخذ بنظر الاعتبار تغطية جميع أشهر السنة .

ج. فحص جميع العمليات التي تزيد قيمة كل منها عن مبلغ معين يحدده الفاحص ثم يطبق الفحص الاختباري على بقية العمليات التي تقل كل منها عن المبلغ الذي تم تحديده .

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

هـ. تحديد عدد العمليات التي تمت بالشركة محل الفحص خلال السنة ثم يتم تقدير حجم معين للعينة من هذه العمليات طبقاً لما يراه الفاحص وبقسمة عدد العمليات على حجم العينة ينتج عدد مجموعات العمليات ثم يلي ذلك اختيار رقم عملية معينة عشوائياً لفحصها وبإضافة عدد المجموعات إلى هذا الرقم نصل إلى رقم العملية التالية التي يتم فحصها وبإضافة عدد مجموعات العمليات إلى رقم العملية التالية نصل إلى رقم العملية الثالثة وهكذا

2. أسلوب المعاينة الإحصائية:

وهذا الأسلوب هو الذي يجب أن يسود في الوقت الحاضر نظراً لضخامة حجم العمليات المالية والتوسع في الأنشطة خاصة في الشركات الكبيرة حيث أصبح من المتعذر فحص كافة المعاملات الخاضعة للضريبة فحصاً شاملاً أو باستخدام أسلوب المعاينة الحكمية ذلك لكون عملية فحص بعض البنود خلال فترة محددة لا يمكن أن يكون دليلاً عن صحتها طوال السنة كذلك عدم توفر عنصر الموضوعية فيما يخص اختيار العينة لأنها تتم بناء على تقدير الفاحص الضريبي ، وعلى وفق أسلوب المعاينة الإحصائية يتم تحديد حجم العينة بإتباع الإجراءات الآتية : (الشافعي ، 2005 : 460)

- أ. تحديد أهداف المعاينة الإحصائية : كإجراء أولي يتضمن تحديد أهداف المعاينة الإحصائية ليتمكن الفاحص الضريبي من التعرف على العمل الذي ينبغي عليه أدائه فإذا كان الهدف التأكد من وجود أو عدم وجود أنواع معينة من الأخطاء في حسابات أرصدة العملاء فإن الاختيار المطلوب هو مطابقة أرصدة العملاء مع ما هو مثبت في دفاتر الشركة محل الفحص عند فحص أرصدة المدينين أو الدائنين.
- ب. تحديد وحدة العينة : تتمثل وحدة العينة بالمفردة أو العنصر الذي يتم اختياره لإجراء الاختبار عليه وبذلك يتكون مجتمع العينة من مجموع المفردات أو العناصر فوحدة العينة عند فحص المشتريات أو المبيعات تتمثل في قائمة الشراء أو قائمة البيع .
- ج. تحديد حجم العينة : يتم تحديد حجم العينة باستخدام الجداول الإحصائية حيث توجد جداول جاهزة متعارف عليها تم أعدادها على أسس علمية إحصائية تستخدم لغرض تحديد حجم العينة .

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

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

جـ أسلوب الفحص الضريبي التحليلي :

يقصد بأسلوب الفحص الضريبي التحليلي أن تخضع كافة الإقرارات الضريبية لفحص دقيق باستخدام مجموعة من الأساليب للوقوف على التغيرات غير العادية فيها لغرض اكتشاف الانحرافات في البيانات المالية محل الفحص وذلك بالتنبؤ بالنتائج المتوقعة للبند ومقارنتها مع تلك التي تم التقرير عنها في القوائم المالية لتحديد الانحرافات وتقييمها بقصد تحديد مدى الثقة ومدى إمكانية التوسع في إجراء الاختبارات على التنبؤ محل الفحص على ضوء ما أسفرت عنه النتائج التي تم التوصل إليها . وطبقاً لهذا الأسلوب يجري الفاحص تحليلاً للبيانات المالية للتأكد من كونها تعكس العلاقات المترابطة فيما بينها فإذا أظهرت النتائج ظهور هذه العلاقات فإن ذلك يعد الدليل على صحة وسلامة البيانات المختارة وأما إذا اتضح للفاحص من نتائج الفحص اختفاء تلك العلاقات ووجود انحرافات فإن ذلك يعد مؤشراً إلى احتمال وجود خطأ مما يتطلب ضرورة قيام الفاحص بدراسة وفحص تلك الانحرافات عن النتائج المتوقعة التي تعد دالة على صحة البيانات محل الفحص . ويقسم أسلوب الفحص الضريبي التحليلي إلى ثلاثة أساليب يُمكن كل منهما الفاحص الضريبي من الوصول إلى قيمة المادة الخاضعة للضريبة وعلى النحو الآتي: (عطاء، 2002: 53)

1. أسلوب المقارنات:

يقوم الفاحص الضريبي على وفق هذا الأسلوب باتخاذ الإجراءات لضمان جودة العمليات المالية المثبتة في الدفاتر والسجلات وعلى النحو الآتي :

- أ. مقارنة أرصدة الحسابات الإجمالية الواردة في القوائم المالية الخاصة بالسنة موضوع الفحص بأرصدة السنة السابقة أو السنوات السابقة للتأكد من عدم وجود فروق قد تظهر نتيجة عملية المقارنة وبعكسه يتم التحري عن أسباب تلك الفروقات والتأكد من مطابقتها للواقع المشاهد .
- ب. مقارنة أرصدة الحسابات التفصيلية للإيرادات والمصروفات الشهرية أو الربع سنوية وفحص المبالغ الشهرية الخاصة بكل مصروف ومقارنتها ببعضها مع ملاحظة الزيادة أو النقص بين شهر وآخر وفي حالة وجود فروق كبيرة بين شهر وآخر ينبغي على الفاحص الضريبي دراسته والبحث عن أسبابه .
- ج. مقارنة الأرصدة الفعلية الواردة بسجلات الشركة محل الفحص بالأرصدة التي كان من المتوقع ظهورها من واقع الموازنات التخطيطية لحصر الانحرافات وتحليلها مع إجراء مقارنة بين البيانات المالية بالبيانات الغير المالية المرتبطة بها كمقارنة تكلفة العمالة بعدد العاملين.

2. تحليل الاتجاه :

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

3. التحليل المالي :

يقصد بالتحليل المالي عملية يتم خلالها اكتشاف مجموعة من المؤشرات حول نشاط الشركة محل الفحص من خلال معلومات تستخرج من القوائم المالية تهدف إلى تقييم أداء الشركة بقصد تحديد جوانب القوة ومواطن الضعف في بنودها لترشيد قرارات الفاحص الضريبي بما يتعلق بمدى صحة وسلامة القوائم المالية ويعد التحليل المالي أحد أهم الأساليب التي تهتم بدراسة بنود القوائم المالية والتعرف على العلاقات المترابطة بين بنودها بعد تبويبها التبويب المحاسبي المتعارف عليه واستخدام النسب المالية التي تساهم في توضيح الارتباطات والتغيرات بين عناصرها ، ويقوم الفاحص الضريبي على وفق هذا الأسلوب باستخراج بعض المؤشرات والارتباطات بين البيانات التي تعد دالة على حقيقة المعاملات المالية في الشركة محل الفحص وفيما يلي بعض أنواع النسب المالية المستخدمة في التحليل المالي ذات الأهمية في عملية الفحص الضريبي التحليلي وعلى النحو الآتي : (مطر ، 2003 : 3)

أ. نسبة تكلفة البضاعة المباعة إلى المبيعات :

تعد هذه النسبة من الأهمية بمكان أن هناك نسبة ثابتة بين تكلفة البضاعة والمبيعات فإذا تبين من الفحص وجود تغير جوهري في هذه النسبة يجب على الفاحص التأكد من صحة جرد وتقييم وفحص المبيعات وقوائم البيع والشراء للفترة المحاسبية موضوع الفحص .

ب. نسبة مصاريف المبيعات إلى المبيعات :

تستهدف مخرجات هذه النسبة التأكد من صحة مصاريف البيع عند توزيعها على قيمة المبيعات الإجمالية .

ج. نسبة مجمل الربح إلى المبيعات :

تعد هذه النسبة ذات أهمية خاصة نظراً لأنها تتمثل بمقابلة المصروفات التشغيلية والمتاجرة مع الإيرادات من المبيعات فإذا كانت معقولة بعد مقارنتها بنسب السنوات السابقة وإيرادات الشركات ذات النشاط المتماثل فأنها دالة على صحة المخرجات التي تم التوصل إليها أما إذا هنالك تغير ملموس فيها فأن ذلك يدل على وجود أخطاء مما يستدعي قيام الفاحص بالتأكد من صحة قوائم المبيعات ومصاريف التشغيل .

د. نسبة الموجودات الثابتة إلى تكلفة البضاعة المباعة:

إذا ظهرت مخرجات هذه النسبة ارتفاعاً عن النسب السائدة في السنوات السابقة فقد يكون ذلك دليلاً على وجود أصول ثابتة مقيدة بالسجلات بالرغم من عدم صلاحيتها للإنتاج مما يتطلب مطابقتها واستبعاد غير الصالح منها للإنتاج .

هـ. معدل دوران المخزون :

تقيس هذه النسبة العلاقة بين المخزون والمبيعات فإذا اتضح ارتفاع هذه النسبة عن النسب السائدة في السنوات السابقة أو الشركات المماثلة فهذا يعني أن هنالك بضاعة وردت إلى المخازن ولم يتم قيدها بالدفاتر أو أن المخزون قد تم تقييمه بطريقة غير سليمة .

و. معدل دوران المواد الخام :

إذا أثبتت نتيجة الفحص ارتفاع هذه النسبة فإنها تكون دالة على حدوث اختلاسات في المواد المنصرفة للإنتاج.

د- أسلوب الفحص الضريبي للحسابات :

يقصد بأسلوب الفحص الضريبي للحسابات أن تخضع جميع الإقرارات الضريبية لفحص دقيق بقصد اكتشاف الغش في البيانات المالية المثبتة في دفاتر الشركة محل الفحص بهدف إظهار حسابات النتيجة وقائمة المركز المالي على غير حقيقته وينقسم الغش إلى نوعين الغش في الدفاتر والسجلات واختلاس بعض الأصول الثابتة التي تشكل جزءاً مهماً من رأس المال المستثمر . ويتوقف حجم وطبيعة الفحص الذي يقوم به الفاحص على نوع وظروف الغش والاختلاس المرتكب (Www.Acc4arabicoffice.Com) .

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

1. الفحص المكتبي:

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

2. الفحص الميداني : (Www.Downloads.Magagroup.Com)

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

هـ . أسلوب الفحص الضريبي الانتقائي :

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

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

أولاً: تحديد العينة:

تتضمن هذه المرحلة قيام الفاحص الضريبي باتخاذ الخطوات الآتية:

1. تحديد الملفات الأولى بالفحص: يتم تحديد الملفات الأولى بالفحص عن طريق تغذية نظام المعلومات

الخاص بالمكلفين بالبيانات الآتية:

أ. بيانات الإخطار بمزاولة المهنة أو النشاط .

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

2. تقسيم مجتمع المكلفين وعمل دليل عام يعد على أساس المتطلبات الآتية:

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

3. وضع مجموعة من المؤشرات التي تحدد مدى مصداقية بيانات الشركة موضوع الفحص:

يقصد بالمصداقية الحالة التي يجب أن تكون عليها البيانات والمعلومات الواردة بالإقرار الضريبي والمستندات المرفقة به وللتأكد من صحة وسلامة تلك البيانات فان الأمر يتطلب وضع مجموعة من المؤشرات التي تحدد المصداقية لتقارير نتائج الفحص والربط الضريبي عن السنوات السابقة من واقع نظام المعلومات على ان يتم اختيار الملفات الأقل مصداقية وتكون هي الأولى بالفحص .

4. وضع وزن نسبي لمؤشرات المصداقية :

بعد وضع المؤشرات كما في الفقرة (3) يمكن وضع وزن نسبي لكل مؤشر مستخلص لتحديد درجة مصداقية البيانات الواردة في الإقرار الضريبي ويتم تحديد الدرجة بواسطة مجموعة من الخبراء في مجال الضرائب .

5. ترتيب المجتمع الضريبي تنازلياً من منظور مدى مصداقية البيانات المالية الواردة في الإقرار الضريبي:

بعد أن يتم تحديد درجة مصداقية الإقرارات الضريبية على وفق الوزن النسبي يتم ترتيب تلك الإقرارات تنازلياً من حيث توافر مؤشرات المصداقية وتلك التي تم تحديدها في نظام المعلومات .

6. أعداد خطة الفحص السنوية :

يتم وضع خطة عددية للحالات المقترح فحصها على ضوء ما أسفرت عنه النتائج في الخطوات السابقة وأعداد الفاحصين وأعداد المكلفين والوقت اللازم لفحص الإقرارات الضريبية التي تم اختيارها وبما يساوي الطاقة الإجمالية اللازمة لفحص الحالات المنتقاة .

7. أعداد خطة الفحص الشهرية :

يتم إعداد خطة الفحص الشهرية خلال الشهر السابق لشهر التنفيذ بعد تقسيم الخطة السنوية إلى خطط شهرية على وفق ترتيب الملفات المنتقاة بدءاً بالأقل درجة في المصدقية ثم الأعلى ، وتوضح الخطة الشهرية أرقام الملفات وأسماء المكلفين التي سيتم فحصها خلال الشهر واسم الفاحص الضريبي المكلف بالفحص .

2.2.2.2 التمهيد للفحص الضريبي

تتضمن هذه المرحلة قيام الفاحص الضريبي بالتمهيد للفحص الضريبي من خلال دراسة ما يلي:

1. البيانات والمعلومات المتوافرة على المكلف موضوع الفحص من خلال مراجعة البيانات المثبتة في نظام المعلومات للتعرف على نشاطه ورقم أعماله .
2. دراسة الإقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف للتعرف على ما يلي :
 - أ. عما إذا كانت الإقرارات قد تم تقديمها في الموعد القانوني .
 - ب. قيمة الضريبة التي يتعين سدادها من واقع الإقرار .
 - ج. عمل ملخص بالكيفية التي تم عليها الفحص في السنوات السابقة وهل تم اعتماد دفاتر المكلف أو إهدارها .
 - د. مرفقات الإقرار والكشوف ومقارنتها بمثيلاتها في آخر سنة ضريبية ثم الربط عليها فإذا أسفرت نتائج المقارنة عن وجود اختلاف وجب دراسة الأسباب التي أدت إلى ذلك .
 - هـ. البيانات عن تعامل المكلف مع الغير كالجهاز الحكومية والشركات التي يتعامل معها المكلف .

3.2.2.2 الأعداد للفحص الضريبي

بعد قيام الفاحص الضريبي بالتمهيد للفحص الضريبي ودراسة المعلومات المتعلقة بالمكلف وجب عليه الأعداد لعملية الفحص الضريبي وكما يلي : (الشافعي ، 2002 : 460)

1. دراسة المجموعة الدفترية ونظام القيد بها وعلاقة الدفاتر ببعضها من ناحية القيد والترحيل.
2. استعراض بنود الحسابات الختامية وطلب بيان ما أغمض وتفصيل ما أجمل .
3. التعرف على نوعية السلع التي ينتجها المكلف وكميتها وقيمتها ومكوناتها وأسلوب صناعتها وإنتاجها .
4. دراسة بنود الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للسنة موضوع الفحص ومقارنتها مع السنوات السابقة ، وأهمها :
 - أ. أرقام المشتريات والمبيعات .
 - ب. نسبة المواد الخام إلى تكلفة الإنتاج .
 - ج. نسبة أجور التشغيل إلى تكلفة الإنتاج .
 - د. نسبة تكلفة القوى المحركة إلى تكلفة الإنتاج .
 - هـ. نسبة تكلفة مواد التعبئة والتغليف إلى تكلفة الإنتاج .
 - و. نسبة تكلفة المبيعات إلى المبيعات .
 - ز. نسبة مجمل الربح إلى المبيعات .
 - ح. نسبة المصاريف والتوزيع إلى المبيعات .
 - ط. نسبة المصاريف الإدارية إلى المبيعات .
 - ي. نسبة صافي الربح إلى المبيعات .

4.2.2.2 انتقال الفاحص الضريبي إلى مقر المكلف لإجراء الفحص

على ضوء ما أسفرت عنه النتائج في المراحل السابقة يمكن أن يحدد الفاحص الضريبي الأسلوب الواجب إتباعه عند المباشرة في الفحص الميداني والذي ينحصر في :

1. الفحص الضريبي التفصيلي :

وهو أن يقوم الفاحص الضريبي بفحص جميع القيود الواردة في الدفاتر والسجلات للتأكد من صحة الجمع والترحيل ثم فحص الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للتحقق من أن جميع العمليات مثبتة وصحيحة وان جميع الدفاتر والسجلات وما ورد فيها من معلومات سليمة وليس فيها أخطاء أو غش أو تلاعب ، حيث يتم فحص قائمة الدخل وما تتضمنه من مصاريف تشغيلية ومنها كشوف حسابات التشغيل كأذون صرف

المواد الداخلة في الإنتاج والمرتبات والأجور والمكافآت من خلال فحص المستندات المؤيد لعملية الصرف وكذلك فحص حسابات المشتريات والمبيعات من خلال فحص قوائم الشراء والبيع ومدى استيفائها للشروط الشكلية كالتسلسل والتاريخ وتوقيع المخولين .

وكذلك على الفاحص الضريبي فحص بنود قائمة المركز المالي للوقوف على مدى صرف وعدالة البيانات المالية المثبتة في قائمة المركز المالي ومن أهم البنود التي يتضمنها الفحص هي :

- أ. الأصول وتتفرع إلى الموجودات الثابتة والموجودات المتداولة .
- ب. الالتزامات وتتفرع إلى المطلوبات المتداولة وحقوق المالكين .

2. الفحص الضريبي الاختباري :

سبق أن تم تفصيل هذا الأسلوب ضمن فقرة أسلوب الفحص الضريبي الاختباري .

3.2.2 التقدير بواسطة الإدارة الضريبية

يقصد بالتقدير بواسطة الإدارة الضريبية أن تتولى الإدارة الضريبية بنفسها عملية حصر وتقدير المادة التي تفرض عليها الضريبة دون تدخل المكلف في عملية التقدير لوعاء الضريبة(www.Downloads.Magagroup.Com) وتلجأ الإدارة الضريبية إلى هذه الطريقة في حالتين :

(العلي ، 2009 : 71)

1. حالة رفض المكلف تعديل الإقرار الضريبي إذا ظهر أثناء الفحص أن هناك أسباب تستوجب عدم قبوله كلياً أو جزئياً وعندئذ يقوم الفاحص بتقدير الدخل الخاضع للضريبة على ضوء المعلومات المتوفرة لديه موضحاً الأسباب الموجبة لعدم الاعتراف بالإقرار الضريبي ويبلغ المكلف خطياً بالضريبة المستحقة .
2. في حالة عدم تقديم المكلف بالضريبة الإقرار الضريبي ، وفي هذه الحالة يقوم الفاحص الضريبي بإجراء التقدير على ضوء المعلومات المتوفرة لديه ويبلغ المكلف إشعاراً بالضريبة المستحقة .

ونصت التشريعات الضريبية على أن من حق المكلف في كلا الحالتين الاعتراض على التقدير خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التبليغ على أن يذكر في اعتراضه طريقة التقدير بوساطة الإدارة الضريبية إلى أسلوب التقدير المباشر وأسلوب التقدير غير المباشر وعلى النحو الآتي :

أ. أسلوب التقدير المباشر :

تتضمن التشريعات الضريبية ولأغراض تحديد الوعاء الضريبي على ما يقضي بإلزام المكلف بتقديم إقرار عن نتيجة نشاطه مرفقاً به المستندات المؤيدة لذلك ويجب أن يستند هذا الإقرار إلى دفاتر منتظمة مدون فيها كافة البيانات المالية المعبرة عن حقيقة النشاط أما إذا ثبت للإدارة الضريبية عدم توفر ذلك كان لها الحق في تحديد الوعاء الضريبي عن طريق التقدير من قبلها بإتباع الإجراءات التي تمكنها من الوصول إلى حجم الوعاء الصحيح فلها أن تلجأ إلى المعاينة والتحري وجمع المعلومات في سبيل تقدير أرباح المكلفين الذين ليس لديهم حسابات منتظمة ومن أهم الإجراءات التي تتخذها الإدارة الضريبية عند فحص نشاط المكلف على وفق أسلوب التقدير المباشر هي : (عطا ، 2002 : 71) معاينة الشركة موضوع الفحص واستخلاص ما يمكن من حركة البيع والشراء ونوع الموجودات وعدد العمال مما يمكن من إلقاء الضوء على حقيقة النشاط التجاري الذي تمارسه الشركة .

1. الحصول على ما يمكن من المعلومات عن معاملات الشركة موضوع الفحص ونوع

تجارتها أو صناعتها ومركزها المالي في السوق التجارية .

2. مناقشة المكلف ومقارنة إجاباته مع ما تم الحصول عليه من معلومات وبيانات بوساطة

الإدارة الضريبية .

وتأسيساً على ما سبق يمكن تحديد حجم الدخل الخاضع للضريبة للشركة موضوع التقدير على النحو الآتي :
(مصدر سابق)

أ. تقدير الربح على أساس قوة العمال الإنتاجية :

يمكن تحديد الربح الخاضع للضريبة للأنشطة التي تعتمد في إنتاجها على قوة العمال الإنتاجية من خلال معرفة معدل إنتاج كل عامل ومن ثم الوصول إلى عدد الوحدات المنتجة .

ب. تقدير الربح على أساس قوة الآلات المستخدمة في الإنتاج :

يمكن تحديد الربح الخاضع للضريبة للأنشطة التي تعتمد على الآلات في الإنتاج بوساطة تحديد ساعات العمل وتضرب في كمية الإنتاج لكل آلة فينتج عن ذلك كمية الإنتاج الكلية ومن ثم تضرب في سعر البيع فتحصل على القيمة البيعية للإنتاج ومن ثم تخصم المصروفات التشغيلية والإدارية فينتج عن ذلك صافي الربح .

ج. تقدير الربح على أساس رقم الأعمال :

يقصد برقم الأعمال إيرادات المبيعات أو قيمة الخدمات أو الأعمال المنجزة في مجال الخدمات والمقاولات ويتم تحديد المبيعات على أساس الكمية المنتجة أو المباعية مضروبة في أسعار البيع .

ب. أسلوب التقدير غير المباشر :

يمكن التمييز بين أسلوبين عند فحص الوعاء الضريبي للمكلفين على وفق هذا الأسلوب وعلى النحو الآتي:

1. أسلوب المظاهر الخارجية :

يبني هذا الأسلوب على قيام الإدارة الضريبية عند فحص الوعاء الضريبي للمكلفين على أساس عدة مظاهر خارجية تساعد في التحقق من ثروته الحقيقية كعدد السيارات التي يملكها ، نوعية السكن وموقعه في المدينة ، أجرة المكان الذي يباشر عمله فيه ، وغير ذلك من الدلالات التي يمكن أن توضح مدى الثروة المالية التي يتمتع بها ويؤخذ على هذا الأسلوب أنه لا يراعي المقدرة التكلفة التي يمكن أن تتغير مع ثبات مظاهر الثروة الخارجية للمكلف كما أنها تؤدي إلى الإخلال بقاعدة المساواة أمام الأعباء الضريبية لمجتمع المكلفين الذين يمكن أن يتساوى بعضهم فيما يملكون من دخول أو ثروات بينما يختلفون فيما يميزهم من مظاهر خارجية مما يترتب على ذلك اختلاف المعاملة الضريبية . ويمتاز أسلوب الفحص على أساس المظاهر الخارجية للأوعية الضريبية بالسهولة والاختصار حيث لا يتطلب الأمر التعرف على المظاهر الخارجية جهد أو خبرة من الإدارة الضريبية في التعرف على مصادر دخولهم الخاضعة للضريبة (العربي وعساف ، 2003 : 92).

2. أسلوب التقدير الحكمي :

تفحص قيمة المادة الخاضعة للضريبة على وفق هذا الأسلوب على أساس بعض القرائن التي يحددها المشرع الضريبي التي تعد دالة على دخله لتقدير الضريبة المستحقة وهنا نكون أمام ما يسمى بالجفاف القانوني إلا أنه قد لا يحدد المشرع الضريبي أية قواعد للأخذ بها بوصفها أساساً لتقدير الضريبة المستحقة فيحيل أمر تحديدها للمناقشة بين الإدارة الضريبية والمكلف وهنا نكون أمام الجفاف الإتفاقي . ويؤخذ على هذا الأسلوب

أنه لا يحدد قيمة المادة الخاضعة للضريبة تحديداً دقيقاً عند فحص الوعاء الضريبي كون دلالاته بعيدة عن قاعدة العدالة فهي تنطوي على الإخلال الصريح الذي يجب أن تقوم عليه الضريبة وهو التعرف على الدخل والأرباح الحقيقية لفحص الدخل الخاضع للضريبة وتقدير قيمة الضريبة المستحقة ، أو قد يلحق الغبن بالخرينة في الحالات التي تزيد فيها الأرباح الحقيقية للمكلفين في بعض السنوات المعنية زيادة ملموسة عن سنة الأساس موضوع الفحص ومن جهة أخرى قد يؤدي هذا الأسلوب إلى إلحاق الظلم بالمكلفين في الحالات التي تقل فيها دخولهم في بعض السنوات عن ربح سنة الأساس ، ويتميز هذا الأسلوب بالسهولة والوضوح واختصار في الوقت والجهد المبذول في سبيل تقدير قيمة الضريبة المستحقة (العلي ، 2009 : 173) .

4.2.2 مفهوم التهرب الضريبي وصوره

لتحديد مضمون علمي لمفهوم التهرب الضريبي وجب التطرق إلى أبعاده الثلاثة وهي البعد القانوني والاقتصادي والبعد الثالث المحاسبي ، كما للتهرب الضريبي صور عديدة وجب التعرف عليها لتحديد أي شكل يعتبر تهرب ، ألا أنه مهما كانت هذه الصور فهناك عوامل كثيرة تؤدي إلى استمرار هذه المشكلة وهذا ما سيتبين من خلال الفروع الآتية :-

1.4.2.2 مفهوم التهرب الضريبي

تعددت مرادفات التهرب الضريبي في اللغتين العربية والإنكليزية ، ففي اللغة العربية نجد مفهوم التهرب يعني (فر) ، أما في اللغة الإنكليزية فقد اتفقت غالبية كتب المالية العامة بالمصطلح *Evasion Fiscale* يعني التهرب من الضريبة(عواضه : 1983، ص 458) ، هناك أكثر من تعريف أورده الكتاب للتهرب الضريبي فهناك من يعرفه " تلك الظاهرة التي يحاول بواسطتها الشخص المكلف بدفع الضريبة للتخلص من دفعها كلاً أو جزءاً مستخدماً إحدى الوسائل التي تمكنه من عدم الالتزام بدفعها " (رضا : 2002 ، ص 221) . كما عرفها باحث آخر بأنها " اللجوء إلى الغش أو الاحتيال للتخلص من الضريبة أو تقليل مبلغها ، ويجري ذلك أما بمحاولة الفرد إنكار وجود وعاء الضريبة أو الإفصاح عن مبلغ يقل عن المبلغ الحقيقي للوعاء " (إسماعيل : 2002 ، ص 55) .

ومن خلال التعاريف الواردة أعلاه نجد أن المضمون العلمي لهذا المصطلح واحد ، تحده أبعاد المفهوم فقد يأخذ بعداً قانونياً أو محاسبياً أو اقتصادياً الذي عليها من اتفقت المصادر والدراسات. فمن الناحية القانونية هو " كل عمل أو امتناع عن عمل يقع بالمخالفة للقواعد المقررة لتنظيم وحماية السياسة الاقتصادية للدولة

،أذا نص على تجريمه في قانون العقوبات أو في القوانين العقابية الخاصة " (التحافي : 2001 ، ص 27) .

أما محاسبياً فهو المخالفة الناتجة عن أخفاء المعلومات المقدمة للإدارة الضريبية أو تحريفها أو تزويرها بهدف تقليل مبلغ الضريبة أو أخفاء مخالفة سابقة (أمين : 2000 ، ص148) أما البعد الاقتصادي للتهرب الضريبي فهو " التجاهل المقصود للتشريع القانوني للتهرب من الالتزامات والمستحقات الضريبية وقد يتحقق التهرب عن طريق تقديم بيانات كاذبة أو أخفاء الحقائق التي تكشف عن الأرباح الحقيقية للمكلف " (Kath ، 2000 ، P.44) .

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع العراقي لم يورد في قانون ضريبة الدخل تعريفاً للتهرب الضريبي واكتفى بإيراد بعض الصور التي تعد تهرباً ووضع الجزاءات لها * ، حيث بينت هذه المواد مجموعة من التصرفات المخالفة للقانون ووضعت لها الجزاءات التي تتراوح ما بين الغرامة والحبس. ومن خلال التعريف والأبعاد الثلاثة يمكن تحديد العناصر الأساسية للتهرب الضريبي :-

- 1- عدم التزام المكلف بدفع الضريبة رغم وجود القانون .
 - 2- انخفاض حصيله الإيرادات الضريبية بغض النظر إذ كان التهرب كلياً أو جزئياً .
 - 3- تعتبر خرقاً لأحد القواعد الضريبية وهي قاعدة العدالة مما يؤدي إلى عدم المساواة في توزيع الأعباء العامة بين المكلفين بدفع الضرائب لتغطية النفقات العامة للدولة .
- أن تحديد المعنى العلمي لمفهوم التهرب الضريبي ، لا يعني تجريده من احتمالات التداخل مع المفاهيم الأخرى القريبة منه لهذا يمكن تحديد صور التهرب من خلال معايير معينة ، ففي كثير من المصادر والدراسات تجد هذا التداخل ومن أبرزها ما يلي :-

2.4.2.2 التهرب الضريبي وغسيل الاموال

لقد انتشرت جريمة غسل الأموال القذرة أو تبييض الأموال بشكل كبير وواسع بحيث أصبحت تؤخذ بالحسبان ، لمالها من آثار سلبية كبيرة على اقتصاديات الدول ، لذلك اهتمت الكثير من المنظمات الحكومية وغير الحكومية بهذه الجريمة وعدتها من أهم صور الجريمة المنظمة (صلاح : 2003 ، ص 87) . وغسيل الأموال هو نشاط إجرامي تعاوني تتلافى فيه وتتحد الجهود الشريرة لخبراء المال والمصارف وخبراء التقنية ، لهذا تتطلب مثل هذه الجرائم دراية ومعرفة من قبل مرتكبيها وعملاً وتعاوناً يتجاوز الحدود الإقليمية، الأمر الذي جعل منها جريمة عابرة للحدود وجريمة منظمة ذات سمات عالية .

ولقد عرفت الجريمة المنظمة على أنها " الاتفاق مع شخص آخر أو أكثر على ارتكاب جريمة خطيرة ، لغرض له صلة مباشرة أو غير مباشرة بالحصول على منفعة مالية " (منظمة المؤتمر الإسلامي : 2005 ، تقرير) كما يمكن تعريف غسيل الأموال بأنه " عملية تحول دون معرفة مصدر وحركة النقود بحيث يمكن استخدامها في النشاط الاقتصادي المشروع بدون خشية من أية عقوبات جنائية أو مدنية أو قانونية (السامرائي والعبيدي : 2004 ، ص 3) .عالج الجزاءات من المواد 56 إلى 59 مكرره موضوع الجرائم والعقوبات

أن من أهم أسباب هذه الظاهرة ارتفاع معدلات الضرائب والرسوم على الأنشطة الاقتصادية ، حيث يؤدي ذلك إلى محاولة البعض نقل هذا العبث الضريبي خاصة إذا ساد المجتمع الشعور بأن حصيلة الضرائب لا تنفق في المنافع العامة ، ولا توجه إلى الاستخدامات السليمة بشكل متوازن أو أنه لا توجد عدالة في توزيع الدخل القومي بشكل عام (العبيدي والسامرائي : 2004 ، ص 3) .أما عن غسيل الأموال وعلاقته بالتهرب الضريبي فهناك قوام مشتركة بينهما منها :

- 1- كلا النشاطين يؤديان إلى خلق طبقة جديدة دخيلة على المجتمع .
- 2- من الأنشطة المرتبطة بعمليات (غسيل الأموال) التهرب الضريبي حيث يتم أخفاء مصدر الربح وعدم سداد الالتزامات المستحقة ، وتحويل الأموال إلى خارج البلاد من خلال إيداعها في احد البنوك الأجنبية مع استخدام الرشاوى في تحقيق مبلغ الضرائب أو الرسوم التي تحصل عليها الحكومات من الأطراف المعنية (عبد المولى : 1999 ، ع28) .

5.2.2 مفهوم نقل العبء الضريبي

نقل العبء الضريبي عملية اقتصادية يتوصل بواسطتها دافع الضريبة إلى نقل ما دفعه كله أو بعضه إلى شخص آخر مستعيناً في ذلك ببعض القوى الاقتصادية (. عطيه : 1969 ، ص224). فصاحب المصنع الذي يدفع ضريبة على منتجاته يضيف قيمة الضريبة على ثمن البضاعة ويسترجعها من التاجر وهذا يرجع بها على المشتري الذي تستقر عليه ان كان مستهلكاً، وكذلك المالك الذي يدفع الضريبة عن عقاره ويحاول الرجوع بها على المستأجر ، وهكذا يقسم المكلف إلى نوعين (عواضه : 1983 ، ص467)

- 1- المكلف القانوني : هو الذي يؤدي الضريبة إلى صندوق الخزينة .
- 2- المكلف الاقتصادي / فهو الذي يتحمل الضريبة وتستقر عليه في نهاية انعكاساتها من واحد إلى آخر نتيجة شراء السلعة بسعر ينطوي على مبلغ الضريبة الذي فرضته الدولة على منتج السلعة .

ويعتبر المكلف الاقتصادي هو المكلف الحقيقي الذي يتحمل أثر الضريبة وتزداد القدرة على نقل عبء الضريبة عندما يكون الطلب منخفض المرونة ذلك أن ارتفاع سعر الكلفة نتيجة فرض الضريبة بمبلغ معين يقود إلى هبوط الطلب عليها ولكن بنسبة أقل من ارتفاع السعر .

ويشاطر نقل العبء الضريبي في كونه إحدى صور التخلص من الضريبة . كما تشترك ظاهرة نقل العبء الضريبي مع ظاهرة التهرب في أنهما تعملان على زعزعة النظام الذي وصفه المشرع الضريبي لتوزيع الأعباء ، أي بمعنى آخر يؤديان إلى إعادة توزيع الأعباء الضريبية بصورة مغايرة لمقاصد المشرع وأهدافه .

وعلى الرغم من أوجه الشبه المذكور آنفاً بين التهرب الضريبي ونقل العبء الضريبي ، إلا أن هنالك أوجه اختلاف بين المفهومين :-

- 1- أن نقل العبء لا يشكل مساساً بالقانون بعكس التهرب الضريبي الذي يقع تحت طائلة القانون
 - 2- أن نقل العبء الضريبي لا يشكل خسارة للخزينة العامة ، أما التهرب الضريبي فإنه يتسبب خسارة فادحة لخزينة الدولة نتيجة عدم أداء المكلف الضرائب المفروضة عليه .
- وعموماً يشترط لنقل العبء الضريبي أن يكون وعاء الضريبة سلعة يقوم بإنتاجها المكلف القانوني أو خدمة يقوم بها بقصد مبادلتها مع أماكن رفع ثمن السلعة أي أن مجال هذه الظاهرة يكون بخاصة في الضرائب غير المباشرة (الواسطي : 1973 ، ص 276-277) .

6.2.2 مفهوم التهريب

عرفت المادة 191 من قانون الكمارك رقم 23 لسنة 1984 ، التهريب بأنه (إدخال البضائع إلى العراق أو أخراجها منه على وجه مخالف لأحكام هذا القانون دون دفع الرسوم الكمركية أو الرسوم أو الضرائب الأخرى كلها أو بعضها أو خلافاً لأحكام المنع والتقييد الواردة في هذا القانون والقوانين النافذة الأخرى) .

يتميز هذا التعريف أعلاه بأنه شامل لمختلف آثار التهريب ، فمن الناحية المالية نجد انه ربط فعل التهرب بالتهرب من دفع الضريبة الكمركية أو الضرائب الأخرى على البضائع المستوردة أو المصدرة كلاً أو جزءاً .

أما من الناحية الاقتصادية ربط فعل التهرب بمخالفة أنظمة الاستيراد والتصدير في القطر حتى ولم يرافق ذلك ضرر مالي يلحق بخزينة الدولة وذلك من خلال البضائع الداخلة أو الخارجة من القطر خلافاً لأحكام المنع والتقييد تهربياً ، سواء كان جزئياً أو كلياً بهدف حماية الصناعة الوطنية .

وانطلاقاً من طبيعة اقتصاديات الدول النامية في كونها الاقتصاديات وحيدة الجانب ، والتي تعتمد بشكل أساسي على التجارة الخارجية في مجالي التصدير والاستيراد وبالتالي ، فالضرائب الكمركية تشكل احد الموارد الرئيسية فيها ولهذا أعتبر قانون الكمارك رقم 23 لسنة 1984 في حكم التهريب :-

- 1- درج معلومات غير حقيقية عن البضائع المصرح عنها في بيانات الإدخال أو الإخراج بقصد التهريب من دفع الضرائب الكمركية أو الضرائب الأخرى كلياً أو جزئياً (المادة 11/192) .
 - 2- تقديم مستندات أو قوائم مزوره أو تحتوي على معلومات غير حقيقية أو وضع علامات كاذبة بقصد التهريب من الضرائب الكمركية أو الضرائب الأخرى (م 12/192) .
 - 3- ارتكاب أي فعل يقصد التهريب من دفع الضرائب الكمركية أو الرسوم والضرائب الأخرى كلياً أو جزئياً (م 15/192) .
- وبذلك أسهم قانون الكمارك في مكافحة جرائم التهريب من الضرائب والرسوم بمختلف أنواعها خلال مكافحته لجرائم التهريب الكمركي .

ولابد أن نبين نقاط تربط ما بين مفهوم التهريب الكمركي ومفهوم التهريب الضريبي :

- 1- مساهمة كل من الظاهرتين في إلحاق خسارة فادحة بخزينة الدولة مما يؤثر ذلك على مستوى تغطية النفقات العامة .
 - 2- أن كلا النشاطين يمثلان تجاوز على القانون .
- على الرغم من أوجه الشبه إلا أن هناك اختلافاً واضحاً بين التهريب الضريبي والتهريب الكمركي ويظهر هذا الاختلاف بالاتي :-

- 1- الاختلاف الجوهرى يكمن في محل كل من الظاهرتين ، فالتهرب الضريبي محله في الغالب رأس المال أو الدخل أي أن مجاله الضرائب المباشرة ، في حين أن التهريب الكمركي محله دائماً البضائع ، أو السلع فهو أذن مجاله الضرائب غير المباشرة ولا يكمن أن يبرز مظهره في الضرائب المباشرة .
- 2- كما أن ظاهرة التهريب الكمركي أضيق من حيث النطاق من ظاهرة التهريب الضريبي ، حيث الأولى تقتصر على حالة اجتياز البضاعة أو المال لحدود الدولة حيث أن القوانين الكمركية تطبق على النطاق الإقليمي للدولة فقط أما فيما يخص التهريب حيث يتعدى مفهومه إلى جميع الأموال التي يمتلكها الأشخاص والتي تخضع لضريبيته ويتخلصون من أدائها باستخدام طرق احتيالية سواء في داخل الدولة او خارجها.

3- وهناك فرق آخر ما بين التهرب الضريبي والتهريب الكمر كي وهو ما يتعلق بعقوبة المصادرة، حيث يحكم بمصادرة جميع الأموال أو البضائع في حالة التهرب في حين أنه في التهرب الضريبي لا نجد مثل هذه العقوبة حيث نجد أن محله رأسمال أو دخل ومن ثم تفرض على المكلف عقوبة مادية من جنس ذلك المحل (الجميلي : 2000، ص3).

3.2 صور التهرب الضريبي

يترتب على التهرب الضريبي نتيجة أساسية هي فقدان الدولة لجزء من إيراداتها التي تحصل عليها عن طريق الضرائب ، ألا أنه ينقسم إلى أقسام عدة وفقاً لزاوية النظر اليه ، فإذا أخذنا في الاعتبار مشروعيته فإن يكون أما تهرباً مشروعاً أو غير مشروعاً ، وإذا نظرنا إليه من ناحية الحجم كان كلياً أو جزئياً ومتى كان أساس النظر إقليمياً فهو أما تهرب دولي أو داخلي . وفيما يلي أهم تلك الأقسام :-

1.3.2 بموجب معيار المشروعية تصنف التهرب إلى التهرب المشروع والتهرب غير المشروع

1.1.3.2 التهرب المشروع

وهو ما يطلق عليه أحيانا بالتجنب الضريبي Evasion non Fraudulence " ويقصد به ما يعتمد اليه الأفراد (المكلفون) من الاستفادة مما في قانون الضريبة من ثغرات ينفذون منها للتخلص من أداء الضريبة " (بركات :1995، ص 83) ويكون التهرب مشروعاً في حالتين :-

1- حالة الاستفادة من الثغرات القانونية التي يتضمنها التشريع الضريبي ، حيث يلجأ الأفراد لهبة أموالهم على الورثة أثناء فترة حياتهم لكي يتجنب ضريبة التركات التي كان يخضع لها ورثته بعد مماته وقد يستعين المتهرب في هذه الحالة إلى أهل الخبرة والاختصاص لتحقيق هذا الغرض (John : 2000 ، P308) .

2- تجنب الواقعة المنشأة للضريبة ففي هذه الحالة يمتنع الأفراد عن القيام بالعمل المسبب للخضوع للضريبة ، يمتنع الأفراد عن شراء سلعة ، يعلم أنه تفرض عليها ضريبة غير مباشرة سوف يتحملها لو اشترى تلك السلعة ، أو قد يرى أن نشاطا ما لا يخضع للضريبة فيمارسه ويستثمر فيه أمواله كالمشاريع الزراعية والحيوانية وغيرها (Terence :1987.P195،Richand) .

2.1.3.2 التهرب غير المشروع

هو التهرب الذي يتضمن غشاً أو احتيالياً يلجأ اليه المكلف بالضريبة للتخلص منها (العلي : 2003 ، ص123) ، وهذه مخالفه (جريمة) يعاقب عليها القانون (شاميه والخطيب: 1991 ، 106) ولهذا النوع من التهرب أساليب عديدة من بينها الأتي(نصار وآخرون :1996 ، ص30) :-

1- بواسطة الحسابات : إذ يعمد المكلف إلى عدم مسك السجلات لأغراض ضريبة الدخل ويلجأ إلى هذا الأسلوب عندما تكون الغرامات المفروضة على عدم مسك السجلات قليلة قياساً إلى الضريبة المفروضة ، كذلك قيام المكلف بتزوير سجلاته ودفاتره من اجل التلاعب بمصادر دخله وزيادة نفقاته .

2- أخفاء بعض مصادر الدخل بشكل كامل حيث يقدم أفراده لدى دوائر الضريبة ببعض تلك المصادر ويخفي البعض الآخر .

3- التلاعب بملكية مصدر الدخل إذ يلجأ المكلف إلى التنازل شكلياً عن مصادر دخله إلى جهة خيرية معفاة من الضريبة مع أبقائهم على السيطرة الفعلية على مصدر الدخل وذلك في سبيل عدم دفع الضريبة أو تقليل قيمتها .

كما يرى البعض أن هناك أساليب أخرى منها يكون المكلف غير مسجل لدى الإدارة الضريبية(أمين : مصدر سابق ، ص171) .

أن التهرب سواء أكان مشروعاً أو غير مشروع بقصد أو بدون قصد تكون النتيجة الناجمة عن التهرب واحده ، وهي خسارة الدولة لجزء من إيراداتها .

2.3.2 بموجب معيار الحجم تصنف التهرب إلى التهرب الكلي والتهرب الجزئي

هناك تقسيم آخر للتهرب الضريبي ينظر إليه من زاوية مقدار ما يتمكن منه المكلف في التخلص من الضريبة المستحقة قانوناً كلياً" او جزئياً" وكالاتي :

أولاً : التهرب الكلي

يقصد به " تخلص المكلف نهائياً من دفع الضريبة المفروضة عليه وبذلك يضيع على الخزانة جزءاً مهماً من إيراداتها " (C . T ، 1973 ، P87) ، بمختلف وسائل الغش والاحتيال . هناك صور ووسائل متعددة يلجأ إليها المكلف للتخلص من الضريبة المستحقة عليه بصورة كلية، ومن أمثلة هذا النوع عديدة أهمها أصحاب المهن الحرة ، السماسرة وأصحاب الحرف وغيرهم من الذين لا يكون لهم مكاتب معينة أو تصاريح بمزاولة

المهنة ولم يتم أدرجهم في سجلات الضريبة مما تسبب في نقص الإيرادات ومن ثم الخدمات التي تقدمها الدولة للمجتمع ولجوء الدولة إلى وسائل تمويلية تضر بالاقتصادي الوطني كالإصدار الجديد والقروض التي لها تأثير سلبي على النواحي الاقتصادية والسياسية للدولة

ثانياً : التهرب الجزئي

يقصد به ما كانت الغاية منه ان تم فعلاً التخلص من جزء من الضريبة المفروضة على الممول بالنسبة إلى وعاء معين أو نوع معين من الضرائب (المرصفاوي :1963 ،ص58) . فهو يتخلص جزء من الضريبة الواجبة الدفع عليه بأحد الأساليب غير المشروعة ، أمثلة هذا النوع عديدة منها إخفاء جزء من مبيعاته أو تسجيلها بأسعار تقل عن سعر بيعها الحقيقي ، كذلك يتحقق التهرب الجزئي من خلال تقديم المكلف أقرار غير صحيح وذلك بتضمينه معلومات وبيانات كاذبة .

وتجدر الإشارة إلى أن التهرب الجزئي لا يؤدي إلى الأضرار بالخرينة العامة بنفس الدرجة التي يسببها التهرب الكلي ، ألا انه يخضع لنفس العقوبة التي يستحقها مرتكب فعل التهرب الكلي لأن القصد متوفر في إخفاء المعلومات الصحيحة بغض النظر عن حجمها .

3.3.2 بموجب معيار الإقليمية تصنف التهرب الدولي والتهرب الداخلي

أجمع كتاب المالية في تقسيمهم للتهرب الضريبي استناداً إلى إقليميته إلى تهرب خارجي يقع خارج الحدود السياسية للدولة ، وتهرب داخلي يقع داخل هذه الحدود ، وهذا ما يتم توضيحه وفق التقسيم الآتي :

أولاً : التهرب الدولي

ويقصد به " ذلك الشكل من التهرب الذي يرتكب خارج حدود الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة على الممول " (مجير : 1996 ، ص462) . يؤثر هذا النوع من التهرب بثروة البلاد القومية وذلك لخرج جزء من إيراداتها إلى البلاد الأجنبية ، حيث تكون الظروف الضريبية في بعض الأحوال أفضل للممول منها في دولته الأصلية ، وذلك فان وسائل مكافحة التهرب الدولي لن يتيسر أعمالها لان ضرر دولة ما بالتهرب قد يعود بالفائدة إلى الأخرى . فوسائل لمكافحة هذه النوع من التهرب هي (ناصر :1974 ، ص317) :-

1- قيام الدولة باتخاذ إجراءات داخلية كفرض عقوبات على المكلفين الذين يمتنعون عن ذكر ما حصلوا عليه من إيرادات في الخارج .

2- عقد الاتفاقيات التي تبرم بين الدول لمكافحة التهرب الضريبي وتهتم تلك الاتفاقيات بالحد من التهرب الضريبي على المستوى الدولي مثل تنظيم تبادل المعلومات عن المكلفين الذين ينتمون إلى كل دولة ، ويكونون مقيدين في دولة أخرى سعياً وراء تحديد حقيقة مراكزهم المالية .

ثانياً: التهرب الداخلي

يقصد به استعمال المكلف اساليباً احتيالية للتهرب من دفع الضريبة على أن يكون هذا التهرب داخل الدود الإقليمية للدولة ، وهو يعد أكثر أنواع التهرب شيوعاً ، حيث تعاني منه جميع الدول مهما اختلفت درجة تقدمها أو تخلفها (عز: 1985 ، ص508) أمثلة هذا النوع من التهرب عديدة منها زيادة النفقات باستخدام مستندات وهمية مما يقلل من الدخل الخاضع للضريبة ، أن هذا النوع من التهرب غالباً ما يقع على أجزاء طفيفة من المبالغ المستحقة للخزينة العامة لكل ممول ، وان كان مجموعها يمثل قدراً لا يستهان به بالنسبة إلى إيرادات الدولة ، كما انه في التجارة تزداد نسبة التهرب في حين تقل في الصناعة لان العمليات الصناعية تمر بمراحل متعددة والتي تقع تحت ظل الرقابة والأشراف ، كذلك يزداد التهرب في المنشآت الصغيرة ويقل في المنشآت الكبيرة لمسك الثانية الدفاتر الحسابية المنتظمة دون الأولى

ولقد قسم (Silvan) احد الخبراء في صندوق النقد الدولي في دراسته ، ممارسات التهرب الضريبي إلى أربعة أنواع رئيسية هي (Bird & Casanegva ، 1992 ، P275) :-

- 1- المكلفون غير المسجلون لدى الإدارة الضريبية .
- 2- المكلفون المسجلون الذين يتخلفون عن تقديم الإقرارات الضريبية السنوية .
- 3- المكلفون الذين يصرحون بمدخلات أو معلومات تجعل الضريبة المترتبة عليهم اقل مما يجب تحقيقه بموجب القانون .
- 4- المكلفون الذين لا يسددون الضرائب المترتبة عليهم بموجب إقراراتهم أو بموجب تقدير الإدارة الضريبية

وتبرز أهمية التفرقة بين التهرب الداخلي والتهرب الدولي فيما يترتب على كل منهما من آثار، ذلك أن التهرب الداخلي وان اضر بصورة مؤقتة بالخزينة العامة ألا أن مصدر الإيراد ووعاء الضريبة لا يزالان يوجدان في إقليم الدولة أي يكونان جزءاً من ثرواتها القومية ، في حين أن التهرب الدولي يضر بثروة البلاد القومية لأنه يترتب عليه خروج جزء منها إلى خارج البلاد كما أن وسائل مكافحته غالباً ما تكون عسيرة ومحفوفة بالصعاب .

4.2 نظام إدارة الجودة Quality management system

1.4.2 متطلبات عامة General requirements

تقوم المنظمة بوضع وتوثيق والمحافظة على نظام إدارة الجودة وباستمرارية تحسين فاعليته وفق متطلبات هذه المواصفة القياسية، وعلى المنظمة القيام بالاتي:

- أ. تحديد العمليات اللازمة لنظام إدارة الجودة والتطبيق في عموم المنظمة. (أنظر 2-1)
 - ب. تحديد التابع والتفاعل لهذه العمليات .
 - ج. تحديد المعايير والطرائق اللازمة لضمان فاعلية كل من العمليات والسيطرة عليها .
 - د. ضمان توافر الموارد والمعلومات اللازمة لدعم العمليات ومراقبتها .
 - هـ. مراقبة وقياس العمليات عندما ينطبق وتحليل هذه العمليات .
 - و. تطبيق الأعمال الضرورية للوصول إلى النتائج المخططة والتحسينات المستمرة لهذه العمليات .
- وينبغي أن تقوم المنظمة بإدارة العمليات طبقاً لمتطلبات هذه المواصفة الدولية عندما تختار المنظمة أية عملية من مجهز خارجي يمكنه أن يؤثر على مطابقة المنتج للمتطلبات ، فعلى المنظمة أن تضمن ضبط تلك العمليات ، يتحدد نوع ومدى الضبط المطبق على تلك العمليات الموردة من الخارج ضمن نظام إدارة الجودة .
- ملاحظة 1: العمليات اللازمة لنظام إدارة الجودة المشار إليها أعلاه، ينبغي أن تتضمن عمليات أنشطة الإدارة ، توفير الموارد ، وتحقيق المنتج والقياس والتحليل والتحسين .
- ملاحظة 2: العملية الموردة من الخارج هي عملية تحتاجها المنظمة من اجل نظام إدارة الجودة فيها وتختار أن ينفذها طرف خارجي.
- ملاحظة 3 : لا يعفي ضمان الضبط للعمليات الموردة من الخارج المنظمة من مسؤوليتها عن مطابقة جميع متطلبات الزبون ، المتطلبات التشريعية والتنظيمية .

ويتأثر نوع ومدى ضبط العمليات الموردة من الخارج بعوامل منها :

- أ. التأثير الكامن للعمليات الموردة من الخارج على مقدرة المنظمة تزويد منتج يطابق المتطلبات.
- ب. درجة المشاركة في ضبط العمليات .
- ج. القدرة على تحقيق الضبط الضروري من خلال تطبيق البند . (7 - 4)

2.4.2 متطلبات التوثيق Documentation requirements

1.2.4.2 عام General

يتضمن توثيق نظام إدارة الجودة ما يأتي:

- أ. نصوص موثقة لسياسة وأهداف الجودة .
 - ب. دليل الجودة .
 - ج. ت - الإجراءات الموثقة والسجلات المطلوبة بموجب هذه المواصفة الدولية .
 - د. الوثائق بما في ذلك السجلات اللازمة للمنظمة لضمان فاعلية التخطيط، والعمليات، والسيطرة عليها.
- ملاحظة 1 : عندما يرد مصطلح إجراء موثق في هذه المواصفة الدولية فإن ذلك يعني بأن الإجراء تم إعداده وتوثيقه وتطبيقه والمحافظة عليه ، يمكن لوثيقة مفردة أن تغطي متطلبات إجراء واحد أو أكثر .
- يمكن تغطية متطلب إجراء موثق بأكثر من وثيقة واحدة.

ملاحظة 2: يمكن أن يختلف مجال توثيق نظام إدارة الجودة من منظمة لأخرى على وفق الآتي:

- أ. حجم تعقيد العمليات وأنشطتها .
- ب. درجة تعقيد العمليات والتفاعل بينها .
- ج. كفاءة العاملين.

ملاحظة 3: يمكن أن يكون التوثيق بأي شكل أو وسيلة.

2.2.4.2 دليل الجودة Quality manual

على المنظمة أن تضع وتحافظ على دليل للجودة الذي يتضمن:

- أ. مجال نظام إدارة الجودة، متضمنا التفاصيل والتبرير لأي استثناء. (أنظر 2-1)
- ب. الإجراءات الموثقة الموضوعية لنظام إدارة الجودة أو الإشارة لمراجعتها .
- ج. وصف التفاعل بين عمليات نظام إدارة الجودة .

3.2.4.2 Control of documents ضبط الوثائق

ينبغي السيطرة على الوثائق اللازمة لنظام إدارة الجودة، أما السجلات فهي نوع خاص من الوثائق ينبغي أن تتم السيطرة عليها طبقاً للمتطلبات المشار إليها في (4-2-4) .

ينبغي وضع إجراء موثق وذلك للأغراض الآتية :

- أ. لتصديق صلاحية الوثائق قبل إصدارها .
- ب. لمراجعة وتحديث الوثائق عند الضرورة وإعادة تصديقها .
- ج. لضمان تحقق التعرف على التغييرات وعلى حالة التنقيح للوثائق المتداولة .
- د. للتأكد من أن أحدث الإصدارات للوثائق ذات العلاقة هي المطبقة في الموقع.
- هـ. لضمان بقاء الوثائق واضحة وسهلة التشخيص.
- و. لضمان أن الوثائق ذات المصدر الخارجي والتي تعدها المنظمة ضرورية لتخطيط وتشغيل نظام إدارة الجودة قد تم تعريفها والسيطرة على توزيعها.
- ز. لمنع الاستخدام غير المقصود للوثائق الملغاة واستخدام طريقة مناسبة للتعرف عليها إذا تم الإبقاء عليها لأي غرض.

4.2.4.2 Control of records ضبط السجلات

تنشأ السجلات للبرهنة على المطابقة مع المتطلبات وعلى فاعلية عمل نظام إدارة الجودة وتخضع للضبط . تنشأ المنظمة إجراء موثق لغرض تحديد الضوابط المطلوبة للتشخيص ، والخرن ، والحماية ، والاسترجاع ، والإتلاف والمحافظة على السجلات واضحة وسهلة التشخيص والاسترجاع .

5.2 مسؤولية الإدارة Management responsibility

1.5.2 التزام الإدارة Management commitment

على الإدارة العليا أن تقدم الدليل على التزامها بالتطوير والتطبيق لنظام إدارة الجودة واستمرارية تحسين فاعليته عن طريق :

أ. إبلاغ المنظمة أهمية الإيفاء بمتطلبات الزبون والمتطلبات التنظيمية والقانونية.

ب. وضع سياسة الجودة .

- ج. ضمان وضع أهداف الجودة .
- د. القيام بالمراجعات الإدارية .
- هـ. ضمان توفر الموارد.

2.5.2 التركيز على الزبون Customer focus

على الإدارة العليا أن تضمن أن المتطلبات قد حددت وأنها تعزز رضا الزبون .

3.5.2 سياسة الجودة Quality policy

على الإدارة العليا أن تضمن بأن سياسة الجودة :

- أ. ملائمة لإغراض المنظمة.
- ب. تتضمن الالتزام بالاستجابة للمتطلبات والتحسين المستمر لفاعلية نظام إدارة الجودة.
- ج. تعد إطار عمل لوضع ومراجعة أهداف الجودة.
- د. مبلغة ومفهومة داخل المنظمة.
- هـ. تتم مراجعتها لضمان استمرار ملاءمتها.

4.5.2 التخطيط Planning

أولاً: أهداف الجودة Quality objectives

تضمن الإدارة العليا بأن أهداف الجودة بضمنها تلك التي بحاجة إلى تحقيق تتضمن متطلبات المنتج قد وضعت بشكل يتوافق مع متطلبات ومستويات المنظمة. إن أهداف الجودة ينبغي أن تكون قابلة للقياس ومتوافقة مع سياسة الجودة.

ثانياً: تخطيط نظام إدارة الجودة Quality management system planning

على الإدارة العليا أن تضمن ما يلي :

- أ. تنفيذ تخطيط نظام إدارة الجودة كي يلبي المتطلبات المذكورة في (4- 1) وكذلك أن يفي بأهداف الجودة.
- ب. المحافظة على تكامل نظام إدارة الجودة عندما تكون التغييرات على النظام قد خطط لها وطبقت .

6.2 المسؤولية والصلاحيية والاتصال

تتضمن الإدارة العليا في المنظمة تحديد المسؤوليات والصلاحيات وتعريف المعنيين بها داخل المنظمة.

1.6.2 ممثل الإدارة Management representative

تعين الإدارة العليا عضوا من إدارة المنظمة يتمتع بغض النظر عن مسؤولياته الأخرى بالمسؤوليات والصلاحيات الآتية :

أ. التأكد من وضع وتطبيق والمحافظة على العمليات اللازمة لنظام إدارة الجودة .

ب. رفع تقارير إلى الإدارة العليا عن أداء نظام إدارة الجودة ومدى الحاجة إلى التحسين

ج. التأكد من تعزيز الوعي بمتطلبات الزبون والاطلاع عليها داخل المنظمة .

ملاحظة : يمكن أن تتضمن مسؤوليات ممثل الإدارة أن يكون عضو ارتباط مع أطراف خارجية لها علاقة بنظام إدارة الجودة .

2.6.2 الاتصال الداخلي Internal communication

تضمن الإدارة العليا وضع عمليات اتصالات ملائمة داخل المنظمة وأن هذه الاتصالات تنفذ وذات صلة بفاعلية نظام الجودة.

3.6.2 مراجعة الإدارة Management review

أولاً: عام General

تقوم الإدارة العليا بمراجعة نظام إدارة الجودة للمنظمة في فترات زمنية مخططة لضمان استمرار ملاءمته وصلاحيته وفاعليته. تتضمن هذه المراجعة تحديد فرص التحسين والحاجة إلى التغييرات في نظام إدارة الجودة بما في ذلك سياسة وأهداف الجودة. ينبغي المحافظة على سجلات مراجعات الإدارة.

ثانياً: مدخلات المراجعة Review input

ينبغي أن تتضمن مدخلات مراجعة الإدارة المعلومات الآتية :

أ. نتائج التدقيق.

ب. المعلومات الراجعة من الزبون .

ج. أداء العمليات ومطابقة المنتج .

- د. وضع الإجراءات الوقائية والتصحيحية .
- هـ. متابعة الإجراءات المتخذة بخصوص المراجعات السابقة .
- و. التغييرات التي قد تؤثر على نظام إدارة الجودة .
- ز. مقترحات لإغراض التحسين.

ثالثاً: مخرجات المراجعة Review output

تتضمن مخرجات مراجعة الإدارة أية قرارات أو إجراءات ذات علاقة بالاتي :

- أ. تحسين فاعلية نظام إدارة الجودة وعملياته.
- ب. تحسين المنتج على وفق متطلبات الزبون .
- ج. الموارد اللازمة.

7.2 إدارة الموارد Resource management

1.7.2 توفير الموارد Provision of resources

على المنظمة أن تحدد وتوفر الموارد اللازمة لغرض:

- أ. التنفيذ والمحافظة على نظام إدارة الجودة والتحسين المستمر لفاعليته .
- ب. التركيز على إرضاء الزبون من خلال تلبية احتياجاته .

1.1.7.2 الموارد البشرية Human resources

أولاً: عام General

ينبغي أن يكون الأفراد الذين يؤدون أعمالاً تؤثر على مطابقة المنتج للمتطلبات من ذوي كفاءة واختصاص على أساس من التعليم المناسب والتدريب والمهارات والخبرة .

ملاحظة : يمكن أن تتأثر مطابقة متطلبات المنتج بصورة مباشرة أو غير مباشرة من أفراد يؤدون أية مهمات داخل نظام إدارة الجودة .

2.1.7.2 الكفاءة والتدريب والتوعية

على المنظمة أن تقوم بالاتي:

- أ. تحديد الكفاءة اللازمة للأفراد الذين ينجزون أعمالاً تؤثر على مطابقة متطلبات المنتج.
- ب. عندما يكون قابلاً للتطبيق توفير التدريب واتخاذ إجراءات أخرى لتحقيق الكفاءة الضرورية .
- ج. تقييم فاعلية الإجراءات المتخذة .
- د. المحافظة على إدراك مستخدميها للصلة الوثيقة والأهمية بين الفعاليات التي يؤديها وبين مساهمتهم في تحقيق أهداف الجودة .
- هـ . المحافظة على سجلات مناسبة للتعليم والتدريب والمهارة والخبرة. (أنظر 2-4 - 4)

2.7.2 البنية التحتية Infrastructure

على المنظمة أن تقوم بالتحديد والتوفير والمحافظة على البنى الأساس اللازمة للوصول إلى مطابقة المنتج ، وتتضمن ما يأتي :

- أ. الأبنية وأماكن العمل والتسهيلات المرافقة.
- ب. تجهيزات عمليات الإنتاج (بضمنها البرمجيات والحاسب)
- ج. الخدمات المساندة (مثل النقل والاتصالات وأنظمة المعلومات)

3.7.2 بيئة العمل Work environment

على المنظمة أن تقوم بتحديد وإدارة بيئة العمل اللازمة لتحقيق مطابقة متطلبات المنتج .

ملاحظة: يعود مصطلح بيئة العمل لتلك الظروف التي ينفذ فيها العمل ويشمل ذلك عوامل فيزيائية وبيئية وغيرها (مثل الضجيج، الحرارة، الرطوبة، الإضاءة والجو) .

8.2 تحقيق المنتج Product realization

1.8.2 التخطيط لتحقيق المنتج

على المنظمة أن تخطط وتطور سلسلة العمليات اللازمة لتحقيق المنتج، يكون التخطيط لعمليات تحقيق المنتج متوافقاً مع متطلبات العمليات الأخرى لنظام الجودة .

عند التخطيط لتحقيق المنتج، على المنظمة أن تحدد ما يلي وحسب الحالة:

- أ. أهداف الجودة ومتطلبات المنتج .

- ب. الحاجة إلى إنشاء عمليات ووثائق وتوفير الموارد الخاصة بالمنتج .
- ج. متطلبات أنشطة التحقق، والشرعية والمراقبة والقياس والتفتيش والاختبار الخاصة بالمنتج ومعايير قبوله.
- د. السجلات اللازمة للبرهنة على تطابق العمليات والمنتجات المتحققة مع المتطلبات (أنظر 4 - 2 - 4)

هـ. أن تكون مخرجات التخطيط في صيغة ملائمة لطرائق عمل المنظمة.

ملاحظة 1 : التوثيق الذي يصف مراحل نظام إدارة الجودة (بضمنها عمليات تحقيق المنتج) لمنتج معين ، أو مشروع أو عقد ممكن أن يشار إليه بمثابة خطة الجودة .

ملاحظة 2: يمكن للمنظمة أن تطبق المتطلبات الواردة في الفقرة 7- 3 لتطوير عمليات تحقيق المنتج.

2.8.2 العمليات ذات العلاقة بالزبون Customer – related processes

أولاً: تحديد المتطلبات المتعلقة بالمنتج

تحدد المنظمة ما يأتي:

- أ. المتطلبات المحددة من قبل الزبون، بضمنها متطلبات التسليم وفعاليات ما بعد التسليم .
- ب. المتطلبات غير المحددة من قبل الزبون ولكنها ضرورية للاستعمال كالمتطلبات القانونية والتنظيمية المتعلقة بالمنتج .
- ج. متطلبات تشريعية أو تنظيمية قابلة للتطبيق على المنتج.
- د. أية متطلبات إضافية تعدها المنظمة ضرورية .

ملاحظة: تشتمل أنشطة ما بعد التسليم على سبيل المثال، أفعال تحت شروط الضمان، التزامات تعاقدية مثل خدمات الصيانة، وخدمات مكملة مثل إعادة التدوير والتخلص النهائي.

ثانياً: مراجعة المتطلبات ذات العلاقة بالمنتج

تقوم المنظمة بمراجعة المتطلبات المتعلقة بالمنتج ، هذه المراجعة تتم قبل تعهد المنظمة بتجهيز المنتج إلى الزبون (مثلاً عند تقديم العروض ، قبول العروض أو الطلبات أو قبول تغيير العقود والطلبات) ، وينبغي ضمان ما يأتي :

- أ. تحديد متطلبات المنتج.
- ب. إيجاد الحلول لمتطلبات العقد أو الطلب في حالة اختلافها عن المتطلبات الموضحة سابقا .
- ج. للمنظمة القدرة على الإيفاء بالمتطلبات المحددة .
- ينبغي المحافظة على سجلات نتائج المراجعة والإجراءات الناشئة عنها عندما لا يقدم الزبون وثائق تنص على متطلباته ، فأن متطلبات الزبون ينبغي التأكد منها من قبل المنظمة الموافقة .
- في حالة تغيير متطلبات المنتج، على المنظمة أن تضمن بأن الوثائق ذات العلاقة قد تم تغييرها وتم إعلام الأفراد ذوي العلاقة بالمتطلبات الجديدة المغيرة.
- ملاحظة: في بعض الحالات مثل المبيعات الداخلية، عندما لا تتم إجراء مراجعة منهجية لكل طلب فمن الممكن الاكتفاء بمراجعة المعلومات المتعلقة بالمنتج مثل الأدلة أو مواد الدعاية والإعلان.

ثالثا: الاتصال بالزبون Customer communication

تقوم المنظمة بتحديد وتنفيذ ترتيبات فاعلة للاتصال بالزبائن تتعلق بالاتي :

- أ. معلومات عن المنتج .
- ب. الاستفسار وتداول العقود والطلبات بضمنها التعديلات .
- ج. المعلومات الراجعة من الزبون بضمنها الشكاوي .

3.8.2 تصميم وتطوير التخطيط Design and development planning

1.3.8.2 تخطيط التطوير والتصميم

تقوم المنظمة بالتخطيط والسيطرة على تصميم وتطوير المنتج ، خلال تخطيط التصميم والتطوير تقوم المنظمة بتحديد التالي :

- أ. مراحل التطوير والتصميم.
- ب. مراجعة التحقق والنفاد المتعلقة بكل مرحلة من التصميم والتطوير .
- ج. المسؤوليات والصلاحيات لفعاليات التصميم والتطوير .
- د. تقوم المنظمة بإدارة وتنظيم الفعاليات المتداخلة بين مختلف المجاميع التي تقوم بالتصميم والتطوير لضمان الاتصالات الفعالة والوضوح في إنابة المسؤوليات .

ينبغي أن تحدث مخرجات التخطيط حسب التقدم الحاصل في التصميم والتطوير .

ملاحظة: لكل من مراجعة التصميم والتطوير، والتحقق والشرعية، أغراض مميزة، يمكن أن تنفذ وتسجل تلك الأغراض بصورة منفصلة أو مجتمعة ، كما هو ملائم للمنتج وللمنظمة.

2.3.8.2 مدخلات التطوير والتصميم

ينبغي أن تحدد وتسجل وتوثق المدخلات المتعلقة بمتطلبات المنتج ويتم المحافظة عليها (أنظر الفقرة 4-2-4) ، وتتضمن المدخلات الآتية :

- أ. متطلبات الأداء والمتطلبات الوظيفية .
 - ب. المتطلبات التنظيمية والقانونية النافذة .
 - ج. معلومات مستقاة من تصاميم سابقة مشابهة عندما يكون ذلك قابلاً للتطبيق .
 - د. أية متطلبات أساس أخرى للتصميم والتطوير .
- تراجع المدخلات للتأكد من كفايتها ، ينبغي أن تكون المتطلبات كاملة ، غير غامضة وغير متضاربة مع بعضها.

4.8.2 مخرجات التصميم والتطوير

ينبغي أن تكون مخرجات التصميم والتطوير بشكل ملائم للتحقق منها استناداً إلى مدخلات التصميم والتطوير وينبغي تصديقها قبل إصدارها ، شرط أن :

- أ. نفي بمتطلبات مدخلات التصميم والتطوير .
 - ب. تمد بالمعلومات المناسبة للمشتريات والإنتاج وتقديم الخدمة .
 - ج. تحتوي أو تشير إلى معايير قبول المنتج.
 - د. تحدد خصائص المنتج الأساس المتعلقة بسلامته واستعماله الصحيح .
- ملاحظة: يمكن أن تحوي معلومات الإنتاج وشروط الخدمة تفاصيل لحماية المنتج .

1.4.8.2 مراجعة التصميم والتطوير Design and development review

تجري مراجعات منتظمة للتصميم والتطوير في مراحل مناسبة طبقاً لترتيب مخطط (أنظر الفقرة 7-3-1)، وذلك لغرض:

أ. تقييم قابلية نتائج التصميم والتطوير للإيفاء بالمتطلبات .

ب. تشخيص أية مشاكل واقتراح الإجراءات الضرورية .

يشارك في مثل هذه المراجعات ممثلون عن الوظائف الجاري مراجعتها ، التي يتم فيها التصميم والتطوير ، تسجل نتائج المراجعات وأية إجراءات ضرورية أخرى يتطلب المحافظة عليها (أنظر الفقرة 4-2-4) .

2.4.8.2 التحقق من التصميم والتطوير Design and development verification

ينبغي أن ينفذ التحقق استناداً لتخطيط منظم (أنظر الفقرة 7-3-1) لضمان أن مخرجات التصميم والتطوير تتلاءم مع مدخلات التصميم والتطوير ، ينبغي المحافظة على سجلات نتائج التحقق وأية إجراءات أخرى

3.4.8.2 إقرار صلاحية التصميم والتطوير

ينبغي أن تنفذ صحة نفاذ التصميم والتطوير على وفق تخطيط منظم (أنظر 7-3-1) لضمان أن النتائج المحصل عليها تفي بمتطلبات الاستخدام، ويتم التأكد من ذلك قبل تسليم أو تنفيذ المنتج كلما أمكن تطبيق ذلك. يحتفظ بسجلات نتائج النفاذ وأية إجراءات ضرورية أخرى وينبغي المحافظة عليها (أنظر 4-2-4) .

4.4.8.2 ضبط تغييرات التصميم والتطوير

يتم تحديد التغييرات الحاصلة في التصميم والتطوير وتوثق في السجلات ، ينبغي مراجعة التغييرات والتحقق من صحتها ونفاذها ، كما هو ملائم ومصادقتها قبل التنفيذ . تتضمن مراجعة تغييرات التصميم والتطوير تقييم تأثيرها على المنتجات الجاهزة وأجزائها والمنتجات التي قد تم تجهيزها ، تسجل وتوثق نتائج مراجعة التغييرات والإجراءات الضرورية وينبغي المحافظة عليها (أنظر 4-2-4) .

5.8.2 الشراء Purchasing

أولاً: عملية الشراء Purchasing process

على المنظمة أن تضمن تطابق المنتجات المشتراة للمتطلبات الخاصة بالشراء . تعتمد نوعية السيطرة ومدى التوسع في تطبيقها على المجهز والمنتجات المشتراة على مدى تأثيرها على تحقق المنتجات اللاحقة والمنتجات

النهائية . تقوم المنظمة بتقديم واختيار المجهزين على وفق معايير محددة اعتمادا على مدى قابليتهم لتوريد المنتجات بموجب متطلبات المنظمة، ينبغي أن تضع المنظمة معايير الاختيار والتقييم وإعادة التقييم. تسجل وتوثق نتائج التقييم ويحافظ على أية إجراءات أخرى ضرورية ناشئة عن التقييم

ثانيا: معلومات الشراء Purchasing information

ينبغي أن توضح معلومات الشراء للمنتجات المراد شراؤها بما في ذلك ما يلي وحسب ما هو مناسب:

أ. متطلبات اعتماد المنتج ، والإجراءات والعمليات والمعدات اللازمة .

ب. متطلبات مؤهلات الأفراد.

ج. متطلبات نظام إدارة الجودة.

على المنظمة أن تتأكد من كفاية المتطلبات الخاصة بالشراء قبل اعتمادها والاتصال بالمجهزين.

ثالثا: التحقق من المنتجات المشتراة Verification of purchased products

تحدد المنظمة وتطبق الفحوصات أو الفعاليات الضرورية لضمان أن المنتجات المشتراة تلبى المتطلبات الخاصة بالشراء .

في حالة تقديم اقتراح من قبل المنظمة أو زبائننا بأن تتم فعاليات التحقق في موقع المجهز ، فعلى المنظمة أن تحدد في معلومات الشراء ترتيبات التحقق وطريقة الإطلاق .

6.8.2 الإنتاج وتقديم الخدمة

أولا: ضبط الإنتاج وتقديم الخدمة Control of production and service provision

على المنظمة أن تخطط وتنفذ فعاليات الإنتاج وتقديم الخدمات تحت ظروف مسيطر عليها ويتضمن ذلك:

أ. توافر المعلومات التي تحدد خصائص المنتج.

ب. توافر تعليمات العمل حسب الضرورة .

ج. ت - استعمال المعدات الملائمة.

د. توافر واستعمال معدات القياس والمراقبة.

هـ. تنفيذ فعاليات القياس والمراقبة.

و. تنفيذ فعاليات الإطلاق والتسليم المنتج وفعاليات ما بعد التسليم.

ثانياً: إقرار صلاحية العمليات للإنتاج وتقديم الخدمة Validation of processes for production and service provision

تقوم المنظمة بالتأكد من صحة نفاذ عمليات الإنتاج والخدمات عندما لا يمكن التحقق من نتيجة المخرج بالقياس والمراقبة اللاحقان وتبعاً لذلك تظهر النواقص بوضوح فقط بعد استعمال المنتج أو تقديم الخدمة.

ينبغي أن تبين الصلاحية قدرة هذه العملية للوصول إلى النتائج المخططة ، وعلى المنظمة أن تضع الترتيبات اللازمة لهذه العمليات متضمنة الأتي :

أ. تحدد معايير للمراجعة واعتماد العمليات .

ب. مصادقة الأجهزة ومؤهلات الأفراد.

ج. استعمال طرائق وإجراءات موصفة .

د. متطلبات السجلات (أنظر 4-2-4)

هـ. إعادة إقرار الصلاحية.

ثالثاً: التمييز والتتبع Identification and tractability

تقوم المنظمة بتمييز المنتج وحسب ما هو مناسب بوسائل ملائمة خلال العمليات الإنتاجية والخدمية .تقوم المنظمة بتحديد حالة المنتج استناداً إلى متطلبات القياس والمراقبة خلال تحقيق المنتج . عندما يكون التمييز مطلباً ، فعلى المنظمة أن تقوم بضبط تمييز استثنائي وحيد للمنتج والمحافظة على سجلات ذلك (أنظر 4-2-4).

رابعاً: ملكية الزبون Customer property

تقوم المنظمة بالعناية بممتلكات الزبون طالما كانت تحت سيطرة المنظمة أو تستخدم من قبلها ، على المنظمة أن تقوم بالتمييز والحماية والتحقق وصيانة ممتلكات الزبون التي تستخدم أو تدخل في المنتج .

يتم إعلام الزبون في حالة فقدان أي جزء عائد له أو تعرضه للضرر بما يجعله غير ملائم للاستعمال ، وعلى المنظمة كتابة تقرير بذلك إلى الزبون والمحافظة على سجل به (أنظر الفقرة 4-2-4)

ملاحظة : يمكن أن تتضمن ممتلكات الزبون الملكية الفكرية وبيانات شخصية .

خامسا: المحافظة على المنتج Preservation of product

على المنظمة أن تحافظ على المنتج أثناء العمليات الداخلية للإنتاج وحتى مرحلة تسليمه إلى الموقع المقصود لكي تديم مطابقة المتطلبات كلما كان قابلا للتطبيق تتضمن هذه المحافظة عمليات التمييز والتداول والتعبئة والخرن والحماية ، تطبق الحماية أيضا على الأجزاء المكونة للمنتج .

7.8.2 ضبط أجهزة المراقبة والقياس

تقوم المنظمة بتحديد القياس والمراقبة التي تجريها وكذلك تحديد معدات القياس والمراقبة المطلوبة للتأكد من مطابقة المنتج للمتطلبات المحددة.

وعلى المنظمة أن تضع عمليات ضمن بأن القياسات والمراقبة تجري بصورة تنسجم مع متطلبات القياس والمراقبة . ولضمان نتائج صحيحة ودقيقة ينبغي أن تتوفر بأدوات القياس ما يأتي :

أ. أن تكون معايرة أو يتم التحقق من دقتها أو كليهما بصورة دورية بمقارنتها مع المراجع الوطنية أو الدولية، وعند عدم توافر مثل هذه المراجع ينبغي تسجيل الأساس الذي استخدم في المعايرة أو التحقق (أنظر 4-2-4) .

ب. قد تم ضبطها أو سيعاد ضبطها حسب الضرورة .

ج. لها تمييز ، حتى يمكن تحديد حالة معايرتها .

د. أن تكون محمية من التعديلات التي تبطل نفاذ صلاحية المعايرة.

هـ. تكون محمية من الضرر والتلف أثناء التداول والصيانة والخرن.

علاوة على ذلك فعلى المنظمة أن تقدر وتسجل صحة نتائج القياسات السابقة عندما يكتشف أن الأدوات لا تطابق المتطلبات، وعلى المنظمة أن تتخذ المعايرة والتحقق .

يؤخذ بالاعتبار برمجيات الحاسب للإيفاء بالاستعمال المقصود وذلك عند استخدام الحاسب في المراقبة والقياس لمتطلبات محددة، ينبغي مباشرة هذا الأمر قبل الاستخدام المبدئي وأن يثبت ذلك حسب الضرورة.

ملاحظة: يتضمن تأكيد قدرة برامج الحاسبة للإيفاء بالتطبيق المقصود عادة التحقق وإدارة الهيئة للمحافظة على ملاءمتها للاستخدام.

الفصل الثالث

القياس والتحليل والتحسين

1.3 عام General

تقوم المنظمة بتخطيط وتنفيذ فعاليات القياس والمراقبة والتحليل وتحسين العمليات اللازمة وذلك :

- أ. لإظهار المطابقة مع متطلبات المنتج .
- ب. للتأكد من مطابقة نظام إدارة الجودة .
- ج. لاستمرار تحسين فعالية نظام إدارة الجودة .
- د. ويتضمن ذلك عرضا للطرائق الممكنة ، والتقنيات الإحصائية واستخدامها .

1.1.3 القياس والمراقبة Monitoring and measurement

أولاً: رضا الزبون Customer satisfaction

تقوم المنظمة كأحد معايير الأداء لنظام إدارة الجودة بمراجعة المعلومات المتعلقة برضا الزبون وفيما إذا قد استجابت المنظمة لمتطلباته وأن تحدد الطرق لكيفية الحصول على هذه المعلومات واستخدامها .

ملاحظة : مراقبة ملاحظات الزبون يمكن أن تشمل مدخلات من مصادر مثل مسوحات رضا الزبائن عن جودة المنتجات لمجهزة ، مسوحات آراء المستخدم ، تحليل فقدان الأعمال ، الشكاوى ، ادعاءات الضمان وتقارير الوكلاء .

ثانياً: التدقيق الداخلي Internal audit

تتولى المنظمة القيام بتدقيقات داخلية بشكل دوري ومخطط لتعيين فيما إذا كان نظام إدارة الجودة:

- أ. مطابقاً للترتيبات المخططة (أنظر الفقرة 7-1) على وفق متطلبات هذه المواصفة الدولية ومتطلبات إدارة الجودة المحدد من قبل المنظمة، منفذاً بفاعلية وتتم إدامته.
- ب. تخطط المنظمة برنامج التدقيق آخذة بالاعتبار حالة وأهمية العمليات والمواقع التي يتم تدقيقها علاوة على نتائج التدقيقات السابقة ، كما ينبغي أن يحدد معيار التدقيق والمجال والتكرار ومنهجيته واختيار المدققين وتنفيذ التدقيق يجب أن يكون موضوعياً وحيادياً وينبغي على المدققين أن لا يدققوا أعمالهم

ج. ينبغي إنشاء إجراء موثق لتحديد مسؤوليات ومتطلبات تخطيط وتنفيذ التدقيقات ، إنشاء السجلات وتقارير النتائج .

د. ينبغي المحافظة على سجلات ونتائج التدقيق (أنظر 4- 2- 4).

هـ. على الإدارة المسؤولة عن الموقع المدقق أن تتأكد بأن أية إجراءات تصحيحية ضرورية قد نفذت بدون تأخير لكي تزيل أية حالة من عدم المطابقة وأسبابها ، تتضمن أعمال المتابعة التحقق من تنفيذ الإجراء التصحيحي وإعداد التقارير الخاصة بنتائج التحقق (أنظر 8- 5- 2) .

ثالثا: مراقبة وقياس العمليات Monitoring and measurement of processes

تطبق المنظمة طرائق ملائمة لقياس ومراقبة عمليات نظام إدارة الجودة وينبغي أن توضح هذه الطرائق مدى إمكانية العمليات للوصول إلى النتائج المخططة ، وفي حالة عدم الوصول إلى النتائج المخططة ينبغي اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة .

ملاحظة : عند تحديد الطرق المناسبة ، ينصح أن تأخذ المنظمة بالاعتبار نوع ومدى المراقبة أو القياسات المناسبة لكل من عملياتها بالعلاقة مع تأثيرها على مطابقة متطلبات المنتج وعلى فاعلية نظام إدارة الجودة

رابعا: مراقبة وقياس المنتج Monitoring and measurement of product

تقوم المنظمة بقياس ومراقبة خصائص المنتج للتحقق من أن متطلبات المنتج قد تم الإيفاء بها. يتم إنجاز ذلك في مراحل مناسبة من عملية تحقيق المنتج طبقا للترتيبات المخططة (لاحظ 7- 1) ينبغي المحافظة على دليل المطابقة مع معيار القبول .

تتم الإشارة في السجلات إلى الشخص المسؤول عن إطلاق المنتج المسلم للزبون

ينبغي ألا يتواصل إطلاق المنتج أو تسليم الخدمة إلى الزبون لحين تكامل الترتيبات المخططة بصورة مرضية، إلا إذا تمت المصادقة عليه من السلطة المختصة ، وعندما ينطبق ذلك من قبل الزبون .

2.1.3 التحكم في المنتج غير المطابق

تقوم المنظمة بتشخيص المنتجات غير المطابقة للمتطلبات والسيطرة عليها لمنع الاستخدام أو التسليم غير المقصود. ينبغي إنشاء إجراء موثق يحدد أساليب التحكم والمسؤوليات والصلاحيات المتعلقة بالتعامل مع المنتج غير المطابق ، عندما يكون مطابقا تتعامل المنظمة مع المنتجات غير المطابقة بواحد أو أكثر من الطرق الآتية :

- أ. اتخاذ إجراء إزالة المنتجات الغير مطابقة المكتشفة .
- ب. إجازة استعمالها أو إطلاقها أو قبولها بشروط التنازل مع الجهة المعينة أو الزبون .
- ج. اتخاذ إجراء تحويل الغرض الأساسي من استعمالها أو استخدامها.
- د. باتخاذ إجراء مناسب لتأثير، أو التأثير الكامن، عدم المطابقة عند اكتشاف المنتج غير المطابق بعد تسليمه أو بدء استخدامه.
- عند تصحيح المنتجات غير المطابقة ينبغي إخضاعها لإعادة التحقق بعد التصحيح للتأكد من مطابقتها للمتطلبات. ينبغي تسجيل طبيعة عدم التطابق والإجراءات المتخذة بضمنها التنازل الحاصل ، وتوثيق ذلك.

2.3 تحليل البيانات Analysis of data

تقوم المنظمة بتحديد وجمع وتحليل البيانات المناسبة لتبيان مدى ملائمة وفاعلية نظام إدارة الجودة وتقييم التحسينات الممكنة ، ويشمل ذلك البيانات المحصلة من فعاليات القياس والمراقبة وأية مصادر أخرى . ينبغي أن يوفر تحليل البيانات معلومات لها علاقة بما يأتي:

- أ. قناعة الزبون
- ب. المطابقة مع متطلبات المنتج
- ج. خصائص واتجاهات العمليات والمنتجات بما في ذلك فرص إجراء الوقاية .
- د. المجهزون

1.2.3 التحسين Improvement

أولاً: التحسين المستمر Continual improvement

تقوم المنظمة بشكل مستمر بتحسين فاعلية نظام إدارة الجودة من خلال استخدام سياسة وأهداف الجودة ونتائج التدقيق وتحليل البيانات والإجراءات التصحيحية والوقائية والمراجعة الإدارية .

ثانياً: الفعل التصحيحي Corrective action

تقوم المنظمة باتخاذ الإجراءات اللازمة لإزالة أسباب عدم المطابقة لكي تمنع تكرارها. ينبغي أن تتلاءم الإجراءات التصحيحية مع أهمية وحجم تأثيرات المشكلة وحالات عدم التطابق .

ينبغي على المنظمة إنشاء إجراء موثق لتعريف المتطلبات اللازمة لغرض :

- أ. مراجعة حالات عدم المطابقة (بضمنها شكاوي الزبون) .
- ب. تحديد أسباب عدم المطابقة .
- ج. تقدير الحاجة إلى إجراءات تضمن عدم تكرار حالات عدم المطابقة .
- د. تعيين وتنفيذ الإجراءات المطلوبة .
- هـ. تسجيل نتائج الإجراءات المتخذة (أنظر 4-2-4) .
- و. مراجعة فاعلية الإجراءات التصحيحية المتخذة .

ثالثاً: الفعل الوقائي preventive action

تقوم المنظمة بتحديد الإجراءات الوقائية لإزالة أسباب احتمالات عدم مطابقة ومنع تكرار حدوثها ، تتلاءم الإجراءات الوقائية مع أهمية وحجم المشكلة .

ينبغي على المنظمة إنشاء إجراء موثق لتعريف المتطلبات اللازمة لما يأتي :

- أ. تحديد حالات عدم المطابقة المحتملة وأسبابه .
- ب. تقدير الحاجة لإجراءات منع تكرار عدم التطابق .
- ج. تعيين وتنفيذ الإجراءات المطلوبة .
- د. تسجيل نتائج الإجراءات المتخذة
- هـ. مراجعة فاعلية الإجراءات الوقائية المتخذة .

الفصل الرابع

عوامل التهرب الضريبي لمكلفي ضريبة الدخل في العراق

1.4 مصادر المعلومات التي أستندت عليها الدراسة

أستندت هذه الدراسة الى معلومات أفاد بها كل من المكلفين ومخمني ضريبة الدخل ، وقد جرى استبيان آراء وملاحظات المكلفين من خلال استمارتين كما في الملحق رقم (2) وزعت على (11) مهنة من اصل (25) مهنة تخضع لضريبة الدخل ، وتم اعادة (15) استمارة من اصل (75) استمارة وزعت على المكلفين . تضمنت الاستمارة الاولى على (15) سؤال مع ترك سؤال اخير للمكلف يكون له حرية الإجابة عليه . بادراج ملاحظاته الأخرى التي تدفعه لعدم دفع الضريبة، أما الاستمارة الثانية فكانت تتضمن (10) اسئلة يضع المكلف بموجبه تسلسلاً للعوامل التي تؤدي الى عدم رغبته بدفع الضريبة بحسب الأسبقيات التي يراها هو وذلك للتعرف على رأي المكلف بشكل اكبر وأدق في اي العوامل الأكثر تأثيراً .

اما الاستبانة الخاصة بالعاملين في السلطة الضريبية بوظيفة مخمن فقد وزعت على (50) مخمن في مركز الهيئة واربعة من فروعها في بغداد من اجمالي عدد المخمنين لمجتمع البحث البالغ (220) مخمن. تضمنت الاستبانة استمارتين الاولى احتوت على كل" من السمات

الشخصية والمعلومات المهنية لأفراد العينة ، اما الثانية تضمنت (15) سؤالاً كما في الملحق

رقم (3) للوصول من خلالها الى ما يريد العاملين قوله والمصاعب التي يواجهونها ولمعرفة رأيهم مقابل رأي المكلفين حول العوامل التي تزيد من تهرب مكلفي ضريبة الدخل من خلال خبرتهم في التعامل مع المكلفين الاستبانة نتائجاً " مهمة" كان البعض منها غير غائب عن بال الكثير من المختصين والمهتمين بالموضوعات المتعلقة بالعوامل التي تؤدي الى تهرب مكلفي ضريبة الدخل ، ولكن كان هناك هدف مهم للأستبيان يتركز على تأشير حدود واضحة لحجم كل عامل من العوامل من خلال استمارة الأستبيان حيث تم الأعتداع على مقياس (Likevt) الخماسي بالعبارات (أتفق تماماً ، أتفق ، غير متأكد ، لا أتفق ، لا أتفق تماماً)

1.1.4 عينة البحث

في سبيل بلوغ معلومات مفيدة للبحث تم اختيار عينة من مكلفي ضريبة الدخل وبيين الجدول (11) انواع المهن الخاضعة لضريبة الدخل واعدادهم التي شملتهم الاستبانة وكالاتي :-

ت	المهنة	العدد	نسبة مئوية من العينة
1	صيدلي	5	8
2	تاجر	5	8
3	حلاق	2	3.5
4	دلال	3	5
5	صانع	4	7
6	بائع احذية	2	3.5
7	شركة مقاولات	20	33.5
8	تصليح السيارات	6	10
9	مطاحن	6	10
10	محامي	5	8
11	طبيب	2	3.5
	المجموع	60	%100

85

جدول رقم (1)

توزيع المكلفين المشمولين بالعينة حسب المهن البالغ عددهم (60)

اما فيما يتعلق باختيار مجموعة من مخمني ضريبة الدخل فقد وقع الاختيار على مجموعة وفق السمات الشخصية والمهنية في الجدول رقم (2).

اولاً: السمات الشخصية لافراد عينة المخمنين البالغ عددهم 50 مخمناً .

نسبة مئوية من العينة	العدد	السمات الشخصية	
52	26	ذكر	الجنس
48	24	انثى	
88	44	متزوج	الحالة الزوجية
12	06	اعزب	
18	34	جامعية	التحصيل الدراسي
32	16	عليا	
60	30	بكالوريوس محاسبه	التخصص
40	20	تخصص آخر	

جدول رقم (2)

السمات الشخصية لعينة المخمنين

عرض وتحليل الخصائص الشخصية والمهنية لأفراد عينة المخمنين

كانت عينة المخمنين البالغة (50) مستجيباً وتم توزيعهم حسب المناصب الوظيفية وكالاتي :

اولاً - المعلومات الشخصية لمنصب مخمن ومخمن أقدم وم . رئيس مخمنين

- 1- كانت نسبة الذكور للعينة المبحوثة (52 %) أما نسبة الإناث (48 %) .
 - 2- الحالة الزوجية كانت نسبة المتزوجين (88 %) أما نسبة العزاب (12 %) .
 - 3- التحصيل الدراسي تم تقسيمهم حسب الشهادة التي حصلوا عليها وكان نسبة الحاصلين على شهادة جامعية (18%) ونسبة (32 %) من حملة شهادة عليا كالديبلوم العالي والماجستير، وهذا يعكس اهتمام الهيئة بأصحاب الشهادات العليا ممن لهم خبرة أكاديمية
- بالإضافة الى العملية حيث تساعد على اكتشاف الانحرافات المالية ان وجدت في البيانات التي يقدمها المكلف .

- 4- التخصص ، فكان نسبة الحاصلين على بكالوريوس في اختصاص المحاسبة تشكل نسبة (60 %) من العينة ، ونسبة الحاصلين على تخصص آخر غير المحاسبة كالأحصاء وإدارة الأعمال واحياناً نجد اختصاص في اللغة العربية في بعض الفروع التي شملتهم العينة في بغداد حيث يشكلون نسبة (40 %) وينعكس هذا على مستوى اداء المخمنين ويؤثر على اسلوب تحاسيبهم مع المكلفين

ثانياً : المعلومات المهنية لافراد عينة المخمنين

أ- المعلومات المهنية للمنصب الوظيفي مخمن

يمثل نسبة (80%) من العينة من هم بوظيفة مخمن وكانت المعلومات المهنية الخاصة بهم كالآتي :-

نسبة مئوية من العينة %	العدد	السمات المهنية	
8	4	اقل من سنة	عدد سنوات الخدمة
48	24	1 - 5	
14	7	6 - 10	
30	5	11 - 15	
24	12	كلا	

56	28	نعم	المشاركة بالدورات المتخصصة
14	7	1	عدد الدورات
30	15	2	
10	5	3	
	-	4	
2	1	5	
30	15	1	عدد الوحدات التخمينية التي عمل بها المخمن
26	17	2	
14	7	3	
-	-	4	
4	2	5	
6	3	6	
36	18	نعم	هل ترغب بمناقشة
44	22	كلا	المكلف

جدول رقم (3)

المعلومات المهنية لعينة المخمنين

ومن خلال الجدول نجد :

- 1- عدد سنوات الخدمة بالنسبة للعاملين بوظيفة مخمن والذين لهم خدمة اقل من سنة بلغ بنسبة (8%) والذين من (1- 5) سنة كانت نسبتهم (48 %) ومن (6- 10) سنوات شكلوا نسبة (14%) من العينة اما الذين خدمتهم (11- 15) سنة فكانوا يشكلون نسبة (30%) وهذا يدل على أن هناك من لديهم خدمة سنة في مركز الهيئة وحازوا على وظيفة مخمن دون الاهتمام بسنوات الخدمة ، وكانت اعلى نسبة هي من لديهم خدمة من (1- 5) سنوات وذلك بسبب حصولهم على شهادة عليا .
- 2- المشاركة بالدورات المتخصصة ، فكانت نسبة عدد الذين لم يشاركوا بدورة (24%) اما المشاركين بلغوا نسبة (56%) من العينة وذلك لاضطرار الهيئة منح لقب مخمن عند الحاجة الى من يمارس وظيفة مخمن وخاصة في فروعها وهذا ما يجعلها احيانا ان تمنح هذا اللقب ممن لا يحملون اختصاص محاسبي .
- 3- عدد الدورات فكان نسبة عدد الذين اجتازوا دورة واحدة (14%) والذين اجتازوا دورتين يشكلون نسبة (30%) اما الذين شاركوا من العينة بثلاث دورات (10%) اما الذين شاركوا ب (5) دورات بلغوا نسبة (2%) وذلك لعدم مشاركة (12) مخمن بالدورات بسبب قد تضطر الهيئة منح صلاحية مخمن والقيام باعمال وحدة تخمينية دون اجتياز دورة تخمينية وذلك نتيجة الحاجة الملحة لمن يعمل بوظيفة مخمن .
- 4- عدد الوحدات التخمينية التي عملوا بها المخمنين خلال سنوات الخدمة بوظيفة مخمن ، فكان عدد الوحدات واحدة بلغ نسبة (30 %) من العينة ووحدتين بلغ نسبة (26%) وعدد الوحدات (3) بلغ نسبة (4%) اما الذين عملوا ب(5) وحدات تخمينية فكانوا يشكلون نسبة (41%) من العينة ومن عملوا ب(6) وحدات بلغوا نسبة (6%) وذلك بسبب قلة خدمة اكثر المخمنين كما ظهر في الفقرة (1) كذلك يؤشر بضعف في دورات عمل للمخمنين .
- 5- مدى رغبة المخمن بالتعامل مع مكلف كثير المناقشة فكان رغبة المخمن من العينة يضم نسبة (36%) اما من لا يرغب يشكلون نسبة (44%) وذلك لتبرير اكثر المخمنين بعدم توفر الوقت الكافي لسماع ومناقشة المكلفين بسبب الزخم وتحمل المخمنين مسؤولية اعداد كبيرة من اصابير المكلفين التي تحت مسؤوليتهم .

2.1.4 المعلومات المهنية للمنصب الوظيفي مخمن اقدم

يمثل نسبة (14%) من العينة من هم بوظيفة مخمن اقدم وكانت المعلومات المهنية الخاصة بهم في الجدول رقم(4) وكالاتي :-

النسبة المئوية ضمن العينة %	العدد	السمات المهنية	
14	7	6 - 10	عدد سنوات الخدمة
-	-	كلا	المشاركة بالدورات المتخصصة
14	7	نعم	
10	5	3	عدد الدورات
4	2	5	
8	4	1	عدد الوحدات
2	1	3	التخمينية التي عمل بها المخمن الاقدم
4	2	6	
14	7	نعم	هل ترغب بمناقشة المكلف
-	-	كلا	

جدول رقم (4)

المعلومات المهنية لعينة مخمن اقدم

ومن خلال الجدول اعلاه نجد :

- 1- عدد سنوات الخدمة بالنسبة للأفراد العاملين كمخمن أقدم والذين لديهم خدمة من (6-10) سنوات يشكلون نسبة (14%) من العينة وذلك حسب توفر الدرجة الوظيفية وليس حسب الخدمة .
 - 2- المشاركة بالدورات المتخصصة فكان نسبة (14%) من العينة هم المشاركون اي يشكلون نسبة (100%) من أفراد العينة من لديهم لقب مخمن أقدم .
 - 3- عدد الدورات . فكان نسبة من شاركوا (3) دورة يشكلون نسبة (10%) من العينة ومن شاركوا (5) دورة فكانوا نسبة (4%) وهذا يشكل ضعفاً في عدد الدورات التي تقام في الهيئة كذلك عدم المطالبة للحصول على لقب مخمن أقدم بعدد معين من الدورات يجب اجتيازها للحصول على هذا اللقب .
 - 4- عدد الوحدات التخمينية التي عملوا بها بالتخمين حيث شكلوا من عملوا بوحدة تخمينية بلغوا نسبة (8%) وكان عدد الوحدات (3) بلغوا نسبة (2%) ومن عملوا ب(6) وحدات تخمينية فبلغوا (4%) وذلك بسبب قلة المخمنين مما يضطر بعض الفروع بعدم اجراء تنقلات بين المخمنين .
 - 5- مدى رغبة المخمن الاقدم بالتعامل مع مكلف كثير المناقشة فكان نسبة نعم (14%) من العينة بواقع (100%) من عدد حاملي هذا اللقب وذلك لاحساسهم بأن المناقشة ستعزز الثقة مع المكلف ومحاولة معرفة معلومات من خلال المناقشة ما بين الطرفين .
- ج- المعلومات المهنية لأفراد عينة م.رئيس مخمنين
- يمثل نسبة (6%) من العينة من هم بوظيفة م.رئيس مخمنين وكانت المعلومات المهنية الخاصة بهم كما في لجدول رقم (5) وكالاتي :-

النسبة المئوية ضمن العينة %	العدد	السمات المهنية	
6	3	11 - 15	عدد سنوات الخدمة
-	-	كلا	المشاركة بالدورات المتخصصة
6	3	نعم	
6	3	3	عدد الدورات
2	1	1	عدد الوحدات
2	1	5	التخمينية التي عمل بها
2	1	6	
6	3	نعم	هل ترغب بمناقشة المكلف
-	-	كلا	

جدول رقم (5)

المعلومات المهنية لعينة م. رئيس مخمنين

من خلال الجدول لعينة حاملي لقب م. رئيس مخمنين :

- 1- عدد سنوات الخدمة للذين لديهم خدمة من (11-15) سنة فكانت نسبة (6 %) من العينة هذا يدل على أن منح هذا اللقب يأخذ بنظر الاعتبار سنوات الخدمة التي يقضيها بوظيفة مخمن دون الأخذ بنظر الاعتبار للدورات التي اجتازها .
- 2- المشاركة بالدورات المتخصصة فكان جميعهم لديهم مشاركات وذلك لطول مدة خدمتهم التي تسنح لهم فرصة الدخول في دورات تقييمها الهيئة او المركز المالي في الوزارة .

3- عدد الدورات فكان جميع العينة من لديهم هذا اللقب شاركوا ب(3) دورات وهي تعتبر عدداً "قليلاً" من الدورات مقارنة بسنوات الخدمة التي يقضونها بوظيفة مخمن لأجل الحصول على هذا اللقب .

4- عدد الوحدات التخمينية التي عملوا بها فكان نسبة من قضى وحدة تخمينية واحدة (2%) من العينة ومن عملوا ب(5) وحدات يشكلون نسبة (2%) من العينة ايضاً ، ومن عملوا ب(6) وحدات بلغوا نسبة (2%) وهنا نلاحظ عدم وجود سقف زمني لانتقال المخمنين بين الوحدات التخمينية وهذا يؤدي الى حصر معرفة المعلومات عن الوحدات بمخمن واحد احياناً فغيابه سيؤدي الى ارباك العمل في تلك الوحدة وهذا يستدعي انتقال المخمن بين الوحدات التخمينية ليكون جميع المخمنين في الهيئة او الفرع على اطلاع ومعرفة بمكفي الوحدات وهذا يقلل من الفساد الاداري في استمرار تعامل المكلف مع مخمن اكثر من سنتين .

5- اما عن مدى رغبة افراد العينة في التعامل مع مكلف كثير المناقشة فقد فضل الجميع بالمناقشة لتعزيز الثقة كذلك الموظف عندما يملك خدمة طويلة في مجال عمله تكون لديه الخبرة في التعامل والمناقشة مع المكلفين .

2.4 محاور معلومات استمارة الاستبانة

يتناول هذا المبحث وصف متغيرات الدراسة الرئيسية بوصفهما متغيرين مستقلين والتحاسب الضريبي الذي يمثل متغيراً معتمداً، وتحقيقاً لذلك فقد تم استخدام التحليلات الإحصائية الوصفية وكما موضح في ادناه.

1.2.4 فئات درجة الموافقة

يستعرض هذا المبحث نتائج التحليل الوصفي لآراء عينة من المهنيين العاملين في الدوائر الضريبية ، وذلك من خلال عرض الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف والأهمية النسبية لكل منها، وبما ان مقياس هذه الدراسة مصمم على وفق تدرج مقياس ليكرت الخماسي Five Point-Liekr، فإن ذلك يعني وجود خمس فئات تنتمي لها الاوساط الحسابية، كما هو موضح في الجدول (6).

مستوى التوافر		فئة الوسط الحسابي		درجة الموافقة	تدرج مقياس ليكرت
الى	من	الى	من		
35%	20%	1.79	1	ضعيف جداً	لا أتفق تماماً
51%	36%	2.59	1.80	ضعيف	لا أتفق
67%	52%	3.39	2.60	متوسط	محايد
83%	68%	4.19	3.40	مرتفع	أتفق
100%	84%	5	4.20	مرتفع جداً	أتفق تماماً

الجدول (6)

فئات درجة الموافقة على وفق أوزان مقياس ليكرت الخماسي Five Point-Liekr

المصدر: بتصريف من قبل الباحث بالاعتماد على عبد الفتاح، عز حسن (2017) "مقدمة في الاحصاء الوصفي والاحصاء الاستدلالي باستخدام SPSS" الطبعة الثالثة- الخوارزمية العلمية، جدة- السعودية.

2.2.4 التحليل الوصفي لمتغير معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل)

إن نتائج التحليل المذكورة في الجدول (6)، أشارت إلى إجابات أفراد العينة تجاه الفقرات (X1-X10) والخاصة بوصف آراء أفراد العينة حول ما يتعلق بمتغير معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل)، إذ تبين بأن هذا المتغير حقق وسط حسابي قدره (3.70) وهو يقع ضمن الفئة الرابعة أي عند المستوى مرتفع كما أنه أعلى من الوسط الفرضي البالغ (3)، وانحراف معياري قدره (0.95)، فيما بلغت قيمة معامل الاختلاف 25% وكلما كانت قيمة هذا المعامل أقل من 50% دل ذلك على الاتفاق والتجانس في آراء عينة من المهنيين العاملين في الدوائر الضريبية، مما يشير إلى توافق الإجابات وتوافر مستوى ادراك عالٍ لمضامين متغير المعيار الدولي 12 (ضريبة الدخل)، مع أهمية نسبية مقدارها (74%). إن هذه النتائج تشير إلى إن المستجيبون يتفوقون بمستويات عالية على أن هذا المتغير يعد مهماً بهدف تعزيز أداء الوحدات

الاقتصادية المختلفة وبناء الوعي والاهتمام لمتخذي القرار في ادارة الوحدات الاقتصادية. وهذا يقدم الاجابة عن التساؤل الرئيس الاول في مشكلة لدراسة الذي ينص على (ما مستوى ادراك عينة الدراسة لمضامين متغير المعيار الدولي 12 (ضريبة الدخل) ؟

الاهمية النسبية	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة
0.762	0.238	0.907	3.810	X1
0.774	0.219	0.849	3.870	X2
0.758	0.241	0.913	3.790	X3
0.724	0.271	0.982	3.620	X4
0.688	0.259	0.891	3.440	X5
0.732	0.270	0.987	3.660	X6
0.744	0.270	1.006	3.720	X7
0.772	0.221	0.853	3.860	X8
0.722	0.294	1.063	3.610	X9
0.74	0.284	1.049	3.700	X10
0.741	0.253	0.95	3.70	المعدل

الجدول (7)

التحليل الوصفي لبعده معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل)

المصدر: برنامج SPSS v.26.

3.2.4 القوائم المالية

إن نتائج التحليل المذكورة في الجدول ()، أشارت إلى إجابات أفراد العينة تجاه الفقرات (Z1-Z10) والخاصة بوصف آراء أفراد العينة حول ما يتعلق بمتغير القوائم المالية، اذ تبين بأن هذا المتغير حقق وسط حسابي قدره (3.85) وهو يقع ضمن الفئة الرابعة اي عند المستوى مرتفع كما انه أعلى من الوسط الفرضي البالغ (3)، وانحراف معياري قدره (0.891)، فيما بلغت قيمة معامل الاختلاف %23 وكلما كانت قيمة هذا المعامل أقل من %50 دل ذلك على الاتفاق والتجانس في آراء عينة من المهنيين العاملين في الدوائر الضريبية ،، مما يشير الى توافق الاجابات وتوافر مستوى ادراك عالٍ لمضامين متغير القوائم المالية، مع أهمية نسبية مقدارها (77%). إن هذه النتائج تشير إلى إن المستجيبون يتفوقون بمستويات عالية على أن هذا المتغير يعد مهماً بهدف تعزيز أداء الوحدات الاقتصادية المختلفة وبناء الوعي والاهتمام لمتخذي القرار في ادارة الوحدات الاقتصادية. وهذا يقدم الاجابة عن التساؤل الرئيس الثاني في مشكلة لدراسة الذي ينص على (ما مستوى ادراك عينة الدراسة لمضامين متغير قوائم الدخل؟)

الاهمية النسبية	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة
0.738	0.258	0.950	3.690	Z1
0.782	0.236	0.922	3.910	Z2
0.774	0.207	0.800	3.870	Z3
0.728	0.242	0.882	3.640	Z4
0.778	0.236	0.920	3.890	Z5
0.790	0.211	0.833	3.950	Z6
0.758	0.247	0.935	3.790	Z7
0.756	0.257	0.970	3.780	Z8

0.746	0.269	1.004	3.730	Z9
0.866	0.161	0.697	4.330	Z10
0.771	0.232	0.891	3.85	المعدل

الجدول (8)

التحليل الوصفي لبعء القوائم المالية

المصدر: برنامج SPSS v.26.

4.2.4 التحاسب الضريبي

إن نتائج التحليل المذكورة في الجدول (8)، أشارت إلى إجابات أفراد العينة تجاه الفقرات (Y1-Y10) والخاصة بوصف آراء أفراد العينة حول ما يتعلق بمتغير التحاسب الضريبي، إذ تبين بأن هذا المتغير حقق وسط حسابي قدره (3.95) وهو يقع ضمن الفئة الرابعة أي عند المستوى مرتفع كما انه أعلى من الوسط الفرضي البالغ (3)، وانحراف معياري قدره (0.858)، فيما بلغت قيمة معامل الاختلاف 21% وكلما كانت قيمة هذا المعامل أقل من 50% دل ذلك على الاتفاق والتجانس في آراء عينة من المهنيين العاملين في الدوائر الضريبية ،،، مما يشير الى توافق الاجابات وتوافر مستوى ادراك عالٍ لمضامين متغير التحاسب الضريبي، مع أهمية نسبية مقدارها (79%). إن هذه النتائج تشير إلى إن المستجيبون يتفوقون بمستويات عالية على أن هذا المتغير يعد مهماً بهدف تعزيز أداء الوحدات الاقتصادية المختلفة وبناء الوعي والاهتمام لمتخذي القرار في ادارة الوحدات الاقتصادية. وهذا يقدم الاجابة عن التساؤل الرئيس الثالث في مشكلة لدراسة الذي ينص على (ما مستوى ادراك عينة الدراسة لمضامين متغير التحاسب الضريبي؟).

الاهمية النسبية	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة
0.820	0.207	0.847	4.100	Y1
0.782	0.227	0.889	3.910	Y2
0.806	0.181	0.731	4.030	Y3
0.774	0.228	0.884	3.870	Y4
0.796	0.199	0.791	3.980	Y5
0.764	0.253	0.968	3.820	Y6
0.758	0.223	0.844	3.790	Y7
0.800	0.204	0.816	4.000	Y8
0.812	0.212	0.862	4.060	Y9
0.804	0.237	0.953	4.020	Y10
0.791	0.217	0.858	3.95	المعدل

الجدول (9)

التحليل الوصفي لبعء التحاسب الضريبي

المصدر: برنامج SPSS v.26.

نتيجة لما تقدم، يوضح الجدول () ان نتائج التحليل الوصفي لفقرات متغيرات الدراسة معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) والقوائم المالية والتحاسب الضريبي بحسب آراء عينة من المهنيين العاملين في الدوائر الضريبية ،، وجود مستويات متباينة لأهميتها، وأن الأهمية النسبية لها جاءت بمستويات وقيم مختلفة ومتقاربة، ونلاحظ من النتائج أيضاً أن بأن متغير معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) هو المتغير الأقل توافراً إذ جاء بوسط حسابي قدره (3.70)، أما متغير التحاسب الضريبي هو الأكثر توافراً إذ جاء بوسط حسابي قدره (3.95).

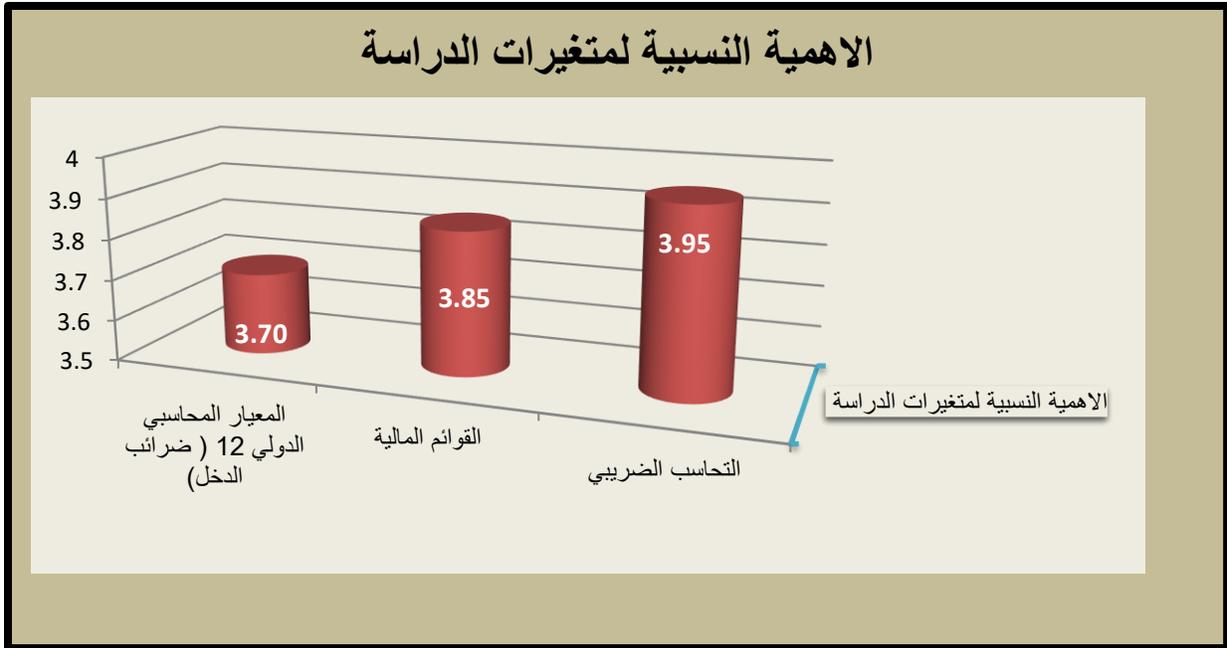
المتغير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الأهمية النسبية	الأهمية الترتيبية
معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل)	3.70	0.95	0.253	0.741	3
القوائم المالية	3.85	0.891	0.232	0.771	2
التحاسب الضريبي	3.95	0.858	0.217	0.791	1

الجدول (10)

الأهمية الترتيبية لمتغيرات الدراسة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS v.26.

من الجدول (10)، يتضح إن متغير التحاسب الضريبي قد احتل المرتبة الأولى في مستويات الاهتمام وذلك لحصوله على أعلى متوسط حسابي مقداره (3.95)، كما هو موضح في الشكل (3).



الشكل (3)

المخطط البياني للأوساط الحسابية لمتغيرات الدراسة

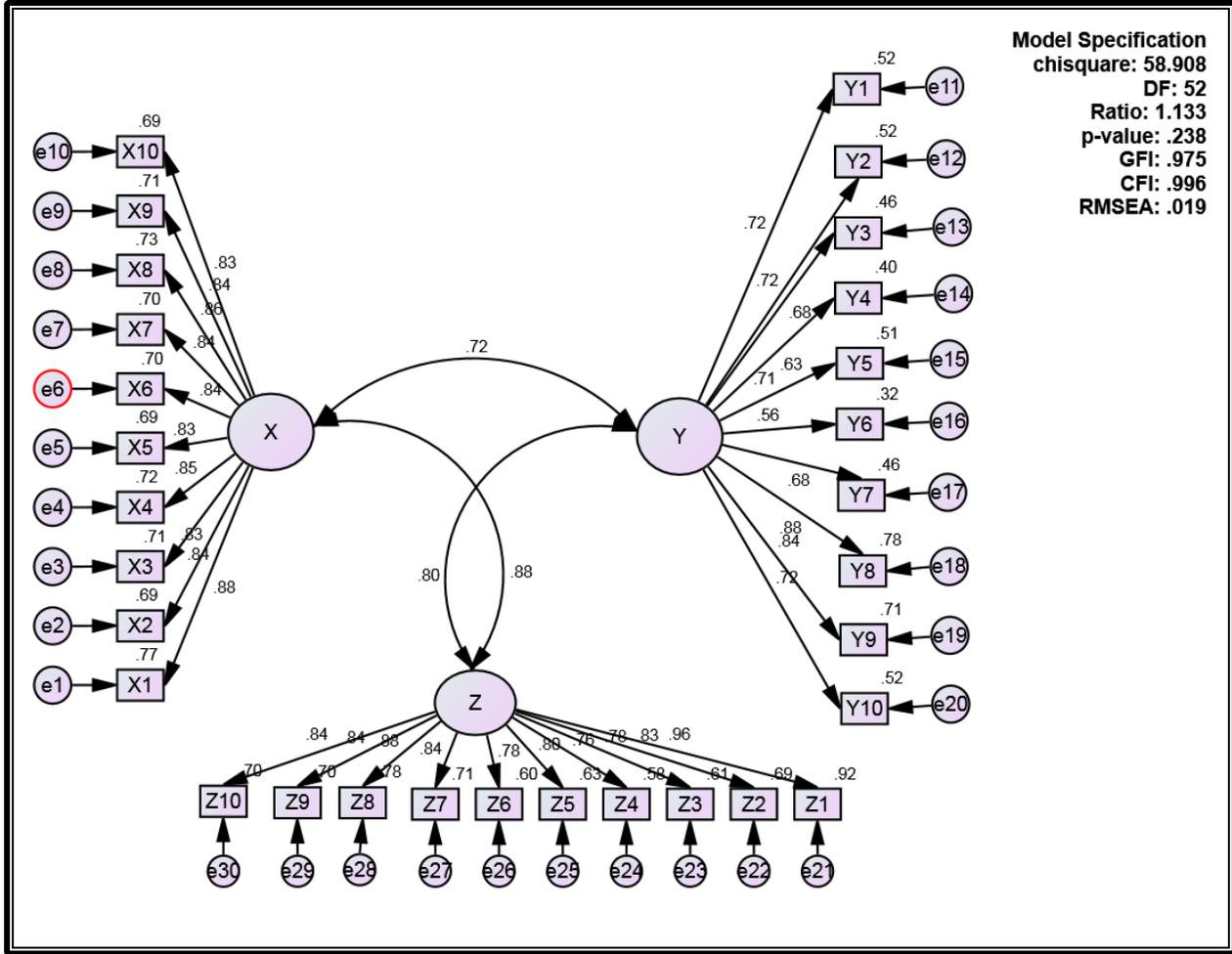
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Excel 2013

3.4 اختبار فرضيات الدراسة

ينصب هذا المبحث على اختبار فرضيات الدراسة الرئيسية والفرعية التي وردت في مخطط الدراسة، ووفقاً للفرضيات الرئيسية والفرعية الواردة في منهجية الدراسة:

1.3.4 اختبار علاقة الارتباط بين متغيرات الدراسة

لاختبار فرضيات الارتباط بين متغيرات الدراسة والمتمثلة بـ(معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) والقوائم المالية والتحاسب الضريبي)، تم استخدام برنامج AMOS v.26 للتوصل الى معاملات الارتباط Pearson الظاهرة في الشكل (.) .



الشكل (4)

أنموذج علاقات الارتباط بين متغيرات الدراسة

المصدر: نتائج برنامج SPSS v.26.

اعتماداً على النتائج الظاهرة في الشكل (4)، يمكن اختبار الفرضيات المتعلقة باختبار الارتباط بين متغيرات الدراسة، وعلى النحو المبين في الآتي:

الفرضية الرئيسية الأولى: توجد علاقات ارتباط معنوية بين المتغير المستقل المتمثل المعيار المحاسبي الدولي (ضرائب الدخل)، والمتغير الوسيط المتمثل بالقوائم المالية، وبين المتغير المعتمد المتمثل بالتحاسب الضريبي. ويتفرع عن الفرضية الرئيسية الأولى الفرضيات الفرعية الآتية:

1. توجد علاقة ارتباط معنوية موجبة بين (المعيار المحاسبي الدولي 12 (ضرائب الدخل)) وبين القوائم المالية من وجهة نظر عينة البحث.

وللتحقق من مدى امكانية قبول او رفض هذه الفرضية، يظهر الجدول () النتائج المتعلقة بأنموذج معاملات ارتباط Pearson، واستناداً إليه فإن قيمة معامل الارتباط بين هذين المتغيرين قد بلغت (0.721)، وهي ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية (1%)، وبذلك فإن القرار النهائي يتجه نحو قبول هذه الفرضية.

2. توجد علاقة ارتباط معنوية موجبة بين (المعيار المحاسبي الدولي 12 (ضرائب الدخل).) وبين التحاسب الضريبي من وجهة نظر عينة البحث.

وللتحقق من مدى امكانية قبول او رفض هذه الفرضية، يظهر الجدول () النتائج المتعلقة بأنموذج معاملات ارتباط Pearson، واستناداً إليه فإن قيمة معامل الارتباط بين هذين المتغيرين قد بلغت (0.882)، وهي ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية (1%)، وبذلك فإن القرار النهائي يتجه نحو قبول هذه الفرضية.

3. توجد علاقة ارتباط معنوية موجبة بين القوائم المالية وبين التحاسب الضريبي من وجهة نظر عينة البحث.

وللتحقق من مدى امكانية قبول او رفض هذه الفرضية، يظهر الشكل () النتائج المتعلقة بأنموذج معاملات ارتباط Pearson، واستناداً إليه فإن قيمة معامل الارتباط بين هذين المتغيرين قد بلغت (0.803)، وهي ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية (1%)، وبذلك فإن القرار النهائي يتجه نحو قبول هذه الفرضية.

المتغيرات	التحاسب الضريبي	معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل)
معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل)	0.882**	
القوائم المالية	0.803**	0.721**

N=100

عند مستوى معنوية (0.01)

الجدول (11)

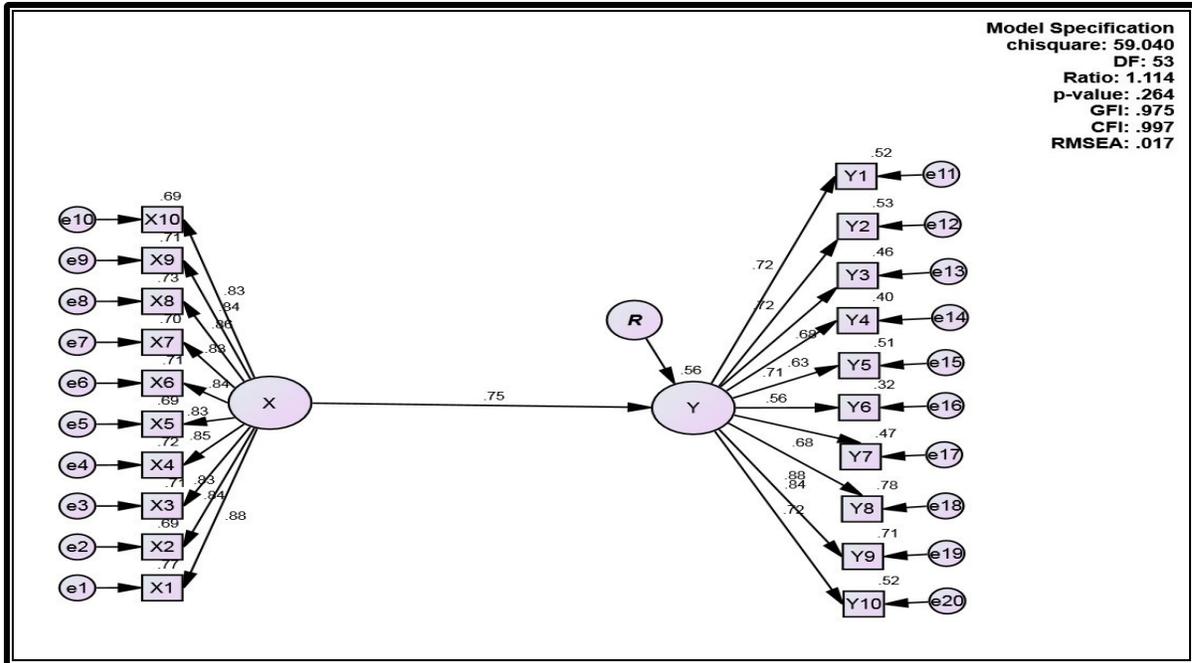
مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي Amos.

2.3.4 بناء أنموذج المعادلات الهيكلية لاختبار فرضيات التأثير المباشر

ان فرضيات التأثير المباشر تنقسم على ما يأتي:

الفرضية الرئيسية الثانية (يوجد تأثير معنوي مباشر للمعيار المحاسبي الدولي 12 (ضرائب الدخل). في تفعيل التحاسب الضريبي) لاختبار فرضيات علاقات التأثير المباشر بين هذين المتغيرين تم بناء أنموذج المعادلات الهيكلية، كما هو موضح في الشكل (5)



الشكل (5)

أنموذج المعادلات الهيكلية لإختبار فرضيات التأثير المباشر بين معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) والتحاسب الضريبي

إن أنموذج المعادلات الهيكلية الموضح في الشكل (5)، تم بناءه على وفق مؤشرات حسن المطابقة Goodness of Fit Index المتمثلة بـ (Ratio أقل من 3، و GFI أكبر من أو تساوي 0.90، و CFI أكبر من أو تساوي 0.90، و RMSEA أقل من 0.08). لذا يمكن الإعتماد عليه في إختبار صحة فرضيات علاقات التأثير المباشر بين هذين المتغيرين التي تنص على: (توجد علاقة تأثير موجبة ومعنوية لمعيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) في التحاسب الضريبي)، فقد بلغ معامل الإنحدار بينهما (0.75)، وهو ما يشير إلى قبول هذه الفرضية.

ويتفرع عن الفرضية الرئيسية الثانية الفرضية الفرعية الآتية :

1. يتباين مستوى تأثير المعيار المحاسبي الدولي 12 (ضرائب الدخل) في تفعيل التحاسب الضريبي بين وجهة النظر المهنية ووجهة النظر الاكاديمية.

تم اعتماد البرنامج الاحصائي (SPSS Ver. 23) لاحتساب قيمة معامل التأثير في اختبار الفرضيات الفرعية جميعها للمقارنة بين المنظور المهني والمنظور الاكاديمي وذلك لعدم كفاية حجم العينة عند اجراء المقارنة وكما يلي:

تفصح معطيات الجدول عن الآتي:

أ. جاءت نتائج التحليل الخاصة بتأثير المعيار المحاسبي الدولي (12) ضرائب الدخل في تفعيل التحاسب الضريبي بمستوى اعلى من ، إذ بلغ معامل التحديد (R^2) (0.562)، أي أنّ الاختلافات المفسرة عبر المعيار المحاسبي الدولي (12) ضرائب الدخل بالنسبة لعينة الاكاديميين كانت بمقدار (56.2%) وهو ناتج عن أهمية المعيار المحاسبي الدولي (12) ضرائب الدخل بالنسبة لتفعيل التحاسب الضريبي وبدلالة قيمة (F) المحسوبة التي بلغت (103.267) وقيمة (β) (2.725)، وبدلالة قيمة (T) المحسوبة البالغة (10.162) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (2.617).

ب. دخلت نتائج تأثير المعيار المحاسبي الدولي (12) ضرائب الدخل في تفعيل التحاسب الضريبي من وجهة نظر المهنيين المحاسبين في المرحلة الثانية إذ بلغ معامل التحديد من وجهة نظرهم ما مقداره (0.383)، أي بمعنى أنّ الاختلافات المفسرة في تفعيل التحاسب الضريبي بالنسبة للمهنيين كانت بمقدار (38.3%) تعود إلى أهمية متغير المعيار المحاسبي الدولي، و بدلالة قيمة (F) المحسوبة (123.005)، في حين بلغت قيمة (β) (2.034) وبدلالة قيمة (T) المحسوبة البالغة (9.055) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (2.617).

بعمامة.... وعلى وفق ما ظهر من نتائج فإن مستوى تأثير المعيار المحاسبي الدولي 12 (ضرائب الدخل) في تفعيل التحاسب الضريبي بين وجهة النظر المهنية ووجهة النظر الاكاديمية يتباين من وجهة نظر المهنية ووجهة النظر الاكاديمية ، لذا تقبل الفرضية الفرعية التي تنص على، يتباين مستوى تأثير المعيار المحاسبي الدولي 12 (ضرائب الدخل) في تفعيل التحاسب الضريبي بين وجهة النظر المهنية ووجهة النظر الاكاديمية، وترفض الفرضية البديلة.

الأهمية	n	D.F	F		B	R ²	الإحصائي المتغيرات
			الجدولية	المحسوبة			
1	66	1 64	3.92	103.267	2.725 (10.162)	0.562	وجهة النظر الاكاديمية
2	44	1 42	3.07	123.005	2.034 (9.055)	0.383	وجهة النظر المهنية

عند مستوى معنوية (0.05) لمحسوبة

الجدول (12)

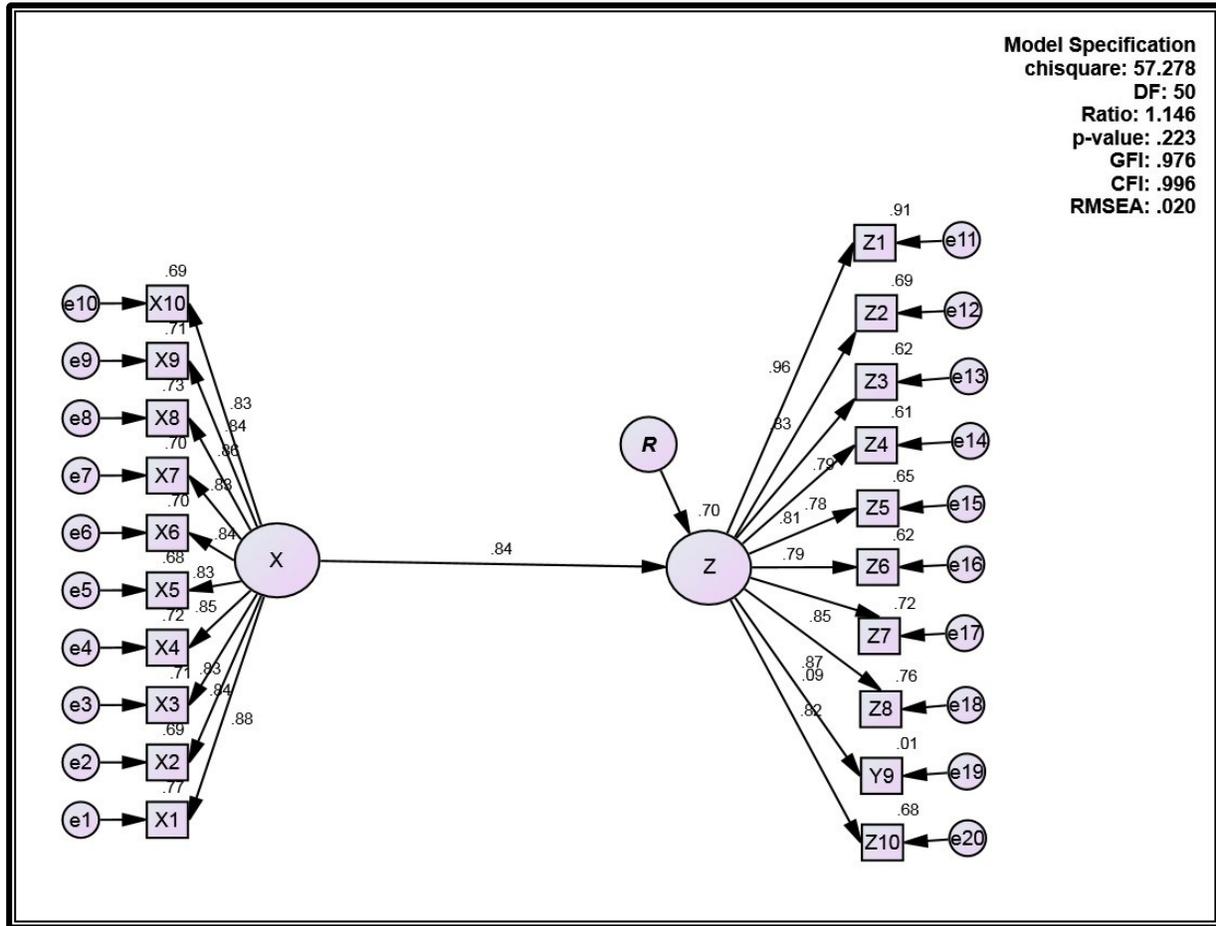
مستوى تأثير المعيار المحاسبي الدولي 12 (ضرائب الدخل) في تفعيل التحاسب الضريبي بين وجهة النظر المهنية ووجهة النظر الاكاديمية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي SPSS.

أ. بناء أنموذج المعادلات الهيكلية لاختبار فرضيات التأثير المباشر لمعيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) في متغير القوائم المالية:

الفرضية الرئيسية الثالثة (يوجد تأثير معنوي مباشر للمعيار المحاسبي الدولي 12 (ضرائب الدخل) في اعداد القوائم المالية .)

لاختبار فرضيات علاقات التأثير المباشر بين هذين المتغيرين تم بناء أنموذج المعادلات الهيكلية، كما هو موضح في الشكل أنموذج المعادلات الهيكلية لإختبار فرضيات التأثير المباشر بين معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) والقوائم المالية



الشكل (6)

أنموذج المعادلات الهيكلية لإختبار فرضيات التأثير المباشر بين معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) والقوائم المالية

إن أنموذج المعادلات الهيكلية الموضح في الشكل (6)، تم بناءه على وفق مؤشرات حسن المطابقة Goodness of Fit Index المتمثلة بـ (Ratio أقل من 3، و GFI أكبر من أو تساوي 0.90، و CFI أكبر من أو تساوي 0.90، و RMSEA أقل من 0.08). لذا يمكن الإعتماد عليه في إختبار صحة فرضيات علاقات التأثير المباشر بين هذين المتغيرين التي تنص على: (توجد علاقة تأثير موجبة ومعنوية لمعيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) في القوائم المالية)، فقد بلغ معامل الإنحدار بينهما (0.84)، وهو ما يشير إلى قبول هذه الفرضية الرئيسية

ويتفرع عن الفرضية الرئيسية الثالثة الفرضية الفرعية الآتية :

1. يتباين مستوى تأثير المعيار المحاسبي الدولي 12 (ضرائب الدخل) في اعداد القوائم المالية بين وجهة النظر المهنية ووجهة النظر الاكاديمية.

تفصح معطيات الجدول () عن الآتي:

أ. جاءت نتائج التحليل الخاصة بتأثير المعيار المحاسبي الدولي (12) ضرائب الدخل في اعداد القوائم المالية بمستوى اعلى من ، إذ بلغ معامل التحديد (R^2) (0.677) ، أي إنَّ الاختلافات المفسرة عبر المعيار المحاسبي الدولي (12) ضرائب الدخل بالنسبة لعينة الاكاديميين كانت بمقدار (67.7%) وهو ناتج عن أهمية المعيار المحاسبي الدولي (12) ضرائب الدخل بالنسبة في اعداد القوائم المالية وبدلالة قيمة (F) المحسوبة التي بلغت (136.826) وقيمة (β) (1.815)، وبدلالة قيمة (T) المحسوبة البالغة (14.006) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (2.617).

ب. دخلت نتائج تأثير المعيار المحاسبي الدولي (12) ضرائب الدخل في اعداد القوائم المالية من وجهة نظر المهنيين المحاسبين في المستوى الثاني إذ بلغ معامل التحديد من وجهة نظرهم ما مقداره (0.275)، أي بمعنى أنَّ الاختلافات المُفسرة في اعداد القوائم المالية بالنسبة للمهنيين كانت بمقدار (27.5%) تعود إلى أهمية متغير المعيار المحاسبي الدولي (12) ضرائب الدخل ، وبدلالة قيمة (F) المحسوبة (145.017)، في حين بلغت قيمة (β) (1.292) ، وبدلالة قيمة (T) المحسوبة البالغة (11.116) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (2.617).

بعمامة.... وعلى وفق ما ظهر من نتائج فإن مستوى تأثير المعيار المحاسبي الدولي 12 (ضرائب الدخل) في اعداد القوائم المالية بين وجهة النظر المهنية ووجهة النظر الاكاديمية تتباين من وجهة نظر المهنية ووجهة النظر الاكاديمية ، لذا تقبل الفرضية الفرعية التي تنص على، يتباين مستوى تأثير المعيار المحاسبي الدولي 12 (ضرائب الدخل) في اعداد القوائم المالية بين وجهة النظر المهنية ووجهة النظر الاكاديمية، وترفض الفرضية البديلة.

مستوى تأثير المعيار المحاسبي الدولي 12 (ضرائب الدخل) في اعداد القوائم المالية بين وجهة النظر المهنية ووجهة النظر الاكاديمية

الأهمية	n	D.F	F		B	R ²	الإحصائي المتغيرات
			الجدولية	المحسوبة			
1	66	1 64	3.92	136.826	1.815 (14.006)	0.677	وجهة النظر الأكاديمية
2	44	1 42	3.07	145.017	1.292 (11.116)	0.275	وجهة النظر المهنية

عند مستوى معنوية (0.05) المحسوبة

الجدول (13)

مستوى تأثير المعيار المحاسبي الدولي 12 (ضرائب الدخل) في اعداد القوائم المالية بين وجهة النظر المهنية ووجهة النظر الأكاديمية

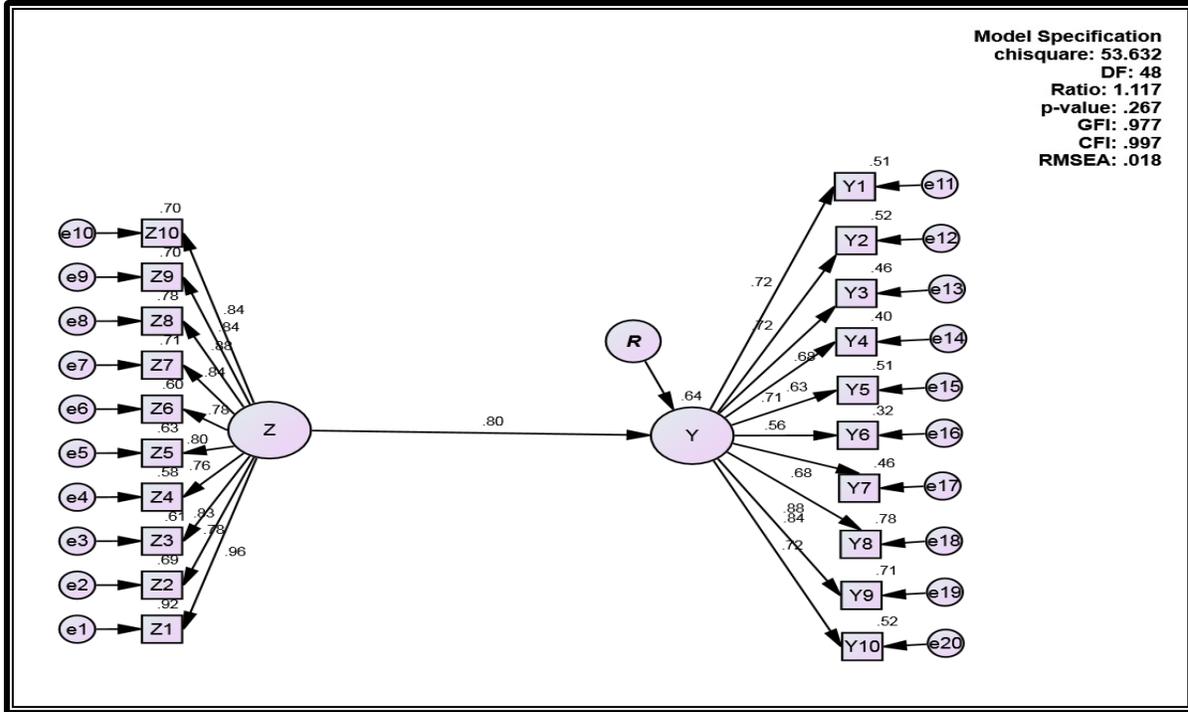
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي SPSS.

ج. بناء أنموذج المعادلات الهيكلية لاختبار فرضيات التأثير المباشر للقوائم المالية في التحاسب الضريبي:

الفرضية الرئيسية الرابعة (يوجد تأثير معنوي مباشر لإعداد لقوائم المالية في تفعيل التحاسب الضريبي .)

لاختبار فرضيات علاقات التأثير المباشر بين هذين المتغيرين تم بناء أنموذج المعادلات الهيكلية، كما

هو موضح في الجدول (13).



الشكل (7)

أنموذج المعادلات الهيكلية لإختبار فرضيات التأثير المباشر للقوائم المالية في التحاسب الضريبي

المصدر: برنامج AMOS v.26.

إن أنموذج المعادلات الهيكلية الموضح في الشكل (7)، تم بناءه على وفق مؤشرات حسن المطابقة Goodness of Fit Index المتمثلة بـ (Ratio أقل من 3، و GFI أكبر من أو تساوي 0.90، و CFI أكبر من أو تساوي 0.90، و RMSEA أقل من 0.08). لذا يمكن الإعتماد عليه في إختبار صحة فرضيات علاقات التأثير المباشر بين هذين المتغيرين التي تنص على: (توجد علاقة تأثير موجبة ومعنوية للقوائم المالية في التحاسب الضريبي)، فقد بلغ معامل الإنحدار بينهما (0.80)، وهو ما يشير إلى قبول هذه الفرضية.

ويتفرع عن الفرضية الرئيسية الرابعة الفرضية الفرعية الآتية :

2. يتباين مستوى تأثير إعداد القوائم المالية في تفعيل التحاسب الضريبي بين وجهة النظر المهنية ووجهة النظر الأكاديمية.

تفصح معطيات الجدول (14) عن الآتي:

أ. جاءت نتائج التحليل الخاصة بتأثير اعداد القوائم المالية في تفعيل التحاسب الضريبي بمستوى اعلى من وجهة نظر المهنيين إذ بلغ معامل التحديد (R^2) (0.486)، أي إنَّ الاختلافات المفسرة عبر اعداد القوائم المالية كانت بمقدار (48.6%) وهو ناتج عن أهمية اعداد القوائم المالية في تفعيل التحاسب الضريبي وبدلالة قيمة (F) المحسوبة التي بلغت (41.419) وقيمة (β) (0.947)، وبدلالة قيمة (T) المحسوبة البالغة (28.373) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (2.617).

ب. دخلت نتائج تأثير اعداد القوائم المالية في تفعيل التحاسب الضريبي من في المستوى الثاني اذ بلغ معامل التحديد من وجهة نظرهم ما مقداره (0.197)، أي بمعنى أنَّ الاختلافات المفسرة في تفعيل التحاسب الضريبي كانت بمقدار (19.7%) تعود إلى أهمية متغير اعداد القوائم المالية، و بدلالة قيمة (F) المحسوبة (52.519)، في حين بلغت قيمة (β) (0.917) ، وبدلالة قيمة (T) المحسوبة البالغة (22.123) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (2.617).

بعمامة.... وعلى وفق ما ظهر من نتائج فإن مستوى تأثير اعداد القوائم المالية في تفعيل التحاسب الضريبي بين وجهة النظر المهنية ووجهة النظر الاكاديمية يتباين من وجهة نظر المهنية ووجهة النظر الاكاديمية ، لذا تقبل الفرضية الفرعية التي تنص على، يتباين مستوى تأثير اعداد القوائم المالية في تفعيل التحاسب الضريبي بين وجهة النظر المهنية ووجهة النظر الاكاديمية، وترفض الفرضية البديلة.

الأهمية	n	D.F	F		B	R ²	الإحصائي المتغيرات
			الجدولية	المحسوبة			
2	66	1	3.92	41.419	0.947 (28.373)	0.486	وجهة النظر الاكاديمية
1	44	1	3.07	52.519	0.917 (22.123)	0.197	وجهة النظر المهنية

عند مستوى معنوية (0.05) () T المحسوبة

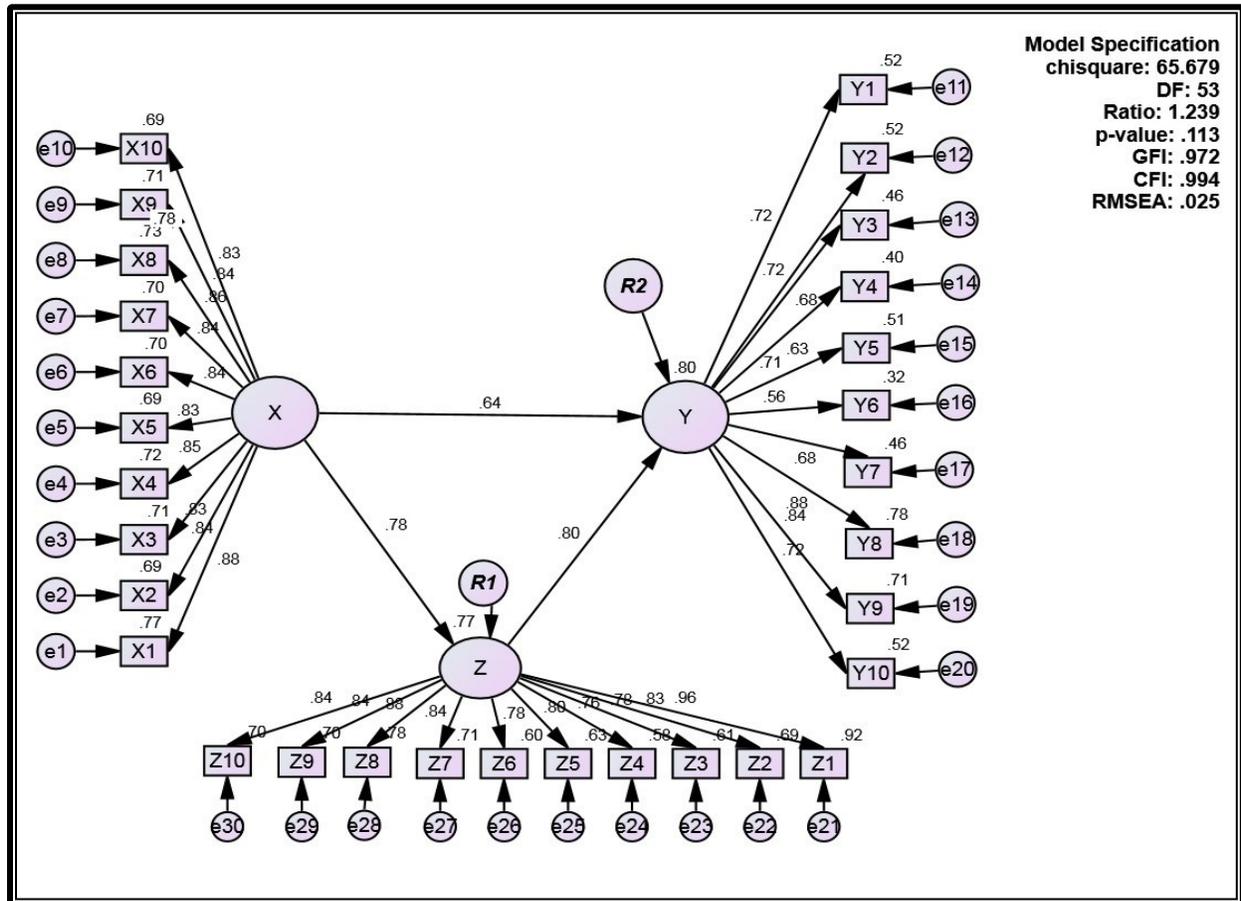
الجدول (14)

مستوى تأثير اعداد القوائم المالية في تفعيل التحاسب الضريبي بين وجهة النظر المهنية ووجهة النظر الاكاديمية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي SPSS.

ثالثاً: بناء أنموذج المعادلات الهيكلية لاختبار فرضية التأثير غير المباشر (الوسيط):

الفرضية الرئيسية الخامسة: يوجد أثر ذو دلالة معنوية للمعيار المحاسبي الدولي 12 (ضرائب الدخل) في تفعيل التحاسب الضريبي بوجود القوائم المالية) إن الشكل، يظهر إختبار فرضية التأثير غير المباشر تنص على إن معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) لها تأثير غير مباشر معنوي وموجب في التحاسب الضريبي من خلال الدور الوسيط للقوائم المالية.



الشكل (8)

أنموذج علاقة التأثير لمعيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) في التحاسب الضريبي من خلال الدور الوسيط للقوائم المالية

المصدر: نتائج برنامج AMOS v.24.

من الشكل ، يتضح وجود علاقة تأثير موجبة ومعنوية لمعيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) في التحاسب الضريبي من خلال القوائم المالية، إذ إن معامل الإنحدار المباشر بلغ (.64) وهو أقل من معامل الإنحدار غير المباشر الذي بلغ (.65)، وبما إن جميع علاقات التأثير في الشكل (8) هي معنوية كما هو موضح في الجدول (15) فهذا يدل على إن للقوائم المالية دور وسيط جزئي Partially Mediated بين المتغيرات قيد الدراسة.

Path	SRW	S.E.	C.R.	P
Y <--- X	.644	.074	11.357	***
Z <--- X	.783	.065	13.230	***
Y <--- Z	.803	.077	10.755	***

الجدول (15)

معاملات التأثير بين متغيرات الدراسة

المصدر: نتائج برنامج AMOS v.24.

ويتفرع عن الفرضية الرئيسية الرابعة الفرضية الفرعية الآتية :

يتباين مستوى تأثير المعيار المحاسبي الدولي 12 (ضرائب الدخل) في تفعيل التحاسب الضريبي بوجود القوائم المالية بين وجهة النظر المهنية ووجهة النظر الاكاديمية.

لاختبار هذه الفرضية تمّت الاستعانة بتحليل المسار (Path Analysis) وذلك للتحقق من وجود تباين في تأثير المعيار المحاسبي الدولي 12 (ضرائب الدخل) في تفعيل التحاسب الضريبي بوجود القوائم المالية بين وجهة النظر المهنية ووجهة النظر الاكاديمية.

إذ يوضح الجدول (16) نتائج تحليل المسار، فقد أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود أثر ذو دلالة إحصائية من وجهة النظر الاكاديمية للمعيار المحاسبي الدولي 12 (ضرائب الدخل) في تفعيل التحاسب الضريبي

بوجود القوائم المالية ، إذ بلغت قيمة (Chi^2) المحسوبة (63.458) للاكاديميين مقابل (72.981) لحساب المهنيين، وهي ذات دلالة عند مستوى (0.05) ، وبلغت قيمة (GFI) (Goodness of Fit Index) وهو مؤشر ملاءمة الجودة لإعداد القوائم المالية، ما قيمته (0.901) للاكاديميين مقابل (0.942) للمهنيين ولكلا العينتين ظهر النتيجة مقارب إلى قيمة الواحد الصحيح (الملاءمة التامة)، وبالسياق بنفسه بلغ مؤشر المواءمة المقارن (CFI) (Comparative Fit Index) (0.884) لعينة الاكاديميين مقابل (0.8007) لعينة المهنيين وكلا العينتين ظهرت النتيجة مقارب لقيمة الواحد الصحيح، وبلغ الجذر التربيعي لمتوسطات الخطأ التقريبي (RMSEA) Root Mean Square Error of Approximation (0.000) وهي مساوية لقيمة الصفر لكلا العينتين. وهذا ما يعكس التحليل التوكيدي (Confirmatory Analysis) لإجابات أفراد عينة البحث من الاكاديميين والمهنيين أي المواءمة التامة، فيما بلغ التأثير المباشر للمعيار المحاسبي الدولي 12 (ضرائب الدخل) في اعداد القوائم المالية، (0.521) لعينة الاكاديميين مقابل (0.460) للمهنيين وهو ما يشير إلى أن القوائم المالية تتأثر بالمعيار المحاسبي الدولي (12) ضرائب الدخل، ومن ثم فإن تفعيل التحاسب الضريبي تتأثر بإعداد القوائم المالية، وفي السياق نفسه بلغ التأثير المباشر للمعيار المحاسبي الدولي (12) على تفعيل التحاسب الضريبي، من وجهة نظر عينة البحث من الاكاديميين (0.409) في حين بلغت (0.117) من وجهة نظر المهنيين ، وتشير نتائج كلا العينتين إلى أن تبني مضامين المعيار المحاسبي الدولي (12) ضرائب الدخل من شأنه توليد تأثير على تفعيل التحاسب الضريبي غير ان مستوى التأثير المباشر يتباين من وجهة نظر عينة الى اخرى ، في حين بلغ التأثير غير المباشر للمعيار المحاسبي الدولي (12) ضرائب الدخل في تفعيل التحاسب الضريبي بوجود القوائم المالية في بالنسبة للاكاديميين (0.312^*) مقابل (0.264^*) من وجهة نظر عينة المهنيين ، وهو ما يؤكد أن القوائم المالية تؤدي دوراً مهماً في تأثير المعيار المحاسبي الدولي (12) ضرائب الدخل على تفعيل التحاسب الضريبي غير ان مستوى التأثير غير المباشر يتباين من وجهة نظر عينة الى اخرى.

عليه وبناءً على النتائج السابقة تقبل الفرضية التي تنص " يتباين مستوى تأثير المعيار المحاسبي الدولي 12 (ضرائب الدخل) في تفعيل التحاسب الضريبي بوجود القوائم المالية بين وجهة النظر المهنية ووجهة النظر الاكاديمية."، وترفض الفرضية البديلة.

وجهة النظر الأكاديمية									
SIG	التأثير غير المباشر	التأثير المباشر		RMSEA	CFI	GFI	CHI ² الجدولية	CHI ² المحسوبة	البيان
0.000	*0.312	0.521	المعيار المحاسبي الدولي 12 (ضرائب الدخل) على اعداد القوائم المالية	0.000	0.884	0.901	3.841	63.458	المعيار المحاسبي الدولي 12 (ضرائب الدخل) في تفعيل التحاسب الضريبي بوجود القوائم المالية
		0.409	المعيار المحاسبي الدولي 12 (ضرائب الدخل) على تفعيل التحاسب الضريبي						
وجهة النظر المهنيين									
SIG	التأثير غير المباشر	التأثير المباشر		RMSEA	CFI	GFI	CHI ² الجدولية	CHI ² المحسوبة	البيان
0.000	*0.264	0.460	المعيار المحاسبي الدولي 12 (ضرائب الدخل) على اعداد القوائم المالية	0.000	0.8007	0.942	3.841	72.981	المعيار المحاسبي الدولي 12 (ضرائب الدخل) في تفعيل التحاسب الضريبي بوجود القوائم المالية
		0.117	المعيار المحاسبي الدولي 12 (ضرائب الدخل) على تفعيل التحاسب الضريبي						

الجدول (16)

نتائج اختبار تحليل المسار للتحقق من التباين في مستوى تأثير المعيار المحاسبي الدولي 12 (ضرائب الدخل) في تفعيل التحاسب الضريبي بوجود القوائم المالية بين وجهة النظر المهنية ووجهة النظر الأكاديمية.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي SPSS.

الخاتمة:

الاستنتاجات

1. الجودة هي التطوير المستمر للعمليات من خلال مراجعتها وتحليلها والبحث عن الوسائل والطرق لرفع مستوى الأداء وتقليل الوقت لإنجازها بالاستغناء عن جميع المهام والوظائف العديمة الفائدة والغير الضرورية للعميل أو العملية لتخفيض التكلفة مستنديين في جميع مراحل التطوير على متطلبات واحتياجات العميل .
2. أظهرت نتائج تحليل الارتباط وجود علاقات ارتباط معنوية بين متغيرات الدراسة المعيار المحاسبية الدولي 12 (ضرائب الدخل) والقوائم المالية والتحاسب الضريبي ، وكانت أعلى قيمة ارتباط بين متغيري المعيار المحاسبية الدولي 12 (ضرائب الدخل) والتحاسب الضريبي ، ويفسر ذلك الاعتماد المتبادل لكل منهما على الآخر، إذ تهيئ المعيار المحاسبية الدولية 12 (ضرائب الدخل) بيئة مناسبة لإحكام العلاقة بين اطراف التعامل الضريبي وانتظامها لبناء منظومة واضحة من الآليات والاجراءات وتطبيقها، في حين تُعزز عمليات التحاسب الضريبي من هذه الآليات عبر تقديم معلومات التغذية الراجعة بهدف التقويم، وهذا ما يدعم نجاح العملية و استمرارها.
3. إن المعيار المحاسبية الدولي 12 (ضرائب الدخل) يؤثر معنوياً في تفعيل التحاسب الضريبي من وجهة نظر عينة البحث، وعليه تتبنى الدراسة الاستنتاج المؤسسات المالية التي تحرص على تطبيق المعيار المحاسبية الدولي 12 (ضرائب الدخل) من خلال الالتزام بالتطبيق سيسهم في تفعيل عملية التحاسب الضريبي على مستويات متعددة.
4. إن المعيار المحاسبية الدولي 12 (ضرائب الدخل) يؤثر معنوياً في اعداد القوائم المالية، وعليه تتبنى الدراسة الاستنتاج بأن المؤسسات التي تحرص على المعيار المحاسبية الدولي 12 (ضرائب الدخل) سيساهم في تعزيز عمليات اعداد القوائم المالية على نحو يتوافق مع المتطلبات المحاسبية الدولية الخاصة بضرائب الدخل وصولاً الى تحقيق معايير جودة مخرجات النظام المحاسبي.
5. إن اعداد القوائم المالية يؤثر معنوياً في تفعيل التحاسب الضريبي وفقاً لوجهة نظر عينة البحث، وعليه تتبنى الدراسة الاستنتاج بأن المؤسسات التي تحرص على اعداد قوائمها المالية من خلال تطبيق معاييرها سيسهم في تفعيل التحاسب الضريبي لها على نحو افضل.

6. أن مراعاة متطلبات المكلف عند القيام بعملية الفحص الضريبي يمثل أحد المقومات الأساس لتنمية الالتزام الضريبي وتيسير تحصيل الضريبة من المكلفين وتخفيف العبء الإداري عن كاهل نظام التحاسب الضريبي .
7. إن حقيبة الفحص الضريبي تتضمن عدة أنواع من أساليب الفحص الضريبي تتباين تبعاً لطريقة التقدير المتبعة عند تقدير الدخل الخاضع للضريبة
8. ضعف قيمة المعلومات التي يقدمها المكلف إلى الهيئة العامة للضرائب والتي يتضمنها الإقرار الضريبي مما يؤثر سلباً على سير عملية الفحص الضريبي وأختلاف تبويب البيانات المحاسبية في الدفاتر والسجلات التي يمسكها مكلف وآخر وعدم تضمينها المعلومات التي تسهم في ضبط جودة عملية الفحص الضريبي .
9. ضعف قيمة المعلومات التي تحملها الأدلة الثبوتية الدالة على تحقق الدخل كقوائم الشراء والبيع وعدم تضمينها لمعلومات يمكن من خلالها اثبات النشاطات المالية مع المكلفين الآخرين أو معلومات أخرى يمكن الاستدلال بها في معرفة محل عمل المكلف ورقم تسجيله .

التوصيات

1. تضمين متطلبات المكلف في عملية الفحص الضريبي لردم الفجوة بين المكلف والإدارة الضريبية للحد من ممارسات التهرب الضريبي المرافقة لعملية التحاسب الضريبي .
2. ينبغي أن يتماشى أسلوب الفحص الضريبي المتبع عند تقدير الدخل الخاضع للضريبة مع طريقة التقدير المتبعة عند التأكد من صحة البيانات والمعلومات المثبتة في الإقرار الضريبي للمكلف
3. من الضروري قيام الهيئة العامة للضرائب بتحديد مسميات الدفاتر والسجلات التي على المكلف الالتزام بمسكها وعناوين حقولها لضمان توحيد الإجراءات فيما بين المكلفين مع مراعاة أن تكون قيمة المعلومات المثبتة فيها تسهم في ضبط جودة عملية الفحص الضريبي وتكوين قاعدة بيانات رصينة يمكن من خلالها تحقيق العدالة الضريبية في مراعاة حق الخزنة العامة وحق المكلف .
4. على الهيئة العامة للضرائب توحيد المعلومات الضريبية (قوائم الشراء ، قوائم البيع) وتضمينها معلومات وبيانات تجعل من عملية الفحص الضريبي لها القدرة على تحقيق أهداف نظام التحاسب الضريبي في حصر المكلفين الخاضعين للضريبة وتحديد مصادر دخل المكلفين وقياسها بشكل منصف لتحقيق دين الضريبة (ربط الضريبة) وجبايتها وتحصيلها.

5. اعتماد انموذج التحسين المقترح والذي يؤكد على المسؤولية التضامنية لمراقب الحسابات مع المكلف وعدم قبول التحفظات والقيام بالفحص الشامل لأنشطة المكلف المالية مما يجعل وجهات النظر متقاربة فيما يتعلق بجودة البيانات المالية

6. ضرورة تركيز الهيئة العامة للضرائب على مبدأ المشاركة في تطبيق القانون الضريبي جنباً إلى جنب مع مراقب الحسابات من خلال عقد الاجتماعات الدورية وتعريف الإدارة الضريبية بأوجه القصور ونقاط الضعف في التشريعات الضريبية وعملية الفحص الضريبي وبما يعزز من تحقيق مصلحة الدولة والمكلف والمجتمع .

7. ينبغي إيجاد فرع محاسبي جديد باسم المحاسبة الضريبية يجسد عقيدة الرفاهية الاجتماعية

8. حث جميع مخمني مكلفي ضريبة الدخل في الهيئة وفروعها على تصفية أضاير المكلفين ومتابعة التحصيلات الضريبية المتأخرة قبل إجراء عملية الجرد وليتم إدخال بياناتها في الحاسبة ودون الاكتفاء بالتقديرات الإدارية .

9. ان نجاح أي جهاز تنفيذي في تأدية مهامه يعتمد بالاساس على عدد العاملين في هذا الجهاز ومدى كفاءتهم التخصصية ، اذ لا بد من توفير العناصر الكفاءة والكافية للقيام بالاعمال التي يتولى هذا الجهاز اداءها ولما كانت وظيفة (مخمن) من الوظائف الحاكمة في المنظمة الضريبية وخاصة في مجال التحاسب الضريبي ، فان هذا يقتضي توافر صفات ومؤهلات معينة في هذا الملاك ، ومنها على سبيل المثال :

1. المؤهلات العلمية المحاسبية ، ويفضل ان يكون من حاملي الشهادات العليا لكي يتسنى له الالمام بجميع المفردات المالية الواردة في تقرير المكلف .

2. الامكانيات الذهنية والعقلية وسرعة البديهة لمنع تمرير اساليب التحايل بقصد التهرب الضريبي.

3. العدالة والحيادية في تطبيق القانون دون اخلال بالمصلحة العامة او مصلحة المكلف .

المصادر و المراجع

أولاً: الكتب :

1. ابن منظور، أبي الفضل جمال الدين محمد بن مكرم ، لسان العرب، دار صادر بيروت ، لبنان ، 1956
2. ارينز ، الفين ، لوبك ، جيمس ، المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة محمد عبد القادر ، دار المريخ للنشر والتوزيع ، الرياض ، السعودية ، 2005
3. البكري ، محمد ، إدارة الإنتاج والعمليات مدخل نظم ، الدار الجامعية القاهرة ، مصر ، 2001
4. الترتوري ، جويحان ، محمد عوض ، أغادير عرفات ، إدارة الجودة الشاملة في مؤسسات التعليم العالي والمكتبات ومراكز المعلومات ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2006
5. الحاروني ، محمد كامل ، مراجعة الحسابات ، الجزء الثاني ، دار المعارف ، القاهرة ، مصر ، 1970
6. الدرادكة ، الشبلي ، مأمون ، طارق ، الجودة في المنظمات الحديثة ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2002
7. الزاهر ، بسام حسن ، مدخل متكامل لتطبيق الجودة الشاملة ، كلية التجارة عين شمس ، القاهرة ، مصر ، 1998 ،
8. الشافعي ، جلال ، مبادئ المحاسبة الضريبية ، شركة القصر للطباعة القاهرة ، مصر ، 2005
9. العجي ، ماهر ، دليل الجودة في المؤسسات والشركات ، الرضا للمعلومات ، دمشق ، سوريا ، 1999
10. العربي ، علي ، العساف ، مصطفى ، إدارة المالية العامة ، دار الجامعة المصرية ، الإسكندرية ، مصر ، 2003
11. العرن ، رعد حسن ، كيف تتعلم أسرار الجودة الشاملة ، دار علاء الدين للنشر والتوزيع ، دمشق ، سوريا ، 2002
12. العزاوي ، محمد عبد الوهاب ، إدارة الجودة الشاملة ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2005
13. العلاق ، أحمد ، بشير ، محمود ، استخدام نموذج الفجوات لتفسير العلاقة بين جودة الخدمة المدركة ورضا الزبون ، دار العقل للنشر ، عمان ، الأردن ، 2002
14. العلي ، عادل ، المالية العامة والقانون المالي والضريبي ، دار الإثراء ، للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2009

15. الفيروز أبادي ، مجد الدين محمد بن يعقوب ، القاموس المحيط ، الطبعة الثانية ، الجزء الثاني ، دار الفكر ، بيروت ، لبنان ، 1978
16. القزاز ، إسماعيل ، متطلبات التطبيق العملي للمواصفة ISO 9001 : 2000 لنظام إدارة الجودة ، مكتبة الأشقر ، بغداد ، العراق
17. إبراهيم ، سهر محمد احمد ، المالية العامة والنظام المالي في الاسلام ، بدون اسم المطبعة ، مصر ، 1983 .
18. ابو نصار ، محمد واخرون ، الضرائب ومحاسبتها النظرية والتطبيق ، ط1 ، بدون اسم المطبعة ، 1996 .
19. اسماعيل ، اسماعيل خليل ، المحاسبة الضريبية ، ط1 ، دار الكتب للطباعة والنشر ، 2002 .
20. البطريق ، يونس احمد ، المالية العامة ، دار النهضة العربية ، بيروت ، 1984 .
21. البطريق ، يونس احمد ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، مصر ، 2005 .
ثانيا: البحوث الجامعية :
1. إبراهيم ، محمد خليل ، نظام إدارة الجودة ISO 9001 ، دراسة تطبيقية في معمل السجاد الميكانيكي ، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية ، بغداد ، العراق ، 1999
2. أحمد ، رغد منفي ، تطبيق مخطط العملية على قسم المشتريات والمالية في جامعة كارنجي ميلون في قطر ، بغداد ، العراق ، 2009
3. الحجية ، عمار عبد الصاحب ، تكييف بيئة شركة الصناعات الإلكترونية وفقا لمتطلبات نموذج تأكيد الجودة ISO 9901 ، دراسة حالة في شركة الصناعات الإلكترونية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد ، العراق ، 1999

4. الدليمي ، وليد خالد ، إجراءات السلطة الضريبية في الفحص الضريبي وأثرها في بذل العناية المهنية لمراقب الحسابات في العراق ، دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب لنيل شهادة المحاسبة القانونية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، بغداد ، العراق ، 2005
5. العزاوي ، كريم نياب ، إعداد دليل الإجراءات لخط تجميع مكيفات الهواء الشبكية على وفق المواصفة العالمية ISO 9001 : 2000 دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد ، 2004
6. أمين ، عبد الله محمود ، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي على الدخل أطروحة دكتوراه محاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، بغداد ، العراق ، 2000
7. شرف ، سمير ، العريبي ، عدنان ، الخطيب ، ناصر ، توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور إدارة الجودة الشاملة ، دراسة تطبيقية على دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في وزارة المالية في الأردن ، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، المجلد 29 ، العدد 22 ، عمان ، الأردن ، 2007
8. أمين ، عبد الله محمود ، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق ، دكتوراه فلسفة في المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة المستنصرية ، العراق ، 2000 .
9. ادهام ، عبد الستار إبراهيم ، التعليم المنظمي وأثره في نجاح المنظمات ، رسالة ماجستير ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، 2005 .
10. البد راني ، قيس عواد ، حقوق والتزامات الإدارة الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل 113 لسنة 1982 ، بحث مقدم إلى الهيئة العامة للضرائب ، المؤتمر الأول ، العراق ، 2001 .
11. البكري ، جواد كاظم ، الإصدار النقدي الجديد كوسيلة لتمويل الأنفاق الحكومي في العراق ، بحث مقدم الى وزارة المالية ، المؤتمر العلمي المالي الأول ، العراق ، 2002 .

12. العنزي ، حيدر وهيب ، نظره في القضاء الضريبي ، بحث مقدم الى الهيئة العامة للضرائب ، المؤتمر العلمي الضريبي الأول ، العراق ، 2001 .

13. التحافي ، عبد الوهاب ، التهرب الضريبي ، تحليله ومعالجته ، بحث مقدم الى الهيئة العامة للضرائب ، المؤتمر الضريبي الأول ، العراق ، 2001 .

14. أجميلي ، حميد ، الآثار الاقتصادية المتوقعة عالميا وعربيا" مجلة افاق عربية ، العراق ، ع9-10-2000/ .

15. أجميلي ، رائد ناجي احمد ، التهرب الضريبي مع إشارة إلى مواطنه في نطاق ضريبة الدخل في العراق ، كلية صدام للحقوق ، جامعة النهريين ، العراق ، 2000

16. الجادري ، فراس عبد الأمير ، تقويم نظام المعلومات الضريبي وأثره في رفع فاعلية وكفاءة الأداء ، بحث مقدم الى المعهد العربي ، العراق ، 2005 .

ثالثا: الدوريات العربية :

1. رأفت ، شكري ، إدارة الجودة الديناميكية الفعالة ، مجلة الإدارة ، المجلد الثلاثون ، العدد الأول ، عمان ، الأردن ، 1996 ،

2. معلا ، ناجي ، قياس جودة الخدمات المصرفية التي تقدمها المصارف التجارية في الأردن ، مجلة الدراسات الجامعية الأردنية العلوم الإدارية عمان ، الأردن ، 1998
رابعاً: الوثائق الرسمية

1- قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل

الدورات التدريبية والمحاضرات

1. أحمد ، رغد منفي ، تدقيق الجودة ، دورة تدريبية في مركز التعليم المستمر في جامعة بغداد ، بغداد ، العراق ، 2010

2. صاحب ، موفق عبد الحسين ، مجموعة محاضرات أقيمت في المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، قسم الضرائب ، جامعة بغداد ، بغداد ، العراق ، 2008

خامسا": الانترنت

1. الجريمة المنظمة والارهاب نحو مقارنه شموليه ، مداخله معدة من قبل منظمة المؤتمر الاسلامي للمساهمة في اعمال المؤتمر الدولي لمكافحة الارهاب ، الرياض ، 2005 ، منشورة على الموقع www.oic-oci-arabic.org

2. الطعان ، هلال ، اسباب التهرب الضريبي وسائل مكافحته في العراق بحث منشور على موقع جريدة الصباح 11ت2 /2006 على الموقع .جريدة الصباح. العراق \G\ Fill:

3. المراياتي ، توفيق ، كلية الادارة والاقتصاد ، تقرير في جريدة البصرة على موقعها Fill // G : MADA Daily News paper

4. جواد ، حسين ، افاق السياسة الضريبية في العراق ، دراسة منشورة في جريدة المنارة على موقعها جريدة المنارة . العراق \7 \G\ Fill

سادسا: المصادر الأجنبية

1. Abdel, Khalik Rashad Opportunities In Auditing , Willey & Sons , New York 1988
2. Adem , Elbert , Bortol , Tony , Production And Management 2th , Ede , Mc Hill Of India, New Delhi, 1996
3. Bedard , Jean , Expertise In Auditing , Prentice Mc Hill . N. Y, 1988
4. Blochers , Edearin, Performance Effect Audit Staff Assignment , South Western U.S. A , 1979
5. Boynton , William , Johnson, Ramond , Modern Auditing , John Wiley & Sons Inc , U.S.A ,2001
6. Cashin , A. James , Hand Book For Eaditors , Me Graw Hill, Inc , United States Of America 1991
7. Chasme , Richard , Eqwlano, Norman , Production Management : Manufacturing And Service , 4th . Ed , Richard- Irwin- Inc ,London , 1995
8. David. D . Bender . F , Mangament Information Development, Mc Grow Hill , International Edition , New York , 1993
9. Frank, M. Buke, Audit Committee Responsibility For Internal Control , Mc Graw Hill , New York ,1986
10. Goetsh , David , Davis, Stanloy , Introduction To Total Qyality: Quality Productivity, Comptitiveness , Prentice Hall Inc , New Jercey 1994
11. Hiezer , Jay And Render , Barry , Operations Management , Prentice Mc – Hill Inc , 2005

12. Hubert , Rampersad, Total Quality Anagement , Springer – Verlag Berlin- Heidelberg , Germany , 2001
13. Humphrey , Moizer From Tachniques To Ldcologies : Audit Function Mc Hill . N.Y 1990
14. Iso 9001: 2008 Quality Management System – Requirements
15. Kinneys , William , Audit Technology , Mc Grew Hill. Inc , N. Y 1995
16. Knox, Jhon, Why Auditors Don't Find Fraud ,Western Publishing ,U.S.A , 1994
17. Marquardt , Dwilson, The Iso 9001 Family Of Interantionl Standers Mc , Graw , Hill , Washington , 1999
18. Mary , Paul , Total Quality Management , John Wiliy , & Son , New York, 1997
19. Micheal, Knapp , Accounting Review , Western Publishing Co, Virginia , U. S. A . 1985
20. Mitra , Amitava , Fundamentals Of Quality Control And Improvement, Publishing Macmillan , Com, U.S.A , 1993

Improving the quality of the tax examination process using international standards in reducing tax evasion, a field study in the General Authority for Taxes

ORIGINALITY REPORT

9%	8%	0%	3%
SIMILARITY INDEX	INTERNET SOURCES	PUBLICATIONS	STUDENT PAPERS

PRIMARY SOURCES

1	www.iasj.net Internet Source	2%
2	docs.neu.edu.tr Internet Source	1%
3	fliphtml5.com Internet Source	1%
4	Submitted to University of Baghdad Student Paper	1%
5	Submitted to University of Duhok Student Paper	1%
6	Submitted to University of Babylon Student Paper	<1%
7	archive.org Internet Source	<1%
8	repository.sustech.edu Internet Source	<1%

www.uobabylon.edu.iq