

**فاعلية نظم الرقابة الداخلية في الكشف عن
الموقوفات الضريبية**

م. حيدر عودة كاظم

جامعة القادسية // كلية الإدارة والاقتصاد // قسم المحاسبة

م.م. احمد راهي عبد

جامعة القادسية // كلية الإدارة والاقتصاد // قسم المحاسبة

The Effectiveness of Internal Control Systems in Detecting Suspended

Lecturer. Haider Auda Kazem
Assist. Lecturer. Ahmed Rahi Abed

Abstract:

The study examined the work of the supervisory units in the General Tax Authority and its branches in following up the work of the speculative units, as well as disclosing the validity and credibility of the financial data and information provided by the taxable taxpayers from all over the country, and trying to reveal the reasons that led the taxpayers to do so, To sensitize those charged with their duties to the State and to pay the financial dues by conducting field visits to the businesses, shops and companies of the taxpayers

The aim of the study was to identify the number of transactions suspended for taxpayers at the General Tax Authority and its branches from previous years, to try to develop appropriate solutions and to tighten the role of internal control to reduce similar cases in future.

This study found that there is an increase in the number of tax holidays of the taxpayers due to the circumstances and events that the country is going through the instability of the security situation and others, which led to a weak commitment of the taxpayers due to them

- المجلد التاسع
- العدد التاسع عشر
- تشرين 2017
- استلام البحث: 2015/11/19
- قبول النشر: 2016/1/12

فاعلية نظم الرقابة الداخلية في الكشف عن الموقوفات الضريبية

م حيدر عودة كاظم
م.م. احمد راهي عبد

المستخلص

تناولت هذه الدراسة التعرف على عمل الوحدات الرقابية في الهيئة العامة للضرائب وفروعها في متابعة اعمال الوحدات التخمينية، وكذلك الكشف عن مدى صحة ومصداقية البيانات والمعلومات المالية المقدمة من قبل المكلفين الخاضعين للضريبة من انحاء البلد كافة، ومحاولة الكشف عن الاسباب التي دفعت المكلفين على ذلك، والعمل على توعية المكلفين بواجباتهم تجاه الدولة ودفع المستحقات المالية من خلال القيام بالزيارات الميدانية لأعمال ومحلات وشركات المكلفين.

إن هدفت الدراسة الى التعرف على اعداد المعاملات الموقوفة للمكلفين لدى الهيئة العامة للضرائب وفروعها من السنوات السابقة، ومحاولة وضع الحلول المناسبة وتشديد دور الرقابة الداخلية لتخفيض الحالات المماثلة مستقبلياً.

توصلت هذه الدراسة إلى إن هنالك ارتفاعاً في اعداد الموقوفات الضريبية لدى المكلفين بسبب الظروف والاحداث التي يمر بها البلد من عدم استقرار الوضع الأمني وغيرها مما أدى إلى ضعف التزام المكلفين بدفع الضريبة المستحقة عليهم.

منهجية البحث :**أولاً: مشكلة البحث:**

تتمثل مشكلة البحث في أن الاقتصاد العراقي يتصف بكونه اقتصاداً ريعياً يعتمد بالدرجة الأولى على الموارد الطبيعية ولاسيما النفط الخام الذي تشكل موارده أكثر من 90% من موازنة الدولة، وبالتالي فإن الاهتمام بالضرائب يأتي من كونها تشكل رافداً مهماً من الروافد التي تدعم موازنة الدولة كما معمول به في الكثير من الدول المتقدمة، وذلك لتخفيض حدة الانتكاسات أو التقلبات المفاجئة في أسعار النفط والتي تلقي بظلالها على الوضع المالي للبلد، ومن هنا انطلقت مشكلة البحث حيث أن ضعف نظم الرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب وفروعها يؤدي إلى ضياع الكثير من الإيرادات الضريبية التي تدعم موازنة الدولة، وبالتالي فإنه ينبغي أن يتم الاهتمام بالرقابة الداخلية لغرض زيادة الحصيلة الضريبية ودعم الموازنة العامة للدولة من خلال التحقق من صحة المعاملات الموقوفة والكشف عنها.

ثانياً: أهمية البحث:

إن أهمية البحث تتجلى في كونه محاولة جادة لتقييم دور الرقابة الداخلية في زيادة الحصيلة الضريبية في العراق وتشخيص مواطن الضعف والخلل فيها واقتراح بعض الحلول والمعالجات لها لكون الضرائب تشكل مصدراً مهماً من مصادر تمويل موازنة الدولة إذا ماتم الاهتمام بها وتوجيهها بالشكل الصحيح.

ثالثاً : هدف البحث :

يهدف البحث إلى :

1. التعرف على مدى جودة وفاعلية الرقابة الداخلية في الهيئات الضريبية.
2. الوقوف على طبيعة العلاقة بين فاعلية نظم الرقابة الداخلية وزيادة الحصيلة الضريبية.
3. تسليط الضوء على أهمية الرقابة الداخلية في الهيئات الضريبية لتفادي فقدان الكثير من التحصيلات الضريبية التي تمول الخزينة العامة وتشخيص الجوانب السلبية.
4. التعرف على اعداد المعاملات الموقوفة والحد منها.

5. محاولة وضع الإقتراحات والتوصيات اللازمة لمعالجتها.

رابعاً: فرضية البحث :

ينطلق البحث من فرضية أساسية مفادها (إن وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في الهيئات الضريبية من شأنه أن يسهم في زيادة الحصيلة الضريبية والحد من ضياع الإيرادات الضريبية من خلال الكشف عن المعاملات الموقوفة).

خامساً: مجتمع وعينة البحث :

الهيئة العامة للضرائب وفروعها /العراق

سادساً: أساليب جمع البيانات :

اعتمد الجانب النظري على الأدبيات المحاسبية والكتب العربية والاطاريح والرسائل والبحوث العربية والأجنبية وبعض المقالات، أما الجانب العملي فقد اعتمد على بيانات واعداد المعاملات الموقوفة من وزارة المالية - الهيئة العامة للضرائب.

سابعاً: الحدود المكانية والزمانية : العراق // 2009 - 2013

المبحث الأول//نظم الرقابة الداخلية

المقدمة

تعاطم الاهتمام بالرقابة الداخلية نظراً لانفصال أصحاب رؤوس الأموال عن الإدارة الفعلية لها بسبب كثرة عددهم وتباعدهم ووجودهم في أكثر من بلد أحياناً، فضلاً عن النمو الذي طرأ على الشركات وضخامة عملياتها وتعددتها، فضلاً عن حاجة الإدارة إلى تقارير دورية تكون دقيقة إلى حدٍ ما وذلك لتتمكن من رسم السياسات المستقبلية للشركة وتعزيز مواطن القوة والوقوف على مواطن الخلل أو الضعف وتقويمها وتصحيح الانحرافات، كما أن استمرار الوحدات الاقتصادية الإنتاجية منها أو الخدمية يستند إلى تنفيذها لأهدافها، ولكي تتمكن من تحقيق وبلوغ الأهداف فإنه يجب ان تكون لها أصول لأداء اعمالها وقوانين وأنظمة وتعليمات خاصة بها وصلاحيات وتحديد للمسؤوليات الأدارية المختلفة، وخطط عمل منها طويلة الاجل ومتوسطة الأجل وقصيرة الأجل وأساليب وأنماط للعمل وكل ذلك مرهون بنظم الرقابة، حيث أن الرقابة تساعد في تحقيق الأهداف المرسومة التي تسعى الشركة الى تحقيقها كما ان الرقابة الداخلية أمراً حتماً تقتضيه الإدارة الحديثة للمحافظة

على الموارد المتاحة، حيث أن قوة نظام الرقابة يتوقف عليه تحقيق اهدافها المرسومة للمؤسسة وتقويم بوادر الانحراف جراء عمليات التنفيذ، وكذلك حاجة الجهات الحكومية إلى بيانات سليمة لأغراض تخدم الإقتصاد القومي وغيرها من الأسباب. وسيتم التطرق إلى مفهوم الرقابة الداخلية وأهميتها والعوامل التي ساعدت على ظهورها وأنواع الرقابة الداخلية ومكوناتها ومقوماتها ومخاطر ضعف نظام الرقابة الداخلية.

أولاً : مفهوم نظم الرقابة الداخلية :

1. تعريف المنظمات والهيئات:

عرف معيار التدقيق الدولي رقم (400) نظم الرقابة الداخلية على أنها (نظم تعنى بكافة السياسات المالية والادارية والإجراءات التي تتبناها إدارة الوحدة الإقتصادية للمساعدة في الوصول لأهدافها من أجل ضمان إدارة منظمة وكفاءة عمل منتظمة، فضلاً عن الإلتزام بسياسات الإدارة وحماية موجودات الوحدة ومنع وإكتشاف حالات الغش والخطأ ودقة إكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات ذات موثوقية في الوقت المناسب).(الشريدة، 2010:98)، كما عرفت لجنة التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA الرقابة الداخلية بأنها " تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وحفظ البيانات ومراجعتها والتأكد من دقتها ومدى الإعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية " (العلول، 2009: 54). وأشار المجمع العربي للمحاسبين القانونيين إلى أن مصطلح الرقابة الداخلية يشير إلى كل السياسات والإجراءات الموضوعية من قبل الإدارة في الوحدة لتساعد في التأكد من تحقق الأهداف الرئيسة للإدارة إلى أقصى حد ممكن بفاعلية وإنتظام.(المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001 : 27). أما لجنة دعم المنظمات (Committee Of Sponsoring Organization (COSO المنبثقة عن لجنة (Treadway) فقد عرفت لرقابة الداخلية بأنها : ((عمليات تتجز من قبل مجلس ادارة الوحدة، وانها صممت لتوفير التأكيد المعقول فيما يتعلق بإنجاز الاهداف الآتية: كفاية وفاعلية العمليات، امكانية الاعتماد على التقارير المالية، الإلتزام بالقوانين والانظمة المطبقة السارية المفعول)) (Whittington & Pansy , 2004 : P.230).

2. تعريف الباحثين والكتاب :

عرفت الرقابة بأنها عملية تجميع و تقويم الإثباتات بشأن المعلومات لتحديد الإبلاغ عن درجة التطابق والتماثل بين تلك المعلومات و المعايير القائمة وان التدقيق يجب إن يتم أدائه من قبل شخص كفوء مؤهل و مستقل. (9, 2000 : Arens&Loebbeeke) كما عرفت بأنها طريقة منظمة للحصول بموضوعية على أدلة وقرائن الإثبات بخصوص ما هو مثبت بالدفاتر والسجلات حول الأحداث على وفق مقاييس معينة ونقل النتائج إلى الأطراف المعنية. (4 , 2001 : William et al)، وعرف (أمين، 2007 : 80) نظم الرقابة الداخلية بأنها " خطة مناسبة يراعى فيها البعد الاقتصادي والاجتماعي في الوحدة لتحقيق أهدافها والتمثلة بالكفاءة والفاعلية والاقتصادية، فضلاً عن الاعتماد على القوائم والتقارير المالية الموثوق بها والالتزام بالقواعد والقوانين من أجل الحد من التجاوزات وتقنيت المسؤوليات والحفاظ على الأصول وتقديم التقارير الإدارية التي تخدم إدارة الوحدة والجهات ذات العلاقة)، أما (الصبان) فيرى أن نظام الرقابة الداخلية هو نظام داخلي يتكون من الخريطة التنظيمية للوحدة مع تحديد الواجبات والمسؤوليات ووجود نظام للحسابات وإعداد التقارير، فضلاً عن جميع الطرائق والوسائل الأخرى المستخدمة داخل الوحدة لتحقيق أهدافها. (الصبان، 2003 : 197) وعرفت الرقابة الداخلية كذلك بأنها " الوظيفة التي يمكن عن طريقها الإطمئنان إلى حسن إستخدام وتوجيه الموارد المادية والبشرية نحو تحقيق الأهداف المخططة " (مصلح، 2007 : 43).

ومما سبق يتضح أن الرقابة الداخلية هي كل إجراء أو طريقة تمكن إدارة الوحدة الاقتصادية من تحقيق الإستخدام الكفوء والفعال للموارد المتاحة ومراقبة سير الأعمال وإكتشاف الأخطاء وحماية حقوق ومصالح المستثمرين والمحافظة على الموجودات وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية.

ثانياً : أهمية نظام الرقابة الداخلية

يعد نظام الرقابة الداخلية الركيزة الأساسية التي ينطلق منها مراجع الحسابات الخارجي عند قيامه بإعداد برنامج المراجعة وتحديد العينات التي سيجري اختبارها لتطبيق إجراءات المراجعة، كذلك يقع على عاتق الإدارة إقامة نظام رقابة داخلية سليم وأن تهتم بتدعيمه

وسلامته، إذ أن الاهتمام بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من شأنه أن يزيد في درجة الثقة والاعتماد على البيانات المالية التي تقوم بنشرها الإدارة وعلى العكس من ذلك فإن عدم الالتزام والاهتمام بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن أن يجعل بعض الثغرات المحاسبية التي قد ينفذ منها البعض بقصد الاختلاس أو الغش أو السرقة (جربوع، 2002: 157).

ويمكن القول بأن هنالك علاقة طردية بين جودة وسلامة الرقابة الداخلية وبين درجة الموثوقية والإعتماد على المعلومات المالية المنشورة، إذ كلما كان نظام الرقابة الداخلية قوياً وفعالاً زادت درجة الإعتماد على البيانات وبالتالي فإن هذا الأمر يصب في خدمة الأطراف كافة ذات العلاقة بالشركة سواء أكانت الإدارة أم المساهمين أم المقرضين والجهات الحكومية وغيرهم.

ثالثاً : العوامل التي ساعدت على زيادة الإهتمام بالرقابة الداخلية :

هنالك جملة من العوامل ساعدت على تطور وإتساع نطاق الرقابة الداخلية وهي (عبد الله، 2000: 166) :

1. كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها وإنفصال الملكية عن الإدارة.
2. تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية : وهذا ما يبدو بشكل واضح في الشركات المساهمة، حيث أن إنفصال أصحاب رؤوس الأموال عن الإدارة الفعلية لها بسبب كثرة عددهم وإنتشارهم في أماكن متفرقة سيسندون الإدارة إلى مجلس منتخب، وهذا المجلس لا يمكنه إدارة جميع أعمال الشركة بمفرده مما يضطره إلى تفويض بعض سلطاته إلى إدارات الشركة المختلفة، ومن أجل أن يخلي مجلس الإدارة مسؤوليته أمام المساهمين فإنه سيقوم بتحقيق الرقابة على أعمال هذه الإدارات المختلفة عن طريق مقاييس ووسائل وإجراءات الرقابة الداخلية التي تؤدي إلى إطمئنان مجلس الإدارة إلى سلامة العمل بالشركة
3. حاجة الإدارة إلى حماية وصيانة موجودات المشروع أو الوحدة الإقتصادية وموارها من العبث والسرقة وسوء الإستخدام.

4. حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة وسليمة يمكنها الإعتماد عليها في رسم ملامح السياسة المستقبلية للمشروع أو الوحدة الاقتصادية وكذلك لتصحيح الإنحرافات وتلافي الأخطاء مستقبلاً.
5. حاجة الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة : تحتاج الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة إلى حد كبير لغرض إستخدامها في التخطيط الإقتصادي للبلد أو لأغراض الرقابة الحكومية على المنشآت الحكومية أو غيرها من الأغراض، وبالتالي فأن وجود رقابة داخلية سليمة سيجعل المنشأة قادرة على الإيفاء بمتطلباتها والقيام بواجبها بأكمل صورة تجاه الجهات الحكومية.
6. تطور إجراءات التدقيق : إذ تحول التدقيق من الأسلوب التفصيلي الكامل إلى الإختباري المعتمد على العينات وهذا الأسلوب يعتمد في حجم الإختبارات التي يؤديها على درجة متانة الرقابة الداخلية حيث كلما كانت الرقابة الداخلية متينة وسليمة تقلص حجم العينة وكلما كانت الرقابة الداخلية ضعيفة أو ركيكة زاد المراجع الخارجي من حجم العينة الى أن يصل إلى مستوى الإطمئنانعلى حسن سير العمل داخل المشروع.

رابعاً: أنواع الرقابة الداخلية :

توجد ثلاثة أنواع أو مستويات للرقابة الداخلية وعلى النحو الآتي :

1. الرقابة المانعة (الوقائية) : التي يتم من خلالها إكتشاف وتحديد المشكلات في الأداء وتقليل المخالفات ومنع الأخطاء والتجاوزات قبل وقوعها ويتم ذلك من خلال تدريب كوادر المحاسبة وتأهيلهم بشكل جيد وفصل الواجبات المتعارضة، والرقابة الفعلية على الموجودات والقيود المحاسبية. (Romney &Steinbart, 19:2000)
2. الرقابة المزامنة (المصاحبة) للتنفيذ : وتسمى أحياناً بالرقابة التحذيرية ومهمتها كشف المشكلات في الأداء حال وقوعها وفي وقت مبكر بالشكل الذي يمكن من معالجة تلك المشكلات والحيلولة دون الإستمرار في الخطأ ومصدر هذا النوع من الرقابة هو التدقيق الداخلي والمطابقات الحسابية والمراجعة الإدارية والمالية. (حماد، 2006: 9)

3. الرقابة التصحيحية : ومهمتها تتحصر في معالجة الأخطاء المكتشفة في النوع الثاني من الرقابة (المصاحبة) وتتضمن عدة إجراءات وهي :تحديد سبب المشكلة وتصحيح الأخطاء الناتجة أو الصعوبات وتعديل النظام بالشكل الذي يجعل المشكلات الحاصلة في الأداء تزول تماماً أو على الأقل تنخفض بشكل كبير. (Romney &Steinbart, 19:2000)

وطبقاً لقسم دليل التدقيق رقم (4) الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقية، 2000: 4 فقد تم تقسيم أنواع الرقابة الداخلية إلى نوعين : النوع الأول الرقابة الإدارية التي تمثل مجموعة من النظم والأساليب التي تساعد في فحص وتقويم جميع نواحي الوحدة بهدف تحقيق الكفاءة الإنتاجية وتشجيع الإنزمام بالسياسات الإدارية وتخفيض احتمال حدوث مخالفات لتعليمات ولوائح الوحدة الاقتصادية(حماد، 2006 : 46)، أما النوع الثاني فهو الرقابة المحاسبية والتي تشمل الخطة التنظيمية والإجراءات المحاسبية التي تتعلق بحماية الأموال ودقة السجلات المحاسبية ودرجة الإعتماد عليها، وبالتالي فإن هذه الرقابة مصممة للحصول على تأكيدات معقولة عن أن العمليات يتم تنفيذها طبقاً لتعليمات إدارة الشركة وأن إعداد القوائم المالية يتم على وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. (جربوع، 2006 : 296)

خامسا : مكونات الرقابة الداخلية :

من خلال تحديد مفهوم الرقابة الداخلية فإنه يمكن تحديد خمسة مكونات للرقابة الداخلية هي: بيئة الرقابة، تقدير المخاطر، المعلومات والاتصالات، الأنشطة الرقابية، وأخيراً المتابعة، ويمكن توضيح المكونات بالجدول التالي الذي يلخص مكونات الرقابة الداخلية ووصف لكل مكون وعناصر مكونات الرقابة :

جدول رقم (1)

مكونات الرقابة الداخلية

المصدر (Arens et al., 2005 :282)

عناصر مكونات الرقابة الداخلية	وصف مكونات الرقابة الداخلية	مكونات الرقابة الداخلية
الإلتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية. الهيكل التنظيمي. فلسفة الإدارة وأسلوب العمل أو التشغيل. لجنة التدقيق في مجلس الإدارة. طرائق تعيين السلطات والمسؤوليات.	السياسات والتصرفات والإجراءات والإتجاه العام والإدارة العليا وأصحاب الوحدة الإقتصادية المرتبطة بضوابط وأهمية الرقابة الداخلية	بيئة الرقابة
تحديد العوامل المؤثرة في الخطر. إمكانية حدوث الخطر. قرار إدارة الخطر.	تحديد وتحليل الإدارة لمخاطر إعداد القوائم المالية	تقدير المخاطر
أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات والدقة والإكتمال والتبويب والترحيل والتلخيص والتوقيت.	الطرائق المستخدمة لتحديد وتجميع وتسجيل والتقرير عن عمليات الوحدة الإقتصادية	المعلومات والإتصالات
أنواع الأنشطة الرقابية : الفصل الكافي للواجبات. كفاية السجلات والمستندات. الرقابة المادية على الأصول. الترخيص الملائم للعمليات والأنشطة. الإختبارات المستقلة على الأداء.	الإجراءات والسياسات التي تضعها الإدارة للوفاء بأهدافها لأغراض التحليل المالي.	الأنشطة الرقابية
متابعة الإلتزام بنظام الرقابة الداخلية.	التقييم المستمر والدوري للإدارة على فاعلية تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية لتحديد مواطن الضعف	المتابعة

خامساً : مقومات نظام الرقابة الداخلية :يستمد نظام الرقابة الداخلية لأي وحدة إقتصادية

فاعليته من مجموعة من العناصر أو المقومات وهي :

1. الهيكل التنظيمي والإداري : إن نجاح أي نظام رقابة داخلية يعتمد بدرجة كبيرة على تنظيم السلطات والمسؤوليات للإدارات كافة داخل الوحدة الإقتصادية، فكلما كانت

المسؤوليات محددة بدقة كان من السهل الحصول على نظام كفوء وفعال للرقابة الداخلية، كما أن تحديد الواجبات والصلاحيات يمكن من تحديد الأشخاص المسؤولين عن الأخطاء والمخالفات التي تحدث وبالتالي معالجتها والحيلولة دون تكرارها، وينبغي أن يرافق توزيع السلطات والمسؤوليات في الهيكل التنظيمي مجموعة من التعليمات والقوانين لتكون مرشداً للعمل، كما ينبغي أن يتصف الهيكل التنظيمي والإداري بالوضوح والبساطة فيما يرتبط بتحديد خطوط السلطة والمسؤولية، وكذلك المرونة من حيث قدرته على إستيعاب التوسعات المستقبلية التي من الممكن أن تطرأ على نشاط الوحدة الإقتصادية. (زغلول، 2006 : 8)

2. النظام المحاسبي : ويعرف بأنه مجموعة من العمليات والاجراءات التي يتم بموجبها معالجة المعلومات والبيانات المطلوبة لتحقيق اهداف الادارة ويتضمن ذلك مجموعة من السجلات واجراءات العمل المحاسبية والمتابعة في اعداد وتحليل المعلومات واحتسابها وتصنيفها، ولكي يكون النظام المحاسبي سليماً لا بد من توافر مجموعة متكاملة من المستندات والسجلات ودليل النظام المحاسبي وقوائم مالية دورية وأن يتماشى مع الهيكل التنظيمي للوحدة الإقتصادية وأن يمتاز بالبساطة والوضوح (جمعة، 2005 : 6)

3- الإجراءات الخاصة بتنفيذ الواجبات:

ان اجراءات الرقابة هي إحدى العناصر المهمة من مقومات هيكل الرقابة الداخلية وان اجراءات الرقابة تشمل السياسات والاجراءات التي أسست لإعطاء الضمان وتأكيد معقول بأن اهداف الوحدة سوف تتحقق ويجب مراعاة تقييم الواجبات بين الدوائر المختلفة ويمكن تقسيم الاجراءات الرقابية الى الاجزاء الاتية: (يحيى، لقمان، 1996:

(24

- الاجراءات المناسبة لمنح الصلاحيات او الترخيص.
- المستندات الثبوتية والسجلات المناسبة.
- الرقابة المادية على الموجودات والسجلات بأنواعها.
- التحقق من كفاية الاداء

1. الموارد البشرية: يعد العنصر البشري من أبرز العوامل المؤثرة في فاعلية الرقابة الداخلية إذ أنه لا يمكن أن يكون نظام الرقابة الداخلية كفوفاً وفعالاً ما لم يعمل على تطبيقه كادر وظيفي مؤهل بشكل جيد وملتزم بالقوانين واللوائح والتعليمات ويحرص على تنفيذ الواجبات الموكلة إليه بأمانة، وبالتالي يجب أن يكون إختيار الموظفين سليماً وأن يراعى تدريبهم بشكل دوري لتنمية قدراتهم ومهاراتهم. (البكوع، أحمد، 2012: 11)

سادسا : مخاطر ضعف نظام الرقابة الداخلية :

إن ضعف نظام الرقابة الداخلية من شأنه أن ينتج عدداً من المخاطر يمكن تحديدها بما يلي :
(الكفراوي، 1998 : 66)

1. انخفاض الموثوقية في المعلومات المالية المنشورة بدرجة كبيرة.
2. الوقوع في المخالفات القانونية نتيجة عدم الالتزام باللوائح والتعليمات الموضوعة من قبل الإدارة.
3. قيام بعض الموظفين في إخفاء بعض الأخطاء .
4. فقدان بعض موجودات الوحدة الاقتصادية أو تعرضها للتلف أو سوء الاستخدام.
5. إشاعة جو من التمرد على القوانين وعدم الالتزام بها داخل الوحدة الاقتصادية.
6. احتمال حدوث بعض حالات الغش والتلاعب والتزوير .
7. اتساع حجم عملية المراجعة واستغراقها لوقت طويل.
8. عدم مشروعية أو صحة بعض العمليات المسجلة بالدفاتر وذلك لعدم كفاية المستندات المؤيدة لها.
9. تعارض وتداخل السلطات والمسؤوليات وعدم تحقيق الكفاية الإنتاجية المطلوبة وبالتالي الانحراف عن الأهداف الموضوعة والمخططة.

المبحث الثاني//الضرائب في العراق

تعد الضريبة مصدراً رئيساً من المصادر التي تعتمد عليها الدولة في تغطية نفقاتها العامة، وينسجم هذا مع المفهوم الحديث للضريبة فالدولة تتمتع بسلطة سيادية في تدبير الأموال اللازمة للأنفاق على الخدمات العامة التي تؤديها بهدف تحقيق الرفاهية للمجتمع، وتعرف الضريبة بأنها (فريضة مالية نقدية تجبها الدولة جبرا من الافراد بدون مقابل بهدف

تمويل نفقاتها العامة وتحقيق الاهداف النابعة من مضمون فلسفتها السياسية) (العلي، 2003: 91). كما تعرف بأنها تحويلات غير واجبة الاسترداد وتتم دون مقابل نظرا لعدم وجود سلعة او خدمة مقابلة تقترن بضريبة محددة. (الكراسنة، 2006: 2)

عناصر الضريبة :

ان عناصر الضريبة هي: (رمضان، 2001: 29)

- 1- مبلغ من المال : فقد اصبحت الضريبة تجبى نقدا كقاعدة عامة، الا انها قد تدفع عينا على نطاق ضيق في بعض الدول.
- 2- تدفع بدون مقابل : ان دافعها لا يؤديها لغرض الحصول على فائدة خاصة له.. إذ ينتفع بصفته فردا في الجماعة يستفيد من خدمات مرافق الدولة عامة بوصفه مواطنا.
- 3- يُلزم الأفراد بأدائها: ويطلق عليهم (المكلفون)، وهم الذين تفرض عليهم الضريبة نتيجة وجود مدخولات خاضعة لها. ونعني بالمكلفين، جميع الاشخاص الطبيعيين والاعتباريين سواء كانوا افراداً ام جماعات على شكل هيئات وجمعيات وشركات من رعايا الدولة او كانوا من رعايا الدول الاخرى المقيمون على ارض الدولة.
- 4- تدفع جبيرا وليس بشكل اختياري: وهذا يوضح مدى سلطة الدولة وسيادتها على مواطنيها
- 5- تدفع بصورة نهائية وغير قابلة للرد.

الهيكل الضريبي في العراق

يمتاز النظام الضريبي في العراق بكونه يجمع بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وذلك من خلال فرض ضرائب مباشرة على الدخل ورأس المال، وكذلك فرض ضرائب غير مباشرة كالرسوم الكمركية ورسم الطابع ورسم التسجيل العقاري ورسوم الانتاج. كما يتصف بتعدد الاعفاءات والسماحات إذ نلاحظ توسع المشرع العراقي في الاعفاءات بهدف القضاء على الاثر السلبي للضرائب من الناحية الاقتصادية والاجتماعية. (جابر واخرون، 2006 : 7).

يتضمن النظام الضريبي في العراق الضرائب على الأموال، ولا توجد ضرائب على الأشخاص. وتقسّم الضرائب بشكل عام الى نوعين، مباشرة وغير مباشرة وكالاتي:-

اولاً- - الضرائب المباشرة:

1 - الضرائب على الدخل

- أ- ضريبة عامة على الدخل
- ب- ضريبة نوعية على العقار
- ج- الضريبة الزراعية (ملغاة)
- 2- الضرائب على رأس المال:
 - أ- ضريبة على العرصات.
 - ب- ضريبة على التراكات (ملغاة)
- ثانياً - الضرائب غير المباشرة:
 - 1- ضرائب على الاستهلاك:
 - أ - الضريبة الكمركية
 - ب- ضريبة الإنتاج (المكس)
 - 2- ضرائب على التداول:
 - أ- رسوم التسجيل
 - ب- رسوم الطابع

مزايا وعيوب الضرائب المباشرة وغير المباشرة: (باش، 2008 : 36)

اولاً: مزايا وعيوب الضرائب المباشرة

تتميز الضرائب المباشرة بالآتي:

1. انها ذات حصيلة ثابتة، لكونها تفرض على عناصر ثابتة نسبياً كالملكية والدخل.
 2. قابليتها على تحقيق العدالة الضريبية، لأنها تتناول مقدرة الأفراد المالية، وهي بذلك قابلة للتكييف والتساعد بحسب حقيقة هذه المقدرة وتفاوتها.
 3. الاقتصاد في الجباية، لأنها تفرض على عناصر واضحة ومعروفة من قبل الادارة المالية.
- اما عيوبها فهي:

1. يكون تحصيلها متأخراً في نهاية السنة المالية.
2. كونها ضريبة مباشرة، فأنها تشعر الفرد بعبئها وخصوصاً عند ارتفاع سعرها مما يشجع المكلفين على محاولة التهرب من دفعها.

3. البعد عن المساواة، لأن اعتبار المقدرة المالية للمكلف اساساً لفرض الضريبة يُسهل على السلطة الضريبية محاباة بعض الفئات أو الطبقات، وإساءة الاستعمال.
4. البعد عن المرونة، لأنها من الصعب زيادة الضرائب المباشرة بالسرعة التي تزداد بها الثروة بوصف تأثير المقدرة المالية للفرد لا يظهر بسرعة موازية لتأثير المقدرة المالية العامة.

ثانياً: مزايا وعيوب الضرائب غير المباشرة:

تتميز الضرائب غير المباشرة بالآتي:

1. سهولة دفعها، ويرجع ذلك الى ان قيمة الضريبة تدوب في ثمن السلعة مما يحجب عنصر الاكراه فيها.
2. وفرة حصيلتها، ويرجع ذلك الى اتساع نطاقها إذ انها تصيب الانتاج والاستهلاك والتداول كما يدفعها الفقراء والأغنياء.
3. ارتفاع درجة مرونتها، وهذا يعني ان رفع اسعارها يؤدي الى زيادة حصيلتها بمعدل أكبر من معدل زيادة الدخل القومي.
4. تمتاز الضرائب غير المباشرة بتدفق حصيلتها طوال السنة المتعلقة بها لأن عمليات التداول والانفاق تتوالى بطريقة مستمرة على مدار السنة وهو ما يفيد في تمويل الموازنة على مدار السنة المالية.

أما عيوبها فهي :

1. لا تتناسب الضرائب غير المباشرة مع المقدرة التكاليفية للممول. بل تتجه الى التناسب مع هذه المقدرة تناسباً عكسياً وبخاصة اذا فرضت على السلع الضرورية فتكون أكثر ثقلًا من زاوية عبئها على الفقراء ومن ثم فهي غير عادلة.
2. تستدعي الضرائب غير المباشرة إيجاد رقابة دقيقة على المنتجين الذين تُحصل منهم ضرائب الانتاج، للتأكد من عدم إخفاء حجم الانتاج الفعلي تخلصاً من دفع الضريبة، الأمر الذي يؤدي الى مضايقة حجم الانتاج.
3. اذا كانت المرونة التي تتسم بها الضرائب غير المباشرة ميزة في فترات الانتعاش الاقتصادي فإنها تُعد في الوقت ذاته عيباً في فترات الانكماش الاقتصادي. لأنها شديدة

الحساسية لمستوى النشاط الاقتصادي. ففي حالة الانكماش ينخفض حجم الناتج القومي والدخل القومي ومستويات الاسعار ومن ثم حجم المعاملات وما يتبعه من تقلص حصيله الضرائب غير المباشرة بمعدل أكبر من الانخفاض الحاصل في مؤشرات النشاط الاقتصادي.

المبحث الثالث : الجانب العملي

بيان حركة الموقوفات الضريبية للمدة من 2009-2013

يتم تقديم الحسابات الختامية المصدقة من مراقب الحسابات إلى المخمن خلال المدة القانونية المحددة بموجب أحكام قانون ضريبة الدخل المرقم (113) لسنة 1982 المعدل، إذ نصت المادة السادسة والخمسون من قانون ضريبة الدخل على أن تقرض السلطة المالية مبالغ إضافية بنسبة (10%) من الضريبة على المكلف الذي لم يقدم أو الذي يتمتع عن تقديم تقرير ضريبة الدخل لغاية 5/31 من كل سنة. يعطي الحق للشركة في الحصول على براءة الذمة لغرض الدخول في المناقصات والمزايدات وانجاز مختلف معاملاتها ونشاطاتها الأخرى مع دوائر الدولة المختلفة، إذ نجد هناك العكس في بعض الحسابات والمعاملات التي ترسلها دوائر الدولة الرسمية الى الهيئة العامة وفروعها إذ نجد القسم الأكبر منها يكون مبهماً وأحياناً وهمياً لذا يصعب على المخمين والمدققين معرفة اصحاب الحسابات والمعاملات ومعرفة اماكن عملهم لذلك تبقى موقوفة، إذ يمثل قسم الرقابة والتدقيق الجهة الرقابية المسؤولة عن متابعة وتدقيق عمل أقسام وفروع الهيئة ، وإدارياً يرتبط هذا القسم بمدير عام هيئة الضرائب ، وكهيكلي تنظيمي ، فالقسم يتشكل من مدير القسم ، وست شعب تدقيقية مصنفة بحسب طبيعة المهام التي تقوم بتدقيقها وهي كما يلي :-

1- شعبة تدقيق المهن : تتولى هذه الشعبة تدقيق عمل فروع ضريبة الدخل في بغداد والمحافظات من خلال الزيارات التي يقوم بها منتسبو الشعبة إلى تلك الفروع وإعداد تقارير تفصيلية عن الحالات والأمور التي يتم اكتشافها لاتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها ومتابعة تنفيذ المعالجات ويتم ذلك عن طريق أخذ عينة من أضاير المكلفين المسجلين من قبل لجان التدقيق المشكلة في الشعبة ، ويتم القيام بإجراءات الفحص والتدقيق الضريبي من خلال تدقيق اضايرة المكلف (العينة التدقيقية) للتأكد من صحة

ودقة التقدير الضريبي واكتمال إجراءات التدقيق في الفرع الضريبي ، ومن ثم التأكد من وصولات القبض للمبالغ الضريبية المستوفاة والأمانات الضريبية المستلمة والتأكد من صحة الاستيفاء بمبلغ الضريبة والأمانات في دفتر وصولات القبض والتأكد من اكتمال إجراءات الجباية واثبات تسديدات المكلف في بطاقة وسجل الجباية.

2- **شعبة تدقيق حسابات المكلفين** : تتولى هذه الشعبة بوحديتها الأولى والثانية تدقيق أذايير المكلفين المسجلين في فروع الهيئة العامة للضرائب وإجراء الفحص والتدقيق الضريبي اللازم لها وتدقيق المستندات والسجلات التي يستخدمها المكلف للتأكد من صحة ودقة المعلومات والبيانات التي تتضمنها ويتم إجراء الفحص¹ والتدقيق الضريبي من قبل الشعبة في حالات معينة مثل عدم اقتناع السلطة المالية المتمثلة بفروع ضريبة الدخل بحسابات ونتائج أعمال احد المكلفين ، أو في حالة إخبار² عن وجود تهرب ضريبي لأحد المكلفين أو في حالة حصول عدم إتفاق أو اختلاف بشأن التقدير لدخل المكلف الذي يلجأ إليه طلب تدقيق سجلاته ومستنداته للتحقق من صحة واقع نشاطه الاقتصادي الفعلي والتوصل إلى مقدار الربح الصحيح الخاضع للتقدير الضريبي.

3- **شعبة تدقيق الأراضي وأرباح نقل ملكية العقار** :

تتولى هذه الشعبة تدقيق عمل شعب الأراضي وأرباح نقل ملكية العقار في فروع بغداد والمحافظات وللتأكد من تطبيق القوانين والتعليمات المتعلقة في الإجراءات المتخذة من قبل وحدات هذه الشعب وتقوم لجان التفتيش المشكلة في الشعبة بأعمال تدقيق صحة الأرباح الناجمة عن عملية نقل ملكية العقار أو حق التصرف به بأي شكل (كالبيع والمقايضة والتنازل والهبة وإزالة الشبوع وتصفية الوقف) ويتم ذلك من خلال القيام بإجراءات تدقيق عينة

¹. الفحص الضريبي هو "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والحسابات والدفاتر والمستندات الخاصة بالجهة محل الفحص مستندياً وفتياً 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) .

². الإخبار الضريبي هو بلاغ تتلقاه الهيئة العامة للضرائب عن قيام احد المكلفين بإخفاء جزء أو كل من المعلومات المتعلقة بنشاطه الاقتصادي .

من معاملات البيع وتقارير لجان الكشف المشترك والتأكد من صحة ودقة واكتمال الاجراءات المتخذة بشأنها وبشأن اثبات الاجراءات في سجل الايرادات الخاص وصحة اكتمال المعلومات المدونة فيه وفي بطاقة الجباية والتأكد من سلامة الموقف الضريبي للبائع والمشتري تجاه ضرائب الدخل والعقار.

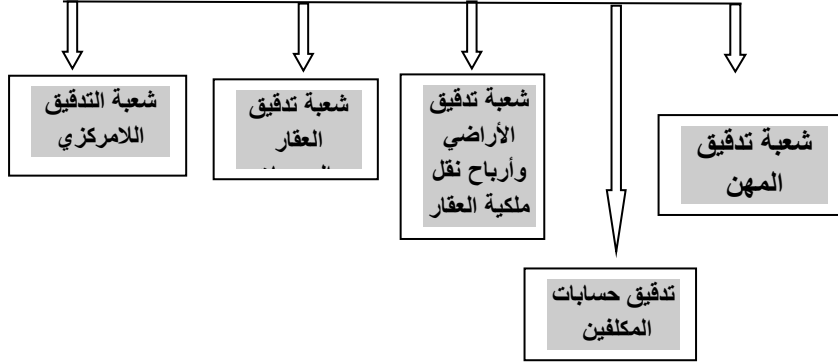
1- شعبة تدقيق العقار والعرضات :

تتولى هذه الشعبة تدقيق عمل شعب العقار والعرضات ومدى توافقه مع القوانين والتعليمات الضريبية المتعلقة بتقدير وجباية إيراد العقار والعرضات والتأكد من صحة إجراءات القبض والإثبات في سجلات وبطاقات الجباية وإجراء المطابقات الضرورية للتأكد من صحة الإجراءات المتخذة من قبل أمانة الصندوق في شعبة العقار.

5- شعبة التدقيق اللامركزي :

تتولى هذه الشعبة مهام إجراء التدقيق لمستندات الصرف والقبض والقيود الخاصة بعمل أقسام وفروع وشعب الهيئة العامة للضرائب للتأكد من صحة ودقة إجراءات عمليات الصرف والقبض من خلال القيام بأعمال الفحص والتأكد من توفر الأمور الشكلية والجوهرية فيها ومن وجود الموافقات الأصولية اللازمة لإعمال الصرف والتحقق من تسجيل هذه المستندات في سجل يومية الصندوق (إرسالية الصندوق) ومدى تطابق الإدخال فيها مع المستندات المعززة للتسجيل والقيام بإجراء المطابقات اللازمة لسجلات اليومية العامة والتأكد من صحة الترحيل إلى الأستاذ العام وإجراء المطابقات مع كشف البنك وإرساليات يومية الصندوق فضلاً عن إجراء التدقيق والمطابقة لميزان المراجعة العام الخاص بالهيئة العامة للضرائب الذي يعد شهرياً وترسل نسخة منه إلى دائرة المحاسبة.

أهدافه الرقابة والتقنين على أقسام و فروع الهيئة من خلال قيام الفرق التقنيسية بتدقيق أعمال الأقسام والفروع كافة وتدقيق حسابات المكلفين أما عند تمسكهم بحساباتهم أو عند إجراء الكسب عليهم سواء كان المكلف طبيعياً أم معنوياً وأجراء التدقيق اللامركزي لجميع التعاملات المالية في مركز الهيئة من صرف رواتب ويوميات الصندوق. يتألف القسم من خمس شعب كما في المخطط التالي:



مخطط (1) الشعب التدقيقية

المصدر : من إعداد الباحثين

إذ نلاحظ هنالك دور بارز وفعال لبعض الانظمة الرقابية في الهيئة العامة للضرائب وفروعها في اجراء التحاسب الضريبي لجميع المكلفين. ومن خلال ما تقدم نجد هنالك تذبذباً في فاعلية تلك الانظمة ففي بعض الاحيان تكون فاعلية انظمة الرقابة عالية جدا أذ تنتج من ذلك قلة اعداد تلك الموقوفات الى الصفر وفي بعض السنوات تتخفص فاعلية تلك الانظمة مما ينتج عنه وجود اعداد كبيرة من الموقوفات الضريبية إذ نبين في أدناه حركة تلك الموقوفات للمدة اعلاه كما في الجداول الآتية:

جدول (1)

حركة المكلفين لسنة 2009

ت	الاسم الفرع	مجموع المكلفين	الموقوفات
1	كرخ الاطراف	0	0
2	كرخ المركز	20979	15417
3	الكاظمية	27827	23754
4	بغداد الجديدة	37172	30610
5	الاعظمية	19877	15283
6	الكرادة	0	0
7	مدينة الصدر	76023	64419
8	الشعب	34389	26762
9	البياع	17654	10457

فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الكشف عن الموقوفات الضريبية

0	0	الرصافة	10
14460	17454	الدورة	11
21105	26814	المشتل	12
12162	20781	النهضة	13
10113	12516	الرشيد	14
8672	12677	الربيع	15
12481	41137	الحرية	16
0	0	البصرة	17
5076	15303	العشار	18
41102	45155	ن الايمن	19
1381	50078	ن الايسر	20
22497	22819	بابل	21
24634	33484	التأميم	22
0	15900	كر كوك 2	23
29945	33113	الفلوجة	24
756	8545	واسط	25
24462	28948	القادسية	26
0	17362	المنثى	27
19438	25275	كربلاء	28
16656	23988	النجف	29
40158	46443	ذي قار	30
27730	32942	ميسان	31
25734	27725	صلاح الدين	32
17901	24182	المحمودية	33
745	11852	الجزيرة	34
832	10513	الزبير	35
13138	13216	سامراء	36
2638	3313	الكوفة	37
36081	40523	الانبار	38
52846	53506	ديالى	39
8592	10668	بلد	40
678037	960153	المجموع	

جدول(2)

حركة المكلفين لسنة 2010

ت	الإسم الفرع	مجموع المكلفين	الموقوفات
1	كرخ الاطراف	29258	28855
2	كرخ المركز	19871	17273
3	الكاظمية	28261	24548
4	بغداد الجديدة	37100	30991
5	الاعظمية	20190	16770
6	الكرادة	48104	44785
7	مدينة الصدر	76793	68682
8	الشعب	34889	29370
9	البياع	18094	15573
10	الرصافة	0	0
11	الدورة	17918	14965
12	المشتل	27306	0
13	النهضة	21440	17689
14	الرشيد	12398	10246
15	الربيع	12380	10504
16	الحرية	407452	382526
17	البصرة	0	0
18	العشار	13224	8166
19	ن الايمن	40897	36475
20	ن الايسر	50435	43083
21	بابل	25690	25342
22	التاميم	34612	27436
23	كركوك 2	17275	9093
24	الفلوجة	38184	33420
25	واسط	64230	55109
26	القادسية	29448	24816
27	المنثى	16372	6943
28	كربلاء	26667	21161
29	النجف	25785	21422
30	ذي قار	49619	43175
31	ميسان	31148	31148
32	صلاح الدين	28363	27318

فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الكشف عن الموقوفات الضريبية

21027	25677	المحمودية	33
10693	12475	الجزيرة	34
2501	11562	الزبير	35
0	0	سامراء	36
5613	6700	الكوفة	37
36779	41460	الانبار	38
55582	56387	ديالى	39
9102	11710	بلد	40
1268181	1469374	المجموع	

جدول (3)

حركة المكلفين لسنة 2011

الموقوفات	مجموع المكلفين	الإسم الفرع	ت
24119	31240	كرخ الاطراف	1
16358	20041	كرخ المركز	2
23682	29169	الكاظمية	3
31330	39047	بغداد الجديدة	4
15606	21054	الاعظمية	5
41219	45386	الكرادة	6
66999	80806	مدينة الصدر	7
29075	37372	الشعب	8
15109	18964	البياع	9
48336	54786	الرصافة	10
14057	18869	الدورة	11
22217	31613	المشتل	12
15660	22346	النهضة	13
12794	16397	الرشيد	14
10011	12844	الربيع	15
34339	44044	الحرية	16
20353	24794	البصرة	17
5059	14725	العشار	18
51899	72487	ن الايمن	19
38818	57456	ن الايسر	20
26396	35047	بابل	21
25370	37910	كركوك 1	22

23	كركوك 2	19920	0
24	الفلوجة	37897	26483
25	واسط	69705	53832
26	القادسية	29972	23472
27	المتن	16032	0
28	كربلاء	28939	20664
29	النجف	27230	20308
30	ذي قار	55384	46083
31	ميسان	37407	3861
32	صلاح الدين	32897	26907
33	المحمودية	28411	20971
34	الجزيرة	14742	10068
35	الزبير	10433	0
36	سامراء	14478	12052
37	الكوفة	9058	6851
38	حديثة	2022	700
39	المسيب	11262	10511
40	الخالص	8699	5938
41	الانبار	35092	28593
42	ديالى	42774	30513
43	بلد	14499	8265
	المجموع	1313250	944878

جدول (4)

حركة المكلفين لسنة 2012

ت	الاسم الفرع	مجموع المكلفين	الموقوفات
1	كرخ الاطراف	36701	29417
2	كرخ المركز	20142	16471
3	الكاظمية	29679	24463
4	بغداد الجديدة	40269	30430
5	الاعظمية	21052	15435
6	الكرادة	45660	41502
7	مدينة الصدر	83882	68490
8	الشعب	38967	29094
9	البياع	19469	15109
10	الرصافة	53765	47872

14371	19485	الدورة	11
22876	34393	المشتل	12
14406	22655	النهضة	13
10546	16332	الرشيد	14
10253	13892	الربيع	15
36724	46200	الحرية	16
18340	25049	البصرة	17
8045	17868	العشار	18
35383	52570	ن الايمن	19
40261	63569	ن الايسر	20
30832	39566	بابل	21
26867	40855	كركوك 1	22
7821	18630	كركوك 2	23
30195	40338	الفلوجة	24
53814	74773	واسط	25
23976	33038	القادسية	26
5725	16014	المتنى	27
22321	32366	كربلاء	28
24367	30638	النجف	29
48006	59978	ذي قار	30
14620	40225	ميسان	31
27830	36617	صلاح الدين	32
22292	30488	المحمودية	33
8808	18389	الجزيرة	34
720	10245	الزبير	35
10339	13395	سامراء	36
8017	9579	الكوفة	37
254	2093	حديثة	38
13982	19772	المسيب	39
736	736	الرطبة	40
6055	9962	الخالص	40
26771	35350	الانبار	41
37814	50923	ديالى	42
9370	17143	بلد	43
991020	1382712	المجموع	

جدول (5)

حركة المكلفين لسنة 2013

ت	الإسم الفرع	مجموع المكلفين	الموقوفات
1	كرخ الاطراف	38146	30138
2	كرخ المركز	20049	16697
3	الكاظمية	30356	24894
4	بغداد الجديدة	43284	31838
5	الاعظمية	30667	24521
6	الكرادة	45839	42044
7	مدينة الصدر	88387	71807
8	الشعب	40369	29798
9	البياع	20596	15399
10	الرصافة	53765	48107
11	الدورة	20588	15047
12	المشتل	39396	25159
13	النهضة	23642	16157
14	الرشيد	17483	13118
15	الربيع	14353	10284
16	الحرية	35848	26804
17	البصرة	26967	18859
18	العشار	22260	11001
19	ن الايمن	58445	36888
20	ن الايسر	70121	49488
21	بابل	43085	32658
22	كركوك 1	43587	29908
23	كركوك 2	21114	1644
24	الفلوجة	43358	32542
25	واسط	81567	58740
26	القادسية	33904	25900
27	المتنى	15814	2200
28	كربلاء	36137	24971
29	النجف	34626	24741
30	ذي قار	52385	40322
31	ميسان	43894	33129
32	صلاح الدين	40255	29571
33	المحمودية	33353	23018

34	الجزيرة	22815	13510
35	الزبير	11822	4277
36	سامراء	14984	11989
37	الكوفة	10777	8596
38	حديثة	8050	3947
39	المسيب	16971	11764
40	الخالص	11600	6625
41	الانبار	38673	29042
42	ديالى	47691	31016
43	بلد	20037	11600
	المجموع	1467060	1049758

يرى الباحثان من خلال الجداول المذكورة آنفاً أن هناك اعداداً كبيرة من المعاملات الموقوفة لدى المكلفين الخاضعين الى الضريبة لم يتم التحاسب الضريبي معهم بسبب عدم مراجعة المكلفين للإدارات الضريبية في العراق المتمثلة بالهيئة العامة للضرائب وفروعها في بغداد ومحافظات البلد كافة لغرض التحاسب ودفع ما بزمهم من ضرائب. الأمر الذي يؤدي الى انخفاض في الإيرادات الضريبية. إذ نجد ان هناك عدداً قليلاً جداً من الفروع قد اخضع جميع المكلفين الى التحاسب الضريبي مما ادى الى قلة الموقوفات الضريبية.

من خلال الجداول المذكورة آنفاً نبين الفروع التي اخضعت جميع المكلفين بدفع الضرائب ففي سنة 2009 كان المصدر الاول بين فروع الهيئة العامة للضرائب هو فرع المثنى وفرع كركوك 2. وفي سنة 2010 كان المصدر الاول هو فرع المثنى. وفي سنة 2011 كان المصدر الاول فرع المثنى وكركوك 2 والزبير. وفي سنة 2012 كان المصدر الاول الزبير ففي سنة 2013 كان في المركز الاول كركوك 2، إذ نلاحظ أن قوه فاعلية الانظمة الرقابية كانت عالية جداً مما ادى الى انخفاض اعداد الموقوفات الى الصفر هذا من جانب، اما من جانب اخر فنجد هنالك تذبذباً في قوه فاعلية تلك الانظمة مما ادى الى ارتفاع اعداد المعاملات الموقوفة لدى الفروع نفسها، مما تقدم ان فرع كركوك 2 تكرر لمدة ثلاث سنوات وفرع المثنى تكرر لمدة سنتين لذا يحث الباحثان من خلال المقارنات السابقة الى تفعيل دور نظم الرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب وفروعها على الزام المكلفين بدفع الضرائب وعدم السماح بهدر المال العام الذي يعود للدولة والمجتمع العراقي بالنفع العام.

الاستنتاجات

- قلة الوعي الضريبي لدى غالبية المكلفين وجهلهم بالقوانين الضريبية مما يتسبب في معاناة كبيرة للموظفين بسبب انعدام الدعم الإعلامي وعدم وجود برامج إعلامية هادفة لتوعية المواطنين بضرورة الالتزام بالضريبة كواجب وطني وأخلاقي.
1. قلة عمليات الجرد والمسح الميداني من قبل لجان الجرد والمسح الميداني للتأكد من بعض المعلومات ومدى صحتها وذلك بسبب الوضع الأمني المتردي مما أدى إلى انعدام وتوقف العمل الميداني.
 2. قلة الدورات التدريبية الخاصة بالموظفين التي من شأنها رفع مستوى العمل الضريبي سواء كانت داخل القطر أم خارجه.
 3. قلة الكوادر البشرية المؤهلة للعمل في الهيئة العامة للضرائب وفروعها.
 4. قلة استخدام المكنتنة والحاسبة الالكترونية في العمل بما لا يتماشى مع التطورات الهائلة والحاصلة في وقتنا الحاضر.
 5. قلة الواردات الضريبية بسبب توقف الكثير من المعامل والشركات عن ممارسة العمل.
 6. عدم دقة البيانات المالية المقدمة من قبل المكلف بدافع التهرب من الضريبة بالرغم من كونها مصادق عليها من قبل المحاسب القانوني. أدى إلى ضعف مستوى الثقة بين السلطة الضريبية والمكلف
 7. احتواء الكثير من المقتبسات التي ترد إلى دائرة الضريبة على أسماء وعناوين غير متكاملة مما يؤدي إلى صعوبة الوصول للمكلفين لغرض إخضاعهم لعملية التحاسب الضريبي.
 8. إن ارتفاع اعداد الموقوفات الضريبية لدى المكلفين بسبب الظروف والاحداث التي يمر بها البلاد وعدم استقرار الوضع الأمني أدى إلى ضعف انظمة الرقابة الداخلية لدى بعض الفروع مما أدى إلى كثرة الموقوفات الضريبية الخاصة ببعض المكلفين.

التوصيات

نتيجة لما توصلنا إليه لا بد لنا من ذكر بعض التوصيات التي قد تكون ضرورية للنهوض بالعمل الضريبي في العراق :

1. إلزام جميع الدوائر الرسمية وشبه الرسمية بتقديم المعلومات الدقيقة عن المكلفين الذين تتعامل معهم وبالشكل الذي يضمن الوصول للمكلفين لغرض إخضاعهم لعملية التحاسب الضريبي.
2. العمل على سد الشواغر الحاصلة في العمل الضريبي من خلال تعيين كوادر بشرية مؤهلة للعمل الضريبي من حملة الشهادات.
3. تفعيل دور المكنتنة في العمل لتقليل التضارب في البيانات والمعلومات وتقليل زخم العمل واختصار الوقت.
4. تفعيل دور قسم العلاقات العامة والإعلام من خلال شن حملات توعية وإعلام واسعة تقوم بها عبر الوسائل المرئية والسمعية للتعريف بالضريبة ودورها في تطوير المجتمع وبيان أوجه إنفاق الإيرادات الضريبية لرفع الوعي الضريبي لدى المكلفين.
5. ضرورة التنسيق بين لجان الجرد والمسح الميداني والقوات الأمنية المسؤولة عن أمن المناطق موضع المسح مع الأخذ بنظر الاعتبار عند تشكيل لجان الجرد والمسح الميداني كفاءة الموظف ومؤهلاته للعمل في هذه اللجنة.
6. تطوير قابليات الموظفين العاملين في قسم الرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب وفروعها ورفع مستوى فاعلية أدائهم و كفاءتهم وذلك من خلال زجهم بدورات تدريبية داخل القطر وخارجه.
7. المساهمة في تشجيع الانتاج المحلي وذلك من خلال رفع ضريبة المواد المستوردة التي يمكن إنتاجها محليا" مما يزيد من حجم الإيراد الضريبي , وكما يساعد على تشغيل المصانع العاطلة وزيادة ضريبة الدخل وذلك عن طريق العاملين الذين يقومون بتشغيل هذه المصانع.
8. ضرورة أن تكون هناك مراقبة مستمرة لعمل مراقب الحسابات لضمان التزامه بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني لضمان صحة الحسابات الختامية التي تصدر عنهم.
9. ضرورة مساندة الإدارة الضريبية من قبل الحكومة المركزية والدوائر الحكومية والادارات الساندة في تطبيق التحاسب الضريبي من خلال استقطاع مبالغ الضريبة مباشرة أو طلب براءة الذمة من المكلف ضريبياً.

المصادر:

أولاً: الكتب العربية:

- 1- جربوع، يوسف محمود، " مراجعة الحسابات المتقدمة "، غزة - فلسطين 2002.
- 2- جمعة، أحمد حلمي " المدخل الى التدقيق الحديث "، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان - الاردن 2005.
- 3- حماد، أكرم ابراهيم " الرقابة المالية في القطاع الحكومي "، دار جهينة للنشر، عمان، الأردن 2006.
- 4- رمضان، اسماعيل خليل اسماعيل - المحاسبة الضريبية، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد، ط1، 2001.
- 5- الصبان، محمد سمير، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، "، الدار الجامعية، الإسكندرية جمهورية مصر العربية 2003.
- 6- عبد الله، خالد أمين " علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية " دار وائل للنشر، عمان 2000.
- 7- العلي، عادل فليح - المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار ومكتبة الحامد، عمان - الاردن، 2003.
- 8- الكفراوي، عوف " الرقابة المالية " مطبعة الإنتصار، الإسكندرية - جمهورية مصر العربية 1998.
- 9- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، " مفاهيم التدقيق المتقدمة "، مطابع الشمس، عمان - الأردن 2001.

ثانياً: الرسائل والأطاريح:

- 10- أمين، ساكار ظاهر عمر، " تأثير التجارة الالكترونية على نظام المعلومات المحاسبية "، رسالة ماجستير محاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل 2007.
- 11- باش، علي عبد العظيم، دور الضرائب في تمويل الموازنة العامة في العراق، رسالة ماجستير، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2008.

- 12- الشريدة، نادية عبدالجبار محمد حسن، "متطلبات تطبيق تقنيات المعلومات والاتصالات ودورها في تعزيز نظامي المعلومات المحاسبي والرقابة الداخلية"، رسالة ماجستير-كلية الادارة والاقتصاد -جامعة بغداد 2010.
- 13- العلول، عبد المنعم عطا " دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة " رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية-غزة-فلسطين 2009.
- 14- مصلح، ناصر عبد العزيز،، "أثر استخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة-فلسطين، 2007.

ثالثاً: البحوث والدوريات :

- 15- البكوع، فيحاء عبد الخالق، أحمد، منهل مجيد " تفعيل نظم الرقابة الداخلية للحد من الفساد المالي والإداري في الوحدات الخدمية" مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة 35، العدد 92، 2012.
- 16- جابر، طالب محسن، وعلي، ناجحة عباس، وجواد، فاطمة علي، " الأثار الاقتصادية للضرائب في العراق للعدة (1971 - 2005)"، بحث مقدم الى مؤتمر الاصلاح الضريبي، بغداد، للعدة من 21-2006/11/22.
- 17- جربوع، يوسف محمود، "مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية بالقوائم المالية في الشركات المساهمة الصناعية العاملة في قطاع غزة-فلسطين " بحث ودراسة لتطوير مهنة مراجعة الحسابات لمواجهة المشكلات المعاصرة رقم 2006.
- 18- دهمش،نعيم حسني، أبو زر، عفاف " الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات " المؤتمر العلمي الدولي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية لجامعة الزيتونة الأردنية 2005.
- 19- زغول، هشام "نحو نظام إلكتروني للرقابة الداخلية بتلائم وأنشطة التجارة الالكترونية " مجلة الرقابة المالية العدد 14 لسنة 2006.
- 20- الكراسنة، ابراهيم،"السياسة الضريبية والاصلاح، صندوق النقد العربي . معهد السياسات الاقتصادية"، دورة ((ادارة وسياسة ضريبة القيمة المضافة))، ابو ظبي - الامارات، للعدة من 8-11/2006/5.
- 21- شرف، سمير، العريبد، 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
- 309 مجلة دورية نصف سنوية تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة البصرة

22- يحيى، زياد هاشم، لقمان،أيوب "مفهوم نظام الرقابة الداخلية واهميته في المؤسسات الحكومية" مجلة تنمية الرافدين, العدد (48) جامعة الموصل 1996.

المصادر الأجنبية :

- 1- Arens, Alvin A , Randal Jandal J. elder & Mark S. Beasley (2005) Auditing An Integrated Approach , Pearson Education , Inc (10th ed).
- 2- Arens , Alvin A ,. Lobbecke, James K. (2000) Auditing : An Integrated Approach , Prentice Hall International Inc. (8th ed).
- 3-Romeny , Marshall , B. & Steinbart , Paul John , " Accounting Information Systems ", 8th , ed , Prentice Hall , New York , U.S.A ,(2000).
- 4-Whiting Ton , O. , Ray & Pansy , Kurt , " Principles of Auditing and Other Assurance Services " , 14th , ed , Irwin , (2004).
- 5-William , Kathy , Report Herz Named FASB Chairman , Strategic Finance Magazine: Streetwise , June , 2001.