



## The role of the internal control system in strengthening the tax resource in Iraq

Applied research in the General Tax Authority / Al-Diwaniyah branch

دور نظام الرقابة الداخلية في تعزيز المورد الضريبي في العراق

بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب / فرع الديوانية

\*م.أنور عباس ناصر

### Abstract

The tax resource in Iraq represents one of the important financial tributaries on which the state depends in fulfilling its various responsibilities towards the citizen, but in return any resource will be exposed to the risks of decrease or loss and thus this will lead to obstacles facing the existing financial policies which try as much as possible to preserve this section as , Therefore, among the important systems that contribute to the continuity of the operation of this resource and according to the laws and tax rules legislated, which is appropriate to the circumstances of the taxpayers is the internal control system, which is among the important organs that have an audit responsibility with its means and possibilities for the continuation of the tax resource and The problem of the research is the weakness of the tasks of the system or the internal control apparatus adopted through the lack of qualified staff scientifically and practically, due to the lack of support of this system by the public authority with specialized staff, and thus leads to a low level of its ability to complete its duties in the field of , Therefore, the research presents its hypotheses to address those problems through two main hypotheses,

the first is the presence of a significant correlation relationship between internal control and the tax resource and the second is the presence of a significant impact of internal control in the tax resource , and the research community is drunk in the General Authority for taxation branch Diwaniya as well as , The research led to a number of findings from the most important to the existence of internal control system in the tax administration is granted in spite of the presence of many obstacles facing this device the mechanics of his work I have the power to tax as well as connect to a set of recommendations, the most important that overcome the obstacles and the difficulties of career and professional which are functions of the internal control system and its refusal to barely qualified scientifically and practically contributes to raising the level of this system and thus increase the material tax

#### المستخلص :

يمثل المورد الضريبي في العراق كأحد الروافد المالية المهمة التي تعتمد عليها الدولة في النهوض بمسؤولياتها المختلفة اتجاه المواطن لكن بالمقابل أي مورد سيتعرض الى مخاطر النقصان او الضياع وبالتالي سيؤدي ذلك الى معوقات تواجه السياسات المالية القائمة والتي تحاول قدر الامكان الحفاظ على هذا الباب قدر الامكان وتعزيزه وتقديم كافة المؤهلات الوظيفية والبنى التحتية اللازمة في سبيل ديمومته ، لذا من بين الانظمة المهمة التي تساهم في استمرارية سريان هذا المورد ووفق القوانين والقواعد الضريبية المشرعة والتي تتلاءم مع ظروف المكلفين هو نظام الرقابة الداخلية والذي يعتبر من ضمن الاجهزة المهمة التي تقع على عاتقها مسؤولية تدقيقية بما تملكه من وسائل وامكانيات لاستمرار المورد الضريبي وتصحيح كافة المسارات ومواجهة العقبات التي تواجه عملها . ويتمثل هدف البحث بالتعرف على نظام الرقابة الداخلية والنظام المتبع في دائرة ضريبة الديوانية بشكل خاص و بيان مفهوم الضرائب وموارد الحصول عليها ، وتتمثل مشكلة البحث في ضعف مهام نظام او جهاز الرقابة الداخلية المعتمد من خلال ما يعانيه من نقص الملاكات المؤهلة علمياً وعملياً، بسبب قلة دعم هذا النظام من قبل السلطة العامة بالملاكات المتخصصة، وبالتالي يؤدي إلى تدني مستوى قدرتها على اتمام واجباتها في مجال التدقيق ومراقبة أنشطة الوظيفة الحكومية وتقييم إجراءات العمل فيها وفق ما تنص عليه القوانين والضوابط والتعليمات للهيئة العامة للضرائب مما يؤثر سلباً على تحقيق أهدافها في

زيادة المورد الضريبي للدولة ، لذلك يقدم البحث فرضياته لمعالجة تلك الاشكالية من خلال فرضيتين رئيسيتين الاولى تتمثل بوجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين الرقابة الداخلية و المورد الضريبي والثانية تتمثل بوجود أثر ذو دلالة معنوية للرقابة الداخلية في المورد الضريبي ، ويتشمل مجتمع البحث بالهيئة العامة للضرائب فرع الديوانية وكذلك تتمثل عينه البحث بالمديرين ومعاون المدير ورئيس المحاسبين والمدقق وقد تم استخدام البرنامج الاحصائي spss-25 ، وقد توصل البحث الى جملة من الاستنتاجات من اهمها ان وجود نظام الرقابة الداخلية في الادارة الضريبية يعد أمراً مسلماً به بالرغم من وجود العديد من العقبات التي تواجه هذا الجهاز واليات عمله لدى السلطة الضريبية وكذلك توصل الى جملة من التوصيات اهمها ان تدليل العقبات والصعوبات الوظيفية والمهنية والتي ترتبط بمهنة نظام الرقابة الداخلية ورفدها بالكادر المؤهل علمياً وعملياً يسهم في رفع مستوى هذا النظام وبالتالي زيادة المورد الضريبي .

## المقدمة

إن ضرورة وجود نظام الرقابة الداخلية تأتي من الحاجة الى الاطمئنان على صحة المستندات والبيانات المستخرجة من السجلات وكذلك حماية الموجودات والأموال وحسن استغلالها والتأكد من التزام الموظفين بالسياسات والإجراءات لتحقيق اهداف الهيئة العامة للضرائب .

فزيادة الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية في الهيئات العامة جاء نظراً لتشعب المهام التي تؤديها ، لغرض تحقيق اهداف النظام الضريبي ينبغي اجراء رقابة على هذه الهيئات وبما لا يتعارض مع نوعية النشاط وإمكانية تقييم مدى كفاءته ، ويعد نظام الرقابة الداخلية ضرورياً من اجل تقديم معلومات حقيقية يمكن ان تؤدي دوراً مهماً في عملية التخطيط الاداري وتخطيط السياسات المستقبلية فضلاً عن التأكد من الاستخدام الامثل للأموال العامة وضخامتها والتي تتصرف بها الوحدات الرسمية لذا يعد من الاهمية ان يكون نظام الرقابة الداخلية على دراية شاملة لجميع نواحي الاداء في الهيئة العامة للضرائب .

ولكي تضمن الادارة العليا نجاح الدور الذي يؤديه جهاز الرقابة الداخلية المعد والمطبق فيها ومدى امكانية الاعتماد عليه ، فإنها تلجأ الى تقويم نظام الرقابة الداخلية بشكل دوري، لغرض تحديد نقاط الضعف او الخلل الموجودة في النظام سواء كانت ناتجة من عملية تصميم النظام ام من عدم التزام الموظفين بتطبيق التعليمات، ويعد تقويم جهاز الرقابة الداخلية في السلطة الضريبية على قدر من الاهمية نظراً لدور هذه الادارة في تعظيم موارد الخزينة العامة بالحصيلة الضريبية والتي تعد مصدراً مهماً من مصادر التمويل الداخلية في الوقت الحالي.

## المبحث الاول

### منهجية البحث

يتناول هذا المحور استعراضاً لمنهجية البحث المتبعة والمتمثلة بمشكلة البحث واهميته واهدافه وفرضية وطريقة البحث وحدوده المكانية .

**اولاً: مشكلة البحث :** إن ضعف مهام نظام الرقابة الداخلية المعتمد من خلال ما يعانيه من نقص الملاكات المؤهلة علمياً وعملياً، بسبب قلة دعم هذا النظام من قبل السلطة العامة بالملاكات المتخصصة، ادى إلى تدني مستوى قدرتها على اتمام واجباتها في مجال التدقيق ومراقبة أنشطة الوظيفة الحكومية وتقييم إجراءات العمل فيها على وفق ما هو عليه في القوانين والضوابط والتعليمات للهيئة العامة للضرائب مما يؤثر سلباً على تحقيق أهدافها في زيادة المورد الضريبي للدولة كونها صمام الامان في مصداقية العمليات المالية للهيئة ولحاجة الدولة للأموال العامة للنهوض بمسؤولياتها المختلفة .

**ثانياً: أهمية البحث :** تكمن أهمية البحث من خلال التركيز على نظام الرقابة الداخلية ذو الفاعلية والكفاءة والذي يعمل على مراقبة الإيرادات الضريبية في العراق بشكل عام وفي دائرة ضريبة الديوانية بشكل خاص حيث ان الإيرادات الضريبية تحتل أهمية كبيرة في تعزيز سياسة الدولة الرامية الى تحقيق الاهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية للمواطن العراقي وتبين أهمية الإيرادات الضريبية من خلال اجابة افراد العينة على اسئلة الاستبانة والذين يمثلون الواقع الفعلي والحقيقي للعمليات الضريبية في الهيئة .

**ثالثاً : اهداف البحث :** يسعى البحث الى تحقيق عدد من الاهداف من اهمها الاتي :

١. التعرف على نظام الرقابة الداخلية والنظام المتبع في دائرة ضريبة الديوانية بشكل خاص .

٢. بيان مفهوم الضرائب وموارد الحصول عليها .

٣. تشخيص مهمة او مسؤوليه نظام الرقابة الداخلية في تعزيز المورد الضريبي .

**رابعاً: فرضيات البحث :** يعتمد البحث على الفرضيات الرئيسية الاتية :

١ - توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين نظام الرقابة الداخلية و المورد الضريبي .

٢ - يوجد أثر ذو دلالة معنوية لنظام الرقابة الداخلية في المورد الضريبي .

رابعاً: حدود البحث : تتمثل حدود البحث بالهيئة العامة للضرائب / فرع الديوانية .

خامساً : الوسائل الاحصائية للبحث

تم اعتماد نموذج الاستبانة والتي من خلال الاسئلة التي تحتويها نتعرف على دور نظام الرقابة الداخلية المعتمد في تعزيز المورد الضريبي في دائرة ضريبة الديوانية .

## المبحث الثاني

### الاطار النظري : نظام الرقابة الداخلية والمورد الضريبي

**تمهيد :** يعد نظام الرقابة الداخلية من الانظمة المهمة التي يمكن من خلالها ان تؤدي السلطة الضريبية دورها الرقابي في الهيئات العامة ، أذ يحتل أهميه كبيرة للتأكد من حسن سير الوظيفة الرقابية المتعلقة بالتحاسب الضريبي للمكلفين بها ووفق ما مخطط له ويمثل صمام الأمان الرئيس لها، وبسبب هذه الأهمية فان الرقابة الداخلية تعاني العديد من السلبيات التي تواجه عملها الرقابي وتؤثر في مجملها بالنهاية على ضياع الموارد الضريبية المهمة والتي ترفد خزينة الدولة وتجعلها قادرة على اداء المهام المنوطة بها قانونا لذا سيتم التعرف في هذا البحث على مفهوم نظام الرقابة الداخلية واهدافه ومقوماته وكذلك المورد الضريبي من خلال الفقرتين التاليتين :

### الفقرة الاولى : نظام الرقابة الداخلية : ويتم تناولها كما يأتي :

**اولا:** مفهوم نظام الرقابة الداخلية : يكون نظام الرقابة الداخلية في أي وحدة حكومية بمثابة خط الدفاع الأول الذي يقوم بحماية مصالحها بصفة خاصة ومصالح الأطراف كافة ذات الصلة بالوحدة الحكومية بصفة عامة ، إذ إنّ نظام الرقابة الداخلية هو الجهاز الذي يوفر الحماية للبيانات الضريبية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات على مستوى الدولة(الصحن، وآخرون، ٢٠٠٨: ٧).

وهناك العديد من المكلفين يعتقدون أنّ الرقابة الداخلية ظهرت من اجل اكتشاف أو منع التحريف من لدن الموظفين، بينما هذا الهدف هو جزء من أهداف الرقابة الداخلية، وقد عرفت الرقابة الداخلية بتعاريف عدة نذكر منها التعريف الذي أصدرته لجنة إجراءات التدقيق المنبثقة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) وهو التعريف الرئيس بانها "الخطة التنظيمية والطرق والاجراءات كافة التي تدير وفقها الادارة من أجل الحفاظ على موجوداتها والتأكد من شفافية وإمكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية ورفع مستوى العملية الإنتاجية، وتشجيع الرغبة بتطبيق سياسات الإدارة الصحيحة (توماس ، هنكي، ١٩٨٩: ٣٦٥)

وفي عام ١٩٥٣ اسس المعهد الخاص بالمحاسبين القانونيين في انكلترا جهاز الرقابة الداخلية وبين مفهومه بأنه: "نظام يتضمن مجموعة خطوات مراقبة مختلفة من مالية وتنظيمية ومحاسبية تم وضعها من قبل الإدارة، ضمناً لحسن سير العمل في المنظمة، ويشمل نظام الضبط الداخلي، والتدقيق الداخلي، ورقابة الموازنة، ووسائل أخرى مثل التكاليف المعيارية والتقارير الدورية (الشرع، ٢٠١٠: ١٩).

**ثانياً:** اهداف نظام الرقابة الداخلية : يهدف نظام الرقابة الداخلية الى تحقيق عدد من الاهداف تتمثل بالاتي :

١ - حماية اصول الهيئة من السرقة ، المتمثلة بدفتر اليومية والاستاذ المساعد وباقي المستندات وقد اتجهت الجهات الرقابية الى استخدام نظم الكترونية لحمايتها ، لعدم وجود اساليب حماية خاصة بها (الألوسي، ٢٠٠٣: ٢٢٠)

٢ - التأكد من صحة الالتزام بالقوانين والتعليمات المالية التي تصدر من الادارة لتحقيق الاهداف المرجوة ( الحسبان ، ٢٠٠٩: ٤٧).

٣ - منح الموظف الضريبي الثقة بصحة نتائج العمليات ومختلف الانشطة المنفذة ولكافة المستويات ولجميع الاماكن ( الكرخي ، ٢٠٠٠: ٢٣).

٤ - اجراء المطابقة بأوقات محددة مسبقا للموجودات المثبتة في كافة الدفاتر والسجلات المحاسبية ومطابقتها مع التي تم جردها (الحيالي، ٢٠١١: ١٥).

**ثالثاً:** مقومات نظام الرقابة الداخلية : ان وجود مقومات لنظام الرقابة الداخلية يعطي مؤشرا على قوة ذلك النظام وعلى اساسه تخفض عينات الفحص المطلوبة من لدن المدقق عند القيام بعملية الفحص لكافة المستندات العائدة للإقرارات المقدمة من لدن المكلفين وتتمثل تلك المقومات بالاتي :

١ - هيكل تنظيمي اداري كفوء : يقصد بالهيكل التنظيمي ترتيب للمخطط الخاص بالأنشطة التي يؤديها الموظف الضريبي بهدف تحقيق النتائج المرجوة من خلال تقسيم العمل وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات ( عبد الله ، ٢٠٠٠: ١٦٩).

٢ - اجراءات تفصيلية لتحديد الاجراءات والواجبات : يجب الانتباه الى مسالة تقسيم العمل وتحديد واجب كل قسم من اقسام الهيئة العامة للضرائب وذلك لتحقيق عنصر الرقابة الداخلية على الانشطة كافة واثناء تنفيذ العمليات ، كما يجب ان ينظر عند تحديد الواجبات وتفويض الصلاحيات القدرة في كل ناحية من نواحي نشاط الوحدة لكي يتم ربط الانتاج بالأفراد ( ابو هيبية ، ٢٠١١: ٣٠) .

٣ - نظام محاسبي متكامل : ترتفع مكانة نظام الرقابة الداخلية الفعال من خلال التصميم الجيد والاستخدام الكفوء للنظام المحاسبي، ويهدف هذا النظام الى تحقيق ثلاثة اهداف رئيسية هي: قياس نتائج اعمال المنظمة ، وتوفير البيانات المالية المطلوبة وحماية موجودات المنظمة( التميمي ، ٢٠١٤: ١٦٠).

٤ - مجموعة من الموظفين الكفاء: يعد هذا العنصر من المقومات الاساسية لنظام الرقابة الداخلية ، لاسيما عند حدوث خلل في الضوابط الرقابية ، اذ ان توافر عنصر الكفاءة والامانة لدى الموظف الضريبي تؤدي الى منع وقوع الاخطاء والمخالفات او تقليلها واعداد قوائم مالية شفافة ( الرحاحلة وخضوري، ٢٠١٢:٢٣١).

٥ - فلسفة الادارة ومنهجها التشغيلي في ادارة الموارد : من المعروف ان فلسفة الادارة هي نقطة البداية لأي رقابة داخلية ناجحة ، فلو تم التعااضي من لدن الهيئات في مواقفها تجاه الفعل غير الصحيح مع وجود عدم الاهتمام لوجود الرقابة الداخلية ، حيث سيكون رد فعل الموظفين الضريبيين اقل فاعلية واهتماما للوصول الى الاهداف المرجوة من قبل نظام الرقابة الداخلية الفعالة ( فرج، ٢٠٠٦:٧٤).

٦ - متابعة الالتزام بالسياسات والتعليمات : لضمان نجاح اي نظام يجب على الادارة العليا المكونة له ان توضع مجموعة من الاجراءات والادوات التي من خلالها يجري التأكد من ان جميع العاملين في الهيئة ملتزمة بكافة التعليمات الممنوحة وعليه فان نظام الرقابة الداخلية يعد كأى نظام اخر يجب ان يخضع لمراقبة مستمرة للتحقق من التزام الهيئات العامة بكافة الضوابط والقوانين الضريبية التي من خلال تطبيقها يتبين مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية المستخدم ( المطارنة، ٢٠٠٦:٢٠٩).

#### رابعاً : المهام المنوطة بنظام الرقابة الداخلية

وتشمل هذه المهام الفعاليات والإجراءات لتقديم العون للمنظمة في التحقق من أنّ التعليمات والسياسات قد طبقت وحسب ما يجب ، إنّ مهام الرقابة تشمل الإجراءات التي تقدم العون لتحقيق توجيهات السلطة، والتأكد بأنه قد تم اتخاذ الخطوات اللازمة المتعلقة بمخاطر تحقيق أهداف المنظمة، ويوجد العديد من الفعاليات الرقابية في أي ادارة، ومع ذلك يمكن ان تقسيم الأنشطة الرقابية إلى المهام الآتية : (التميمي، ٢٠٠٦:٨٧)

أ. الفصل المناسب بين الواجبات.

ب. الشفافية في التصريح الملائم للعمليات الحسابية والفعاليات.

ج. الدفاتر والمستندات الملائمة.

**الفقرة الثانية : المورد الضريبي :** سيتم تناول مفهوم المورد الضريبي والتطرق الى الهيكل العام للضرائب في العراق وكما يأتي :

أولاً: مفهوم الضريبة : حيث تعرف الضريبة "بانها استقطاع نقدي ملزم تطبقه الدولة أو إحدى سلطاتها العامة على اوعية الوحدات الاقتصادية المختلفة بهدف مواجهة الخدمات العامة بدون دفع مقابل محدد وتوزع هذه المسؤولية بين الهيئات الاقتصادية وفقاً لمقدرتهم المحددة (الجنابي، ٢٠٠٩ : ١).

ثانياً: اما ما يخص الهيكل الضريبي في العراق حيث تصنف الضرائب من حيث انواعها الى ضرائب مباشرة تفرض على الدخل ورأس المال ، وغير مباشرة إذا فرضت على الانفاق والتداول ، لذا يمكننا بيان انواع الضرائب بالضرائب المباشرة والضرائب غير مباشرة . وتكون على النحو الآتي :

#### النوع الاول : الضرائب المباشرة

هي ضرائب تفرض على الدخل أو الأموال بصورة مباشرة حيث لا يمكن نقل عبئها بصفة كلية الى المقابل وان المكلف بها هو من يتحملها نهائياً، وهناك نوعان من الضرائب المباشرة، الأول الضرائب المباشرة على الدخل وتقع على دخل الفرد المكلف، و ثانيها الضرائب المباشرة على راس المال وتفرض الضريبة على ما يمتلكه الفرد الخاضع ضريبياً من راس المال وكالاتي ( العبيدي، ٢٠١٢ : ٣٨).

#### ١. الضريبة العامة على الدخل

تقسم الضرائب على الدخل الى :

#### أ- الضريبة على الدخل .

يعتبر هذا النوع من الضريبة من احدى المصادر المهمة في التشريعات الضريبية المعاصرة كونها اصبحت من الأدوات المهمة في تحقيق اهداف المجتمع الاجتماعية والاقتصادية والسياسية ، ومن اهم الادوات المالية التي تستخدمها الدولة للتأثير على النشاط الاقتصادي ودعمه وتوفير الموارد المالية لمواجهة الانفاق العام (العلي، ٢٠٠٣ : ١٣٠) وتعتبر من اكثر الضرائب صدقا للتعبير عن المقدرة التكلفة للمكلف، أن ضريبة الدخل احتلت مكانة خاصة في النظام الضريبي العراقي حيث اصبحت بمثابة ضريبة القانون العام التي تقع على كل ربح يحققه المكلف ولم يخضع لأية ضريبة ، وأن المادة الخاضعة للضريبة هو الدخل الذي ينتج للشخص الطبيعي أو المعنوي ، وتمثل هذه الضريبة اكثر أنواع الضرائب استخداماً ، كما أن تنوع الأنشطة الاقتصادية المختلفة وزيادة الدخول بشكل مستمر ومتنوع يؤدي الى انتشار قاعدتها ومن ثم زيادة الموارد المالية التي تجعل الدولة من الالتزام وتنفيذ بعض مسؤولياتها العامة ( كماش، ٢٠٠٢ : ٦٣ ) .

#### ب - ضريبة العقار

وتفرض ضريبة العقار بموجب إحكام قانون ضريبة العقار العراقي رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ وتعديلاته ، مع ان المفاهيم التي كتبت في قانون ضريبة العقار النافذ لم تشير الى تعريفا محددا لضريبة العقار،

ويمكننا القول بأن الضريبة المطبقة على العقار هي الضريبة الواجبة بموجب هذا القانون، وتعرف ضريبة العقار بأنها الضريبة الواقعة على الايراد السنوي الناجم للمكلف من عقاراته المستغلة في العراق باستثناء دار السكن والسماحات الواردة في نص القانون وتعديلاته ( طاقه والعزوي ، ٢٠٠٧ :١٣٢).

## ٢ - الضريبة على رأس المال

يمثل رأس المال من الجانب الضريبي مجموعة الدخول العقارية ذات الصفة المنقولة التي يملكها الفرد من وقت معين سواء أكانت هذه الأموال ينتج منها دخل مالي أو عيني أو تقدم خدمات مختلفة أو متوقفة عن اداء النشاط ، ان هذه الضريبة تكون استثنائية أو عادية ، ويتميز النوع الاخير والواقع على رأس المال بانه ضريبة ذات نسبة منخفضة ، لأن وعاءها يساعد بالحصول على عوائد وافية وان هذا النوع من الضرائب يقع على رأس مال المكلف وهذا يعني أكثر تمثيلاً للمقدرة على الاداء أو في قياس وتحديد المقدرة التكاليفية مما تحقق مبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي. (كراجة والعبادي ، ٢٠٠٢ : ١٥).

اما الضريبة الاستثنائية فأنها ايضاً تفرض على رأس مال المكلف الا انها تختلف عن الاولى في معدل الضريبة ، حيث تكون بسعر أعلى لكونها تفرض في ظروف غير عادية تكون فيها الدولة بحاجة الى الموارد لتسديد دين عام، أو لغرض مواجهة أزمة اقتصادية أو بهدف تمويل الحروب أو لأجل إعادة توزيع الثروات الى غير ذلك من اهداف سياسية أو مالية أو اجتماعية.(نور وعليان ، ٢٠٠٢ : ١٨ ) وتوجد أنواع للضرائب على رأس المال ( الصكبان، ١٩٧٦ : ٢١٨).

- الضريبة السنوية / تحصل هذه الضريبة من مجموع اموال المكلف السنوية او بعضها وتتكون بصورة او عية ضريبية تؤخذ منها .

- الضريبة الاستثنائية المفروضة على رأس المال: وهي الضرائب التي تقع على رأس المال في الظروف الطارئة ولاسيما في ازمة الحروب لمقابلة اعباء السلطة المتنوعة في هذه الازمات.

- الضريبة على كل التركة: وهي الضريبة التي تفرض على ثروة المكلف في لحظة زمنية معينة هي لحظة مفارقة الحياة .

ومن الضرائب المفروضة على رأس المال هي ضريبة العرصات وضريبة التركات

أ - ضريبة العرصات :

تعد ضريبة العرصات المفروضة في العراق من ضرائب رأس المال السنوية حيث تمثل العرصة قطعة الارض الواقعة بين البناء وهي غير مشيدة لأغراض السكن او لأجل اي غرض من اغراض الاستثمار او تكون غير مستغلة اقتصادياً" ، وتعرف بانها الضريبة المفروضة على القيمة المقدرة للعرصة التي تكون بحوزة المكلف في العراق والواقعة في المناطق المحددة قانوناً عدا ما استثنى منها

قانوناً"، وقد فرضت على وفق القانون المرقم ٢٦ لسنة ١٩٦٢ أذ أصبحت نافذة اعتباراً من ١ حزيران ١٩٦٢ وقد خضعت بموجبه للضريبة جميع الأراضي المعدة للبناء وغير المشيدة. ( الجنابي ،٢٠٠٩ : ٢٧٨). كما بينت المادة الاولى من القانون اعلاه العرصة بانها الارض التي تقع في حدود امانة بغداد والبلديات في مركز المحافظات والاقضية والنواحي سواء أكانت الارض يملكها شخص او موقوفة لاحد او مفوضة بالتسجيل العقاري او ممنوحة باللزمة وايضا إذا لم يكن مشيداً فيها بناءً صالحاً للسكن او لأي غرض من اغراض الاستثمار أو لم تكن مستغلة استغلالاً اقتصادياً .

ب - الضريبة المفروضة على التركات (ملغاه)

تقع على جميع تركة المتوفي اي قبل توزيعها وفق القوانين على الافراد الورثة وبعد تنزيل المستحقات الواجبة منها. ونص قانون التركات رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٥ على ذلك وقد تم إلغاء هذا النوع من الضرائب وهي غير معمول بها حالياً في العراق ( الكعبي ،٢٠٠٨ : ٢٧).

النوع الثاني : الضرائب غير المباشرة

١. الضرائب على الأستهلاك

ويقع هذا النوع من الضرائب على أنواع معينة من البضائع او السلع المتداولة او المستهلكة بغرض تحقيق الاهداف الاجتماعية والاقتصادية ( الشافعي ، ٢٠٠٥ : ٥٣).

أ - الضرائب الكمركية :

تفرض الضرائب ذات الصيغة الكمركية على البضائع عند عبورها حدود الدولة سواء للدخول وتسمى الضرائب على الاستيرادات أو للخروج وتسمى الضرائب على الصادرات، وتزود الضرائب المطبقة كمركياً صندوق الدولة بحصيلة كبيرة وواسعة ، وقد تفرض بمعدلات عالية لتحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية لغرض حماية الصناعة المحلية وتشجيعها ، ولتخطيط قوانين وبرامج فرض الضرائب الكمركية دور رئيسي في الدول النامية لما تمثله من دور فعال في انجاز أهداف التنمية الاقتصادية فيها. (الججاوي والعنكي ، ٢٠١٣ : ٥٨) .

ب - ضرائب المفروضة على الانتاج :

هي الضرائب التي تتخذ من السلع المنتجة محلياً وعاءً لها ، أي انها تقع على النشاط المحلي ، وتتشابه هذه الضرائب الى مستوى معين مع الضرائب الكمركية إلا أنها تختلف عنها من حيث الوعاء ، فمصدر ضرائب الانتاج هو السلع المنتجة محلياً ، بالمقابل ان مورد الضرائب الكمركية هو ضريبة الاستيراد للبضائع المنتجة خارج حدود البلد. ( اسماعيل ، ٢٠٠٢ : ٨٧) .

٢.الضرائب على التداول

هي ضرائب تفرض على تداول الثروة ، او تقع عند حدوث واقعة أنتقال شيء من ملكية فرد إلى فرد آخر ومن صورها رسم التسجيل في حالة أنتقال ملكية عقار، وضريبة الدمغة التي تفرض على عملية تداول الأسهم والسندات وعلى المعاملات الادارية او المالية التي تحدث في الدوائر الرسمية، وتتميز هذه الضريبة بأنها ذات موارد ضريبية كبيرة وسهولة الحصول على وعائها . (القيسي ، ٢٠٠٨ :

( ١٤٠ ) .

### المبحث الثالث

#### الاطار العملي : وصف عينة البحث وعرض النتائج وتحليلها

لقد تم التعرف سابقاً على مفهوم نظام الرقابة الداخلية واهدافه ومقوماته وكذلك التعرف على مفهوم المورد الضريبي والهيكل الضريبي العراقي اما الان فسيتم وصف استمارة الاستبانة حيث تعد الاستبانة أداة مناسبة لجمع البيانات كونها تتيح فرصة اكبر لعينة البحث ليعبروا عن آرائهم بحرية وصراحة، وقد اعتمد البحث في منهجية على الاستبانة واستخدام مقياس ليكرت الخماسي وكما مبين بالملحق رقم(١) كأداة لجمع المعلومات والبيانات والتي أعدت من الباحث بالاعتماد على الدراسات والكتب وآراء بعض المختصين بهذا الموضوع ، وتتضمن هذه الاستبانة محورين، الأول هو محور (نظام الرقابة الداخلية ) ويحتوي هذا المحور على (١٢) فقرة، إما الثاني فهو محور (المورد الضريبي ) ويحتوي هذا المحور على(١٢) فقرة، وطبّق البحث على عينة عمدية مكونة من (٨٥) شخصاً التي اقتصرت على من هم بعنوان ( أستاذ جامعي، مراقب حسابات، محاسب، محامي ، صيدلي ) .

اولاً: الإحصاءات الوصفية :

- الخصائص الشخصية لعينة البحث :

أ - التكرارات والنسبة المئوية حسب الجنس :

للحصول على قيم التكرارات والنسبة المئوية موزعة حسب الجنس اما ذكر أو انثى وكما مبين في الجدول (١) .

#### جدول ( ١ ) يمثل التكرارات والنسبة المئوية والنسبة المئوية التجميعية حسب النوع الاجتماعي

النوع الاجتماعي	التكرارات	النسبة	النسبة التجميعية
انثى	٢٩	%٣٤	%٣٤
ذكر	٥٦	%٦٦	%٦٦
المجموع	٨٥	%100.0	

من نتائج المعروضة في الجدول أعلاه نجد عدد الإناث في عينة الدراسة كان ٢٩ بنسبة مئوية ٣٤%، وعدد الذكور بلغ ٥٦ بنسبة مئوية ٦٦%

ب - التكرارات والنسب المئوية حسب الفئة العمرية :

التكرارات والنسب المئوية والنسب المئوية التجميعية ، حسب الفئة العمرية فقد تم تدوينها في الجدول (٢) ضمن اربع فئات عمرية هي الفئة العمرية الاقل من (٣٠) سنة بتكرار ٢٣ وبنسبة مقدارها (٢٧%) ، بينما الفئة العمرية من (٣٠- الاقل من ٤٠) سنة كانت بتكرار ٣٢ وبنسبة مقدارها (٣٨%) ، لكن الفئة العمرية من (٤٠- الاقل من ٥٠) سنة كانت بتكرار ١٨ وبنسبة مقدارها (٢١%) ، واخيرا الفئة العمرية ٥٠ سنة فأكثر كانت بتكرار ١٢ وبنسبة مقدارها (١٤%)

جدول ( ٢ ) يمثل التكرارات والنسبة المئوية والنسبة المئوية التجميعية حسب الفئة العمرية

الفئة	التكرارات	النسبة	النسبة التجميعية
اقل من ٣٠	٢٣	٢٧%	٢٧%
٣٠-اقل من ٤٠	3٢	٣٨%	٦٥%
٤٠-اقل من ٥٠	١٨	٢١%	٨٦%
٥٠ فأكثر	١٢	14%	100.0
المجموع	٨٥	100.0	

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على البرنامج الاحصائي (SPSS-25)

ج - التكرارات والنسبة المئوية والنسبة المئوية التجميعية حسب التحصيل العلمي :ان النتائج المبينة في الجدول رقم (٣) الذي يبين التكرارات ونسبها والنسب التجميعي حسب التحصيل الدراسي اذ نلاحظ ان عدد الذين يحملون شهادة الاعدادية قد بلغ (٨) وبنسبة مئوية مقدارها (9.5%) ، بينما بلغ عدد الذين يحملون شهادة الدبلوم هو (١٦) وبنسبة مئوية قدرها (١٩%) ، وبلغ عدد الذين يحملون شهادة البكالوريوس هو (٢٩) استمارة وبنسبة مئوية قدرها (٣٤%) ، بينما بلغ عدد الذين يحملون شهادة الماجستير هو (٢٤) وبنسبة مئوية قدرها (٢٨%) . وأخيرا بلغ عدد الذين يحملون شهادة الدكتوراه هو (٨) وبنسبة مئوية (٩,٥%).

جدول ( ٣ ) يمثل التكرارات ونسبها موزعين حسب التحصيل العلمي

التحصيل الدراسي	التكرارات	النسبة	النسبة التجميعية
اعدادية	8	9.5%	9.5%
دبلوم	16	19%	28.5%
البكالوريوس	29	34%	62.5%
ماجستير	24	28%	90.5%
دكتوراه	8	9.5%	100.0

المجموع	٨٥	100,5
---------	----	-------

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على البرنامج الإحصائي (SPSS-25)

د - التكرارات والنسب المئوية حسب الاختصاص :

من خلال النتائج المعروضة في الجدول رقم (٤) ، الذي يبين التكرارات ونسبها والنسب المئوية حسب الاختصاص اذ نلاحظ ان عدد المتخصصين بالمحاسبة قد بلغ (٢٧) وبنسبة مئوية مقدارها (٣٢ %) ، بينما بلغ عدد المتخصصين بالعلوم المالية والمصرفية 18 استمارة وبنسبة مئوية قدرها (21%) ، وبلغ عدد المتخصصين باختصاص ادارة الاعمال بلغ ( ١٨ ) استمارة وبنسبة مئوية قدرها (٢١ %) ، بينما بلغ عدد المتخصصين باختصاص الاقتصاد (٢٠) استمارة وبنسبة مئوية قدرها (٢٤ %) . اما الاختصاصات الاخرى فقد بلغ عددهم (٢) وبنسبة (٢ %).

جدول ( ٤ ) يمثل التكرارات ونسبها المئوية والنسبة التجميعية حسب الاختصاص

الاختصاص	التكرارات	النسبة	النسبة التجميعية
محاسبة	27	%32	%32
علوم مالية ومصرفية	18	%21	%53
ادارة اعمال	18	%21	%74
اقتصاد	20	%24	%98
اخرى	2	2%	%100.6
المجموع	٨٥	100.0	

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على البرنامج الإحصائي (SPSS-25)

هـ - التكرارات والنسبة المئوية حسب العنوان الوظيفي :

من النتائج المعروضة في الجدول رقم (٥) الذي يبين التكرارات ونسبها والنسب المئوية موزعة حسب العنوان الوظيفي اذ نشاهد الموظف ضمن العنوان الوظيفي استاذ جامعي قد بلغ عددهم (٢٠) وبنسبة مئوية مقدارها (٢٤ %) ، بينما بلغ عدد الموظفين ضمن العنوان الوظيفي مراقب حسابات بلغ ٢٣ وبنسبة مئوية قدرها (٢٧ %) ، لكن بلغ عدد الموظفين ضمن العنوان الوظيفي محاسب بلغ ٢٢ وبنسبة مئوية قدرها (٢٦ %) ، بينما بلغ عدد الموظفين ضمن العنوان الوظيفي محامي بلغ ١٧ وبنسبة مئوية قدرها (٢٠ %) ، بينما بلغ عدد الموظفين ضمن العنوان الوظيفي صيدلي بلغ ٣ وبنسبة مئوية قدرها (٣ %) ،

جدول (٥) يبين التكرارات ونسبها حسب العنوان الوظيفي

الفئات	التكرار	النسبة	النسبة التجمعية
استاذ جامعي	٢٠	%٢٤	%٢٤
مراقب حسابات	٢٣	%٢٧	%٥١
محاسب	٢٢	%٢٦	%٧٧
محامي	١٧	%٢٠	%٩٧
صيدلي	٣	%٣	%١٠٠
الكلي	٨٥	%١٠٠,٠	

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على البرنامج الاحصائي (SPSS-25)

المحور الاول: نظام الرقابة الداخلية

لتحديد أولوية واهمية المتغيرات ضمن نظام الرقابة الداخلية بالاعتماد على الوسط الحسابي الاكبر وكم هو مبيّن في الجدول رقم (٦)

جدول (٦) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى الاستجابة نظام الرقابة الداخلية

n=85

الفقرة	لا أتفق تماماً	لا أتفق	محايد	أتفق	أتفق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى	ترتيب
إن هدف جهاز الرقابة الداخلية التأكيد من صحة الالتزام بالنصوص القانونية والتعليمات المالية التي تصدر من الهيئة لتحقيق الاهداف المرجوة	٢١	38	12	10	4	4.08	.943	مرتفع	(5)
إن نظم الرقابة الداخلية تمنح	٢٠	32	15	10	8				

(8)	مرت فع	1.05 46	3.85 66						ار	الكادر الضريبي الثقة بصحة نتائج العمليات ومختلف الأنشطة المنفذة ولكافة المستويات ولجميع الاماكن
				%	%	%1	%3	%	النسبة المئوية	
(3)	مرت فع	.941 3	4.15 40	7	7	12	34	٢٥	التكرار	ان الهدف الاساس لنظم الرقابة الداخلية هو تقديم الموثوقية في القوائم المحاسبية ومدى امكانية الاعتماد عليها
				%	%	%2	%4	%	النسبة المئوية	
(4)	مرت فع	.881 6	4.09 47	5	8	16	33	٢٣	التكرار	إن ايجاد جهاز الرقابة الداخلية الفعال في الهيئة يؤدي الى تقليل حالات عدم الالتزام الضريبي مما يؤدي إلى تعظيم المورد الضريبي
				%	%	%1	%3	%	النسبة المئوية	
(12)	مرت فع	.982 8	3.32 90	6	9	20	30	٢٠	التكرار	تعطي التقارير المالية التي تقدمها الشركات إلى السلطة الضريبية والتي تم تدقيقها بصورة فاعلة من قبل نظام الرقابة الداخلية في الغالب صورة واضحة عن المركز المالي ونتائج أعمالها
				%	%	%2	%3	%	النسبة المئوية	
(9)	مرت فع	.286 0	3.75 29	6	10	18	39	١٢	التكرار	يؤدي الإفصاح المحاسبي إذا ما تم الالتزام به من قبل الشركات إلى تحقيق العدالة في عملية ممارسة مهام نظام الرقابة الداخلية .
				%	%	%2	%4	%	النسبة المئوية	

									ية	
(1)	مرت فع	.944 6	4.84 14	7	9	10	30	٢٩	التكر ار	إن وجود جهاز الرقابة الداخلية في الادارة الضريبية يعد أمراً مسلماً به .
				%	%	%1	%3	%	النس بة المثو ية	
(6)	مرت فع	.938 8	3.94 77	9	7	18	37	14	التكر ار	إن وجود سلم وظيفي للهيئة ودليل إجراءات واضحة وتوصيف وظيفي للوظائف بشكل صحيح يعتبر نقطة البدء لتحقيق الرقابة الداخلية التي تساعد في التحقق من دقة الاجراءات الضريبية.
				%	%	%2	%4	%	النس بة المثو ية	
(2)	مرت فع	.930 6	4.73 08	2	7	15	36	25	التكر ار	إن من الصعوبات التي تواجه تطبيق نظم الرقابة الداخلية الفعال هو خلوها من المعايير أو الاعراف المحلية المحددة لعملية التدقيق الضريبي.
				%	%	%1	%4	%	النس بة المثو ية	
(11 )	مرت فع	.984 8	3.52 96	8	5	17	35	20	التكر ار	إن من بين العوامل التي تحقق رقابة داخلية تتميز بالقوة هو الفهم الواضح للأرضية التي تعمل فيها ومعرفة مفصلة بأهداف الهيئة وخططتها الاستراتيجية.
				%	%	%2	%4	%	النس بة المثو ية	
(10)	مرت فع	.935 5	3.63 79	10	5	15	44	11	التكر ار	إن تفعيل العقوبات المشددة والرادعة التي تفرض حسب قانون ضريبة الدخل في
				%	%	%1	%5	%	النس	

)				12	6	8	2	13	ب ة الم ؤ ية	العراق عند اكتشاف مخالفات يسهم في سهولة عمل الرقابة الداخلية
(7)	مر ت ف ع	.294 9	3.94 69	7	9	12	36	21	التكر ار النس بة	إن منح المكافآت التشجيعية الدورية للمكلف الضريبي يؤدي الى وعيه الضريبي وبالتالي تقليل العبء عن اجهزة الرقابة الداخلية في اداء مهامها
				% 8	% 11	%1 4	%4 2	% 25	ب ة الم ؤ ية	

توضح النتائج الواردة في الجدول (٦) الى أن هناك نسبة استجابة مرتفعة لُبعد نظام الرقابة الداخلية اذ تشير نتائج الى مستوى الاستجابة المرتفع لكافة فقرات بعد نظام الرقابة الداخلية .حيث يتضح من الجدول (٦) ان الفقرة رقم (٧) (إن وجود جهاز الرقابة الداخلية في الادارة الضريبية يعد أمراً مسلماً به .) قد تصدرت المرتبة الاولى بين الفقرات بوسط حسابي بلغ (4.8414) وانحراف معياري قدره (٠,٩٤٤٦). بينما كانت الفقرة رقم (٥) (تعطي التقارير المالية التي تقدمها الشركات إلى السلطة الضريبية والتي تم تدقيقها بصورة فاعلة من قبل نظام الرقابة الداخلية في الغالب صورة واضحة عن المركز المالي ونتائج أعمالها) قد احتلت المرتبة الاخيرة اذ حصلت على اقل وسط حسابي بلغ (3.3290) وانحراف معياري قدره (0.9828). اما بقية الفقرات كانت تملك اوساط حسابية وانحرافات معيارية متفاوتة .

#### المحور الثاني: المورد الضريبي

لتحديد أولوية واهمية المتغيرات ضمن النظام المورد الضريبي ، بالاعتماد على الوسط الحسابي الاكبر وكم هو مبين في الجدول رقم (٧)

جدول (٧) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى الاستجابة المورد الضريبي n=85

الفرقة	لا أتفق تماماً	لا أتفق	محايد	أتفق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الاجابة	ترتيب الاهمية
إن زيادة الوعي الضريبي لدى النسبة الاكبر من المكلفين يجعل مهمة الرقابة الداخلية ذات اداء افضل وبالتالي تعظيم المورد الضريبي	21	36	14	8	4.09	.952	مرتفع	(6)
	25%	42%	16%	9%	02	6		(4)
إن عدالة الضريبة لها الدور الكبير بشعور المكلف بمشروعية الدفع مما يحقق اهداف الرقابة الداخلية في تعزيز المورد الضريبي	26	34	9	10	4.73	.941	مرتفع	
	31%	40%	11%	12%	11	9		
إن تحديد ومراعاة المقدرة المعاشية للفرد يسهم في نجاح نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال الاقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلف والتي ستكون مهمة تدقيقها بموثوقية اكبر مما يحقق مورد ضريبي افضل	12	39	19	12	3.46	.836	مرتفع	(11)
	14%	46%	22%	14%	79	0		

(10)	مرت فع	.187 0	3.47 99	6	10	10	41	18	التكرا ر	أن ترغب المكلفين على مسك الدفاتر الاصولية
(7)	مرت فع	.383 8	3.83 99	١٦	٢	١١	٤٣	١٣	التكرا ر	إن تدعيم الجهاز الضريبي بالتقنية المتطورة من الحاسوب والاجهزة المختلفة
(١٢)	مرت فع	٤٩٠٨ .	٣,٣١ ٩٤	15	5	10	36	19	التكرا ر	إن اعادة النظر في جزاءات المتهربين وتشديدها مع ضرورة مراعاة امكانية وضع حوافز فاعلة ومشجعة للمكلفين يسهم في اندفاعهم التلقائي لدفع الضريبة وسهولة وظيفة

الرقابة الداخلية في الهيئة										
(٩)	مرتفع	٤٨٨١	٣,٥٧ ٩٠	٣	١٦	٧	٤٦	13	التكرار	إن كفاية توفير ادلة الإثبات المقدمة لجهاز الرقابة الداخلية في الهيئة يسهم في التأكد الشفاف من الأقرارات المقدمة من المكلفين و حصر المورد الضريبي وتجنب ضياعه
				%4	%19	%8	%54	%15	النسبة المئوية	
(٨)	مرتفع	١,٠٨ ٣٨	٣,٧١ ٩٢	5	11	13	38	19	التكرار	إن رفع كفاءة الجهاز الرقابي في الهيئة العامة للمضرائب وحسن الاختيار من الناحية السلوكية والعملية يسهم في رفع حصيلة المورد الضريبي للدولة
				%6	%13	%15	%45	%22	النسبة المئوية	
(٥)	مرتفع	٤٩٥٢	٤,٥٢ ٠٨	٢	٨	١٥	٣٥	٢٥	التكرار	إن اشراك المحاسبين في المسؤولية طالما إن المحاسب هو وكيل المكلف حيث سيؤدي ذلك الى الشعور بالثقة للإقرار المقدم من قبل المكلفين وبالتالي زيادة المورد الضريبي
				%2	%9	%18	%41	%29	النسبة المئوية	
				1	14	12	37	21	التكرار	إن ايجاد الطرق

(٣)	مرتفع	٢٨٧٨	٤,٨٩,٣						ر	والاجراءات التي يعرف
				%1	%14	%4	%25	النسبة المئوية	عن طريقها إن المهمة التي قام بها نظام الرقابة الداخلية منسجمة مع المعايير المحاسبية المتفق عليها مما ينتج عنه تعزيز المورد الضريبي	
(٢)	مرتفع	٤٩٢٥	4.92.3	٥	١١	١٢	٣٤	٢٣	التكرار	يجب إن يُظهر جهاز الرقابة الداخلية قيمة الموارد غير المحصلة والمتبقية التي يمكن الاستفادة منها لتعزيز الإيرادات الضريبية في المستقبل
				%6	%13	%40	%27	النسبة المئوية		
(١)	مرتفع	٥٨٥٣	٤,٩٢,٤	22	6	11	12		التكرار	إن اكتشاف اجهزة الرقابة الداخلية للمصروفات غير المسموح بها ضريبياً في حسابات المكلفين والمحددة بموجب قانون ضريبة الدخل سيسهم في زيادة المورد الضريبي
				%26	%7	%13	%14	34%	40%	النسبة المئوية

توضح النتائج الواردة في الجدول (٧) الى أن هناك نسبة استجابة مرتفعة لُبعد المورد الضريبية اذ تشير نتائج الى مستوى الاستجابة المرتفع لكافة فقرات بعد المورد الضريبي .حيث يتضح من الجدول (٧) ان الفقرة ( ١٢ ) (إن اكتشاف اجهزة الرقابة الداخلية للمصروفات غير المسموح بها ضريبياً في حسابات المكلفين والمحددة بموجب قانون ضريبة الدخل سيسهم في زيادة المورد الضريبي) قد

تصدرت المرتبة الاولى بين الفقرات بوسط حسابي بلغ (4.9204) وانحراف معياري قدره (٠,٥٨٥٣). بينما كانت الفقرة ( ٦ ) (إن اعادة النظر في جزاءات المتهربين وتشديدها مع ضرورة مراعاة امكانية وضع حوافز فاعلة ومشجعة للمكلفين يسهم في اندفاعهم التلقائي لدفع الضريبة وسهولة وظيفة الرقابة الداخلية في الهيئة) قد احتلت المرتبة الاخيرة اذ حصلت على اقل وسط حسابي بلغ (3.3194) وانحراف معياري قدره (0.٤٩٠٨). اما بقية الفقرات كانت تملك اوساط حسابية وانحرافات معيارية ذات قيم متفاوتة .

**ثانيا : اختبار فرضيات البحث :-**

يهدف هذا المحور الى اختبار فرضيات البحث من خلال استخدام مجموعة من الأساليب الاحصائية الملائمة، لذلك تم التركيز على الاختبارات الإحصائية المستخدمة في البحث وخطوات التحليل الإحصائي والاختبار الإحصائي لفرضيات البحث الذي يتضمن استعمال أسلوب تحليل الانحدار (Simple-Regression) لاختبار العلاقة بين المتغير التابع (المورد الضريبي) والمتغير المستقل (الرقابة الداخلية) ، كما وتم استعمال البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (Statistical Packages for Social Science) (SPSS-25) لتحليل البيانات إحصائياً، فضلاً على ذلك تم حساب معامل الارتباط بين المتغير المستقل (الرقابة الداخلية) والتابع (المورد الضريبي)، لمعرفة التأثير المعنوي. وكذلك تم حساب معامل التحديد ( $R^2$ ) والذي يشير إلى قدرة المتغيرات المستقلة في تفسير التغيرات على المتغير التابع. وكذلك تم استخدام اختبار (T-Test) :- ويتم من خلاله اختبار معنوية كل معلمة الانحدار T عند ٠,٠٥

١- في البداية يجب علينا اختبار البيانات والتي من المفروض ان تتبع التوزيع الطبيعي لغرض تحليل الاثر وكذلك ايجاد العلاقة بين المتغيرات . في هذه الورقة سوف نستخدم اختبار (

Kolmogorov-Smirnov) وحسب الفرضية التالية :

- الفرضية (العدم) الصفرية  $H_0$  : لا تتبع البيانات التوزيع الطبيعي
- الفرضية البديلة  $H_1$  : تتبع البيانات التوزيع الطبيعي

**جدول ( ٨ ) يمثل نتائج اختبار سميرونوف- كولمكروف**

الاختبار	إحصاء الاختبار	درجة الحرية	p- value
Kolmogorov-Smirnov	0.6754	85	٠,٢٢١

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ ان قيمة الاختبار (0.6754) وان قيمة p-value هي ٠,٢٢١ وهي غير معنوية عند ٥% لذلك نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة . وهذا يعني بأن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

- اختبار فرضيات البحث : اي ايجاد علاقات الارتباط والتأثر بين متغيرات البحث الفرضية الرئيسية الأولى: اختبار الارتباطات لغرض كشف العلاقة بين الرقابة الداخلية و المورد الضريبي لابد من استخراج الارتباطات واختبارها وكشف معنويتها من عدمه لذلك تم ايجاد الارتباطات بين محوري البحث وكما يأتي: الارتباط بين الرقابة الداخلية و المورد الضريبي: استخراج الباحث الجدول رقم (٩) الذي يتضمن الارتباط ومعنويته بين الرقابة الداخلية و المورد الضريبي من خلال البرنامج الاحصائي (SPSS vr.25).

١- الفرضية الرئيسية المراد الاختبار لها هي:

- الفرضية (العدم) الصفرية H0 : لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين الرقابة الداخلية و المورد الضريبي.
- الفرضية البديلة H1 : توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين الرقابة الداخلية و المورد الضريبي

جدول (٩) الذي يتضمن الارتباط ومعنويته بين الرقابة الداخلية و المورد الضريبي

Correlations			
		المورد الضريبي	الرقابة الداخلية
المورد الضريبي	Pearson Correlation	1	.91
	Sig. (2-tailed)		.00
	N	85	85
الرقابة الداخلية	Pearson Correlation	.91	1
	Sig. (2-tailed)	.00	
	N	85	85

من خلال الجدول اعلاه يتضح ان قيمة معامل الارتباط بين الرقابة الداخلية و المورد الضريبي بلغت ( ٠,٩١ ) وقيمة المعنوية لها ( sig.=0.00 ) وهذه القيمة هي اقل من مستوى الدلالة المعتمدة وهي ( ٥% ) وذلك يؤدي الى ( رفض الفرضية العدم وقبول الفرضية البديلة ونستنتج وجود علاقة ارتباط عكسية ذات دلالة معنوية بين الرقابة الداخلية و المورد الضريبي هذا يعني ان ارتفاع قيمة الرقابة الداخلية يؤدي الى الارتفاع في المورد الضريبي.

٢- الفرضية الرئيسية الثانية: أثر الرقابة الداخلية على المورد الضريبي .

قام الباحث هنا باختبار الفرضية الرئيسية الثانية التي تتناول علاقة الأثر للرقابة الداخلية في المورد الضريبي لاختبار أثر الرقابة الداخلية على المورد الضريبي يجب أولاً صياغتها وكما في التالي:

• الفرضية (العدم) الصفرية H0 : لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية للرقابة الداخلية على المورد الضريبي.

• الفرضية البديلة H1: يوجد أثر ذو دلالة معنوية للرقابة الداخلية على المورد الضريبي ، وتم ايجاد الجدول ( ١٠ ) الذي يتضمن القيم والمؤشرات المطلوبة لقياس هذا الأثر من خلال معادلة الانحدار:

جدول ( ١٠ ) القيم والمؤشرات المطلوبة لقياس علاقة الأثر للرقابة الداخلية في المورد الضريبي

Mo del	R	R Squa re	Std. Error of the Estima te	B معلمة نموذج الانحدار	$\beta_0$ الثابت	t المحسوبة		
							F	Durbin-Watson
1	.91 <sup>a</sup>	.82	.53038	2.970	0.56	22.595	.834	1.874
	ارتباط طردي قوي	تم تفسير ٨٢%	تقدير الخطأ المعياري وهو قليل على دليل عدم تشتت ( البيانات )			معنوية تحت مستوى دلالة (p-value=0.000)	معنوية تحت مستوى دلالة (p-value=0.000)	لا وجود لمشكلة الارتباط الذاتي

نلاحظ ان قيمة معامل التحديد هو (0.82) وهذا يعني ان نموذج انحدار الرقابة الداخلية على المورد الضريبي فسرت (٨٢%) من الانحرافات الكلية والباقي يفسر من متغيرات اخرى غير داخلية في النموذج.

ان اختبار الفرضية العدم يتم من خلال اختبار قيمة معلمة الانحدار التي تم استخراجها والتي كانت قيمتها ٢,٩٧٠ . وكذلك قيمة معلمة الثابت ( $\beta_0$ ) هي (٠,٥٦) وهي قيمة موجبة . اما اختبار  $t$  فكانت القيمة المستخرجة هي ٢٢,٥٩٥ وهي معنوية عند مستوى معنوية ٥% . هذا يعني رفض الفرضية العدم وقبول الفرضية البديلة وبالتالي نستنتج ان هناك أثرا معنويا للرقابة الداخلية على المورد الضريبي وتفسر ايضا بان الزيادة في الرقابة الداخلية بمقدار وحدة يؤدي الى الزيادة في قيمة الإيرادات المالية بمقدار (٢,٩٧٠).

نخلص ان اهم النتائج العملية التي تم التوصل اليها البحث هي :

١ - احتلت فقرة إن وجود جهاز الرقابة الداخلية في الادارة الضريبية يعد أمراً مسلماً به والتي تتعلق بنظام الرقابة الداخلية تساعد على الزيادة في المورد الضريبي حيث كان له اهمية كبيرة ، حيث يتبين ذلك من نسبة الوسط الحسابي 4.8414 والانحراف المعياري 9446. المرتفعتين ، لذلك لها دور واهمية في هذا الجانب في رفع مستوى الرقابة الداخلية وبالتالي زيادة في المورد الضريبي .

٢ - احتلت فقرة إن اكتشاف اجهزة الرقابة الداخلية للمصروفات غير المسموح بها ضريبياً في حسابات المكلفين والمحددة بموجب قانون ضريبة الدخل سيسهم في زيادة المورد الضريبي اهمية كبيرة في محور المورد الضريبي ، حيث يتبين ذلك من نسبة الوسط الحسابي 4.9204 والانحراف المعياري 5853. المرتفعتين ، وذلك لدور واهمية هذا الجانب في زيادة المورد الضريبي.

٣- اما من ناحية أثر الرقابة الداخلية على المورد الضريبي وقبول اي من الفرضيتين العدم او البديلة ، يتبين ذلك من خلال ان اختبار الفرضية المذكورة اعلاه من خلال اختبار قيمة معلمة الانحدار التي تم استخراجها ، حيث كانت تلك القيمة (٢,٩٧٠) وقيمة ( اختبار  $t$  ) لها هي (٢٢,٥٩٥) اما قيمة المعنوية (sig.) فقد كانت مساوية الى (٠,٠٠٠) وهي قيمة اقل من مستوى الدلالة (٥%) هذا يعني رفض الفرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنادي بـ (يوجد أثر ذو دلالة معنوية للرقابة الداخلية على المورد الضريبي ) وبالتالي نستنتج ان هناك أثرا معنويا للرقابة الداخلية على الموارد الضريبية وتفسر ايضا بان الزيادة في التهرب الضريبي بمقدار 18.138 يؤدي الى النقصان في قيمة المورد الضريبي بمقدار (٢,٩٧٠) اي ان كلما عولج المورد الضريبي وقلت نسبته اختبار  $t$  يؤدي ذلك الى المورد الضريبي المتحصل للدولة من مكافئها حسب قيمة معلمة الانحدار التي تم الحصول عليها من خلال التحليل الاحصائي .

## المبحث الرابع

### الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات : توصل البحث الى جملة من الاستنتاجات تمثلت بالاتي :

١ - لا تعطي التقارير المالية التي تقدمها الشركات إلى السلطة الضريبية والتي تم تدقيقها بصورة غير فاعلة من قبل نظام الرقابة الداخلية في الغالب صورة واضحة عن المركز المالي ونتائج أعمالها مما يسبب ضياع الاستحقاق الضريبي .

٢ - تعاني الدولة من قلة الموارد الضريبية الداعمة لعملية التنمية الاقتصادية وتقديم مختلف الخدمات لأبناء البلد منطلقاً من حقهم المشروع في ذلك .

٣ - إن وجود نظام الرقابة الداخلية في الإدارة الضريبية يعد أمراً مسلماً به بالرغم من وجود العديد من العقبات التي تواجه هذا الجهاز واليات عمله لدى السلطة الضريبية .

٤ - إن غياب التكنولوجيا الحديثة لدى السلطة الضريبية وبالأخص جهاز الرقابة الداخلية من مختلف أجهزة الحاسوب وخدمات الانترنت والارشفة وصعوبة الحصول على الاوليات يضعف من دورها في زيادة المورد الضريبي .

٥ - إن فرض عدم عدالة الضريبة لها الدور الكبير بشعور المكلف بعملية الغبن في الدفع مما لا يحقق اهداف الرقابة الداخلية في تعزيز المورد الضريبي .

ثانياً : التوصيات : في ضوء الاستنتاجات اعلاه يوصي الباحث بجملة من التوصيات وكما يلي :

١ - تقديم الشركات المكلفة ضريبياً لقوائمها المالية او المحاسبية والمدققة من قبل نظام رقابي فعال وكفوء سيعطي صورة واضحة عن حقيقة البيانات المالية المقدمة وبالتالي تعزيز المورد الضريبي .

٢ - توفير المعرفة التامة بأهمية المورد الضريبي ودوره في ردف موازنه الدولة في العراق بإيراد مهم مع النفط سيسهم في نجاح خطط تقديم الخدمات والبنى التحتية .

٣ - تذليل العقبات والصعوبات الوظيفية والمهنية والتي ترتبط بمهنة نظام الرقابة الداخلية ورفدها بالكادر المؤهل علمياً وعملياً يسهم في رفع مستوى هذا الجهاز وبالتالي زيادة المورد الضريبي .

٤ - تركيز الاهتمام من قبل السلطة الضريبية على تطبيق المعايير الرقابية والمحاسبية وخصوصاً ما يصدر عن الدول المتطورة محاسبياً يعمل على زيادة المورد الضريبي .

٥ - قيام السلطة الضريبية بزيادة الوعي الضريبي لدى ابناء البلد مع تقديم السماحات والإعفاءات العائلية والاجتماعية سيعمل على زيادة المورد الضريبي .

٦ - اكتشاف أجهزة الرقابة الداخلية للمصروفات غير المسموح بها ضريبياً في حسابات المكلفين والمحددة بموجب قانون ضريبة الدخل سيسهم في زيادة المورد الضريبي قدر الامكان .

## المصادر

### اولاً: الكتب

١. الصحن، عبد الفتاح محمد ، شحاتة السيد شحاتة، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية ، مصر ، الدار الجامعية للنشر، ط١، ٢٠٠٨.
٢. توماس و امرسون، وليم، وهنكي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة: كمال الدين سعيد، أحمد حامد حجاج، الرياض، السعودية، دار المريخ للطباعة والنشر، ١٩٨٩.
٣. الألوسي، حازم هاشم حسين ، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجزء الأول، ط١، الجامعة المفتوحة، ليبيا، طرابلس ، ٢٠٠٣.
- ٤ . الحسبان ، عطا الله احمد سويلم ، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات ، ط1 ، عمان ، الأردن ، دار الراية للنشر والتوزيع ، ٢٠٠٩.
- ٥ . الكرخي، مجيد عبد جعفر، تقويم كفاءة الأداء في الوحدات الاقتصادية، بغداد، دار الكتب للطباعة، ٢٠٠٠.
- ٦ . عبدالله ، خالد امين، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، الطبعة الاولى، عمان، دار وائل للنشر، ٢٠٠٠.
- ٧ . أبو هيبية ، حامد طلبية محمد ، أصول المراجعة ، ط1 ، عمان، زمزم ناشرون وموزعون ، ٢٠١١.
٨. التميمي ، ناظم شعلان ، التدقيق والرقابة ، جامعة القادسية ، الطبعة الاولى، ٢٠١٤.
- ٩ . الرحاحلة ، عبد الرزاق سالم، خضور، ناصر جمال، مفاهيم حديثة في الرقابة الادارية، ط١، عمان ، الأردن مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، ٢٠١٢.
١٠. المطارنة، غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصر، ط1 ، عمان، الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، ٢٠٠٦.
١١. الجنابي، طاهر، علم المالية العامة والتشريع المالي، مكتبة العاتك للكتاب، القاهرة ، مصر ، ٢٠٠٩.
١٢. العلي ، عادل فليح ، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، الحامد للطباعة والنشر ، عمان، الاردن، ٢٠٠٣.
١٣. طاقة والعزاوي ، محمد وهدى ، اقتصاديات المالية العامة ، الطبعة الاولى ، دار المسيرة ، عمان ، الاردن ، ٢٠٠٧.
- ١٤ . كراجة والعبادي ، عبد الحلیم وهيثم، المحاسبة الضريبية ، دار الصفاء للطباعة والنشر، ط٢، عمان، الاردن، ٢٠٠٢.

١٥. نور و عليان ، عبد الناصر والشريف، الضرائب ومحاسبتها ، ط١، دار المسيرة للطباعة والنشر ، ٢٠٠٢،

١٦. الصكبان، عبدالعال ، مقدمة في علم المالية العامة والمالية العامة في العراق ، ج١، مؤسسة دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، ١٩٧٦.

١٧. الكعبي، جبار مُحمَّد علي، التشريعات الضريبية في العراق، المكتبة الوطنية، بغداد ، ٢٠٠٨.

١٨. الججاوي والعنكي ، طلال محمد علي وهيثم علي محمد ، المحاسبة والتحاسب الضريبي ، مطبعة الكتاب ، بغداد ، ٢٠١٣.

١٩. أسماعيل ، أسماعيل خليل ، المحاسبة الضريبية ، جامعة بغداد ، الطبعة الاولى ، بغداد ، ٢٠٠٢،

٢٠ - التميمي، هادي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان ، الاردن، ٢٠٠٦،

٢١. القيسي ، اعاد حمود ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، الطبعة الأولى ، دار الثقافة للنشر ، عمان ، ٢٠٠٨.

ثانيا: الرسائل والاطاريح الجامعية

١. الشرع، إيمان حسين داود، دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق العدالة الضريبية، رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠١٠.

٢. الحياي، قحطان عبدالله حسن، أثر كفاءة نظام الرقابة الداخلية في اختيار مراقب الحسابات لأدلة الإثبات، اطروحة دكتوراه مقدمة الى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد ، ٢٠١١.

٣. فرج، سهاد صبيح، دور الرقابة الداخلية في تحديد منهجية التعامل مع انماط التدقيق، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد قسم محاسبة ، جامعة بغداد، ٢٠٠٦.

٤. العبيدي ، زهرة خضير عباس ، تحليل العوامل المؤثرة في حصيلة الضرائب المباشرة وغير المباشرة في العراق للمدة (١٩٩٥-٢٠١٠) ، اطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية ، كلية الادارة والاقتصاد جامعة بغداد ، ٢٠١٢،

٥. كماش، كريم سالم ، واقع السياسة الضريبية في العراق وآفاقها المستقبلية، رسالة ماجستير، مقدمة الى مجلس المعهد العالي للدراسات السياسية والدولية، الجامعة المستنصرية، ٢٠٠٢.

٦. الشافعي ، علاء حسين علوان ، العوامل المؤثرة في حصيلة ضريبة الدخل في العراق ، رسالة ماجستير، مقدمة الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ،جامعة بغداد، ٢٠٠٥.