

# سبل تفعيل التكامل في نظم الرقابة لتحقيق العدالة الضريبية بضريبة الاستقطاع المباشر - دراسة تحليلية للبائانات المالية في بعض دوائر الحولة الممولة مركزيا

قصي جدعان مهدي التميمي\*\*

م.م عمار غازي ابراهيم\*

[ammar.alezzi82@yahoo.com](mailto:ammar.alezzi82@yahoo.com)

المستخلص

يهدف البحث الى بيان مدى فاعلية التكامل بين النظم الرقابية في تحقيق العدالة في احتساب ضريبة الاستقطاع المباشر على دخول الموظفين في دوائر الدولة وخاصة في الدوائر التي تعمل بالنظام المركزي ، وعليه فإن البحث يقوم على تقييم وقياس فاعلية الاجهزة الرقابية (الداخلية والخارجية) لهذه الدوائر. وقد توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات من اهمها ضعف التنسيق بين دوائر الدولة المعنية بهذا الموضوع (الرقابة الداخلية في الدوائر الممولة مركزيا والخزائن والهيئة العامة للضرائب وديوان الرقابة المالية) ، والقصور في الاجراءات الرقابية والمعلوماتية في ما بينها .

وقد قدم البحث مجموعة من التوصيات منها ضرورة تبني اجراءات واضحة وبسيطة لاحتساب ضريبة الاستقطاع المباشر، وضرورة تفعيل الية للتعاون في مجال الرقابة والمعلوماتية بين الدوائر (التكامل).  
الكلمات المفتاحية : ( الرقابة الداخلية ، الرقابة المالية ، الرقابة الادارية ، الضريبية)

## Ways to activate the integration of control systems to achieve tax justice (Withholding tax): Analytical Study of Financial Data in Some Centrally Funded State Offices

Qusay Jad'an Mahdi

Asst. Inst. Ammar Ghazi Ibrahim

### Abstract:

This study aims at showing the effectiveness of integration among control systems in achieving justice in the calculation of withholding tax on the incomes of employees in the State offices, especially those working according to the central system. The study based on evaluating and measuring the effectiveness of (internal and external) for those offices.

The research has reached a number of conclusions, including there is a poor coordination between the government departments specialized of (internal oversight centrally funded services cabinets and General Commission for taxes and the Office of financial supervision). Besides, there is an inadequate regulatory procedures and informatics between those departments.

The researcher has provided a series of recommendations, including the need for adopting clear and simple procedures for calculating withholding

\* جامعة ديالى / كلية الادارة والاقتصاد .

\*\* باحث .

مقبول للنشر بتاريخ 2017/5/2

tax, and activation of the mechanism for cooperation in the field of Informatics and control among the offices, i.e. (integration).

Keywords:(internal controls, financial controls, administrative controls, tax).

## المقدمة :

تعتبر ضريبة الدخل من اهم الضرائب المباشرة في الانظمة الضريبية الحديثة لما لها من دور من الناحية الاجتماعية والاقتصادية والمالية فهي تمول موازنة الدولة بمبالغ كبيرة وهي اهم ادوات اصلاح الاختلالات التي قد تطرأ على الاداء الاقتصادي وتعتبر ضريبة الدخل وسيلة مهمة من وسائل السياسة المالية الحديثة تستخدم لتعزيز الموازنة العامة للدولة بالاموال النقدية، والتي بدورها تغطي جزء كبير من نفقات الدولة ومعالجة حالات الكساد عن طريق زيادة الانفاق العام ومعالجة حالات التضخم ولتحقيق العدالة الضريبية يجب ان تحتسب على دخول الموظفين وفق آلية صحيحة وعادلة وموحدة ضمن جميع دوائر الدولة ، وتسليط الضوء على دور التدقيق الداخلي بالحد من الاخطاء في احتساب ضريبة الدخل ( الاستقطاع المباشر ) واهمية دور التدقيق الخارجي (ديوان الرقابة المالية ) في تصحيح مسار العمل المحاسبي فيما يخص فقرة احتساب الرواتب، وما مدى امكانية تفعيل التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من خلال التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي أثناء تنفيذهما لمهامهما، بما يضمن تغطية اشمل لأعمال الرقابة ، وتوزيع العمل توزيعاً يحقق أهداف الرقابة بشكل عام ويعود بالفائدة على المؤسسة للحد من حالات الاحتساب غير العادلة في الاستقطاع الضريبي المباشر .

ولتحقيق ذلك تضمنت هذه الدراسة المباحث الآتية :

المبحث الاول : منهجية البحث

المبحث الثاني : الاطار النظري التعريف بمفهوم النظم الرقابية المتكاملة

المبحث الثالث : مفهوم التكامل بين الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية

المبحث الرابع : اولا / التعريف بـضريبة الاستقطاع المباشر ، ثانيا / الجانب العملي

## المبحث الاول

### منهجية البحث

#### مشكلة البحث

تتجسد مشكلة البحث في وجود قصور في سبل تفعيل التكامل بين نظم الرقابة المختلفة لأغلب دوائر الدولة ذات التمويل المركزي في مجال عدالة الاحتساب الصحيح لضريبة الاستقطاع المباشر على رواتب موظفي الدولة

وتتجسد عناصر مشكلة البحث من خلال الاجابة على التساؤلات الآتية :-

س1 : هل يمكن تفعيل نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الممولة مركزيا ؟

س2 : هل يمكن تشخيص القصور في الجداول المعدة من قبل الهيئة العامة للضرائب ؟

س3 : هل يمكن تشخيص فاعلية الدور الرقابي والمعلوماتي للخزائن في المحافظات ؟

س4: كيف يمكن تفعيل التكامل في نظم الرقابة للحد من حالات الاحتساب الخاطى لضريبة الاستقطاع المباشر لتحقيق العدالة الضريبية.

#### اهداف البحث

يسعى البحث الى تحقيق الاهداف الآتية :-

1. بيان فاعلية التكامل في نظم الرقابة للحد من حالات الاحتساب الغير عادل لضريبة الاستقطاع المباشر.

2. بيان مدى صحة الجداول المعدة من قبل الهيئة العامة للضرائب .

3. بيان فاعلية الدور الرقابي والمعلوماتي لديوان الرقابة المالية الاتحادي .

4. بيان فاعلية الدور الرقابي والمعلوماتي للخزائن في المحافظات .

#### فرضية البحث

يستند البحث الى فرضية مفادها( ان تفعيل التكامل في نظم الرقابة للوحدات الممولة مركزيا تسهم في الحد من حالات الاحتساب الغير صحيح و غير العادل لضريبة الاستقطاع المباشر) .

#### منهج البحث

اعتمد البحث على المنهج الاستقرائي التحليلي في تناول مشكلة البحث و اثبات فرضياته لتحقيق اهداف البحث من خلال دراسة حالات عملية من واقع الدوائر الممولة مركزيا و تحليلها بالاعتماد على القوانين والانظمة والتعليمات وبعض المصادر ذات العلاقة .

## اسلوب جميع البيانات والمعلومات

تم جمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالبحث عن طريق الاتي :-

- 1- بيانات من بعض دوائر الدولة .
- 2- قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1983 المعدل .
- 3- الاستعانة بالاطاريح والرسائل .
- 4- جداول الاستقطاع المباشر .
- 5- الملاحظة والمشاركة المباشرة في الحالات الدراسية .
- 6- الاستعانة بأراء الخبراء والمختصين في مجال البحث .

## المبحث الثاني

### الاطار النظري للتعريف بمفهوم النظم الرقابية المتكاملة

#### اولاً : الرقابة الداخلية Internal Control

عرفت من قبل (Coso) وهي لجنة رعاية المؤسسات (الرقابة الداخلية هي عمليات تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة والإدارة والأفراد الآخرين في المؤسسة يتم تصميمها لتعطي تأكيداً معقولاً حول تحقيق المؤسسة لأهدافها) .  
(Coso:1994:13)

#### - نظام الرقابة الداخلية Internal Control System

وتمثل أنواع السياسات والإجراءات المتخذة من قبل الإدارة التي تكفل تحقيق أهداف المنشأة وتضمن التنفيذ المنظم والعملي للعمليات بما في ذلك الالتزام بالسياسات الإدارية والمحافظة على الموجودات واكتشاف ومنع الأخطاء ودقة القيد اكتمال السجلات وتهيئة البيانات المالية المطلوبة والموعول عليها في الوقت المناسب ويمكن تقسيم نظام الرقابة الداخلية إلى (مجلس معايير المحاسبية والرقابية العراقي دليل التدقيق رقم 4)

أ - الرقابة المحاسبية Accounting Control : وتشمل الخطة التنظيمية والوسائل والإجراءات التي تتعلق بصفة أساسية في المحافظة على موجودات المنشأة ومدى الاعتماد على البيانات المحاسبية المثبتة بالسجلات ، وذلك عن طريق اختبار دقة البيانات والمعلومات المحاسبية .

ب - الرقابة الإدارية Administrative Control : هي مجموعة من النظم والأساليب التي تساعد في فحص وتقويم جميع نواحي النشاط بهدف تشخيص المشكلات الإدارية ومعرفة نواحي القصور والأخطاء التي تقود إلى اقتراح الحلول المناسبة ، ولهذا فأنها تركز على تقويم السياسات والقرارات الإدارية وتشجيع الالتزام بها وذلك بهدف تحقيق أكبر قدر من الكفاءة التشغيلية.

ج - نظام الضبط الداخلي Internal Check System : ويشمل مجموعة الإجراءات والوسائل التنظيمية والمحاسبية التي تهدف إلى ضبط عمليات المنشأة ومراقبتها بصورة تلقائية ومستمرة وذلك بجعل عمل شخص ما يراجع بواسطة آخر لضمان حسن سير العمل ومنع وقوع الأخطاء أو التلاعب أو اكتشافها بعد وقوعها بفترة قصيرة من خلال التطبيق التلقائي للنظام ، لذا فإن هذا النظام يقوم على أساس توزيع العمل والمسؤوليات والصلاحيات لكل قسم إن موظف وتجنب قيام أي موظف بتنفيذ عملية بصورة كاملة من أولها إلى آخرها .

د- جهاز التدقيق الداخلي Internal Audit Department : هو جهاز تقويمي مستقل ضمن تشكيلات المنشأة ويعتبر أحد وسائل الرقابة الداخلية الفعالة تنشئه الإدارة للقيام بخدمتها وطمأنتها على ان وسائل الضبط الموضوعية مطبقة وكافية من خلال مجموعة من الضوابط والإجراءات لتحقيق العمليات والقيود وبشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وللتأكد من حماية أصول وأموال المنشأة والتحقق من اتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم .

#### - أهداف نظام الرقابة الداخلية Internal Control System Objective

ويتم تحقيق الهدف الرئيس لنظام الرقابة الداخلية من خلال تحقيق مجموعة أهداف نذكر منها: تسيير نشاط المؤسسة بطريقة فعالة وسليمة (التمييزي ، 2004: 18) ، وتوفير الحماية اللازمة لأصول المنشأة، وتوفير الدقة في البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها، زيادة الكفاءة الإنتاجية والسيطرة على مواطن الإسراف في استخدام الموارد المتاحة (الالوسي ، 2006 : 118-221) ، التحقق من الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية، تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات.

#### - مقومات الرقابة الداخلية

نظام الرقابة الداخلية كأي نظام له من المقومات ما تساعد في فعاليته، ولا بد من أن تكون هذه المقومات مرتبطة ببعضها البعض لأجل الحصول على نظام رقابي سليم، وفي ما يأتي أهم هذه المقومات: (ملخص من اعداد الباحثين استناداً على دليل التدقيق رقم 4)

- أ- هيكل تنظيمي كفاء .
- ب - النظام المحاسبي السليم .
- ج - كفاءة الموظفين .
- د - إجراءات الضبط الداخلي .
- هـ - حماية الأصول .
- ز- إجراءات سليمة لتفويض الصلاحيات وتحديد المسؤوليات والواجبات بدقة ووضوح .

## - مكونات نظام الرقابة الداخلية Components of Internal Control System

يتكون نظام الرقابة الداخلية من خمسة مكونات رئيسية متداخلة مع بعضها البعض كإطار لنظام الرقابة الداخلية، وذلك على وفق مفهوم **Coso**، الذي تم تبنيه من قبل **AICPA** :-

- 1- بيئة الرقابة : تعنى بيئة الرقابة الاتجاه العام، والإدراك، وتصرفات مجلس الإدارة، والإدارة بخصوص نظام الرقابة الداخلية، وأهميتها في المنشأة. (لطفى، 2004: 259)
- 2- تقدير الخطر: تواجه جميع المؤسسات بصرف النظر عن حجمها، أو طبيعة عملها مخاطر عديدة، سواء كانت هذه المخاطر من داخل المؤسسة، أو خارجها (الالوسي، 2006: 221) ، وتقوم الإدارة بتقييم المخاطر كجزء من تصميم نظام الرقابة الداخلية وتشغيله؛ لتقليل الأخطاء والمخالفات.
- 3- أنشطة الرقابة : ويطلق عليها أيضا إجراءات الرقابة، وتمثل السياسات والإجراءات التي تساعد على التأكد من تنفيذ توجيهات وتعليمات الإدارة، والتأكد من أن التصرفات الضرورية قد تم أخذها عند التعامل مع مخاطر تحقيق أهداف المنشأة. (التميمي ، 2004: 18)
- 4- المعلومات والتوصيل : يمكن تحديد نظم المعلومات المحاسبية والاتصالات بأنها مجموع الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع وتيوب وتحليل العمليات المالية للوحدة، وتجميعها وتدوينها وتحليلها وتحديد المسؤولية عن الأصول المرتبطة بها. (ارنز ، 2002: 289)
- 5- المراقبة : ويقصد بذلك مراقبة نظام الرقابة الداخلية لتقييم جودة أدائه، ولتحديد فيما إذا كان النظام يعمل كما هو مستهدف منه، أم يتطلب إجراء بعض التعديلات عليه، ويقوم بهذه المراقبة إما جهات داخلية، مثل المدقق الداخلي، أو جهات خارجية، مثل المدقق الخارجي. (لطفى، 2004: 259)

وتتم هذه المراقبة بطريقتين: (نصر وشحاتة، 2006: 40)

1. المراقبة المستمرة للأنشطة: وهي مجموعة ضوابط يتم تصميمها ضمن المسار الطبيعي للأنشطة، ويتم تطبيقها بشكل فعلي ولحظي، وتتسم بالمرونة، كما أنها تتميز بسرعة اكتشاف نقاط الضعف، ومعالجتها بالسرعة الممكنة.
2. التقييمات الدورية المنفصلة: وهي مجموعة أنشطة رقابية، تؤدي بشكل منفصل عن سير العمليات التشغيلية وتتم بعد أتمام العمليات، ويجب مراعاة طبيعة عمل المؤسسة وقدرة وكفاءة الموظفين الذين يقومون بإجراءات التقييم ونتائج عملية الرقابة المستمرة للأنشطة.

## - أنواع الضوابط الرقابية

بحسب مفهوم **Coso** فإنه تم بناء مجموعة من الضوابط الرقابية عند تصميم الأنظمة الرقابية، وذلك للتأكد من خلالها من تحقيق أهداف المؤسسة، وتقسّم هذه الضوابط الرقابية التي تعد أساس نظام الرقابة الداخلية باعتبارها خطة تنظيمية إلى:- **Simon and Clinton** (2004)

### 1- الضوابط الوقائية :

- هي الضوابط التي يتم وضعها لاكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل حدوثها مثل:
- أ- الفصل بين الوظائف المتعارضة.
  - ب- الرقابة الثنائية على الأعمال الهامة.
  - ج- الإشراف المباشر من قبل المسؤولين على تنفيذ العمليات.
  - د- وجود أجهزة إنذار للسرقة والحريق.
  - هـ- أرقام سرية للدخول إلى أنظمة الحاسوب.
  - و- وجود أنظمة وتعليمات تفصيلية مكتوبة ومعروفة لدى العاملين.
  - ز- سياسة تدريب الموظفين تتناسب واحتياجاتهم.

### 2- الضوابط الكاشفة :

- هي الضوابط التي يتم تعميمها والتي يتم من خلالها تحديد الأخطاء والانحرافات عند وقوعها مثل:
- أ- إجراءات المطابقات بين حسابات المصرف والمنشأة.
  - ب- مصادقات خارجية لتأييد الأرصدة بالسجلات.
  - ج- الجرد الفعلي والمفاجئ للنقدية والمخازن والموجودات الثابتة.
  - د- تقارير الحاسوب تبين محاولات الدخول غير المشروعة إلى الأنظمة والبرامج.
  - هـ- وجود وحدات رقابية ضمن الهيكل التنظيمي.
  - و- وحدات كامرات مراقبة.
  - ز- ملاحظة حدود الصلاحيات المالية للمخولين بالجرد.

**3- الضوابط التصحيحية :**

هي الضوابط التي يتم تصميمها وتعمل على التأكد من الإجراءات التصحيحية للانحرافات والأخطاء قد تم اتخاذها مثل:-

- أ- قيام الإدارة بمراجعة إجراءات التصحيح للتأكد من سلامتها وكفائيتها.
- ب- وجود نظام متابعة للتأكد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.
- ج- وجود أنظمة وإجراءات معالجة للأخطاء والانحرافات التي تم اكتشافها.

**4- الضوابط الرادعة :**

هي الضوابط التي تشكل ردع لدى الأفراد للقيام بأية انحرافات أو تجاوزات مثل:-

- أ- وجود تدقيق داخلي.
- ب- وضع إشارات على مناطق معينة بعدم الدخول إليها إلا المرخص لهم.
- ج- وجود حراسة على بعض المواقع ذات الخطورة.
- د- إجراءات عقابية بحق المخالفين والمهملين.

**ثانياً : مفهوم الجهاز الأعلى للرقابة المالية و طبيعة عمله**

في جمهورية العراق تم العمل على إنشاء ديوان الرقابة المالية الاتحادي الذي يمثل أعلى جهاز رقابي تتمثل مهمته الأساسية مراقبة أعمال الجهات الخاضعة لرقابته للتأكد من مدى تنفيذها لأعمالها بكفاءة وفاعلية، كما إن للديوان دور بارز ومنذ بداية تأسيسه في تقديم خدماته في مجالات الرقابة والتدقيق نيابة عن السلطة التشريعية، إذ يقوم بتدقيق البيانات المالية وتقديم التقارير حول نتائج أعمال الوحدات الحكومية في حدود تعليمات وقواعد موضوعة وخلال مدد زمنية محددة، وقد منح الديوان بموجب قانونه رقم (31) لسنة 2011 (المعدل) الكثير من الصلاحيات التي تعزز من استقلاليته الإدارية والتنظيمية وبالشكل الذي يساعده في إنجاز المهام الموكلة إليه والأنشطة التي يسعى لتقديمها للجهات الخاضعة لنطاق رقابته سواء أكانت هذه الجهات ممولة مركزياً أو ذاتياً يقوم بتدقيق وإبداء الرأي بالبيانات المالية لتلك الجهات وتقويم أدائه أو تقديم التقارير بخصوصها. (بحوث منشورة على موقع ديوان الرقابة المالية )

ويرى الباحثان و من خلال الصلاحيات التي منحت للديوان وما يتمتع به من خبرة طويلة في اعمال الرقابة على دوائر الدولة وامتلاكه لكادر كفوء ، فإنه يمثل الراعي لجميع الدوائر الخاضعة لرقابته لأن قانون الديوان ينص صراحة على إمكانية ابداء المشورة ، ومن خلال ما تقدم نأمل ان يرسخ ويدعم الديوان تكامل الرقابة كون جميع الاطراف التي تمثل الادوات الرقابية في دوائر الدولة خاضعة لرقابة مباشرة من قبل الديوان ، وفيما يخص ضريبة الاستقطاع المباشر فإن تكامل الرقابة غير واضح المعالم في احتسابها فلا يوجد تعاون ملموس ما بين الاطراف المعنية (الدوائر المعنية ، الهيئة العامة للضرائب ، الخزائن ، ديوان الرقابة المالية) ،ومما سبق نلاحظ ان الطرف المشترك هو الديوان وبالتالي فإن عمله الرقابي للتأكد من صحة الاحتساب وإبدائه المشورة ودعوته الدوائر المعنية الى التعاون المعلوماتي المشترك سوف يؤدي الى تحقيق العدالة الضريبة المنشودة .

**ثالثاً : الرقابة الادارية**

فضلاً عما تم استعراضه من اشكال الرقابة الخارجية ، هناك نوع اخر من انواع الرقابة تمارسها السلطة التنفيذية (الحكومة) على نفسها تسمى بالرقابة الادارية ويهدف التحقق من انجاز العملية الادارية بكفاءة ،وتبرز اهمية هذا النوع من الرقابة كونها تقدم المساندة الى الادارة العليا في الوزارات والدوائر الحكومية للتأكد من ان الاهداف المحددة قد انجازها على وفق السياسات الحكومية المرسومة ، وتتحدد أجهزة الرقابة الإدارية داخل الاجهزة الحكومية ، والمتمثلة بأجهزة التدقيق والتفتيش داخل الوزارات والدوائر الحكومية ،ومثال ذلك الخزائن في المحافظات والتابعة لوزارة المالية فيما يخص الدوائر ذات التمويل المركزي . (د. عبد الصاحب نجم ،بحث منشور) .

### المبحث الثالث

## مفهوم التكامل بين الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية

**أولاً : التعريف بالتكامل بين الرقابة الداخلية و الرقابة الخارجية**  
يقصد به "التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي أثناء تنفيذهما لمهامهما، بما يضمن تغطية شمل لأعمال الرقابة ، وتقليل بقدر الإمكان ازدواجية الجهود، وتوزيع العمل توزيعاً يحقق أهداف الرقابة بشكل عام ويعود بالفائدة على المؤسسة ". (عبد الوهاب ، 2004 : 283)

### ثانياً: أهداف وأهمية التكامل بين الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية

أ- أهداف التكامل بين الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية تجمل في النقاط التالية:(ابوسرعة، 2010: 96)

1. تغطية أعمال الرقابة لكافة أنشطة المؤسسة.
2. تنفيذ أعمال الرقابة بجودة عالية.
3. الحد من التكرار وازدواجية العمل.
4. تخفيض تكلفة أعمال الرقابة .

ب- أهمية التكامل بين الرقابة الداخلية و الرقابة الخارجية: (ابو سرعة ، 2010 : 97)

تتمثل أهمية التكامل بين الرقابة الداخلية و الرقابة الخارجية في عدة جوانب لعل أهمها ما يلي:

1. دقة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية يؤدي الى تخفيض مخاطر التدقيق.
2. تخفيض وقت أداء مهمة الرقابة الخارجية.
3. التقييم الشامل لخطر الرقابة.
4. تجهيز القوائم والكشوف التي يحتاجها المدقق الخارجي بالصورة التي يرغبها.
5. تخطيط عملية الرقابة الخارجية وتحديد طبيعة، توقيت، ومدى إجراءات المراجعة الواجب القيام.
6. أيضاً من ضمن أهم جوانب التكامل الآتي : (جيهان ، 2001 : 4)
7. زيادة ودعم التدريب والتأهيل للمدققين الداخليين، من خلال أداء العمل باستخدام أساليب وإجراءات وأفكار ومعلومات مختلفة وجديدة.
8. يمكن التعرف على مجالات أخرى لعمل الرقابة الداخلية وتحديد إجراءات أداء هذا العمل.
9. يحصل المدقق الداخلي على فهم أفضل لمعايير الرقابة وأهدافها.
10. تنفيذ عملية تقييم المدقق الخارجي لفاعلية وكفاية وظيفه الرقابة الداخلية في تطوير وتحسين عملهم باستمرار.

### ثالثاً : العوامل الداعمة لتعميق مبدأ التكامل بين الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية

يمكن بيان أهم تلك العوامل في الآتي(الصحن ، 2007: 212) :

- 1- درجة الاستقلالية التي يتمتع به الطرفين، إن عدم وجود استقلال كامل للمدقق الداخلي يجعل من الضرورة وجود مدقق خارجي لما يتمتع به من استقلالية كاملة.
- 2- إن اهتمام المدقق الداخلي بعملية الرقابة الداخلية من حيث تحسينها ودعمها وتقييم أدائها، فإن المدقق الخارجي يحتاج إليها لتحديد نطاق فحصه ومراجعته.
- 3- إن وجود المدقق الداخلي كموظف داخل المؤسسة طوال الفترة الزمنية وعلى مدار العام كله يعطيه الفرصة للقيام بإجراءات الفحص التحليلية التفصيلية والشاملة، بينما المدقق الخارجي عادة ما يقوم بالرقابة الاختبارية وليست الشاملة، والتي يمكنه خلالها الاعتماد على نتائج الفحص التي يقوم بها المدقق الداخلي على مدار العام.

### المبحث الرابع

#### الجانب العملي

### أولاً : التعريف بضريبة الاستقطاع المباشر

تفرض ضريبة الاستقطاع المباشر على (الرواتب والاجور) الناجمة للمنتسبين بموجب التعليمات المالية رقم (1) لسنة 2005 والصادرة استناداً " لأحكام المادة (الحادية والستين) من قانون ضريبة الدخل (113) لسنة 1982 المعدل وامري سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (49) و (84) لسنة 2004 خلال السنة المالية استثناء" من قاعدة سنوية الضريبة التي تطبق على باقي الدخول ، حيث حددت المادة (9) من التعليمات اعلاه الكيفية التي تتم بموجبها تحديد المسؤول عن استحصا هذه الضريبة و يخضع للعقوبات المنصوص عليها في المواد (56) و(57) و(58) و(59) من قانون ضريبة الدخل كل من قدم معلومات كاذبة او لم يقم بالواجبات المترتبة وفق القانون والتعليمات الصادرة بموجبه .

مع ملاحظة ان الضريبة تفرض على الراتب الاسمي للموظف ومن 2008/6/1 حيث تم اعفاء المخصصات والاضافات الاخرى على الرواتب.

عملت الهيئة العامة للضرائب / قسم الاستقطاع المباشر الى اعداد جداول يتم على اساسها احتساب الضريبة على رواتب الموظفين مباشرة" دون الدخول تفاصيل الاحتساب المتبعة في الهيئة العامة للضرائب / قسم الاستقطاع المباشر والتي تشكل مشكلة كبيرة لمن لم يعمل في مجال العمل الضريبي مما توفر هذه الجداول من سرعة الانجاز وبأقل جهد لموظفي الرواتب في الدوائر .

ان المشكلة تكمن في الطريقة التي تتبعها دوائر الدولة في التعامل مع هذه الجداول حيث ان الهيئة العامة للضرائب / قسم الاستقطاع المباشر عملت على ان يكون مبلغ الضريبة الظاهر هذه الجداول محسوم ومحتسب بالكامل دون الدخول في تفاصيل اخرى اي ان التوقيفات التقاعدية والسماحات القانونية تم حسم موضوعها مسبقاً اما الذي يحدث ان مبلغ التوقيفات التقاعدية يطرح مرة اخرى اي انه يخفض مرتين ومن ثم احتساب الضريبة على المتبقي من الراتب وذلك لوجود خطأ في المثال التوضيحي المرفق مع جداول الاحتساب .

### ثانياً : الجانب العملي

أوسوف نحاول احتساب الضريبة باعتماد الطريقة المطولة المعتمدة من قبل الهيئة العامة للضرائب ،لاحتساب ضريبة الدخل لأغراض التحقق من صحة الاحتساب على مدخولات عينة من موظفي دائرة (س) وكما يأتي :-

ملاحظة :- الاحتساب يكون وفقاً للمعادلة التالية :

الراتب السنوي (الراتب الشهري \* 12) - التوقيفات التقاعدية (الراتب السنوي \* 7% ) - السماح القانوني للموظف = الراتب الصافي الخاضع للضريبة  
ويخضع كالاتي :- ( وفقاً لقانون ضريبة الدخل وبرنامج تدقيق الرواتب )

#### جدول (1)

شرائح الراتب الخاضعة للضريبة

شرائح الراتب الخاضعة للضريبة	نسبة الضريبة	الضريبة المتحققة
500000	3%	15000 د.
500000	5%	25000 د.
1000000	10%	100000 د.
ما زاد عن 2000000	15%	
المجموع		

140000 دينار

2000000 دينار

#### جدول (2)

احتساب ضريبة الدخل وفق الطريقة المطولة (المعادلة) للدائرة (س)

الاسم الثلاثي للموظف	الراتب الاسمي	الحالة الاجتماعية للموظف	مبلغ الضريبة الشهري
أ-	1998000 د.	متزوج من موظفة ولديه ولدان	169549 د.
ب-	809000 د.	متزوج من موظفة ولديه (4) اولاد	6882 د.
ج-	1148000 د.	متزوج من ربة بيت ولديه (3) اولاد	26271 د.
د-	633000 د.	عزباء	8203 د.
	633000 د.	عزباء	8203 د.

(1-أ) :- ملاحظة : متزوج وزوجته موظفة ولديه ولدان .

$12 \times 1998000 - (23976000 \times 7\%) - (800000 + 5000000) = 16497680$  د. الدخل السنوي الخاضع للضريبة

$140000 + (14497680 \times 15\%) = 2314654$  د. ض. سنويا"  $12 \div 192890 =$  د. شهريا"

الفرق بين الضريبة بموجب جدول الرواتب والاحتساب  $28 = 12 * (169549 - 192890)$

(1-ب) :- ملاحظة : متزوج من موظفة ولديه (4) اولاد.

$12 \times 809000 - (9708000 \times 7\%) - (1600000 + 5000000) = 2428440$  د.

$140000 + (428440 \times 15\%) = 199982$  د. ض. سنويا"  $12 \div 18180 =$  د. شهريا"

(1-ج) :- ملاحظة :- متزوج من ربة بيت ولديه (3) اولاد.

$12 \times 1148000 - (13776000 \times 7\%) - (1200000 + 9000000) = 2611680$  د.

$140000 + (611680 \times 15\%) = 231752$  د. ض. سنويا"  $12 \div 19313 =$  د. شهريا"

(1-د) :- ملاحظة : عزباء

$12 \times 633000 - (7596000 \times 7\%) - 5000000 = 2064280$  د.

$140000 + (64280 \times 15\%) = 149642$  د. ض. سنويا"  $12 \div 12471 =$  د. شهريا"

(1-ه) :- ملاحظة : عزباء

$(12 \times 633000) - (7596000 \times 7\%) - 5000000 = 2064280$  د.  $(64280 + 140000) \times 15\%$

$149642 =$  د. ض. سنويا"  $12 \div 12471 =$  د. شهريا"

- لدى تدقيق فقرة الرواتب / ضريبة الاستقطاع المباشر للدائرة (ص) لوحظ وجود اخطاء في احتساب الضريبة وكذلك اخطاء في احتساب السماح القانوني لبعض الموظفين .

ملاحظة : التدقيق تم وفقاً لقانون ضريبة الدخل 113 لسنة 1982 المعدل وكتاب وزارة المالية ذي العدد 10/س 3064 في 2013/12/14 وفقرة احتساب التوقيفات التقاعدية والضريبة في برنامج التدقيق الخاص بالرواتب (من الفقرة 34 الى 39) ومثال ذلك ما يأتي :-

### جدول (3)

احتساب الضريبة بالمقارنة بين قوائم الراتب للدائرة (ص) وبين جدول الضرائب والطريقة المطولة (المعادلة)

اسم الموظف	الرتب	الحالة الاجتماعية والاطفال	الضريبة حسب قوائم الراتب	الضريبة حسب جدول الضرائب	الضريبة حسب "الاحتساب"
2-أ	أول	متزوج من موظفة ولديه ثلاثة اطفال	214288	222693	223042
2-ب	أول	متزوج من ربة بيت ولديه تسعة اطفال	178875	غير موجود	143042
2-ج	أول	متزوج من ربة بيت ولديه خمسة اطفال	178875	162693	163041
2-د	ثاني	متزوج من ربة بيت ولديه خمسة اطفال	144000	127818	128167
2-هـ	ثاني	متزوج من موظفة ولديه ثلاثة اطفال	179413	187818	187818
2-و	ثاني	متزوج من ربة بيت ولديه سبعة اطفال	144000	117818	118167
2-ز	ثالث	متزوج من ربة بيت ولديه طفلان	109919	107943	108292
2-ح	ثالث	متزوج من ربة بيت ولديه ثمانية اطفال	109125	77943	78292
2-ط	ثالث	متزوج من ربة بيت ولديه طفلان	109919	107943	108292
2-ك	رابع	عزباء	124663	133417	133417

ملاحظة : الاحتساب يكون وفقاً للمعادلة السابقة (الفقرة 1) اعلاه، وإيجاد الفرق بين ماحتساب في قوائم الراتب وما هو في الجداول الصادرة من الهيئة العامة للضرائب وبين المعادلة .

### 1-2-أ : متزوج من موظفة ولديه ثلاثة اطفال

$$= ( 2250000 * 12 ) - ( 27000000 * 7\% ) - ( 5000000 \text{ (للموظف)} + ( 400000 \text{ (للولد الواحد)} * 3 ) ) = 18910000$$

(فقط ثمانية عشر مليون وتسعمائة وعشرة الاف دينار لا غيرها)

$$140000 + ( 2000000 - 18910000 ) * 15\% = 2676500 \text{ د.ض. السنوية} \div 12 = 223042 \text{ د. شهرياً.}$$

2-2-ب : متزوج من ربة بيت ولديه تسعة اطفال

$$= ( 2250000 * 12 ) - ( 27000000 * 7\% ) - ( 9000000 \text{ (للموظف ولزوجته)} + ( 400000 \text{ (للولد الواحد)} * 3 ) ) = 12510000 \text{ د. الدخل السنوي الخاضع}$$

$$140000 + ( 2000000 - 12510000 ) * 15\% = 1716500 \text{ د.ض. السنوية} \div 12 = 143042 \text{ د. شهرياً.}$$

ملاحظة : لم يتم احتساب السماح القانوني بالشكل الصحيح حيث منح سماح لأربعة اولاد في حين ان القانون لم يحدد السماح لعدد محدد من الاولاد ( المادة الثانية عشر من قانون ضريبة الدخل الفقرة 1) ب - مبلغ منتي الف د.ع. لكل واحد من ابناء دافع الضريبة بغض النظر عن عددهم. ثم عدل المبلغ الى اربعمائة الف د.ع. ، مما ادى الى زيادة في مبلغ الضريبة المفروضة على الموظف بمقدار (190008) دينار سنوياً، مع ملاحظة ان جدول الهيئة العامة للضرائب لم يتضمن فقرة المتزوج ولديه (9) اطفال وهذا قصور في الجدول المذكور .

### 3-2-ج : متزوج من ربة بيت ولديه خمسة اطفال

$$= ( 2250000 * 12 ) - ( 27000000 * 7\% ) - ( 9000000 \text{ (للموظف ولزوجته)} + ( 400000 \text{ (للولد الواحد)} * 5 ) ) = 14110000 \text{ د. الدخل السنوي الخاضع .}$$

$$140000 + ( 2000000 - 14110000 ) * 15\% = 1956500 \text{ د.ض. السنوية} \div 12 = 163042 \text{ د. شهرياً}$$

ملاحظة :- لم يتم احتساب السماح القانوني بالشكل الصحيح حيث منح سماح لأربعة اولاد في حين ان القانون لم يحدد السماح لعدد محدد من الاولاد ( المادة الثانية عشر من قانون ضريبة الدخل الفقرة 1) ب - مبلغ منتي الف د.ع. لكل واحد من ابناء دافع الضريبة بغض النظر عن عددهم. ثم عدل المبلغ الى اربعمائة الف د.ع. ، مما ادى الى زيادة في مبلغ الضريبة المفروضة على الموظف بمقدار (194184) دينار سنوياً بموجب الجدول وبموجب الاحتساب (190008) دينار سنوياً ، الفرق بين الجدول والاحتساب (4176) دينار سنوياً.

### 4-2-د : متزوج من ربة بيت ولديه خمسة اطفال

$$= ( 2000000 * 12 ) - ( 24000000 * 7\% ) - ( 9000000 \text{ (للموظف ولزوجته)} + ( 400000 \text{ (للولد الواحد)} * 5 ) ) = 11320000 \text{ د. الدخل السنوي الخاضع}$$

$$140000 + ( 2000000 - 11320000 ) * 15\% = 1538000 \text{ د.ض. السنوية} \div 12 = 128167 \text{ د. شهرياً -}$$

لدى تدقيق فقرة الرواتب/ضريبة الاستقطاع المباشر لبعض موظفي دائرة (ع) لوحظ وجود اخطاء في احتساب الضريبة وكذلك اخطاء في احتساب السماح القانوني لبعض الموظفين، ملاحظة التدقيق تم وفقاً لقانون ضريبة الدخل 113 لسنة 1982 المعدل وكتاب وزارة المالية ذي العدد 10/س 3064 في 2013/12/14 وفقرة احتساب التوقيفات التقاعدية والضريبة في برنامج التدقيق الخاص بالرواتب (من الفقرة 34 الى 39) ومثال ذلك ما يأتي :-

#### جدول (4)

احتساب الضريبة بالمقارنة بين قوائم الراتب للدائرة (ع) وبين جدول الضرائب والطريقة المطولة (المعادلة)

اسم الموظف	العنوان الوظيفي	الراتب الاسمي	الحالة الاجتماعية والاطفال	الضريبة حسب قوائم الراتب	الضريبة حسب جدول الضرائب	الضريبة حسب الاحتساب
3-أ	باحث اجتماعي اقدم	809000	متزوجة من موظف	صفر	37162	37022
3-ب	م. مدير	633000	عزباء	7737	12749	12470
3-ج	م. م تدقيق	681000	متزوجة من موظف	12747	19027	19166
3-د	رئيس ملاحظين	450000	متزوجة من موظف	صفر	55	55
3-هـ	م. ق. ثاني	549000	عزباء	2279	4483	4390

1-3-أ :- متزوجة من موظف ( تعامل معاملة الاعزب لانفصال الدخل عن الزوج )  
 $(12 * 809000) - (7\% * 9708000) - (5000000 \text{ للموظف}) = 4028440$  د. الدخل السنوي الخاضع  
 $37022 = 12 \div (2000000 - 4028440) * 15\% = 444266$  د. ض. السنوية  $\div 12 = 37022$  د. شهريا".

2-3-ب :- عزباء

$(12 * 633000) - (7\% * 7596000) - (5000000 \text{ للموظف}) + 2064280$  د. الدخل السنوي  
 $12470 = 12 \div (2000000 - 2064280) * 15\% = 149642$  د. ض. السنوية  $\div 12 = 12470$  د. شهريا".

3-3-ج :- متزوجة من موظف ( تعامل معاملة الاعزب لانفصال الدخل عن الزوج )  
 $(12 * 681000) - (7\% * 8172000) - (5000000 \text{ للموظف}) + 2599960$  د. الدخل السنوي  
 $19166 = 12 \div (2000000 - 2599960) * 15\% = 229994$  د. ض. السنوية  $\div 12 = 19166$  د. شهريا".

4-3-د :- متزوجة من موظف ( تعامل معاملة الاعزب لانفصال الدخل عن الزوج )  
 $(12 * 450000) - (7\% * 5400000) - (5000000 \text{ للموظف}) = 22000$  د. الدخل السنوي الخاضع  
 $660 = 3\% * 22000$  د. دينار الضريبة السنوية  $\div 12 = 55$  دينار شهريا".

5-3-هـ :- عزباء

$(12 * 549000) - (7\% * 6588000) - (5000000 \text{ للموظف}) = 1126840$  د. الدخل السنوي الخاضع  
 $4390 = 12 \div (1000000 - 1126840) * 10\% = 52684$  د. ض. السنوية  $\div 12 = 4390$  د. شهريا".

6-3-و :- متزوج من ربة بيت ولديه 4 اطفال

$(12 * 2000000) - (7\% * 24000000) - (9000000 \text{ للموظف ولزوجته}) + (400000 \text{ للولد الواحد} * 5) = 11320000$  د. الدخل السنوي الخاضع  
 $128167 = 12 \div (2000000 - 11320000) * 15\% = 1538000$  د. ض. السنوية  $\div 12 = 128167$  د. شهريا"

أ- الاطلاع على جداول الهيئة العامة للضرائب لبيان مدى عدالة احتساب الضريبة بموجبها

- من خلال الاطلاع على الجداول والاحتساب اعلاه نلاحظ وجود تفاوت فيما بينهما وقد تم الاشارة الى هذه الحالات ضمن التعلق على كل فقرة .

- ملاحظة :

1- من خلال الاطلاع على كتاب وزارة المالية / الهيئة العامة للضرائب ذي العدد 176/8 في 2008/5/4 المرفق مع جداول الاحتساب و مثال توضيحي عن كيفية الاحتساب، المثال التوضيحي يحمل في طياته خطأ جوهري وهو استبعاد التوقيفات التقاعدية ومن ثم اخضاع المتبقي للجداول ، وهذا ما تداركته الهيئة حسب مضمون كتابها ذي العدد 10/ س 3064 في 2013/12/14 في صفحة رقم (1) فقرة (2) والرفق نسخه منه طيا".

2- سوف يتم اخذ عينة عشوائية من النماذج الاربعة المرفقة مع كتاب وزارة المالية/ الهيئة العامة للضرائب ذي العدد 10/ س 3064 في 2013/12/14 :-

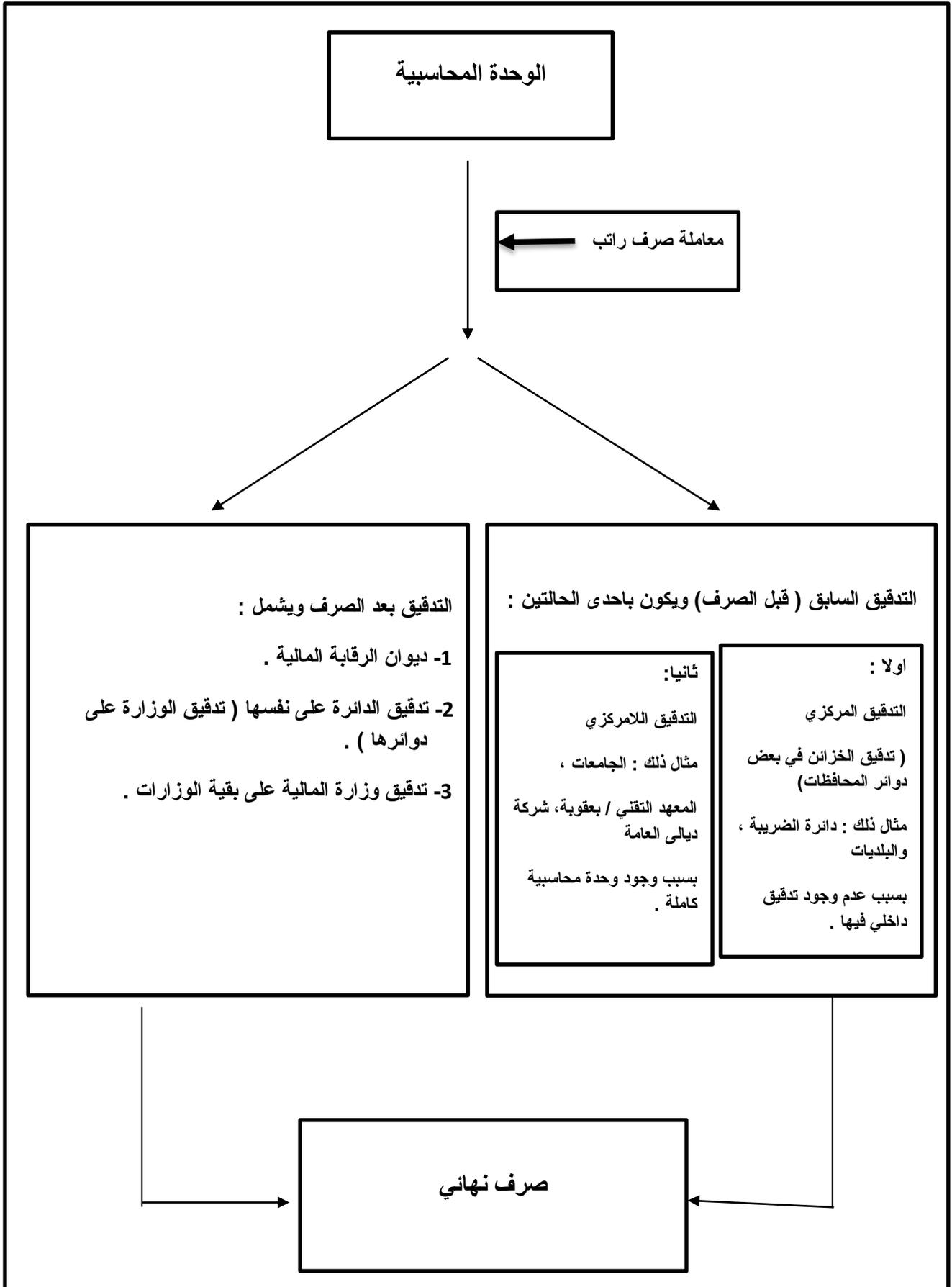
ب- اعزب راتبه الاسمي ( 767500 ) دينار يخضع لضريبة مقدارها (32279) دينار ، ويخضع لنقص الضريبة اعزب راتبه الاسمي (772499) دينار ، الاحتساب بموجب المعادلة كالآتي :-

$(12 * 767500) - (7\% * 9210000) - (5000000 \text{ للموظف}) = 3475300$  د. الدخل السنوي الخاضع  
 $30108 = 12 \div (2000000 - 3475300) * 15\% = 361295$  د. ض. السنوية  $\div 12 = 30108$  د. شهريا"

$(12 * 777944) - (7\% * 9335328) - (5000000 \text{ للموظف}) = 3681875$  د. الدخل السنوي الخاضع  
 $32690 = 12 \div (2000000 - 3681875) * 15\% = 392281$  د. ض. السنوية  $\div 12 = 32690$  د. شهريا"

من خلال الاحتساب اعلاه يتبين ان صاحب الدخل الاقل يدفع ضريبة اكثر من المتحقق عليه بمقدار ( 217112 ) دينار سنويا" بالمقارنة مع صاحب الدخل الاكثر (41112) دينار سنويا" اقل مما يتحقق عليه مما لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية .

### عملية التكامل بين اجهزة الرقابة



يمثل الشكل السابق مخطط اجرائي لعمليات التدقيق وفي كل من الدوائر الممولة مركزيا والتمويل اللامركزي وقد اقتصر البحث على الخوض في مايخص الدوائر الممولة مركزيا وكما بينا ذلك في فرضية البحث . وقد ركز الباحثان على الدوائر الممولة مركزيا المشار اليها في المخطط اعلاه لتعزيز فرضية البحث، ومن خلال ماورد في فقرات الجانب العملي وللأجابة عن التساؤلات التي تخص مشكلة البحث نضع الاجابات التالية وبالاتماد على فقرات الجانب العملي اعلاه .

فيما يخص التساؤل الاول فإن ماتم ملاحظته وفي مايخص الجزينة محل البحث ( فقرات الضريبة والتي هي احدى مكونات فقرة الرواتب ) فقد لاحظنا ضعف في جانب تدقيق هذه الجزينة ومما ادى الى ان الموظف يدفع ضرائب اكثر من الحد المقرر بكثير، وبالتالي ولو كان هناك نظام رقابة داخلية فعال لكان الحال غير ذلك . اما ما يخص التساؤل الثاني تبين ان هناك خطأ فادح في الجداول المعدة من قبل الهيئة العامة للضرائب فقد تمت الاشارة في المثال الملحق في الجداول الى وجوب استبعاد التوقيفات التقاعدية من الراتب الاسمي قبل عرضه على الجداول في حين ان الارقام الواردة في الجداول قد تضمنت الاستبعاد الضمني للتوقيفات التقاعدية وبالتالي مما ادى الى تخفيض الرواتب الخاضعة للضريبة، بالاضافة الى تخفيض الضرائب عنها وهذا يعني خسارة لمورد مهم من موارد الخزينة العامة للدولة .

اما فيما يخص التساؤل الثالث اعلاه ، يكمن في الدور الذي يجب ان تطلع عليه الخزائن والتي تكون الجهة الرقابية والتدقيقية على الدوائر الممولة مركزيا فلو تم تدقيق فقرة الرواتب ومن ضمنها فقرة الضريبة وبصورة صحيحة لما وقع الظلم على بعض الموظفين من جهة ومن جهة اخرى فقدان خزينة الدولة الى تمويل كبير بسبب الاحتساب الخاطئ في الجداول المعدة من قبل الهيئة العامة للضرائب .

وفيما يخص التساؤل الرابع ، فلو كان نظام الرقابة الداخلية فعال لما حدثت الاخطاء المذكورة في اعلاه هذا من جهة ، ومن جهة اخرى ومن المؤكد ان يكون هنا التدقيق سابقا للصرف في النظام اللامركزي ، والخزائن في النظام المركزي ، وان لم يكن كذلك فعلى الجهات الرقابية الاخرى الاخذ بدورها والمقصود هنا ديوان الرقابة المالية ، ورقابة الوزارة على دوائرها من خلال تشكيل لجان تشرف وتدقق على عمل هذه الدوائر ومن ضمنها قوائم الراتب ، فلو تم تدقيق هذه الفقرات دون الاعتماد على الجداول لتم اكتشاف الاخطاء وتصحيحها وبوقت مبكر وتحقيقا للعدالة .

ومن خلال ماورد في اعلاه فان فرضية البحث قد أثبتت وبالتالي فان تضافر وتكامل اجهزة الرقابة الداخلية (نظم الرقابة المتعددة) سيسهم وبشكل كبير في الحد من حالات الاحتساب الخاطئ وغير العادل لضريبة الدخل (الاستقطاع المباشر) .

## [a1] المبحث الخامس الاستنتاجات والتوصيات

### اولاً : الاستنتاجات

1. عدم الدقة في احتساب ضريبة الاستقطاع المباشر من قبل اغلب الدوائر الممولة مركزيا.
2. عدم الدقة في احتساب السماح القانوني للموظفين مما يوشر وجود ضعف في الكادر المسؤول عن الرواتب.
3. عدم عدالة المبالغ الظاهرة في جدول الهيئة العامة للضرائب .
4. ضعف الية التعاون بين الدوائر المعنية والهيئة العامة للضرائب وعدم تدقيق الهيئة لجدول الاستقطاع المباشر المعدة من قبل دوائر الدولة .
5. ضعف الدور الرقابي للخزائن والدليل على ذلك عدم قيامها بدورها الرقابي في تدقيق التعاملات المالية للدوائر الممولة مركزيا ،بالاضافة دورها المعلوماتي في توصيل تعليمات وزارة المالية وهذا واضح في عدم وضوح الية التحاسب الضريبي لأغلب دوائر الدولة .
6. مع ملاحظة ان الاخطاء في الاحتساب منذ 2008 /6/1 وعلى ذلك فإن الاخطاء تراكمية تتطلب قرار من جهات عليا لأتصاف الموظفين وكذلك استعادة حقوق الخزينة .
7. جداول الهيئة العامة للضرائب مبنية على اساس ان نسبة التوقيفات التقاعدية 7% .

### ثانياً : التوصيات

1. تفعيل الدور الرقابي لأجهزة الرقابة الداخلية من خلال رفدها بكادر متخصص ومدرب .
2. تفعيل دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في دعم لأجهزة الرقابة الداخلية من خلال ابداء المشورة والتركيز على تدقيق فقرة الرواتب للبعد الاجتماعي لهذه الفقرة .
3. اعادة النظر في الجداول المعدة من قبل الهيئة العامة للضرائب الاستعاضة عنها بالانظمة المحوسبة للرواتب لعدم عدالتها .
4. اعادة النظر بإجراءات الاحتساب لضريبة الاستقطاع المباشر ومنذ سنة 2008 المالية ولحد الان لعدم الدقة في الاحتساب .
5. نقترح ان يكون الاحتساب وفقاً لآلية الاحتساب السنوي للضريبة وحسب ما مبين في الجانب العملي .
6. على ديوان الرقابة المالية ان يأخذ بنظر الاعتبار عند تدقيق فقرة الرواتب التغير التوقيفات التقاعدية .

7. تفعيل مفهوم التكامل في نظم الرقابة (الرقابة الداخلية والخارجية ) والمعلوماتية بين الدوائر والهيئة العامة للضرائب (الحكومة الالكترونية).
8. تفعيل الدور الرقابي والمعلوماتي للخزائن في المحافظات كونها تمثل النوع الثاني من الرقابة الخارجية وهي رقابة وزارة المالية على دوائر الدولة .

## المصادر

1. **COSO**: 1994: 13-16
2. التميمي ، هادي ، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر،
3. عمان – الأردن، 2004، ص 81.
4. الألوسي، حازم هاشم ، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس - ليبيا، 2006 ، ص 218- 221.
5. (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي دليل رقم 4 ) .
6. لطفى، شعباني ، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير، ص 259، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير- جامعة الجزائر، 2003 / 2004 .
7. لفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة- مدخل متكامل، ترجمة محمد الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض- المملكة العربية السعودية، 2002، ص 389.
8. عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية - مصر، 2005 / 2006 ص 40 .
9. ملخص بحث (دور تقارير أجهزة الرقابة المالية العليا في تحقيق مبدأ المساءلة والشفافية وأثرها في تعزيز وعي المجتمع بالمحافظة على المال العام دراسة استطلاعية للأراء عينة من أفراد المجتمع العراقي) ديوان الرقابة المالية .
10. استراتيجية الرقابة في العراق ، أم.د. عبد الصاحب نجم عيد / المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية.
11. إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، الطبعة الأولى، قسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة المنصورة - مصر، 2004 .
12. قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1983 المعدل .
13. التعليمات المالية رقم (1) لسنة 2005 الصادرة من وزارة المالية .
14. ابو سرعة، عبد السلام عبدالله ، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ،رسالة ماجستير منشورة ، 2010، جامعة الجزائر .
15. جيهان عبد المعز علي، تحليل آثار الأهمية النسبية والمخاطر الحتمية وذاتية التأكيدات على نطاق اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي عند أداء عملية المراجعة، رسالة ماجستير، كلية التجارة - جامعة القاهرة - مصر، 2001.
16. عبد الفتاح محمد الصحن، حسن أحمد عبيد، شريفة علي حسن، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية – مصر، 2007.
17. Simon James and Clinton Alley ، "Tax Compliance ، Self. Assessment and Tax"، Administration in New Zealand . Journal of Finance and Management in public Services .2004.