



## نظام الرقابة الداخلية ودوره في تقويم اداء الهيئة العامة للضرائب (دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب)

م.م. ألاء يحيى يونس  
تدريسيّة في الجامعة العراقيّة

أ.م. د. أسعد غني جهاد  
مدير عام الدائرة القانونية والإدارية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

### المستخلص :

هدف نظام الرقابة الداخلية هو الحفاظ على اموال الدولة وزيادة مواردها، وللوصول الى هذه الاهداف يجب استعمال خطوات ذات منهج علمي يعتمد على مفاهيم اقتصادية محاسبية ادارية قانونية، ونلاحظ هنا أهمية نظام الرقابة الداخلية لكل قطاعات الدولة الاقتصادية ولا سيما القطاعات الإرادية.

والنحويرات التي تحدث في العالم لاقتصاديات الدول اصبح من الضروري النظر الى الهيئة العامة للضرائب نظرة تقويم شاملة لأهميتها الخاصة والتي تمثل بكبر حجم ايراداتها المتحققه ، فضلا عن ان تعاملها يكون مع فئة مهمة بالهيكل الاقتصادي، ولما شهد الاقتصاد العراقي من افتتاح وتوسيع على العالم والتحول من الاقتصاد الاشتراكي لاقتصاد السوق، مما يدعوا الى التوسع في الضرائب والدعوة الى تأسيس الشركات الاستثمارية الجديدة لكل القطاعات فضلا عن فتح فروع للشركات العالمية الاجنبية داخل العراق، وعليه من الضروري فحص وتقويم كل اجراءات الرقابة والمتبعه داخل الهيئة والبحث على فاعليتها مع اتخاذ اجراءات تحديث وتقويم لمطبيقيها .

### ABSTRACT:

The aim of the internal control system is to preserve the state's funds and increase its resources. To achieve these goals, steps must be taken with a scientific approach based on economic accounting and administrative principles. We note the importance of the internal control system for all economic sectors of the state, especially the voluntary sectors. And the changes that are taking place in the world for the economies of the countries it became necessary to consider the General Authority for Taxation a comprehensive assessment of the importance of their own, which is the large volume of revenue achieved, As well as dealing with the important category of the economic structure, and the Iraqi economy has seen the openness and expansion of the world and the transition from the socialist economy to the market economy, which calls for expansion of taxes and call for the establishment of new investment companies for all sectors as well as the opening of branches of international companies in Iraq ,



It is therefore necessary to examine and evaluate all the control procedures adopted within the Commission and to urge their effectiveness while taking measures to update and evaluate their applications.

### المقدمة

الحكومات تعتمد على مجموعة أدوات السياسة الاقتصادية، من ضمنها السياسة المالية لغرض تحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية، والضرائب تعد من أدوات السياسات المالية، اذ ان السياسة الضريبية تشكل في الاقتصاديات كافة فضلا عن باقي الاقتصاديات (الاجرية، السعرية، النقدية)، نظاماً مهماً هدفه تنمية وتطوير الاقتصاد، وللوصول إلى فاعلية وكفاءة السياسة المالية عليها العمل للوصول إلى الأهداف، ولغرض الوصول إلى تلك الاهداف وضمان تحقيقها أصبح من الضروري خلق جهاز اداري ضريبي ذي فعالية وكفاءة عالية قادر على تفسير كل ما جاء بتشريعات القانون الضريبي فضلا عن جبائية الضريبة من المكلفين في الوقت المحدد وبشكل عادل والتقليل قدر الامكان من حالات التهرب الضريبي .

### المحور الأول منهجية البحث

#### 1. مشكلة البحث:

هل بالإمكان اعتماد نظام رقابه داخليه قوي يقوم الاداء في الهيئة العامة للضرائب؟

#### 2. اهميه البحث:

دور تقويم الاداء لدى موظفي الهيئة في تحسين الجهاز الضريبي.

#### 3. هدف البحث: يهدف البحث الى تحقيق عدد من الاهداف التالية:

التعرف على اثر نظام الرقابة الداخلية في تحسين اداء الهيئة العامة للضرائب.

التعرف على مؤشرات الاداء المعتمدة في تقويم اداء الهيئة العامة للضرائب وتقويمها.

#### 4. فرضيه البحث:

ان التغيير في نظام الرقابة الداخلية يؤدي عند توافر مستلزماته الى التغيير لمستويات كفاءة الاداء الاداري للهيئة العامة للضرائب

#### 1- حدود البحث: الحدود المكانية: الهيئة العامة للضرائب.

2- الحدود الزمنية: تقارير تقييم اداء الهيئة العامة للضرائب لسنوات 2014 - 2015

### المحور الثاني الجانب النظري

#### اولا . نظام الرقابة الداخلية

1 - مفهوم نظام الرقابة الداخلية: شمل مفهوم الرقابة الداخلية في مضمونه عما كان عليه في بدايات الادب المحاسبي ، ففي عقدي الثلاثينيات والأربعينيات كان يمثل دور الرقابة الداخلية التركيز على الرقابة المحاسبية، وذلك لغرض حماية موجودات المؤسسة عن طريق تجنب فرص السرقة والغش الداخلي، ثم تحول الاهتمام فيما بعد على مدى تطبيق القوانين والقواعد المنظمة، لتحديد الاهداف والوصول الى قرارات تتعلق بالأشطة، وتنفيذ خطط الادارة، أن توفر عمليات تشمل بالكفاية والفاعلية في عالم التنافس بين المؤسسات يعد امراً مهماً لبقاء المؤسسة وزيادة ثروات المساهمين (زامل، 2001: 86): وقد عرف نظام الرقابة الداخلية عده تعاريف منها :

عرف بأنه (هي عملية متكاملة الديناميكية التي يتم تكييفها بشكل مستمر لتغيرات المنظمة التي تواجهها، وعلى الإدارة والموظفين في جميع المستويات ينبغي أن تشارك في هذه العملية لمعالجة المخاطر وتقديم تأكيدات معقولة لتحقيق مهام المنشأة والأهداف العامة) (Intosai 9100:p6).

عرف ايضاً بأنه (الرقابة هي فحص الاداء بقصد تحديد اسباب السلبيات والاخفاقات لكل قسم من اقسام الوحدة ومقدار تأثيرها في نتائج نشاط واهداف الوحدة، واعطاء التوجيهات الازمة لتجاوز السلبيات ومعالجة الانحرافات)

(الحبيسي، 2009: 31).



عرف ايضاً بأنه (الرقابة الداخلية) نظام يتم إنشاؤه من الإدارة وتم ممارسته في كل المستويات داخل الوحدة الاقتصادية بصورة عملية من أجل تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، المتمثلة في حماية أصولها والتثبت من دقة وإمكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية، وبنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية، التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها باستمرار عبر تطبيق النظام وتطويره بما يتناسب مع التغيرات في بيئه الأعمال) (الحيالي, 2011: 17)

**1 – 2 اهداف نظام الرقابة الداخلية:** ان الهدف الاساس الذي ينبغي ان تسعى الوحدة الاقتصادية الى تحقيقه هو ان الرقابة الداخلية هي احدى الوظائف الادارية وهي نوع من السلوك الانساني المنظم الذي بهم بمتابعة مجموعة من الاحداث التي تم التخطيط لها ويتحقق هذا الهدف في الوحدات الاقتصادية بإصدار تعليمات من قبل الادارة العليا، اذ يجب بيان العلاقة بين السلطات والمسؤوليات مع بيان اختصاص وواجبات كل موظف من الموظفين (توماس وهنكي، 371: 2000) ، اهداف الرقابة الداخلية تختلف وحسب النظام الاقتصادي السائد في البلد في الدول الاشتراكية يكون هدف الرقابة التتحقق من الوصول الى اقصى غاية من كفاءة الاداء للوحدات الاقتصادية كافة، اما في الدول الرأسمالية يكون هدف الوحدات الاقتصادية السعي للوصول الى الربح وتكون الرقابة جزئية(الكرفاوي, مصدر سابق).

و فيما يأتي استعراض لاهم اهداف نظام الرقابة الداخلية وحسب اراء بعض الكتاب:

1. حماية الاصول من السرقة و اخطار الحريق، اما دفاتر اليومية والاستاذ والعقود الحكومية والمستندات المهمة فقد زادت في الآونة الاخيرة اهمية حمايتها عن طريق استخدام نظم الكترونية كون لا يوجد طرق حماية خاص بها، (warren, carl, 2002: p.189).

2. رفع مستوى الطاقة الانتاجية عن طريق الاستخدام الامثل للموارد الاقتصادية وتجنب الاسراف والتبذير في استخدامها ويتم ذلك بأساليب متعددة منها (اسلوب الرقابة على الجودة، المعايير التخطيطية، نظام التكاليف المعيارية) ويصاحبها ايضاً استخدام تحليلات احصائية، تقييم تقارير دورية الى الادارة لغرض تدقيق المعلومات للمستويات الادارية (المشهداني, 2010: 16).

3. اجراء مطابقة دورية للأصول المثبتة في السجلات وبين الاصول التي جردت (الحسبان, 47: 2009).

4. التتحقق من صحة الالتزام بالقوانين والتعليمات المالية التي تضعها الادارة للوصول الى الاهداف المرجوة، مع تحديد نقاط الضعف لضمان سيطرة الرقابة على المال العام على ان لا يتم اعاقة لسرعة التنفيذ عن طريق التشدد بالإجراءات (الكرفاوي, 2013: 22).

5. تمنح الافراد العاملين الثقة بصحة نتائج العمليات و مختلف النشاطات المنفذة للمستويات كافة وفي اماكن متعددة (توماس وهنكي, مصدر سابق).

ومن اجل الوصول الى اهداف نظام الرقابة الداخلية يجب على الادارة وموظفيها الالتزام بالقوانين والضوابط والأنظمة والتعليمات النافذة بشكل سليم مما يؤدي الى منع ارتكاب العش والخطأ وكذلك الاكتشاف المبكر لها ومنع حدوثها (الكرخي, 2000: 23).

### 1 – 3 مقومات نظام الرقابة الداخلية:

ان وجود مقومات لنظام الرقابة الداخلية يعطي مؤشراً على قوة وجود ذلك النظام، وعلى اساسه تخفض عينات الفحص المطلوبة من لدن المدقق عند قيامه بفحص الانشطة والعمليات وصحة القوائم المالية المعدة، اما في حال عدم وجود احد هذه المقومات فيعطي مؤشراً الى عدم كفاءة نظام الرقابة الداخلية فيجب على المدقق هنا توسيع دائرة اختباراته ومراجعاته التحليلية، (الالوسي, 2003: 215) وفيما يأتي استعراض لاهم مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال:

1. هيكل تنظيمي اداري كفؤ

2. اجراءات تقضيية لتحديد الاجراءات والواجبات

3. نظام محاسبي متكامل

4. مجموعة من الموظفين الاكفاء

5. فلسفة الادارة واسلوبها التشغيلي في اداره الموارد

6. متابعة الالتزام بالسياسات والتعليمات

7. ثانياً. مفهوم واهداف تقويم الاداء

**– 1 مفهوم تقويم الاداء:** ان تقويم الاداء يعد عنصراً اساسياً في العملية الادارية كونه يسهم في تقديم بيانات ومعلومات تساعد الادارة في قياس مدى ما تحقق من الاهداف، ثم بعد ذلك التعرف على اتجاهات الاداء السابقة واللاحقة للأعمال مما يساعد في اتخاذ القرارات المطلوبة لتحديد المسار والوصول الى الاهداف المرجوة (الحسبان، مصدر سابق) ان تقويم



الاداء عرف بتعريف متعددة ومختلفة وحسب وجهات نظر الباحثين لمفهوم تقويم الاداء (الخيالي, مصدر سابق) وفي ادناه اهم التعريفات التي وردت لمفهوم تقويم الاداء :

عرف تقويم الاداء بأنه (عملية مستمرة مكملة للخطة في اطار التغذية العكسية اذ ان الرقابة المستمرة والتقويم الدوري لنتائج تنفيذ الخطة ضرورة من ضرورات التخطيط لا نها ستؤدي الى كشف الانحرافات ومن ثم معالجتها مما يساعد الوحدة على النهوض بمستوى التنفيذ) (Seth , 1990 : 120).

— ايضاً عرف تقويم الاداء بأنه (يعد بمثابة اداة اتصال بين المستويات الادارية المختلفة وتقويم اداء انشطتها، لأن نجاح الاداء الكلي للوحدة يرتبط بنجاح مراكز المسؤولية المختلفة في تلك الشركات، ويدل على مقدار الترابط والتسيير بينهما وللمعرفة تأثيرات كل جزء بالأجزاء الأخرى) (ابو صقر، مصدر سابق).

**2 - 2 اهداف تقويم الاداء :** يتمثل الهدف من تدقيق الاداء الوصول الى رأي فني محايد عن مدى تنفيذ المؤسسة الخاضعة لتدقيق نشاطها او برامجها بفاعلية وكفاءة واقتصادية لمساعدة الادارة العليا في تحسين ادائها وتقديم المعلومات المناسبة لتحقيق المساعلة العامة، اذ ان اول اهداف رقابة الاداء هو دعم المساعلة التي تتعلق ببيان تنفيذ بشأن تقديم معلومات الى متذبذلي القرار في الادارة الحكومية ومن ثم الى السلطة التشريعية والجمهور فيما بعد ( القرشيي ، 2011 : 411) وان هدف عملية تقويم الاداء تتحقق، الادهاف ادناه (الكر خـ . مصدر ساقية: 41 - 42) (دليل تقويم الاداء 2012: 4):

- بيان موقع القوة والضعف في نشاط الوحدات الاقتصادية وتحليلها للوصول الى مسيباتها مع وضع الحلول المناسبة لها وتصحيحها مع توجيه المنفذين الى طرق تجنبها مستقبلا.
- تحديد مستوى انجاز الوحدات الاقتصادية عن طريق مقارنة الاداء الفعلى مع المهام المحددة بالخطة لمعرفة المتحقق من

3. تركيز انتبه الادارة الى مراكز المسؤولية في المؤسسات الاقتصادية ومدى قيامها بواجباتها وتحديد مسؤولية كل مركز عن مواقع الخل والضعف بنشاطه المكلف به وذلك عن طريق قياس انتاجية كل مركز وتحديد انجازاته سلبا او ايجابا مما يؤدي الى رفع المنافسة بين المراكز وبالتالي يرتفع مستوى الاداء.

4. ان المعلومات التي يقدمها تقويم الاداء تساعد الاجهزة الرقابية وتنشطها على اداء عملها بكفاءة وفاعلية للوصول الى الهدف المخطط كما هو مطلوب، اذ ان تقارير الاداء التي تقدم أفضل المعلومات يمكن ان تستخدم في تطوير ومتابعة المتطلبات الاقتصادية والادارية والمالية لمختلف الوحدات الاقتصادية في البلاد.

2 \_ **قواعد تقويم الأداء :** ترتبط عملية تقويم الأداء ارتباطاً وثيقاً بالمشروع المعني بالتقدير كونها مرتبطة بأهداف ومجالات انشطة ذلك المشروع مما يستدعي اختيار المعايير المناسبة المتفقة مع اهداف المشروع والامكانيات المتاحة وبما يتاسب وطبيعة النشاط الذي يزاوله ذلك المشروع وحسب النظام العامل به، اذ ان تحديد تلك المعايير يتوقف الى حد ما حسب المعلومات والبيانات المتوفرة، لذا تتطلب عملية تقويم الأداء وجود قواعد معينة ترتكز عليها وهي (Robbins & Coulter 1999: 618) (الكتاب السادس، مصادر: سارة) (النهاية 2006: 351) :

أ. تحديد الهدف ب وضع برنامج لإنجاز الأعمال ح تحديد معايير الاداء

د . تهيئة جهاز اداري كفؤ لتنفيذ عملية تقويم الاداء   ه . تحديد مراكز المسؤولية

**2 \_ 4 معايير تدقيق الاداء :** ان اهم جانب في عملية تقويم الاداء هي عملية تحديد المعايير التي يتم على اساسها تقويم الاداء وتحديد الانحرافات ووضع الحلول المناسبة لها في التقويم، ان المعايير متعددة ومتغيرة ولكن المهم هو اختيار المعيار المناسب والذي يعبر اصدق تعبير عن مستوى الاداء لكل مراكز المسؤولية ومختلف الاقسام والاشططة، كون عملية اختيار معايير الاداء مفتوحة نسبياً اذ يقوم المدقق شخصياً بصياغتها ويجب ان تكون مرتبطة بالمفاهيم العامة لللاقتصاد والفاعلية والكفاءة اذ ان المعايير الرقابية تختلف من عملية رقابية الى اخرى وعند تحديد المعيار على المدقق ان يتأكد من كونه مناسباً ومحقلاً وممكناً تحقيقه ويعرف المعيار بانه " وسيلة للقياس يمكن الاستعانة به في اتخاذ قرار او حكم موضوعي على حالة معينة (العاوzi والسمان, 1992 : 35) وادناه تقسيمات معايير الاداء ( Slack and Others, 1998 : 679):

## المعايير التاريخية - المعايير المستهدفة او المحددة

## معايير محاسبية واقتصادية - معايير عامة وخاصة

### ثالثاً. نظام الرقابة الداخلية وتحسين الاداء الضريبي

## نظام الرقابة الداخلية له اثر كبير في تحسين الاداء الضريبي

ان نظام الرقابة الداخلية له اثر كبير في تحسين الاداء الضريبي وتقويمه وتطويره فضلا عن مكافحة الفساد الاداري، لأن عملية الاصلاح لها علاقة قوية بتنقية الاداء ومكافحة الفساد الاداري، وان من اهم شروط نجاح النظام الضريبي وجود ادارة ضريبية كفؤة تقوم بوضع نظم رقابية عالية الجودة وذات ميزة بسرعة اكتشاف الاخطاء وكل المخالفات التي ترتكب



لضرب بؤر الفساد الاداري بكل قوة، فضلا عن مساهمتها بحماية النشاط الاقتصادي والوصول الى تحقيق المساواة والعدالة مع التثبت من تطبيق كل القوانين والتعليمات والأنظمة (الجaid, 2013 : 50)

#### علاقة نظام الرقابة الداخلية بتقويم الأداء

ان أهمية دور نظام الرقابة والتقييم في النشاط الاداري اذ يتضمن عناصر فرعية تتتمثل بالاتي (حزام, 2004 : 190) :

- رقابة اداء العاملين دوريا عن طريق نظام الرقابة للوصول الى ان تنفيذ الاعمال يتم وفق اللوائح والتعليمات والقوانين ووفقا للسياسة العامة للمشروع.

- وضع معايير موضوعية لغرض تقييم اداء الافراد العاملين ويعد هذا من نطاق عمل نظم الرقابة الداخلية للمشروع.
- ايضا من ضمن نطاق عمل الرقابة الداخلية فحص وتنقية المهام والاعمال وتحليل وتفسير النتائج التي تحققت واعداد التقرير عنها.

يتبيّن مما سبق اهمية دور الرقابة الداخلية في تحسين اداء المنظمة اذ ان الرقابة الداخلية تعنى " قيام المديرين باتخاذ خطوات لازمة للتثبت من ان كل اجزاء التنظيم تسير وفق ما هو مخطط له في مرحلة التخطيط " ان انشطة الرقابة تتعلق بالرقابة على التشغيل والرقابة على الالتزام، فالرقابة على التشغيل تهم بتقييم الاداء للمستويات الادارية كافة وذلك عن طريق قياس الاداء الفعلي وتتم مقارنته بالأداء المخطط وحسب الموازنة التخطيطية وايضا متابعة تقارير التشغيل داخل كل قسم و وفقا لنظام الرقابة المطبق (جارسون و نورين , 2008: 14) .

#### دور الرقابة الداخلية في اصلاح الجهاز الضريبي

يجب ان يعتمد الجهاز الضريبي في اداء مهامه على عناصر كفؤة قادرة على القيام بواجباتها على اتم وجه وهذا يجب على الموظف ان يتحلى بسرعة البدائية والكياسة مما يحول دون تمرير طرق المكلف الاحتيالية على الادارة الضريبية مع ضرورة رفع مستوى الدعم المادي والمعنوي لديهم كون موظف الادارة الضريبي كأي موظف اخر يعد حسن ادائه للعمل بمدى المقابل المادي والمعنوي الذي يحصل عليه لأن هذا المقابل يترك في نفسه الشعور بالتقدير والاحترام لذلك يتوجب تحسين الموظف الضريبي ذاتيا لا نجاز اعماله بأكمل وجه، ايضا ان استخدام اجهزة الحاسوب في العمل الضريبي ادى الى القيام بمهام كثيرة بسهولة ويسر ودقة وكفاءة عالية وسرعة انجاز، كذلك ان تعليم القوانين الضريبية النافذة وتسهيل اطلاع المكلف عليها يساعد على اتخاذ موقف يتسم بالوعي لأن ذلك عامل مساعد لمعرفة المكلف بالالتزامات المترتبة عليه ومعرفة حقوقه ومن ثم يبتعد عن محاولات الابتزاز التي تدعى امكانية تقليل مبلغ الضريبة (عبد الغفور, 2008 : 57) .

#### المحور الثالث

##### الجانب العملي

#### اولا . الواقع الضريبي في العراق:

ان مؤسسة الضريبة العراقية واحدة من أقدم المؤسسات الضريبية في العالم العربي وربما في كل المنطقة فقد شرع العراق قانون لضريبة الدخل غداه تأسيس الحكومة الوطنية عام 1920، ويعتبر من أقدم القوانين من بداية تأسيس الدولة العراقية اذ صدر قانون ضريبة الدخل رقم 52 في عام 1927 .

وعلى ضوئه تشكلت مديرية ضريبة الدخل، ومن ثم تشكلت مديرية ضريبة العقار

اما قوانين الضرائب في بقية الدول العربية فقد صدرت في أربعينيات القرن الماضي، ومع ذلك فقد ظل تشريع الضريبة العثمانية سائدا في العراق لعدة قرون، الأمر الذي يدعونا للقول بأن العراق يتمتع بتاريخ تشريعي في ميدان الضرائب يمتد لقرون .

وفي عام 1939 الغي القانون رقم 52 بسبب كثرة التعديلات التي أربكت نصوصه وبعد ذلك صدر القانون رقم 36 لسنة 1939 حيث جاء القانون بأحكام جديدة أيضا الغي هذا القانون بسبب كثرة التعديلات حيث شرع القانون رقم 85 لسنة 1956، وفي عام 1959 صدر القانون رقم 95 لسنة 1959 ومن ثم تم الغاؤه وحل محله القانون رقم 13 لسنة 1982 المعدل وهو القانون المطبق حاليا .

استحدثت الهيئة العامة للضرائب بتاريخ 27/2/1982 استنادا الى قانون وزارة المالية رقم 92 لسنة 1981 وبقيت الهيئة هي احدى تشكيلات وزارة المالية وتم دمج مديرية الدخل العامة والتي كانت تطبق قانون ضريبة الدخل مع مديرية الواردات العامة والتي كانت تطبق قانون ضريبة العقار وسميت الهيئة العامة للضرائب حيث حل محل مديرية ضريبة الدخل والواردات العامة.



## الجانب العلمي

## ثانيا. مؤشرات تقويم اداء النشاط الضريبي

ان النظام الضريبي يقوم على ثلاثة ركائز أساسية هي:

## التشريعات الضريبية - السياسة الضريبية - الادارة الضريبية

والاداء الضريبي لا يقتصر دوره على اعتباره اداء لتمويل الخزانة فقط، بل يأخذ بنظره البعد السياسي والاجتماعي والاقتصادي فضلا عن البعد الوطني كون الضريبة تعد وسيلة مالية اساسية لضمان استمرار التضامن الاجتماعي مما يتطلب:

الوضوح في نظام التحاسب الضريبي وعدم وجود فجوات تفصل بين السياسات الضريبية والتشريع ونظام التحاسب الضريبي.

الشفافية بالنسبة للبيانات والمعلومات المتعلقة بالضرائب والمال العام مما يؤكّد واقع الحياة الدستورية في المجتمع، هناك عدّة مؤشرات لغرض تقويم اداء الهيئة العامة للضرائب اهمها انموذج منفذ ومطبق من لدن ديوان الرقابة الاتحادي المالي على اعتباره اعلى سلطة رقابية صممت هذه المؤشرات لغرض مراقبة اداء عمل الهيئة العامة للضرائب وتقييمه ومن ثم تقويمه، إلا ان الهيئة العامة للضرائب لم تستخدم إلا عدّة مؤشرات محدودة من داخل ذلك الانموذج المطبق (والذي عادة ما يقوم ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتوجيهها بكتاب رسمي إلى الدوائر والمؤسسات والوزارات بغرض اعتمادها عند اجراء عمليات تقييم الاداء بالاعتماد على تلك المؤشرات، وقد اعتمدت الدراسة هذه المؤشرات) عند اعدادها لتقريري تقييم اداء الهيئة لعام 2014 و 2015 علما لم يصدر عن الهيئة قبل او بعد هذين التاريحين، هذين التقريرين أعدا من قسم الاحصاء والابحاث في مقر الهيئة العامة للضرائب وليس من لدن قسم الرقابة والتدقيق الداخلي اذا كان دور القسم الاخير يقتصر على جمع البيانات من فروع الهيئة داخل بغداد والمحافظات وتوحد تلك البيانات في جداول ترسل الى قسم الاحصاء والابحاث لتوحيدتها مع بيانات اقسام مقر الهيئة والخروج بنتائج موحدة عن اجمالي نشاط الهيئة العامة للضرائب بهذين التقريرين وهذا لا يمثل عيبا جوهريا في اعداد تلك التقارير اذ ان قسم الاحصاء والابحاث هو من ضمن البنية الادارية للهيئة ويمكن ان يعد جزءا من نظام الرقابة الداخلية بالاستناد الى دوره في اعداد خطط العمل ومتابعة تنفيذها ومدى الالتزام بها او الانحراف عنها وهذا يعد من قبيل القيام باعمال رقابية وبذلك يمكن ان يعد جزء من منظومة الرقابة الداخلية، ان تقريري تقييم اداء الهيئة العامة اعد وفق ثلاثة معايير وهي كالتالي :

## المعيار الاول: تحقيق اهداف الهيئة وفق الرؤية المعتمدة لها والمهام التي تحقق الاهداف

## 1. الابادات الضريبية ودورها في تمويل الموارنة العامة للدولة

ان الضريبة تمثل ركنا اساسيا في الابادات العامة لأغلب دول العالم وهي احدى المصادر التي يعتمد عليها في تقديم الخدمات العامة ولا يقتصر دورها في تغطية النفقات العامة فحسب ولكنها من الوسائل المهمة في اعادة توزيع الدخل بين فئات المجتمع المختلفة وتحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وضمن هذا المنظور تحل المؤشرات الآتية:

## أ. نمو الابادات الضريبية الاجمالية مع الامانات:

عند النظر الى الجدول (3) حسب تقرير تقييم الاداء لعام 2015 الذي يبين زيادة نسب نمو الابادات الضريبية مع الامانات وجدول (4) حسب تقرير تقييم الاداء لعام 2015 الذي يبين نسب نمو الابادات الضريبية بدون الامانات لمدة من 2009-2015 وبيان معدلات النمو نلاحظ ان نسبة النمو احتسبت في الحقل (أ) للكلا الجدولين بالشكل الآتي:

$$\text{نسبة نمو عام 2010} = \text{ابعاد عام 2010} \div \text{ابعاد عام 2009}$$

$$= 739000 \div 881345 =$$

$$= 119.26$$

وهكذا بالنسبة لباقي السنوات.

بينما احتسب نسب النمو كالتالي وحسب الجدول رقم (3) وجدول (4) حقل (ب):

$$\text{نسبة النمو} = \left[ \left( \text{الابعاد في السنة} \text{ } n \right) - \text{الابعاد في السنة} \text{ } (n-1) \right] \div \text{الابعاد في السنة} \text{ } (n-1) \times 100$$

$$= 739000 \div 881345 = 881345 \times 100 =$$

$$= 19.26$$

عند المقارنة بين نسب النمو المعدة من قبل الهيئة العامة للضرائب في جدول (3) و (4) حقل (أ) مع نسب النمو المعدة في جدول (3) و (4) حقل (ب) يتبيّن ان هناك فرق كبير بين النسب فضلا عن ان الهيئة العامة للضرائب توحّي للقارئ ان نسب النمو عالية والابادات جيدة لكن واقع الحال وحسب الجدول رقم (3) و (4) (ب) يتبيّن ان نسب النمو ضعيفة جدا وليس كما تصورها الهيئة وذلك لعدم تطبيق قانون نسبة النمو بشكل صحيح .



لم يبين في متن التقرير الاسباب التي ادت الى التذبذب في الايرادات الضريبية من سنة الى اخرى ومن ثم ومع عدم تحديد الاسباب بشكل دقيق لا يمكن وضع حلول تدفع بالضربيه للنمو بشكل مستمر او الاستمرار بشكل مستقر او بنسب تقلب منخفضة على اقل تقدير ولم يرد في خاتمه تقرير 2014 و2015 اي توصيه او استنتاج بهذا الخصوص على الرغم من اهميته.

جدول (3) نسب التغيير للإيرادات الضريبية الإجمالية (مع الامانات) للمرة من 2009\_2015 (بالمليون) وبحسب بيانات تقرير تقييم اداء الهيئة العامة للضرائب لعام 2015

السنة	الإيرادات الضريبية(مع الامانات) دينار	نسبة النمو% (أ)	نسبة النمو% (ب)
2009	739000		
2010	881345	119.26	19.262
2011	1073850	121.84	21.842
2012	1382552	128.75	28.747
2013	1595950	115.43	48.619
2014	1674962	104.99	4.951
2015	1903343	113.63	13.635

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الهيئة العامة للضرائب / قسم الاحصاء والابحاث

جدول(4) نسب التغيير للإيرادات الضريبية الإجمالية (بدون الامانات) للمرة من 2009\_2015 (بالمليون) وبحسب بيانات تقرير اداء الهيئة العامة للضرائب لعام 2015

السنة	الإيرادات الضريبية(بدون الامانات) دينار	نسبة النمو% (أ)	نسبة النمو% (ب)
2009	605921		
2010	723342	119.37	19.379
2011	874341	120.88	20.875
2012	1148042	131.30	31.303
2013	1360371	118.49	18.494
2014	1465261	107.71	7.710
2015	1723688	117.64	17.637

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الهيئة العامة للضرائب / قسم الاحصاء والابحاث

ب . الايرادات الضريبية الإجمالية (من دون امانات) عام 2015 مقارنة مع ايراد العام السابق :

في جدول (5) تم احتساب نسبة نمو وليس نسبة انجاز وكالاتي:

نسبة النمو لعام 2015 = الايراد المتحقق لعام 2015 ÷ الايراد المتحقق لعام 2014 × 100

$$1465261 \div 1723688 =$$

$$\% 117,6 =$$

اما الطريقة الصحيحة لاحتساب نسبة النمو فتحتسب حسب القانون الاتي :

نسبة النمو = [(الايراد في السنة ن \_ الايراد في السنة (ن \_ 1) ) ÷ الايراد في السنة (ن \_ 1)] × 100

$$100 \times 1465261 \div (1465261 - 1723688) = 2015$$



ولدى مقارنة النسبتين يتبيّن هناك فرق كبير جداً للنسبة بسبب عدم استخدام القانون بشكل صحيح وبالتالي محاولة تضخيم النسبة وايّهام القارئ أنّ الهيئة تحقق نسب نمو عالية في حين أنّ النسبة ضئيلة جداً، فضلاً عن كونه لم يحتسب في تقرير أداء عام 2014، وسيتم احتسابه مع المؤشرات التي لم تتفّذ من قبل الهيئة في المحور الخاص بذلك.

جدول (5) مقارنة الإيرادات الضريبية الإجمالية (بدون الامانات) مع ايرادات العام السابق 2015 (بالمليون) وبحسب تقرير تقييم الاداء لعام 2015

الفقرات	المتحقق خلال 2014 دينار	المتحقق خلال 2015 دينار	% نسبة الإنجاز
الإيرادات الضريبية (بدون امانات)	1465261	1723688	117,6

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الهيئة العامة للضرائب / قسم الاحصاء والابحاث

#### 1.2 دور النظام الضريبي في التخفيف من حدة التضخم النقدي وعرض النقد:

ان الاقتصاد العراقي منذ عام 1990 يعاني من ظاهره التضخم النقدي ولحد الان... والتضخم النقدي يعني الافراط في اصدار العملة النقدية اي هي ظاهرة تحدث عندما يتزايد كمية النقد بسرعة تتجاوز سرعة كمية الانتاج، ان ظاهره التضخم النقدي تؤدي الى مشاكل اقتصادية واجتماعية وللتيين قد يؤديان الى مشكلات سياسية كثيرة فمن هذا المؤشر نحاول ان نبين دور الضرائب الذي يجب ان يكون فعالاً في التخفيف من حدة التضخم بحيث كلما زادت نسب التضخم يجب ان تقابلها زيادة في الإيرادات الضريبية، الجدول (13) وبحسب تقرير تقييم اداء عام 2015 يوضح نسبة التضخم النقدي والإيرادات الضريبية اذ تستخرج نسبة الإيرادات الضريبية الى عرض النقد بالصيغة الآتية:

$$\text{نسبة الإيرادات الضريبية إلى عرض النقد} = \frac{\text{الإيرادات الضريبية}}{\text{عرض النقد}} \times 100$$

ومقارنتها بنسبة التضخم لغرض بيان دور الضريبة في حالات التضخم وزيادة عرض النقد ، ففي حالات التضخم يجب ان يزداد حجم الإيرادات الضريبية لتقليل حدة التضخم لكن نلاحظ من الجدول ادناه ان نسبة الإيرادات الضريبية قليلة جداً وهي غير كافية للتقليل من حدة التضخم ويفترض ان تكون النسبة المخصصة اعلى من هذه النسبة

جدول (13) نسبة التضخم النقدي وعرض النقد والإيرادات الضريبية للمدة من 2010\_2015 (بالمليون) وبحسب تقرير تقييم الاداء لعام 2015

السنة	الإيرادات الضريبية (1) دينار	عرض النقد (2)	% التضخم (3)	% 2 : 1
2010	881343	51743489	2,9	1,7
2011	1073556	62473929	6,5	1,72
2012	1382404	63735871	5,6	2,17
2013	1594806	73830964	2,4	2,16
2014	1674377	72692448	1,6	2,30
2015	1903343	65435425	1,4	2,91

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الهيئة العامة للضرائب / قسم الاحصاء والابحاث

#### المعيار الثاني: مدى فاعلية النظام الداخلي للهيئة

##### أ. مؤشر التحصيل العلمي:

ان عدد موظفي الهيئة لعام 2015 بلغ (3404) وعدهم لعام 2014 بلغ (3282) وحسب تقرير تقييم الاداء لعام 2015، وان كفاءة اي مؤسسة تفاس بمدى امتلاكها للكفاءات العلمية ضمن منتسبيها، الجدول (20) يوضح توزيع المنتسبين حسب التحصيل العلمي لعامي 2014 و 2015



جدول (20) توزيع المنتسبين بحسب التحصيل العلمي للعام 2014-2015 وبحسب تقرير تقييم الاداء لعام 2015

% المساهمة من المجموع الكلي		عدد الكادر الوظيفي		التحصيل العلمي
2015	2014	2015	2014	
0,06	0,09	2	3	دكتوراه
0,56	0,76	19	25	ماجستير
0,35	0,27	12	9	دبلوم عالي
38,28	40,86	1303	1341	بكالوريوس
23,06	21,08	785	692	دبلوم فني
24,50	23,74	834	779	إعدادية
6,99	6,15	238	202	متوسطة
4,73	5,09	161	167	ابتدائية
0,15	—	5	—	بقراء و يكتب
1,32	1,95	45	64	بدون شهادة
100	100	3404	3282	المجموع

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الهيئة العامة للضرائب / قسم الاحصاء والابحاث

## ب . مؤشر مدة الخدمة :

هذا المؤشر يبين مدة الخدمة او العمر الوظيفي وكلما تركزت اعداد المنتسبين حول العمر الوظيفي المحصور بين (20-25) سنه وهي الفئات الوسطية التي تجمع بين الخبرة الجيدة وبين متألق هذه الخبرة يكون المؤشر جيداً لكن الجدول (21) وحسب بيانات تقرير تقييم الاداء لعام 2015 النسبة الاكبر تتركز حول الفئة (5 فما دون) هنا المؤشر يبين ان هناك كادر وظيفية شابة ستتأقى الخبرة ل تستطيع السيطرة على زمام امور العمل، فيما يخص باقي الفئات تكون النسب متفاوتة من حيث الاهمية.

جدول (21) الاهمية النسبية لمده الخدمة او العمر الوظيفي خلال عام 2015 وبحسب تقرير تقييم الاداء لعام 2015

% الاهمية النسبية	عدد الموظفين	مدة الخدمة
19	636	اكثر من 30 سنه
5	184	من 25 الى 30
19	650	من 20 الى 25
18	617	من 15 الى 20
4	132	من 10 الى 15
8	279	من 5 الى 10
27	906	5 سنوات فما دون
%100	3404	المجموع

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الهيئة العامة للضرائب / قسم الاحصاء والابحاث



## ج . مؤشر العنوان الوظيفي:

الهيئة العامة للضرائب تعد دائرة جبائية ويتركز عملها في التدقيق والمحاسبة لذا يفترض ان تكون عناوينها الضريبية والفنية هي الغالبة على باقي العناوين الوظيفية بها، اما الجدول (22) وحسب تقرير تقييم الاداء لعام 2015 يبين اهم العناوين العاملة في الهيئة ومقدار الاهمية النسبية الى المجموع الكلي لقوة العمل لعام 2015، ان العناوين الضريبية والمالية تمثل نسبة (18%) و (15%) على التوالي، ان نسب الاشغال لهذه العناوين المهمة من المجموع الكلي هي قليلة وان عمل الهيئة تحكمه هذه العناوين الفنية.

جدول (22) توزيع قوة العمل بحسب نوع العناوين الوظيفية عام 2015 وبحسب تقرير تقييم الاداء لعام 2015

تصنيف العناوين	اداره عليا	اداره وسطى	اداره	العدد	من المجموع الكلي لقوى العمل	0,12	17	40	15	18	5	0,24	1	2	0,18	6	55	32	8	162	617	501	1376	593	4	%100	54	3404	مج %	كلية	فيية	علمية	قانونية	هندسية	احصائية	تقنية	ضريبية	مالية	ادارية	اداره	تصنيف العناوين

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الهيئة العامة للضرائب / قسم الاحصاء والابحاث

جدول (23) يبين مستويات عنوان الحرفى على ملاك الهيئة بموجب البيانات المتوفرة عن تقرير تقييم الاداء لعام 2015 ويعتبر نسبة (10,75%) لعام 2015، ويظهر من الجدول ادناه ان الهيئة ليست بحاجة الى هذه النسب وبالإمكان استبدالها بعناوين مفيدة اخرى مثل العناوين التي تفتقر لها الهيئة جدا وهي العناوين البحثية والإحصائية والتدقيقية كون العمل الضريبي بحاجة الى العمل البحثي وجمع البيانات فضلا عن العمل المحاسبي اذ ان الهيئة مازالت تفتقر الى بنك للمعلومات وهذا نتيجة لقلة الاحصائيين والباحثين وتبلغ نسبتهم الى المجموع الكلي لمنتسبي الهيئة (10,75%) لذا على الهيئة اعادة ترتيب ملاكها وفق الاحتياجات المستقبلية وان تحدث اصلاح بهذا الجانب.

جدول (23) عنوان الحرفى ومستوياته وأهميته النسبية من المجموع لعام 2015 وحسب تقرير تقييم الاداء لعام 2015

العنوان	اقدم	ر.حروفين	ر.حروفين	م.حروفين	حروف اقدم	حروف اول	حروف	حروف م.حروف	حروف	حروف	حروف	العنوان	العدد	الاهمية %	النسبة %	10,75	366	48	72	81	17	28	39	81	3404	مج المنسبيين الكلي		

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الهيئة العامة للضرائب / قسم الاحصاء والابحاث

أن كل من مؤشرات التحصيل العلمي، مدة الخدمة، العنوان الوظيفي، نفذت في تقرير تقييم اداء عام 2014 عن بيانات تخص عام 2012، علما ان هذه المؤشرات لم تراع عند وضع الاستنتاجات والتوصيات النهائية لكلا التقريرين سواء توصية واحدة تتعلق بالدورات التدريبية وتتصن (محدودية المشاركة).

## المعيار الثالث : مدى فاعلية الاعلام الضريبي

ينخفض الوعي الضريبي لدى معظم مکفی الضريبة على الدخل بصفة خاصة في الانشطة الاقتصادية غير المنظمة بسبب ارتفاع نسبة الامية وضعف الثقافة الضريبية وعلى الرغم من الحملات الاعلامية لتوسيع المکافین التي تنظمها



الادارة الضريبية عبر وسائل الاعلام المختلفة للتعریف بالقانون والتعليمات، كذلك تزداد نسبة التهرب الضريبي نتيجة لأسباب كثيرة منها ضعف الانتماء والشعور بعدم المساواة امام القانون وتدني الخدمات العامة وعدم اقناع نسبة كبيرة من المكلفين بأهمية الضريبة هذا فضلا عن اسباب تاريخية تتمثل في الخبرة المتردية بشأن التعسف في الجباية والشك المتداول بين المواطنين والجهاز الحكومي ومعظم هذه الاسباب يرتبط بعوامل تقافية يتغيرها في الاجل القصير ويحتاج علاجها الى اجل طويل ويترتب على انخفاض الوعي الضريبي زيادة نسبة التهرب وانخفاض نسبة المtaxpayers اذ ان اي مؤسسة حكومية يقادها بمدى فاعلية الجهاز الاعلامي فيها ودوره الفعال في معالجة اكبر التحديات التي تواجهها الهيئة العامة للضرائب وهي قلة الوعي الضريبي ومن ثم زيادة التهرب الضريبي.

#### عقد لقاءات صحفية وإذاعية ونشر الاخبار الصحفية :

ان لقاءات مدير عام الهيئة هي احدى اساليب معالجة الصعوبات التي تواجه الموظفين والمكلفين والوقوف على احتياجاتهم وتلبية طلباتهم بایجاد الحلول الممكنة وبشفافية مما يؤدي الى نهوض العمل الضريبي، الجدول (35) يبيّن عدد مقابلات السيد مدير عام الهيئة العامة للضرائب، هذا المؤشر لم ينفذ في تقرير تقييم الاداء لعام 2014.

جدول (35) عدد مقابلات المدير العام للموظفين وفي الوسائل الاعلامية المرئية والسمعية لمدة من 2006 \_ 2015 وبحسب بيانات تقرير تقييم الاداء لعام 2015

الفقرات	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
مواطنين وموظفي	20	25	50	32	79	49	23	34	106	عمل مستمر
تلفزيون	6	9	9	8	2	3	6	3	6	عمل مستمر
اذاعية	3	3	3	1	5	2	3	3	3	عمل مستمر
صحف	34	35	46	35	32	5	7	9	9	عمل مستمر

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الهيئة العامة للضرائب / قسم الاحصاء والابحاث



وقد شخص الباحثان اسباب ضعف نظام الرقابة الداخلية واثرها على عملية تقويم الاداء بموجب الجدول ادناه

جدول (46) نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية استنادا الى مؤشرات التقييم واثرها على الاداء

الاثر	نقطة الضعف في نظام الرقابة الداخلية	انواع المؤشرات	البيان مكونات الرقابة
<ul style="list-style-type: none"> <li>___ يؤثر في وضع حلول لمشكلة التذبذب بشكل واضح وصحيح.</li> <li>___ عدم تطابق الاعيرادات الفعلية مع المخطط.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>___ عدم تحديد الاسباب والتوصيل الى حلول بشكل دقيق.</li> <li>___ وجود خلل وضعف في عملية التخطيط للإيرادات.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>___ نمو الاعيرادات الضريبية.</li> <li>___ تحقيق المخطط السنوي للإيرادات الضريبية الاجمالية.</li> </ul>	الرقابة المحاسبية
<ul style="list-style-type: none"> <li>___ يؤثر في الاداء الوظيفي وتحسين وفاء الوظيفة.</li> <li>___ يؤدي الى اضعاف علاقة الهيئة بالمجتمع المحبي بها و اضعاف شفافية الهيئة بايصال القوانين والتعليمات كافة الى المكلفين باستثناء دور غير بارز وضعيف.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>___ سوء توزيع الموظفين حسب الشهادة والشخص مع قلة عدد اصحاب الشهادات العليا، بالإضافة الى عدم السعي لحفظ على اصحاب الخبرات الوظيفية لمساعدة العاملين الجدد باكتساب الخبرة، ولم يتم السعي لإيجاد التنسيق الملائم بين العنوان الوظيفي والعمل المناطق بالموظفي.</li> <li>___ ضعف في اهمية دور الاعلام من خلال عدم الاخذ بالتصريحات الواردة في تقريري الاداء للأعوام 2014 و 2015 لنشر الوعي الضريبي بين افراد المجتمع وابراز دور الهيئة في مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية والمالية .</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>___ مؤشر التحصيل العلمي.</li> <li>___ مؤشر مدة الخدمة.</li> <li>___ مؤشر العنوان الوظيفي.</li> <li>___ مدى فاعلية الاعلام الضريبي.</li> </ul>	الرقابة الإدارية
-	-	*عدم وجود مؤشرات مرتبطة بالضبط الداخلي .	الضبط الداخلي

الجدول من اعداد الباحث



\*لاحظ الباحثان ان المؤشرات المستخدمة من لدن الهيئة العامة للضرائب لا تحوي بمضمونها عن نظام الضبط الداخلي وبالنظر لأهمية الضبط الداخلي يرى الباحثان من الضروري وضع مؤشرات تختص به ويقترح الباحث ما يأتي:  
 ادخال مؤشرات التثبت من ملكية الموجودات  
 لوجود عدة مباني مؤجرة من لدن الهيئة العامة للضرائب للتوصيل الى معرفة نسبة عدد المباني المؤجرة حسب المعادلة الآتية:

المباني المؤجرة من قبل الهيئة العامة للضرائب  $\div$  اجمالي عدد مباني الهيئة  $\times 100$   
 ايضا وجود مباني عائدة ملكيتها للهيئة يتم معرفة نسبة اعدادها عن طريق المعادلة الآتية:  
 المباني الممتلكة  $\div$  اجمالي المباني العائدة للهيئة في بغداد والمحافظات  $\times 100$ .  
 ادخال مؤشر يخص الضبط الوظيفي ويحتسب حسب المعادلة ادناه:  
 عدد العقوبات المفروضة للمخالفين للقوانين  $\div$  عدد اجمالي الموظفين  $\times 100$ .  
 ادخال مؤشر تسجيل العمليات دفتريا والتحقق من صحة وسلامه المستند والرقابة المحاسبية على الدفاتر وحسب المعادلة الآتية:

عدد الاخطاء المكتشفة والمصححة من لدن التدقيق الداخلي  $\div$  اجمالي اعداد العمليات المنفذة  $\times 100$   
 هذا المؤشر يمكن الافادة منه في عده مجالات كالاعمال المحاسبية بتحديد اخطائها ويمكن تقسيم الاعمال المحاسبية على اعمال الایرادات، اعمال المصروفات، اعمال التسوية ... الخ ويتم استخدام هذا المؤشر بشكل جزئي على حدة او بشكل كلي للعملية المحاسبية وبالصيغة نفسها، فضلا عن امكانية استعماله للأعمال الادارية واعمال الاحتساب التي يقوم بها المخمنون ... الخ من اعمال الهيئة.  
 ايضا يمكن استخدامه تبعا لاصناف الضرائب كضريبة الدخل بكل انواعها المختلفة وضرائب العقار والعرصات والمبيعات.

**أسباب عدم استخدام المؤشرات:**  
 من اللقاء مع الكوادر العاملة في اعداد تقرير تقييم الاداء للأعوام 2014 \_ 2015 والاستفسار حول اسباب عدم استخدام بعض المؤشرات المعتمدة من قبل ديوان الرقابة المالية تم بيان الاسباب الآتية:

1 . عدم توفر قاعدة بيانات ومعلومات تلبى الحاجة لإعداد تلك التقارير.  
 2 . اعتماد المؤشرات الواردة من ديوان الرقابة المالية على تقسيم الضرائب قطاعيا (بمعنى تجاري، صناعي، زراعي، خدمي .... الخ) في حين تعتمد الهيئة في عملها على تقسيم الضرائب على اساس نوعي في جمعها وإحصائها (ضريبة دخل، ضريبة عقار، ضريبة نقل ملكية العقار ... الخ) وهذا الاختلاف بين المؤشرات المعدة من الديوان والكيفية التي تجمع بها البيانات في الهيئة تؤدي الى صعوبة اعتماد هذه المؤشرات في العمل الواقعي.  
 وتوصيل الباحثان الى ان هدف الهيئة العامة للضرائب من اعداد تقارير تقييم الاداء هو:  
 تلبية متطلبات ديوان الرقابة المالية الاتحادي فضلا عن تقييم الاداء الى الادارة العليا لكن ضعف وجود الاثر الحقيقي والواقعي والملموس لتقارير تقييم الاداء المعدة من لدن جزء من منظومة نظام الرقابة الداخلية (قسم الاحصاء والأبحاث) على العمل الواقعي والميداني للهيئة العامة للضرائب في جوانب التحسين والتطوير وتفادي السلبيات وزيادة كفاءة العمل لذا استدل الباحث على ضعف وجود اثر ايجابي لنظام الرقابة الداخلية والأداء على عمل الهيئة العامة للضرائب وذلك للنتائج الآتية:

أ . هناك بعض الاخطاء في احتساب عمل بعض المؤشرات.  
 ب . لم تتفق النسبة الاكبر من المؤشرات المعدة من لدن ديوان الرقابة المالية الاتحادي.  
 ج . لم توضع حلول مقترنة للسلبيات الواردة في التقارير وإنما تكررت للسنوات المتتالية.  
 د . أن الاستنتاجات والتوصيات الواردة في كلا التقاريرين لعام 2014 \_ 2015 على التوالي متطابقة ولم يتغير اي شيء منها ولم يتم البيان في تقرير عام 2015 عن ما اذا كانت استنتاجات وتوصيات عام 2014 التزم بها او تم تطبيقها جزئيا او كليا الامر الذي يدل على القيام بإعداد تقارير تقييم الاداء من لدن قسم الاحصاء والأبحاث عمل معتمد لا يهدف الى انجاز شيء محدد بدلالة عدم متابعة تنفيذ استنتاجات وتوصيات تقرير عام 2014 وتكرارها في تقرير عام 2015.  
 ه . ان التقرير لم يتضمن فقره خاصة بالجهة التي يوجه اليها التقرير كالمدير العام او وزارة المالية او ديوان الرقابة المالي الاتحادي، علما انه لم ينشر ويوزع هذا التقرير على اقسام وفروع الهيئة لغرض الاطلاع عليه كونه يخص اعمال الاقسام والفروع ليتبناها مواضع الخل والقصور ويعملوا على تقاديمها مستقبلا الامر الذي يفقد هذه التقارير قيمتها والهدف من اعدادها.

ولغرض معالجة كل المعوقات والانحرافات المذكورة في هذا المبحث ودعم واسناد لنظام الرقابة الداخلية في عملية تقويم الاداء وبناء على ما ورد اعلاه يقترح الباحث باتباع أحد المسارين الآتيين:



المسار الاول هو تطوير عمل الهيئة وفقاً لأسلوب المؤشرات وهو اسلوب قطاعي (صناعي، زراعي، تجاري ... الخ) أما اسلوب الهيئة في تصنيف الضرائب هو تصنيف نوعي.  
المسار الثاني هو تطوير المؤشرات الواردة من ديوان الرقابة المالية الاتحادي وفقاً لأسلوب عمل الهيئة وذلك لإمكانية احتسابها وفقاً للبيانات المتوفرة.

والله ولي التوفيق  
المحور الرابع  
الاستنتاجات والتوصيات

**الاستنتاجات :**

1. اقتصر العمل على اعداد تقارير تقييم الاداء دونما ان تتبع بخطوة اخرى الا وهي اجراء عمليه تقويم وتصحيح الانحرافات التي توصل اليها في مؤشرات تقرير تقييم الاداء الامر الذي يفقد هذه التقارير قيمتها الفعلية اذ ان الغرض منها هو تحديد الانحرافات ومعرفة اسبابها والعمل على معالجتها، بينما نلاحظ على تقارير تقييم الاداء اقتصارها على احتساب المؤشرات دون الخطوتين المهمتين الاخريتين.
2. عدم اعماق تقرير تقييم الاداء داخل اقسام وفروع الهيئة للاطلاع على البيانات والأخذ بها فضلاً عن عدم اصدار اوامر من شأنها اتخاذ الاجراءات المصححة بما يلائم توصيات التقرير واستنتاجاته.
3. عدم وجود قسم او شعبة او وحدة تختص بعملية تقييم الاداء في الهيئة العامة للضرائب وإنما اقتصر العمل على قسم الاحصاء والابحاث.
4. ضعف الاعلام الضريبي وعدم القيام بحملات اعلامية لتنوعية المكلفين عبر وسائل الاعلام المختلفة لغرض التعريف بالقانون والتعليمات ادى الى انخفاض اعداد المtaxpayers وزيادة حالات التهرب الضريبي.

**التوصيات :**

1. التوصية على العمل بتحديد الانحرافات ومعالجتها كي يتخذ التقرير قيمته الفعلية.
2. التوصية بضرورة اعمام تقارير تقييم الاداء داخل اقسام وفروع الهيئة ونشرة على الموقع الالكتروني لها للإطلاع على البيانات والأخذ بها ومتابعة تنفيذ التوصيات الواردة فيه.
3. العمل على انشاء وحدة ادارية تقع ضمن مسؤولية قسم الرقابة والتدقيق الداخلي تتخصص بعمل تقويم الاداء وإدخال الكادر الوظيفي بدورات تخصصية، علماً ان هكذا دورات متاحة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي وبالإمكان التنسيق معهم لإنجاز هكذا دورات.
4. دعم الجهاز الاعلامي للهيئة مع توفير كل المستلزمات الضرورية لنشر الوعي الضريبي بين المواطنين والحد من عمليات التهرب الضريبي.

**المصادر**

**اولا . الكتب العربية**

1. زامل، احمد محمد، **وظيفة المراقب المالي دور المحاسب الاداري**، الرياض، 2001.
2. الحديشي، جاسم خلف، 2009، **رقابة و تقويم الأداء الحكومي**، الأردن/ عمان، دار الأهلية للنشر والتوزيع.
3. توماس وهنكي، وليم امرسون، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة احمد ماجد حاج وكمال الدين سعيد، الطبعة الرابعة، دار المريخ للنشر، 2000.
4. الكفراوي، عوف محمود، **تطور الرقابة المالية تبعاً لنظام المالي**، مؤسسة الثقافة الجامعية، الاسكندرية، 2013.
5. الكرخي، مجید عبد جعفر، **تقييم كفاءة الأداء في الوحدات الاقتصادية**، دار الكتب للطباعة، بغداد، 2000.
6. الالوسي، حازم هاشم، **الطريق الى علم المراجعة والتدقيق الجزء الاول: المراجعة نظرية**، الجامعة المفتوحة طرابلس، 2003.
7. القرشي، اياد رشيد، **التدقيق الخارجي منهج علمي نظري وتطبيقي**، دار المغرب للطباعة والنشر، الطبعة الاولى، بغداد ، 2011.
8. النجار، يحيى غني، **تقييم المشروعات دراسات الجدوى وتقدير كفاءة الأداء**، (جامعة بغداد، كلية الإداره والاقتصاد ، 2006).
9. حزام، عبدالله ، **الاساليب العلمية في التخطيط والرقابة وتقدير الاداء**، مطبع جامعة عدن اليمن، 2004.



10. جارسون, ري اتش / نورين, اريك , المحاسبة الادارية, ترجمه د. محمد عصام الدين زايد و د. احمد حامد حاجج, دار المريخ للنشر, الرياض المملكة العربية السعودية, 2008 .
11. العزاوي والسمان, محمد عبد الوهاب, ثائر احمد سعدون, إدارة الاتاج, دار الكتب للطباعة والنشر, جامعة موصل .1992,

**ثانياً: الرسائل والاطارين :**

- الحالي, قحطان عبد الله حسن, أثر كفاءة نظام الرقابة الداخلية في اختيار مراقب الحسابات لأدلة الإثبات, بحث لنيل شهادة المحاسبة القانونية, جامعة بغداد, المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية, بغداد / العراق, 2011.
- المشهداني, علاء حسين محمد, تأثير فاعلية نظام الرقابة الداخلية في مستوى مصداقية وعدالة التقارير المالية, المعهد العربي للمحاسبين القانونيين, شهادة المحاسبة القانونية, 2010.
- الحسبان, عطا الله احمد سوily, الرقابة الداخلية والتدقيق, ط,1, دار الرایة للنشر, عمان , الأردن,2009.
- الجайд, محمد نصر حسين, الرقابة الداخلية ودورها في اصلاح العمل الضريبي, بحث لنيل شهادة диплом العالي المعادل الماجستير, جامعة بغداد, المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية, بغداد/ تخصص ضرائب,2013.
- عبد الغفور, طه حميد, تحليل واقع التهرب الضريبي في العراق وسبل معالجته, بحث لنيل شهادة диплом العالي المعادل الماجستير, جامعة بغداد, المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية, بغداد/ تخصص ضرائب, 2008.
- البشتاوي, سليمان حسن سليمان, تقويم الاداء على وفق نظام ال BSC باستخدام التكامل بين نظمي التكاليف والإدارة على اساس الانتشطة, دراسة حالة المصارف الاردنية, أطروحة دكتوراه, كلية الادارة والاقتصاد الجامعة المستنصرية, 2001

**ثالثاً: المصادر الاجنبية :**

1. Robbins , Stephenp \$ Coulter , mary /Management /London/1999 .
2. INTOSAI GOV 9100,Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector.
3. Warren , carL S., James m.Reeve, and Philip E, Fess, (2002) Accounting .Thomson /south-western.
4. SETH , Performance Audit , 1990 .
5. Slack , Nichel , Start, chambers , Harland, Harrison , and Roter , Johnston , (( Operation Manaement )) 2<sup>nd</sup> Ed., Wiliam Gloues Ltd Co. U.K . , 1998.