

أثر الحصيلة الضريبية في قياس تقييم أداء الهيئة العامة للضرائب (للفترة ٢٠١٤-٢٠١٦) (بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب في العراق)

م.م. ثائر سعدون محمد
كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة ديالى
Thear_sadoon@yahoo.com
07711295700

م.م. فيصل سرحان عبود العزاوي
كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة ديالى
fsalazawi.72@gmail.com
07707570570

المستخلص :

توجد معايير عديدة لقياس تقييم الأداء في المنظمات، وتختلف من منظمة إلى أخرى بحسب طبيعة الأعمال التي تقوم بها كل منظمة والنواتج النهائي لتلك الأعمال، ومن بين تلك المعايير التي تقيس بها الإدارة الضريبية أداءها هي الحصيلة الضريبية التي تمثل المبالغ التي تحصلها الإدارة الضريبية بقدر تعلق الأمر بالعراق والهيئة العامة للضرائب بوصفها إحدى الأجهزة المسؤولة عن تطبيق السياسة الضريبية. لذا تناول البحث دراسة تحليلية لعملية تقييم أداء الهيئة العامة للضرائب في العراق وللفترة ٢٠١٤-٢٠١٦ من خلال الحصيلة الضريبية في ضوء القوانين النافذة.
الكلمات المفتاحية : الحصيلة الضريبية، تقييم الأداء.

ABSTRACT:

There are several criteria for measuring performance in organizations , Vary from one organization to another depending on the nature of the work done by each organization and that the final product business, These parameters measure of tax management performance is the tax burden, which represent the amounts collected by tax administration in Iraq and the taxation as one of the agencies responsible for the implementation of tax policy . So the analytical study for the performance evaluation of public authority in Iraq and for 2014-2016 tax by tax burden in the light of the laws in force .

منهجية البحث

١- مشكلة البحث: بالرغم من صدور عدد من التعديلات على قوانين الضرائب لاسيما أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم ٤٩ و ٨٤ لسنة ٢٠٠٤ لا تزال الحصيلة الضريبية تعاني كثيراً من الثغرات ونقاط الضعف وضعف المتابعة من قبل الهيئة العامة للضرائب.

٢- أهمية البحث: تنبع أهمية البحث من خلال:

أ. الوقوف على مستوى تنفيذ عمليات التحاسب الضريبي في الهيئة العامة للضرائب من قبل الأقسام المكلفة بأدائها.

ب. الكشف عن مواطن الخلل والضعف في هذه العمليات وبيان مسبباتها لوضع الحلول المناسبة لها وإرشاد المنفذين الى وسائل تلافيها مستقبلاً.

ت. تحديد مركز مسؤولية مواطن الخلل والضعف في تنفيذ احتساب الضريبة.

ث. تقييم أداء الهيئة العامة للضرائب من خلال التنفيذ الفعلي لعمليات التحاسب الضريبي .

٣- هدف البحث: يهدف البحث بصفة عامة إلى دراسة نقدية وتحليلية للهيئة العامة للضرائب العراقية من خلال الحصيلة الضريبية وينبثق عن الهدف العام أهداف فرعية أخرى هي:

أ. تسليط الضوء على عمليات التحليل في الحصيلة الضريبية في الهيئة العامة للضرائب.
ب. تقييم عمل الهيئة العامة للضرائب وملاحظة نقاط الضعف فيها لغرض تقديم الحلول التي ترفع أداؤها وتطور تفاصيل العمل فيها.

٤- فرضية البحث:

أ. إختبار وجود تأثير الحصيلة الضريبية في تقييم أداء الهيئة العامة للضرائب و لكل نوع من أنواع الضريبة.
ب. العلاقة الرياضية التي تربط بين تقييم أداء الهيئة العامة للضرائب و التحاسب الضريبي لكل نوع من أنواع الضريبة.
ت. أن كفاءة الأداء يعتمد على حسن التنظيم في تنفيذ الأداء والسرعة في التحصيل.

٥- عينة البحث: اختيرت الهيئة العامة للضرائب بوصفها الحلقة الإدارية التي تنفذ فيها إحتساب الضرائب ضمن الحدود الآتية:
الحدود المكانية: الهيئة العامة للضرائب .
الحدود الزمانية: تدرس السنوات ٢٠١٤ - ٢٠١٦ المالية التقديرية.

٦- أساليب جمع البيانات: لقد إعتد الباحثون على المصادر الآتية :
الكتب العربية، التعليمات الصادرة عن الهيئة العامة للضرائب، المقابلات الشخصية: وذلك بالحوار مع الأشخاص ذوي الخبرة والمتخصصين في المجال، بعض البحوث و الدراسات، والمعايشة في موضوع الحدث للاطلاع على الإحداث مباشرة، والأساليب الرياضية.

الجانب النظري

أولاً: تعريف وأهداف فرض الضريبة

١-١- تعريف الضريبة: الضريبة في اللغة: ما يفرض على الملك والعمل والدخل للدولة، وتختلف باختلاف القوانين والأحوال. وقيل الضريبة: (ضرائب) الجزية، ما يفرض على المواطنين تأديته إلى خزينة الدولة.(قبيعة، ١٩٩٧ : ١٧). الضريبة اصطلاحاً: مبلغ من المال يجبي بموجب القانون مقابل منافع غير منظورة تنعكس على المجتمع، لتحقيق أهداف قصيرة ومتوسطة وبعيدة الأمد منها إقتصادية ، وإجتماعية، ومالية على وفق نظرية التضامن الإجتماعي.(الهيئة العامة للضرائب، ٢٠٠٤ : ١٦) أسلوب تشريعي لتوزيع الأعباء العامة بين المواطنين، فهي تظهر في شكل أمر إلزامي عام موجه إلى الكافة بأداء فريضة مالية للدولة وأساس هذا الإلتزام هو واجب المواطنة والمساهمة في الأعباء العامة). وبالرغم من تعدد التعاريف التي أوردتها الكتاب للضريبة تبقى الخصائص العامة المستقاة من تلك التعاريف واحدة فلا تتعدى أن تكون فريضة مالية نقدية تستأديها الدولة جبراً من الأفراد بدون مقابل بهدف تمويل نفقاتها العامة وتحقيق الأهداف النابعة من مضمون فلسفتها السياسية.

١-٢- الضريبة تفرض لتمكن الدولة من تحقيق أهدافها: أن الضريبة هي نوع من أنواع الإيرادات العامة التي تستخدم في تغطية النفقات العامة وتحقيق النفع العام للمجتمع. فالضريبة كما إنه أشد أداة من أدوات السياسة المالية والإقتصادية تستخدم لتحقيق أهداف متنوعة إقتصادية وإجتماعية وسياسية إلى جانب الهدف المالي، وهي الآتي:

١-٢-١- الأهداف المالية: أن الهدف الأساس للضريبة هو تمويل الخزينة العامة للدولة بالأموال وذلك لغرض تقديمها للأسلوب العام للتربية والتعليم والصحة والأمن... إلخ وذلك يمكن تحديده عن طريق الموازنة العامة (النفقات)، ومن هنا نشأت قاعدة (وفرة حصيلة الضرائب) أي إتساع وعاء الضريبة بحيث يكون شاملاً لجميع الأشخاص الطبيعيين والإعتباريين مع الأخذ بنظر الإعتبار القدرة على الدفع، وهذا ما نلاحظه في البلدان المتطورة، إذ ترتفع نسبة الإيرادات

الضريبية إلى الناتج القومي الإجمالي، فالأمر مرتبط بالواقع بمستوى التطور الإقتصادي.(الشافعي، ٢٠٠٦: ١٨).

١-٢-٢- الأهداف الإجتماعية: ومن أهداف الضريبة تقليل التفاوت بين الدخل الكبيرة وغيرها من الدخل وذلك بفرض ضريبة تصاعدية على الدخل وكذلك الحال عند فرض الضريبة على التركات. والأهداف الإجتماعية تتحقق عن طريق الإعفاءات مثل: إعفاء بناء المساكن للطبقات الفقيرة مدة خمس سنوات. وكذلك تستخدم الضريبة للحد من إستهلاك بعض السلع غير المرغوب فيها إجتماعيا كالخمور. وللضريبة دور في تشجيع النسل في البلاد التي تعاني من نقص الأيدي العاملة ولتحديد النسل بالنسبة للبلاد التي تتميز بكثافة السكان (الكعبي، ٢٠٠٨: ٣).

١-٢-٣- الأهداف الإقتصادية: الضريبة أسلوب متقدم في مجال تشجيع التجارة، إذ تفرض ضرائب عالية على البضائع الأجنبية لغرض حماية الصناعات الوطنية، وكذلك عن طريق منح المشاريع الصناعية إعفاءات واسعة من الضرائب والرسوم وكما حصل في العراق عند صدور القرار ٧٧٤ لسنة ١٩٨٨ إعفاء المشاريع الصناعية من الضرائب والرسوم. وكذلك الحال بتشجيع الزراعة حيث تم تخفيض أسعار الضريبة على المحصولات الزراعية أو كما حصل في العراق عند قيامه بإلغاء قانون ضريبة الأرض الزراعية. وكذلك من الممكن إستعماله للأغراض الإقتصادية عن طريق تشجيع الإدخار عند إصداره قرار إعفاء حسابات التوفير من فرض الضريبة، وكذلك تستخدم الضرائب للحد من ظاهرة التضخم عن طريق إمتصاص القوة الشرائية الزائدة بوساطة الضرائب، والإحتفاظ بها وعدم إعادتها للتداول.

١-٢-٤- الأهداف السياسية: يتمثل هذا الهدف بجانبين أساسيين داخلي وخارجي، إذ داخلياً تُعد الضريبة أداة مهمة بيد السلطة السياسية تستعملها لتحديد مسارات المجتمع على وفق توجهاتها العامة، وخارجياً مثل إستعمال الضرائب الكمرية لتوجيهات سياسية معينة، مثل إعفاء أو إجراء تخفيضات معينة لبعض الدول التي تربطها معاهدات أو إتفاقيات مشتركة، أو لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها، ويحدد ذلك وفق الرؤية الإقتصادية، وفلسفة نظام الحكم(علي، ٢٠٠٩: ١٢٥).

١-٢-٥- العدالة والمساواة: تسعى الضريبة إلى تحقيق العدالة والمساواة بين المكلفين وذلك بإسهامهم في تمويل إحتياجات الدولة من المال حسب مقدرة كل منهم المالية.

١-٢-٦- تحقيق مبدأ الملائمة: تطبق قاعدة الملائمة من خلال تحديد الوعاء الضريبي ونسبة الضريبة وطرائق تحصيلها.

١-٢-٧- تحقيق مبدأ التوازن في توزيع الدخل: تسعى الضريبة إلى الحد من التفاوت في الدخل بين الأفراد وذلك بفرض ضريبة تصاعدية على الدخل، فكلما زاد دخل الفرد زادت الضريبة الواجب دفعها للدولة أضف إلى ذلك أن أصحاب الدخل المتدنية يتمتعون بإعفاءات قد تشمل الدخل كله.

١-٢-٨- وفرة الموارد الضريبية: تحقق الضريبة وفرة في مصادر التمويل الداعمة والمساهمة لنفقات القطاع العام وهي تشكل نسبة كبيرة من الأموال المتحققة والداعمة للدولة في تحقيق أهدافها.

١-٢-٩- تحقيق أهداف الدولة الإقتصادية: إذ أن فرض الضريبة يساعد الدولة على وقف أو تخفيض إستهلاك بعض السلع الكمالية، فالضرائب التي تصيب الاغنياء خاصة (كالضرائب المباشرة التصاعدية) لا تقلل من إستهلاكهم، لأنهم يدفعونها من مدخراتهم، أما التي تصيب الفقراء (كالضرائب غير المباشرة)، فإنها تقلل من إستهلاكهم للسلع وعلى الاخص السلع ذات الطلب المرن. (الغزاوي، ٢٠١٥: ١٨) كما أن تخفيض الضريبة عن بعض المنتجات يساعد على التصدير، وهكذا مع باقي السلع والقطاعات الإقتصادية .

١-٢-١٠- إستقطاب رؤوس الأموال الأجنبية وتشجيع الإستثمار: أن الضريبة تسعى إلى إستقطاب الأموال وتشجيع الإستثمار وتوجيهه إلى أوجه النشاط الإقتصادي والإجتماعي، فمثلاً إعفاء الدخل الزراعي من الضرائب أدى إلى توجيه الإستثمار في الزراعة والصناعة وغيرها.

١-٣- قانونية الضريبة

أن الإدارة الضريبية باعتبارها الأداة المختصة بتطبيق القوانين الضريبية أي أداة الربط بين السلطتين التشريعية والتنفيذية وهي وفق الإطار العام لمفهوم الإدارة تختص بتنفيذ القوانين الضريبية عبر عمليات التخطيط والتنظيم والرقابة بهدف تقدير وربط وتحصيل الضريبة على وفق القواعد القانونية المقررة. أن طرح موضوع إجراءات الضريبة له أهميته من الناحية النظرية وذلك لأمكانية وفعالية هذه الإجراءات في الواقع العملي، وخصوصاً في عملية التحاسب الضريبي من حيث التحصيل الضريبي السنوي للمبالغ المتحققة على دخل المكلفين، لذا تم تقسيم المبحث لمائأتي:

١-٣-١- **الحصيلة الضريبية:** أن أسلوب التحاسب الضريبي هو أحد عناصر النظام الضريبي الذي يضم الإدارة الضريبية (البيئة الداخلية) وهي المنظمة الإدارية التي تمثل قلب آلية التحاسب الضريبي وتشكل الجزء المركزي فيه، فضلاً عن المؤسسات الحكومية وهيئات عامة معينة (البيئة الخارجية) الساندة لها بشكل غير مباشر في أداء النظام الضريبي ويشمل:

١-٣-١- أ- **الإدارة الضريبية:** أن الإدارة الضريبية كونها تقوم بعمل محاسبي متكامل من خلال التعامل مع المكلفين بدءاً من التسجيل في الدائرة الضريبية أو توافر معلومات لديها عن نشاطهم الخاضع للضريبة (البيانات والمعلومات) المتعلقة بحصر المكلفين ومصادر دخلهم، ووسائل استدعائهم أو تقديمهم لتقارير ضريبة الدخل، وطريقة الأحساب الضريبي للدخل وحجم الإستقطاع منه، والفحص الإنتقادي للمستندات والسجلات والبيانات المحاسبية الأخرى ونظم الرقابة الداخلية وفقاً للتشريعات النافذة، لتحديد دخل المكلف الخاضع للضريبة وتوظيفها لأغراض فرض الضريبة وتحصيلها، وتحديد الضريبة الواجبة الدفع. في حين عرف قانون ضريبة الدخل العراقي السلطة المالية بأنها (موظف أو مجموعة من الموظفين يخولهم الوزير الصلاحيات المنصوص عليها في هذا القانون) (بركات، ١٩٧٥: ١). وكما ورد في نص الفقرة (١٣) من المادة (الأولى) لهذا القانون، ويعني هذا التعريف أن السلطة المالية في العراق هي الأكثر تطبيقاً للقانون الضريبي. لذلك فقد منحها صلاحيات وسلطات لغرض تطبيق وتنفيذ قانون ضريبة الدخل (مبدأ القانونية) وأهمها صلاحيات تقدير الدخل الضريبي وتحصيله، والإدارة الضريبية هي التي يرجع إليها بالدرجة الأساس تطبيق مبدأ قانونية فرض الضريبة كونها تتولى تطبيق وتنفيذ أحكام التشريع الضريبي (مبدأ القانونية). الطحان، ١٩٨٠: ٣٣).

١-٣-١- ب- **الإدارات الساندة:** من أجل أن تكون الإدارة الضريبية قادرة على وضع التشريع الضريبي موضع التطبيق الصحيح، لا بد من وجود الإدارات الساندة للإدارات الحكومية، الشركات، منظمات الأعمال والمنظمات المهنية. التي تقدم جهود ساندة تساعد هذه الإدارة في تطبيقها لأحكام القانون الضريبي، لتنفيذ عمليات التحاسب الضريبي مع المكلفين، وتشمل معلومات حصر مصادر دخل المكلفين وتقديرها مثل (البيانات المالية التي يقدمها المكلفون، وتقارير مراقبي الحسابات ومعلومات مقدمة عن العقود المبرمة والمنفذة مع التجار والمقاولين، المعلومات عن المشتريات والمبيعات إلى الغير، ومعلومات عن التجارة الخارجية وتصاريح الإستيراد والتصدير، أشرط تقديم شهادة براءة الذمة من الإدارة الضريبية، وإستقطاع ضريبة الدخل نيابة عن هذه الإدارة وخاصة تلك الموجودة في قسم الشركات، الذي يقوم بإجراء التحاسب الضريبي للشركات العراقية المساهمة والمحدودة وفروع الشركات العربية والاجنبية المسجلة في العراق. وكذلك لردف (نظام التصاريح الكمركية) بالمعلومات بشأن الأموال التي يدخلها المكلف. (علك، ٢٠١٠: ٦٧)

١-٤- أنوع الضرائب: تقسم الضرائب إلى نوعين رئيسيين هما الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، أن هذ التقسيم على الرغم من قدمه فمزال يحتفظ بأهميته لأسباب قانونية وإقتصادية وأجتماعية. (الكعبي ، مصدر سابق: ٢٤) وكما يأتي:

١-٤-١- **الضرائب المباشرة:** هي الضرائب التي تفرض على قيمة ما يحققه المكلف أو ما يمتلكه من عناصر رأس المال ويحملها المكلف نفسه ولا يستطيع نقل عبء هذه الضريبة إلى غيره وهي نوعان: (نور والشريف، ٢٠٠٢: ١٨).

١-٤-١-أ- **الضريبة على الدخل:** وتقدر على أساس ما يحققه المكلف من عناصر خاضعة للضريبة خلال مدة زمنية سواء شهراً أو سنة وهذه الضريبة أما أن تكون ضريبة نوعية بحيث تفرض على كل مصدر بصورة مستقلة عن المصادر الأخرى، فتفرض ضريبة على الرواتب والإجور مستقلة عن الضريبة التي ستفرض على دخل الأعمال التجارية أو الصناعية... الخ، ولفرض ضرائب نوعية يكون لكل ضريبة قانون خاص بها يتضمن كافة الأحكام من تحديد ماهيتها وفرضها وتقديرها وجبايتها وكل ما يستلزم ذلك. أو أن تكون ضريبة عامة لمجموع عناصر دخل المكلف على إختلاف أنواعها ومصادرها.

١-٤-١-ب- **الضرائب على رأس المال:** من الناحية الضريبية يقصد برأس المال مجموع الأموال العقارية والمنقولة التي يملكها الشخص من تاريخ معين سواء كانت هذه الاموال منتجة لدخل نقدي أم عيني أو منتجة لخدمات أو عاطلة عن الإنتاج (ابوزريدة، ١٩٩٣: ٧٥) وهذه الضريبة قد تكون عادية أو غير عادية، فالضريبة العادية على رأس المال هي ضريبة معدلها منخفض لا يمس إلا جزء من الدخل وهذا الجزء يمكن تعويضه أو تحقيقه بواسطة إستثمار رأس المال، وهي صورة من صور الضريبة على الإيراد وتفرض على ما كان منتجاً أو غير منتج كالمجوهرات والتحف والصور الفنية مما قد يدفع أصحاب هذه الأموال المجمدة إلى أستغلالها وتحويلها إلى أموال منتجة. أما الضريبة غير العادية فمن أسمها يمكن تحديد أسباب أستيفائها فهي تفرض بسبب الحرب أو مواجهة أزمة إقتصادية أو بهدف الإيفاء لدين عام أو بقصد إعادة توزيع الثروات إلى غير ذلك من أهداف مالية، وأجتماعية ، وسياسية. (نور والشريف، مصدر سلبق: ١٨)

١-٤-٢- **الضرائب غير المباشرة:** هي الضرائب التي تفرض على السلع والخدمات أما عند إنتاجها، بيعها، تداولها، إستهلاكها أو عند إستيرادها أو تصديرها ، فالمرشع لا يكتفي بفرض الضريبة على الدخل عند تحققه أنما يتبعه ليفرضها عليه مرة أخرى عند أنفاقها أو تداولها. (أحمد، ٢٠٠٧: ٣٩) وتقسم الضرائب غير المباشرة إلى نوعين:

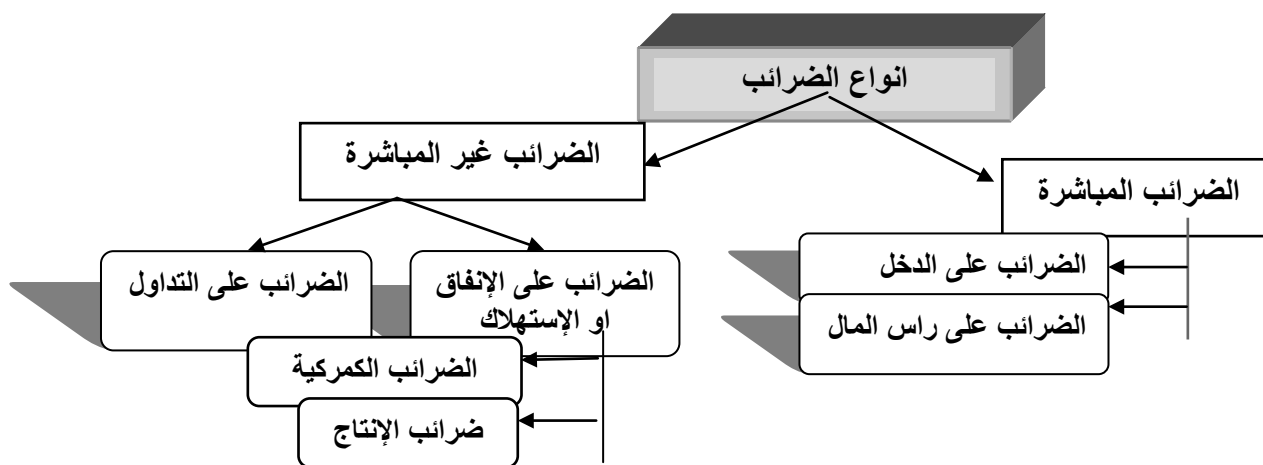
١-٤-٢-أ- **الضرائب على الإنفاق أو الإستهلاك:** هي الضرائب التي تفرض على المكلف عند قيامه بشراء أو إستهلاك السلع والخدمات وتجدر الإشارة إلى أن هناك العديد من التسميات لهذا النوع من الضرائب فقد تسمى بضريبة المبيعات، الضريبة السلعية، ضريبة الإستهلاك، ضريبة المشتريات، ضريبة الإنتاج المحلي، ضريبة رقم الأعمال. (العلي وكداوي، ١٩٨٩: ١١٧). وتقسم إلى نوعين:

الضرائب الكمركية: تفرض الضرائب الكمركية على السلع عند أجتيازها لحدود الدولة أما دخولاً (ضرائب على الواردات) أو خروجاً (ضرائب على الصادرات)، وتحقق الضرائب الكمركية حصيلة ضخمة للخزينة ومصدراً غزيراً من مصادر إيرادات الدولة، وقد تفرض بأسعار مرتفعة لتحقيق أهداف سياسية أو إقتصادية بهدف حماية الصناعة الوطنية وتشجيعها. (الشافعي، ٢٠٠٦: ٥٣) **وضرائب الإنتاج:** هي الضرائب التي تتخذ من السلع المنتجة محلياً وعاءً لها، أي تفرض على الإنتاج المحلي، تشبه هذه الضرائب إلى حد كبير الضرائب الكمركية إلا أنها تختلف عنها من حيث الوعاء، فوعاء ضرائب الإنتاج هو السلع المنتجة محلياً، في حين أن وعاء الضرائب الكمركية (ضريبة الإستيراد) للسلع المنتجة خارجياً. (Michael . P, 1996 : 216)

١-٤-٢-ب- **الضرائب على التداول:** هي ضرائب تفرض عند حصول واقعة إنتقال شيء من ملكية شخص إلى آخر كرسوم التسجيل في إنتقال ملكية عقار، ويرى البعض أن ضريبة التركات هي

ضريبة على التداول ويرى آخرون أنها ضريبة مباشرة على رأس المال، وضريبة الدمغة. وتتميز بأنها ذات حصيللة ضريبية عالية وسهلة الجباية. (نوروالشريف، مصدر سابق: ١٨)

١-٤-٢- **الضريبة على القيمة المضافة:** وهي ضريبة خاصة تفرض على الزيادة في الدخل أو رأس المال الذي ليس للفرد دخل في الحصول عليه، أي إنها تحدث في ظروف غير طبيعية كظروف الحرب ، ومن هنا تولدت الشرعية بفرضها وأهم أنواعها هي: **الضريبة على زيادة القيمة العقارية:** ويقصد بها أن الأراضي التي يقوم بشرائها المواطنون ويقومون بتشييد أبنية عليها ترتفع أثمانها من وقت لآخر، وهذا الإرتفاع ليس لمجهود الفرد أي علاقة به وعليه تفرض ضريبة على تلك الزيادة **والضريبة على الأرباح الاستثنائية:** تفرض هذه الضريبة أثناء الحروب عندما يحصل بعض الأفراد على أرباح استثنائية كبيرة لا دخل له فيها، وقد فرضت معظم الدول ضريبة على الأرباح الاستثنائية أثناء الحربين العالميتين الماضيتين. (الكعبي، مصدر سابق: ٢٧) والشكل رقم (١) يوضح أنواع الضرائب وتقسيماتها.



ثانياً: مفهوم وتعريف تقييم الأداء وخصائصه

عملية تقييم
المواضيع
والحساسية في

الشكل رقم (١) أنواع الضرائب وتقسيماتها من إعداد الباحثون

أصبحت
الأداء من
المهمة

الحياة العملية وهذه الأهمية ناتجة عن أهمية استعمال الموارد المادية والبشرية، التي تتصف بالندرة في تحقيق التنمية الاجتماعية، لذا فإن من الأمور المهمة للتعرف على عملية تقييم الأداء هو التعرف لمختلف الأفكار المستعملة، وأن التقييم بمعناه الميسر تقدير موقف ما في ضوء دراسة مقدار تحقق هذا الموقف أو المجال لهدف محدد، والتقييم عادة يتم في اتجاهين الأول تقييم الشيء والثاني الهدف من التقويم. (محسن، ٢٠٠٧: ٥٩) كما ولا بد التميز بين مفهومين متقاربين هما التقييم والتقييم اذ أن مفهوم التقييم (Evaluation) لغوياً يعني اصلاح أو تحسين الشيء اما مفهوم التقييم (valuation) فانه يعني تثمين قيمة الشيء. (السراج، ١٩٩٠: ٢٢٦) وأما الأداء لا يوجد إتفاق موحد حول مفهومه في الأدبيات التي تتناول هذا المصطلح والتي حاولت تحديد دلالاته، إذ أن مصطلح الأداء وُصِف بأنه الناتج النهائي المرغوب به المتحقق من إجمالي نشاطات

المنظمة.(James& MF, 1995: 278). لذا فقد إختص هذا المبحث بمناقشة تعريف وخصائص تقييم الأداء وتطوره التاريخي وأهدافه و أنواعه بالإضافة الى مبادئ ومراحل تقييم الأداء ومجاليه.

٢-١- تعريف تقييم الأداء: هناك من يعرف التقييم على انه مجموعة الإجراءات والنسب والمؤشرات والمعايير التي تستعمل في معرفة اوجه القوة والضعف في المشاريع والقطاعات وبيان مدى تحقيق الأهداف التي انشيء المشروع من أجلها.(الراوي، ٢٠٠٠: ٢٤). أما الأداء عرف بانه تطبيق سلوك معين على كل او جزء من أنشطة المنشأة خلال مدة معينة من الزمن.(الياسري، ٢٠٠٧: ١٩) وعرف تقييم الأداء بانه الفحص الذي يؤدي إلى تقييم موضوعي وفاعل للموارد المالية والبشرية وللوحدة التي قد اديرت بطريقة اقتصادية وبكفاءة وفاعلية.(محمد، ١٩٩٥: ١١) وعبر عنه " بانه دراسة وتحليل للعمل بكل ما يتعلق به من اجراءات وخطوات بهدف تحديد نقاط القوة والضعف وذلك بغية رفع كفاءة وفاعلية الأداء في الوقت الحالي والمستقبلي.(عباس وعلي : ١٩٩٩: ٢٤٢)

٢-٢- خصائص تقييم الأداء يمكن تحديد خصائص تقييم الأداء بالاتي: (سالم وحرشوش، ١٩٩٥: ١٢٤)

٢-٢-١- أن عملية التقييم عملية مخططة مسبقاً.

٢-٢-٢- إنها عملية ايجابية لانها لاتسعى إلى كشف العيوب فحسب وإنما تهتم كذلك بنقاط القوة والايجابية في النظام .

٢-٢-٣- انها تتضمن دراسة الانظمة الفرعية دراسة تحليلية ومدى ارتباط عمل هذه الانظمة بتحقيق أهداف النظام الكلي.

٢-٢-٤- انها عملية مستمرة تجري بشكل دوري وربما يومي اذ أن النتائج التي يتم التوصل إليها ما هي الا تعبير عن عمليات التحليل لكافة الجزيئات والانشطة والإجراءات المتعلقة بالعمل اليومي .

٢-٢-٥- انها تعمل على وضع التوصيات والمقترحات لمعالجة وتطوير عمل تلك الانظمة وتحديد متطلبات تحقيق الأهداف الموسومة للنظام الكلي .

٢-٣- أهمية تقييم الأداء: وترجع أهمية تقييم كفاية الأداء إلى الأسباب الاتية :- (العزاوي : ٢٠٠٦، ١٤)

٢-٣-١- الوقوف على مستوى إنجاز الوحدة للوظائف المكلفة بادائها مقارنة بتلك الوظائف المدرجة في خطتها الإنتاجية .

٢-٣-٢- الكشف عن مواطن الخلل والضعف في نشاط الوحدة واجراء تحليل شامل لها وبيان مسبباتها وذلك ولضع الحلول اللازمة لها وتصحيحها وإرشاد المنفذين إلى وسائل تلافيها مستقبلاً.

٢-٣-٣- تحديد مسؤولية مركز او قسم في الوحدة عن مواطن الخلل والضعف في النشاط الذي يطلع به وذلك من خلال قياس انتاجية كل قسم من أقسام العملية الإنتاجية وتحديد إنجازاته سلباً وإيجاباً الامر من شأنه خلق منافسة بين الأقسام باتجاه رفع مستوى أداء الوحدة .

٢-٣-٤- الوقوف على مدى كفاية استخدام الموارد المتاحة بطريقة رشيدة تحقق عائداً اكبراً بتكاليف أقل وبنوعية اجود .

٢-٣-٥- تصحيح الموازنات التخطيطية ووضع مؤشرات في المسار الذي يوازن بين الطموح والخطط العلمية البعيدة عن المزاجية والتفكيرات غير الواقعية .

٢-٣-٦- تنشيط الأجهزة الرقابية على أداء عملها عن طريق المعلومات التي يقدمها تدقيق الأداء فيكون بالامكان التحقق من قيام الشركات العامة بنشاطها بكفاءة عالية وإنجازها اهدافها المرسومة كما هو مطلوب حيث تقدم تقارير الأداء افضل المعلومات التي يمكن أن تستخدم في متابعة وتطوير المتطلبات الإدارية والمالية لمختلف الوحدات في البلد .

٢-٣-٧- تقييم أداء الأفراد من خلال التنفيذ الفعلي وتطبيق نظام الحوافز .

٢-٣-٨- البحث عن الاختلافات والمعوقات في العمليات التشغيلية وتحليلها وبيان أسبابها واقتراح تصحيحها وتحديد النواحي غير الضرورية في أنشطة المشروع والتي اذا ماتم الإستغناء عنها تحقق توفيراً في التكلفة او زيادة في الإيراد.

٢-٣-٩- التقييم الشامل للمنظمة على وفق معايير معتمدة .
٢-٣-١٠- اكتشاف الانحرافات الكمية، النوعية، القيمة، الفنية، الزمنية، التوزيعية واستقصاء أسبابها ومعالجتها وإيقاف تفاقمها

٢-٣-١١- التحقق والتنسيق بين مختلف أوجه الانشاط المتمثلة بالاستثمار والتمويل والإنتاج والتسويق والتوظيف والتدريب وغيرها لتحقيق الوفورات وتلافي الفقد والضياع والاسراف المالي .

٢-٤-٤- أهداف تقييم الأداء: أن الهدف العام لتدقيق الأداء يتمثل بتكوين رأي مهني محايد عن المدى الذي نفذت فيه الوحدة الخاضعة لتدقيق نشاطها أو برامجها بفاعلية وكفاءة اقتصادية وذلك لغرض مساعدة ادارتها في تحسين ادائها وتقديم المعلومات المناسبة لتحقيق المساءلة العامة ومن هذا الهدف يمكن اشتقاق الأهداف الاتية: (القيسي، ٢٠٠٥، ١٤)

٢-٤-١- توفير معلومات واقعية وغير متحيزة للجهات ذات العلاقة عن المدى الذي يتم فيه الحصول على المنافع والقيم المستهدفة من الاموال المصروفة .

٢-٤-٢- تحسين نوعية أداء الإدارة من خلال تشجيع وتعزيز الممارسات الإدارية الجيدة وحث المدراء وتوعيتهم للتقييم الذاتي لما يقومون به .

٢-٤-٣- اقتراح الطرائق لتقليل احتمالات القرارات غير الصائبة ومساعدة الإدارة لتحسين عملية اتخاذ القرار .

٢-٤-٤- تحديد أسباب الفشل والقصور وتقديم مقترحات ملائمة لتلافيها مستقبلاً وتحسين الأداء بوجه عام .

٢-٤-٥- يعد تقييم الأداء أداة تحفيزية لتحسين كفاءة الأنشطة المختلفة .

٢-٤-٦- وكذلك أن الهدف الرئيس لتقييم الأداء هو تحسين الأداء وتطويره في المنشآت الخاصة والعامة.

٢-٥-٥- أنواع تقييم الأداء: هناك تقسيمات عدة لانواع تقييم الأداء ومنها: (ديوان الرقابة المالية، ١٩٩٧: ١٦)

٢-٥-١- من حيث التدقيق: يقسم إلى:

١-٥-١-أ- تقييم مستقبلي: وهو الذي ينصب على تقييم خطط ومشاريع الاستثمار والتوسع والبرامج المقترحة ومنه دراسات الجدوى الفنية والاجتماعية.

١-٥-١-ب- تقييم جاري: وهو الذي ينصب على وقائع واحداث جارية ومستمرة

١-٥-١-ت- تقييم تاريخي: وهو الذي ينصب على أداء يتعلق بالمراحل الماضية .

٢-٥-٢- من حيث درجة التفصيل يقسم إلى

٢-٥-٢-أ- تقييم مختصر: وهو تقييم تستخدم فيه مؤشرات رئيسة من دون الخوض بالتفاصيل ويكون عادة تقويماً سنوياً.

٢-٥-٢-ب- تقييم تفصيلي: هو الذي تستخدم فيه مؤشرات متعددة وبتفاصيل وافية ويتوافق هذا التقييم عادة مع مدة الخطة المتوسطة او الطويلة (كل ٥ سنوات مثلاً) ويتميز بكونه مكلفاً.

٢-٥-٣- من حيث الجهات القائمة بالتقييم (ديوان الرقابة المالية، مصدر سابق: ١٦) : ويقسم إلى

٢-٥-٣-أ- تقييم داخلي: وهو التقييم الذي تجريه الإدارة في المنشأة نفسها او من قبل الإدارة الرئيسية او الوزارة.

٢-٥-٣-ب- تقييم خارجي: والذي تقوم به أجهزة الرقابة الخارجية ويتميز بصفات الحيادية والموضوعية والعدالة والشمولية.

٢-٥-٤- من حيث طريقة التعبير عن المؤشرات يقسم إلى

٢-٥-٤-أ- تقييم كمي: وهو استخدام مؤشرات كمية كالوزن أو القياس أو الحجم أو الطول وغيرها بصيغ أرقام مطلقة أو نسب.

٢-٥-٤-ب- تقييم مالي : ويتضمن استخدام مؤشرات نقدية وقيمة كذلك بصيغة أرقام مطلقة أو مكافئة أو نسب.

٢-٥-٤-ت- تقييم نوعي : ويتضمن استخدام مؤشرات نوعية أو بصيغة مؤشرات وصفية .

٢-٥-٥- من حيث الشمولية تقسم إلى:

٢-٥-٥-أ- تقييم شامل: اذ يتناول أوجه النشاط المختلفة وفعاليات النشاط ونظمها واجراتها وأساليبها وقد يحدث في أي فترة من الزمن ويزود الإدارة بمعلومات شاملة عما يدور داخل المنظمة وأية مشاكل وعقبات تواجهها مما يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الرشيدة كما انه يساعد في رفع فاعلية وكفاءة التدقيق الداخلي لانه يخضع للتقييم ايضاً ويحفز الإدارات الوسطى والإشرافية والإدارات العليا والعاملين على بذل افضل الجهود واستغلال الموارد المتاحة ، لذلك يكون هذا التدقيق انذاراً مبكراً لاكتشاف المشاكل قبل حدوثها او تفاقمها وبالتالي تفاديها وهذا التدقيق يتطلب خبرة عالية جداً بطبيعة أعمال المنظمة وجهود كبيرة من لجان التدقيق مما يرفع الكلفة التي تتحملها المنظمة من هذا التدقيق.

٢-٥-٥-ب- تقييم جزئي: حيث يتناول بعض الجوانب في نشاط المنشأة حسب اهميتها النسبية او مناطق الضعف، او أجزاء مختارة بحسب الهدف من التقييم كما يمكن أن نضيف أن هناك بعض المنظمات لا يمكن تدقيق كافة أقسامها بسبب وجود أقسام للابحاث أو أقسام مرتبطة بالتركيبة الكيميائية للمنتوج كالعطور لابد أن تبقى سرية ، وهنا يتم الاكتفاء بتدقيق بعض الأقسام من دون تدقيق المنظمة كلها، ويمتاز هذا النوع من التدقيق بتركيز الوقت والجهد على مجال محدد مما يرفع كفاءة أداء المدقق وفاعليته ويمتاز بإمكانية إعداد برنامج زمني محدد لاتمام عملية التدقيق ويفضل مراجعة التقرير مع الإدارة والعاملين قبل رفعه بصيغته النهائية ويمكن المدقق من متابعة التوصيات والتحقق من حل المشاكل والعمل على تفاديها ومن عيوبه حدوثه بعد وقوع المشاكل وبالتالي فان العاملين ينظرون إلى المدقق بانه شخص يسعى لتحميلهم المسؤولية وبذلك لايتعاونون معه مما يجب عليه اقناعهم بأن هدفه خدمة الإدارة والمنظمة كلها عن طريق ارشاد القرارات.

٢-٦- مبادئ وأسس تقييم الأداء هناك مبادئ يجب مراعاتها عند القيام بتقييم الأداء منها:(القيسي، مصدر سابق:١٨) و(محسن، مصدر سابق : ٦٤)

٢-٦-١- تكامل الاختصاصات أي تأدية العمل من قبل فريق عمل متكامل الاختصاصات ويمكن الاستفادة من خدمات الخبراء في هذا المجال.

٢-٦-٢- مراعاة التنمية العلمية لكون تدقيق الأداء هو عمل بحثي متكامل تحدد من خلاله الأهداف والفرضيات التي يتم اثباتها او نفيها في مجرى العمل التدقيقي.

٢-٦-٣- على مدقق الأداء أن يضع باعتباره على انه لا يسعى إلى اقتناص الاخطاء وتضخيمها وانما العمل على كشف الجوانب السلبية والايجابية في الأداء بشكل متوازن بقصد معالجة السلبيات وتطوير وتنمية النتائج الايجابية وتدعيمها.

٢-٦-٤- أن يتم توجيه تدقيق الأداء نحو القطاعات و الإدارات والبرامج التي هي بحاجة إلى تدقيق ادائها أكثر من غيرها وان تدقيق الأداء سيقدم توصيات ذات قيمة من شأنها الارتقاء بمستوى الأداء فيها.

٢-٦-٥- على مدقق الأداء أن يأخذ موقف الشك المهني عند تدقيق البيانات المتعلقة بالأداء التي يحصل عليها من الجهات الخاضعة لتدقيق الأداء وان يسعى إلى الحصول على اليقين المقصود بصدها.

٢-٧- جوانب تقييم الأداء الرئيسية سيتم التطرق في هذا المبحث إلى الاسس العامة لتقييم الأداء ومراحل تقييم الأداء ومعايير تقييم الأداء ومؤثراته.

٢-٧-١- اسس تقييم الأداء العامة تُعد عملية تقييم الأداء إحدى وسائل الإدارة الفعالة للتحقق من مدى إنجاز الأهداف المخططة للوحدة واداة للكشف عن الانحرافات وردها إلى جهات المسؤولة عنها فهي عملية ملازمة لنشاط الوحدة لكونها تكشف عن نسبة التحقق من الأهداف المخططة المعيارية فيتأثر بموجبها مستوى الأداء الذي قطعتة الوحدة كما تتأثر كفاءة استخدام الموارد المتاحة للوحدة للوصول إلى المستويات المطلوبة للإنتاج، وفي ما يأتي اهم الاسس التي تستند عليها عملية تقييم الأداء. (الخفاجي، مصدر سابق: ١٨)

٢-٧-١-أ- تحديد الأهداف الرئيسية والفرعية للوحدة:- أن إجراء تقييم الأداء لأية وحدة اقتصادية يقتضي التعرف على أهداف التي أنشئت من اجلها والتي يتعين تحديدها بشكل واضح ودقيق عند إعداد دراسات الجدوى وفي العقد التأسيسي للوحدة ولا تقتصر هذه الأهداف على مجال معين بل تمتد لتشمل المجالات (الإنتاجية ، التسويقية ، الموارد المالية والمادية المتعلقة بتمويل الأفراد ، الربحية ، القيمة المضافة ... وغير ذلك) وتختلف أهمية أي هدف من الأهداف السابقة من وحدة اقتصادية أخرى نتيجة مجموعة من الاعتبارات مثل عمر الوحدة حجمها ، مركزها الخ ، وان الأمر لا يتوقف عند التحديد الواضح لهذه الأهداف بل يجب أن يمتد لتحديد البعد الزمني لكل هدف من هذه الأهداف .

٢-٧-١-ب- التحديد الواضح لمراكز المسؤولية: تعني المسؤولية القابلة للاستجواب والمساءلة عند تصريف أو نشاط أو التزام، ويقصد بمركز المسؤولية اية وحدة تنظيمية مسؤولة عن أداء وظيفة معينة بأعلى درجة من الصلاحية وعادة ما تتضمن المساءلة عن حدوث الكلف المعينة ضمن حدود الموازنة والرقابة. وبعد تصميم مركز لمسؤولية الأساس في بناء نظام محاسبة المسؤولية الذي يقوم على نظرية ربط الكلف والإيرادات بالمدير الأكثر مسؤولية من اتخاذ القرار بصدها، ومن ذلك يتضح مقدار ارتباط الوثيق بين محاسبة المسؤولية وعملية تقييم الأداء كما أن تصنيف وتصميم هذه المراكز يمثل جوهر النظام، وان افضل منهج لتقسيم المراكز هو الذي ينطلق من العلاقة الرياضية لقياس عائد الاستثمار باعتبار أن احد أهداف الوحدة المهمة هو كسب عائد مرضٍ للاستثمار. وان قرارات وتصرفات المسؤولين عن هذه المراكز تُعد من اهم العوامل المؤثرة على الموارد المتاحة للمنشأة فان مراكز المسؤولية اما أن تكون مراكز للإيرادات، المصارف، الاستثمارات أو الربحية.

٢-٧-١-ت- وجود معايير واضحة للأداء: تتطلب عملية تقييم الأداء توافر مجموعة من المعايير المعايير التاريخية والمعايير المحددة مسبقاً ومعايير الأداء التنافسية ومعايير الأداء المطلقة (لغرض حساب مستوى الأداء الذي قطعت الوحدة ، والوقوف على مستوى تطور أي جانب من جوانب نشاطها وبقدر ما يتوافر لهذه المعايير من الوضوح والدقة والواقعية وقدرتها على أن تعكس الجوانب المختلفة لنشاط كل مركز من مراكز المسؤولية وآثار القرارات التي تتخذ في هذه المراكز على أنشطتها بقدر ما يحضى تقييم الأداء بالنجاح.

٢-٧-١-ث-توافر جهاز مناسب للرقابة على التنفيذ: تتطلب عملية تقييم كفاية الأداء ضرورة وجود جهاز للرقابة يختص بمتابعة ومراجعة التنفيذ الفعلي وتسجيل النتائج لاستخدامها في الاغراض المحاسبية و الإدارية ويستمد جهاز الرقابة أهمية من الارتباط الوثيق بين فعالية الرقابة ومدى دقة البيانات المسجلة اذ تعتمد نتائج التقييم في موضوعيتها ودقتها على دقة جميع البيانات وتسجيلها.

٢-٧-١-ج- تصميم نظام معلومات لمتابعة حصر البيانات المتعلقة بالأداء الفعلي: أن نجاح أي عمل يتطلب ضرورة توافر نظام معلومات خاص به يؤيد لانسباب المعلومات من البيانات في اتجاهها-التغذية العادية والتغذية العكسية-ولنجاح عملية تقييم الأداء يتطلب الأمر وجود نظام

للمعلومات يعمل على تجميع البيانات المتعلقة بنتائج التنفيذ الفعلي حتى يمكن إستخدامها كمدخلات للدراسة والتحليل لغرض التوصل للنتائج المتعلقة بتقييم أعمال الوحدة وإعداد التقرير الخاص بذلك.

٢-٧-٢ - **مراحل تقييم الأداء:** يتطلب من الجهة التي تقوم بتقييم الأداء مراعاة جملة من المعايير والشروط لأداء هذه المهمة سواء فيما يتعلق بتخطيط وبرمجة العمل وهيكلته ام كيفية اجرائه على وفق مراحل محددة لتتمكن من الوصول إلى النتائج المرجوة على وفق الخطة الموضوعية لذلك وفي الوقت المحدد او فيما يتعلق بتوفير بعض الشروط الشكلية والقانونية والموضوعية لهذه الجهة ، من حيث تشكيلة هذه الجهة من الاختصاصات التي تتطلبها عملية تقييم الأداء.(الخفاجي، مصدر سابق:١٨) وتتلخص مراحل تقييم الأداء في ست مراحل وهي الاتي: (ديوان الرقابة المالية، مصدر سابق:٢٩)

٢-٧-٣ - **المسح الأولي:** وهي المرحلة الأولى التي يقوم فيها المدقق بعملية تدقيق الأداء والغاية منها هي التعرف على طبيعة العمل وظروف النشاط والخروج بانطباعات أولية عن مستوى أداء المنشأة وتكون هذه المرحلة مهمة خاصة عندما يكون التدقيق للمرة الأولى وتتم عملية المسح عادة من خلال الزيارة الميدانية للمواقع الإنتاجية واللقاءات التي يجريها المدقق مع المدراء والاشخاص المسؤولين في المنشأة وكذلك كبار الموظفين وجهاز التدقيق الداخلي وذلك للتعرف على طبيعة المنشأة واهدافها والقوانين والتشريعات التي تحكم عمل المنشأة او ذات علاقة بها وكذلك التعرف على طرائق الإنتاج وأنواع المنتجات والسياسات التي تتبعها المنشأة (إنتاجية ، تسويقية ، ادارية ، مالية) البيئة التي تعيش فيها المنظمة ، موارد المنظمة المادية والبشرية ومصادر الحصول عليها.

٢-٧-٤ - **تحليل ودراسة البيانات والمعلومات الإحصائية** ودراستها المتعلقة بالنشاط على مدى دقتها وصلاحياتها لحساب المعايير والنسب والمؤشرات اللازمة لعملية تقييم كفاءة الأداء حيث يتعين توفير مستوٍ من الموثوقية والاعتمادية في هذه البيانات وقد يتم الاستعانة ببعض الطرائق الإحصائية المعروفة لتحديد مدى الثقة بهذه البيانات.(الكرخي،مصدر سلبق:٥١)

٢-٧-٥ - **مرحلة تصنيف البيانات وتحليلها:** وتتضمن هذه المرحلة الآتي:(الهيئة العامة للضرائب، مصدر سابق:٣٠)

٢-٧-٥-أ- **تصنيف العمليات :-** اذ تصنف العمليات في جداول واشكال وبحسب احد الاسس الاتية :

٢-٧-٥-ب- **بحسب الزمن :** مثل موازنة معلومات المنشأة الواحدة لعدة فترات زمنية عدة .

٢-٧-٥-ت- **بحسب الوحدات التنظيمية :** حينما يتم تجزئة البيانات الخاصة بالمنشأة بحسب الوحدات التنظيمية التابعة لها او مراكز المؤولية او مراكز الكلف او مراكز الربحية وغيرها.

٢-٧-٥-ث- **بحسب طبيعة الموضوع:** مثل معلومات الاستثمار ، الإنتاج ،الايدي العاملة ٠٠٠٠ الخ

٢-٧-٥-ج- **بحسب القرارات :** مثل الكلف الناتجة عن قرارات دخل المنشأة والكلف الناتجة عن القرارات العامة .

٢-٧-٥-ح- **بحسب الأسباب :** مثل تقييم الوقت الضائع حسب أسبابه كالاجازات والاعطال الفنية وانتظار المواد وغياب العاملين وقد تكون الاوامر الإدارية ٠٠٠ الخ .

٢-٧-٥-خ- **بحسب مصدرها :** مثل البيانات والنسب المتعلقة بالميزانية العامة والمتعلقة بحسب العمليات التجارية والمشاركة.

٢-٧-٥-د- **ايجاد العلاقات السببية بين المتغيرات :** اذ أن هناك متغيرات اساسية ومتغيرات تابعة وينبغي ايجاد العلاقة السببية بين الفرعين فإنخفاض معدل صافي الربح ، المبيعات يجب أن يعزى إلى أسبابه كان يكون إنخفاض السعر او إرتفاع التكاليف الثابتة او إنخفاض معدل دوران البضاعة ٠٠٠ الخ .

٢-٧-٥-ذ- **الموازنة :** يمكن اجراء الموازن بطرائق عدة منها: موازن الارقام الفعلية المتحققة مع الموازنات التخطيطية، موازن الكلف المتحققة مع الكلف المعيارية، موازن نتائج أداء المنشأة مع

نتائج ادائها لسنوات سابقة، موازن نتائج أداء المنشأة مع نتائج المنشآت المماثلة، موازن نتائج المنشأة مع ارقام قياسية محلية او عالمية.

٢-٧-٥-ر- الاستنباط: وهي عملية استخلاص النتائج عن عملية التصنيف وإستخراج النسب والمعدلات والاتجاهات والخروج بأحكام أولية عن عمليات التدقيق.

٢-٨-أ- مرحلة التحقق من البيانات: لغاية هذه المرحلة تعتبر الحقائق المستحصلة والأرقام بيانات أو مادة خام ولاجل الوثوق بها وتحويلها إلى معلومات ينبغي على المدقق أن يتحقق منها وتشمل هذه المرحلة قيام المدقق بما يأتي: (الهيئة العامة للضرائب، المصدر سابق: ٣٠)

٢-٨-أ- إعداد برنامج لتدقيق الأداء وتطبيق على المنشأة بقصد التحقق من البيانات المقدمة .
٢-٨-ب- التعمق بتدقيق بعض الأنشطة التي توجد فيها مواطن الضعف للتحقيق من أسبابها والوقوف على حقيقتها.

٢-٩-أ- مرحلة تحديد الحلول المقترحة والمفاضلة بينها: أن عملية تدقيق الأداء عملية ايجابية وليست انتقادية ولذلك فانها تعطي أهمية كبيرة لتشخيص المشاكل ونقاط الضعف واقتراح الحلول والتدابير التي توصي سلطة الرقابة باتخاذها من قبل الجهة موضع التدقيق وعليه فان هذه المرحلة تتضمن :

٢-٩-أ- وضع حلول بديلة للمشاكل حيث تتضمن ما الذي ستحققه هذه المقترحات او الحلول او البدائل وماجد كفاءتها وما هي درجة نوعية إنجازها وما هو الفرق بين الوضع الحالي والوضع بعد تطبيق الحلول الجديدة وهل انها ستتطلب اجراءات وطرائق جديدة او موارد جديدة وما هو اثرا لحلول الجديدة على المنشأة وعلى البيئة و الإجتماعية وما هي الصعوبات في التطبيق وما هو الوقت الملائم لتنفيذ هذه الحلول .

٢-٩-ب- تقييم البدائل واختيار البديل المرجح ويتم ذلك من خلال في الموارد وزيادة في كفاءة العمل او تحسين الخدمة المقدمة او أكثر تحقيقاً للأهداف الموضوعية او الموازنة بين الفوائد قصيرة وبعيد الامد او الواقعية.

٢-١٠- إعداد التقارير: يتم في هذه المرحلة إعداد مسودة التقرير بأسلوب علمي ومهني مقنع بالاستناد إلى ما اكتشف من حقائق ومعلومات خلال أعمال الرقابة والتدقيق ومناقشة مسودة التقرير مع المسؤولين المعنيين في الجهة موضع التدقيق وابداء مرونة عالية في الصراحة وتبادل وجهات النظر مع هؤلاء المسؤولين حول الامور الرئيسية في التقرير وكذلك إستخدام مختلف وسائل العرض والتعبير ربما في ذلك الرسوم والجداول البيانية والمعادلات الرياضية التي تضمن وضوح وسهولة فهم وادراك مضمون النقاط المدرجة في التقرير . (الهيئة العامة للضرائب ، المصدر السابق : ٣٠)

٢-١١- مؤشرات تقييم الأداء: مفهوم المؤشرات تعني عرض كمي في الاغلب ووضعي في بعض الاحيان لمستوى تحقيق الأداء وهي تربط بين الأداء الفعلي والمعياري وتحدد الانحرافات او توضح معالم الصورة للأداء وان كل مؤشر يحتوي على مجموعة من المعايير (الياسري، مصدر سابق: ٢١) وهناك عدد لا حصر له من المؤشرات لتقييم الأداء وهي تختلف باختلاف طبيعة عمل المنظمات واهدافها وحجم نشاطها ودورة حياتها ومقدار تأثير المنشأة او المنظمة بعوامل البيئة الاقتصادية كانت ام اجتماعية ام سياسية. ويمكن ذكر بعض تصانيف هذه المؤشرات إلى المجموعات الاتية: (العزاوي، مصدر سابق: ٣٤).

٢-١١-١- بحسب فريضات تقييم الأداء:

٢-١١-١-أ- مؤشرات: وهي التي تقتبس العلاقة بين المدخلات الفعلية للنشاط والمدخلات المعيارية ويجري التركيز على مؤشرات التكلفة والتكلفة / المنفعة الترشيح في إستخدام الموارد.

- ٢-١١-١-ب- مؤشرات الكفاءة : وهي التي تقيس العلاقة بين المخرجات الفعلية للنشاط والمدخلات الفعلية من جانب والمخرجات المستهدفة من جانب آخر وهي تدل على الكفاءة في استعمال الموارد المتاحة (العزاوي، مصدر سابق: ٣٣).
- ٢-١١-٢-ت- مؤشرات الفاعلية : وهي التي تقيس العلاقة بين المخرجات الفعلية والمخرجات المستهدفة (الأهداف) وتركز على تحقيق الأهداف كمياً ونوعياً وزمناً.
- ٢-١١-٢-ث- مؤشرات البيئة : وتقيس الاثار والمخرجات الثانوية ونشاط الوحدة على البيئة وتركز على العلاقة ما بين الوحدة وبيئتها وتتضمن المؤشرات و الإجتماعية والسياسية والبيئة وغيرها سواء كانت سلبية او ايجابية .
- ٢-١١-٢-ج- بحسب أهمية المؤشرات (العزاوي، مصدر سابق: ٣٤)
- ٢-١١-٢-أ- مؤشرات رئيسية: وهي التي تستخدم لغرض اعطاء حكم عام عن الأداء مثل مؤشر عائد الاستثمار، المستوى العلمي في التعليم الخ.
- ٢-١١-٢-ب- مؤشرات مكملة: وهي التي تساهم في توضيح معالم الصورة عن الأداء مثل اجمال الربح / المبيعات معدل تطور المبيعات الخ.
- ٢-١١-٢-ت- مؤشرات معززة: وهي التي من شأنها أن توضح الأسباب الخاصة بالمؤشرات السابقة مثل معدل الاسعار السائد ، نسبة السيولة ، معدل التلف ، وغيرها .
- ٢-١١-٢-ث- مؤشرات مقارنة: وهي التي توضح مدى التطور الحاصل في الأداء او مدى الالتزام بالسياسات المعتمدة مثل المقارنة مع بيانات السنة الماضية او مع بيانات المنشأة المماثلة .
- ٢-١١-٢-ج- مؤشرات تطويرية: وهي التي توضح الغرض نحو تحسين او التطوير والاستغلال الأقل للموارد المتاحة .
- ٢-١١-٢-ح- مؤشرات اضافية: وهي تساعد على إكمال عرض صورة عن الأداء تبين مالم يتم بيانه في الفترات السابقة
- ٢-١١-٣- بحسب طريقة التعبير عنها (العزاوي، مصدر سابق : ٣٦)
- ٢-١١-٣-أ- مؤشرات مالية: وتستقصى من المنظمة المحاسبية والمالية
- ٢-١١-٣-ب- مؤشرات الكمية: الحجم ، الطول ، المسافة ، الوزن.
- ٢-١١-٣-ت- مؤشرات نوعية: مؤشرات يتم بيانها بصيغة معدلات او نسب او شروحات للدلالة على نوعية الأداء المنفذ.
- ٢-١١-٣-ث- مؤشرات فنية : والتي تقيس معدلات الأداء قياساً بالزمن المستهدف إلى الزمن القياسي .

ثالثاً: الجانب التطبيقي واختبار فرضية البحث:

٣-١- نبذة تعريفية عن الهيئة العامة للضرائب: هي مؤسسة الضريبة العراقية واحدة من أقدم المؤسسات الضريبية في العالم العربي، وربما في كل المنطقة. فقد شرع العراق أول قانون لضريبة الدخل منذ تأسيس الحكومة الوطنية عام ١٩٢٠، إذ تشكلت مديرية ضريبة العقار عام ١٩٢٣ ثم اصدر قانون ضريبة الدخل رقم ٥٢ في عام ١٩٢٧ بالقانون رقم ٥٢. وفي ضوء ذلك تشكلت مديرية ضريبة الدخل وفي عام ١٩٨٢ دمجت مديرية ضريبة الدخل العامة ومديرية الواردات العامة بموجب نظام الهيئة العامة للضرائب رقم (١) لسنة ١٩٨٢ لتقوم الهيئة العامة للضرائب كوحدة من مؤسسات الدولة ذات الصلة بالشرائح المختلفة من أبناء المجتمع المكلفين. بالإضافة إلى عشرات من الشركات والمواطنين من جنسيات مختلفة. على الرغم من الظروف التي يمر بها بلدنا العزيز في الوقت الحاضر مازالت الهيئة مستمرة بنشاطها، متجاوزة الصعاب التي تواجهها على الرغم من جسامتها، ومنها المعوقات المتعلقة بعلاقتها مع مؤسسات الدولة الأخرى كتجميد أرصدة تلك المؤسسات في المصارف وعدم توفير بعض الأوليات والأضابير في تلك المؤسسات لسرقتها وضياعها وتلفها. وقد تجاوزت الهيئة الكثير من هذه المعوقات، بل ساعدت بعض المؤسسات على

الحصول على بعض المعلومات من مراسلتها السابقة معها وسهلت إكمال نظم المعلومات لديها. إذ ركز إهتمام أداء الهيئة العامة للضرائب في تحقيق وجباية الضرائب وتنظيم حساباتها، ومتابعة ديونها، فضلاً عن القيام بمهام تقديم المقترحات لتطوير التشريع الضريبي إلى السلطة المالية بهدف تعديل أو أقرار قانون الضريبة بما يتلاءم مع الواقع والإجتماعي والسياسي السائد، والنهوض والتطور في أساليب عملها وتنمية العاملين بما يتلاءم مع التطور العلمي والتكنولوجي الذي يحدث في القطر. ولها الحق في استحداث فرع في بغداد ومراكز محافظات القطر كافة و الاقضية بحسب حجم العمل فيها وعدد المكلفين الخاضعين للضريبة. حيث يمكن حصر أقسام الهيئة العامة للضرائب بالآتي: (القسم الإداري، القسم المالي، قسم الشركات، قسم الاستقطاع المباشر، قسم إرباح نقل ملكية العقار، قسم الأعمال التجارية والمهن، قسم المعلومات الفنية، قسم الحاسبة، قسم الرقابة والتدقيق، القسم القانوني، قسم التخطيط والمتابعة، قسم العقار والعروضات، قسم الإحصاء والأبحاث، قسم العلاقات والإعلام).

٣-٢- الحصيلة الضريبية والنتائج المحلي الإجمالي ومعدل النمو الاقتصادي ونسب مساهمتها:
يعد نشاط النفط الخام أحد أهم الأنشطة الاقتصادية في تكوين الناتج المحلي الإجمالي للاقتصاد العراقي الذي يتصف بأنه اقتصاد أحادي الجانب يعتمد على إيرادات النفط في توليد الدخل بشكل أساسي والذي يمثل مصدر التمويل الرئيس للموازنة العامة للدولة بشقيها الجاري والاستثماري و الجدول رقم (١) يتضح لنا كمية النفط الخام المصدر الذي قد وصل إلى حوالي (١١٨٦٤١٠٠٠٠) برميل في عام ٢٠١٦ وبإنتاج (١٥٢٤١١٢٠٠٠) برميل في العام نفسه، وبالتالي كانت قيمة النفط المصدر حوالي (٤٢٧١٠٧٦٠٠٠٠ دولار) باعتبار أن (٣٦) دولار هو سعر البرميل الواحد للعام نفسه. حققت الحصيلة الضريبية زيادة ملحوظة في الإيرادات السنوية وخلال فترة الدراسة (٢٠١٦-٢٠١٤) وهي كما يأتي (١٤٦٥٢٦١، ١٧٢٣٦٨٨، ٣٤٠٨٤٢٠) مليون دينار وعلى التوالي بينما حقق الناتج المحلي الإجمالي مع النفط بالأسعار الجارية انخفاضاً ملحوظاً ليصل إلى (٢٥٨٩٠٠٦٠٠) مليون دينار عام ٢٠١٤ وإلى (١٩١٧١٥٨٠٠) مليون دينار عام ٢٠١٥، تلاه تزايد بشكل نسبي في عام ٢٠١٦ ليصل إلى حوالي (١٩٦٥٣٦٣٠٠) مليون دينار، ويعزى ذلك بشكل رئيسي إلى انخفاض أسعار النفط عالمياً بسبب تباطؤ الاقتصاد العالمي ووفرة المعروض وتراجع الطلب على الطاقة في العالم مع ما رافقه ذلك من زيادة إيرادات الحصيلة الضريبية بشكل نسبي ليصل إلى (١٤٦٥٢٦١) مليون دينار عام ٢٠١٤ و (١٧٢٣٦٨٨) مليون دينار عام ٢٠١٥ لتصل عام ٢٠١٦ (٣٤٠٨٤٢٠) مليون دينار مما رافق ذلك من انخفاض في معدلات الاستثمار، حيث أدى كل ذلك إلى التأثير سلباً على الاقتصاد العراقي والذي يعتمد بشكل كلي على إنتاج وتصدير النفط الخام إلى الخارج في إقتصاده وتمويل موازنته العامة وهذا ما نلاحظه بشكل واضح في انخفاض الناتج النفطي وهنالك عوامل أخرى من بينها زيادة الإنفاق العسكري والتهديدات التي تتعرض لها المنشآت النفطية بسبب الحرب على المجاميع الإرهابية، مما جعل هذا التأثير قوياً على الاقتصاد العراقي.

جدول (١)
نسبة مساهمة إيرادات الضرائب للناتج المحلي الإجمالي مع وبدون النفط
(٢٠١٤-٢٠١٦)(مليون د.ع.)

السنوات	إيرادات الضرائب المباشرة	الناتج المحلي بدون النفط	مساهمة الضرائب إلى الناتج المحلي بدون النفط	الناتج المحلي الإجمالي	مساهمة الضرائب إلى الناتج المحلي
2014	1465261	141960500	%1.03	258900600	%0.56
2015	1723688	130088900	%1.32	191715800	%0.89
2016	3408420	136596100	%2.49	196536300	%1.73

المصدر: من إعداد الباحثون بالإعتماد على بيانات وزارة التخطيط مديرية الحسابات القومية والهيئة العامة للضرائب

٣-٣- الحصيلة الضريبية والتخصيصات السنوية والمصروفات الفعلية للموازنة ونسب تغييرها:
يوضح الجدول رقم (٢) نسبة التغيير في الضرائب المباشرة والتخصيصات السنوية والمصروفات الفعلية للموازنة في العراق للفترة (٢٠١٤-٢٠١٦) فأن نسبة التغيير للضرائب المباشرة بلغت (%٧,٧١، %١٦,٩، %٣٧,٦) على التوالي فيما بلغت نسبة التغيير للتخصيصات السنوية هي (- %٢١,٤، %٢٥,٣-، %٣٦,٨) بينما كانت نسبة التغيير للمصروفات الفعلية للموازنة هي (- %٢٩,٧، %٣٦,٩-، %١٦,٩) حيث أصبح واضحاً أن هذه الخطط تعمل على تحقيق عدد من الأهداف الإستراتيجية المرتبطة بالتنمية والتي جاءت ضمن أهداف الألفية وخاصة فيما يتعلق بمعالجة الفقر وتحسين الواقع الخدمي حيث أن تحقيق هذه الأهداف وغيرها مرتبط ارتباطاً وثيقاً بزيادة معدلات دخل الفرد بوتائر عالية ورفع مستوى التشغيل والحد من البطالة وهذا ما يتطلب تحقيق معدل نمو مرتفع ومستدام في ظل بيئة إقتصادية مستقرة بما يعزز من النمو الإقتصادي المستهدف. وتبرز أهمية الإنفاق الإستثماري الحكومي من خلال كونه يشكل جزءاً من الإنفاق العام الذي يساهم في إنشاء وإقامة مجموعة واسعة من المشاريع التنموية وتطوير المنشآت والمؤسسات القائمة حالياً في قطاعات وأنشطة الإقتصاد القومي كافة بما في ذلك المشاريع الزراعية والصناعة التحويلية ومشاريع الكهرباء والنفط ومشاريع الإسكان والنقل والاتصالات والتربية والتعليم والصحة بهدف زيادة إنتاج السلع وتقديم أفضل الخدمات في العراق. فإن اتجاهات تطور الإنفاق الإستثماري تتباين باختلاف الفترات الزمنية والمراحل التنموية التي مر بها الإقتصاد العراقي عبر تطوره التاريخي وفي ضوء متطلبات السياسة الإقتصادية والتنموية حيث لا يزال الإقتصاد العراقي يعتمد بصورة أساسية على مصدر واحد والمتمثل بالإيرادات المتحققة عن تصدير النفط الخام إلى الخارج لتمويل مسيرة التنمية والإعمار فيه مع محدودية الإيرادات الأخرى، إذ أنه في ضوء تنفيذ الأهداف الأساسية للخطط الإقتصادية والتنموية للدولة في بناء التنمية الإقتصادية المتوازنة فإن الإستثمارات الجديدة تحدد معدل النمو والتطور في البلد مع ضمان تحقيق مستوى من العدالة في توزيع الإستثمارات والدخول بين المحافظات والأقاليم وصولاً إلى تحقيق التوازن والعدالة في هذا التوزيع على مستوى الأفراد وفئات وشرائح المجتمع العراقي كافة. وفي ضوء هذا التوجه نلاحظ وجود تذبذب في تخصيصات ونفقات البرنامج الإستثماري وإختلافها ما بين الزيادة والنقصان بين عام وآخر، حيث إن السياسة الإستثمارية كثيراً ما تواجه تحديات كبيرة على مستوى الإقتصاد العراقي وهذا يعود إلى هيمنة الإيرادات النفطية في تمويل هذا الإنفاق ومحدودية وضالة مصادر الإيرادات الأخرى ومنها الحصيلة الضريبية، إذ من الملاحظ بأن تراجع العوائد النفطية وعدم إنتظامها فضلاً عن عدم تمكن القطاع العام من تنويع عوائده المالية عدا النفط الخام في العراق فإن ذلك إنعكس على كفاءة أداء الإقتصاد العراقي ، بصورة عامة تاركاً أثراً سلبية على مسيرة التنمية الإقتصادية والإجتماعية فيه.

جدول رقم (٢)

نسب التغيير لإجمالي الضرائب والتخصيصات و المصروفات و الصرف المالي للفترة ٢٠١٤-٢٠١٦

السنوات	الضرائب المباشرة	نسبة تغيير الضرائب	التخصيصات السوية	نسب تغيير التخصيصات	المصروفات الفعلية	نسبة تغيير المصروفات	نسب الصرف المالي
2014	1465261	7.71%	54552000	-21.4%	36581000	-29.7%	67.0%
2015	1723688	16.9%	40742000	-25.3%	23100000	-36.9%	56.7%
2016	3408420	37.6%	25746000	-36.8%	19187000	-16.9%	74.5%

المصدر: من عداد الباحثون وبالإعتماد على بيانات وزارة التخطيط، دائرة البرامج الإستثمارية الحكومية من نتائج لبيانات الجدول أعلاه نبين أن هناك وجود تذبذب في التخصيصات السنوية بين عام وآخر للفترة (٢٠١٤-٢٠١٦) حيث حصل إنخفاض في حجم التخصيصات السنوية لتصل إلى (٥٤٥٥٢٠٠٠، ٤٠٧٤٢٠٠٠، ٢٥٧٤٦٠٠٠) مليون دينار على التوالي نتيجة لإنخفاض بأسعار النفط الخام عالمياً وزيادة المجهود الحربي بسبب دخول عصابات داعش الارهابي مما أثر على إنتاج بعض الحقول النفطية فضلاً عن اغلاق المنافذ الحدودية في محافظة الانبار ونيوى مما أثر على إنخفاض إيرادات الدولة مما انعكس ذلك في التأثير سلباً على تناقص التخصيصات السنوية للمشاريع الإستثمارية في العراق. أما فيما يتعلق بالإنفاق الحكومي فقد حصل إنخفاض ملحوظ في النفقات لتصل إلى (٣٦٥٨١٠٠٠، ٢٣١٠٠٠٠٠، ١٩١٨٧٠٠٠) مليون دينار على التوالي بسبب إنخفاض الإيرادات النفطية الناجمة عن إنخفاض سعر البرميل الواحد من النفط الخام عالمياً، وفيما يتعلق بتحليل العلاقة بين الحصيلة الضريبية والتخصيصات والنمو الإقتصادي فإنها تعتبر واحدة من اهم المؤشرات التخطيطية اذ يمكن من خلالها معرفة توجهات الإقتصاد ومسيرته التنموية وبما يحقق الهدف الذي يسعى اليه المخطط في وضع الإستراتيجيات والخطط المستقبلية.

٣-٧-٣- **الحصيلة الضريبية مساهمة الضرائب الى الإنفاق التشغيلي والإنفاق الإستثماري الحكومي:** من الجدول رقم (٣) نلاحظ ونتيجة لإنخفاض أسعار النفط الخام عالمياً وزيادة المجهود الحربي بسبب دخول عصابات داعش الارهابي مما أثر على إنتاج بعض الحقول النفطية فضلاً عن اغلاق المنافذ الحدودية في محافظة الانبار ونيوى مما أثر على إنخفاض إيرادات الدولة مما انعكس ذلك في التأثير سلباً على تناقص التخصيصات السنوية للمشاريع الإستثمارية في العراق. أما فيما يتعلق بالإنفاق الإستثماري الحكومي فقد حصل إنخفاض ملحوظ في النفقات الإستثمارية لتصل إلى (٣٦٥٨١٠٠٠، ٢٣١٠٠٠٠٠، ١٩١٨٧٠٠٠) مليون دينار على التوالي بسبب إنخفاض الإيرادات النفطية الناجمة عن إنخفاض سعر البرميل الواحد من النفط الخام عالمي ان هناك إنخفاض متذبذب في نسبة مساهمة الضرائب الى الإنفاق التشغيلي الحكومي السنوية لتصل إلى أدنى نسبة لفترة الدراسة وهي (١٩%) وفي عام (٢٠١٥) بلغت نسبة مساهمة الضرائب الى الإنفاق التشغيلي (٢٠,٩%) وهي الأعلى نسبة فيما كانت نسبة مساهمة الضرائب الى الإنفاق التشغيلي (١,٧٣%). بينما كانت نسبة الضرائب المباشرة الى الإنفاق الإستثماري الحكومي وخلال فترة الدراسة هي (٢,٥٤%, ٤,٧٠%, ٧,٢٢%)

جدول رقم (٣)

نسب مساهمتها الحصيلة الضريبية الى الإنفاق التشغيلي والإستثماري الحكومي (مليون.د.ع)

سنوات	إيرادات الضرائب المباشرة (1)	الإنفاق التشغيلي الحكومي (2)	نسبة مساهمة الضرائب الى الإنفاق التشغيلي 2:1 (3)	الإنفاق الإستثماري الحكومي (4)	نسبة مساهمة الضرائب الى الإنفاق الإستثماري الحكومي 4:1 (5)
2014	1465261	78000000	%1.19	36581000	%2.54
2015	1723688	52000000	%2.09	23100000	%4.70
2016	34008420	80149000	%1.73	19187000	%7.22

المصدر: وزارة التخطيط ، دائرة الإستثمار الحكومي الجهاز المركزي، الحسابات القومية.وزارة المالية ، دائرة الموازنة

٣-٧-٤ - **الحصيلة الضريبية ونصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي:** تشير البيانات المتوفرة في الجدول رقم (٤) زيادة إيرادات الحصيلة الضريبية بشكل نسبي ليصل إلى (١٤٦٥٢٦١) مليون دينار عام ٢٠١٤ و (١٧٢٣٦٨٨) مليون دينار عام ٢٠١٥ لتصل عام ٢٠١٦ (٣٤٠٨٤٢٠) مليون دينار ان ذلك رافقه ذلك من إنخفاض متوسط نصيب الفرد منه حيث بلغ (6938.4، 6446، 5736) خلال فترة دراسة البحث (٢٠١٤-٢٠١٦)، وان هذا الإنخفاض سببه الإيرادات الناتجة عن إنخفاض أسعار النفط الخام عالمياً والذي يعتبر المصدر الرئيسي للناتج المحلي الإجمالي للإقتصاد العراقي الأحادي الجانب وكما مبين في الجدول. الا انه من الملاحظ حصول انخفاض واضح في الدخل القومي ليصل الى (٥,٧) مليون دينار عام ٢٠١٥ وهذا يعود الى انخفاض الدخل القومي من (243518.70) مليار دينار عام ٢٠١٤ الى (٢٣٢٠.٨٥) مليار دينار عام ٢٠١٥ وبمعدل تناقص بلغ (٨,٧%) في حين بقي معدل نمو السكان بمعدل زيادة سنوية بحدود (٢,٤%) خلال عامي ٢٠١٤-٢٠١٥ وكما مبين.

جدول (٤)

الحصيلة الضريبية الدخل القومي (مليار دينار) متوسط دخل الفرد (ألف دينار) للفترة ٢٠١٤-٢٠١٦

السنوات	الضرائب المباشرة	نسبة تغيير الضرائب	الدخل القومي	نسبة التغيير في الدخل القومي	متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي	نسبة التغيير متوسط نصيب الفرد
2014	1465261	%7.71	243518.70	%7.17	6938.4	%4.46
2015	1723688	%19.9	232085.00	%4.69-	6446	%7.09-
2016	34008420	%37.6	211872.00	%8.70-	5736	%11.01-

المصدر: من إعداد الباحثون وزارة التخطيط مديرية الجهاز المركزي للإحصاء.

رابعاً: الاستنتاجات والتوصيات:

٤-١ - الاستنتاجات:

١. أن مؤشرات تقييم الأداء المعتمدة من قبل الهيئة العامة للضرائب غير كافية ما لم توضح مقدار العلاقة بين الإدارة الضريبية والحصيلة الضريبية.
٢. لم ينجم النمو الإجمالي في الإيرادات الضريبية لكل نوع من أنواع الضريبة وبحسب أقسام الهيئة، وإن إنخفاض أي إيرادات ضريبة أي قسم يؤثر سلباً في النمو الإجمالي مما لا يعكس واقع الحال ، وكذلك أن إنخفاض النمو الإجمالي لا يكون سببه ناجماً عن جميع أقسام الهيئة وبحسب أنواع الضرائب مما يفسر عدم دقة انعكاس المؤشر في تقييم أداء الهيئة .

٣. عدم قيام الهيئة بفصل الإيرادات المحصلة من المكلفين التي تعود لسنتين سابقة للذين يتأخرون في التحاسب الضريبي ، إذ تجري تسجيل هذه الإيرادات في سنة استحصلها وكذلك دمج غرامات تأخيرية مع إيرادات ضريبية مما يؤثر ذلك في إرتفاع نمو الحصيلة بما لا يبين واقع الحال .

٤. عدم اهتمام الهيئة بالتقييم الداخلي لأدائها وان اهتمامها ينصب على التقييم الخارجي الذي يقوم به ديوان الرقابة المالية فحسب ومتابعة تنفيذ مقترحات بشأن تصحيح الانحرافات في أداء الهيئة.

٥. تنفرد الإدارة الضريبية بخصوصية مميزة عن المنظمات الباقية بوصفها تمثل السلطة التنفيذية التي تقع على عاتقها تنفيذ السياسة الضريبية على مستوى البلد، لذا تنظر إلى الإدارة الضريبية إلى الوظائف الرئيسة (التخطيط، التنظيم، القيادة والرقابة) وكغيرها من الإدارات من مدخل الوظائف الإدارية ، وكذلك تنظر إليها من وجهة نظر المالية العامة عن طريق منظور الأنشطة التي تقوم بها الإدارة الضريبية من تقدير المادة الخاضعة للضريبة وربطها وتحصيله.

٤-٢- التوصيات

١. إن على الإدارة الضريبية تطوير وتحديث مؤشرات تقييم الأداء المعتمدة من قبل الهيئة العامة للضرائب، وان اعتمادها على مؤشر نمو الحصيلة الضريبية عليها أن تأخذ بنظر الاعتبار العوامل المؤثرة بما يحقق الفاعلية والكفاءة والاقتصادية.
٢. يؤثر الوعي الضريبي على الحصيلة الضريبية، ويكمن الوعي الضريبي للأفراد في إدراكهم لأهمية الإسهام في تحمل الأعباء العامة بدفع التزاماتهم تجاه الدولة وتلك الأعباء ناجمة لإنفاق الدولة للخدمات التي تؤديها للقيام بواجباتها المختلفة.
٣. على الهيئة العامة للضرائب عند إجراء تحليل مؤشر نمو الحصيلة الضريبية أن تأخذ بنظر الاعتبار اثر كل نوع وكل قسم وفرع في الهيئة كما هو معمول بها ضمن الهيكل التنظيمي للوقوف على أداء كل منهما وبشكل دقيق.
٤. يتطلب من الهيئة العامة للضرائب زيادة دورها في التوعية الضريبية لمجتمع المكلفين الحاليين والمرقبين بما يسهم في تقليل التهرب الضريبي ورفع مستوى التزام وذلك عن طريق استعمال وسائل الإعلام المختلفة وإقامة الندوات الخ .
٥. على الهيئة العامة للضرائب تفصل الإيرادات المرحلة لكل سنة وان تفصل الغرامات التأخيرية والرسوم عن الإيرادات الضريبية وذلك عن طريق مسك سجلات واعتماد بتوبيات معينة ،وان يتم تطوير البرامج الآلية بما يكفل تحقيق ذلك .
٦. ضرورة اهتمام الهيئة العامة للضرائب بالتقييم الداخلي لأدائها ليساعدها في تحديد الانحرافات بشكل دقيق واتخاذ الإجراءات التصحيحية بما يتلاءم وإمكانياتها البشرية والمادية والمعلوماتية المتاحة لها ،وان لا يختص دورها في متابعة تنفيذ المقترحات المستخرجة من الجهات الخارجية التي تقوم بتقييم أدائها .
٧. ضرورة تطعيم الهيئة العامة للضرائب بالكفاءات العلمية والعملية لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية في فرض الضرائب فضلاً عن تحقيق هدفها المالي بفاعلية وكفاءة .
٨. اعتماد الباحثين في دراسة أداء الهيئة العامة للضرائب عن طريق الأنشطة والوظائف الإدارية، من دون النظر إليها من الزاوية القانونية فحسب؛ لان أداء الإدارة الضريبية متكامل من الناحية القانونية والإدارية والمالية.

المصادر

٥-١- التشريعات والتعليمات

- ١- قانون الشركات ٢١ لسنة ١٩٩٧ المعدل.
- ٢- قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ سنة ١٩٨٢ وتعديلاته
- ٣- قانون ضريبة العرصات رقم ٢٦ سنة ١٩٦٢ وتعديلاته
- ٤- قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ سنة ١٩٥٩ وتعديلاته
- ٥- قانون ضريبة إيجار العقار رقم ٨٧ لسنة ١٩٧٩.
- ٥-٢- الكتب العربية:
- ٦- أبو زريدة، مختار علي، أنواع الضرائب في الجماهيرية، مجموعة الابحاث التي قدمت الى ندوة النظام الضريبي في الجماهيرية المنعقدة خلال الفترة ١٩٩١/٧/٥ ط١، دار الكتب الوطنية، بنغازي، ليبيا، ١٩٩٣.
- ٧- الجعفري، هاشم، مبادئ المالية العامة والتشريع الضريبي، مطبعة سلمان الأعظمي، بغداد، ١٩٦١.
- ٨- الخطيب وشامية، خالد شحادة، احمد زهير، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، الأردن، ط١، ٢٠٠٣.
- ٩- الخفاجي، محمد جاسم محمد، تقييم الأداء في ظل تغيير الأسعار، بحث مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية لنيل شهادة المحاسبة القانونية، جامعة بغداد، ٢٠٠٢.
- ١٠- الراوي، احمد اوهيب حسين، تقييم كفاية الاداء الاقتصادي، رسالة ماجستير، الإدارة والاقتصاد، بغداد، ٢٠٠٠.
- ١١- سالم وحرشوش: مؤيد، عادل، إدارة الموارد البشرية، جامعة بغداد، ١٩٩٩.
- ١٢- سعدي، بسيسو، موجز علم المالية العامة والتشريع المالي العراقي، مطبعة التقيض، بغداد، ١٩٥٠.
- ١٣- الشافعي، علاء حسين علوان، العوامل المؤثرة في حصيلة ضريبة الدخل في العراق، دراسة تطبيقية لآثر السعر الضريبي، بحث دبلوم عالي مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠٠٥.
- ١٤- الشافعي، جلال، مبادئ المحاسبة الضريبية، الدر الجامعية، ٢٠٠٦/٢٠٠٥.
- ١٥- شامية، زهير احمد، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، ١٩٩٧.
- ١٦- الطحان، حكمت فارس، السلطات المالية للهيئات المحلية، جمعية الاقتصاديين العراقيين العدد (٢١)، ١٩٨٠.
- ١٧- عباس وعلي، سهيلة محمد، علي حسين، إدارة الموارد البشرية، وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط ١، ١٩٩٩.
- ١٨- العلي، عادل فليح، المالية العامة والتشريع المالي، (دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٣).
- ١٩- العلي، كداوي، عادل، طلال، اقتصاديات المالية العامة، مديرية دار الكتب للطباعة، العراق، ١٩٨٩.
- ٢٠- العمري، هشام محمد صفوت، اتجاهات المشرع العراقي في ضريبة الدخل، الطبعة الأولى، مطبعة المعارف، بغداد، ١٩٧٩.
- ٢١- العمري، هشام محمد صفوت، اتجاهات المشرع العراقي في ضريبة الدخل، ط١، المعارف، بغداد، ١٩٧٩.
- ٢٢- الكرخي، مجيد عبد جعفر، مدخل إلى تقييم الأداء في الوحدات الاقتصادية، الشؤون الثقافية العامة، بغداد، ٢٠٠١.
- ٢٣- الكعبي، جبار محمد علي، التشريعات الضريبية، دار السجاد للطباعة، ط٢، ٢٠٠٨.
- ٢٤- نور والشريف، عبد الناصر، عليان، الضرائب ومحاسبتها، دار الميسرة للنشر، عمان، ٢٠٠٢.
- ٢٥- الياسري، علاء خضر كاظم، تقييم الإجراءات المحاسبية لعقود المقاولات الخاصة بالصناعة النفطية، رسالة محاسبة قانونية، المعهد العربي، ٢٠٠٧.

٥-٣- الاطاريح و لرسائل والبحوث الجامعية:

- ١- أحمد، محسن ابراهيم، تقييم فاعلية النظام الضريبي في العراق، اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، السليمانية، ٢٠٠٧.
- ٢- بركات، عبد الكريم صادق وآخرون، دراسات في النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية ١٩٧٥.
- ٣- الدوغجي، علي حسين علي، تقييم فاعلية نظام الرقابة الضريبية على الدخل، أطروحة دكتوراه كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، ١٩٩٦.
- ٤- السراج، براق، تقييم الاسس المعتمدة لقياس كفاءة اداء العاملين والمركز القومي للاستثمار، بغداد، ١٩٩٠.
- ٥- العزاوي، فيصل سرحان عبود، دور العدالة الضريبية في توزيع الأعباء الضريبية على المكلفين في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، بحث مقدم لنيل شادة الدبلوم العالي المعادل للماجستير، بغداد، ٢٠١٥.
- ٦- العزاوي، علي غالب عباس، اطروحة دكتوراه، تقييم الوحدات الاقتصادية في قطاع التعليم الجامعي الاهلي، المعهد العربي، بغداد، ٢٠٠٦.
- ٧- علك، فخرية كاظم، مدى الأخذ بمبدأ قانونية فرض الضريبة في إجراءات التحاسب الضريبي، بحث تطبيقي جامعة بغداد، وهو جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي (المعادل للماجستير) ٢٠١٠ م

٥-٤- المصادر الاجنبية:

- 1- Michael .P" The Economic of Tax Policy ,Oxford University Press,London,1996
- 2- Ngram James , C , International Economic Problems , 3 rd , John Wity 8 Sons , N,Y ,1978.

