

الارتقاء بمؤهلات مدققي قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في
الهيئة العامة للضرائب لإمكانية نجاح تطبيق أسلوب التقدير الذاتي
المحاسب القانوني - م.م. علي محمد علي البازي

المستخلص :

يعدُّ أسلوب التقدير الذاتي من الأساليب الجيدة في تقدير الدخل لغرض تقدير الوعاء الضريبي الذي ستعرض عليه الضريبة من خلال المكلف ذاته ، غير أنّ ذلك يترتب عليه جهاز ضريبي خبير وذو كفاية يستطيع اكتشاف التلاعب بالحسابات وأي محاولة للتهرب الضريبي والحد منها ، وإنّ ذلك يحتاج إلى مخمنين ومدققين ذوي كفاية علمية وعملية جيدة ، كما يحتاج إلى إجراءات تدقيق تلي عمل المخمن الضريبي .

كما إن قصور عمل قسم الرقابة والتدقيق الداخلي عند تطبيق أسلوب التقدير الذاتي للمكلفين يعد من الأمور المهمة التي يتناولها البحث، إذ أن محدودية ومقدرة وكفاءة مدققي قسم الشركات عند تطبيق أسلوب التقدير الذاتي لا يرقى إلى مستوى ما وصلت إليه مقدرة المتلاعبين من المكلفين ومن المستغلين في المهنة مما قد يساهم في إجازة وشرعنة حالات التهرب الضريبي ، والذي يؤثر سلباً على إيرادات الخزينة العامة للدولة.

فضمن برنامج الإصلاح الضريبي الذي سعت إليه الهيئة العامة للضرائب لتطوير أساليب عملها ، طبقت الهيئة العامة للضرائب أسلوب التقدير الذاتي على الشركات المحدودة حصراً عام 2002 ، ويعد هذا الأسلوب واحداً من السبل الرئيسية في دعم السياسة المالية الضريبية ، عن طريق تعزيز الثقة بين الهيئة العامة للضرائب والمكلفين ، وذلك بانتهاج أسلوب علمي وعلمي في التعامل مع نتائج المكلفين بدفع الضريبة ، وفي 2009/3/16 تم إقرار إعادة التعامل مع المكلفين بموجب التقدير الذاتي.

ونظراً لذلك، فقد ركز البحث على هذا الموضوع ، وقسمته على خمسة محاور، عرضت في أولها منهجية البحث ، واهتم المحور الثاني بأسلوب التقدير الذاتي ومفهومه ومزاياه ، وخصص المحور الثالث للتدقيق الداخلي وتطبيق أسلوب التقدير الذاتي ، وعرض الفصل المحور الرابع الجانب التطبيقي ، إذ تناول تفويم آلية التدقيق الداخلي واختتم البحث بالمحور الخامس الخاص بالاستنتاجات والتوصيات.

Abstract

Self estimation method consider one of the good methods in estimating the income for the purposes of estimating the income tax by the person himself, but this method need an experienced tax system to discover the fraud, and also it need a very good estimators, and auditors with high qualifications and experience, and it also need an auditing procedures after the work of tax estimator.

Also the improper work of the internal auditing division in implementing the self estimation method consider one of the major issues that this research study, because the lack in the efficiency and abilities of the companies department auditors can not discover the fraud method between the companies, which can result in increasing the cases of tax evasion, and well effect negatively on the general revenues.

As a part of its program to reform the tax system in Iraq, the general tax committee implement the self estimation method on the limited companies only at 2002, and this method consider one of the basic elements to support the financial tax policy, through the development of trust between the tax committee and the taxpayers, and this can be achieved through using a scientific and practical approach in dealing with results of the estimation. And at 16/3/2009, it decide to reuse the self estimation method.

Because of the important of the self estimation, this research is focus on this subject, and it include five main chapters, the first chapter include the research methodology, the second , parts discusses the subject of the self estimation, the third , parts was dedicated to internal auditing and the implementation of self estimation method, , parts four include the practical side of the

research. The last , parts in this research include the conclusions and recommendations.

المقدمة :

المتحصلات الضريبية تشكل جزءاً مهماً من الإيرادات العامة للدولة، عن طريق تنفيذ السياسات المالية لدعم الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية بالشكل الذي يجعل من النظام المالي القوة المحركة للنشاط الاقتصادي، ويعد أسلوب التقدير الذاتي واحداً من الأساليب الجيدة في تقدير الدخل كونها تبنى على الثقة المتبادلة بين السلطة المالية والمكلفين.

غير أن الهيئة العامة للضرائب تعاني من ضعف في الكوادر الفنية وبالأخص في المجالات المحاسبية والتدقيقية وهذا ما يجعل من الصعوبة تطبيق أسلوب التقدير الذاتي في العراق فأصبح من الضروري القيام بإجراءات سريعة تعمل على إنقاذ الوضع الذي تعيشه الهيئة العامة للضرائب ومن هذه الإجراءات ضرورة تعزيز الاستقلال والحياد لقسم الرقابة والتدقيق الداخلي من خلال ربط هذا الجهاز المهم بالإدارة العليا مباشرة ووضع صلاحيات ومهام واضحة لدى الجميع فضلاً عن التخطيط لعمل التدقيق الداخلي يجري بكل استقلالية وتفر الخطة من قبل الإدارة العليا. مرتبطة بوزارة المالية مباشرة تتولى أعمال تدقيق المكلفين وأعمال الهيئة العامة لضرائب.

ونظراً لذلك، فقد ركز البحث على هذا الموضوع ، وقسمته على خمسة محاور، عرضت في أولها منهجية البحث ، واهتم المحور الثاني بأسلوب التقدير الذاتي ومفهومه ومزاياه، ، وخصص المحور الثالث للتدقيق الداخلي وتطبيق أسلوب التقدير الذاتي، وعرض المحور الرابع الجانب التطبيقي ، إذ تناول تقويم آلية التدقيق الداخلي، واختتم البحث بالمحور الخامس الخاص بالاستنتاجات والتوصيات.

المحور الأول : منهجية البحث

1-1 : مشكلة البحث :

قصور عمل قسم الرقابة والتدقيق الداخلي عند التحاسب ضريبياً مع المكلفين ، نتيجة لانخفاض المؤهلات العلمية للعاملين في هذا القسم ، مما أثر سلباً في أداءه، إذ إن مقدرة مدققي قسم الرقابة والتدقيق الداخلي وكفايتهم لا يرقى إلى مستوى ما وصلت إليه مقدرة المتلاعبين و المستغلين للمهنة ، مما ساهم في شرعنة حالات التهرب الضريبي وجعله أمراً مألوفاً ، وأصبح من الصعب تطبيق أسلوب التقدير الذاتي كأحد أساليب التقدير على الدخل، وبما ساعد في دخول المكلفين بمماركات حقيقية مع السلطة المالية وتراجع الثقة بين المكلفين والسلطة المالية.

- المراجعة المستمرة للهيئة العامة للضرائب وقسم الرقابة والتدقيق الداخلي.
- الحصول على المعلومات الفعلية عن المؤهلات العلمية للعاملين في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي.
- دراسة وتقويم آلية التدقيق الداخلي وتحليلها وتدقيقها بعد أن اعتمد الباحث على معايير مستنبطة من دراسة بعض قوانين ضريبة الدخل في دول مختلفة.

المحور الثاني : أسلوب التقدير الذاتي (المفهوم والمزايا

يعد التقدير الضريبي الذاتي، الذي استخدمته السلطة المالية في العراق، أسلوباً علمياً وعملياً متقدماً في التعامل مع نتائج أعمال مكلفي ضريبة الدخل، انتهجته الهيئة العامة للضرائب مع شريحة واحدة من المكلفين (الشركات ذات المسؤولية المحدودة) دون الشرائح الأخرى وذلك في سنة 2002، ولم يستمر العمل بهذا الأسلوب بعد حرب 2003 إذ تعذر استمرار العمل بموجبه، وللوقوف على موضوع التقدير الذاتي لابد من الإشارة إلى طرائق التقدير على الدخل الأخرى، فهناك طرائق عدة لتقدير ضريبة الدخل في مختلف دول العالم، وتختار كل دولة الطريقة المناسبة لها بما يلائم ظروفها ولاسيما ما يتعلق بتطور التشريعات الضريبية لديها (عفانة، وآخرون، 2004:44) ويرتبط تقدير المادة الخاضعة للضريبة بمجموعتين من الأدلة، الأولى مباشرة تستند إلى إقرار المكلف بالضريبة تعبر عن إفصاحه عن الدخل المتحقق له خلال مدة زمنية، أو قرار يصدر عن الآخرين ممن نقلت إليهم مادة الضريبة، أو ممن هم ملزمون باستقطاع نسبتها، والثانية غير مباشرة تجريها السلطة المالية بمعرفتها تستند إلى قرائن وأدلة يغلب عليها الظن أو التقريب، تتخذ من الجراف أو تلك القرائن لتستدل بها على دخل المكلف، ويمكن التمييز بين نوعين من طرائق التقدير المباشرة وغير مباشرة. والشكل الآتي ملخصاً يبين طرائق التقدير على الدخل:

2-1: أهمية البحث :

تكمن أهمية البحث في انه يحاول رفع المستوى التنظيمي في قسم التدقيق الداخلي من خلال تغيير سياسات إدارة الموارد البشرية وتحديد الاحتياجات ووضع التوصيف الوظيفي للمدققين الداخليين واعتماده في إجراءات التعيين والترقية فضلاً عن برامج التدريب التخصصي لتطوير المهارات المهنية والمعرفة المتخصصة في مجال العلوم الضريبية والمحاسبية والتدقيقية، بما يتيح إمكانية نجاح أسلوب التقدير الذاتي ، ونقل النظام الضريبي في العراق إلى مراحل جديدة من التطور لمواكبة الدول التي طبقت هذا الأسلوب.

3-1 : أهداف البحث:

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:-

1. تقويم المؤهلات العلمية للعاملين في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في الهيئة العامة للضرائب بما يتيح الفرصة للاستغناء عن تطبيق أسلوب التقدير بموجب الضوابط وتطبيق أسلوب التقدير الذاتي بدلا عنه، بما يعزز الثقة بين المكلفين والسلطة المالية ولكافة المشمولين بدفع الضريبة وبمختلف أنشطتهم .
2. وضع مقترحات لتفعيل دور الرقابة والتدقيق الداخلي في نجاح تطبيق أسلوب التقدير الذاتي .
3. وضع مقترح إنشاء شعب للضبط الداخلي داخل أقسام الهيئة العامة للضرائب.

4-1 : فرضية البحث :

يستند البحث إلى فرضية مفادها:

أهمية تعزيز الاستقلال والحياد لقسم الرقابة والتدقيق الداخلي، ووضع توصيف وظيفي للمدققين الداخليين واعتماده في إجراءات التعيين والترقية كخطوة أساسية تسهم في الارتقاء بمستوى العمل الضريبي في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في الهيئة العامة للضرائب بما سيساهم في إمكانية نجاح تطبيق أسلوب التقدير الذاتي باعتباره واحداً من طرائق التقدير التي تعزز الثقة بين المكلفين والسلطة المالية.

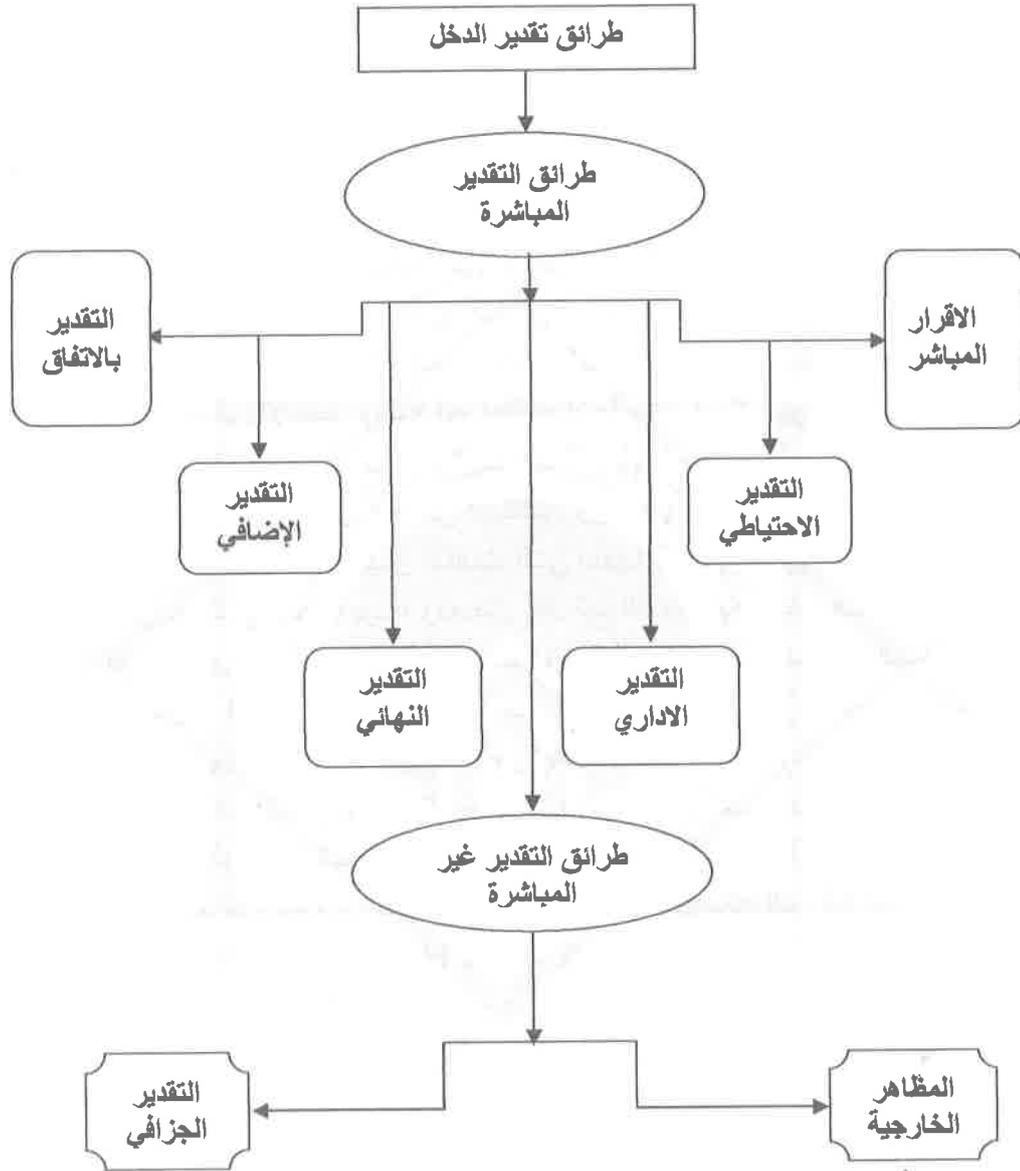
5-1: وسائل جمع البيانات والمعلومات :

من أجل التحقق من صحة فرضية البحث والتوصل إلى أهدافه فقد اعتمد الباحث على

الوسائل والإجراءات الآتية :

1. الاعتماد على أحدث المصادر العربية والأجنبية ، كالكتب والبحوث والدوريات والرسائل والاطاريح الجامعية ، وكذلك القوانين والتشريعات العراقية.
2. للتعرف على آلية الرقابة والتدقيق الداخلي في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي بالهيئة العامة للضرائب قام الباحث بالإجراءات الآتية :

شكل (1)
طرائق تقدير الدخل الخاضع للضريبة



(الشكل من إعداد الباحث)

تعريف أسلوب التقدير الذاتي

بموجب هذا الأسلوب من التقدير يتولى المكلف تقدير دخله الخاضع للضريبة، ومقدار الضريبة المستحقة عليه، ضمن الإجراءات والتعليمات الصادرة عن الجهات الضريبية في الدولة. ويقدم بذلك إقراراً موقفاً منه بصحة التقدير والمبالغ الواردة فيه (أبو نصار وآخرون ، 2005 : 14)، وقد وردت لأسلوب التقدير الذاتي تعريفات عدة، نذكر منها: أنه (ذلك الأسلوب في تقدير وعاء الضريبة، الذي يبنى على أساس تعزيز الثقة بين المكلف والسلطة المالية، من خلال تقديم الإقرار الضريبي الذي يملأ من قبل المكلف، ويوقع عليه، فضلاً عن توقيع منظم الحسابات، ويصادق عليه من قبل مراقب الحسابات)(رمضان، 2001 : 502).

يرى الباحث أن أسلوب التقدير الذاتي هو من أساليب تعزيز الثقة بين المكلف والسلطة المالية، وأصبح ضرورياً أن تقدم السلطة المالية في العراق على تشريع تطبيق هذا الأسلوب بعد الأخذ بنظر الاعتبار وضع إجراءات رادعة بحق المتلاعبين بالحسابات.

فبموجب هذا الأسلوب يقدم المكلف كشفاً سنوياً معيناً، تقوم الإدارات الضريبية بتصميمه، يسمى التقرير ، يطلب فيه من المكلفين أن يقدموا معلومات تفصيلية عن دخولهم الخاضعة للضريبة، كما يتضمن بيان النفقات التي أنفقها المكلفون من أجل تمشية أعمالهم، ومعلومات عن حالتهم الاجتماعية، وبعض نفقاتهم الشخصية، وغيرها من المعلومات الضرورية التي ترى السلطة المالية أنها ضرورية للوصول إلى صافي الدخل الخاضع للضريبة(رمضان ، 2001 : 502)، إن المبادئ الأولية للتحويل نحو أسلوب التقدير الذاتي بالكفاية والفاعلية تظهر التنازل أو الهجر لإجراءات التقدير الإداري ، إن هذا التحويل يضع المسؤولية على المكلف لتقدير الدخل الخاضع للضريبة واحتساب الضريبة المستحقة عليه، والقيام بدفعها بشكل طوعي (الخرسان، 2006 : 46) وإن ذلك يضع أعباء ثقيلة ومسؤوليات على المكلفين للاحتفاظ بسجلات كافية وملائمة وتحقق متطلبات السلطة المالية من حيث الموثوقية(707 : Loo. Ec & Hansford, 2005)، أي: ربط الضريبة طبقاً لتقديرات المكلف لصافي دخله من واقع إقراره الضريبي، دون فحص من جانب السلطة المالية، مع الاقتصار على فحص عينة محدودة من الإقرارات سنوياً، وإيقاع عقوبات مشددة على المكلف والمحاسب في حالة مخالفة الإقرار للحقيقة (هادي، 2007 : 1).

لقد اعتمدت السلطة المالية في العراق تطبيق أسلوب التقدير الذاتي بهدف تعزيز الثقة بين المكلف والسلطة المالية، من خلال تقديم الإقرار الضريبي الذي يملأ ويوقع من قبل المكلف، فضلاً عن توقيع مراقب الحسابات ، وقد تم تطبيق هذا النظام في عملية التحاسب الضريبي مع الشركات المساهمة ابتداءً من السنة التقديرية 1998، ومع الشركات المحدودة في السنة التقديرية 2002. ويتم بمقتضى هذا النظام اعتماد البيانات المالية، التي تقدمها

الشركة إلى السلطة المالية، في احتساب مقدار الضريبة وفقاً للخطوات الآتية (الخرسان ، 2006: 50).

أ- تقدم الشركة نتائج حساباتها خلال المدة القانونية المحددة بموجب أحكام قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل، ويكون مبلغ الدخل السنوي الذي تظهره الحسابات هو المعول عليه في تحديد الوعاء الضريبي واحتساب الضريبة بموجبه من غير تعديل.

ب- تقوم الشركة بإعداد تقرير ضريبة الدخل وتقدمه (على وفق الأنموذج الذي أعدته الإدارة الضريبية) ويتضمن البيانات المتعلقة بالدخل المحاسبي المستخلص من حساباتها الختامية، وينتهي بتحديد مبلغ الضريبة.

ج- يرفق بالتقرير المشار إليه في (ب) أنفاً شيك بمبلغ الضريبة المحتسب من الشركة على أساس التقرير المذكور. أما في حالة تقديم تقرير خارج المدة القانونية التي حددتها الفقرة الثانية من المادة 27 من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982، فيجب تنظيم شيك آخر يرفق مع شيك الضريبة بمبلغ يعادل 10% من مبلغ الضريبة المحتسبة كغرامات تأخريه، على ألا تزيد عن خمسمائة ألف دينار وفقاً لأحكام الفقرة الرابعة من المادة (56) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل.

د- أما بالنسبة للإجراءات التي تتخذها السلطة المالية إزاء الحسابات الختامية والتقارير السنوية التي تقدمها الشركة ، فإنها تقتصر على استلامها تلك التقارير ومرفقاتها، وقبول التسديد، على أساس المعلومات والبيانات التي وردت فيها من غير مناقشة أو تعديل، وقت تقديمها .

ويشكل أسلوب التقدير الضريبي الذاتي، بمراحله ومفرداته، أسلوب عمل متقدم، جرى العمل بموجبه في الكثير من دول العالم منذ عقود من السنين ، وقد كان له دور كبير في ترسيخ علاقات شفافة وصادقة بين الإدارات الضريبية والمكلفين بدفع الضرائب (البغدادي وشمخي ، 2006: 29).

الإطار القانوني لأسلوب التقدير الذاتي

لم يرد في قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982، ولا في التعديلات التي تعاقبت عليه لغاية الأمر رقم 49 لسنة 2004، أية إشارة إلى أسلوب التقدير الذاتي، وربما يعود السبب في ذلك إلى أنّ هذا الموضوع لم يكن في الأذهان عند صدور الأمر المذكور، وكذلك لم تتوقع سلطة الائتلاف المؤقتة، عندما أصدرت الأمر رقم 37 لسنة 2003، والأمر رقم 49 لسنة 2004، أنّ هناك إمكانية لتطبيق أسلوب التقدير الذاتي في العراق وقت إصدار تلك الأوامر، لأنها (أي: سلطة الائتلاف) لم تطلع على إمكانات النظام الضريبي في العراق ومدى

تقدمه (الخرسان، 2006 : 52) ولا يعني ذلك بالطبع أنه لا تتوافر أرضية قانونية لتطبيق هذا الأسلوب، فالمواد (27، 28، 30، 32، 57، 58، 59) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 توفر هذه الأرضية (السعدي، 2007 : 55).

وعند مطابقة تلك المواد القانونية مع الخطوات المحددة لتطبيق أسلوب التقدير الذاتي على وفق الترتيب المنطقي لها وكما مبين فيما تقدم، فإن ترتيب تلك المواد يكون وفقاً للجدول الآتي :-

الجدول (1)

الدمج بين المواد القانونية وخطوات تطبيق أسلوب التقدير الذاتي

المادة القانونية	شرح العملية	تسلسل العملية
(27)	طلب تقدير ضريبة الدخل من المكلف	1
(30)	الموافقة على مبلغ ضريبة الدخل الظاهر في التقرير	2
(28)	إجراء عملية الفحص الضريبي اللاحق	3
(32)	تعديل التقدير إذا أظهرت عملية الفحص الضريبي في الخطوة (3) فروقات في المبلغ	4
(59)	إجراء التسوية الصلحية	5
(58), (57)	فرض العقوبات	6

(المصدر : الخرسان ، 2006 : 52).

ويمكن إعادة ترتيب هذه السلسلة التي تمثل العمليات التي يعتمد عليها (التقدير الذاتي) طبقاً للمواد القانونية في جدول يربط بين الخطوات والحالات التي تنطبق عليها وكما في الجدول الآتي (مشكور وآخرون، 2002:6):-

الجدول (2)

الترابط بين المواد القانونية التي يعتمد عليها في أسلوب التقدير الذاتي .

الخطوات	الحالة التي ينطبق عليها
3 - 1	عندما يؤكد الفحص اللاحق صحة البيانات المالية المقدمة من قبل المكلف
4 - 1	عندما يظهر الفحص اللاحق فروقات ناجمة عن اختلاف الاجتهاد في حدود منطقية.
5 - 1	عندما يظهر الفحص اللاحق وجود فروقات ناجمة عن محاولات لتخفيض الدخل أو إخفائه ولكن الإدارة الضريبية تقتنع بإمكانية تسوية الموضوع عن

طريق التسوية الصلحية لأسباب من الأفضل تحديدها، كحسن السلوك الضريبي للمكلف سابقا، وعدم وجود مخالفات سابقة، وعدم وجود وثائق مزورة-----الخ.	
عندما يظهر الفحص اللاحق وجود فروقات ناجمة عن محاولات التهرب الضريبي لأسباب لا ترى الإدارة الضريبية مبررا لقبول التسوية الصلحية عنها، لأسباب عديدة، مثل: التكرار الجرمي، أو جسامه المبلغ، أو تزوير الوثائق، أو محاولات إفساد الذمم -----الخ.	1 - 6 (عدا الخطوة الخامسة)

(المصدر : مشكور وآخرون، 2002:7)

يرى الباحث، من خلال طرح الإطار القانوني، أنّ قانون ضريبة الدخل العراقي قد وضع القاعدة الممكنة لتطبيق أسلوب التقدير الذاتي، من خلال المواد القانونية التي جاء القانون الضريبي بها، لكن لم تتحقق إمكانية التطبيق بشكل مستمر نتيجة الظروف التي مر بها العراق بعد الاحتلال، مما جعل إمكانية تطبيق هذا الأسلوب صعبة، وإن طبقت فإنّ إمكانية تنظيم زيارات مفاجئة لمكان عمل المكلف أصبحت مستحيلة في ظل الظروف الصعبة للبلد خلال مرحلة ما بعد الحرب، ممّا جعل السلطة المالية في العراق تلجأ إلى إلزام المكلف بالحضور بنفسه لتقديم إقراره الضريبي.

مزايأ أسلوب التقدير الذاتي

إنّ اعتماد أسلوب التقدير الذاتي يحقق مجموعة من المزايا لجميع الأطراف المشتركة في عملية التحاسب الضريبي بشكل مباشر، وللجهات التي تتأثر بتلك العملية، وتشمل المكلفين بدفع الضريبة، والسلطة المالية، والمجتمع، والمحاسبة علما ومهنة، ومن أهم هذه المزايا :-
1. يحقق أسلوب التقدير الذاتي تخفيضاً في تكاليف تقدير الدخل الخاضع للضريبة، واحتساب تلك الضريبة وجبايتها، عن تلك التكاليف التي يتم إنفاقها في أساليب التقدير الأخرى، إذ تنحصر التكاليف، وفقاً لأسلوب التقدير الذاتي، على الفحص الضريبي للحالات التي يتم اختيارها بشكل استثنائي (الخرسان ، 472 : 2006).

2. تخفيف العبء عن الإدارة الضريبية في عملية التقدير، وزيادة التحصيلات الضريبية، وتحقيق العدالة النسبية للمكلف وخزينة الدولة (ياسين ودرويش، 1996 : 269).

3. يساهم هذا الأسلوب، إلى حد بعيد، في الحد من حالات الفساد الإداري، فهو يلغي الدافع لدى المكلف لمحاولة شراء الذمم، لأنه في الأساس سيحدد وعاءه الضريبي بنفسه، بلا هامش اجتهد شخصي للموظفين المختصين، والذي يمكن استغلاله لممارسة شتى الضغوط عليه بهدف ابتزازه (السعدي، 2007: 59).

4. يساعد هذا الأسلوب في التخلص من الأساليب البدائية أو التقليدية للتقدير، التي تنطوي على تقدير جزافي، وحالات إجحاف للمكلفين وعدم تقدير ظروفهم انفراديا ، بينما يحقق أسلوب التقدير الذاتي العدالة في التقدير والاحتساب وفقا لظروف المكلف الذي سيحدد وعاءه الضريبي، بنفسه، لذلك يسهم هذا الأسلوب في خلق ثقة متبادلة بين المكلف بدفع الضريبة والإدارة الضريبية، الأمر الذي يؤدي بالنتيجة إلى إنهاء حالة التشوه التي انتابت هذه العلاقة والناجمة عن أساليب التحاسب الضريبي التقليدية، والتي تشكل عبئا حقيقيا على أطراف عملية التحاسب كلها، ويؤدي هذا الأسلوب من ثم إلى تشجيع الالتزام الطوعي من قبل المكلفين بالشكل الذي يقلل الفجوة الضريبية، ويحقق الامتثال الضريبي (الخرسان، 2006: 47).

5. تنمية الثقة بين المكلفين والسلطة المالية وتقويتها، وتبسيط إجراءات العمل داخل الدائرة، وتخفيف العبء عن المكلف، بحيث يقلل من الإجراءات الروتينية (ياسين ودرويش، 1996: 270)

6. يوفر هذا الأسلوب الأجواء الصحيحة لاستعادة ما فقدته مهنة المحاسبة ومراقبة الحسابات من أهمية وهيبة، ويضمن معاييرها الفنية والأخلاقية، بعد سنوات من ممارسة المهنة في بيئة غير صحيحة، إذ ستكون مخرجات مهنة المحاسبة (القوائم المالية)، عند تطبيق هذا الأسلوب، هي الأساس في تحديد الوعاء الضريبي، ومن ثم تحديد ضرائب الدخل المستحقة على هذا الوعاء، إن أهم جهة مستخدمة للبيانات المالية هي السلطة المالية، إذ تعتمد على هذه البيانات في انجاز التقدير الضريبي وتحصيل دين الضريبة، لذلك فإن الخيار الصحيح للمحاسب ولمراقب الحسابات هو الارتقاء بالمهنة إلى المستوى الذي تحدده معاييرها الفنية والأخلاقية (الخرسان، 2006 : 47) .

المحور الثالث التدقيق الداخلي وتطبيق أسلوب التقدير الذاتي

أولاً: مفهوم التدقيق الداخلي

لقد ظهرت مهنة التدقيق الداخلي بشكل متواز مع تطور علم الإدارة بعد الحرب العالمية الثانية (Picket:2006:35)، وهو احد الوسائل الفعالة للرقابة الداخلية ، ويمكن تعريفه بأنه: (مجموعة من أنظمة أو أوجه نشاط مستقل داخل المشروع تُنشئها الإدارة للقيام بخدماتها في تحقق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، للتأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول المشروع وممتلكاتها، وفي التحقق من أتباع موظفي المشروع للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم ، وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها، واقتراح

التحسينات اللازم إدخالها عليها ، وذلك حتى يصل المشروع إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى) (عبد الله ، 2007 : 181). وقبل إيراد أهم التعريفات للتدقيق الداخلي ، يستلزم الأمر أولاً تعريف مفهوم (التدقيق).

فقد عرف (عبد الله ، 2001 : 13) التدقيق بشكل عام بأنه (فحص حسابات وحدة الأعمال للتأكد من صحتها. أي: إنَّ التدقيق هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والسجلات الخاصة بوحدة الأعمال تحت التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً، والخروج برأي محايد مستقل بشأن مدى دلالة القوائم المالية لتلك الوحدة. لذلك فعملية التدقيق تشمل الفحص والتحقق والتقرير).

كما عرفه (جمعة ، 2000 : 8) بأنه (التحقق الانتقادي المنتظم لأدلة الإثبات وقرائنه، لما تحتويه دفاتر وحدة الأعمال وسجلاتها من بيانات في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها، من خلال برنامج محدد مقدّم بهدف إبداء الرأي الفني المحايد في صدق التقارير المالية وعدالتها).

كما ورد في دليل التدقيق ذي الرقم (4) الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق، في الفقرة (د): إنَّ جهاز التدقيق الداخلي (هو جهاز تقويمي مستقل ضمن تشكيلات المنشأة ويعدُّ أحد وسائل الرقابة الداخلية الفعالة لتشيؤ الإدارة للقيام بخدماتها وطمأنتها على أنّ وسائل الضبط الموضوعية مطبقة وكافية، من خلال مجموعة من الضوابط والإجراءات لتحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر، لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، والتأكد من حماية أصول المنشأة وأموالها، والتحقق من إتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم .

تطور مفهوم التدقيق الداخلي بعد عام 2000، وظهر مفهومه الجديد بأنه: نشاط تأكدي واستشاري مستقل وموضوعي لإضافة قيمة إلى المنشأة، فهو تأكدي لتطمئن الإدارة إلى أنّ المخاطر المرتبطة بالمنشأة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل مناسب ، واستشاري لتزويد الإدارة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات (الوردات ، 2006 : 63) .

من خلال ما سبق تلاحظ ضرورة وجود تدقيق داخلي مستقل وفعال يقيس مدى نشاط نظام الرقابة الداخلية وكفايته، ولتحقيق ذلك يجب أن يتوافر في التدقيق الداخلي ما يأتي:

- أن يكون نشاطاً مستقلاً.
- لديه الصلاحيات اللازمة التي تؤهله لأداء مهامه .
- موظفون يتمتعون بالخبرة والكفاية.

أما التدقيق الداخلي الحديث أو المعاصر فيمكن تعريفه من خلال العديد من خصائص التدقيق الداخلي الحديث، مثل: التخطيط النظمي لإجراءات التدقيق الداخلي، والتكامل فيما بين أنظمة الرقابة وأنظمة التدقيق، والتوسع في مهام التدقيق الداخلي، واستخدام الأساليب والتكنولوجيا الحديثة في التدقيق الداخلي، مثل الكومبيوترات وغيرها، وأنماط وأساليب التفكير الحديثة المستخدمة في انجاز مهام التدقيق الداخلي وغيرها من الصفات (Gouming:1997:244)

يرى الباحث أنّ التدقيق الداخلي هو وظيفة داخلية، تتولى عملية تحديدها الإدارة العليا وبموجبها يتم تشكيل فريق عمل مكون من شخص أو مجموعة أشخاص، يتمتعون بقدر من الاستقلالية، ويمنحون الصلاحيات الكافية لانجاز الأعمال الموكلة إليهم، لتحقيق أهداف المنشأة، ولتقويم كفاءة عمل الإدارات داخل المنشأة .

أما (التدقيق الداخلي) من وجهة نظر المحاسبة الضريبية فقد عُرّف بأنه: (عملية لاحقة لعملية الفحص الضريبي، ويقوم بها مدققون متخصصون بهذه العملية ، إذ يقوم المدقق بتدقيق اضبارات المكلفين وحساباتهم بعد إحالتها عليهم بعد انتهاء عملية فحصها (رمضان ، 2001 : 522) .

ويمكن القول إنّ (التدقيق الداخلي الضريبي) هو: وظيفة الإدارة العليا في الوحدة الضريبية، يقوم بها أشخاص أو مجموعات من الأشخاص المختصين بقرار منها مع إعطاءهم حيز مناسب من الصلاحية والاستقلالية في انجاز الأعمال المناطة بها للقيام بتقويم الأعمال والإجراءات الإدارية والمحاسبية والقانونية الداخلية في ضمن آلية التحاسب الضريبي التي تجريها الإدارة الضريبية المختصة تجاه مكلفي ضريبة الدخل، بغية التحصيل الضريبي الكفاء على وفق قانون الضريبة، لتحقيق أهداف السياسة الضريبية (الهاشمي ، 2005 :) .

ويرى الباحث أنّ للتدقيق الداخلي أهمية وأهدافا لا تختلف في المنشآت العامة عنها في الخاصة، إذ تسعى إلى المحافظة على أصول المنشأة وأموالها ، من خلال الإجراءات التي يقوم بها المدقق الداخلي ليؤكد للعاملين في المنشأة القيام بواجباتهم بصورة جيدة ودقيقة، بلا إسراف أو تبذير، متابعة الأداء، وتوصيل المعلومات في الوقت المناسب إلى الإدارة العليا دون أي تأثيرات جانبية، لمساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات الصائبة لأعمال المنشأة .

إنّ الهدف من التدقيق الداخلي هو مساعدة كل أعضاء الإدارة في أداء وظائفهم بشكل فاعل، عبر تزويدهم بالتحليلات والتقويمات والتوصيات والتعليقات ذات الصلة بالأنشطة التي تمت مراجعتها، والدور الحديث للمدقق الداخلي يهتم بالمراحل والأنشطة الإدارية في العمل جميعها، وهذا ما يجعل من دوره اكبر من مجرد الاهتمام بالسجلات المالية والمحاسبية، لذا

فقد حدد معهد المدققين الداخليين الأمريكي الهدف العام من التدقيق الداخلي بالآتي (عثمان، 1999: 131) :-

- 1 - التأكد من أنّ السياسات والخطط والإجراءات الموضوعة من قبل الإدارة تنفذ كما هي من غير أي انحراف .
- 2 - تدقيق وتقويم مدى كفاية وفاعلية وسائل الرقابة المالية والمحاسبية التي تتبعها المنشأة.
- 3 - التأكد من توافر حماية كافية لأصول المنشأة ضد السرقة والاختلاس والإسراف.
- 4 - التحقق من إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والإحصائية المثبتة في دفاتر المنشأة وسجلاتها.

5 - تقويم الأداء على مستوى مراكز المسؤولية

ومن العوامل التي تساعد على تحقيق أهداف التدقيق الداخلي، هي:

(Dittenhofer:2005:444)

- أ. وجود أدوات رقابة مالية ذات كفاية داخل الشركة.
- ب. وجود أدوات رقابية على العمليات كفاية.
- ت. وجود كشوفات مالية موثوقة يمكن الاعتماد عليها.
- ث. وجود تقارير عمليات موثوقة يمكن الاعتماد عليها.
- ج. التزام الشركة بالسياسات والإجراءات والقوانين العامة التي تتعلق بالجوانب المالية والمحاسبية والإدارية والتشغيلية.

دور المدقق الداخلي في تطبيق أسلوب التقدير الذاتي

يعدّ المدقق مسؤولاً عن تنفيذ مهام التدقيق الداخلي طبقاً لبرنامج التدقيق المعد لهذه الغاية من قبل مسؤول قسم التدقيق (الوردات ، 2006 : 269)، وتعتمد المنشآت، في تدقيق نتائج أنشطتها وأعمال موظفيها، على جهات خارجية أو داخلية، أو على الاثنين معا بصورة مستمرة، أو بمراحل زمنية معينة لجميع أنشطتها، أو لأنشطة أو حسابات محددة، لغرض التوصل إلى آراء فنية محايدة ومستقلة بشأن مصداقية نتائج الأعمال تلك، وعلى الرغم من أهمية التدقيق الداخلي لأي منشأة، فإنه ذلك لا يغني عن التدقيق الخارجي، ولا سيما إذا كان هناك إلزام قانوني باستخدامه أو اللجوء إليه من قبل منشآت القطاعين الخاص والمختلط (الهاشمي، 2005: 37)، وقد عرّف الكعبي التدقيق الداخلي الضريبي والذي يكون أقرب لعملية الفحص بأنه: (الفحص الانتقادي للمستندات والسجلات والبيانات المحاسبية الأخرى، ولنظم الرقابة الداخلية، وفقاً للتشريعات النافذة، ومستويات الأداء المهني المتعارف عليها لمدة زمنية معينة، بهدف إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية، وبيان أنّ الميزانية تعبر عن المركز المالي الحقيقي في نهاية تلك المدة المالية، وأن حسابات النتيجة تعبر عن نتيجة النشاط

خلال تلك الفترة المالية بأمانة وعدالة (الكعبي , 1998 : 4). أما رمضان , فيعرف التدقيق الداخلي الضريبي بأنه (عملية لاحقة لعملية الفحص، يقوم بها مدققون متخصصون بهذه العملية , إذ يقوم المدققون بتدقيق اضبارات المكلفين وحساباتهم بعد إحالتها إليهم بعد عملية فحصها) (رمضان ، 2001 : 557) .

يرى الباحث أنّ عملية التدقيق الداخلي الضريبي هي عملية التحقق من صحة إجراءات عمل الفحص الضريبي، والتأكد من أنّ المكلف يدفع الضريبة قَدَم إقراره بنفسه أو بوساطة الغير، والاستفسار منه عن عاندية الحسابات، وأنّ المنشأة تطبق التعليمات والقواعد المحاسبية كافة عند تسجيلها للعمليات المالية الحاصلة خلال المدة المالية، وأنّ هذه الحسابات مؤيدة بوثائق ومستندات صحيحة، وله أن يطلبها من المكلف، والتأكد من أنّ هذه الحسابات قد خضعت للتدقيق من قبل مراقب حسابات خارجي مجاز رسمياً . ويحق للمدقق أن يعترض على أي بيانات يجد فيها أي مجال للتلاعب أو الغش أو التزوير . وإعادة فحص هذه الحسابات فحصاً انتقادياً بموجب القوانين أو التعليمات الصادرة، بعد التشاور مع المخمن الضريبي بشأن الفقرات التي اعترض عليها، وتصحيح الملاحظات كافة التي أثارها المدقق، ويوقع على التأييد وفقاً لما ورد في مذكرة المخمن .

● مقومات المدقق الداخلي:-

يجب أن تتوفر مجموعة من المقومات الشخصية للمدقق الداخلي لممارسة عمله التدقيقي إذ تعد هذه المقومات من الشروط الأساسية التي يستلزم توافرها في المدقق الضريبي الداخلي وكما يأتي :-

1- الكفاية العلمية والعملية للمدقق الداخلي .

إنّ من السمات الأساسية لنجاح العمل الرقابي هو التأهيل العلمي لهؤلاء الأفراد، وطريقة اختبارهم، وتدريبهم، وصفاتهم الشخصية (الغريبان , 2003 : 68) . فالمدقق الداخلي يجب أن يكون حاصلًا على شهادة عليا أو أولية في الاختصاص (الدراسة المحاسبية) , وأن يمتلك معرفة بالأصول العلمية والتطبيقات العملية المحاسبية، وأن تكون له دراية واسعة بالتدقيق ومعرفة بالمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والقوانين والأنظمة والتعليمات الصادرة (الهاشمي, 2005 : 50) .

أما بشأن الكفاية العملية فتتطلب مهنة المحاسبة والتدقيق، شأنها شأن المهن الأخرى، قضاء مدة زمنية معينة لاكتساب الخبرة العملية في العمل (الصبان وهلال , 2000 : 64). إنّ التأهيل العلمي المناسب المصقول بالخبرة العملية، وحفاظ المدقق على استقلاليتة، واستشعاره بمسؤولياته ببذل العناية المهنية اللازمة، يؤدي إلى الأداء المهني المتميز لوظيفة التدقيق , (الهاشمي , 2005 : 50).

2- الصفات الشخصية للمدقق الداخلي الضريبي .

- هناك صفات تتعلق بشخصية المدقق الداخلي وكما يأتي (الهاشمي ، 2005 : 49) :
- أ. ألا يكون معاقبا عن قضايا تتعلق بالشرف والأمانة والنزاهة والكفاية .
 - ب. أن يكون أميناً فلا يستخدم معرفته بأسرار عمله ضد المكلف أو ضد الموظف الضريبي.
 - ج. أن تتوافر فيه النزاهة في العمل وعدم تفضيل المصالح الشخصية الضيقة على المصلحة العامة.
 - د. أن يكون مستقلاً وحيادياً وعلمياً .
 - هـ. أن يكون صبوراً في التعامل ضمن نطاق عمله التدقيقي .
 - و. أن تكون لديه القدرة على بيان رأيه وتقديمه بأية طريقة للمعنيين به.
 - ز. أن تكون له معرفة كافية بالتشريعات الضريبية والقوانين المتصلة بها كافة.
 - ح. أن يمتلك ثقافة عامة واسعة على الأمور المختلفة تعينه في عمله وبناء شخصيته بما يعزّز من ثقته بنفسه وثقة الموظفين والمكلفين بقدراته.
 - ط . أن يمتلك الكفاية والقدرة في الاستنتاج والربط بين الأحداث والوصول إلى نتائج ذات قيمة للحكم النهائي الصادق على العمل المنجز الخاضع للضريبة.

3- الموقع في الهيكل التنظيمي والاستقلال :-

قسم التدقيق الداخلي أحد الأقسام الإدارية في هيكل الوحدة الإدارية التنظيمي ، يقوم بأداء وظائفه بحسب السياسات التي وضعتها الإدارة العليا للوحدة الإدارية (الغزاوي، 2008: 81) ، وبشكل عام الهيكل التنظيمي لأي وحدة يتكون من ثلاثة مستويات إدارية تكون بمجموعها الهيكل الكلي للوحدة، وهذه المستويات هي (الغربان ، 2003 : 73-74) :

أ - مستوى الإدارة العليا :

ب- مستوى الإدارة الوسطى:

ج- مستوى الإدارة الدنيا:

وينطوي تحت الهيكل التنظيمي الكلي للوحدة هيكل تنظيمي خاص بقسم التدقيق الداخلي يضم الوظائف الإدارية الآتية (عبد الله ، 2007 : 59) :

أولاً : مدير قسم التدقيق : يتم تعيين مدير قسم التدقيق بأمر من الإدارة العليا ويخول بإدارة برنامج تدقيق شامل يغطي أنشطة التدقيق الداخلي ويقدم مدير التدقيق تقريره مباشرة إلى

رئيس مجلس الإدارة ، وتتلخص أهم مهام مدير التدقيق الداخلي بالنقاط الآتية :-

1. إصدار التعليمات للعاملين في قسم التدقيق بدءاً من العملية التمهيدية للتدقيق والإعداد لبرنامج التدقيق .

2. متابعة تنفيذ البرنامج الذي تم إعداده لكل عملية تدقيق، وينبغي عدم الخروج على ما جاء من خطوات وإجراءات التدقيق إلا في الحالات الاستثنائية، وذلك تماشياً مع متطلبات العملية التدقيقية.

3. التأكد من أن أوراق العمل تدعم بطريقة صحيحة نتائج عمليات التدقيق المختلفة، والتصديق على أوراق العمل النهائية الخاصة بكل منهما.

4. التأكد من أن تقارير التدقيق قد أعدت بموضوعية وجرت صياغتها بطريقة واضحة.

5. الاحتفاظ بأوراق العمل التي ستؤيد إتمام الخطوات الإشرافية السابقة.

ثانياً : رئيس التدقيق الداخلي : إذ يقوم رئيس التدقيق برفع تقريره إلى مدير التدقيق مباشرة، وهو مسؤول عن الخطط الموضوعية ودقة تنفيذها من قبل المدققين المساعدين، كما إنه مسؤول عن الموافقة على أوراق عمل التدقيق النهائية.

ثالثاً : المدقق الرئيس : وهو المسؤول عن عمليات التدقيق الجارية (التدقيق المالي ، والتدقيق التشغيلي) وبإشراف رئيس التدقيق ، والإشراف على عمل المدققين المساعدين والمبتدئين أثناء عملية التدقيق ، وكذلك إتباع خطوات برنامج التدقيق المعتمد بكل دقة.

رابعا : المدقق المساعد : عمله القيام بأعمال التدقيق التفصيلية تحت إشراف المدقق الرئيس ، إذ إن أغلب الموظفين في هذه الوظيفة هم من المبتدئين، ويلزمهم التدريب، ولاسيما في الأشهر الأولى من العمل .

4- حقوق المدقق الداخلي الضريبي:

أعطى قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المدقق الداخلي الحقوق الآتية كما جاء في المادتين (27 و 28) من القانون:

أ. حق طلب جميع البيانات والمعلومات والمستندات والوثائق وكل ماله علاقة بعمل المكلف المتحقق عنه الدخل الخاضع للاستقطاع الضريبي .

ب. حق الاطلاع على كل ما يؤكد أو يوثق نتائج أعمال المكلف التي أظهرتها حساباته الختامية أو الدفاتر والسجلات التجارية والمستندات والوثائق.

ج. حق توجيه الاستفسار والسؤال للمكلف والموظف الضريبي على حد سواء في كل ماله صلة بألية التحاسب الضريبي.

د. حق بيان الرأي (التدقيقي) المختص بشأن صحة الإجراءات والاحتساب ومنح الشرعية المطلقة لها أو المشروطة بتحقيق مستلزمات معينة .

هـ. حق الاعتراض على المعاملة الضريبية وإعادتها إلى الوحدة التخمينية لتوفير متطلبات قانونية.

5- واجبات المدقق الداخلي الضريبي (الهاشمي، 2005:51):

- ا- المحافظة على مصالح الإدارة الضريبية من خلال تحجيم الانحرافات والأخطاء وتنمية الإيرادات الضريبية.
 - ب- بذل العناية المهنية اللازمة لأداء الأعمال التدقيقية في ضمن آلية التحاسب الضريبي.
 - ج- تدقيق وفحص كل ماله علاقة بتحقيق دخل المكلف الخاضع للاستقطاع الضريبي من بيانات وحسابات ووثائق وغيرها .
 - د- تقديم الآراء الفنية المختصة المعززة للإجراءات السابقة للإدارة الضريبية (قبل مرحلة التدقيق) أو الاعتراض عليها في ضمن الآلية المذكورة .
 - هـ- بحكم طبيعة عمله يقوم بممارسة دور الرقابة والتدقيق المستمر على موظفي وأعمال وحدات آلية التحاسب الضريبي بجميع مراحلها وخطواتها من اجل الحد من الانحرافات والأخطاء ومحاربة الفساد الإداري.
- 6-مسؤوليات المدقق الداخلي الضريبي :

التقصير في عمليه التدقيق الداخلي الضريبي أمر وارد، شأنه في ذلك شأن بقية الوظائف الحكومية الضريبية وغير الضريبية، ولكنه يكون بأثار كبيرة، كتصرف سيئ مقصود أو غير مقصود لموظف حكومي مهمته فحص نتائج أعمال المكلفين وتدقيقها وتقويمها في ضمن آلية عمل مهمة في استقطاع ضريبة الدخل وتحقيق الإيرادات منها، أي أن التأثير السلبي الذي يحدثه التقصير والإهمال في التدقيق الداخلي يؤثر في أعمال آلية التحاسب الضريبي ومراحلها كافة، وتستند المسؤولية التقصيرية في الأداء التدقيقي الداخلي الضريبي بحسب الأثر السلبي المتحقق عنها، فيعالج على وفق نوعين من التقصير يعالجان من خلال لجان تحقيقية دائمية أو مؤقتة في مركز الهيئة استناداً إلى تعليمات إدارية وصلاحيات معينة، هما:

- أ. نوع من التقصير يعالج داخل الهيئة وبالتحقيق أيضا , ولكن على وفق قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع الاشتراكي المرقم 14 لسنة 1991 .
 - ب. نوع آخر من التقصير لكته كبير الأثر , والذي تتحقق فيه مسؤولية جزائية يتطلب الأمر معها إحالة المدقق الداخلي المقصر إلى جهات قضائية مختصة ليتم محاسبته على وفق القانون المدني . (الهاشمي ، 2005 : 51)، (رمضان ، 2001 : 522) .
- أهداف التدقيق الداخلي الضريبي: (الهاشمي ، 2005 : 54):
- للتدقيق الداخلي الضريبي أهداف متعددة يمكن حصرها فيما يأتي :-

- 1- تأمين صحة ودقة جباية الإيرادات الضريبية.
- 2- حصر التلاعب أو التهرب الضريبي للحد منهما وتحجيم الفساد الإداري.
- 3- ضمان تطبيق المفردات القانونية والمحاسبية والإدارية في العمل الضريبي.

- 4- إشعار المكلفين بتحقيق العدالة والدقة في استقطاع الضريبة.
- 5- دقة القرارات والخطوات الفنية المتخذة ضمن آلية التحاسب الضريبي.
- 6- الحد من قيام المكلفين بخطوات غير قانونية للتقليل من دفع الضريبة.
- 7- أداة ردع لموظفي الدوائر الضريبية فيما يخص التقصير والإهمال والتلاعب.
- 8- جعل لغة القانون والتعليمات الضريبية هي السائدة في مجال العمل التدقيقي .

المحور الرابع :الجانب التطبيقي

تفويض آلية الرقابة والتدقيق الداخلي والمؤهلات العنصرية للعاملين فيه

طبيعة التدقيق الداخلي الضريبي في الهيئة العامة للضرائب :

- إنّ من أهم الأعمال التي من المفترض أن يقوم بها المدقق الضريبي الداخلي، أثناء عملية تدقيق الحسابات التي تقدم إليه من قبل المخمن الضريبي، ما يأتي:-
- 1- التأكد من كفاية المعلومات المتعلقة بالمكلف في معاملات التقدير الضريبي المقدمة إليه.
 - 2- يجب التأكد أنّ المكلفين قد أوفوا بتعهداتهم لاستكمال المعلومات المتعلقة بهم.
 - 3- عدم قبول تعهدات من أشخاص غير مخولين قانوناً عن المكلف أو من يمثله قانوناً. ففي كثير من الأحيان يتم التحاسب الضريبي من غير وجود المكلف الحقيقي، وإنما بوجود مخول عنه وفي أحيان كثيرة يأتي المخول من غير وكالة من كاتب العدل، وقد يتعدد المخولون لكثير من المكلفين، ممّا ينتج عنه إخلال في واجبات المكلفين، بسبب تعدد الأشخاص المراجعين عن المكلف، وتعدد التعهدات المقدمة، وتناقضها في بعض الأحيان، مع عدم الالتزام بها .
 - 4- اعتماد معلومات فنية واردة في اضبارة المكلفين، ومعلومات أخرى واردة عن طريق الإخبار والتحريري.
 - 5- تطبيق التعليمات على الشركات من خلال عقود التجهيز مع دوائر الدولة، والوصول إلى هذه الشركات من خلال هذه العقود.
 - 6- تدقيق صحة المعلومات الواردة في الإخبار التحريري بالرجوع بالتقدير الضريبي إلى سنوات المحددة بالقانون .
 - 7- إعادة التنسيق بين الهيئة العامة للضرائب والهيئة العامة للكمارك، لتزويدها بالتصاريح الكمركية المتعلقة بالمكلفين للسيطرة على مقدار استيراداتهم. ويستلزم وجود وثائق ومستمسكات يتم اعتمادها لغرض إثبات واقعة الضريبة على المكلفين، أو اتخاذ قرار معين، أو المضي بخطوات إجرائية وإدارية لاجقة.
- يعد العمل الضريبي عموماً، والتقدير الضريبي خصوصاً من الوظائف التي يتطلب توثيق خطواتها ، والتدقيق الداخلي الضريبي ، بوصفه مرحلة مهمة من مراحل آلية التحاسب

الضريبي، التي يتم فيها تحديد نوع وشكل الوثائق والمستمسكات المطلوبة لأغراض ضريبة الدخل، وإنَّ أي نقص في واحد من هذه المستمسكات يعطل العملية التدقيقية، ومن ثمَّ يؤثر في عملية التحاسب الضريبي، إذ قد يقوم المدقق الداخلي بإعادة الاضبارة الضريبية إلى المخزن الضريبي، ومع هذا فإنَّ التدقيق الداخلي، في ضمن آلية التحاسب الضريبي المعمول بها في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في الهيئة العامة للضرائب، قد يسهل ترويج المعاملات الضريبية التي تنتقصها بعض المستمسكات والوثائق، بشرط إحضارها بأقرب وقت ممكن وفق تعهد خطي يؤخذ على المكلف، وكما يأتي³⁸:-

أ - من القرارات المهمة التي صدرت عن الهيئة العامة للضرائب هو ضرورة حضور المدير المفوض، أو وكيله بشرط إحضار وكالة مصدقة من المحكمة المختصة بذلك. لكن قد يسهل المدقق الضريبي ذلك في حالة إحضار تخويل لمحاسبات الشركة بمراجعة الهيئة العامة للضرائب، لغرض تمشية أعمال الشركة، على أن يتم إحضار الوكالة مستقبلاً.

ب - قبول وثائق ومستمسكات غير مستوفية لبعض الشروط، مثل تقديم حسابات ختامية تخلو من ذكر تاريخ التنظيم أو رقم الصادر مثلاً. وفي كل الأحوال يجب استكمال كافة الأشكال القانونية للمستمسكات والوثائق المطلوبة لغرض تقديمها إلى الهيئة العامة للضرائب. وعند وجود أي مخالفة أو معلومات قد لا يستطيع المدقق اتخاذ قرار بشأنها، فباستطاعته الرجوع إلى مدير القسم المعني بشأن ذلك واتخاذ القرار اللازم.

المؤهلات العلمية والعملية لمدققي قسم الرقابة والتدقيق الداخلي يعد المدقق الداخلي عنصراً أساسياً في تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي، لذا يجب أن يتمتع بمؤهلات علمية وعملية تساعده في عمله الوظيفي .

أولاً : المؤهلات العلمية للمدقق الداخلي

من الشروط التي حددتها الهيئة العامة للضرائب أن يكون المتقدم للتعين لدى الهيئة العامة للضرائب حاصلاً على شهادة تخصص، إذ يعد المؤهل العلمي من أهم المميزات التي يجب أن يمتاز بها المدقق الضريبي الداخلي، ولاسيما في مجال الاختصاص، لكي يستطيع القيام بعمله الوظيفي بصورة جيدة ودقيقة، والآتي جدول بالمؤهلات العلمية لمدققي قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في الهيئة العامة للضرائب والعناوين الوظيفية لهم.

38. مقابلات شخصية مع مجموعة من موظفي قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب.

الجدول (2)

المؤهلات العلمية والعناوين الوظيفية لموظفي قسم الرقابة والتدقيق الداخلي وبالنسب المئوية

النسبة المئوية	من غير الاختصاص المحاسبي	النسبة المئوية	ضمن الاختصاص المحاسبي	العدد	عنوان الوظيفة
%40	2	%60	3	5	مدقق
%57	4	%43	3	7	مدقق أقدم
%100	3	-	-	3	مدير تدقيق
%75	6	%25	2	8	م. مدير تدقيق
%100	1	-	-	1	مدير تدقيق أقدم
%60	3	%40	2	5	ملاحظ
%60	3	%40	2	5	ر. مخمنين
%67	2	%33	1	3	م. رئيس مخمنين
%100	2	-	-	2	رئيس ملاحظين
%60	3	%40	2	5	مدير
%80	4	%20	1	5	مدير أقدم
%75	3	%25	1	4	معاون مدير
%100	1	-	-	1	ر. أمناء صندوق
%100	1	-	-	1	ر. مشرفي بيانات
-	-	%100	1	1	معاون محاسب
%100	1	-	-	1	ر. حرفيين أقدم
-	-	%100	1	1	محاسب أقدم
-	-	%100	1	1	محاسب
%100	1	-	-	1	مخمن أقدم
%100	1	-	-	1	كاتب
%100	1	-	-	1	مهندس أقدم
%100	1	-	-	1	م. مدير حسابات

(الجدول من عمل الباحث)

أما الجدول الآتي فإنه يحدد المؤهلات العلمية لموظفي قسم الرقابة والتدقيق الداخلي حسب الشهادة الدراسية وعلى النحو الآتي:

شكل (3)

المؤهلات العلمية لموظفي قسم الرقابة والتدقيق الداخلي

التأهيل العلمي	العدد	ضمن الاختصاص المحاسبي	من غير الاختصاص المحاسبي
ابتدائية	1	-	1
متوسطة	2	-	2
إعدادية	12	-	12
دبلوم قبل البكالوريوس	17	10	7
بكالوريوس	26	6	20
دبلوم عالي	5	4	1
ماجستير	-	-	-
دكتوراه	-	-	-
أخرى	-	-	-

الجدول (4)

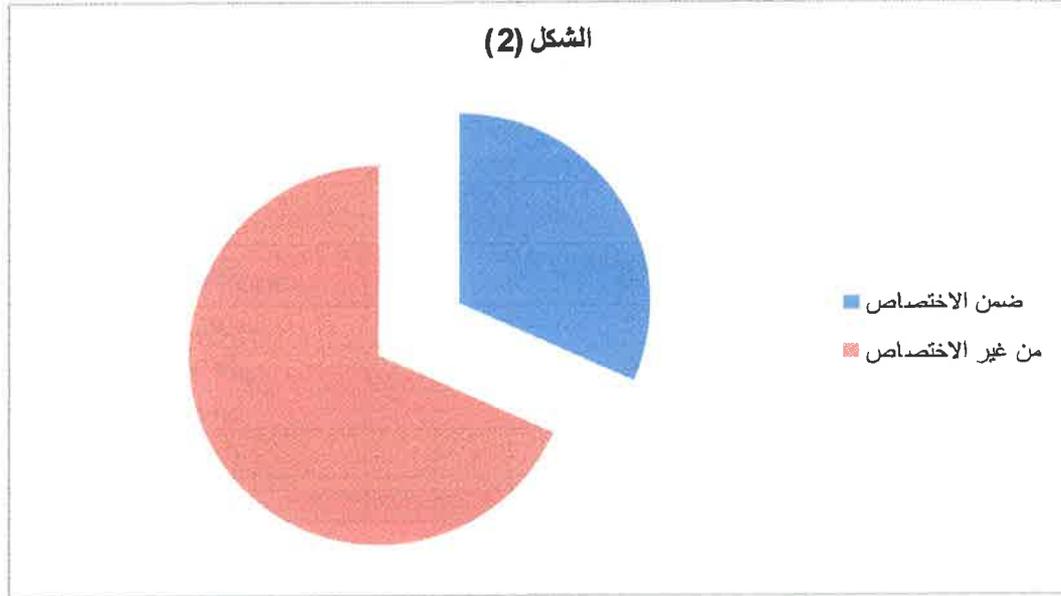
المؤهلات العلمية وفق النسبة المئوية

التفاصيل	العدد	النسبة المئوية
يحمل مؤهلاً ضمن الاختصاص	20	31.7%
يحمل مؤهلاً ليس ضمن الاختصاص	43	68.3%
المجموع	63	100%

(الجدول من عمل الباحث)

والشكل الآتي يبين النسب المئوية لموظفي قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في الهيئة العامة للضرائب إذ تظهر نسبة 31.7% ممن يحملون شهادة ضمن الاختصاص وتشمل الشهادة هنا حتى الحاصلين على شهادة دبلوم محاسبة قبل الكلية. أما النسبة الباقية فهي تمثل الذين يحملون مؤهل علمي من غير التخصص ويمثلون نسبة 68.3%.

المؤهلات العلمية لموظفي قسم الرقابة والتدقيق في الهيئة العامة للضرائب



إنَّ المؤهلات العلمية تعد عاملاً ضرورياً في تطبيق مفردات القانون بدقة. ومن الملاحظ أن المؤهلات العلمية لمدققي قسم الرقابة والتدقيق الداخلي لا ترقى إلى مستوى الطموح ، إذ أن أغلب العاملين في هذا القسم لا يرقون إلى دراسة في مجال الاختصاص، بل أن البعض والذي هو ليس بالقليل لا يملك إلا شهادة الابتدائية أو المتوسطة ، وهذا بالطبع يعد عاملاً مؤثراً في نشاط هذا القسم المهم داخل الهيئة العامة للضرائب، ومن ثمَّ قد يؤدي ذلك إلى عدم الدقة في العمل التدقيقي، نتيجة لقلّة المهارة من حيث الاختصاص في هذا المجال، إذ يجب أن يكون المدقق الضريبي الداخلي ملماً بالعلوم المحاسبية والتدقيق وكذلك بالعلوم الأخرى ، كالإحصاء الذي يفيد في تحديد العينة التي سيعمل عليها عند إجراء عملة التدقيقي. إلا أنَّ الملاحظ من خلال الجدولين (2 و3) أنّ ما يتمتع به المدققون الداخليون من مؤهلات علمية لا ترقى إلى مستوى الطموح، كون إن أغلب هؤلاء المدققين لا يحملون شهادة الاختصاص في مجال المهنة، لذا سيؤثر ذلك سلباً في أداء قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في قسم الشركات بالهيئة العامة للضرائب، فالمدقق الضريبي الداخلي تحال إليه الاضبارة الضريبية بعد إجراء الفحص الضريبي عليها، ليأتي دوره في تدقيق عملية الفحص التي قام بها المخمن الضريبي، لاكتشاف أي أخطاء، أو تلاعب بالحسابات، أو محاولة التهرب ضريبياً، وهذا يتم بأسلوب علمي دقيق، من خلال تحليل الحسابات، واستخدام الأساليب الإحصائية عند

اختيار العينة موضوع التدقيق، لكن المؤهلات العلمية، كما هو واضح بالجدول الآنف، لا تظهر أن هناك كادراً تدقيقاً يمكن الاعتماد عليه في عملية التدقيق، فنسبة 68.3% ممن لا يحملون شهادة الاختصاص هي نسبة عالية جداً قياساً بمن يحمل شهادة الاختصاص.

ثانياً : المؤهلات العملية

تعد الخبرة العملية من العوامل المهمة جداً في العمل التدقيقي، فضلاً عن المؤهل العلمي، فبالمؤهل العملي يستطيع المدقق الضريبي اكتشاف الكثير من حالات التهرب الضريبي. والجدول الآتي يوضح الخبرة العملية لكل مدقق في قسم الشركات بالهيئة العامة للضرائب .

الجدول (5)

الخبرة العملية لمدققي قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب .

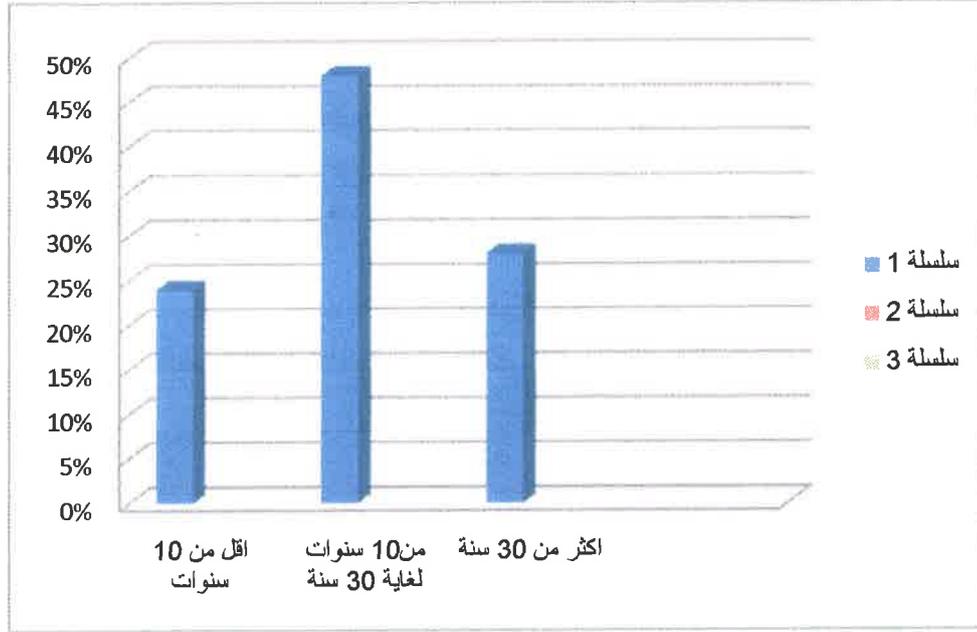
النسبة المئوية	عدد الموظفين في قسم الرقابة والتدقيق	الفئة
3%	2	5 - 1
21%	13	10 - 6
11%	7	15 - 11
15%	9	20 - 16
9%	6	25 - 21
13%	8	30 - 26
16%	10	35 - 31
9%	6	40 - 36
3%	2	45 - 41
100%	63	المجموع

(الجدول من إعداد الباحث)

من الجدول المذكور آنفاً تظهر بشكل واضح الخبرة العملية التي يتمتع بها المدققون الداخليون، فنسبة 24% من الموظفين خبرتهم العملية من سنة إلى عشرة سنوات، فيما كان 48% تقريباً من المدققين ضمن الفئة الثانية التي تزيد عن عشر سنوات من الخبرة لغاية 30 سنة، فيما كانت نسبة الموظفين الذين تزيد خبرتهم عن 30 سنة بنسبة 28%. والشكل الآتي يبين توزيع هذه النسب.

الشكل (3)

شكل توضيحي بالنسب المئوية للخبرة العملية لموظفي قسم الرقابة والتدقيق الداخلي



إن الخبرة العملية تعد عاملاً مهماً في العمل التدقيقي، فضلاً عن المؤهل العلمي، فمن خلال الخبرة العملية يستطيع المدقق الضريبي تشخيص الكثير من العمليات التي يراها غير قانونية، أو لديه الشك في وجود تهرب ضريبي، والحد من هذه الظاهرة. وكذلك تعمل الخبرة العملية على التعامل مع المكلفين بشكل جيد، وتلافي أي خطأ قد يقع فيه أثناء تأدية عمله.

3-3 : تقويم آلية التدقيق الداخلي عند تطبيق أسلوب التقدير الذاتي

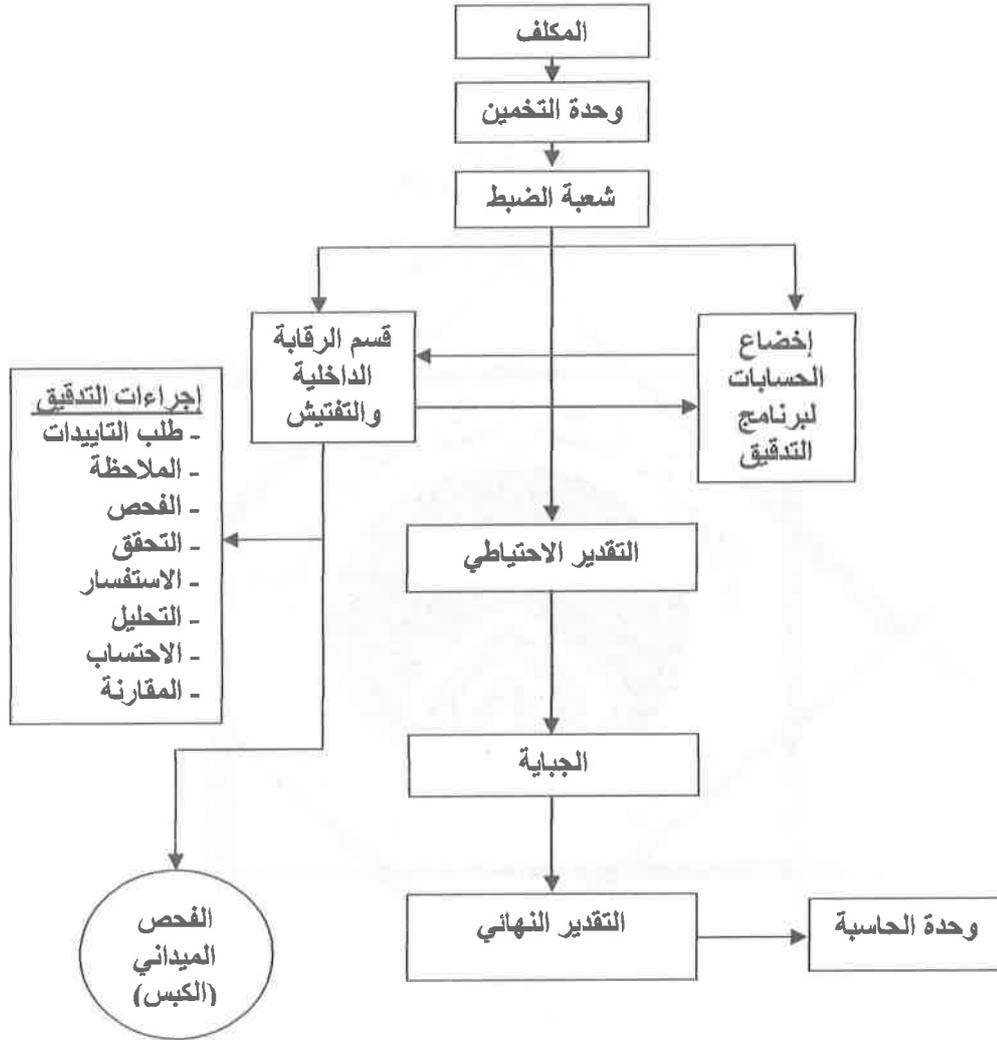
إن إجراءات التدقيق باستخدام أسلوب العينات يتم عن طريق فرق العمل التدقيقية، التي تشكل من قبل قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في الهيئة العامة للضرائب وذلك بهدف التأكد من صحة وسلامة البيانات والعمليات المالية التي قدمتها الشركة إلى الهيئة العامة للضرائب للتحقق من أن هذه البيانات خالية من أي تلاعب أو محاولة للتهرب الضريبي، لإثباتها ومحاسبة الشركة وفق القانون عليها.

إذ إن إجراءات الفحص الشامل الذي تقوم به اللجان التدقيقية المشكلة داخل الهيئة العامة للضرائب تتطلب عدداً كبيراً من العاملين الذين يتمتعون بالمؤهلات العلمية والعملية للقيام بعملية التدقيق الضريبي على هذه الحسابات .

إنّ آلية التدقيق الداخلي في الهيئة العامة للضرائب تعتمد على مدى الإجراءات التي يعدها المدقق الداخلي الضريبي في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي، لكن في واقع الحال، يقع العبء الأكبر في عملية تطبيق أسلوب التقدير الذاتي على عملية الفحص الضريبي، إذ إنّ المخمن الضريبي هو الذي يقوم كافة العمليات المتعلقة بفحص الحسابات، وبعد ذلك يقوم بإرسال الاضبارة إلى شعبة التدقيق الداخلي في القسم المعني ويكون دور المدقق الداخلي دوراً هامشياً إذ يقوم بالمصادقة على صحة عمل المخمن الضريبي، من غير إرسال المعاملة الضريبية إلى قسم الرقابة والتدقيق الداخلي، والشكل الآتي يوضح الإجراءات المقترحة:



شكل (4)
الإجراءات المقترحة لعمل قسم الرقابة والتدقيق الداخلي



(الشكل من إعداد الباحث)

يتضح مما تقدم إنَّ على المدقق الداخلي القيام بمجموعة من الإجراءات والخطوات التي سبق ذكرها للقيام بعملية التدقيق الضريبي، ويعتمد في ذلك على البيانات المقدمة له بموجب الإقرار الذي يملأ من قبل المكلف نفسه، ومن الملاحظ انه تم تحويل شعبة التدقيق الداخلي داخل الأقسام إلى تسمية جديدة بعنوان شعبة الضبط الداخلي، أن عمل هذه الشعب لا

يتعدى تدقيق الشروط الشكلية للمعاملة الضريبية، ومن ثم من غير العقول اكتشاف التلاعب بالحسابات وعدم تقديم معلومات صحيحة بسهولة، وكذلك افتقاد هذه الشعب إلى الكثير من المؤهلات من أهمها المؤهلات العلمية من حملة الشهادة ذات الاختصاص.

إن الواقع الحقيقي لعمل قسم الرقابة والتدقيق الداخلي تشوبه الكثير من القضايا المهمة والتي قنضي الأمر الوقوف عندها لمعرفة الأسباب وراء تراجع أداء قسم الرقابة والتدقيق الداخلي بشكل واضح لا يخفى على احد، فمن جملة الأسباب إضافة لما تم ذكره بخصوص المؤهلات العلمية والعملية، هو أن استقلالية هذا القسم لم تعد بالصورة التي يجب أن تكون عليها، فهناك الكثير من التدخلات في عمل هذا القسم بغرض التستر على احد المكلفين نتيجة ارتباطه بأحد العاملين في هذا القسم أو غيره وبما اثر سلبا على العملية التدقيقية داخل القسم، وغيرها الكثير من الأسباب التي أصبح من الضروري فصل هذا الجهاز الرقابي الحساس إلى هيئة مستقلة لها سلطة على أعمال الهيئة العامة للضرائب، وكذلك تستطيع العمل بالكس الميداني (التحري الميداني) (التفتيش) على المكلفين لتدقيق نتائج أعمالهم بشكل حقيقي وكذلك لضمان تطبيق أسلوب جيد للتقدير الذاتي بكل واقعية ونجاح، كون أن المكلف سيعرف أن هناك جهة رقابية تراقب أعماله وأعمال الجهة التي تقوم بجباية الضريبة منه والتحاسب معه.

أولاً . الاستنتاجات:

من خلال ما أسفرت عنه الدراسة في جانبيها النظري والتطبيقي يمكن تحديد أهم الاستنتاجات التي توصل إليها الباحث بما يلي :

1. في ضوء ما تقدم يتضح أنّ البحث في جانبه التطبيقي يشير إلى أن من الوسائل المهمة لنجاح تقنية أسلوب التقدير الذاتي هو إنشاء قسم رقابي فعال وكفاء يكون رادعا مهما لكل المتلاعبين الذين يشرعونون التهرب الضريبي وفقا لأمزجتهم.
2. تشير نتائج الدراسة العملية لمؤهلات الموظفين في قسم الرقابة والتدقيق في الهيئة العامة للضرائب إلى اتجاه كافة المؤهلات من غير الاختصاص العام الذي يحدده المنطق العلمي الصحيح لمثل هكذا نوع من العمل ذو التخصص الوظيفي المحاسبي والتدقيقي.
3. تشير نتائج الدراسة التحليلية للمؤهلات العملية أن اغلب الموظفين في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في الهيئة العامة للضرائب إلى خبرة عملية طويلة بعيدا عن المؤهل العلمي بما يعطي دلالة على انحسار القبول للطاقات الشابة في هذا المجال والبقاء على

أشخاص يعملون وفق إطار روتيني قديم قد لا يتناسب والأحداث المتطورة للعمل في المجال الضريبي عموماً والتدقيقي خصوصاً.

4. تشير الدراسة التحليلية لإلية عمل شعب التدقيق الداخلي للأقسام وكذلك لقسم الرقابة والتدقيق الداخلي في الهيئة الهامة للضرائب إلى أن اغلب العمليات الجارية لتدقيق اضرابات المكلفين لا يرقى إلى أكثر من تدقيق الأمور الشكلية للمعاملة الضريبية وبعض العمليات البسيطة على حسابات المكلفين بما يؤدي إلى عدم الدقة في العمل الضريبي بشكل عام واستخراج مقدار الضريبة على المكلف بشكل عادل.

ثانياً. التوصيات:

في ضوء الاستنتاجات السابقة بإمكان الباحث تقديم مجموعة من التوصيات تتمثل بمجموعة من الإجراءات المقترحة لعمل قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في الهيئة العامة للضرائب وعلى النحو الآتي:-

1. الارتقاء بقسم الرقابة والتدقيق إلى هيئة عامة مستقلة للرقابة والتدقيق على أعمال الهيئة العامة للضرائب لتتولى مهمة الأشراف والمتابعة لكل الاضرابات المتعلقة بالمكلفين ولجميع الأنشطة، ولكافة المشمولين بسداد الضريبة من مكلفين سواء أشخاص طبيعيين أم معنويين، لتكن رادعا حقيقيا لكل من يحاول المساس بالخزينة العامة للدولة والارتقاء بالعمل الضريبي إلى مشارف أفضل.
2. تكوين كادر تدقيقي ذي مؤهلات علمية في مجال الاختصاص حصراً وتدريبهم لتطوير مهاراتهم كي يصبحوا بمستوى المسؤولية المناطة إليهم، ويفضل إخضاعهم لامتحان يجريه ديوان الرقابة المالية للموظفين، لقياس مدى كفاءتهم لقبولهم في هذا المجال، وإدخال الكوادر السابقة في دورات تدريبية حقيقية في مجالات المحاسبة والتدقيق وذلك للاستفادة من خبراتهم الطويلة في أعداد الكوادر الجديدة وتطوير مهاراتهم.
3. تحويل شعب التدقيق الداخلي في أقسام الهيئة العامة للضرائب إلى شعب ضبط على أعمال المكلفين (بتسمية جديدة وهي شعبة الضبط الداخلي) كون أن عمل هذه الشعب أصلاً لا يرقى إلى أكثر من تدقيق المعاملة الضريبية شكلياً.
4. ضرورة الالتزام بتطبيق قرار الأمانة العامة لمجلس الوزراء بخصوص ربط تشكيلات الرقابة والتدقيق الداخلي بمكتب المفتش العام، لذا يجب ربط قسم الرقابة والتدقيق الداخلي بمكتب المفتش العام لوزارة المالية، وذلك بناء على المقترح المقدم من ديوان الرقابة المالية بالرقم 11923/2/1/20 في 2009/9/8، وقد صدر قرار الأمانة العامة بالأعمال

الصادر بالرقم م/ت/ 1/1/8/أعمام/30356 في 2009/11/20، وهذا من شأنه أن يحد من التلاعب أو القصور في تطبيق التعليمات.

المصادر:

1-1: المصادر العربية

أولا : القوانين والقرارات والتعليمات والوثائق الرسمية :

1. جمهورية العراق ، قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982.
2. جمهورية العراق ، الأمر رقم 37 الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة لسنة 2003.
3. جمهورية العراق ، الأمر رقم 49 الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة لسنة 2004.
4. مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق ، دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية ، دليل التدقيق رقم 4 ، 2000.

ثانيا : الكتب العربية :

1. أبو نصار، المشاعلة، محفوظ، الشهبان، فراس عطا الله، محاسبة الضرائب بين النظرية والتطبيق، دائرة المكتبة الوطنية، عمان، 2005.
2. الصبان، محمد سمير وهلال، عبد الله، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، 2000.
3. الكعبي، جبار محمد علي، التشريعات الضريبية في العراق، بغداد، 1998.
4. الوردات، خلف عبد الله، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، 2006، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
5. جمعة، احمد حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2000.
6. رمضان، اسماعيل خليل اسماعيل، المحاسبة الضريبية، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، جامعة بغداد، الطبعة الأولى، 2001.
7. عبد الله، خالد أمين، علم تدقيق الحسابات – الناحية العملية، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2004.
8. عبد الله، خالد أمين، علم تدقيق الحسابات – الناحية العملية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2007.

9. عثمان، عبد الرزاق محمد، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، جامعة الموصل، الطبعة الثانية، منقحة ومزودة، 1999.
10. عفانة وآخرون، عدي، المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر، عمان، 2004.
11. ياسين، فؤاد توفيق، درويش، احمد عبد الله، المحاسبة الضريبية، اليازوردي العلمية للنشر والتوزيع، 1996.

ثالثا : البحوث والرسائل الجامعية :

1. السعدي، مروج طارق حسن، تقدير الوعاء الضريبي باستخدام طريقة التقدير الذاتي، بحث تطبيقي، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، بغداد، 2007.
2. الغزاوي، زكي جبار كاظم، دور قسم الرقابة والتدقيق الداخلي ومسؤوليته في الحد من ظاهر الفساد الإداري في الدوائر الحكومية، بحث مقدم إلى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، 2008.
3. الغربان، فاطمة صالح مهدي، مشكلات التدقيق الداخلي في القطاع التعليمي، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، 2003.
4. الهاشمي، ضياء شمخي جبار، تقويم آلية التدقيق الداخلي لتحاسب مكلفي ضريبة الدخل في العراق، بحث تطبيقي، مقدم إلى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، بغداد، 2005.
10. هادي، أمير فوزي، تقويم إجراءات أسلوب التقدير الذاتي للضريبية، بحث مقدم إلى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2007.

رابعا: المؤتمرات العلمية :

- الخرسان، محمد حلو داود، تحسين الإذعان الضريبي عن طريق نظام التقدير الذاتي في العراق بالمقارنة مع الدول المتقدمة، أعمال مؤتمر الإصلاح الضريبي الذي نظمته وزارة المالية بالتعاون مع شركة بيرك بوينت، 2006.

خامسا : البحوث المنشورة :

- البغدادي وشمخي، صلاح صاحب شاكر، ضياء، التقدير الضريبي الذاتي ... بين حسن الاختيار وسوء التطبيق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد الأول، 2006.

سادسا : البحوث غير المنشورة :

- مشكور وآخرون ، سعود جايد ، تقويم إجراءات السلطة المالية لضمان التطبيق الجيد لأسلوب التقدير الذاتي ، 2002.

سابعاً : المقابلات الشخصية :

أجريت لقاءات عدة مع مجموعة من موظفي الهيئة العامة للضرائب قسم الشركات

الكتب الأجنبية :

- 1- Picket, Spencer " Audit planning- a risk based approach" the institution of internal auditors 2006
- 2- Dittenhofer ,Mort (internal auditing effectiveness: an expansion of present methods) Managerial Auditing journal Vol 20, 2005
- 3- Gouming, Bob " the developing trend and prospects of internal auditing" Auditing Journal vol 12 1997
- 4- Institute of Internal Auditors:2000, the annual report
- 5- Loo. Ec, M.Kerchar M & Hansford , International Comparative analysis of self-assessment , what Lesson are there for tax Administration ,Australian tax Forum , 2005.