

المسار النموذجي لرقابة الالتزام في التحقق من الإيرادات الضريبية

The typical path of compliance control in the verification of tax revenues

Montasir Hamad Sheikhan¹Dr. Hanaa Awad Hussein²

Received

23/3/2023

Accepted

25/4/2023

Published

30/9/2023

Abstract:

The research aims to contribute to the consolidation of scientific knowledge of compliance control and its role in verifying the proper disposal of funds to manage the wheel of the economy towards achieving targeted development and preserving public money, as well as clarifying the role of tax revenues in strengthening the public treasury and achieving social justice. The analytical descriptive approach was adopted in the process of analyzing The quantitative data collected through personal interviews, and the research reached a set of conclusions, the most important of which is the contribution of compliance control according to its three principles. (Transparency, accountability, and inclusiveness) on the availability of appropriate reports on the proper disposal of tax revenues and accountability for them from misuse, fraud and manipulation, and to take the necessary corrective measures to address breaches in laws, regulations, and instructions, and to hold accountable those who fail to waste it as public money that contributes to replenishing the treasury. The researcher recommended that it should Identifying the parties responsible for non-compliance with laws, regulations, and instructions related to tax revenues in a transparent and clear manner within the oversight report for accountability purposes.

Keywords: compliance control, tax revenues

المستخلص:

يهدف البحث الى المساهمة في ترسيخ المعرفة العلمية برقابة الإلتزام ودورها في التحقق من سلامة التصرف بالأموال لإدارة عجلة الاقتصاد نحو تحقيق التنمية المستهدفة والحفاظ على المال العام وكذلك بيان دور الإيرادات الضريبية في تعزيز الخزينة العامة وتحقيق العدالة الاجتماعية، وقد تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في عملية تحليل البيانات الكمية التي جرى جمعها من خلال المقابلات الشخصية وتوصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها تسهم رقابة الإلتزام وفق مبادئها الثلاثة (الشفافية، والمساءلة، والشمولية) على توفر التقارير المناسبة حول سلامة التصرف بالإيرادات الضريبية والمساءلة عنها من سوء الاستخدام او الاحتيال والتلاعب واتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة لمعالجة الخرق في القوانين والانظمة والتعليمات ومحاسبة المقصرين عن الهدر باعتبارها مال عام تسهم في ردف الخزينة العلامة ، وأوصى الباحث انه ينبغي تحديد الاطراف المسؤولة عن عدم الإلتزام بالقوانين والانظمة والتعليمات الخاصة بالإيرادات الضريبية بصورة شفافة وواضحة ضمن التقرير الرقابي لاغراض المسائلة.

الكلمات المفتاحية: رقابة الإلتزام ، الإيرادات الضريبية

1-Postgraduate Student, Post Graduate Institute for Accounting and Financial Studies, University Baghdad, montasir.h89@gmail.com

2- Dr, Federal board of supreme audit, hanaaawad3@yahoo.com.

المقدمة :

تعد الإيرادات الضريبية من مصادر الدخل المهمة لاغلب الدول لما لها من أثر مباشر في بناء اقتصاديات الدول ، وتعتمد العديد من الدول على الضرائب في تمويل موازنتها اذ انها تمثل أحد أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة ولها دور كبير في تمويل العديد من المجالات الاقتصادية والعملية فضلا عن دورها في تحقيق أهداف التنمية الاجتماعية بما تضخه من إيرادات للخزينة العامة للدولة. وتختلف آثار الضرائب حسب النظام الاقتصادي لكل بلد ومقدار مساهمتها فيه. وتعد رقابة الالتزام التقييم المستقل والموضوعي لمدى الالتزام بالانظمة والقوانين والتعليمات المعمول بها لتقديم تأكيد معقول او محدود بأستخدام مجموعة من المعايير والاجراءات والادلة لاصدار تقرير رقابي حول مدى ادارة الاموال وتعزيز المساءلة والانحراف عن المرجعيات ومخالفاتها لاتخاذ التدابير التصحيحية ومحاسبة المقصرين وتقديم مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات لاضافة قيمة لعمل الجهة الخاضعة للرقابة.

الفصل الاول:منهجية البحث

اولاً: مشكلة البحث : تعد الإيرادات الضريبية احد مصادر تمويل الموازنة العامة للدولة بما تدره من اموال للخزينة العامة بعد ايراد النفط لذا تعد الرقابة عليها حجر الزاوية في التحقق من سلامة تحصيل تلك الإيرادات والتصرف بها ، وتعد الاجراءات التدقيقية وفقا لمعايير الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) والخاصة برقابة الالتزام ذا اثر في التحقق من سلامة تحصيل تلك الإيرادات والتصرف بها ، لذا يهدف هذا البحث الى تسليط الضوء على رقابة الالتزام ودورها في تعظيم الإيرادات وماهو الأثر الذي تحدثه رقابة الالتزام في تعظيم الإيرادات الضريبية وكفاءة استخدام هذه الضريبة كأداة للسياسة المالية في العراق، ومن هنا يمكن تحديد مشكلة البحث وفقا للتساءلات ادناه :

- 1- هل يتم تنفيذ رقابة الالتزام وفقا لمعايير الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ؟
- 2- هل تؤثر رقابة الالتزام وفقا لمبادئها الثلاث الشفافية والمساءلة والشمولية على التحقق من سلامة تحصيل الإيرادات الضريبية وفقا للقوانين والانظمة والتعليمات؟

ثانيا: اهمية البحث: تعتبر الإيرادات الضريبية من المصادر الهامة للإيرادات العامة للدولة في العصر الحديث ومن أهم أدوات السياسة المالية العامة التي تستخدم للتأثير على النشاط الاقتصادي من أجل تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية ، كما أنها من الوسائل المهمة في تنشيط وتحفيز الاستثمارات سواء المحلية أو الأجنبية لما لها من أثر في تحديد قرارات الاستثمار. ويقوم ديوان الرقابة المالية الاتحادي وفق للصلاحيات الممنوحة بموجب قانونه النافذ بالرقابة على كافة المؤسسات الحكومية وتعد رقابة الالتزام جزء مهم من المهات التي يضطلع بها وله دور بارز في التحقق من سلامة تحصيل الإيرادات الضريبية وسلامة الاجراءات المتبعة لتعظيم موارد الدولة ورفد الخزينة العامة بالاموال التي تسهم في بناء الاقتصاد وتحقيق اهداف التنمية المستهدفة وفقا لمبادئها الثلاث الشفافية والمساءلة والشمولية .

ثالثاً: اهداف البحث: يسعى البحث الى:

- 1- بيان الاسس المعتمدة برقابة الالتزام ودورها في التحقق من سلامة التصرف بالاموال لادارة عجلة الاقتصاد نحو تحقيق التنمية المستهدفة والحفاظ على المال العام.
- 2- بيان طرائق رقابة الالتزام على الإيرادات الضريبية لتعزيز مساهمتها في تمويل الخزينة العامة وتحقيق العدالة الاجتماعية .
- 3- اقتراح واجراء رقابة الالتزام وفقا لمسار منهجي نموذجي وفقا لدليل الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، واخضاع عملية رقابة الالتزام لعملية تحليلية والوصول الى استنتاجات تساهم في زيادة الوعي الادراكي لدى القائمين على عملية الرقابة بتبني سياسات أكثر فاعلية للحفاظ على الموارد المتحصلة من الضرائب لتعزيز الخزينة العامة.

رابعاً : **فرضية البحث** : يستند البحث في فرضيته الى الاتي :

1. الالتزام بمعايير الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية يسهم في تعزيز الشفافية والمساءلة والشمولية في الرقابة على المال العام.
2. تدقيق الايرادات الضريبية وفقاً لمعايير الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية وفقاً لخطوات مدروسة بدءاً من التخطيط مروراً بالتنفيذ لغاية اصدار التقرير الرقابي ومتابعة تنفيذ الجهات الخاضعة للرقابة لمدى الالتزام بما ورد فيه تسهم في تعظيم الايرادات الضريبية وتفعيل دورها في رفد الخزينة العامة بالتمويلات المطلوبة لتنفيذ الموازنة العامة الاتحادية.

خامساً : الحدود المكانية والزمانية

الحدود المكانية : تم اختيار ديوان الرقابة المالية الاتحادي والهيئة العامة للضرائب ميداناً للتطبيق العملي .

الحدود الزمانية : مقدار الايرادات الضريبية للسنوات (2017-2021)

سادساً : مصادر جمع البيانات : لغرض انجاز هذا البحث بشقيه النظري والعملي اعتمدت الباحثة على المصادر الاساسية الاتية :-

1. الكتب العربية المتوفرة في المكتبات الجامعية وفي المؤسسات الرسمية الاخرى .
2. الكتب الاجنبية المتوفرة في المكتبات الجامعية والمؤسسات الرسمية الاخرى .
3. الكتب الرسمية والوثائق والكراسات والتقارير الخاصة بالجهات عينة البحث .
4. الدوريات والبحوث المنشورة على شبكة الانترنت .
5. الرسائل والاطاريح الجامعية المتوفرة في المكتبات او المنشورة على الانترنت .
6. المقابلات الشخصية مع المسؤولين في الجهات عينة البحث من خلال اجراء الزيارات الميدانية .

سابعاً: اسلوب البحث : لغرض تحقيق الاهداف المتوخاة من هذا البحث سيتم تقسيم البحث الى قسمين اساسيين اولهما الجانب النظري للبحث مستندا الى المنهج التاريخي الوصفي لتناول مشاكل البحث واثبات فرضياته اعتماداً على الدراسات السابقة والادبيات التي تناولت موضوع الدراسة ، اما القسم الثاني فيتناول الجانب العملي استناداً الى المنهج الوصفي التحليلي في دراسة الواقع الفعلي لدور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في تحقيق رقابة الالتزام والتحقق من سلامة تحصيل الايراد الضريبي وفقاً لمبادئ الشفافية والمساءلة والشمولية .

الفصل الثاني: الاطار النظري

المبحث الاول : مدخل مفاهيمي لرقابة الالتزام

اولاً:- مفهوم الرقابة : لا يخفى على احد اهمية الدور الرقابي وانعكاسه على الأداء ودوره الفاعل في الحفاظ على مستوى مناسب ومقبول في الأداء والالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات اذ تشكل الرقابة أحد الدعائم الجوهرية في الإدارة الحديثة والإدارة الحكيمة ، كما أنها العامل الأساسي للارتقاء بمستوى الأداء للوصول إلى معايير عالية من الشفافية والمساءلة (العلمي،2006:3) ومحاولة إظهار التجاوزات وتصحيحها وإمداد الإدارة بتغذية راجعة تُيسر لها وضع الأهداف المستقبلية (Hill&Jones,2010:231)

1- مفهوم رقابة الالتزام:- تعرف الرقابة على القطاع العام بأنها "عملية منظمة تهدف للوصول إلى الأدلة وتقييمها بموضوعية لتحديد ما إذا كانت المعلومات أو الظروف الفعلية تلتزم بالمعايير المحددة" (ISSAI 100) وبناء على هذا التعريف يتضح أن مفهوم رقابة الالتزام ينبنى عليه، اذ تعرف رقابة الالتزام بأنها التقييم المستقل لدرجة التزام موضوع معين بالمرجعيات أي بالتعليمات واللوائح التنظيمية والقوانين وكافة القواعد والأنظمة المعمول بها من قبل المؤسسات باعتبارها معايير تضبط عملها (ISSAI 4000)

ولرقابة الالتزام مبادئ ثلاث وهي الشفافية والمساءلة والشمولية، وتعرف الشفافية بأنها مبدأ الإفصاح الأساسي والمتفق عليه بشكل عام لجعل السياسات وأطر العمل القانونية والمؤسسية والمعلومات المتعلقة بالقرارات متاحة للجمهور بطريقة مفهومة ويمكن الوصول إليها في الوقت المناسب. ويشير مفهوم المساءلة إلى إطار العمل القانوني وإطار إعداد التقارير والهيكل التنظيمي والاستراتيجية، والإجراءات والأعمال للمساعدة في ضمان تحمل كل منظمة تستخدم المال العام وتتخذ قرارات تؤثر على حياة الأشخاص مسؤولية

أفعالها. وتشير الشمولية إلى عملية تحسين الشروط للأفراد والجماعات، وخاصة المهمشين / المعرضين لخطر التخلف عن الركب، للمشاركة في المجتمع. (دليل تطبيق المعايير الدولية لأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، 2022: 15)

2- أهداف رقابة الالتزام: من أهم أهداف رقابة الالتزام ما يلي: (Manual European Court of Auditors, 2017: 187):

أ- تدعم رقابة الالتزام الشفافية من خلال توفير التقارير الصادقة حول طريقة إدارة الأموال العمومية ودرجة تقدير حقوق المواطنين واحترامها.

ب- تتميز رقابة الالتزام بأنها رقابة شاملة وفعالة على الموارد والنفقات، الأمر الذي يدعم المساءلة عم طريق التقارير التي توضح حالات الفساد ومخالفة المرجعيات مما يساعد على اتخاذ الإجراءات التصحيحية والقيام بمحاسبة المسؤولين عن أعمالهم.

ج- تقوي الحوكمة الجيدة عن طريق تعيين نقاط الضعف ومواضع الانحراف عن القوانين وتقييم درجة الالتزام بمبادئ الإدارة المالية الصحيحة وسلوك الموظفين، وأيضاً تدعم الحوكمة الجيدة في القطاع العام عن طريق اهتمامها بالكشف عن الغش والمخاطر التي تحيط بالعمل.

د- تشجع على الوصول إلى الأهداف المنشودة وتحقيق الفاعلية لأن رقابة الالتزام تغطي جميع عناصر الهيكل التنظيمي للقطاع العام وبالتالي فإنها تمكن الجهاز الأعلى للرقابة وفقاً للاختصاصات المفوضة إليه من شمول كافة المستويات في الدولة والسلطات المحلية والإقليمية، كما يمكن تطبيق رقابة الالتزام على المؤسسات الخاصة من خلال عقود الشراكة على سبيل المثال مع القطاع الخاص أو باعتبارهم مستفيدين بإعانات أو منح حكومية.

3- معايير رقابة الالتزام: يشير المعنى الرئيس للمعيار إلى أنه يوفر الإرشاد والتنظيم لمهمة المراقب ويعاونه في تعيين الخطوات والتدابير الرقابية التي يتعين الالتزام بها. ومن ثم تكون المعايير الرقابية هي المقاييس المستخدمة للنظر مسألة الرقابة وتقييمها، ويجب توافر معايير ملائمة لكل مهمة رقابية، ولإيجاد درجة ملائمة المعايير يقوم المدقق بالتحقق من مضمونها وقدرة المستخدمين المستهدفين على فهمها، بالإضافة إلى موضوعيتها وموثوقيتها وامتثالها (ISSAI, 400/31) وقد قام المعيار الدولي للإنتوساي (ISSAI 100) بتحديد الأشكال الثلاثة الأساسية لرقابة القطاع العام المالية والأداء والالتزام، وأظهر المعيار الوارد أن رقابة الالتزام تنصب على درجة التزام مسألة محددة بالمرجعيات المقررة كمعايير، وأنه من بين عوامل رقابة الالتزام تعتبر أهم المرجعيات في رقابة الالتزام حيث تزود المرجعيات ومفهومها بالمعايير الرقابية التي تستخدم في رقابة الالتزام ومن ثم تمثل الأساس للاتجاه الذي يتعين على المهمة الرقابية أن تتخذه، ولذا تعد المرجعيات هي المصدر الرئيس لمعايير رقابة الالتزام،

4- مبادئ رقابة الالتزام:- تقدم رقابة الالتزام مجموعة متنوعة من المواضيع لتعطي تأكيد معقول أو محدود من خلال استخدام مجموعة من المعايير وإجراءات الحصول على أدلة الإثبات اللازمة لاعداد التقارير كما يتم اعداد تقرير رقابي قد يكون مطولاً او مختصراً ويمكن الوصول الى الاستنتاجات بطرق من خلال تقرير رقابي واضح بخصوص مدى الالتزام من قبل الجهة الخاضعة للرقابة بموضوع الرقابة ويتم تنفيذها عبر مبادئها الثلاث الشفافية والمساءلة والشمولية، فما هي رقابة الشفافية والمساءلة والشمولية: وفقاً لما ورد في المعيار (ISSAI: 400) يمكن توضيح هذه المبادئ كالآتي: تعزز رقابة الالتزام الشفافية بتقديم التقارير الموثوق بها حول مدى ادارة الاموال وممارسة الادارة واحترام حقوق المواطنين في اتخاذ الاجراءات الواجبة وفقاً لما تقتضيه المرجعيات المعمول بها كما تعزز المساءلة بأعداد تقارير عن حالات الانحراف عن المرجعيات ومخالفتها لتمكين اتخاذ التدابير التصحيحية ومحاسبة المسؤولين عن افعالهم وهي تعزز الحوكمة الجيدة بتحديد مواطن الضعف وحالات الانحراف عن القوانين والانظمة وتقييم مدى الانضباط .

5- أطراف رقابة الالتزام: تشتمل الرقابة في القطاع العام بشكل عام على ثلاثة أطراف على الأقل وهم المستخدمون المستهدفون والطرف المسؤول والمدقق، وبالتالي يتعين بحث العلاقة بين الأطراف في إطار المبادئ الدستورية لكل شكل من أشكال الرقابة:

(Compliance Guideline of INDIA, 2016:4)

1. **المدقق:** يسند دور الرقابة في القطاع العام إلى الجهاز الأعلى للرقابة والأفراد المكلفين بتأدية المهام الرقابية، ويضطلع المدقق في رقابة الالتزام بمسؤولية تعيين عوامل الرقابة وتقييم درجة التزام مسالة محددة بالمعايير المتفق عليها وإعداد تقرير رقابة الالتزام.

2. **الطرف المسؤول:** تحدد المسؤوليات في القطاع العام في ضوء التشريعات أو الأحكام الدستورية، وقد يكون الطرف المسؤول مؤسسة أو شخصاً أو جهة مسؤولة عن المعلومات المتعلقة بموضوع الرقابة أو إدارته، والطرف المسؤول في رقابة الالتزام هو الهيئة المسؤولة عن العمليات أو النشاط موضوع المهمة الرقابية.

3. **المستخدمون (المستهدفون):** يمثلون في القطاع العام المؤسسات أو الأشخاص أو فئات معينة، ويمكن أن تكون الجهات المسؤولة عن الحوكمة في القطاع العام أو الجهات التشريعية، وكذلك قد يكونون عامة الناس، وغالباً يكون المستهدفون بالتقارير في رقابة الالتزام هم السلطة التشريعية باعتبار أنهم هم المستخدمون النهائيون لتقارير رقابة الالتزام حيث أن هذه السلطة تتخذ القرارات باسم الشعب وتقرر الأولويات الخاصة بمراد الدولة ومصاريها، ويكون المستخدم الأولي هو المؤسسة أصل المرجعيات التي استخلصت منها المعايير الرقابية، وتقوم رقابة الالتزام، بناءً على العلاقة بين الأطراف الثلاثة والتي يهدف المدقق عن طريقها إلى الحصول على أدلة إثبات كافية sufficient وملائمة appropriate لوضع استنتاجات من أجل تدعيم ثقة المستخدمين المستهدفين الخاصة، بتقييم مسألة ما وفقاً لمعايير واضحة، ومن ثم يتعين بحث العلاقة بين الأطراف الثلاثة في رقابة الالتزام في إطار كل مهمة رقابية، وذلك نظراً لاختلاف العلاقة وفقاً للمهام التي يجب وضع تقرير عنها .

6 - **مسار إجراء رقابة الالتزام:** تُعد رقابة الالتزام من المسارات المنهجية التي تحاول الوصول إلى أدلة إثبات وتقييمها بشكل موضوعي فيما يتعلق بمدى التزام مسألة رقابة محددة بالمرجعيات المقررة والمعمول بها كمعايير، ويجب إبراز أن رقابة الالتزام ذات طابع تراكمي وتكراري وذات أهداف تعليمية (القيادة والتوجيه) (ISSAI 100-18,2019) ومن هذا المنطلق يتحدد مسار رقابة الالتزام حسب الدوافع التي يجب أخذها في الاعتبار، وبالتالي البدء في تنفيذ إجراءات العملية الرقابية المتتابعة، وبناء على ذلك يمكن تقسيم مسار رقابة الالتزام إلى الخطوات الآتية (IDI HANDBOOK,2014:17):

1. **الإعتبرات المبدئية:** وفقاً للتصنيف الوارد في معايير الانتوساي لأجهزة الرقابة العليا فإن المعيار (ISSAI 100,2019) يوضح القواعد الرئيسية لمعايير رقابة الالتزام في المعيار (ISSAI 400,2019)، وتلعب هذه القواعد دوراً بالغ الأهمية عند تنفيذ رقابة الالتزام، ويتعين على المدقق دراستها قبل الشروع في أي عملية رقابية وأيضاً في أثناء خطوات عملية الرقابة، والتي تشمل العناية الواجبة والتقدير والشك المهني والتقدير المهني، وإدارة الفريق بشكل جيد، وضرورة تمتع أعضاءه بالخبرة والمهارات والمعرفة الهامة للنجاح في تنفيذ أنشطة الرقابة، وضرورة وضع المدقق لتدابير لتقليل مخاطر الرقابة، وأخذ موضوع الأهمية النسبية في الاعتبار كونه موضوعاً محورياً وهاماً في كل ممارسات الرقابة خلال العملية الرقابية، وتنفيذ أعمال التوثيق، وإقامة إتصالات فعالة خلال العمل الرقابي في كافة مراحل الرقابة كافة، والتحقق من تدابير رقابة الجودة.

2. **التخطيط للرقابة:** يعد تصميم المهمة الرقابية وتخطيطها أحد المبادئ ذات الصلة بمسار رقابة الالتزام وينطوي على الاعتبارات التالية:

أ. تحديد السند والإطار القانوني الذي تتمكن منه الرقابة بوظيفتها

ب. الأطراف ذات العلاقة

ج. المعايير الرقابية المستخدمة

د. فهم بيئة الجهة الخاضعة للرقابة

هـ. فحص نظام الرقابة الداخلية والبيئة الرقابية

و. قياس الأهمية النسبية لمواضع الرقابة (IDI HANDBOOK,2014:17)

3. **تنفيذ الرقابة وجمع الأدلة وتقييمها مع صياغة الإستنتاجات:** يتطلب مستوى التأكد والثقة في العمل الرقابي ومدى جودته على مدى ملاءمة دليل الإثبات وكفايته ومدى ملائمة لموضوع الرقابة، إذ تعرف أدلة الإثبات وفقاً لمعايير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

(ISSAI 4200) على انها "المعلومات التي يستخدمها المدقق في الوصول إلى النتائج التي استند إليها رأي المدقق واستنتاجه، اذ يعمل المدققون على القيام بالإجراءات المناسبة وينفذونها للوصول إلى أدلة إثبات كافية ومناسبة لتكوين رأي او استنتاج يتعلق بما إذا كان الموضوع يتوافق من كافة النواحي مع المعايير المحددة حتى يشمل ذلك نطاق الرقابة، اذ ينبغي للمدققين تحديد متى يكون دليل الإثبات كافياً ومناسباً لتقديم رؤية بناء على استنتاج او رأي".

4. **تقييم الأدلة وصياغة الإستنتاجات:** يتعين على المدققين فهم التقنيات او الأساليب المتنوعة التي يمكن استخدامها في جمع الأدلة وموثوقيتها من ناحية إعادة الأداء او الاجراءات التحليلية والملاحظة والاستفسار والفحص المستندي (SSAI 4100,2015) ويعتبر جمع الأدلة من الأمور الهامة لصياغة الإستنتاجات او الآراء وتقييم النتائج لتحديد حالات عدم الإلتزام ذات الأهمية النسبية التي يجب الإشارة إليها في تقرير الرقابة.

5. **رفع التقارير:** تتنوع طرائق صياغة تقارير رقابة الإلتزام ويتوقف ذلك على انماط الآراء الموحدة المختصرة وأشكال الإستنتاجات، فعند إجراء مهمة رقابة الإلتزام بجانب رقابة القوائم المالية فان الاستنتاج يأخذ شكل بيان تفصيلي مكتوب للآراء المتعلقة بالإلتزام، وفي حالة وقوع ذلك فان الرأي حول الإلتزام يحدد بعيداً عن الرأي في القوائم المالية، وأياً كان مستوى التأكيد المقدم او نوع المهمات، فان المراقب يستطيع اتخاذ قرار سواء بإصدار رأي او استنتاج والتعبير عنه بشكل واضح، ونظراً لان نتائج الرقابة تحدد من خلال مقارنة ما يلزم أن يكون (معيار التقييم) بما يقع بالفعل (الحالات القائمة على دليل الإثبات) فان الآراء او الإستنتاجات تعبر عن مجمل الأجهزة العليا للرقابة والآراء التي تعتمد على هذه النتائج، ويمكن أن تنطوي الآراء او الإستنتاجات على تعيين إحدى المسائل العامة او شكل المعيار المتبع في النتائج (IDI HANDBOOK,2014:17). ويوضح الشكل (3) الخطوات في مسار إجراء رقابة الإلتزام:

The typical path of compliance control in the verification of tax revenues



الشكل (1) مسار رقابة الالتزام

Source: Compliance Audit Handbook, IDI, V1, 2014, P:16.

المبحث الثاني: مفهوم الإيرادات الضريبية

أولاً: مفهوم الإيرادات الضريبية: لكي تقوم الدولة بالمهام والوظائف الخاصة يتطلب ذلك الحصول على تمويل الإنفاق العام أي إنها بحاجة إلى الموارد المالية اللازمة لتغطية النفقات العامة. (الكرخي، 2012: 74) ويطلق على الموارد المالية التي تحصل عليها الدولة بالإيرادات العامة إذ كانت الإيرادات العامة في ظل الفكر المالي التقليدي تسهم في تغطية النفقات العامة اللازمة لقيام الدولة بوظيفتها الأساسية وهي الأمن والدفاع والصحة والتعليم، وبعد تطور وتوسع مهام الدولة فإن الإيرادات العامة أصبحت في الوقت الحالي ترمي بالإضافة إلى ذلك إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية

وسياسية(عبود 2021:289) : تعتبر الإيرادات الضريبية في الوقت الحالي من الموارد الأساسية للإيرادات العامة، وتعزى أهمية هذا المصدر من الإيرادات إلى كبر حجمه قياساً بمصادر الإيرادات الأخرى، وكذلك يعد هذا المصدر من الوسائل الهامة للسياسة المالية؛ لأن الضرائب تؤثر بدرجة كبيرة على الجوانب الاجتماعية والسياسية والاقتصادية وعلاوة على ذلك تستعمل الدولة الضرائب لتطوير النشاط الاقتصادي بغرض الوصول للأهداف السياسية والاجتماعية والاقتصادية، ولذا اهتمت الدراسات التي تناولت علم المالية العامة بتحليل الضرائب(النور، 2019:276).

فمن الواضح أن قيام الدولة بواجباتها وأنشطتها المتعددة يفترض منها الحصول على حجم كاف من الإيرادات يسمح لها بمواجهة احتياجاتها المالية المستقبلية. ومن الطبيعي أن لا تعتمد الدولة على مصدر واحد للإيرادات مراعاة منها لدافعيها أساسيين فهي تعمل من جهة على ضمان مرونة إيراداتها، وعلى الاحتفاظ بالقدرة على زيادتها بسهولة كلما دعت الحاجة للزيادة، ومن المؤكد أن تعدد مصادر الإيرادات يعينها على تحقيق هذا الهدف. كما أنها تراعي من جهة أخرى اختلاف طبيعة الخدمات التي تقدمها وتحديد أساليب ملائمة لكل منها لتحصيل أثمانها وتغطية تكلفتها(حمد، 2021:41).

ولذلك تمثل الإيرادات مجموع الأموال التي تحصل عليها الدولة سواء بصفتها السيادية أو من أنشطتها وأملكها الذاتية أو من مصادر خارجية عن ذلك، سواء قروض خارجية أم داخلية أم مصادر تضخمية، لمسايرة هذا التطور (احمد وعود، 2021:190). وتعرف الإيرادات الضريبية على أنها "المبالغ التي تحصل عليها الدولة من فرض الضرائب المختلفة في نظامها الضريبي"(الجباوي والعنكي، 2014:45).

ثانياً: أهمية الإيرادات الضريبية : يساهم النظام الضريبي في الدول النامية بدور أساسي في عملية التمويل، في إطار الظروف والأوضاع الاقتصادية والسياسية للدولة المعنية، وفي العصر الحديث تحظى الإيرادات الضريبية بأهمية متزايدة، لأن الدولة تستند إلى قدرتها في تأدية الدور الاقتصادي الذي تلعبه، وتسعى لزيادة وترشيد الادخار، وتقليل الاستهلاك، وتعزيز القطاعات الاقتصادية، وتحقيق التنمية الاقتصادية الشاملة، بالإضافة إلى التعامل مع العجز في ميزان المدفوعات ومعالجته، وتوئول إلى الخزانة العامة الأموال المحصلة من الغرامات والمصادرة الناجمة عن جرائم التهرب الكمركي أو الضريبي، وتشكل عنصراً من موارد الإنفاق العام للدولة، وتلعب الإيرادات الضريبية دوراً بالغ الأهمية في الحد من الفوارق بين طوائف المجتمع من حيث حجم الملكية . وتعتبر الإيرادات المالية من العناصر الأساسية التي تساعد الدولة بكافة مرافقها على مزاولة انشطتها وخدماتها وأعمالها التي تقدمها لمواطنيها، حيث تساهم الإيرادات الضريبية بشكل فعال في موازنة الدولة، وهذا يدفع البلدان للاهتمام الكبير بتلك الإيرادات الضريبية والسعي إلى تسخيرها لخدمة السياسة الاقتصادية، وتستند كافة بلدان العالم بشكل أساسي على نظام الضرائب لتمويل نفقاتها العامة، وفي الغالب تكون الإيرادات الضريبية هي المورد الرئيس في الموازنة العامة. ويؤثر تناقص الإيرادات الضريبية تأثيراً مباشراً على تحقيق التنمية الاقتصادية للدولة نتيجة عدة عوامل مثل التهرب الضريبي مما يؤدي إلى عجز الدولة عن القيام بتمويل استثماراتها(عبد، 2013: 486).

ثالثاً: العناصر المؤثرة في الإيرادات الضريبية : في الواقع لا تحقق الإيرادات الضريبية في العراق مستوى محصلة الضرائب في البلدان الأخرى قياساً إلى إجمالي الناتج المحلي أو حجم الدخل القومي، وقد أسفر ضعف الوعي الضريبي والوضع الأمني عن عدم التمكن من فرض ضرائب جديدة وصعوبة تحصيل الضرائب المباشرة من المكلفين (الحسون واحرون، 2013: 143) . وتؤثر العديد من العناصر المباشرة وغير المباشرة على الإيرادات الضريبية وسوف نبينها فيما يلي:

1. العناصر المباشرة

أ. التهرب الضريبي: يؤدي انخفاض إيرادات الضريبة بسبب التهرب إلى أن الحكومات قد تلجأ إلى الإصدار النقدي الجديد أو الاقتراض، الأمر الذي يعرض الدولة للعديد من الضغوطات السياسية، والمخاطر، مما يعرض الاستقلال الاقتصادي

والسياسي للدولة للخطر، ومن النماذج الشائعة والواضحة للتهرب الضريبي قيام المكلفين بتقديم معلومات زائفة عن دخولهم الحقيقية (حميد، 2012: 61).

ب. **السعر الضريبي:** تؤدي زيادة سعر الضريبة إلى التهرب منها، وينجم عن ذلك تناقص الحصيلة الضريبية، ويرى أحد خبراء التجارة أن أنقاص الرسوم الكمركية على الصناعات سيسفر عن ازدياد ناتج الاقتصاد العالمي وكذلك فإن محصلة إيرادات ضرائب الدخل التي يتم تحصيلها في البلدان النامية تقل عنها في البلدان المتقدمة، بسبب أن الهيكل الضريبي في البلدان المتقدمة يكون تصاعدياً (محمود، 2017: 69).

ج. **قوة الجهاز الضريبي (الإدارة الضريبية):** يقصد بها فعالية الإدارة الضريبية، حيث يؤدي نشاط الجهاز الضريبي وكفاءته إلى تقليص احتمالية التهرب من سداد الضريبة (الوصال، 2016: 280).

د. **الوعي الضريبي:** تساهم العوامل السياسية بشكل أساسي في تكوين الوعي الضريبي لدى المكلفين، وبعبارة أخرى تؤدي زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين إلى زيادة الحصيلة الضريبية (العجل، 2017: 253) (النجار، 2003: 167).

هـ. **الإعفاءات الضريبية والسماحات القانونية:** يتضمن أي نظام ضريبي إعفاءات فيها تحيز ومعاملة لصالح عدد من الفئات على حساب فئات أخرى، ومن ثم يتعين دراسة الإعفاءات بشكل جيد. وكذلك تؤثر المجالات الشخصية على تقليل ضريبة الدخل على المكلفين (الخطيب وشامية، 2013: 21).

و. **الطاقة الضريبية:** تشير إلى أقصى حد للإيرادات التي يتسنى تحصيلها عن طريق الضرائب، وكفاءة الحكومة وقدرتها على تحصيلها وجبايتها.

2. العناصر غير المباشرة

أ. **المقدرة التكاليفية:** يؤثر عنصر السكان على حصيلة الإيرادات الضريبية، حيث يلعب دوراً رئيساً في تخطيط السياسة التنموية للدولة، فمثلاً تتميز البلدان النامية بارتفاع معدلات زيادة السكان فيها (فوزي، 2018: 95).

ب. **الازدواج الضريبي:** وهنا يلجأ المشرع لإصداره بهدف تحقيق زيادة في الحصيلة الضريبية لمجابهة زيادة الإنفاق العام المستمرة مثل القيام بفرض المزيد من الضرائب (الضرائب الإضافية) (علاوة على الضرائب الأصلية).

ج. **توسيع قاعدة المكلفين:** يختلف عدد المكلفين الذين يخضعون للضريبة من بلد إلى آخر وفقاً للقانون الضريبي لهذا البلد، حيث تقوم بعض البلدان بإعفاء بعض مصادر الدخل مثل الدخل الزراعي

د. **وقت تحصيل الضريبة:** يجب القيام بتحصيل الضريبة في الوقت المحدد في قانون الضريبة، وكذلك يجب أن يكون هذا الوقت مناسباً لأحوال الدولة وظروفها، وملائماً للمكلف أيضاً.

الفصل الثالث: الإطار العملي

تسهم رقابة الالتزام في تعزيز الشفافية والمساءلة والشمولية لتعظيم الإيرادات الضريبة بشكل عام وإيراد عليه سيتم اعداد نموذج مقترح لاجراء رقابة الالتزام على الإيرادات الضريبية وفقاً لمعايير الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) ووفقاً للخطوات التالية :

1- **تخطيط رقابة الالتزام:** على مسؤول الفريق الرقابي المكلف التخطيط لرقابة الالتزام من خلال توفير فهم ومعرفة كافية بطبيعة عمل الجهة موضوع الرقابة وطبيعة ضوابط الرقابة المعمول بها ليتم تحديد موضوع الرقابة والمتطلبات المتعلقة بالنظامية والملائمة والمستخدمين المستهدفين ومستوى الضمان المقدم (المعقول، المحدود) قبل البدا بتنفيذ المهمة، اما ما يتعلق بمراعاة المخاطر فيتم العمل بموجب منهج التدقيق ووفق اسلوب المخاطر لتقييم المخاطر المشخصة وبيان مخاطر عدم الالتزام التي تنعكس في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات الرقابة فضلا عن بذل العناية الواجبة في مراعاة مخاطر الرقابة خلال مراحل التدقيق، ومن جانب اخر فإن جوانب الاهمية النسبية تأخذ حيز من اهتمام المدققين وقد يتم مراعاة الاهمية النسبية اعتمادا على الحكم المهني لرئيس الفريق بناء على خبرته السابقة في ممارسة هذا النوع من الرقابة وضمن

تواصل فعال مع الاطراف المسؤولة عن الحوكمة في الجهة الخاضعة للرقابة واطلاعهم على خطوات التدقيق وكل ما ورد اعلاه يتم صياغته ضمن وثيقة مكتوبة تمثل خطة الرقابة بحيث تكون متوافقة مع الخطة الاستراتيجية الموضوعية، وينبغي على المدققين بذل العناية المهنية الواجبة في كافة مراحل التدقيق لاسيما مرحلة التخطيط الا انهم لا يقوموا بتقييم مخاطر الاحتيال بشكل مباشر انما يراعى ذلك من خلال سياقات العمل الرقابي المعتمدة عليه ان الإجراءات الواجب تنفيذها ضمن هذه المرحلة يمكن تلخيصها كما في الجدول ادناه:

جدول (I) التخطيط لرقابة الالتزام

ت	الاجراءات
1	ينبغي على المدقق تحديد موضوع الرقابة قبل البدء بالرقابة والمستخدمين المستهدفين من التقرير ومستوى الضمان الذي يتم تقديمه وما إذا كان معقولاً أو محدوداً (الهيئة العامة للضرائب ، وزارة المالية)
2	على المدققين مراعاة مخاطر الرقابة طول عملية الرقابة وهي (المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف) (المخاطر المحيطة بتحصيل الإيرادات الضريبية والرقابة على المتحصلات الضريبية وحسن التصرف بها)
3	أجراء تقييم للمخاطر وتحديد مخاطر عدم الالتزام من أجل تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الرقابة. (يتم تحديد خطورة التلاعب بالإيرادات وأثرها على الحصيلة الضريبية من خلال اجراء مقارنة تاريخية ومرجعية للمتحصلات الضريبية لأكثر من فترة مالية)
4	مراعاة الأهمية النسبية طوال عملية الرقابة من خلال القيمة والطبيعة والسياق. (تحديد مصادر الإيرادات الضريبية ونسبة مساهمة كل نوع من أنواعها الى اجمالي الحصيلة الضريبية)
5	على المدققين المحافظة على تواصل فعال طوال عملية الرقابة مع الجهة الخاضعة للرقابة. (ينبغي ان يكون هناك تواصل فعال بين الرقابة الماليين والمسؤولين في الهيئة العامة للضرائب من اجل تحقيق الغرض من اجراء الرقابة بما يسهم في تعظيم الإيرادات الضريبية)
6	على المدققين تحديد نطاق الرقابة كبيان واضح لمحور تركيز الرقابة ومداه وحدودها من حيث مدى التزام موضوع الرقابة بالمعايير . (تحديد الاقسام المعنية في الهيئة العامة للضرائب لتدقيق المعايير التي سيتم استخدامها للتحقق من دور كل نوع من انواع الضرائب في تكوين الحصيلة الضريبية الاحتمالية)
7	على المدققين فهم طبيعة عمل الجهة الخاضعة للرقابة ذات الصلة بموضوع الرقابة في ضوء المرجعيات المعنية والقوانين والتعليمات التي تحكمها. (مراعاة القوانين والانظمة والتعليمات التي تحكم عمل الهيئة العامة للضرائب بمختلف انواع المتحصلات الضريبية وأثرها في تعزيز الحصيلة الضريبية الاجمالية بما يعزز رفد الخزينة العامة بالاموال اللازمة مع مراعاة العدالة الاجتماعية)
8	على المدققين فهم بيئة الرقابة والضوابط الداخلية المعنية. (التحقق من بيئة الرقابة الداخلية وقياس دورها وفعاليتها في متابعة اعمال اقسام الهيئة العامة للضرائب لبيان مدى الاعتماد عليها في تنفيذ اجراءات الرقابة المتخذة وفقا لقوة او ضعف انظمة الرقابة الداخلية)
9	على المدققين مراعاة مخاطر الاحتيال "من خلال تضمين عوامل خطر الاحتيال في تقييمات المخاطر لهم. (التحقق من عدم التلاعب بالمتحصلات الضريبية من سوء تقدير او سوء استخدام وتلاعب وأثر ذلك على الحصيلة الضريبية الاجمالية)
10	يجب على المدققين (تخطيط الرقابة) من خلال وضع استراتيجية رقابة وخطة رقابة وينبغي توثيق كلا من استراتيجية الرقابة وخطة الرقابة كتابيا. (من خلال اجراء الدراسة الاولى عن المتحصلات الضريبية ونسبة مساهمة كل نوع من انواع الإيرادات الى الإيراد الاجمالي يتم خلالها اعداد خطة لتنفيذ العمل الرقابي ومحاولة تعديل الخطة وفقا لمستجدات الرقابة والظروف التي تحيط بها)

2- تنفيذ رقابة الالتزام: ينبغي أحتساب الحد الأدنى لحجم العينة المختارة عند التخطيط لعملية الرقابة وفقا للمنهجية المعتمدة بالتخطيط والمتمثلة بتوفير الفهم الكافي لطبيعة عمل الجهة وضوابط الرقابة الموضوعية فضلا عن تحديد الأهمية النسبية وفقا للحكم المهني والخبرة السابقة لرئيس الفريق المعني والسقوف المحددة لمبالغ المعاملات المشمولة بالتدقيق ويتم تحديد مخاطر عدم الالتزام ليتم في ضوء ذلك تحديد حجم وطبيعة ومدى اجراءات الرقابة ،وعادةً يتم انجاز كافة اجراءات الرقابة المخطط لها ،وفي حال عدم انجاز بعض الاجراءات المخطط لها يُوضح اسباب ذلك من قبل رئيس فريق الرقابة ويوثق في الملف الجاري الخاص بالعملية ، ويتم جمع ادلة اثبات كافية وملائمة لتغطية نطاق الرقابة والمفاضلة والمقارنة بين تلك الادلة من حيث مصادرها وقوتها بما يوفر استنتاجات ملائمة ليتم في ضوءها اعطاء التوصيات المناسبة. وينبغي

الحرص على بذل العناية المهنية الواجبة في كافة مراحل العمل الرقابي لاسيما عند اكتشاف حالات عدم التزام تطوي على عمليات احتيال، والجدول ادناه يوضح الإجراءات التي ينبغي اعتمادها عند تنفيذ مهمة رقابة الالتزام:

جدول (2) تنفيذ رقابة الالتزام

ت	الاجراءات
1	تحدد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الرقابة في ضوء المعايير ونطاق الرقابة وخصائص عمل الهيئة العامة للضرائب ونتائج تقييم المخاطر المحيطة بالمتحصلات الضريبية.
2	لأغراض الحصول على الرقابة المناسبة والكافية متى كان الأمر ذو صلة، تطبق منهجية محددة لحساب الحد الأدنى لأحجام العينات المخطط لها وفقا للأهمية النسبية وتقييم المخاطر ومستوى الضمان.
3	إذا اكتشف حالات من عدم الالتزام قد تدل على الاحتيال تتعلق بالمتحصلات الضريبية وسوء التصرف أو التلاعب بها ، فينبغي بذل العناية المهنية الواجبة وتوخي الحذر كي لا يعيق أية إجراءات قانونية أو تحقيقات مستقبلية.
4	متى تم استخدام خبراء خارجيين لأغراض المساعدة في تقييم العمل الضريبي لانجاز المهمة بكفاءة على المدققين تقييم مدى امتلاك الخبراء لما يلزم من الكفاءات والقدرات والموضوعية وتحديد مدى كفاية عملهم لغايات مهمة الرقابة.
5	جمع أدلة رقابة مناسبة وكافية خاصة بعمل الهيئة العامة للضرائب وكل ما يتعلق بالمتحصلات الضريبية لتغطية نطاق الرقابة توفر على أساس الاستنتاج أو الرأي (وتشمل مجموعة متنوعة من إجراءات جمع الأدلة ذات الطبيعة الكمية والنوعية، وغالبا ما يحتاج المدقق إلى الجمع والمقارنة بين الأدلة من مصادر مختلفة لاستيفاء متطلبات الكفاية والملائمة).
6	يتم إنجاز كافة إجراءات الرقابة المتعلقة بالمتحصلات الضريبية المخطط لها أو في حالة عدم إنجاز بعض من الإجراءات الرقابة المخطط لها فإنه يكون هناك توضيح مناسب يستند إليه ملف الرقابة ويكون معتمد من المسؤولين عن أعمال الرقابة .
7	ينبغي أن تكون الوثائق الخاصة بالمتحصلات الضريبية مفصلة بقدر كاف لتمكين المدقق المتمرس، الذي لا يملك أي معرفة مسبقة بمهمة الرقابة، من فهم ما يلي: العلاقة بين موضوع الرقابة والمعايير ونطاق الرقابة وتقييم المخاطر واستراتيجية الرقابة وخطة الرقابة وطبيعة الإجراءات المنفذة وتوقيتها ومدى ونتائجها، والأدلة التي تم الحصول على أساسها دعما لاستنتاجات المدقق أو رأيه، والحجج التي تستند عليها جميع المسائل المهم التي اقتضت ممارسة التقدير المهني والاستنتاجات ذات الصلة.

3- تقييم أدلة الرقابة وإصدار تقارير رقابة الالتزام ومتابعته: يتطلب من الفريق الرقابي اعداد وثائق الرقابة قبل اصدار التقرير والاحتفاظ بتلك الوثائق متمثلة بـ (الملف جاري والملف الدائم) لتوفر فهما شاملا حول مهمة الرقابة من حيث موضوعها ومعاييرها ونطاقها فضلا عن تقييم مخاطر واستراتيجية وخطة الرقابة وطبيعة ومدى وتوقيت اجراءاتها المنفذة والنتائج التي اسفرت عنها عمليات الفحص والتدقيق، كما يتضمن الملف الجاري ادلة الاثبات الكافية الملائمة التي تم الحصول عليها لدعم استنتاجات المدققين ورائهم والحجج التي استندوا عليها بخصوص المسائل التي تتطلب ممارسة التقدير المهني والتي اسهمت في خفض مخاطر الرقابة الى مستوى مقبول في ضوء الاهمية النسبية ومستوى التأكيد المطلوب، كما يحرص المدققون على تأمين تواصل فعال لضمان تنفيذ التوصيات والملاحظات من خلال المناقشات مع المستوى الاداري المناسب والمسؤولين عن الحوكمة في الجهة الخاضعة للحصول على ردود افعالهم فضلا عن ابلاغهم بالتحديات والصعوبات التي تواجه العمل الرقابي لاسيما حالات عدم الالتزام بالمعايير المحددة. وفي ضوء ادلة الاثبات التي تم الحصول عليها يتم اعداد تقرير بنتائج اعمال الرقابة بحيث تتوفر فيه سمات (الاكتمال والموضوعية والدقة والتوقيت الملائم وسهولة الفهم وخلوه من الغموض و المعلومات المعززة بأدلة اثبات كافية ومناسبة بحيث تضمن وضع النتائج في اطارها وسياقها الصحيحين) ويعد التقرير وفقا للهيكلية المعتمدة من قبل مجلس الرقابة والمتوافقة مع معايير الانتوساي والتي تتضمن محاور (العنوان، المرسل اليه، نطاق الرقابة، المعايير المحددة ، فقرة ردود الجهة الخاضعة للرقابة... الخ) وعليه يتطلب تنفيذ الإجراءات الواردة في الجدول ادناه في هذه المرحلة:

جدول (3) تقييم الأدلة وإصدار التقرير ومتابعته

ت	الاجراءات
1	اعداد وثائق الرقابة المعنية والخاصة بتدقيق المتحصلا الضريبية قبل إصدار تقرير الرقابة، ويجب الاحتفاظ بالوثائق لمدة زمنية مناسبة.
2	تقييم ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة تتعلق بالهيئة العامة للضرائب وأن يتوصل الرقباء إلى استنتاجات ملائمة... ومن ثم خفض مخاطر الرقابة إلى مستوى متدن مقبول... كما أنها تشمل الاعتبارات ذات الأهمية النسبية ومستوى التأكيد الخاص بالرقابة.
3	المحافظة على تواصل فعال طوال عملية الرقابة وخلال مرحلة الرقابة مع العينة العامة للضرائب.
4	إبلاغ المستوى الإداري المناسب أو المسؤولين في الجهة الرقابية بأية صعوبات تواجههم خلال الرقابة وأية حالات من عدم الالتزام المهم نسبيا.
5	تكون التقارير سهلة الفهم وخالية من الغموض أو الإبهام وكاملة. ويجب أن تكون موضوعية وعادلة والا تتضمن سوى المعلومات التي تؤيدها أدلة رقابة كافية ومناسبة وأن تضمن وضع النتائج في إطارها وسياقها الصحيحين.
6	أن أي ملاحظات أو توصيات رقابية تقدم للهيئة العامة للضرائب من خلال التقرير الرقابي ينبغي ان تكون واضحة ومختصرة كتابيا لضمان تطبيقها وإعداد تقرير يستند إلى مبادئ الاكتمال والموضوعية ودقة التوقيت.
7	تخضع نتائج الرقابة للمناقشة قبل اصدار التقرير مع الجهات والاقسام المعنية في الهيئة العامة للضرائب.
8	متابعة اجراءات الهيئة العامة للضرائب هل تم بشكل مناسب مع الملاحظات والتوصيات الواردة في التقرير الرقابي.

الخطوات المقترحة لاجراء رقابة الالتزام على الايرادات الضريبية كالاتي : وفقا لمعايير الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) ان مراحل انجاز مهام رقابة الالتزام يمكن اجمالها بالاتي لغرض تنفيذ المهمة :

1. الهدف من التدقيق
2. الجهات ذات العلاقة
3. نطاق التدقيق
4. القوانين والمعايير الواجب تطبيقها
5. اثر الرقابة
6. فريق الرقابة
7. تقييم المخاطر
8. الاهمية النسبية
9. مصفوفة التخطيط

لذا ولغرض تنفيذ مهمة رقابة الالتزام وفق مسار منهجي متكامل استنادا الى معايير الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ينبغي تنفيذ مهمة رقابة الالتزام بخصوص الايرادات الضريبية و وفقا لتلك الخطوات كما يلي :

1. تحديد هدف التدقيق: التحقق من الحصيلة الضريبية والتي تعد احد مصادر الايرادات العامة لتمويل الخزينة لتحقيق التنمية الاقتصادية المستهدفة.
2. الجهات ذات العلاقة: تعد وزارة المالية اهم الجهات التي لها علاقة بموضوع رقابة الالتزام اذ تعد الايرادات الضريبية وتحصيلها ودعمها احد روافد تمويل الموازنة العامة للدولة لاعداد الخطط المطلوبة لتمويل المشاريع التنموية .
3. نطاق التدقيق: الايرادات الضريبية الاجمالية .
4. القوانين والمعايير الواجب تطبيقها :

قانون الضرائب

التعليمات الضريبية

قرارات مجلس الادارة

قرارات مجلس الوزراء

تعليمات وزارة المالية

معايير ونسب الاحتساب الضريبي

5. **اثر الرقابة:** ينبغي بيان اثر رقابة الالتزام بدءا من وضع الخطة الرقابية مرورا بجمع البيانات المطلوبة والحصول على ادلة الاثبات لتنفيذ العمل وصولا الى كتابة التقرير الذي يتضمن الاجراءات التي اتخذت لغرض الوصول الى الاستنتاجات وتقديم التوصيات المناسبة والتي تحدث الاثر في تعديل مسار العمل الضريبي ورفع مستوى انجازه لتعظيم الايرادات المتحققة.

6. **فريق العمل:** يتم تشكيل الفريق الرقابي المكلف باداء مهمة رقابة الالتزام من العاملين في تدقيق الهيئة العامة للضرائب ويمكن الاستعانة باي جهة رقابية اخرى من داخل الديوان لدعم عملية الرقابة في الديوان فضلا عن ترشيح فريق من الهيئة العامة للضرائب ساند لتوفير البيانات والاوليات المطلوبة للفريق الرقابي.

7. **تقييم المخاطر:** يتم اجراء تقييم للمخاطر المتأصلة (الكامنة) الخاصة بالهيئة العامة للضرائب فيما يتعلق بتحصيل

الايراد الضريبي فضلا عن مخاطر الرقابة ومخاطر الاحتيال وتقييم الخطر للوصول لمستوى الخطر المقبول منها

8. **الاهمية النسبية:** يتم تحديد الاهمية النسبية وفقا لدرجة ارتباطها بالمخاطر اثناء الرقابة على المواضيع المتعلقة بتحصيل الايراد الضريبي بهدف تعظيمها.

10. **اعداد مصفوفة التخطيط:** يتم تحديد مصفوفة التخطيط وفقا لمبادئ رقابة الالتزام (الشفافية والمساءلة والشمولية)

وكما مبين النموذج الاتي:

الاسئلة الرقابية	المعايير	ادلة الاثبات	مصدر ادلة الاثبات	الاجراءات الواجب اتخاذها
اسئلة الشفافية : مدى الشفافية في نشر القوانين الضريبية والايراد المتحصل	القوانين والانظمة والتعليمات المتعلقة بتحصيل الايراد الضريبي	الوامر والقرارات والمخاطبات	داخلية من هيئة الضرائب وخارجية النشر والاعلان	فحص مدى الالتزام بالقوانين والتعليمات التي تحكم العمل الضريبي ومقدار الشفافية في الاداء الضريبي
اسئلة الشمولية : ماهي الفئات المشمولة بالاستثناءات والسماحات والاعفاءات	القوانين والتعيمات الساندة للعمل الضريبي	السماحات والاستثناءات والاعفاءات	القرارات الصادرة وفقا للقوانين النافذة	مقارنة المتحصلات الاجمالية وتحديد نسب الاعفاءات والسماحات والاستثناءات الى اجمالي المتحصل
اسئلة المسائلة: ماهو نسبة المتحصل وفقا لانواع الايراد الضريبي الى الايرادات الضريبية الاجمالية ومساهمة الادارة في تعظيم الايراد الضريبي	القوانين والانظمة والتعليمات	المتحصلات وطرق تحصيلها والتصرف بها	الايرادات الضريبية الاجمالية السنوية ومقدار ايراد ضريبية كل نوع منها السنوي	اجراء دراسة تحليلية لمقدار ايراد ضريبية العقائل نوع ضريبي الى اجمالي الايرادات

وفقا لما ورد اعلاه يتم رسم خطة الرقابة وتنفيذها بهدف اصدار تقرير رقابي يتضمن مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات تساهم في تحقيق الرقابة على الايرادات الضريبية بهدف التحقق من مدى الالتزام بالقوانين والانظمة والتعليمات وفقا لمبادئ رقابة الالتزام (الشفافية والمساءلة والشمولية) لتعظيم الايرادات الضريبية بما يضمن ردف الحزينة العامة بالاموال المطلوبة لتمويل الموازنة العامة لتنفيذ مشاريع التنمية الاقتصادية المستهدفة .

عليه يمكن لما ورد اعلاه اثبات فرضية البحث ان تنفيذ مهمة رقابة الالتزام وفقا للخطوات المحددة بموجب المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ووفقا للمسار النموذجي لرقابة الالتزام والواردة في تلك المعايير وبشكل متكامل يساهم في تحديد المخاطر المتعلقة بالمتحصلات الضريبية والحد من التلاعب والاحتيال الذي قد يتخللها من خلال

ضعف الرقابة عليها وسوء التصرف بها والتحقق من مدى التزام الهيئة العامة للضرائب بالقوانين والأنظمة والتعليمات التي تحكم عملها وإجراء دراسة تحليلية شاملة لمدى الالتزام بها لاثّر ذلك على الحصيلة الضريبية الاجمالية والتي تصب في الخزينة العامة .

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

1. تسهم رقابة الإلتزام وفق مبادئها الثلاث (الشفافية والمساءلة والشمولية) من توافر التقارير المناسبة حول إدارة الأموال وحسن التصرف بها والمساءلة عنها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمعالجة الخرق في القوانين والأنظمة والتعليمات ومحاسبة المقصرين عن الهدر بالمال العام أو سوء التصرف به.
2. يمكن تأدية رقابة الإلتزام بشكل متزامن مع الرقابة المألية عند ابداء الرأي بالحسابات الختامية أو مع رقابة الأداء عند التحقق من فاعلية الجهة الخاضعة للرقابة من إدارة الأموال وحسن استخدامها وكفاءة وفاعلية أنشطتها أو تؤدي بشكل منفصل للوقوف على مدى الإلتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات والمرجعيات التي تحكم عملها.
3. تعد الشفافية والمساءلة احد مبادئ النظام الضريبي الجيد والذي من خلاله يتمكن المكلف من فهم هذا النظام وزيادة الثقة بينه وبين الإدارة الضريبية ومدى مصداقية النظام الضريبي بأحكام التشريع والإمتثال لها، لذا تُعد مبادئ رقابة الإلتزام متوافقة مع مبادئ النظام الضريبي.
4. ينبغي تنفيذ رقابة الإلتزام من خلال مسار منهجي متكامل بدأ من التخطيط للمهمة وصولاً إلى اصدار التقرير الرقابي المتضمن مجموعة من الإستنتاجات والتوصيات التي تسهم في رفع مستوى العمل وحسن ادارته.

ثانياً: التوصيات

1. ينبغي قبل البدء بتنفيذ مهمة رقابة الإلتزام تحديد الأطراف المعنية بأجراء الرقابة (المدققون ، الجهة الخاضعة للتدقيق ، مستخدمى التقرير) وتحديد مسؤولية والتزام كل طرف وفقاً لتوقيتات محددة مسبقاً.
2. على الجهاز الأعلى للرقابة اجراء دراسة تحليلية وفقاً للقوانين والأنظمة والتعليمات التي تحكم ضريبة العقار وتقديم تقرير رقابي يتضمن مجموعة من الإستنتاجات والتوصيات وفقاً لدور ومساهمة ضريبة العقار نسبة إلى الإيرادات الضريبية الاجمالية بما يسهم في تعظيم تلك الإيرادات وفقاً لمدة زمنية مسبقاً بما يضمن إنجاز المهمة وفقاً للهدف منها وفي توقيت مناسب.
3. على الجهاز الرقابي الأعلى اجراء رقابة الإلتزام فيما يتعلق بضريبة العقار بشكل منفصل لبيان مدى مساهمتها في الحصيلة الضريبية وتعظيم الموارد المتأتية عنها وبيان أثر عدم الإلتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات على الحصيلة الضريبية بشكل عام وإيراد ضريبة العقار بشكل خاص.
4. على الجهاز الرقابي الاعلى المحافظة على تواصل فعال مع الجهة الخاضعة للرقابة عند تنفيذ المهمة بدأ من التخطيط للمهمة وجمع البيانات اللازمة لتنفيذ عملية رقابة الإلتزام لتعظيم الايراد الضريبي وصولاً الى إصدار التقرير الرقابي ومتابعة اجراءات الجهة الخاضعة للرقابة لمدى التزامها لتنفيذ التوصيات الواردة في التقرير .

المصادر:

أولاً: الكتب العربية

1. الججاوي، طلال محمد علي والعنكي، هيثم علي محمد ، المحاسبة والتحاسب الضريبي ، ط2 ، دار الكتب ، كربلاء ، 2014.
2. الخطيب، خالد شحادة وشامية، احمد زهير ، أسس المالية العامة ، ط4 ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، 2013.
3. فوزي، عبد المنعم ، فلسفة الفكر المالي ، وكالة الصحافة العربية ، مصر ، 2018.
4. الوصال، كمال ، الاقتصاد المصري بين المطرقة والسندان: أزمتا الدين العام والعجز في الموازنة العامة البحث عن مخرج ، ابن رشد ، القاهرة ، 2016.
5. حميد، عبد الله الحرثي ، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي ، دار زهران للنشر والتوزيع ، عمان ، 2012.
6. حمد، خالد عبد الحفيظ ، أثر الإيرادات الضريبية على بعض المتغيرات الاقتصادية الكلية في السودان في الفترة من (2010-1985) ، ط1 ، المركز الديمقراطي العربي ، برلين ، 2021.
7. العجل، بشار حسين ، الخراج والضريبة المعاصرة في الفقه الإسلامي (سلسلة الرسائل والدراسات الجامعية) ، دار الكتب العلمية ، بيروت ، 2017.
8. الطرأونة، حسين أحمد وعبد الهادي، توفيق صالح ، الرقابة الإدارية ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، 2012.

ثانياً: الدوريات والرسائل والاطاريح

9. العلمي، صباح سعد الدين عمر، "دور الرقابة المالية والإدارية كمدخل للتنمية والإصلاح الإداري في الدولة"، بحث منشور، فلسطين ، 2006.
10. الكرخي، حسام حميد سلطان ، نظام الرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب ودوره في زيادة الحصيلة الضريبية ، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، 2012.
11. النجار، سرمد عباس جواد، التهرب الضريبي واثارة الاقتصادية في بلدان عربية مختارة مع اشاره خاصه الى العراق،رساله ماجستير،كلية الاداره والاقتصاد، الجامعه المستنصريه،2003
12. رقابة الالتزام دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (2022) منظمة الأنتوساي ، مبادرة تنمية الأنتوساي ، الاصدار 1.

ثالثاً: المجلات ومراكز الدراسات

13. الحسون، معين عباس احمد وحسين، عمران ناجي، والهام، وحيد ، أثر الوعي الضريبي في تحقيق التنمية الاقتصادية ، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد15 ، العدد2 ، 2013.
14. محمود، مصطفى قيس ، أثر الاعتراض في الحصيلة الضريبية ، بحث دبلوم عالي ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، 2017.
15. عبد، سهاد كشكول ، التهرب الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية في العراق ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد8 ، العدد24 ، 2013.
16. عبود، أنوار هاشم ، مدى تأثير الإيراد الضريبي باستخدام تكنولوجيا الاتصال دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب ، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد17 ، العدد1 ، 2021.
17. النور، جمال عبدالحليم ، مساهمة الإيرادات الضريبية في الناتج المحلي الإجمالي في السودان خلال الفترة من 2006-2015م ، مجلة الدراسات العليا ، المجلد14 ، العدد54 ، 2019.

رابعاً: المصادر الاجنبية

18. Compliance Auditing Guideline of India, Comptroller & Auditor General in INDIA, 2016.
19. Financial and Compliance audit Manual European Court of Auditors Guide, Sep.,2017.
20. Hill, Charles W.L.& Jones, Gareth R., "Strategic Management Theory, An Integrated Approach",9th Edition, Cengage Learning, Canada, 2010.