



The impact of internal control on tax spending /Applied research in the General Tax Authority

Khetam Mahdi Ghadeeb

Federal Board of Supreme Audit

Asst. Prof. Dr. Wafa Hussein Al-Haidari

Postgraduate for Accounting and Financial Studies-
University of Baghdad

Khetam.Mahdi1202m@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

wafaa.alhaidari@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

Received: 9/1/2023

Accepted: 14/1/2024

Published: 30/6/2024

Abstract:

The research aims to clarify the concept of internal control as an important tool in the service of management because of its fundamental role in ensuring the safety of work and addressing deviations. The research problem was the increase in tax expenditures, so the research problem emerged from the question (Does internal control have an impact on tax spending?) and aims the current research seeks to verify the effect of internal control as an independent variable and the rationalization of tax spending as a responsive variable, in addition to identifying the levels of its practices. Therefore, the importance of the research comes in that it sheds light on the reality of internal control and the importance of this function in the availability of decent work and the growth of the economy, based on the importance of the research topic. In public organizations, its importance to the General Authority for Taxes and society, and the variable dependent on tax expenditures, and the economic unit studied was (the General Authority for Taxes), as the descriptive and analytical approach was used, relying on taking practical cases from the reality of the General Authority for Taxes for each form or form of tax expenditures, that The research sample was in the senior taxpayers section of two companies for the period (from 2020 to 2021).

It relied on the disclosure of ongoing operations to determine the revenues for each fiscal year, and the tools adopted in the process of analyzing data and financial statements were based on the annual controls issued by the General Authority for Taxes, which express financial ratios relied upon by the authority to subject the taxpayer to tax, and within the framework of discussing the results, the researcher presented a number of The most important conclusions are that oversight implements and applies laws, regulations, and instructions that contribute to facilitating the completion of daily transactions as well as increasing tax revenues by applying the annual controls issued by the General Authority for Taxes. The researcher also presented a number of recommendations, the most important of which is the necessity of the taxpayer reviewing the General Authority for Taxes to determine the exempt taxes. The taxes that must be paid to the General Authority for Taxes - Department of Direct Deduction imposed on workers according to Income Tax No. 113 of 1982, as amended.

Keywords: internal control, Tax spending, taxpayer, tax.

تأثير الرقابة الداخلية في الانفاق الضريبي /بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

أ.م. د وفاء حسين سلمان الحيدري

ختام مهدي غضيب

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/جامعة بغداد

ديوان الرقابة المالية الاتحادي

المستخلص :

يهدف البحث الى توضيح مفهوم الرقابة الداخلية كأداة مهمة في خدمة الإدارة، لما لها من دور اساسي في ضمان وسلامة العمل، ومعالجة الانحرافات، اذ تمثلت مشكلة البحث في زيادة النفقات الضريبية فبرزت مشكلة البحث من التساؤل (هل للرقابة

الداخلية تأثير في الانفاق الضريبي؟) ويهدف البحث الحالي الى التحقق من تأثير الرقابة الداخلية كمتغير مستقل وترشيد الانفاق الضريبي كمتغير مستجيب، فضلاً عن التعرف على مستويات ممارساتها، لذلك تأتي أهمية البحث بأنه يسلط الضوء على واقع الرقابة الداخلية ومدى أهمية هذه الوظيفة في توفر العمل اللائق ونمو الاقتصاد وانطلاقاً من أهمية موضوع البحث في المنظمات العامة، وأهميته للهيئة العامة للضرائب وللمجتمع، والمتغير التابع للنفقات الضريبية، وكانت الوحدة الاقتصادية المبحوثة (الهيئة العامة للضرائب) إذ استخدم المنهج الوصفي التحليلي وذلك بالاعتماد على اخذ حالات عملية من واقع الهيئة العامة للضرائب لكل صورة او شكل من اشكال النفقات الضريبية، ان عينة البحث كانت في قسم كبار المكلفين لشركتين للفترة (من 2020 لغاية 2021).

واعتمد على كشف العمليات الجارية لمعرفة الإيرادات لكل سنة مالية ، وكانت الأدوات المعتمدة في عملية تحليل البيانات والقوائم المالية بالاعتماد على الضوابط السنوية الصادرة من الهيئة العامة للضرائب والتي تعبر عن نسب مالية يعتمد عليها من الهيئة لإخضاع المكلف للضريبة ، وفي إطار مناقشة النتائج قدم الباحث عدداً من الاستنتاجات أهمها ان الرقابة تنفذ وتطبق القوانين والأنظمة والتعليمات التي تسهم في تيسير إنجاز المعاملات اليومية فضلاً عن زيادة الحصيلة الضريبية عن طريق تطبيق الضوابط السنوية الصادرة من الهيئة العامة للضرائب ، كذلك قدم الباحث عدداً من التوصيات أهمها : ضرورة مراجعة المكلف للهيئة العامة للضرائب لتحديد الضرائب المعفاة ، والضرائب الواجب تسديدها إلى الهيئة العامة للضرائب - قسم الاستقطاع المباشر المفروضة على العاملين بموجب ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل .

الكلمات المفتاحية : الرقابة الداخلية ، الانفاق الضريبي ، المكلف ، الضريبة .

المقدمة:

تعد الرقابة الداخلية من الوظائف المهمة في اي منظمة عامة، لما لها من دور مهم في التأكد من فاعلية الوظائف المختلفة، اذ ترتبط بشكل موثوق مع الوظائف والعمليات والانشطة وتتأثر وتؤثر بها، حيث جاءت أهمية البحث لمساعدة الهيئة العامة للضرائب على تحقيق اهدافها من خلال منهج واضح وسليم، فضلاً عن أهمية الدور الذي تلعبه في اصفاء الثقة من حيث كفاءة واستقلالية موظفي قسم الرقابة الداخلية والتزامهم بالمعايير الرقابية المتعارف عليها مما يؤدي الى استمرارية ونجاح الهيئة في تحقيق اهدافها.

اضف لذلك تعد الرقابة الداخلية احد اهم الانوع الفاعلة، والمهمة للإدارة، اذ تمكنها من القيام بواجباتها المطلوبة بكفاءة وفاعلية، باعتبارها ركن من اركانها، واحد الدعائم في تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية المشروعة في المحافظة على سلامة وحماية موجوداتها من الهدر والضياع وسوء الاستعمال، وتقويم اجراءات العمل وفق ما هو محدد في التشريعات والتعليمات، وبشكل ممنهج ومنتظم ووفق خطط معدة مسبقاً تمثلت مشكلة البحث بالتساؤل الاتي: هل تؤثر الرقابة الداخلية في الانفاق الضريبي واستنادا الى المشكلة تم صياغة الفرضية الاتية للرقابة الداخلية تأثير في الانفاق الضريبي وتم تقسيم البحث الى اربعة مباحث كان اولها منهجية البحث ودراسات سابقة والمبحث الثاني خصص لتغطية الجانب النظري للبحث بعنوان التأطير المفاهيمي للرقابة الداخلية والانفاق الضريبي اما المبحث الثالث فكان بعنوان اساليب الرقابة الداخلية والانفاق الضريبي وجاء المبحث الرابع والاخير لبيان الاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الاول : منهجية البحث ودراسات سابقة

اولاً: منهجية البحث

1-مشكلة البحث : تتجسد مشكلة البحث في مدى الإسهام والالتزام بالإجراءات والسياسات والانشطة للرقابة الداخلية في إدارة النفقات الضريبية ، فهل يمكن عن طريق هذه الاجراءات والسياسات التأثير في النفقات الضريبية ومن هنا رأى الباحثان ضرورة دراسة دور نظام الرقابة الداخلية وتأثيراته في الانفاق الضريبي ومما تقدم صيغت مشكلة البحث كالآتي:

ما مدى تأثير الرقابة الداخلية على الانفاق الضريبي ؟

2-أهمية البحث تتضح الأهمية عن طريق ما يأتي :-

1-الدور الذي تؤديه إجراءات الرقابة الداخلية في عملية ترشيد القرارات والقوانين من أجل زيادة الحصيلة الضريبية ، إذ إن نقصان الحصيلة الضريبية يعدّ نفقة وأعباءً مالية على الهيئة .

2-كما تتمثل أهمية البحث في بيان أهمية توافر نظام الرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب وبيان دوره في ترشيد الانفاق الضريبي لما للضريبة من أهمية بالغة كمصدر تمويل الى الدولة وتعود منفعتها على المجتمع.

3- كذلك تبرز الأهمية في معرفة المحددات الخارجية والداخلية لهيكلية النفقات الضريبية ، وما لها من علاقة وتأثير مع بعضهما الآخر .

4- فضلا عن أهمية النفقات الضريبية في تشجيع الاستثمار الذي يعدّ أحد الحلول للنهوض بالواقع الاقتصادي للعراق وأحد سبل الخروج من أزمتة المادية الخانقة.

3-هدف البحث : يهدف البحث الى بيان الآتي:

1-نظام الرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب

2-الاعفاءات والسماحات والتخفيضات والضوابط السنوية والتي تمثل بمجملها الانفاق الضريبي

3-مدى التزام المكلفين بضوابط وتعليمات الهيئة العامة للضرائب

4-فرضيه البحث :استنادا الى مشكلة البحث تم صياغة الفرضية الآتية:

الرقابة الداخلية ستؤثر بشكل ايجابي في الانفاق الضريبي

5-مجتمع وعينة البحث

مجتمع البحث :الهيئة العامة للضرائب

عينة البحث: قسم كبار المكلفين

6-حدود البحث

الحدود المكانية: تم اختيار الهيئة العامة للضرائب احدى تشكيلات وزارة المالية ميدان للتطبيق العملي لكونه الجهاز المسؤول عن فرض وجباية الضريبة في العراق .

الحدود الزمانية: فتمثلت بعامي (2020 ، 2021).

7-منهج البحث: تم اعتماد المنهج الوصفي لتغطية الجانب النظري وتم اعتماد المنهج التحليلي في الجانب العملي.

8- اسلوب جمع البيانات :لتغطية الجانب النظري تم الاعتماد على المصادر العربية والاجنبية للبحوث المنشورة ضمن شبكة الانترنت فضلا عن الرسائل والاطاريح والبحوث.

اما الجانب العملي سيعتمد الباحثان على البيانات والمعلومات من واقع سجلات الهيئة العامة للضرائب .

ثانيا :دراسات سابقة

(العبيدي، 2019)

عنوان البحث	دور حوكمة الشركات في ترشيد النفقات الضريبية
نوع البحث	رسالة ماجستير
هدف البحث	التطرق لمفهوم وخصائص ومبادئ حوكمة الشركات وتطبيقها في ترشيد النفقات الضريبية واهم الأسباب التي ادت الى الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات .
عينة البحث	تم اختيار قسم كبار المكلفين في الهيئة العامة للضرائب مجتمعاً للبحث وتم اختيار أربع شركات عينة عشوائية لأجراء البحث عليها .

فرضية البحث	تسهم مبادئ او خصائص حوكمة الشركات في إيجاد سياسة فاعلة لترشيد النفقات الضريبية .
اهم الاستنتاجات	عدم شمول ارباح المشاريع السنوية من ضريبة الدخل بالإعفاءات ولو تم شمولها بالتعديل الثاني لقانون الاستثمار رقم (35) لسنة (2000) ، سيكون بالأماكن تحقيق تنمية صناعية وتلبيةً لمتطلبات فئات المجتمع

(ابراهيم، 2019)

عنوان البحث	دور الرقابة الداخلية في عملية اتخاذ القرارات الادارية
نوع البحث	رسالة ماجستير
هدف البحث	التأثير على عملية اتخاذ القرارات الادارية في مديرية ماء كركوك.
عينة البحث	(52) موظف وبمختلف المستويات الوظيفية بمديرية ماء كركوك
فرضية البحث	وجود علاقة ارتباط طردية موجبة ذات دلالة معنوية بين أنشطة الرقابة الداخلية واتخاذ القرارات الادارية
اهم الاستنتاجات	تنتهج مديرية ماء كركوك عملية اتخاذ القرارات الادارية من خلال توليدها للبدائل ومتابعة القرار وتقويمه فضلا عن اختيار البديل الافضل وتنفيذ القرار دون الطموح، أضف الى ذلك ضعفا في تشخيص المشكلة فضلا عن عدم الاهتمام وبشكل جدي بعملية تقييم البدائل بطرائق العلمية السليمة ، إذ أن أغلب الشعب والوحدات تعمل بشكل عشوائي عند تقييمها البديل الامثل.

(Vaitinen, Anniina,2015)

عنوان البحث	INTERNAL CONTROL, RISK MANAGEMENT AND INTERNAL AUDIT IN FINNISH PUBLIC COMPANIES.
نوع الدراسة	الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والتدقيق الداخلي في الشركات العامة الفنلندية.
هدف البحث	بحث منشور
عينة البحث	الهدف من البحث هو دراسة تطبيق حوكمة الشركات الفنلندية المدرجة في البورصة وهذا من منظور الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والمراجعة الداخلية. تبحث هذه الدراسة كيف تلتزم المنظمات بقانون 2010 في عملية إعداد التقارير لغرض توحيدها.
فرضية البحث	اختيار ست شركات مساهمة عامة فنلندية تمثل مادة دراسة الحالة.
اهم الاستنتاجات	وجود علاقة ارتباط بين الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والتدقيق الداخلي
	هناك اختلاف في اساليب اعداد التقارير إذ تختلف هذه التقارير من حيث نطاق الدقة والافصاح.

المبحث الثاني: التأطير المفاهيمي للرقابة الداخلية والانفاق الضريبي

اولا-تعريف الرقابة الداخلية : وردت عدة تعاريف للرقابة الداخلية ونبين في ادناه عددا منها

الخطة التنظيمية والسجلات والاجراءات التي تهدف للمحافظة على موجودات الوحدة الاقتصادية وضمان كفاية استخدامها والتأكد من سلامه ودقه السجلات المحاسبية بحيث تسمح بأعداد بيانات ماليه يعتمد عليها ومعدة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (Al-Tamimi,2006,81).مجموعة الاجراءات والسياسات والانشطة والخطط الموضوعة في الوحدة الاقتصادية لتحقيق الاهداف المرجوة التي تسعى لتقديم ضمان معقول لتحقيق رسالتها واهدافها المنشودة(4: Dinapoli,2007). كما عرفت خطه التنظيم وكل الطرق والاجراءات والاساليب التي تضعها ادارة الوحدة الاقتصادية والتي تهدف الى المحافظة على اصول الوحدة الاقتصادية وضمان دقه وصحة المعلومات المحاسبية وزياده درجه الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين

بالسياسات الإدارية (Al-Sahn et al,2008,13). وعرفت اجراء منهجي واضح يؤدي الى بيان درجة الترابط بين المعايير المقررة والنتائج الفعلية للأعمال (Brian, 2013:2).

ومن التعريفات السابقة يتفق الباحثان بان الرقابة الداخلية عبارة عن مجموعة من الاجراءات والسياسات التي تتبعها الوحدة الاقتصادية للتحقق من سلامة سير العمل وضمان اداء العمليات المالية والادارية والمحافظة على موجوداتها وتحقيق أعلى مستوى من الكفاءة الانتاجية والزام العاملين بالالتزام بالقوانين والتعليمات والسياسات

ثانيا: اهداف الرقابة الداخلية : تسعى الرقابة الداخلية الى تحقيق العديد من الاهداف وكما مبين في أدناه :

1-تحديد الصلاحيات والمسؤوليات في داخل الوحدة الاقتصادية وعلى كافة المستويات ضمن الهيكل التنظيمي للوحدة.

2-تحقيق الدقة والثقة بالمعلومات المحاسبية لاعتمادها في رسم السياسات واتخاذ القرارات .

3-تحقيق الكفاءة الانتاجية ، حماية اصول الوحدة الاقتصادية من الاختلاس والتلاعب مع المحافظة على حقوق الغير لدى الوحدة الاقتصادية .(Abdullah,2000:168).

ويلاحظ ان هناك ثلاثة تفسيرات منسوبة لحماية الاصول وهي كالآتي (Morelo,2011:21)

يتمثل التفسير الاول بضرورة ان تكون الاصول محمية من اي عمل او موقف غير مرغوب ،اما التفسير الثاني فتمثل بحماية الاصول من الاخطاء والانحرافات غير المقصودة وتصحيحها،اما التفسير الثالث والآخر فتمثل بحماية الاصول من الاخطاء والانحرافات المقصودة (المتعمدة) ومنعها.

4-تعزيز الاستخدام والاستغلال الفعال والكفء للموارد المتاحة وبالطريقة المثلى لتحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية المنشودة وبالحد الأدنى من التكاليف .(Arens, and Lubeck,2009:179).

5-تحديد القوانين واللوائح والتعليمات الخاصة بالعمل مع رسم الاجراءات التي تضمن الانسيابية في العمل مع تحديد المخاطر ومحاولة تخفيضها بصورة تضمن انسياب العمل .(Suleiman,2014:310).

6-تقديم التوجيهات والتقييمات وكافة المعلومات اللازمة الى العاملين في الوحدة الاقتصادية للمساعدة في اداء أعمالهم بفعالية(Jumaa,2011:46).

7-تسوية الأصول المدرجة في السجلات والبنود التي تم جردها على أساس منتظم .(Al-Hassban,2009:47).

8-استحصال تأييدات بالأرصدة المدينة والدائنة ومطابقتها مع السجلات وتحديد الفروقات واتخاذ اللازم لتصويبها.(khalf,2018:18).

يرى الباحثان ان الاهداف تختلف وتتبع طبيعة عمل الوحدة الاقتصادية فضلا عن بيئتها الداخلية والبيئة الخارجية التي تحيط بها وان كل هدف تضعه الوحدة الاقتصادية يكون متلائم مع المحال الذي نشط فيه.

الحاجة الى الرقابة الداخلية

هناك عدة عوامل تدعو الى الحاجة الى الرقابة الداخلية وكما مبين في ادناه:

1-حجم العمل: يعد حجم العمل من العوامل المهمة التي تحدد نطاق وحجم الرقابة الداخلية في المشروع فضلا عن حجم النشاط الذي يمارسه و يختلف هذا النظام من مشروع صغير الحجم الى مشروع متوسط او كبير الحجم فالمشروع الذي يمارس نشاطا محددا يلائمه نظام رقابة داخلية محدود والمشروع الذي يمارس نشاطا متعددًا وكبير الحجم يلائمه نظام رقابة داخلية كبير الحجم ومتكامل بشكل يغطي كل عناصر هذه الأنشطة وما يقوم على تنفيذه من خلال تقسيم منظم للأعمال وتحديد للمسؤوليات والسلطات في مختلف المستويات الادارية في المشروع .(Al-Sahn ,2006:139-140).

2-انفصال الادارة عن المالكين: يؤدي اتساع حجم العمل الى انفصال الادارة عن المالكين وبدوره ادى الى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى الادارة(المالكين) وهذا يكون واضحا في الشركات المساهمة حيث انفصال أصحاب رؤوس الأموال عن الإدارة الفعلية لها ولذلك نراهم ممثلين في عدد من المساهمين والمتمثلة (بمجلس الادارة) ، بسبب كثرة عددهم وتباعدهم وهذا

المجلس غير قادر على إدارة الشركة بمفرده ، لذلك يقوم بتفويض السلطات إلى الإدارات الفرعية في الشركات وإخلاء مسؤوليته أمام المساهمين يقوم بفرض الرقابة على أعمال هذه الإدارات (Salama, 2010: 11) .

3- حماية الموجودات او حماية موجودات الوحدة الاقتصادية ضد السرقة: وذلك من خلال الرقابة الداخلية التي تعمل بصورة سليمة باستعمال الوسائل الكفيلة بكشف الاخطاء والانحرافات او اية مخالفات اخرى او لتقليل احتمالية وقوعها (Abd Rabbo, 2010: 16). ولكي تتمكن الوحدة الاقتصادية من المحافظة على موجوداتها من السرقة او الضياع او التلف وسوء الاستعمال ،ينبغي عليها وضع الاجراءات السليمة التي تضمن الحفاظ على تلك الموجودات، وذلك بوضع نظام محكم للرقابة الداخلية والعمل على تحسينه وتطويره باستمرار ومتابعة تطبيقه، ومن ثم فان نجاح او فشل الادارة يتوقف على مدى قيامها بتأدية الواجبات التي تقع على عاتقها ومن اهمها المحافظة على موجودات الوحدة الاقتصادية (Abdel Qader, 2016: 53).

4- التجارة الالكترونية: يعد استخدام الانترنت في التجارة الالكترونية مجالا لزيادة حالات الغش المالي معتمده على ان جميع اجراءات الصفقات سوف تتم بالحاسب الالي بداية من أمر الشراء انتهاء بالدفع والاستلام ولعدم وجود مستندات ورقية ، فواتير أو شيكات أو أوراق قبض ويزداد عندها خطر المعلومات ،اذ ان التجارة الالكترونية تجعل من السهولة التلاعب بالمعلومات وعليه لا بد من تطوير اساليب الرقابة الداخلية لمنع حالات الغش المالي في التجارة الالكترونية اولا واكتشافها ثانيا (Al-Qabbani, 2006: 134).

5- حاجة الادارة الى بيانات دورية دقيقة : تحتاج الادارة الى المعلومات وبشكل دوري عن الواجه المختلفة لنشاط الوحدة من اجل اتخاذ المناسب واللازم من القرارات ،لتصحيح الانحرافات ،ورسم سياسة الوحدة في المستقبل ،ومن هنا لا بد من وجود نظم رقابية سليمة ومتمينة تزيد موثوقية المعلومات التي تعتمد عليها الادارة في اتخاذ القرار . (Abdullah, 2012: 167) .

ثالثا: تعريف الضريبة : ونظرا لأهمية الضرائب فقد وردت عدة تعاريف للضريبة عرفها (Dop,2014:13) " فريضة إجبارية تفرضها الحكومة على الدخل، الانفاق، أو أي أصل لرأس المال بدون أن تعود على المكلف بأي عائد " .

كما عرفها (Al-Zubaidi,2015:92) بأنها فريضة جبرية نقدية تفرضها الدولة لما لها من سيادة على إقليمها بدون مقابل، وتراعي في ذلك المقدرة التكليفية لكل مكلف وذلك لغرض تغطية النفقات العامة وتحقيق اهدافها الاقتصادية والاجتماعية. وعرفها (Al-Anbaki, 2018:13)"مبلغ من المال تقطعه السلطة وتجبر الدولة فرضها او من تخولهم على المكلفين تمكينا للدولة للقيام بوظائفها الاقتصادية ،السياسية والاجتماعية وتغطية النفقات الحكومية وذلك لتحقيق اهداف المجتمع" أنها رسم نقدي يدفعه الفرد بالقوة للدولة أو إحدى سلطاتها الوطنية والمحلية بشكل نهائي للمساهمة في تحمل العبء والتكاليف العامة دون الحصول على منفعة أو منفعة خاصة (Hamid,2020:822).

اما (Al-Khurasan,2020:13) فعرفها "فريضة مالية تجبها السلطة المالية بصورة الزامية من المكلف دون مقابل محدد وتحويلها الى موازنة الدولة على وفق معايير واسس موضوعة ومقررة مسبقا لتحقيق اهداف الدولة " **رابعا: لانفاق الضريبي :** يعني الانفاق الضريبي بأنه عبارة عن مسموحات وإعفاءات أو تسهيلات ضريبية ، كما إنها يقصد بها التدابير والسياسات التي تمنح مزايا من أجل الاستثمار ، ويقصد بها كذلك التخفيضات التي تمنح لأسباب عدّة وتأخذ أشكال مختلفة تتمثل في : (Hamad , 2019: 37).

1-الإعفاءات الضريبية : "وهي إسقاط حقّ الدولة عن دخول المكلفين الطبيعيين، والمعنويين والتي تقرر بموجب نص تشريعي عام، او خاص لغرض تحقيق العدالة الضريبية عن طريق مراعاة ظروف المكلف الشخصية والعائلية (Hamad,2019:3). كما عرف بانها ميزة تمنحها السلطة العامة بنص القانون للشخص الطبيعي، والشخص المعنوي (Ahmed & Abdel Reda,2023:6). ويمثل الاعفاء الضريبي تنازل الدولة عن حقها في فرض الضريبة وتحصيلها على إيراد لها أصلا في قوانينها الضريبية (Khalaf, Al-Ghabban, 2023:387).

تنازل الدولة عن حقها في فرض الضريبة وتحصيلها على ايراد خاضع لها اصلا في قوانينها الضريبية بمعنى اخر فان كل ما هو معفي من الضريبة يكون خاضع لها اصلا اما الايراد غير الخاضع للضريبة فإنه لا يدخل في نطاقها من الاساس. (Al-22:2014:Salameen&Al-Daqqa). وعليه فإن الإعفاءات تختلف عن السماحات لأن المشرع لو كان يقصد بالإعفاءات هي سماحات لجمع كلتا المادتين في مادة قانونية واحدة ولكن المشرع تعمد في تخصيص مادة قانونية مستقلة للإعفاءات ومادة أخرى للسماحات (Income Tax Law No. 113 of 1982:12).

2- السماحات الضريبية : المبالغ التي يسمح المشرع بخصمها من دخل المكلف الفرد قبل احتساب الضريبة عليه وهي مصطلح قانوني أستعمله مشرع قانون ضريبة الدخل ، وأطلقه على الإعفاءات الشخصية (Al-Jajjawi& Al-Anbaki,2013:105).

3- الضوابط السنوية : وهي نسب مئوية أو مبالغ مقطوعة تضعها الإدارة الضريبية تقدر بموجبها أرباح مصادر الدخل الخاضع للضريبة (تحديد الوعاء الضريبي) (Al-Kaabi,2008:65).

4- التخفيضات الضريبية : هي تقيص يمس قيمة الضريبة المستحقة مقابل الالتزام بالشروط نفسها كإعادة استثمار الأرباح بمعنى توظيف التخفيضات الضريبية بناءً على توجهات السياسة الاقتصادية والاجتماعية المستهدفة. في ضوء افتراض وجود معدلات ضريبية مرتفعة على الشركات الأجنبية والأشخاص في بلد ما فإن سياسة الإعفاء الضريبية لا يمكن أن تؤدي دورها في جذب الاستثمار الأجنبي وتحفيزه ، لأن المستثمر الأجنبي سيبقى في ذهنه مبلغ الضريبة المرتفع الذي ينبغي عليه دفعه بعد انتهاء مدة الإعفاء الضريبي الأمر الذي قد يشكل هروباً له نحو البلدان الأخرى التي يكون فيها مبلغ الضريبة منخفضاً (Al-2010:22; Mahaini).

5- تمديد مدة تقديم التقارير : إن المكلف يقوم بتقديم الحسابات الختامية بتاريخ 5/31 من كل عام إلى السلطة المالية والمتمثلة بالهيئة العامة للضرائب وهنا ترتبط عملية التسديد بتقديم هذه الحسابات فمتى ما قام المكلف بتقديم هذه الحسابات يكون ملزماً بدفعه الضريبة وذلك بموجب الضوابط والتعليمات المطبقة ، إذ للسلطة المالية صلاحية إعطاء مدة إضافية لعدة شهور بتقديم الحسابات الختامية عن المدة الأصلية الأنفة الذكر ، إذ لا يوجد تمديد لمدة السماح بالتسديد لكونها غير مطبقة ولا يتضمن قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل إلى ما يشير إلى ذلك ، فمتى ما قدم المكلف حساباته تحتسب عليه غرامات تأخيريه بعد مضي ثلاثة أيام من تقديم حساباته وتكون نسبة الغرامات الأخرية 10% ولوزير المالية صلاحية إلغاء الغرامات الأخرية. وفي ضوء التعليمات والضوابط السنوية المطبقة في الهيئة العامة للضرائب تقوم هذه الهيئة بتشجيع المكلفين المتخلفين عن التحاسب الضريبي لتسديد الضرائب المتحققة عليهم للسنوات الماضية وحثهم على تسوية مواقفهم الضريبية

6- زيادة شريحة الفئة الضريبية : أن الامر الصادر من سلطة الائتلاف المنحلة رقم 49 لسنة 2004 تم تطبيقه اعتباراً من سنة 2005 التقديرية ، ولا زال العمل بموجبه حتى الآن ، إذ تم بموجبه مضاعفة النسب أو الفئات التشريحية فضلاً عن مضاعفة مبالغتها ، وسنة 2009 التقديرية تم مضاعفة السماحات الضريبية ، كما إن هذا الأمر لم يفرق بين الشخص المقيم والشخص غير المقيم ، إذ ساوى بينهما من دون الاهتمام بالأعباء العائلية للمكلف .

المبحث الثالث/ الجانب التطبيقي للبحث

اساليب الرقابة الداخلية والانفاق الضريبي

الأنبذة مختصرة عن عينة البحث: بعد تحديد الهيئة العامة للضرائب كمجتمع للبحث تم اختيار قسم كبار المكلفين كعينة للبحث هذا وتم اختيار شركتين الاولى شركة (ش) للمقاولات / فرع العراق (لبنانية الجنسية) .

تأريخ تأسيس الشركة : 1983/6/16

مقر الشركة : العراق – بغداد ، تأسس فرع الشركة في 2012/4/29 ، استنادا إلى نظام فروع الشركات والمؤسسات الأجنبية رقم (5) لسنة 1989 .

فروع الشركة : للشركة فرع وحيد في العراق .

رأس مال الشركة : (1500000000) مليار وخمسمائة مليون ليرة في حينها .

والشركة الثانية شركة (ر) للاستشارات / فرع العراق (امريكية الجنسية) .

تأريخ تأسيس الشركة : 2012/10/2

مقر الشركة : العراق – بغداد ، تأسس فرع الشركة في 2019/10/26 ، استنادا إلى نظام فروع الشركات والمؤسسات الأجنبية رقم

(2) لسنة 2017 .

فروع الشركة : للشركة فرع وحيد في العراق .

ثانيا :ضريبة الدخل وفقا للضوابط السنوية

جدول رقم (1) ضريبة الدخل استنادا للضوابط السنوية/الشركة (ش)

السنة	فائض العمليات بموجب الحسابات	فائض العمليات بموجب الضوابط	الضريبة بموجب الحسابات	الضريبة بموجب الضوابط	الفرق	النسبة
2020	587539551	89960768	88131000	13495000	74636000	%84
2021	666738034	133347606	100011000	20003000	80008000	%80

المصدر : من اعداد الباحثان

يتم حساب الضريبة من قبل المكلف على مبلغ الفائض (الايادات –المصاريف) اما بالنسبة لحساب الضريبة من قبل الهيئة العامة للضرائب على الفائض (الايادات ×نسبة الارباح (محددة بالضوابط حسب نشاط الشركة) وتعد الضوابط السنوية احدى اساليب الرقابة الداخلية ويتم اعتماد المبلغ الاعلى ،ويوضح من الجدول (1)الوعاء الضريبي للمكلف والمقدم من قبله (587539551) وعند احتساب الوعاء الضريبي بموجب الضوابط ينخفض الى (89960768)وعليه ترتفع ضريبة الدخل المفروضة على الشركة (ش) بمبلغ (74636000) اي بنسبة (84%) وفي عام 2021 بلغت نسبة الزيادة (80%) ويلاحظ هنا دورها الكبير (الضوابط السنوية) في رفع الوعاء الضريبي وايادات ضريبة الدخل والتي تعد موردا هاما بالنسبة للدولة في تقديم خدماتها وعلى جميع الاصعدة الاجتماعية ،الاقتصادية المالية ،والسياسية ونبين في ادناه كيفية احتساب ضريبة الدخل وفقا لحسابات المكلف ووفقا للضوابط السنوية .

ضريبة الدخل بموجب حسابات المكلف =فائض العمليات × سعر الضريبة في قانون الهيئة العامة للضرائب

$$2020 = 587539551 \times 15\% = 88131000 \text{ دينار}$$

ضريبة الدخل وفق الضوابط السنوية =مبلغ الايراد×نسبة الارباح =فائض العمليات ×سعر الضريبة

$$2020 = 6528217236 \times 20\% \times 15\% = 13495000 \text{ دينار .}$$

ضريبة الدخل بموجب حسابات المكلف =فائض العمليات × سعر الضريبة في قانون الهيئة العامة للضرائب

$$2021 = 666738034 \times 15\% = 100011000 \text{ دينار}$$

ضريبة الدخل وفق الضوابط السنوية =مبلغ الايراد×نسبة الارباح =فائض العمليات ×سعر الضريبة

$$2021 = 7822927361 \times 20\% \times 15\% = 20003000 \text{ دينار}$$

شركة (ر) للاستشارات / فرع العراق

جدول رقم (2) ضريبة الدخل استنادا للضوابط السنوية/ الشركة (ر)

السنة	فائض العمليات بموجب الحسابات	فائض العمليات بموجب الضوابط	الضريبة بموجب الحسابات	الضريبة بموجب الضوابط	الفرق	النسبة
2020	532908180	931651200	79936227	139747680	59811453	%43
2021	138652000	223964000	20797800	33595000	12797200	%38

المصدر : من اعداد الباحثان

يتم حساب الضريبة من قبل المكلف على مبلغ الفائض (الايادات –المصاريف) اما بالنسبة لحساب الضريبة من قبل الهيئة العامة للضرائب على الفائض (الايادات ×نسبة الارباح (محددة بالضوابط حسب نشاط الشركة) وتعد الضوابط السنوية احدى اساليب

الرقابة الداخلية ويتم اعتماد المبلغ الاعلى ،ويتضح من الجدول (10)الوعاء الضريبي للمكلف والمقدم من قبله (532908180) وعند احتساب الوعاء الضريبي بموجب الضوابط يرتفع الى (931651200)وعليه ترتفع ضريبة الدخل المفروضة على الشركة (ر) بمبلغ (59811453) اي بنسبة (43%) وفي عام 2021 بلغت نسبة الزيادة (38%) ويلاحظ هنا دورها الكبير (الضوابط السنوية) في رفع الوعاء الضريبي وايرادات ضريبة الدخل والتي تعد موردا هاما بالنسبة للدولة في تقديم خدماتها وعلى جميع الاصعدة الاجتماعية،الاقتصادية، المالية،والسياسية ونبين في ادناه كيفية احتساب ضريبة الدخل وفقا لحسابات المكلف ووفقا للضوابط السنوية .

ضريبة الدخل بموجب حسابات المكلف =فائض العمليات × سعر الضريبة في قانون الهيئة العامة للضرائب
2020 = 79936227 × 15% = 79936227 دينار

ضريبة الدخل وفق الضوابط السنوية =مبلغ الايراد×نسبة الارباح =فائض العمليات ×سعر الضريبة
2020 = 79936227 × 25% × 15% = 79936227 دينار

ضريبة الدخل بموجب حسابات المكلف =فائض العمليات × سعر الضريبة في قانون الهيئة العامة للضرائب
2021 = 20797800 × 15% = 20797800 دينار

ضريبة الدخل وفق الضوابط السنوية =مبلغ الايراد×نسبة الارباح =فائض العمليات ×سعر الضريبة
2021 = 33595000 × 25% × 15% = 33595000 دينار

ثالثا: ضريبة الدخل وفقا للإعفاءات

ضريبة الدخل وفق للإعفاءات

العقار والعرضات

الحالة الاولى:

قطعة ارض 200 م² المشيدات عليها هي طابق واحد مكون من استقبال وغرفتين نوم وصالة وصحيات تم تقديره 2م²150.

عند التحاسب على ضريبة العقار يتم احتساب قيمة الارض + المشيدات

سعر متر الارض 200000 دينار (السعر الرسمي)

سعر متر المشيدات الكونكريت 250000 دينار

200 م² * 200000 = 40000000 دينار قيمة الارض

2م²120 * 250000 = 30000000 دينار قيمة المشيدات

70000000 دينار القيمة العمومية للعقار

اول 50 مليون معفية من الضريبة

20000000 * 3% = 600000 دينار مقدار ضريبة العقار

اما إذا كانت قيمة الارض 2500000 (السعر التجاري)

2500000 * 200 م² = 50000000 دينار

2500000 * 2م²120 = 30000000 دينار

530000000 دينار

فتحتسب الضريبة كالاتي:

اول 50 مليون معفاة

50 مليون * 3% = 1500000

50 مليون *4%=2000000

50 مليون *5%=2500000

ما زاد عن 200 مليون *6% اي 330000000 *6%=19800000

مقدار الضريبة 25800.000

اما بدون منح الاعفاء يكون حساب الضريبة كالآتي

50 مليون *3%=1500000

50 مليون *4%=2000000

50 مليون *5%=2500000

ما تبقى *6% اي 380000000 *6%=22800000

مقدار الضريبة 28800,000

رابعا: ضريبة الدخل وفقا للسماحات

من بيانات سنة 2018 ظهر أنّ راتب موظف الشهري يبلغ (1000000) مليون دينار ، علماً بأنه متزوج ولديه أطفال عدد (2) 0

طريقة الاحتساب لسنة 2018:

الراتب الشهري × عدد الأشهر = الدخل السنوي .

12000000 = 12 × 1000000 دينار الدخل السنوي .

السماحات القانونية :

2500000 دينار سماح لذاته.

2000000 دينار سماح لزوجته

400000 دينار سماح الأولاد.

7100000 دينار الدخل الخاضع للضريبة .

نسب الشرائح على وفق الضوابط :-

7500 = 3% × 250000

12500 = 5% × 250000

50000 = 10% × 500000

915000 = 15% × 6100000

985000 دينار الضريبة المتحققة

اما في حالة عدم منح السماحات فيكون حساب الضريبة كالآتي :

الراتب الشهري × عدد الأشهر = الدخل السنوي .

12000000 = 12 × 1000000 دينار الدخل السنوي (الدخل الخاضع للضريبة) .

نسب الشرائح على وفق الضوابط :-

7500 = 3% × 250000

$$12500 = \%5 \times 250,000$$

$$50000 = \%10 \times 500,000$$

$$1650000 = \%15 \times 11000000$$

1720000 دينار الضريبة المتحققة

من عينة البحث اعلاه تم تطبيق اجراءات الرقابة عن طريق تحليل البيانات المالية واستخدام النسب الضريبية وسعر الضريبة لأجل الوصول إلى الضريبة المتحققة التي تمثل الحصيلة الضريبية لصالح الهيئة العامة للضرائب ، والإيرادات المعفاة من الضريبة ، بموجب الضوابط السنوية التي هي بمثابة اداة رقابية وذلك باستخدام تحليل البيانات المالية فضلاً عن النسب والأرباح الضريبية وذلك يؤدي إلى معرفة الضريبة المتحققة لكل شركة فيما لو تم إخضاع إيرادات كل شركة للضريبة ، إذ إنّ الهدف من الرقابة وتطبيق اجراءاتها هو الحصول على أكبر وفرة وحصيلة ضريبية لصالح السلطة المالية والمتمثلة بالهيئة العامة للضرائب للاستفادة من هذه الحصيلة لتنمية القطاعات الاقتصادية التي تراها الحكومة مناسبة.

المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

اولاً-الاستنتاجات : يعرض هذا المبحث الاستنتاجات التي توصلت إليها البحث بجزأها النظري والتطبيقي حول متغيرات البحث، ومما تمت ملاحظته من خلال دراسة المعلومات الموضحة بالجدول والمخططات السابقة، ومن خلال الزيارات الى الهيئة العامة للضرائب فقد تم التوصل الى الاستنتاجات التالية :

1- تعارض بعض المواد في القوانين الخاصة مع القانون العام ، مما يعني عدم وجود تنسيق بين الجهات المعنية او ضعف الاطلاع على القوانين والذي أحدث تعارض إثر سلباً على الحصيلة الضريبية .

2- ما زالت أغلبية طرائق الفحص تتم مكتئباً مما يترتب عليه عدم التوصل الى حقيقة دخل المكلف الخاضع للضريبة .

3- عدم وجود شفافية عند تقديم البيانات والمعلومات من قبل المكلفين بقصد تقليل مبالغ الإيرادات التي تفرض على أساسها الضريبة، وبذلك يتهرب المكلف من جزء من الضريبة ويتخلف من دفع الضريبة في مواعيدها المستحقة.

ثانياً- التوصيات : أن التوصيات المتعلقة بالبحث يمكن بيانها بالنقاط الآتية التي تم وصفها حسب النتائج العملية التي تم التوصل اليها من خلال التحليلات الواردة في الجانب العملي، والتي تمثل الاهداف التي يمكن السعي للوصول اليها من الهيئة العامة للضرائب وعلى النحو الآتية :

1- ضرورة تقديم المصلحة العامة على المصلحة الخاصة ومراجعة هذه القوانين والتنسيق والدراسة المسبقة عند وضع القوانين لما للحصيلة الضريبية من اهمية باعتبارها احد المصادر المهمة في ردف ميزانية الدولة والتي تعكس على تقديم الخدمات العامة.

2- ضرورة إجراء الفحص الميداني لمكافئ المكلفين فضلاً عن الفحص المكتئب حتى يمكن الاقتراب من مفهوم العدالة الضريبية.

3- ضرورة نشر الوعي الضريبي من خلال تعريف المكلف بواجباته والتزاماته الضريبية وكيفية أدائها، وما يتحملونه من جزاءات وعقوبات وغرامات بموجب قانون ضريبة الدخل في حالة تأخير أو امتناع المكلف عن تقديم البيانات والمعلومات الى السلطة المالية.

4- ضرورة استخدام الوسائل الرقابية من الناحية العملية مثل وسيلة المسح الميداني على مدخولات المكلفين وبذلك تضمن الضريبة العادلة.

References:

1. Income Tax Law No. 113 of 1982, as amended
2. Coalition Authority Order No. 49 of 2004



3. Al-Anbaki, Haitham Ali Muhammad (2018) "The basics of tax examination between theory and practice," second edition, Baghdad, Iraq.
4. Al-Kaabi, Jabbar Muhammad Ali, (2008) "Tax Legislation in Iraq," Dar Al-Sajjad Printing, Baghdad.
5. Al-Mahaini, Muhammad Khaled, (2010) "Corporate Governance and its Importance in Attracting Investments and Developing Human Resources," Forum of Scientific Events of the Syrian Society of Certified Public Accountants.
6. Al-Jajjawi, Talal Muhammad Ali, Al-Anbaki, Haitham Ali Muhammad (2013) "Accounting and Tax Accounting," first edition, Dar Al-Kutub Distributors-Publishers, Karbala, Iraq.
7. Khalaf, Sabah Hassan (2018) "The Development of Auditing and Control Methods," first edition, Shams Al-Andalus Office for Digital Printing, Design and Publishing, Baghdad, Iraq.
8. Al-Zubaidi, Abdul Basit Ali Jassim. (2015). "Public finance, the state's general budget, and its control - a comparative study." 1st edition. The modern university office. Alexandria.
9. Suleiman, Muhammad Mustafa (2014) "The Scientific and Practical Foundations of Auditing," published by Dar Al-Jamaea, Alexandria.
10. Jumaa, Ahmed Helmy (2011): Internal and Government Auditing, first edition, Safaa Publishing and Distribution House, Amman.
11. Arens, Alvin, Lubeck James, (2009) "Reviewing is an Integrated Introduction," translated by Al-Dusaiti, Muhammad Muhammad Abdul Qadir, Dar Al-Marrekh for Publishing and Distribution, Kingdom of Saudi Arabia.
12. Al-Hassban, Atallah Sweilem (2009) "Internal Control and Auditing," 1st Edition, Al-Raya Publishing House, Amman, Jordan.
13. Abdullah, Khaled Amin (2000) "The Science of Auditing from the Practical Aspect," Wael Publishing House, Amman, Jordan.
14. Al-Sahn, Abdel Fattah, Saraya, Mohamed El-Sayed, Nasr, Abdel-Wahab, Shehata, El-Sayed Shehata, (2008) "Operational Review and Internal Control," University House, Alexandria.
15. Al-Tamimi, Hadi, (2006) "Introduction to Auditing", Amman Arab University for Postgraduate Studies.
16. Al-Khurasan, Muhammad Helou Daoud (2020) "Tax Accounting and its Applications Under the Legislation in Force in Iraq," Second Edition, Iraq.
17. Al-Salameen, Yasser, Al-Daqqqa, Abdel-Rahman (2014) "Tax Accounting and its Applications in Palestine," first edition, Academic Library.
18. Al-Sahn, Abdel Fattah Muhammad, Saraya, Muhammad Al-Sayed, Al-Sufiri, Fathi Rizk (2006) "Internal Control and Review," first edition, Modern University Office, Alexandria.
19. Abd Rabbo, Raed Muhammad (2010) "Internal Review" Al-Janadriyah Publishing and Distribution, Amman.
20. Salama, Mustafa Saleh (2010) "Modern Concepts in Internal and Financial Control," first edition, Dar Al-Bedayya Publishers and Distributors, Jordan.
21. Abdullah, Khaled Amin (2012) "The Science of Auditing, Theoretical and Practical Aspects," sixth edition, Wael Publishing House, Amman, Jordan.
22. Al-Qabbani, Thana Ali (2006) "Internal Auditing in Light of Electronic Operation," University House, Alexandria.
23. Mahani, Majmoud Nimr Tawfiq (2010) "The impact of incentives in the Palestinian income tax law on tax revenues in the Gaza Strip," Islamic University, Gaza.
24. Ahmed, Khader Karim, Abdel Reda, Nidal Raouf, (2023) "The Role of Tax Incentives in Reducing Environmental Pollutants," Journal of Accounting and Financial Studies, Volume 18, Issue 62.
25. Hamid, Qasim Kazim (2020) "The role of the media in raising tax awareness among taxpayers" International Journal of Innovation, Creativity and Change, Volume 10, Issue 11
26. Hamad, Nahed Najm, Al-Zubaie, Salem Awad Hadi (2019) "The role of tax expenditures in encouraging foreign direct investment in Iraq" Journal of Accounting and Financial Studies.
27. Khalaf, Al-Ghabban, Riam Tariq, Faiza Ibrahim Mahmoud (2023) "Analysis of tax policy strategy and its impact on the technical regulation of taxes (tax exemption)" Journal of Accounting and Financial Studies, Volume 18, Issue 63.
28. AbdelQader, Issawi Mohamed, and Belaroussi Sidi (2016) "Fiscal concessions to stimulate private investment in Algeria," ANSEJ Algeria case study.
29. Ibrahim, Tariq Abdel Sattar Muhammad (2019) "The role of internal control in the administrative decision-making process" An applied research in the Kirkuk Water Directorate - which is part of the requirements for obtaining a higher diploma degree equivalent to a master's degree in municipal administration.
30. Al-Obaidi, Nahed Najm Hamad (2019) "The role of corporate governance in rationalizing tax expenditures, applied research in the General Tax Authority and a sample of foreign investment companies" Part of the requirements for obtaining a higher diploma in taxation equivalent to a master's degree in rights and privileges.



Foreign References

31. Dup, Gach Giel, (2014) " Tax awareness and compliance determinants in selfassessment system in Gambella Region" acase study of Gambella Revenue Administration Authority, Master Thesis, Ethiopian Civil Service University, Institute of Tax and Customs, Administration, , Department of Public Financial Management
32. DiNapoli . Thomas (2007) "Standards for Internal control in New york state Government" , state of New York com patroller .
33. Morelo , Natan, Newcomer, Kathryn E. ,(2011) The Importance of Intenal control in the Brazilian public Adminis tration the hnstitude , Minerva program .
34. Brian , Mwachiro D , (2013), "Effects of internal controls on Revenue Collection : A case of kenya Revenue Authority" the Degree of master of Business Administration (MBA), school of Business ,University of Nairobi.
35. Vaittinen, Anniina,2015"INTERNAL CONTROL, RISK MANAGEMENT AND INTERNAL AUDIT IN FINNISH PUBCLIC COMPANIES"Jyväskylä University School of Business and Economics